

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

VERGİ ADALETİ VE 2000 SONRASI DÖNEMDE TÜRK VERGİ
SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

DİLARA TOPAN

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin MERTER

MANİSA-2019

	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 16.04.2019 tarih ve 13/23 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Dilara TOPAN'ın "Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 02.05.2019 tarihinde saat 14:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 70 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

BAŞKAN

Dr. Öğr. Üye. M. Emin MERTER

ÜYE

[Handwritten signature]

ÜYE

[Handwritten signature]
Prof. Dr. Hakan AY

Evet

Havır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

12/04/2019

Dilara TOPAN

ÖZET

VERGİ ADALETİ VE 2000 SONRASI DÖNEMDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi adaletinin sağlanması vergi sistemlerinin temel amaçlarından birisidir. Ülkemizde vergi adaleti konusu her zaman tartışılan bir konudur. 2000 sonrasında dönemde ülkemizde vergi adaletinin ne durumda olduğu, vergi adaletinin sağlanıp sağlanmadığı ve bu konuda yapılması gerekenler bu çalışmanın amacını oluşturacaktır.

Vergi adaletinin sağlanması Anayasamızın öngördüğü bir düzenlemedir. Anayasamızın 73. Maddesinde “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” denilmektedir. Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması konusu, anayasal bir görev olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca vergi adaletinin ekonomik olduğu kadar sosyal etkileri de dikkate alındığında konunun önemi ortaya çıkmaktadır. 2000 yılı öncesi ve sonrasında vergi adaleti konusunda yaşanan gelişmeler ve bunların karşılaştırılması, aynı zamanda birçok ekonomik ve sosyal değerlendirmeler yapılmasına da imkân sağlayabilecektir. Bir başka açıdan da uygulana ekonomik ve mali politikaların ülkemizde vergi adaletinin sağlanması konusunda ne tür etkiler meydana getirdiğinin tespiti de mümkün olabilecektir.

Araştırmada vergi adaleti hakkında öncelikle literatür taraması yapılacaktır. Çeşitli yönleriyle vergi adaleti kavramı incelendikten sonra, Türk Vergi Sistemi'nin genel yapısı hakkında bilgi verilecektir. Ülkemizde vergi adaletinin boyutunu ortaya koyduktan sonra, daha adil bir vergi adaletinin sağlanabilmesi için yapılması gerekenler ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Vergi Yükü, Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler

ABSTRACT

TAX JUSTICE AND EVALUATION OF TURKISH TAX SYSTEM IN TERMS OF TAX JUSTICE IN THE POST-2000 PERIOD

Meeting the tax justice is one of the main goals of tax systems. Tax justice is always moot point in our country. The main point of this study is situation of tax justice after 2000 year and what must be done about this subject.

Ensuring tax justice is envisaged in our Constitution. Article 73 of the Constitution is said that “An equitable and balanced distribution of the tax burden is the social objective of fiscal policy” Therefore, we can see the subject of tax justice as a constitutional duty. Besides, considering tax justice as much a economic impact as a social one makes us understand the importance of subject easily. Before and after 2000, developments on tax justice and comparing them can provide an oppurtunity to economic and social evaluation. On the other hand, it is also possible to detect the effect of economic and financial policies that are practiced in our country in order to provide the tax justice.

First of all, in this study literature will be reviewed. After reviewing of tax justice, the general structure of Turkish Tax System will be informed. After this, subject of things that must be done about tax justice will be revealed.

Key Words: Tax Justice, Burden of Tax, Indirect Tax, Direct Tax

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin MERTER' e, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme, çalışma aşamasında her zaman beni destekleyen değerli eőime, çalıőmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim çalışma arkadaşlarıma yürekten teşekkür ederim.

Dilara TOPAN

Manisa, 2019



İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
İÇ KAPAK SAYFASI	ii
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	iii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TEŞEKKÜR	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

VERGİ ADALETİ VE 2000 SONRASI DÖNEMDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL OLARAK VERGİ ADALETİ

1.1. VERGİ ADALET KAVRAMI	4
1.1.1. Vergi Adaleti İle Vergilendirmede Eşitlik Kavramı Arasındaki İlişki	5
1.1.2. Vergi Adaleti İle Vergilendirme Şahsilik Kavramı Arasındaki İlişki	6
1.1.3. Vergilendirmede Verimlilik ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	8
1.1.4. Vergi Adaleti ve Tarafsızlığı Arasındaki İlişki	9
1.2. SOSYAL DEVLET İLKESİ GEREĞİ VERGİ ADALETİ	9
1.3. VERGİ ADALETİNİN UYGULANMASINI SAĞLAYAN İLKELER	10

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	43
2.1.1. Gelir Vergisinin Gelişimi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri	43
2.1.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Genel Yapısı	45
2.1.2.1. Gelir Vergisi	45
2.1.2.1.1. Gelir Vergisinde Vergilendirme Tekniklikleri	47
2.1.2.1.1.1. Tarife Yapılarına Göre Gelir Vergisinde Adalet	50
2.1.2.1.1.2. Gelir Vergisinde İndirim, İstisna ve Muafiyetler Bakımından Gelir Vergisinde Adalet	52
2.1.2.1.1.3. Ayırma Kuramı Açısından Gelir Vergisinde Adalet	52
2.1.2.1.2. İktisadi Etkileri Bakımından Gelir Vergisinin Durumu	53
2.1.2.1.3. Vergi Yüğü ve Gelir Vergisi	53
2.1.2.2. Kurumlar Vergisi	54
2.2. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	56
2.2.1. Emlak Vergisi	57
2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	58
2.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi	59
2.3. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	60
2.3.1. Katma Değer Vergisi	63
2.3.1.1. Katma Değer Vergisinin Yaygınlaşmasının Nedenleri	66
2.3.1.2. Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	69
2.3.2. Özel Tüketim Vergisi	70
2.3.2.1. Özel Tüketim Değer Vergisinin Adalet Sorunu	74
2.3.2.2. Özel Tüketim Değer Vergisinin Uygulanma Nedenleri	75
2.3.2.3. Özel Tüketim Vergisinin Sakıncaları	76
2.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	76
2.3.4. Özel İletişim Vergisi	77
2.3.5. Şans Oyunları Vergisi	77

2.3.6. Damga Vergisi	78
2.3.7. Harçlar	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2000 YILI SONRASI TÜRK VERGİ SİSTEME' NİN VERGİ ADALETİ BAKIMININDAN DURUMU

3.1. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN VERGİ ADALETİ	79
3.1.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tasnifinde Kullanılan Kriterler	79
3.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Birbirlerine Göre Fayda ve Sakıncaları	80
3.1.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması	81
3.1.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Bakımından Durumu	81
3.1.3.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Verimlik Bakımından Durumu	82
3.1.3.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yükümlü Psikoloji Bakımından Durumu	83
3.1.4. Türkiye' de 2000 Yılı Sonrası Dolaysız Vergilerin Durumu	84
3.1.5. Türkiye' de 2000 Yılı Sonrası Dolaylı Vergilerin Durumu	86
3.2. TÜRKİYE'DE 2000 YILI SONRASI DÖNEMDE VERGİ YÜKÜ	89
3.3. VERGİ DENETİMİNİN VERGİ ADALETİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	91
3.3.1. Vergi Denetim Sürecini Etkileyen Kavramlar	92
3.3.1.1. Vergi Mevzuatının Karmaşık Yapısı ve Sürekli Değişmesi	92
3.3.1.2. Denetim Elemanlarının Sayısı	93
3.3.1.3. İdarenin Yapısı	94
3.3.1.4. Mevzuatların Sürekli Değişmesi ve Uyum Sürecinin Olmayışı	94
3.3.1.5. Vergisel Kayıplara Yol Açan Mükelleflere Uygulanan Ceza Oranlarının Düşük Olması	95
3.3.1.6. Vergi Aflarının Denetimde Etkinlik Kavramına ve Vergi Adaletine Etkisi	95
3.3.1.7. Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutumu ve Yükümlü Psikolojisi	97
3.4. UZLAŞMA MÜESSESESİ VE VERGİ ADALETİ	98

3.5. VERGİ YARGISI VE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMA İŞLEVİ	102
3.6. VERGİDE ADALETİ SAĞLAMAK İÇİN NELER YAPILMALI?	103
SONUÇ	105
KAYNAKÇA	110



KISALTMALAR

a.g.e	Adı geçen eser
a.g.m	Adı geçen makale
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
EV	Emlak Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ŞOV	Şans Oyunları Vergisi
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: 2018 Gelir Tarifeleri	7
Tablo 2: Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranları (2000-2018)	51
Tablo 3: Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2018)	70
Tablo 4: Özel Tüketim Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2018)	74
Tablo 5: Dolaysız Vergiler İçin Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatında Gelişmeler (Brüt) (Bin TL) (2000-2018)	85
Tablo 6: Dolaylı Vergiler İçin Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatında Gelişmeler (Brüt) (Bin TL) (2000-2018)	87
Tablo 7: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2018)	88
Tablo 8: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü (2000-2018)	90
Tablo 9: Vergi Denetim Elemanlarının Yıllar İtibariyle Durumu	93
Tablo 10: 2000 Yılı Sonrası Çıkan Vergi Afları	97
Tablo 11: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı Ve Uzlaşılan Dosyası Sayısı Sonuçları (2000-2018)	99
Tablo 12: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Aslı Ve Cezaları İle Uzlaşılan Vergi Aslı Ve Cezaları	101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Grafik 1: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı Ve Uzlaşılan Dosyası Sayısı Sonuçları	100
Grafik 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı Ve Uzlaşılan Dosyası Oranı	100



GİRİŞ

Vergiler kamu hizmetlerinin finansmanı açısından devletler için vazgeçilmez bir gelir kaynağıdır. Çünkü devlet topladığı vergiler sayesinde kamuya daha iyi hizmet sunabilecektir. Devletin toplumdaki bireylerden vergi toplarken vergide adaletini sağlanması gerekmektedir. Vergi adaletinin sağlanması ülkeler açısından önemli bir durumdur. Çünkü vergi adaletinin sağlanması demek ülkede yaşayan kişiler arasında da adalet ve eşitliğin sağlanması anlamına gelecektir. Bir ülkede vergi adaletinin sağlanması sonucunda o ülkede yaşayan vatandaşların vergiye karşı olan tutumu da olumlu anlamda etkilenmiş olacaktır.

Vergi adaletinin sağlanması sosyal devlet gereğinin bir parçasıdır. Çünkü devlet ülkesinde yaşayan vatandaşları arasında her anlamda olduğu gibi vergisel anlamda da adalet ve eşitliği sağlamak durumundadır. Zira vergisel adaletsizlik durumunda yükümlüler açısından olumsuz sonuçlar doğacak ve devlet açısından vergi kayıpları meydana gelecek ve devletin en önemli finansman kaynağı olan vergiler azalacaktır. Bu durumda ülkede yaşayan vatandaşlara sunulan hizmet azalacak ve kalitesi düşecektir. Sonuç olarak ta toplum refahı azalacaktır.

Vergilendirme de adalet aynı zaman da vergi yükü ile de çok yakından ilişkilidir. Vergi yükü bireylerin elde ettiği gelirler neticesinde ne kadar vergi ödediğini gösterir. Eğer vergilendirme adalet sağlanmaz ise yükümlülerin üzerinde ki vergisel yükte artacaktır. Artan vergi yükü durumunda yükümlülerin üzerindeki vergi baskı artacak ve vergi ödemekten kaçır duruma gelecektir. Vergi yükünün adaletli dağılımı ise Anayasal bir zorunluluktur. Anayasamızın 73. maddesinin 2. fıkrasında da belirtildiği üzere “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır”. Bu maddeden anlaşılacağı üzere, ekonomi düzeni içinde uygulanacak olan vergi politikalarında vergi yükünün toplumdaki vergi yükümlüleri arasında dengeli ve adaletli bir biçimde dağıtılması gerekmektedir. Aksi bir durum Anayasamızın bu maddesinin ruhuna ters düşecektir.

Ülkemizde vergi sisteminin adil olmadığına ilişkin olarak kamuoyunda yaygın bir kanaat bulunmakta ve bu durum yapılan birçok araştırma ile de ortaya konulmaktadır. Bu durum mükellefler nezdinde olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Adil vergilendirmenin olmadığını düşünen mükellefler devleti vergi kaybına uğratacak bir takım yasadışı yollara başvurmakla beraber yasal olsa bile vergi matrahlarını daha az

gösterecek çeşitli yollara başvurabilmektedir. Devleti vergi kaybına uğratan mükellefler için birçok ceza ve yaptırım uygulansa da bunlar yetersiz kalmaktadır. Zira devlet, vergi tahsilatını arttırmak adına vergi kaybına neden olan mükellefler için bir takım idari çözüm yolları ortaya koymaktadır. Özellikle uzlaşma müessesesi sayesinde bu mükellefler vergilerini indirimli olarak ödemektedir. Asıl sorunda burada ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu olayda aslında dürüst mükellef cezalandırılmaktadır. Vergisini zamanında ve doğru şekilde ödeyen mükellef vergi adaletinin olmayışı konusunda psikolojik olarak etkilenmektedir. Süreç olarak onlarda dürüst olan mükellefte devlete vergi kaybına uğratmaya başlayacaktır.

Vergi adaletinin sağlanması her toplumda olduğu gibi ülkemizde de önemli bir sorundur. Doğru ve herkes için adaletli olan vergi uygulamasını ortaya koymak için birçok teknik ve yöntem denenmiştir. Uygulanan bu yöntemler neticesinde adil olan vergilendirme sistemi geliştirilmeye çalışılmıştır. Ancak ülkemizde vergi adaleti kavramı tam olarak uygulanamamaktadır.

Vergi sistemimizin adil olmayışı nedeniyle ülkemizde adil vergi sistemini oluşturmak amacıyla zaman zaman bir takım düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak yapılan bu düzenlemeler ya yetersiz kalmakta ya da hayata geçirilmesi zaman almaktadır.

Ülkemizde adil bir vergi sisteminin olmadığına ilişkin inanç ve bu inancın oluşumuna etki eden nedenlerin neler olduğunun bilinmesi ile vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin olarak yapılması gereken düzenlemeler çalışmanın konusu önemli kılmaktadır.

Tezin konusu “Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi” olarak belirlenmiş ve tezin sınırları belirlenmiştir.

Çalışmanın ana hatlarını vergi adaleti kavramı ve 2000 yılı sonrası dönemde vergi sistemimizin vergi adaleti durumu üzerinde durulmuş ve aynı zamanda vergi sistemimizin vergi adaleti bakımından eksik kalan yönlerinin nedenleri ele alınmıştır.

Çalışmada Türk Vergi Sisteminin genel hatlarına değinilmeden önce vergi adaleti kavramına ve adaleti sağlamaya yönelik bir takım ilkeler ve tekniklerden bahsedilmiştir. Yine vergi adaletiyle çok yakın ilişkisi olan vergi yükü kavramına değinilmiştir. Ayrıca sosyal devlet açıdan vergi adaletinin nasıl olması gerektiği de tezimizde yer almıştır.

Çalışmanın amacını Türk Vergi Sisteminin vergi adaleti anlamında değerlendirilmesi ve vergi sistemi yakın dönem olan 2000 yılı sonrasında vergi adaleti bakımından görünümünün nasıl olduğunu açıklamak oluşturmaktadır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergi adaleti kavramı kapsamlı olarak ele alınmış ve devamında vergi adaletini sağlamaya yönelik ilke ve teknikler üzerinde durulmuştur.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise Türk Vergi Sisteminden ana hatları ile bahsedilecek ve vergi sistemimizde yer alan vergiler üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise vergi adaleti bakımında vergi sistemimizin 2000 yılı sonrası dönemdeki görünümü ele alınmış ve bu dönemde vergi sistemimizde vergi adaletini etkileyen uygulamalara yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL OLARAK VERGİ ADALETİ

1.1. VERGİ ADALETİ KAVRAMI

Adalet kavramı, bireyden bireye toplumdaki topluma değişebilen bir kavram olmakla birlikte, esas alınan değer yargılarına göre oluşan soyut bir kavramdır. Toplumların birçok değer yargısı vardır. Din, gelenek ve görenekler, devletin ideolojisi, ahlaki değerleri, yasal ve idari düzenlemeler değer yargılarından bazılarıdır. Toplum bunlardan hangisini uyguluyorsa adalet anlayışı o yönüyle değişecektir.¹

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır.²

Vergi adaleti, verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olmasına göre değişik şekillerde ele alınabilmektedir. Yine vergi adaleti, kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilmektedir.³

Vergi adaleti, kavramı soyut bir kavram olarak zaman, mekân ve yere göre farklılıklar gösterebilmektedir. Vergi adaleti, vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağı ile ilgilenmektedir. Vergi adaleti, denkleştirici ve dağıtıcı olmak üzere iki çeşidi vardır. Denkleştirici vergi adaleti, bireylerin eşit işleme tabi tutulması, dağıtıcı vergi adaleti ise kişilerin ayırıcı özelliklere göre farklı işlemlere tabi tutulmasıdır.⁴

Vergi, devlete gelir sağlamak amacıyla alınır. Verginin varoluş amacı bu olmak ile beraber vergiler devlete en yüksek gelir sağlayan kaynaktır. Vergiler alınırken mükellefler arasında adaletli bir şekilde alınması gerekmektedir. Vergilerin

¹ Mehmet Cahit Güran, "Vergilendirmede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", **H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2004, s. 244.

² Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, Mart, 2011, s. 251.

³ Hamit Görür, **Vergi Hukukunda Adalet İlkesi**, İzmir, 2010, s. 5.

⁴ Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, Basım Yılı: 2014, s. 1285.

kamu hizmetlerinin finansmanın da kullanımı sırasında bir kamu yükümlülüğü doğar. Bu yükümlülük ise beraberinde verginin mükellefler arasında adaletli ve eşit bir şekilde dağıtılmasına gerektirir.⁵

Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağıнын, fertlerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağıнын saptanması büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişir bir niteliğinin bulunması, herkes için geçerliliği olan değişmez ölçülerin saptanmasını olanaksızlaştırmaktadır. Bu durum bazı teknik esastan yararlanılmak suretiyle vergi adaletine ulaşmaya çalışmak düşüncesinin ilke olarak kabul edilmesine neden olmuştur. Bu anlamda; vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, zengin ve fakirden aynı tutarda vergi alınmaması, kişinin ancak kendisini geçindirebilecek gelirlerinin vergi dışı tutulması, bekâr veya evli ya da çocuklu veya çocuksuz mükelleflerin aynı vergi yükü altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde aynı işlemin yapılmaması ve benzeri uygulamalar, vergi adaletine yaklaşılmaya olanak sağlayabilmektedir.⁶

Vergi kanunlarının öncelikli hedefi, vergi adaletini korumaya yönelik olmalıdır. Fakat vergi adaletini gerçekleştirmek uygulama da pek kolay değildir. Çünkü vergi adaletini sağlamak çeşitli nedenlerle farklılık gösterebilir. Sonuç olarak gerçek anlamda mutlak bir vergi adaletine ulaşmak mümkün değildir. Fakat yapılacak çeşitli düzenlemelerle vergi adaletini sağlanmaya çalışıla bilinir.⁷

1.1.1. Vergi Adaleti İle Vergilendirmede Eşitlik Kavramı Arasındaki İlişki

Vergilendirmede eşitliğe dayalı adalet, vergi mükelleflerinin elde ettiklerin gelirlerinden eşit oranda vergi ödemeleri anlamına gelir. Yani mükelleflerin elde

⁵ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, Ekim, 1996, s. 104.

⁶ Saygın Mercan, **Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, ss. 4-5.

⁷ Karakoç, **a.g.m.**, s. 1286.

ettikleri gelir seviyeleri farklı olsa da eşit oranda bağlı olarak vergi ödemeleri anlamına gelir.

Vergilendirmede eşitliğe adalet kavramında, vergi mükelleflerinin medeni ve şahsi durumlarına bakılmaksızın sadece elde ettikleri gelirleri göz önünde bulundurmaktadır. Bu durumda medeni ve şahsi durumu diğer kişiye göre daha farklı olan bir kişi, geliri diğer kişiyle aynı olsa bile eşit oranda vergiyi ödeyecek ve ödediği vergi sonrası geliri daha çok azalacaktır. Şöyle ki iki vergi mükelleflerinin gelir seviyelerinin aynı olduğunu düşünelim. Bu kişilerden birinin evli ve çocuklarının olduğu varsayımı altında elde ettikleri gelirin bir kısmını ailesini geçindirmek, sağlık, eğitim harcamaları gibi nedenlerde kullanacaktır. Diğer kişinin böyle sorumlulukları olmadığını düşünürsek eşit oranda vergi ödedikleri zaman birinci kişinin gelir seviyesi düşecek ve böylece eşitlik sağlanmamış olacaktır.⁸

Vergilendirmede eşitliğe dayalı adalet kavramının sorunu, kişinin medeni ve şahsi durumlarını göz önüne almaması nedeniyle vergilendirmede eşitliği sağlayamamasıdır.

1.1.2. Vergi Adaleti İle Vergilendirme Şahsilik Kavramı Arasındaki İlişki

Vergilendirmede şahsilik kavramı, vergilendirmede eşitlik kavramına göre kişilerin şahsi ve medeni durumları göz önüne alınarak vergi mükelleflerinin gelirlerinin vergilendirilmesi amaçlamaktadır.

Şahsi adalete dayalı vergilerde eş oranlı bir vergilendirme sistemi yoktur. Bu vergiler kişinin ödeme gücü prensibi üzerinde durmaktadır. Bu adalet anlayışında kişiler, sahip olduğu gelir ve kaynaklardan ziyade ödeme güçlerine göre orantılı bir şekilde vergi ödemektedirler. Ödeme gücü kavramı kişiden kişiye değişkenlik gösteren tespiti zor bir kavramdır. Vergi ödeme gücünü net ve doğru bir biçimde ortaya koymak zordur. Yani ödeme gücü ilkesi subjektif bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır.⁹

Vergi mükellefinin elde ettiği gelir arttıkça, vergi matrahı artacak ve ödenen verginin gelire olan oranı da artmış olacaktır. Bu durumda artan oranlı gelir

⁸ Türk, a.g.e., s. 105.

⁹ Türk, a.g.e., s. 105.

vergisinden bahsedilecektir. Günümüzde şahsi vergiler artan oranlı vergilemeye tabidir.¹⁰ 2018 yılı için gelir vergisi matrah dilimleri ve vergi oranları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: 2018 Gelir Tarifeleri

Ücret Dışı Gelirleri İçin Tarife		Ücret Gelirleri İçin Tarife	
Gelir Dilimleri	Vergi Oranları	Gelir Dilimleri	Vergi Oranları
14.800 TL'ye kadar	%15	14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20	34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27	120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, fazlası	%35	120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL, fazlası	%35

Kaynak: www.gib.gov.tr

Tablo 1' de görüldüğü gibi özellikle ücret gelirlerinde gelir vergisi matrah dilimleri arasında çok büyük farklar vardır. Bu durum vergi adaletsizliği ortaya koymaktadır. Özellikle ikinci gelir vergisi diliminden üçüncü gelir vergisi dilimine geçildiğinde vergi matrahının arttığı görülmektedir. Dördüncü gelir vergisi dilimine geçildiğinde ise kişinin geliri bu kazançtan ne kadar fazla olursa olsun aynı oranda vergilendirilmeye devam edecektir. Birinci vergi dilimine tabi kazancı olan kişilerle son vergi dilimine tabi olan kişiler arasındaki nihai fayda azalacaktır. Şöyle ki her vergi diliminde kişiler ilk önce zorunlu ihtiyaçlarını gidermeye çalışacaktır. Ancak kişiler zorunlu ihtiyaçlarını karşılarken bile daha az kazanan ile daha çok kazanan arasında fark olacaktır. Zorunlu ihtiyaç olan yeme, içme, barınma gibi durumlardan gelir seviyesi daha yüksek olanlar bunların en iyisine yönelecektir. Gelir vergisi dilimleri arttıkça zorunlu ihtiyaçlarını karşılayan bireyler gelirlerinin yükselmesiyle daha lüks mal ve hizmetlere yönelecektir. Zorunlu ihtiyaçlarını karşılayan ve lüks mallara da sahip olan gelir seviyesi yüksek kişilerin belli bir noktadan sonra faydası azalmış olacaktır. Bu sebeple gelir diliminin artması sonucu vergi oranlarının ve ödenen verginin de artması gelir sahipleri arasında eşitliği ve adaleti sağlamaya yardımcı olacaktır.

¹⁰ Türk, a.g.e., s. 106.

1.1.3. Vergilendirmede Verimlilik ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi, mükellefler arasında ne kadar adil dağıtılsa vergi gelirlerinden sağlanan verimlilik ise o kadar fazla olacaktır. Teoride bu durum ne kadar böyle olsa da aslında tam tersidir. Klasik maliyecilere göre, “Verimli vergiler adaletsiz, adil vergiler verimsizdir.” Buna göre dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre adil olmayan fakat verimliliği yüksek olan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolaylı vergilerin verimlilik bakımından dolaysız vergilere göre yüksek olmasının nedeni mali anestezi etkisi yaratmasıdır. Yani dolaylı vergiler üretim ve tüketim aşamasında fiyatların içine gizlenmiş mükellefler tarafından algılanması zor ödenmeme ihtimali olmayan ve vergi kaçakçılığı en az olan vergileridir.¹¹

Dolaylı vergiler ne kadar çok verimli olsa da vergi adaletini sağlama da yetersizdir. Çünkü dolaylı vergiler kişinin şahsi durumlarını göz önünde bulundurmaz. Tüketim yapan herkes bu vergiyi ödemek zorunda kalır.

Dolaysız vergiler ise verimliliği dolaylı vergilere göre daha az fakat daha adil vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü dolaysız vergilerde kişinin şahsi durumları ve ödeme gücü prensipleri üzerinde durulmaktadır.

Adil bir yapıya sahip olan dolaysız vergilere, zaman içerisinde adil bir vergilendirme sistemine sahip olan dolaysız vergilere verimliliği arttırmak için bazen düzenlemeler getirilmiştir. Dolaysız vergilerde, vergi kaçırma önlemek için kanunlarla birçok düzenleme yapılmıştır. Vergi tahsilatını arttırmak adına kaynakta kesinti sistemi getirilmiştir. Yapılan denetimler ile vergi tahsilatları artmıştır. Vergi ödeme gücünü baz alan dolaysız vergilerde ödeme gücünü tespit edebilmek günümüzde daha kolay hale gelmeye başlamıştır.¹²

Dolaylı vergiler cephesinde ise daha adil bir sistem yaratabilmek adına bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan sosyal anketler ile hangi malların zorunlu tüketim malı oldukları hangi malların ise lüks tüketime tabi oldukları kolayca belirlenmektedir. Zorunlu mallar daha adil bir vergileme için düşük vergi oranları ile vergilendirilmeli ya da vergi dışı bırakılmalıdır. Lüks tüketim malları ise yüksek oranda vergiye tabi tutulmaktadır.¹³ Sonuçta vergi mükellefleri arasındaki adaleti sağlamak hedeflenmektedir. Görünüyor ki dolaysız vergiler kadar olmasa da dolaylı vergilerde

¹¹ Türk, a.g.e., ss. 108-109.

¹² Türk, a.g.e., s. 109.

¹³ Türk, a.g.e., s. 109.

de şahsiyet prensibi uygulanmaya çalışmakta ve dolaylı vergileri adil hale getirmek amaçlanmaktadır.

1.1.4. Vergi Adaleti ve Tarafsızlığı Arasındaki İlişki

Vergi adaletini sağlamada uygulanacak kriterlerden bir tanesi de verginin tarafsızlığının sağlanmasıdır. Eğer verginin tarafsızlığı sağlanmaz ise vergi yükümlüleri faaliyetlerini vergi oranlarının daha düşük olduğu yerlere aktaracaktır. Bu yüzden verginin tarafsız olması gerekir.¹⁴ Verginin tarafsızlığından kasıt devlet tarafından alınan vergilerin piyasanın işleyişini bozmayacak şekilde olması gerektiğini ifade eder. Vergilendirme amacı dışında kullanılmaması ve mükellefler arasında aşırı yük oluşturmaması gerekir.¹⁵ Ancak bunu gerçekleştirmek mümkün değildir. Bu yüzden vergilendirmede tarafsızlık hiçbir zaman tam anlamıyla gerçekleşmez.¹⁶

1.2. SOSYAL DEVLET İLKESİ GEREĞİ VERGİ ADALETİ

Sosyal devlet kavramı, devletin gayelerine ve üstlendiği görevlere göre belirlenir. Sosyal devlet ilkesinin amacı, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması olmalıdır. Devlet sosyal devlet ilkesi gereği, ekonomik yönden zayıf olan kişileri koruyacak, vatandaşlar için sosyal güvenliği ve ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır. Hukuk devleti, vergide yatay adaleti sağlamaya çalışırken, sosyal devlet, gelir, servet ve harcama yönünden, medeni durumları birbirinden farklı olanların aynı şekilde değil farklı vergilendirilmesini, yani dikey adaleti sağlamak zorundadır.¹⁷

1982 Anayasası' nın 2. Fıkrasında ki "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır" ifadesi ile vergilendirmenin sosyal amacını gerçekleştirme durumu yasama organına bırakılmıştır.

¹⁴ Türk, **a.g.e.**, s. 110.

¹⁵ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 273.

¹⁶ Türk, **a.g.e.**, s. 110.

¹⁷ Öncel ve diğerleri, **a.g.e.**, ss. 59-60.

Sosyal devlet, vergilendirme aracını, sosyal adaleti, gelir ve servetin yeniden dağılımını ve planlı bir şekilde kalkınmayı sağlamak için tedbir amaçlı kullanmaktadır.¹⁸

Aşağıdaki bölümlerde de ayrıntı olarak incelenecek olan ödeme gücüne göre vergilendirme, kişilerin manevi ve ekonomik durumlarının göz önünde bulundurularak vergilendirilmesi gerektiğini ifade eder. Bu ilke vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına yardımcı olmaktadır. Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergiler için geçerliken, vergi dışındaki devlete ve onun organlarına yapılan ödemelerde fayda ve yararlanma ilkesi geçerli olmaktadır. Anayasamız, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiş, ancak ödeme gücü kavramının sınırlarını kesin olarak belirlemediği. Ödeme gücünün tanımı yapılmamakla birlikte, ödeme gücünün göstergeleri olarak; gelir, servet ve harcama sayılmıştır. Ödeme gücüne göre vergilendirilme de çeşitli araçlar yararlanılabilir. Bunlar en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, emek gelirleriyle sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesi gerektiğini belirten ayırma kuramı, istisnalar ve muafiyetler bunları belirgin olanlarındandır.¹⁹

Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesindeki temel düşünce, gelir ve servet dağılımını adil bir şekilde sağlamaktır. Devlet gelir ve serveti adil bir biçimde dağıtmayı planlarken ödeme güce ilkesini etkili bir biçimde kullanmak durumundadır. Örneğin, devlet gelir vergisinde artan oranlı tarifeyi uygulayabilir, gelir düzeyi yüksek olan kişilerden alınan vergi oranlarını arttırabilir, gelir düzeyi düşük olan kişilere çeşitli vergisel istisna ve muafiyetler getirebilir. Lüks tüketimi vergilendirmeye devam ederken, zorunlu tüketim malları üzerinden alınan vergiler kaldırabilir. Devlet vergilendirme yolu ile alacağı tedbirleri çok iyi belirlemek durumundadır. Aksi halde bu durum ekonomik ve sosyal hayatı olumsuz yönde etkileyebilir.

1.3. VERGİ ADALETİNİN UYGULANMASINI SAĞLAYAN İLKELER

Verginin tarihsel gelişiminde vergi niçin alınmalı, vergilendirme yetkisine devlet nasıl sahip oldu, alınacak vergilerin miktar olarak ölçütü nasıl olmalı gibi soruların cevapları aranmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak farklı görüşler ortaya

¹⁸ Öncel ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 60.

¹⁹ Öncel ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 61.

çıkıştır. Bu görüşler verginin dayanağını, haklılığını ve adil bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği üzerine olmuştur.²⁰ Kamusal mal ve hizmetlerin etkinlik ve adalet kriterlerine uygun biçimde finansmanının sağlanmasına yönelik olarak iki vergileme ilkesi geliştirilmiştir. Bunlardan biri olan fayda ilkesine göre; kişiler, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya uygun bir biçimde vergilendirilmelidir. Daha yaygın olarak uygulanan ödeme gücü ilkesine göre ise; kişiler, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya göre değil, mali güçleriyle orantılı bir biçimde vergilendirilmelidirler.²¹

1.3.1. Fayda İlkesi

Fayda ilkesi her bireyin kamu hizmetlerinden yararlanma oranına göre vergi ödemesini ifade etmektedir.²² İlkenin temeli bireylerin faydasına dayanmaktadır. Fayda her mal için fiyatlanabilir ve bölünebilir olmadığı için faydası fiyatlanabilir ve bölünebilir mallarla sınırlı kalmaktadır. Harçlar, şerefiyeler, resimler, ruhsatlar ve kullanıma göre alınan diğer kamusal mal ve hizmetler faydalanma ilkesine göre alınır. Tam kamusal mallarda herhangi bir faydalanma olmadığı için fayda ilkesi uygulanmaz.²³ Fayda ilkesine göre, kamu hizmetlerinden yarar sağlamak isteyenler bu hizmetlerden yararlanmak için vergi ödemek durumunda kalırlar.

Fayda ilkesinde, özel mal ve hizmetlerde olduğu gibi bireyler kamu mal ve hizmetlerinden yararlandığı ölçüde vergi öderler.²⁴ Fakat fayda ilkesinin uygulanması güç bir ilkedir. Çünkü günümüz toplumunda gelir konusunda adaletli bir dağılım olmadığı için özellikle gelir seviyesi düşük kişiler için kamusal mallardan faydalanmak pek mümkün görünmemektedir.²⁵

Vergi adaletine ulaşmada fayda yaklaşımını benimseyenlere göre adalet, eşitsizliklerin giderilmesi değil, özgürlüklerin korunmasıdır. Bu nedenle vergi adaleti

²⁰ Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, Eylül, 2005, s. 142.

²¹ Orkhan Aghayev, **Vergi Adaletinin Sağlanmasında Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye ve Azerbaycan Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 11.

²² Edizdoğan ve diğerleri **a.g.e.**, s. 252.

²³ Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s. 108.

²⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2005, s. 202.

²⁵ Edizdoğan ve diğerleri **a.g.e.**, s. 253.

de mümkün merteye bireylerin iktisadi karar verme hürriyetini korumakla gerçekleşir.²⁶

Fayda ilkesinin temelini oluşturan kamu mallarından sağlanan faydalar ve ödenen vergiler arasındaki değişim anlayışının uygulanabilirlik açısından karşılaştığı birtakım kısıtlar da söz konusudur. Buna göre; bölünememe ve tüketiminden mahrum bırakılmama niteliklerine sahip olan savunma ve adalet gibi tam kamusal malların finansmanı piyasa mekanizması içerisinde değil, siyasi mekanizmanın kararları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.²⁷

Vergide fayda ilkesini tam kamusal mallar için uygulamak güçtür. Çünkü tam kamusal mallar sosyal devlet gereği tüm gelir gruplarına sunulan bir hizmettir. Bu bakımdan fayda ilkesinin asıl uygulama alanı bölünebilir ve fiyatlanabilir kamusal mallardır. Toplumdaki bireyler fayda sağladıkları yarı kamusal mallar için bu hizmetlerden yararlandıkları ölçüde vergilendirilirler.

Fayda ilkesine yönetilen bir diğer eleştiride ödenen vergilerin, kullanımla ilişkilendirildiğinde çarpıklığa yol açmasıdır. Öyle ki; matrah olarak kamu hizmetlerinin kullanımının esas alınması hâlinde, örneğin köprü hizmetinin kullanımı engellenebilecek ve böylece kaynak tahsisinde etkisizliğe neden olabilecektir. Ayrıca fayda prensibinin en iyi uygulama şeklinde bile sadece kamu hizmetlerinin finansmanı dikkate alındığı için vergilemenin önemli bir fonksiyonu olan yeniden dağıtım fonksiyonu ihmal edilmektedir.²⁸

1.3.2. Ödeme Gücü İlkesi

Kamu giderlerinin finansmanı için bireylerden alınan vergilerin adil sayılabilmesi için öncelikle iktisadi ve sosyal durumdaki farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ülkemizde gelir vergisinde 2001 yılına kadar hayat standardı esas uygulanmıştır. Ancak bu esas anayasada yer alan mali güce göre ödeme ilkesine ters düştüğü için bu uygulama yürürlükten kaldırılmıştır. Çünkü bu esasa göre gelir vergisine tabi olan ticari ve serbest meslek kazancı mükellefleri zararda elde

²⁶ Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık, 2011, s. 29.

²⁷ Suat Hayri Şentürk, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 9(3), Aralık, 2014, s. 136.

²⁸ Kolayaof.com, Vergi Teorisi, http://kolayaof.com/ornek_ozet/MLY202U.pdf, (Erişim Tarihi: 22.01.2017), ss. 5-6.

etseler, belirlenen tutarın altında kârda elde etseler, belirlenen miktar doğrultusunda vergi ödeyeceklerdir.²⁹

Günümüzde bireylerin gelirleri ödeme gücü varsayımı altında gelirleri vergilendirilmektedir.³⁰

Adil bir vergi sisteminin sağlanabilmesi için herkesin vergi ödeme gücüyle orantılı bir şekilde vergi ödemesi gerekir. Ödeme gücünün belirlenebilmesi için öncelikle kişinin geçimini sağlayacak şekildeki ihtiyaçlarını karşılaması gerekmektedir. Öyle ki sadece geçimini sağlayacak derecede geliri olan bir kimsenin ödeme gücü yoktur. Bu yüzden bu kişilerin vergi ödememeleri gerekmektedir.³¹

Kamu hizmetlerinin finansmanında, vergi yükünün, gelir grupları arasında ödeme gücüne göre dağıtılması vergi adaleti ilkesinin gereğidir.³² Mükelleflerin ödeme gücünü belirleyen faktörler gelir, servet ve tüketim harcamalarıdır. Adaletli bir vergilendirme sistemi için mükelleflerin var olan servet, gelir ve tüketim harcamalarına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ödeme gücü ilkesinde vergi mükellefleri gelir veya servetlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Şöyle ki bu ilke, geliri veya serveti daha fazla olan bireylerin daha fazla vergi ödemesi gerektiğini ifade etmektedir.

Bu ilkeye göre, bireyler gelirlerine göre artan oranlı bir vergiye tabi tutulmaktadır. Ödeme gücü ilkesi, her ne kadar bireyler arasında kamu finansmanına katkı da bulurken eşitliği sağlamak için uygulansa da net geliri az olan yani asgari geçim indirimi çıkarıldıktan sonra eline geçen paranın bireye olan faydasının azaldığı bir durumda vergi ödemesi adaletli bir davranış olarak görülmeyecektir.

Ödeme gücü ilkesinin amacı bireyler üzerinde oluşan vergi yükünü adaletli bir şekilde paylaşmaktır. Bu bakımdan vergi adaleti ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi yatay vergi adaletiyken, ikincisi dikey vergi adaletidir. Yatay vergi adaleti aynı ödeme gücüne sahip bireylerin aynı işlem ve koşullarda değerlendirilip vergi

²⁹ Gülşen Güneş, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Yaklaşımı”, **Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt: 19, Sayı: 1-2, Yıl: 1999, s. 352.

³⁰ Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, ss. 215-216.

³¹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 239.

³² Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran, 2007, s. 112.

ödemesi gerektiğini söylerken, dikey vergi adaleti farklı ödeme gücüne sahip bireylerin farklı işlem ve koşullarda vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.³³

1.3.2.1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri

Anayasamızın Vergi Ödevi başlığı altındaki 73. maddesinin 1. fıkrasına göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmektedir. Bu maddeye göre verginin adaletli bir şekilde ödeme gücüne göre alınması sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir.

Vergi ödeme gücü dinamik bir yapıdadır. Çünkü mükellefler vergilerini ister gelirleriyle ister servetleriyle ister tüketim harcamalarıyla ödesinler şahsi gelirlerinden ödemiş olurlar.³⁴

Ödeme gücü mali ve iktisadi bir kavram olmakla beraber bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanma karşılığında, gelirlerine göre devlete ödedikleri paralardır. Ancak kendi geçimini bile zor sağlayan bir bireyin devlete, her ne kadar kamu hizmetinden faydalanmış olsa da, bu vergiyi ödemesi zorlaşır. Ödeme gücüne göre vergilendirme, genel anlamda kamu hizmetlerine karşılık, faydalanma prensibi göz ardı edilerek, kendi yaşamlarını sürdürecekteki miktardaki paranın vergi dışı bırakılarak vergi yüküne katlanması anlamına gelmektedir.³⁵

Vergilendirmenin temel kaynakları, gelir, servet ve harcama olmakla beraber ödeme gücüne ulaşmada da bu faktörler kullanılmaktadır.³⁶

Ülkemizde ödeme gücü ilkesinin temel göstergeleri gelir, servet ve harcamalar olarak sıralamak mümkündür. Kişinin ödeme gücünü belirlemek tartışmalı bir konu olsa da, kişilerin ödeme gücüne ulaşma da, en az geçim indirimi artan oranlılık ve ayırma kuramı kullanılmaktadır.³⁷

³³ Edizdoğan ve diğerleri **a.g.e.**, s. 254.

³⁴ Türk, **a.g.e.**, s. 119.

³⁵ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2003, ss. 52-53.

³⁶ Erginay, **a.g.e.**, s. 51.

³⁷ Adnan Gerçek ve diğerleri, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı: 1, 2014, s. 93.

1.3.2.1.1. Gelir

Gelir, ödeme gücünü belirlemede en çok kullanılan araçtır. Gelir Vergisi Kanunu(GVK)' nun 1. maddesine göre gelir şu şekilde ifade edilmiştir: “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Fakat bu tanımlama çok net olmadığı için yine GVK' nun 2. maddesinde gelirin unsurları, ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar olarak sıralanmıştır.³⁸

Yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan, geliri ticari ve zirai kazanç olanlar tahakkuk esasına göre vergilendirmeye tabi tutulurken, geliri ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat olanlar ise tahsil esasına göre vergilendirilirler. Ticari ve zirai kazancın belirlenmesinde vergiyi doğuran tahakkuk esasına bağlanmış olması bazı sorunlar doğurmaktadır. Şöyle ki tahakkuk esasına göre gelirin elde edilmiş olması yani tahsil edilmiş olması gerekmez. Bu durumda henüz ele geçmeyen paranın vergiye tabi tutulması gibi bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

Günümüzde ödeme gücüne ulaşmada en belirleyici araç, gelirdir. Bu sebeple gelir, bireylerin kendi geçimlerini sağlayabilecek düzeydeki kısmı çıkarıldıktan sonra geri kalan kısmıyla kamu hizmetinin finansmanına katılması gerektiği birçok ülkede kabul edilmiştir.³⁹

Gelirler vergiye tabi tutulmaları bakımından aynı özellikleri taşımamaktadır. Gelirin asgari geçimi sağlayacak kısmı vergi ödeme gücüne sahip olmadığı için bu kapsama giren bireylerin gelirlerinin vergiden istisna edilmesi gerekmektedir.⁴⁰

Ödeme gücü ilkesi bireylerin gelirlerine göre vergilendirilmesini ön görmektedir. Bu durumda yüksek gelire sahip olan bireylerin daha yüksek miktarda vergi ödemesi gerekir.⁴¹ Yani bireyler kamu hizmetlerinden yararlandığı miktarda kamu finansmanına katılmazlar, elde ettikleri gelir miktarında vergilendirilirler.

³⁸ Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 3, 2007, s. 229.

³⁹ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim, 2005, s. 295.

⁴⁰ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 256.

⁴¹ Canan Sancar ve Mehmet Şentürk, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:28, Ocak-Şubat, 2012, s. 4.

Ayırma kuramına göre, emek gelirleri sermaye gelirlerine göre daha zor elde edilmektedir. Bu yüzden sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha çok vergilendirilmesi gerekmektedir.⁴² Çünkü sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha yüksek ödeme gücüne sahip olmalarından dolayı daha yüksek miktarlarda vergilendirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, vergi ödeme gücü olarak en önemli ölçüt gelir olarak kabul edilmektedir. Fakat her gelir unsurunu ve gelirin her dilimini, vergi ödeme gücü yönünden aynı saymak mümkün gözükmemektedir.⁴³ Zira böyle bir durumda vergi ödemede adalet ve eşitliği sağlamaya yönelik olarak kabul edilen ödeme gücü ilkesi bu amaca hizmet edemeyecektir.

1.3.2.1.2. Servet

Ödeme gücü ilkesinin bir diğer göstergesi servetten kaynaklanan gelirlerdir. “Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu aktifte bulunan Menkul mallar ile stokta bulunan gayrimenkullerin bir bütünü olup, para ile ifade edilebilen bütün ekonomik değerleri kapsamaktadır”.⁴⁴ Servet, durağan bir yapıdadır. Bireyler sahip olduğu gelirlerinin harcamalardan sonraki kısmını tasarrufa çevirebilirler. Bu durumda bireylerin tasarruf ettikleri paralar servet edinmede kullanılabilir. Başka bir şekilde de servet mirasçılarının mirası reddetmeme sonucu mirasçıya kalan kazanılmamış paradır. Servet, bir sermayedir ve bu sermayenin kazancına irat denmektedir. Bireylerin sahip olduğu gelir, kazanç ve iratlardan oluşurken, gelirlerinin zorunlu harcamalardan sonra tasarruf ettikleri kısmı zaman içinde biriktirilmiş servete dönüşür ve aynı gelirler gibi ödeme gücünü belirleyemeye yardımcı olurlar.⁴⁵

Bireyin serveti, ister gelir getirsin, ister getirmesin vergilendirilmeye tabi tutulurlar. Zira bu kişilerin serveti gelir getirmese bile ilerde elindeki sahip oldukları taşınır veya taşınmazını sattığı zaman bunların satışı sonucunda gelir elde edecekleri

⁴² Önder Çalcalı ve Ahmet Yılmaz, “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum”, **Yönetim ve Ekonomi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Cilt: 20, Sayı: 2, Manisa, 2013, s. 245.

⁴³ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 257.

⁴⁴ Ersan Öz ve diğerleri, “Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, 2014, s. 2.

⁴⁵ Türk, **a.g.e.**, ss.123-124.

bellidir. Bu gibi nedenlerle servet gelirleri, devlet tarafından, servet üzerinden alınan vergiler olarak karşımıza çıkar ve vergiye tabi tutulurlar.

Servet gelirlerinde, matrahın belirlenmesi zor olduğu için bazı güçlükler ortaya çıkmaktadır. Kamu finansmanı yalnızca servet gelirleriyle karşılamak servet açısından sakıncalıdır. Tüketim harcamaları standart olan yoksul kişiler ile harcamalara dikkat eden servet sahiplerinin, gelir ve servet vergilerinin dışında kalmaları durumunda ödeme güçlerindeki bu farklılıktan dolayı vergilendirmede servet unsurlarında dikkate alınmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu yüzden bireylerin sahip olduğu ödeme gücünün farklı olması nedeniyle vergi uygulaması bakımında servet unsurlarının da dikkate alınması gerektiği ve servet gelirlerinin de ödeme gücünü belirlemede esas alınması gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır.⁴⁶

1.3.2.1.3. Tüketim Harcamaları

Bireylerin sahip olduğu gelir ve servet, onların ödeme gücünü oluşturmaktadır. Bu sebeple kişinin vergi ödeme gücünü, gelir ve servet dışında onların harcamaları da belirlemektedir.⁴⁷ Tüketim harcamaları da gelir ve servette olduğu gibi ödeme gücünü etkileyen faktörlerden biridir. Şöyle ki kişilerin gelir seviyeleriyle bağlantılı olmak üzere, gelir düzeyi yüksek olan kişilerin, tüketim seviyesi, gelir düzeyi düşük olan kişilere göre daha fazla olmaktadır. Bu durum gelir seviyesi yüksek olan kişilerin tüketim harcamalarını arttırmakla beraber, vergi ödeme gücünü de arttırdığı düşünülmektedir.

Öte yandan vergi yükümlüleri devletin sunduğu kamu hizmetlerinden yararlanabilmek için bir takım vergiler ödemek durumunda kalırlar. Bu durumda özellikle dar gelir grupları tasarruflarından ve tüketim harcamalarından fedakârlık yapmak zorunda kalırlar.⁴⁸

1.3.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar

Vergi ödeme gücü bireylerin vergilendirilmesi konusunda önemli olmakla birlikte bu ödeme gücüne nasıl ulaşılabileceği konusunda önemli sorunlar vardır. Vergi

⁴⁶ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 210-211.

⁴⁷ Türk, **a.g.e.**, s.124.

⁴⁸ Sancar ve Şentürk, **a.g.m.**, s. 5.

ödeme gücü tam anlamıyla belirlenemese de⁴⁹ vergi sistemlerinde ödeme güce göre vergilendirmeyi sağlamak amacıyla çeşitli araçlar kullanılmıştır.⁵⁰ Bunlar, asgari geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisna olarak sıralanabilir.

1.3.2.2.1. Asgari Geçim İndirimi

Vergilerin ödeme gücüne göre alınabilmesi için ilk önce bireylerin en az vergi ödeme gücünü bilmek gerekir. Bireylerin vergi ödeme gücü hangi gelir düzeyinden sonra vergi ödemeleri gerektiğini gösterir.⁵¹

Asgari geçim indiriminde, (en az geçim indirimi), bireylerin gayri safi gelirlerinden asgari geçimini sağlayacak düzeydeki tutar devlet tarafından belirlenen miktarda vergi dışında bırakılır.⁵² İnsanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan zorunlu ihtiyaçlarının parasal değerlerinin vergiden istisna olması hem maddi hem de ahlaki bir gerçektir. Asgari geçim indirimin uygulanması son derece mantıklı gerekçe olmakla beraber uygulamada güçlüklerle karşılaşmaktadır. Zira insanların cinsiyet, yaş, ırk, çalışma şekline ve çalışma koşullarına göre asgari geçim tutarları değişebilmektedir.⁵³

Kişinin ödeme gücü, yaşamını sürdürebilmesi için bir gelir elde etmesiyle başlar. Bireylerin geçimini sürdüreceği düzeyde gelir elde etmemeleri ya da elde ettikleri gelirlerin ancak geçimini sürdürmesine yetecek kadar olması durumda bireylerin ödeme gücünün olmadığı düşünülebilir. En az geçim indiriminin dayandığı temel mantık bu şekilde açıklanabilir.⁵⁴

Sosyal devlet ilkesi gereği, vergi yükünün gelir grupları arasında adaletli bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Devlet, düşük gelir grupları üzerinde kalan vergi yükünü azaltmak bireylerin zaten kendilerine zor yeten gelirlerinden, devletin belirlediği tutarı çıkartarak vergiden istisna etmiştir. Bu şekilde devlet düşük gelir grupları üzerindeki vergi yükünü hafifletmeyi sağlayarak geçimlerine olanak

⁴⁹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 212.

⁵⁰ Harun Yeniçehri, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, Temmuz 2014, s. 77.

⁵¹ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi**, (Genel Vergi Kuramı), Cilt II, Tıpkı 2. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 36.

⁵² Ayşe Yiğit Şakar, “İşletmelerde Mesleki Eğitim Gören Öğrencilere ve Çıraflara Yapılan Ücret Ödemelerinde Asgari Geçim İndirimi Uygulanır mı?”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Sayı: 25, Yıl: 7, Mart 2012, s. 252.

⁵³ Erginay, **a.g.e.**, s. 54.

⁵⁴ Recep Kaplan, “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 369.

sağlamıştır. Ancak vergi adaleti sağlanmak isteniyorsa bu tutarın belirlenmesinde dikkatli olunması gerekir. Zamanı koşullarının, bireylerin yaşam standartlarının ekonomik seviyelerinin göz önünde bulundurulması gerekir.

Asgari geçim indirimi, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan temel araçlarda bir tanesidir. Ülkelere, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, o anki koşullara, zamanın şartlarına göre farklılık gösterebilmektedir. Bireylerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan temel ihtiyaçlarına ödenen tutarın çıkarıldıktan sonra, kalan kısmın vergi ödeme gücü olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁵

Asgari geçim indiriminde bireylerin gelirlerinin bir kısmı vergi dışı bırakıldığı için teoride kişilerin üzerindeki vergi yükü azalmış olacaktır. Ancak bu kişilerin gelirleri, vergi dışı kalsa bile yine de tüketim harcamaları nedeniyle birçok dolaylı vergi ödemektedirler. Bu şekilde kamu hizmetlerinin mali yüküne katlanmış olurlar.⁵⁶

Zaman içerisinde asgari geçim indiriminin uygulanmasının gerekliliği konusunda çeşitli görüşler ortaya çıkmıştır. Asgari geçim indirimini savunan ve yeren görüşler aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

1.3.2.2.1.1. Asgari Geçim İndirimi Savunan Görüşler

Asgari geçim indirimini savunan görüşler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:⁵⁷

- Vergi mükelleflerinin varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli olan gelirleri üzerinden vergi alınmaması ahlaki bir gereksinimdir.
- Ödeme gücünün bir göstergesi de asgari geçim indirimidir. Ancak yaşamlarını sürdürece kadar geliri olan kişilerin ödeme gücünden bahsetmek mümkün değildir.
- Dolaylı vergilerin az gelirli kişiler üzerinde yarattığı tersine artan oranlılık asgari geçim indirimi sayesinde azalmış olacaktır.
- İndirim sayesinde mükelleflerin devlete ödeyeceği vergi azalacaktır. Böylece kişilerin harcama düzeyleri artacak, sosyal refah düzeyleri üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Bu yolla verimlilikte artmış olacaktır.

⁵⁵ Asuman Sevim Tekeli, **En Az Geçim İndirimi: Türkiye ve Bazı Ülke Uygulamaları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 5.

⁵⁶ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, 2008, ss. 37-38.

⁵⁷ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 114.

- Asgari geçim indirimi düzeyinde geliri olan kişilerden vergi alınması idarenin harcamalarını arttıracak devletin mali ve ekonomik verimliliğini azaltacaktır.

1.3.2.2.1.2. Asgari Geçim İndirimine Karşı Görüşler

Asgari geçim indirimini savunan görüşler yanında karşı görüşlerde yer almaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁵⁸

- Asgari geçim indirimin sınırını belirlemek zordur. Bu sınırı belirlemek için ortak bir görüş yoktur.
- Asgari geçim indirimi devletin mali verimliliğine yani vergi hasılatını etkiler. Özellikle bu tutarın yüksek olması devletin vergi gelirlerinden elde ettiği hasılatı azaltır.
- Gelirin vergilendirilmesi esastır. Bu uygulama, gelir elde ettiği halde bu gelirin vergilendirilmemesi sonucunu çıkartır.
- Fiyatlar genel seviyesinin azaldığı dönemlerde en az geçim indiriminden elde edilen gelir de azalmış olacaktır.

1.3.2.2.2. Artan Oranlılık

Vergilendirmede ödeme gücüne ulaşmada temel yöntemlerden bir tanesi de artan oranlılıktır. Artan oranlılık, alt gelir gruplarından üst gelir gruplarına doğru geçildiğinde ödenen vergi oranındaki artışa denir.⁵⁹ Bu tekniğin amacı, vergi ödeme gücüne ulaşarak, vergi adaletinin adaletli bir şekilde uygulanmasını ve hayata geçirilmesini sağlamaktır.⁶⁰

Vergi sistemlerinde vergi tarifeleri vergi sisteminin etkinliği bakımından büyük önem taşımaktadır. Günümüz vergilendirme sistemlerinde ve özellikle gelir

⁵⁸ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 115.

⁵⁹ Deniz Aytaç, “Maliye Politikasında Amaç Araç Uyumu: Ücret Vergileri ve Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Bir İnceleme”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15 Sayı: 1, s. 136.

⁶⁰ Ali Rıza Gökbunar, “Vergilendirme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yönetim Kurulu Dergisi**, Sayı: 4, Yıl: 1998, s. 12.

vergisinde artan oranlı vergilendirme söz konusudur. Kişiler, gelirleri nispetinde artan oranlarda vergilendirilirler.⁶¹

Artan oranlı vergilendirme yöntemi dolaysız ve sübjektif vergilerde uygulanmaktadır. Çünkü bu tip vergilerde vergi yükünün kimin üzerinde kalacağı bilindiği için ödeme gücüne daha kolay ulaşılmış olunacaktır.⁶²

Artan oranlı vergilerde vergi matrahı arttıkça vergilendirme dilimi de artmaktadır. Gelir vergisi gibi dolaysız ve sübjektif vergilerde kişinin gelir düzeyi arttıkça artan oranlılık yaklaşımıyla ödeyeceği vergi miktarı da artmaktadır. Böylece yüksek gelir grupları daha çok vergi öderken düşük gelir grupları ise daha az vergi ödeyecek ve gelir dağılımında adalet sağlanmış olacaktır. Artan oranlılık ile birlikte kişilerin gelir seviyesi tespit edilirken ödeme gücüne de ulaşılmış olunacaktır.⁶³

Artan oranlı verginin adil olabilmesi için kamu harcamalarından yararlandıktan sonra bireylerin elde ettiği faydanın eşit veya yakın olması gerekmektedir.⁶⁴

Vergi adaletini sağlamak için artan oranlı vergilendirme tekniğinden yararlanılabilir. Çünkü artan oranlı vergi tarifesinde vergi yükü, alt gelir gruplarından yüksek gelir gruplarına kayacaktır. Böylece daha fazla kazanan gelir grupları kamu finansmanına katkıda bulunacak, az kazanan gelir grupları üzerindeki vergi yükü azalmış olacak ve bu durumda sosyal adalet sağlamış olacaktır.

Artan oranlı vergilendirmenin iddiası, vergi adaleti sağladığı yönündedir. Vergilendirme sonucunda bireylerin refahlarının eşitlenmesi için yüksek kazanç elde edenlerin, az kazanan kişilere göre daha fazla vergilendirilmesi gerekir. Artan oranlı vergilerde matrah arttıkça alınan vergi oranı yükseldiği için eşit fedakârlık açısından daha adil olduğu söylenebilir.⁶⁵

Artan oranlı vergilerde matraha göre vergilendirme söz konusu olduğundan bireyler arasındaki vergi yükü dağıtılmış olacaktır. Şöyle ki gelir düzeyi düşük bir kimsenin vergi matrahı, yüksek gelir elde eden kimselere göre daha az olduğu için vergi oranı daha düşük olacak ve üzerlerindeki vergi yükü azalacaktır. Tam tersi olarak

⁶¹ Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Mart, 2009, s. 207.

⁶² Gözde Erkin, "Artan Oranlılık", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 4, 2012, s. 245.

⁶³ Cihan Yüksel, Kamu Maliyesi Özet Ders Notları, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, http://www.cihanyuksel.org/mly315_ders_notu.pdf, (Erişim Tarihi: 21.06.2017), s. 33.

⁶⁴ Coşkun Can Aktan, "Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?", **Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını**, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, 2002, s. 3.

⁶⁵ Coşkun Can Aktan ve diğerleri, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım, 2004, ss. 121-122.

yüksek gelir elde eden bireyler az geliri olan bireylere göre gelir matrahları daha yüksek olduğu için vergi oranı artacak ve ödemiş olduğu vergi artacaktır. Burada önemli olan matraha göre düzenlenen vergi oranları olduğundan vergi yükü bu iki gelir grubu arasında paylaştırılmış olacaktır.

Aşağıda artan oranlı vergilendirmeyi savunan ve yeren görüşler yer almaktadır.

1.3.2.2.2.1. Artan Oranlı Vergilendirmeyi Savunan Görüşler

Artan oranlı vergilendirmeyi savunan görüşler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:⁶⁶

- Artan oranlı vergilendirmeyi savunanların temel düşüncesi marjinal fayda esasına dayanır. Bir kişinin serveti ve geliri ne kadar artarsa bunların son kısmından elde edilen fayda azalmış olacaktır. Bireyler arasında eşitliği sağlayabilmek için geliri fazla olandan daha yüksek oranda vergi almak gerekir.
- Objektif vergi görüşüne göre ise geliri az olan mükellefler, tersine artan oranlı olan dolaylı vergilere ödedikleri vergiler karşısında, yüksek gelir elde eden kişilere göre daha fazla vergi yüküne katlanmış olacaktır. Bu eşitsizliği gidermek için dolaysız vergilerin artan oranlı olması gerekir.
- Artan oranlılığın savunulmasının başka bir nedeni ise, sermaye sahiplerinin düşük gelirliilere oranla daha fazla gelir elde etme imkânı olmasından ötürü artan oranlı tarifelerin uygulanması gerektiğini düşünürler.
- Artan oranlı vergiler aynı zamanda verimlidir. Verimli olmalarının nedeni, yüksek gelir elde eden kişilerin vergi matrahının da yüksek olması ve artan oranlılık sayesinde bunlardan elde edilen vergi hasılatlarının da büyük olması olmasıdır.

⁶⁶ Erginay, a.g.e., ss. 74-75.

1.3.2.2.2. Artan Oranlı Vergilendirmeye Karşı Olan Görüşler

Artan oranlı vergilendirmeyi savunan görüşler yanında bu duruma karşı görüşlerde yer almaktadır. Artan oranlı vergilendirmeye karşı görüşler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.⁶⁷

- Bakıldığında artan oranlı vergilerin tasarruflara engel olduğu görülür. Vergi ödeme sonrasında gelirin tüketimden sonraki kısmı tasarruf için ayrılabilir. Ancak artan oranlılık kişilerin vergi ödeme sonrasında, gelirin azalmasına neden olur ve tasarrufa imkân sağlamaz. Tasarrufların azalması yatırımları azaltacak dolayısı ile tüketim azalacaktır.
- Artan oranlı vergilendirme sonucu matrah yükseldikçe vergi oranları artacağı için kişilerin vergi sonrası gelirleri azalacaktır. Gelirlerinin azalmasını istemeyen mükellefler gelir vergisi matrahlarını azaltmak için bir takım hileler yapacaktır. Bu durum ise vergi kaçakçılığı sorununu doğuracaktır. Vergi kaçaklığı sonucunda toplumda vergi ahlakı azalacaktır. Sonuç olarak, artan oranlılık olumsuz etkiler yaratacaktır.

1.3.2.2.3. Ayırma Kuramı

Vergi adaletini sağlamaya yönelik, ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılan ayırma kuramı, sermaye gelirleriyle emek gelirleri karşılaştırıldığı zaman, kazancı daha düşük olan emek gelirlerinin, sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir.

Mükellefin gerçek ödeme gücünü belirlemek için en az geçim indirimi ve artan oranlılığın yanında, ayırma ilkesinin de uygulanması gerekir. Artan oranlılık gelir seviyesini dikkate alınırken, gelirin elde edildiği kaynak ve bireylerin sosyal durumu göz önüne bulundurulmaz. Ayırma ilkesi, artan oranlılık ve en az geçim indiriminin eksik yönlerini gidermek için getirilmiş bir ilkedir.⁶⁸

Ayırma kuramı, mükellefin sosyal durumu, gelir kaynağını dikkate alarak vergilendirmesi gerektiğini savunur. Bu durumda gelirin kaynağı dikkate alındığında,

⁶⁷ Erginay, **a.g.e.**, ss.75-76.

⁶⁸ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 263.

sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre, sosyal kriterler dikkate alındığında ise bekâr bir kimsenin ev geçindiren bir aile reisine göre daha fazla ödeme gücü olduğu düşünülerek vergi adaleti açısından artan oranda vergilendirilmesi gerekmektedir.⁶⁹

Ayrırma kuramına göre, gelirin matrahından çok gelirin kaynağı önemlilik arz etmektedir. Sermaye gelirleri, gelir kaynağı bakımından daha düzenli, devamlı, istikrarlı bir gelir kaynağı iken⁷⁰, emek gelirleri ise, süreksiz ve istikrarsız olabilmektedir. Emek gelirleri sermaye gelirlerine göre, geliri daha çabuk ve kolay elde etme açısından fazla şanslı değildir. Kaynağı sermaye olan gelirler, çok daha hızlı kazanılmış olurlar. Bu nedenle sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre, vergi ödeme gücü daha yüksektir. Ayrıca emek geliri karşısında alınan ücret, kaynakta vergilendirildiği için vergi kaçırma olayı olmazken, sermaye gelirleri mükellefin beyanına bağlı olduğu için vergi kaçırma olayı çok yüksektir.⁷¹

Ayrırma kuramı, zaman içerisinde bazı maliyeciler tarafından savunulurken iken, bazı maliyeciler tarafından eleştirilmiştir. Aşağıda ayrırma kuramını savunan ve eleştiren kişilerin görüşleri yer almaktadır.

1.3.2.2.3.1. Ayrırma Kuramını Savunan Görüşler

Ayrırma kuramını savunan görüşler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:⁷²

- Sermaye ve servet gelirleri, emek gelirlerine göre daha sağlam bir gelir kaynağı olduğundan vergilendirmeye daha dayanıklıdır.
- Sermaye gelirleri elde edenlerin, emek gelirleri elde edenlere göre daha az çaba harcaması, emek geliri elde etmek isteyenlerin daha fazla gayret göstermesi gerektiği için böyle bir ayırım olmalıdır.
- Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre devamlılık arz etmektedir. Sermaye, sahibine düzenli olarak getiri sağlar. Ancak emek gelirleri kişinin bedeni veya bilgi yoluyla sağlandığı için bunlardan birine olumsuz bir şey olursa süreklilik sağlanamaz.

⁶⁹ Temel Gürdal, **Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Aralık 1994, s. 25.

⁷⁰ Fatih Saraçoğlu, “Gelir Vergisi Sisteminde Ayrırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Konferansları**, 40. Seri, 2001, s. 61.

⁷¹ Mercan, **a.g.e.**, s. 37.

⁷² Akdoğan, **Kamu Maliyesi, a.g.e.**, ss. 233-234.

- Emek gelirlerine kıyasla, sermayeden daha yüksek gelir elde etme imkânı daha fazladır.
- Servet ve sermaye gelirleri sahiplerine yeni gelir imkânı sağlar. Sermaye veya servetten elde ettikleri gelirleri başka yatırım alanlarına aktarabilirler. Oysa emekten kazanılan gelirlerin böyle bir şansı yoktur.
- Emek gelirleri üzerinden alınan vergiler, kaynakta kesinti yöntemi ile alındığı için vergi kaçırma olasılığı daha azdır. Ancak sermaye gelirlerinde, sermaye sahipleri elde ettikleri gelirleri beyan ettikleri için eksik veya hiç beyanda bulunmayabilirler. Bu yüzden sermaye gelirlerinde, vergi kaçırma olasılığı daha fazladır.

1.3.2.2.3.2. Ayırma Kuramını Eleştiren Görüşler

Ayırma kuramını savunan görüşler yanında bu kuramı eleştiren görüşlerde mevcuttur. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:⁷³

- Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha yüksek oranda vergilendirilmesi sonucu sermaye sahiplerinin vergi sonrası geliri azalacaktır. Sermayenin azalması, üretimi azaltıcı etkiler yaratabilir. Üretimin azalması emeği ile gelir elde eden emek geliri sahiplerinin işsiz kalmasına yol açabilir.
- Sermaye sahiplerinin gelirlerinin yüksek oranda vergilendirilmesi sonucunda, sermaye sahiplerinin geliri azalacaktır. Geliri azalan sermaye sahipleri bu durumdan memnun kalmayacak ve sermayelerini daha az vergi alan ülkelere götüreceklerdir. Bu durumda ülkenin vergi hasılatı da azalmış olacaktır.
- Emek gelirleri ve sermaye gelirlerinin birbirinden ayırmak güçtür. Karma yapıdaki vergilerin bu sebeplerle ayırımı zordur.
- Emek geliri elde eden kişilerin riskleri ne kadar fazla ise, sermaye geliri elde edenlerin riskleri de fazladır. Zira günümüzde sosyal devlet anlayışı sayesinde emek geliri elde edenler emeklilik aylıkları, işsizlik sigortası, kıdem tazminatı, sözleşmeler gibi olanaklar ile korunmaya çalışılmıştır.

⁷³ Akdoğan, Kamu Maliyesi, a.g.e., ss.234-235.

- Gelirin büyüklüğü faydasını belirlemeye yeterli değildir. Çünkü düşük gelimli kişiler parasına önem vermezken, yüksek gelimli kişiler ise parasına daha çok önem verebilir.
- Bazı yükümlülerin vergiden dolayı sorumluluklarını yasalara uygun bir şekilde yerine getirmemesi diğer mükelleflerinde böyle davranacağı anlamına gelmez. Bu nedenle yasalara uygun davranan vergi mükelleflerinin fazla oranda vergilendirilmesi doğru değildir. Bu durum yasalara uygun davranan dürüst mükellefin cezalandırılması anlamına gelir. Sonuç olarak dürüst mükellef bu durumdan etkilenir ve aynı şekilde yasalara aykırı davranmaya başlayabilirler. Bu yüzden devletin görevi, vergi mükellefleri arasında adaleti sağlamak ve vergi toplarken, uygulamaları etkin hale getirmek durumundadır.

1.3.2.2.4. Muafiyet ve İstisnalar

Herkesin vergi ödemesi zorunlu olmakla beraber bunu tam anlamıyla gerçekleştirebilen hiçbir ülke yoktur. Çünkü herhangi bir kazancı veya serveti olmayan kimseden vergi alınması zor olmaktadır.⁷⁴ Gelir vergisinde amaç, devlete önemli bir finansman kaynağı olmak, bunun yanında devletin çeşitli ekonomik ve sosyal hedeflerine ulaşmaktır. Bazı kişilerin gelirlerinin az olması, gelirlerinin devlet tarafından tahsilinin zor olması, siyasi, kültürel ve ekonomik nedenlerden dolayı gelir vergisinde bazı muafiyet ve istisnalar uygulamıştır.⁷⁵

Vergide muaflik, vergi mükellefi olması gereken gerçek ve tüzel kişilerin kanunun sağladığı olanaklar sayesinde vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi istisnası ise, vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun, kanunun hüküm verdiği ölçüde vergi dışı bırakılmasıdır. Yani vergi muaflığı kişilere yönelik iken, vergi istisnası, verginin konusuna yöneliktir.⁷⁶ Muafiyet ve istisnalardan faydalanacak olan kişiler veya kurumlar, kanunun izin verdiği ölçüde bu haklardan yararlanabilirler. Muafiyet ve istisnalardan yararlanma hakkı, çoğu kez vergi ödeme gücüne dayanmakla beraber, siyasi, sosyal ve iktisadi nedenleri de bulunmaktadır.⁷⁷

⁷⁴ Erginay, a.g.e., s. 45.

⁷⁵ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayınevi, 5. Basım, Şubat, 2012, s. 64.

⁷⁶ Arslan, a.g.e., s. 64.

⁷⁷ Erginay, a.g.e., s. 46.

Muafiyet ve istisnalar, yeterince ödeme gücü olan mükelleften daha az vergi alınmasını sağlıyorsa olumsuz, vergi ödeme gücüne ulaşmaya olanak tanıyorsa olumlu olarak değerlendirilebilir.⁷⁸ Bu yüzden muafiyet ve istisnaların, vergi adaletini sağlamaya yönelik dikkatli uygulanması gerekir.

1.4. VERGİ ADALETİ İLKELERİ

Vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin ilkeler, çeşitli tartışma konuları yaratmıştır.⁷⁹ Devlet tarafından belirlenen hedeflere ulaşmada kullanılan her araç kadar vergilerde çok büyük önem taşımakla beraber bu hedeflere ulaşmada alınan vergilerin ne derece uyumlu olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Siyasi karar alma mekanizmasının bu aşamada en önemli görevi ortaya konulan hedeflerle ters düşmemek olmalıdır. Belirlenen hedefler doğrultusunda vergi sisteminde bulunması gereken özellikler vergilendirme ilkelerini ortaya çıkarmaktadır.⁸⁰ Devletten beklenen kamu finansmanında mükellefler üzerinde oluşan vergi yükünün yine mükellefler arasında dengeli ve adaletli bir şekilde dağıtılmasının sağlanmasıdır.

Vergi adaleti tarafsızlık ve düzenleyici olması bakımından değerlendirilebilmektedir. Verginin toplumdaki bireylerden ödeme gücü esasına göre alınması, verginin tarafsız olduğunun bir göstergesiyken, verginin sosyal toplum düzenini sağlaması verginin düzenleyici olduğunu göstermektedir. Vergi adalet kavramı zaman içersin de vergilerin asıl toplayıcısı devlet ve vergi mükellefleri tarafında, çeşitli şekillerde değerlendirmeler yapılarak girişimlerde bulunulmaya çalışılmıştır. Devletler vergi alırken çeşitli vergi yeniliklerinin yapılması, günün koşullarına göre mali, sosyal, ekonomik ve mali uyumun sağlanması, vergi kaçakçılığının asgari düzeye indirilmesi yönünde girişimlerde bulunurken, mükellefler ise devletler tarafından uygulanan girişimlerin adil olması yönünde çaba sarf etmişlerdir.⁸¹

⁷⁸ İzzet Onur Serakibi, **Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s. 16.

⁷⁹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesine Giriş**, Trabzon, Ekim 1996, s. 199.

⁸⁰ Uluatam, **a.g.e.**, s. 287.

⁸¹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi, a.g.e.**, s. 188.

Vergi adaletini sağlamaya yönelik, olarak bir takım vergi adalet ilkeleri vardır. Vergi adaletine hâkim olan ilkeler; genellik, uygunluk, açıklık, belirlilik, eşitlik ilkeleri olarak sıralana bilinir.

1.4.1. Genellik İlkesi

Vergi adaletinin sağlanabilmesi için, vergi karşısında herkesin aynı düzeyde olması ve vergi yüküne tüm bireylerin ortak olması gerekir. Yine bu ilke, toplum bireyleri arasında ayırım yapılmaksızın, herkesin toplam vergi yüküne katılmasını öngörmektedir. Devlet yaptığı kamu harcamaları neticesinde topluma bir fayda sunar ve yaratılan bu faydanın neticesinde oluşan kamu giderlerinin finansmanını sağlamak için tüm toplumun vergi ödeme gücüne göre buna katlanması gerekmektedir.⁸²

Vergide genellik ilkesinden kasıt, bireyler arasında hiçbir ayırım yapmaksızın vergi alınması gerektiğini ifade eder. Bu bağlamda herkesin, vergi kanunlarına dayanarak yaptığı işlemler doğrultusunda vergi ödemesi gerekmektedir. Genellik ilkesi, vergi mükellefleri arasında din, dil, cins, ırk, siyasi düşünce ayırımı yapmamaktadır. Günümüzde, Türkiye’de gelir elde eden vergi mükelleflerinin ve tüzel kişilerin vergiye tabi tutulması bu ilkenin bir sonucudur.⁸³

Vergide muafiyet ve istisnalar bu ilkeyi bozan unsurlar olarak karşımıza çıksa da iktisadi ve sosyal nedenlerden dolayı muafiyet ve istisnalara yer verilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.⁸⁴

1.4.2. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi, mükelleflerden alınacak olan verginin en uygun zaman ve biçimde alınması gerektiği anlamına gelmektedir. Mükelleflerin ödeme gücü bakımından, gelirlerinin en yüksek düzeyde bulunduğu zamanlarda vergilerin alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu ilke, vergi yükü bakımından mükelleflerin eşit olmasını değil, vergilerin toplanması sırasında koşulların uygun olması gerektiğini

⁸² Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 185-186.

⁸³ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 249.

⁸⁴ Pehlivan, Kamu Maliyesine..., **a.g.e.**, s. 201.

belirtmektedir.⁸⁵ Uygunluk ilkesine göre, vergi mükellefleri vergilerini öderken çok güç durumda kalmamaları gerekir.⁸⁶

1.4.3. Açıklık İlkesi

Vergi kanunları her zaman için bireylerin anlaması için açık, anlaşılabilir bir şekilde yazılması gerekmektedir. Bireyin vergi yasalarını yorumlamada ve anlamada güçlük çekmemesi gerekir. Aynı zamanda, vergi kanunlarını yazanların dürüst, iyi eğitilmiş kimselerden oluşması halinde, vergi kanunları mükellefler tarafından daha net anlaşılabilir olduğundan, mükellefler ödevlerini daha düzgün bir şekilde yerine getirebileceklerdir. Açıklık ilkesine göre, mükellefler özel çaba sarf etmeden vergi kanunlarını daha iyi ve net bir şekilde anlarsa, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler mükelleflerin tepkisi çekmez ve işleyiş daha olumlu olur.⁸⁷

Eğer vergi kanunları, mükelleflerin kolay yorumlayacağı ve anlayabileceği bir şekilde yazılmazsa mükellefler kanunları yanlış yorumlayıp, vergi ödevlerini yerine getirmelerinde aksaklıklar ve gecikmeler meydana gelebilir. Bu durumda kanun koyucu devlette olumsuz yönde etkilenir ve vergi kaybı yaşanır.

Vergi mükellefinin kim olduğu, verginin ödeme zamanı, oranı, matrahı ve şeklinin kanunlarda açıkça gösterilmesi, açıklık ilkesinin temel dayanağı olmaktadır. Mükellef, ödeyeceği vergiyi hesaplayabilecek ve vergi ödevlerini yerine getirebilecek durumda olmalıdır. Mükelleflerin, vergi kanunlarında kullanılan kelimelerin anlamlarını bilebilmeleri, bu kelimeleri doğru bir şekilde yorumlayabilmeleri, bu ilkenin en temel amacı olarak gösterilmektedir.⁸⁸

1.4.4. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesine göre, mükellefin ödeyeceği vergi miktarı önceden belli olması gerekir. Vergi toplayıcısı olan devlet, keyfine göre hiçbir vatandaştan vergi toplayamaz. Vergi mükellefleri ne kadar, ne zaman, nerede vergi ödeyeceğini önceden bilmesi gerekmektedir.⁸⁹

⁸⁵ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 198.

⁸⁶ Pehlivan, Kamu Maliyesine..., **a.g.e.**, s. 192.

⁸⁷ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 274.

⁸⁸ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 197.

⁸⁹ Pehlivan, Kamu Maliyesine..., **a.g.e.**, s. 192.

Vergide belirlilik ilkesi mali amacıyla birlikte, sosyal amacı yönünden de önem taşımaktadır. Ekonominin başarılı olabilmesi toplanacak vergilerde dâhil politik çevrenin dengeli ve istikrarlı olması gerekir.⁹⁰ Ödenecek vergilerin önceden bilinmesi mükellefler açısından olumlu bir faktör olarak ortaya çıkar ve ona göre girişimde bulunabilirler. Aksi bir durumda mükelleflerin devlete olan güveni azalabilir.

1.4.5. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, kişilerin ödeme gücüne göre vergi alınması gerektiği anlamına gelmektedir. Buna göre, gelir seviyesi düzeyleri aynı veya benzer olan bireylerin aynı şekil ve koşullarda vergi ödemesi gerekirken, gelir seviyesi farklı olan bireylerin aynı vergiyi ödememesi gerektiğini söylemektedir.⁹¹

Eşitlik ilkesi, kişinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğini belirtmekle birlikte, kişilerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için yaptıkları harcamalardan sonra ellerinde kalan paraların eşit bir şekilde vergilendirilmesi için, temel vergi ilkelerine uygun olarak vergilendirme yapmak gerekmektedir. Fakat bu durum teoride her ne kadar böyle olması gerekse de pratikte kişilerin ödeme gücünü saptamak kolay olmamaktadır.⁹² Daha öncede belirttiğimiz üzere ödeme gücüne ulaşma da (aşgari geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı, muafiyet ve istisnalar) gibi teknikler kullanılmıştır.

Vergilendirmede eşitlik ilkesini sağlamak yasama organının görevidir. Yasama organı bir vergi koyarken, bu ilkeyi gözetmek zorundadır. Ancak kanun koyucu bazen, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğini kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Eğer bu istisnalar Anayasamızın diğer kurallarına uygunsa, eşitlik ilkesine gelen sapmalar geçerli sayılabilmektedir. Örnek olarak, ülkeye döviz girmesi açısından ihracatçılara getirilen teşvikler, vergi hukukunda tahsil ve tahakkuk zamanaşımı sürelerinin olması, vergisini zamanında ödeyen mükellef için eşitsizlik oluştursa da, bunu yapmada kamu yararının düşünülmesi bu ilkenin istisnalarından sayılabilir.⁹³

⁹⁰ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 196.

⁹¹ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 249.

⁹² Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 190.

⁹³ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Cilt: 1, Genel Kısım, 2. Bası, Ankara, 1985, s. 48.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, bazı fiili durumlar nedeniyle de bozulabilmektedir. Vergi denetimin, eksik ve yetersiz olması, vergi eşitliği bozmaktadır. Eğer vergi yükümlülerinin bir kısmı, haklı bir nedene dayanmadan denetlenebiliyorsa yükümlüler arasında ayırım yapılıyor demektir. Bunların dışında aynı durumdaki iki kişiden birinin vergi öderken, diğerinin vergi kaçırması eşitlik ilkesini bozan en iyi örnektir.⁹⁴

1.5. VERGİ ADALETİNİ BOZAN UNSURLAR

Mükelleflerin, devlete olan vergi borçlarını ödemedede genel olarak isteksiz olduğu görülmektedir. Bu durum toplumdaki farklılıkların gösterilmesiyle birlikte, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkinin, haklı veya haksız bir sonucudur. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkilerin birçok nedeni vardır. Bunlar, halkın devlet yönetimine karşı olan güvensizliği, mükelleflerin üzerinde oluşan ağır vergi yükleri, ödedikleri verginin karşılığını çoğu zaman görememe, vergi ahlakının zayıf olması, devlet yöneticilerinin görevlerini kötüye kullanması gibi nedenler sayılabilir. Mükellefler vergi ödememek için, vergi kanunlarında oluşan boşluklardan yararlanarak vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getirmezler.⁹⁵

Vergi adaletini etkileyen birçok unsur vardır ki bunlar aşağıda ele alınmıştır.

1.5.1. Vergiden Kaçınma

Mükellefler gelir, servet ve tüketim harcamaları nedeniyle kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi ödemek durumundadırlar. Ancak vergi ödemek, çoğu zaman mükellefler için büyük bir yük olmaktadır. Çünkü bireyler, kazançlarıyla vergi ödemek yerine daha lüks yaşamayı tercih ederler.

Vergi ödeyen kişiler ilk önce vergi adaletinin olmasını beklemektedirler. Vergi adaletinin makul bir ölçüde olmadığını adil olmadığını gören kişiler vergiye karşı tepki göstermeye başlarlar. Vergiye karşı direniş artar.

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına izin vermeyerek vergiden kurtulmaya çalışmaktır. Mükellefler vergi ödememek için yaptığı işlerde vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyet yükümlerinden faydalanarak vergiden

⁹⁴ Öncel ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 50.

⁹⁵ Erginay, **a.g.e.**, s. 123.

kaçınabilirler. Bu durum kanuni bir suç olmayıp herhangi bir cezai işleme tabi tutulmamaktadır.⁹⁶

Kaçınma, vergi yasalarının yapısından doğan bir olaydır. Vergi yasalarında yer alan boşluklardan, ayrıcalıklardan yararlanmak, vergi konusu ve vergi yükümlülük alanlarının dışına çıkmak yoluyla vergiden kaçınılabılır. Ayrıca vergi yükünün mükellefler üzerinde aşırı baskı yaratması durumunda, bulunduğu ülkeden başka bir ülkeye göçüne neden olabilmektedir.⁹⁷

Mükellefler vergiden kaçınmak için, bu işin nasıl olacağı konusunda kendilerine yol gösterecek profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan yardım alırlar. Yasal boşlukların bulunması ve bu boşlukları değerlendiren mükellefler ve mali danışmanların yanı sıra, yasal düzenlemeleri hazırlayan gelir grupları da vardır. Bu durumda vergi yasaları daha karmaşık hale gelir. Karmaşık hale gelen bu vergi yasalarında oluşan boşluklar neticesinde, mükellefler bu boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınmanın yolu ararlar.⁹⁸

Vergiden kaçınma, daha çok harcamalar üzerinden alınan vergilerde görülmektedir. Ancak dolaylı vergiler kadar olmazsa da dolaysız vergilerde de vergiden kaçınma olabilmektedir. Şöyle ki artan oranlı vergilerde vergi matrahı arttıkça ödenecek vergi de artacağı için bu durumu bilen mükellefler daha fazla vergi ödememek için gelir kazanmaktan vazgeçebilirler. Gelir elde etmek çaba ve risk gerektirdiğinden, risk altına girmek istemeyen bireyler gelirlerini kendilerini en yüksek derecede tatmin edecek gelir seviyesine düşürebilirler.⁹⁹

1.5.2. Vergi Kaçırma

Vergilere karşı tepkilerin içinde, mükellefler tarafından en yaygın olarak kullanılan vergiye direniş şekli, vergi kaçakçılığıdır.¹⁰⁰ Vergi kaçırma vergi mükelleflerinin devlete ödemesi gereken verginin yasal olarak devlete ödenmemesidir ve bu durum “Gölge Ekonomi” denen durumu ortaya çıkarır.¹⁰¹

⁹⁶ Pehlivan, Kamu Maliyesine..., **a.g.e.**, s. 214.

⁹⁷ Herekman, **a.g.e.**, s. 158.

⁹⁸ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 164.

⁹⁹ Uluatam, **a.g.e.**, s. 304.

¹⁰⁰ Aktan ve Dileyici, **a.g.e.**, s. 153.

¹⁰¹ Serdar Öztürk ve Özlem Ülger, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, Ocak, 2016, s. 248.

Vergi kaçakçılığı, ahlaki bir sorundur, vergi yükümlüsünün vatandaşlık duygusunun zayıflığını gösterir. Vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin vergi kaçırma olanaklarına bağlıdır. Şöyle ki ücretli kesim vergi kaçırıyor olsa bu durum onların diğer vergi yükümlülerine göre daha ahlaklı olduğunu değil, vergi kaçırma olanaklarının daha az olduğunu göstergesidir. Çünkü ücretli çalışanların vergileri, vergi sorumluları tarafından beyan edilmektedir. Bunlardan hareketle vergiyi kaçırma olanağı bulunanlar vergilerini bir şekilde ödemezken, bu olanağı olmayanlar, vergilerini ödemek zorundadırlar. Bu durum mükelleflerin vergi karşısındaki eşitliğini bozar.¹⁰²

Vergi kaçaklığının, birçok şekil, olmakla beraber, bu durum insan zekâsı ile paralellik göstermektedir. Yanlış veya sahte yükümlülük kurmak, işe başladığını bildirmemek, belge düzenlememek, sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, muhasebe hileleri yapmak, vergi karını az göstermek için çeşitli muhasebe oyunları yapmak vs. gibi birçok şekli vardır.¹⁰³ Toplumsal gelenek, ahlak ve alışkanlıklar veri iken, vergi kaçırmayı belirleyen iki temel unsur vardır. Bunlardan birincisi vergi kaçırmanın çekiciliği, diğeri ise vergi kaçırmanın riskidir. Mükellefler bu iki unsur konusunda karar vererek karşılaştırma yaparlar.¹⁰⁴

Vergi kaçakçılığı, ülkede mali, iktisadi ve psikolojik sonuçlar doğurmaktadır. Vergi kaçakçılığı, öncelikle hazine gelirlerini azaltmaktadır. Hazine gelirlerinin azalması hükümetler tarafından yeni vergi arayışı yaratmakla beraber var olan vergi oranlarının da artmasına neden olur. Sonuç olarak mükelleflerin bir kısmının vergilerini düzenli öderken, diğer kısmının vergilerini ödememesi mükelleflerin vergi önünde eşitliğini bozmaktadır.¹⁰⁵

Vergi kaçakçılığı, devletin vergi gelirlerini azaltarak ekonomik sorunlar yaratır. Kaçakçılık nedeniyle devletin finansman kaynağı azaldığı için kamu hizmetlerinin verimli ve etkin bir şekilde sunulamamasına neden olur. Finansman için yeterli olmayan vergi gelirleri sonucunda devlet emisyon yolu ile veya borçlanarak finansal ihtiyacını karşılar. Emisyon sonucunda devlet karşılıksız para bastığı için enflasyon meydana gelir. Enflasyon sonucu nakdi değerler vergilendirilir.

¹⁰² Türk, **a.g.e.**, s. 170.

¹⁰³ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, ss. 212-213.

¹⁰⁴ Uluatam, **a.g.e.**, s. 305.

¹⁰⁵ Erginay, **a.g.e.**, ss. 126-127.

Vergi kaçakçılığı firmalar arasındaki rekabet eşitliğini bozarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkiler. Vergi kaçakçılığı ödeme gücü ilkesine ters düşer. Toplumda, devlete olan güveni azalır ve adalet duygusu bozulur. Toplumda huzursuzluklar ortaya çıkarabilir. Vergi kaçakçılığını önlemede en önemli rol toplumun vergi ahlakını yükseltmektir.¹⁰⁶

Vergi kaçakçılığını tamamen önlemek mümkün olmasa da hükümetler tarafından bir takım önlemler geliştirilmiştir. Bu önlemler, kaçakçılığı önleyici önlemler ve kaçakçılığı cezalandırıcı önlemler olarak sıralanabilmektedir. Vergi kaçakçılığında öncelikli olan suçu cezalandırmak değil, bunu meydana getiren durumlara engel olmaktır. Bu yüzden vergi sisteminin gözden geçirilmesi ve aksaklıkların zayıf yönlerin belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi yönetimi ve yükümlüler arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi gerekir. İkincisi vergi kaçakçılığını cezalandırmaktır. Ancak bunu yaparken mükellef ile yükümlü arasındaki hazine bağı kopartmamak gerekir. Zira vergi kaçaklığına verilen ağır cezalar sonucunda, vergi alacağı kaybolurken, aynı zamanda ekonomide üretim ve istihdam yaratan iş yerleri kapanacak ve mükellef toplumdan soyutlanmış olacaktır. Bu nedenler vergi kaçırıcılara karşı verilen cezaların vergi kaybını önlemek amacıyla düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁰⁷

1.5.3. Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, aynı matrah üzerinden aynı dönem ve nitelikteki vergilerden iki veya daha fazla vergi alınmasıdır. Tanımdan da çıkarılacağı üzere çifte vergilendirme vergi eşitliğini ve adaletini bozmakta, vergilendirme ilkelerine ters düşmektedir.

Günümüzde gelir üzerinden alınan vergiler, iki şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Buna göre ikametgâhı Türkiye’ de bulunan kişiler ister yurt içinde ister yurt dışında gelir elde etsin Türkiye’ de vergilendirilir. İkinci vergilendirme ise, gelir hangi ülkede elde edilmiş ise vergilendirmeyi yapacak ülkede o ülkedir. Devletler genel olarak birinci vergilendirme şeklini benimsedikleri için çifte vergilendirme

¹⁰⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, ss. 153-154.

¹⁰⁷ Herekman, **a.g.e.**, ss. 157-158.

sorunuyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu sorunun giderilmesi içinde devletler çifte vergilendirme anlaşmaları yapmışlardır.¹⁰⁸

Çifte vergilendirme hukuki ve ekonomik açıdan da ele alınabilir. Hukuki anlamda çifte vergilendirmede, en az iki ya da daha fazla ülkenin aynı vergi konusu üzerinden vergi alınması iken, ekonomik anlamda birden fazla kişinin aynı vergi konusundan yükümlü tutulmasıdır.¹⁰⁹

Çifte vergilendirme, yasa koyucunun bilerek ve isteyerek ortaya koyduğu bir durum olabilirken, uygulamadan kaynaklanan bir durumda olabilmektedir. Çifte vergilendirme, mükelleflerin üzerinde aşırı vergi yükü oluşturmaktadır. Bu anlamda çifte vergilendirme vergi ödeme gücüyle ilgili ilkelere ters düşebilmektedir. Kaynak dağılımı üzerinde de olumsuz etkiler yaratmaktadır. Kişilerin vergi yüklerini azaltmak için girişimlerini başka alanlara kaydırabilirler. Vergi kaybını arttırıcı alanlara doğru yönelebilirler. Ülkeler arasında vergilendirme yetkilerinin çatışması sorunlara neden olabilir.¹¹⁰

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda aşağıdaki durumlar çifte vergilendirme sayılmaz:¹¹¹

- Bir kimsenin gelirlerinin vergilendirilmesinden sonra, bu gelirin hizmet karşılığında verildiği ikinci bir kimsenin elinde vergilendirilmesi, çifte vergilendirme sayılmaz. Çünkü burada iki ayrı vergi konusundan alınan farklı bireyler söz konusudur.
- Bir gelirden farklı yapılarda vergi alınması durumunda da çifte vergilendirme söz konusu değildir.
- Bir kimsenin ayrı ayrı gelirlerinden vergi aldıktan sonra kalan kısımdan şahsi gelir vergisi alınması durumunda da çifte vergilendirme söz konusu değildir.

Çifte vergilendirmenin sınırlarını, kesin olarak çizmek çok mümkün değildir. Verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gösterildiği anayasamızda bile bu hizmetleri ayrı ayrı yapan devlet ve yerel yönetimler, aynı gelirden aynı dönem içinde vergilerin alındığı olduğu görülmektedir.¹¹²

¹⁰⁸ Murat Çubukçu, **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 4.

¹⁰⁹ Hakan Yavuz, “Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, 2015, s. 49.

¹¹⁰ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 167-168.

¹¹¹ Herekman, **a.g.e.**, ss. 128-129.

¹¹² Herekman, **a.g.e.**, s. 129

1.5.4. Verginin Yansıtılması

Vergiler, özel ekonomiden kamu ekonomisine aktarılan iktisadi anlamdaki değerlerdir. Bu değerler genellikle gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınır. Bu kaynaklardan alınan vergiler, kaynakların parasal değerini azaltmaktadır. Devletin işletmelerden aldığı vergiler sonucunda, işletmeler devlete ödediği bu vergiyi sattığı mallarına yansıtır. Bu durumda işletmenin maliyeti arttığı için sattığı malların vergisini nihai tüketiciye yansıtır. Vergiler, kişiler ve işletmeler üzerinde yük oluşturduğu için bunu bir şekilde başkalarına devretmeye çalışırlar. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayan bir yolda verginin yansıtılmasıdır. Vergiyi aslında ödememesi gereken kişi ödüyorsa o vergi yansıyor demektir.¹¹³

Yansıma, ödenen bir verginin kişiye ve işletmeye olumsuz etkilerinden kurtulmak için kullanılan bir mekanizmadır. Yansıma olayında vergiyi ödeyen ve yüklenen olmak üzere iki grup vardır. Yansımanın önemi vergilendirme yoluyla ulaşılmak istenen amaçlara etkin bir şekilde varmaktır.¹¹⁴

Verginin yansımalarının dört şekli vardır. Bunlar verginin vurgusu, verginin yansımaları, verginin yerleşmesi ve son aşamada verginin yayılmasıdır. Verginin vurgusu aşamasında verginin mükellefi, yani vergiyi ödeyecek kişiler belirlenir. Vergiyi ödeyecek kişiler belirlenir. Kişiler bu vergiyi yüklenmeyi kabul ederse vergiyi o kişiler ödeyecek ve vergi yükü o kişiler üzerinde kalacaktır. İkinci olarak verginin yansımaları aşamasında, asıl vergi yükünün sahibi, üzerindeki vergi yükünü başka kişilere aktarabiliyorsa vergi yansımış olmaktadır. Verginin yerleşmesi aşaması üçüncü aşamadır. Bu durumda mükellefin üzerindeki vergi yükü kesinleşmiş olacak ve yansıma son bulacaktır. Vergi yansımaları birlikte yerleşmiş sayılır. Son ve dördüncü aşama verginin yayılmasıdır. Eğer bir mükellef üzerindeki vergi yükünün tamamını yansıtamiyorsa, verginin bir kısmı kendi üzerinde kalmış olacaktır.¹¹⁵

Yansıma, piyasa içinde gerçekleşen arz ve talep esnekliğine bağlıdır. Zira bir malın talebinin esnek olması sonucunda o malı tüketenler, malın fiyatı yükseldiği zaman onu almaktan vazgeçebilir. Böyle bir durumda üretici, üzerindeki vergi yükünü yansıtabileceği bir tüketici olmayacaktır. Ancak tüketicinin zorunlu olarak tüketmesi gereken mallar vardır ki, bu malların vergisinin üretici tarafından tüketiciye

¹¹³ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 274.

¹¹⁴ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 140.

¹¹⁵ Eker, **a.g.e.**, ss. 184-185.

yansıtılması kolay olmaktadır. Serbest rekabet koşullarında malın üzerine konan vergiler, malın maliyetine girerek bu şekilde nihai tüketiciye yansıtılmaktadır. Yine vergilerin yansıtılması, piyasadaki dalgalanmalara göre farklılık gösterir. Enflasyon zamanlarında fiyatlar yüksek olduğu için bireyler ellerindeki paraları mala çevirmek ister. Böylece yansıma daha kolay olmaktadır. Kriz dönemlerinde ise durum tam tersidir.¹¹⁶ Bu dönemler mal ve hizmet fiyatları düşeceği için tüketim azalacaktır. Üreticiler ürünlerini daha düşük fiyattan satacağı için verginin yansıması daha zor olacaktır.

1.5.5. Vergi Afları

Vergi afları, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflere uygulanan idari ve yasal yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Devletin kayıp kaçağı önlemek, kamu finansmanını sağlamak, kayıt dışını azaltmak için denetimlerini arttırmadığı zamanlarda devlet aleyhine oluşan bu durum karşısında siyasal mekanizma ekonomik, sosyal, iktisadi ve mali nedenlerle vergi aflarına başvurmaktadır.¹¹⁷ Anayasamızda ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda vergi aflarına ilişkin hükümler bulanmamaktadır. Vergi afları genel olarak vergi cezalarını ortadan kaldırmakla birlikte uygulamada bir kısım vergi asıllarını da ortadan kaldırdığı görülmektedir.¹¹⁸

Vergi afları, vergilendirmenin asıl amacını zedelediği için bu tür uygulamalardan kaçınılmalıdır.¹¹⁹ Vergi afları, vergi adaletini ve eşitsizliğini bozmaktadır. Öyle ki vergi kanunlarına uyan, vergi kanunlarında yer alan ödevlerini zamanında yerine getiren, vergisini süresinde ödeyen dürüst mükelleflere karşı, vergi kanunlarına uymada yeterince dürüst olmayan, vergi kaçıran mükellefler affın sunduğu olanaklardan yararlanmak istedikleri için bu iki vergi mükellefleri arasında eşitsizlik meydana gelmektedir.¹²⁰

¹¹⁶ Erginay, **a.g.e.**, ss. 121-122.

¹¹⁷ Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere, "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi.", **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, [IV] 2, Kasım, 2013, s. 251.

¹¹⁸ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye' de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran, 2013, s. 102.

¹¹⁹ Veli Kargı ve Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, s. 37.

¹²⁰ Kargı ve Yüksel, **a.g.m.**, s. 32.

Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını belirlemede en önemli etken adaletli bir vergi sisteminin varlığıdır. Çünkü vergi sistemi adaletsiz olursa mükelleflerin vergiye karşı olan tutamlarında değişiklikler meydana gelir. Vergiye karşı gönüllü uyum zedelenir. Vergi afları, vergisini ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü meydana getirir. Vergi affının geleceği düşüncesiyle, vergisini ödemeyenler kayıt dışı ekonomiye yol açar. Bunu gören dürüst mükelleflerinde vergi sistemine olan güveni azalır. Sonuç olarak toplumdaki vergi bilinci ve vergi ahlakı giderek azalmaya başlar.¹²¹

Tipik bir vergi affının üç temel özelliği olmalıdır. Bunlardan birincisi vergi afları kısa süreliğine çıkarılmalıdır. İkinci olarak aftan yararlanma gönüllük esasına dayanmaktadır. Bireyler aftan yararlanabilecekleri gibi aftan yararlanmama haklarını da kullanabilmelidir. Ancak aftan yararlanmayanlar ileride aftan yararlananlara nazaran daha yüksek cezalara maruz kalabilirler. Afların başka bir özelliği, vergi aslına gelen vergi cezalarından vazgeçme anlamına gelmektedir.

Vergi aflarının incelendiğinde, genellikle üç noktada incelenmektedir. Birincisi, vergi aflarının yarattığı vergi ortamındaki değişikliklerdir. İkincisi, af sonucu sisteme yeni katılan vergi mükelleflerinin yarattığı etki ortamıdır. Üçüncüsü, vergi aflarının uzun dönemde vergi uyumu üzerindeki etkisidir.¹²²

Vergi aflarının bir takım avantajları ve dezavantajları olabilmektedir. Vergi aflarının faydaları, vergi gelirlerinde yükseliş, idari yükün ve yargı yükünün azalması, af sonrası vergi uyumu sonucu gönüllü vergi artışlarının yaşanması şeklinde sıralanabilir. Vergi aflarının dezavantajları ise, kısa dönemde vergi gelirlerinde artış sağlasa da uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmalar meydana getirmeleri, af beklentisine giren mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmaları sayılabilir.¹²³

1.5.6. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da sahte ve/veya yanıltıcı belgeye bağlanarak gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin, devlet bilgisi dışına

¹²¹ Kargı ve Yüksel, **a.g.m.**, s. 39.

¹²² Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, Mart, 2013, s. 177.

¹²³ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Vergi Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.VIII, Sayı: 1, 2006, s. 45.

taşınmasıdır. Mükelleflerin ve bireylerin ekonomik faaliyetlerine bu şekilde yürütmeye çalışmasının nedeni vergi kaçırma isteğidir.¹²⁴

Kayıt dışı ekonomi, devletin bilgisi dışında vergi kaçırmak ve vergiden kaçınmak gayesi ile devleti vergi kaybına uğratmak olarak tanımlanabilir. Kayıt dışı ekonominin birçok nedeni vardır. Bu nedenlerin bazıları şöyledir:¹²⁵

- Vergi adaleti, enflasyon, gelir dağılımı gibi mali ve ekonomik nedenler,
- Kanunların sürekli değişmesi, anlaşılır ve yalın bir dili olmaması, vergi oranlarının yüksek olması, istisna ve muafiyetler gibi hukuki nedenler,
- Vergi idaresinin yapısı gibi idari nedenler,
- Vergi ahlakı ve psikolojisi gibi sosyal nedenler,
- Baskı grupları ve siyasal nedenler.

Kayıt dışı ekonomide, en önemli iki neden yüksek vergi oranları ve kamunun getirdiği sıkı sınırlamalardır. Vergi adaletine inancın olmayışı, sürekli çıkan aflar, yüksek enflasyon, gelir dağılımında adaletsizlik, vergi yükünün ağırlığı, bürokrasinin yapısı, kanuni boşluklar gibi nedenler kayıt dışının başlıca nedenleridir. Kayıt dışı ekonominin seviyesi gelişmekte olan ülkelerde çok daha fazladır.¹²⁶

Kayıt dışı ekonominin ekonomik hayat üzerindeki etkisi, vergi gelirlerinde yarattığı azalışlardır. Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan vergi gelirlerinin azalması sebebiyle kamu otoritesinin gidişatını değiştirir. Devlet yatırımları azalır. Sonuç olarak kamu düzeni bozulur ve toplumsal refah azalır. Kamunun sunduğu mal ve hizmet çeşitliliği azalır. Bu azalma bireyleri olumsuz etkiler.¹²⁷

Kayıt dışı ekonomide devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin azalması sebebiyle, devlet borçlanma yoluna gidecektir. Ayrıca azalan vergi gelirleri sonucunda, devlet, ek gelir kaynağı yaratmak için yeni vergiler salacak var olan vergilerin oranlarını yükseltme yoluna gidecektir. Bu durum toplumda vergisini

¹²⁴ Mutlu Yoruldu ve Nilüfer Zeybek Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Ağustos, 2016, s. 57.

¹²⁵ Burcu Gediz Oral ve diğerleri, “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2015, s. 121.

¹²⁶ Gediz Oral ve diğerleri, **a.g.m.**, s. 122.

¹²⁷ Doğan Bakırtaş, “Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2012, ss. 91-92.

ödeyen ve dürüst mükellefin üzerinde ağır vergi yükleri oluşturacak ve vergi adaleti bozulacaktır.¹²⁸

Kayıt dışı ekonomi beraberinde vergi kaçakçılığını getirmektedir. Bu da toplumda vergi ahlakının oluşmadığını göstermektedir. Aynı zamanda kayıt dışı ekonomi vergi hazinesini olumsuz yönde etkilemektedir.

1.6. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ ADALETİ

Vergi yükü kavramı, bireyin ve toplumun sahip oldukları ödeme güçleri karşısında katlanmış oldukları vergi tutarının oranını ifade eder. Yani devlete yapılan ödemeler ile yapılan bu ödemelerin ait olduğu dönemdeki gelirlerine oranıdır. Vergi yükü, bireyler için tek tek hesaplanabilirken, tüm toplum içinde hesaplanabilmektedir. Gelir ile vergi arasındaki bu ilişki, mükellefler tarafından önemli olup mükelleflerin vergiye karşı tutumunu belirlemede önem arz etmektedir.¹²⁹

Vergi yükü pek çok iktisadi kararı etkiler. Vergi yükü, günümüzde gerek bireyler ve mükellefler açısından, gerekse genel ekonomi açısından büyük önem taşır. Özellikle sosyal ve ekonomik politikaların oluşmasında uygulanacak olan mali reformların gerçekleştirilmesinde ve başarıya ulaşmasında vergi yükü önemli bir durum arz etmektedir.¹³⁰

Vergi yükü, iktisadi kaynakları ortak olarak kullanan bireylerin tüketim ve yatırım harcamalarının kullandığı kısımdır. Vergi yükü, vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Toplumdaki bireylerin milli gelirden aldıkları pay ile devlete ödedikleri vergi arasında adalet kavramı önem taşımaktadır. Vergi yükü, bireylerin katlanmak zorunda oldukları yükün yanı sıra, toplumdaki gelir dağılımı, ekonomik büyüme, ekonomik istikrar gibi makro faktörler açısından da önem arz etmektedir.¹³¹

Maliye literatüründe objektif vergi yükü, subjektif vergi yükü, net vergi yükü, efektif vergi yükü, marjinal vergi yükü gibi bir çok vergi yükü tanımı yapılmaktadır.¹³²

¹²⁸Bakırtaş, **a.g.m.**, ss. 91-92.

¹²⁹Harun Kılıçaslan ve Sercan Yavan, "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Yıl: 13, Sayı: 2, 2017, s. 35.

¹³⁰Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 135.

¹³¹Ekodialog.com, Vergi Yükü ve Vergi Tazyiki,

http://ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_yuku_vergi_tazyiki.html, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

¹³²İhsan Cemil Demir, "Katlanabilir Vergi Yükü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XVIII, Sayı: 2, Aralık, 2016, s. 81.

Kişilerin devlete ödedikleri vergiler sonucu, gelir ve servetlerinde azalma meydana gelecektir. Gelirlerinde azalma meydana gelen bireylerin, vergi ödemediği dolayısı hissettikleri bu etkiye subjektif vergi yükü denmektedir. Subjektif vergi yükü, kişinin ödedikleri vergi dolayısı ile etkilenen psikolojik durumlarını yansıtır. Subjektif vergi yükü gerçek vergi yükünü hesaplamak için yetersizdir. Objektif vergi yükü ise vergi ödemeleri ile gelir arasındaki orantıya denmektedir. Vergilerin sınıflandırılması neticesinde, mükelleflerin çeşitli vergiler için ödediği toplam vergiler toplam gelirleri arasında hesaplama işlemi yapılabilecek ve hem kişi hem de toplum bazlı vergi yükü hesaplama işlemi yapılabilecektir.¹³³

Vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payıdır.¹³⁴ Vergi yükünün dört farklı çeşidi bulunmaktadır. Bunlar toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yüküdür. Toplam vergi yükü, bir yıllık dönemde vergi ödeme kapasitesini göstermektedir. Bir yıllık dönemde ödenen vergilerin o dönemde elde edilen gelirlere oranını göstermektedir. Kişisel vergi yükü, subjektif vergi yükü ve objektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılır. Bireylerin vergiyi ödemekten kaynaklı vergi yüküne subjektif vergi yükü, ödenen vergilerle elde edilen gelir arasındaki oransal ilişkiye objektif vergi yükü denmektedir. Net vergi yükü, belirli bir dönemde ödenen vergilerin o dönemde yapılan kamu hizmetlerinden yararların düşülmesi sonucu elde edilen değerlerin gelire oranıdır. Gerçek vergi yükü, kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların yanı sıra yansıtılan ve yansıyan vergilerin bilinmesi gerekir.¹³⁵

Vergiler, bireylerin ödeme gücünü azalttığı için bu kişiler üzerinde vergi yükü oluşturmaktadır. Vergi yükü, ödenen vergiler ile doğru orantılıyken vergi ödeme gücü ile ters orantılıdır.¹³⁶

Toplumdaki aşırı vergi, yükü bireylerin vergiye olan tutumunu olumsuz yönde etkiler. Bunun sonucu olarak vergide adalet zedelenir.

¹³³ Ceyhan İnaltong, “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs, 2012, s. 17.

¹³⁴ İ.Halil Bağdınlı, Vergi Yükü Ve Vergi Rekabeti, Bölüm:1 Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-halil-bagdlnli.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.10.2017), s. 119.

¹³⁵ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 270-271.

¹³⁶ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 135.

Vergi yükünü etkilen birçok faktör varır. Bunlardan bazıları, Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH), Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH), ekonomik yapı, dış ticaret, kayıt dışı ekonomi, vergi idaresi olarak söylenebilir.¹³⁷

Yukarıda da belirttiğimiz üzere vergi ile vergiyi ödeyenlerin gelirleri arasındaki orantı vergi yükünü etkiler. Bu durumda toplumdaki GSMH ve GSYH düştükçe, kişilerin üzerindeki vergiyi yükü de artmış olacaktır. Şöyle ki devletin bireylerden aldığı vergiler karşısında, gelirlerinde azalış olan kişiler daha çok vergi ödeyecek ve azalan gelirleri doğrultusunda alım güçleri düşecektir. Bu durum kişilerin üzerinde vergi yükü olarak kalacaktır.

Ülke ekonomisine hâkim olan sektörler, vergi yükünü etkileyebilmektedir. Şöyle ki vergi kayıp ve kaçakçılığın yatkin olan, belge, defter ve kayıt düzenine dikkat etmeyen sektörlerde vergi gelirleri azalacaktır. Azalan vergi gelirleri dolayısıyla vergi yükü de azalacaktır. Dış ticarete yapılan işlemler, sıkı denetim ve kayıt altında olduğu için vergi yükünü azaltıcı etkisi olacaktır.

Kayıt dışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kaybını gidermek isteyen devlet, yeni vergilendirme yollarına giderek oluşan bu kaybı azaltmaya çalışacaktır. Ancak bu durumda vergisini zaten ödeyen bireylerden ekstra vergi alınacaktır. Bu durum bireyler üzerindeki vergi yükünü arttıracaktır. Artan vergi yükü, dürüst mükellefi cezalandıracak ve vergi adaleti sağlanamamış olacaktır.

Vergi idaresinin denetimleri sıkı bir biçimde yapması, kayıp ve kaçakçılığa neden olan sektörleri cezalandırması, yapılan denetimler sayesinde daha fazla vergi tahsil edilmesini sağlayacaktır.

¹³⁷ İnaltong, **a.g.m.**, s. 18.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

2.1.1. Gelir Vergisinin Gelişimi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri

Bugünküne benzeyen Gelir Vergisi (GV) uygulamalarına ilk defa İngiltere' de 18. yüzyılın sonlarına doğru rastlanmıştır. 19. Yüzyılda ise dünyadaki birçok ülkede uygulama alanı bulmuş ve ülkemizde de bu yıllarda uygulanmaya başlanmıştır.¹³⁸

1949 yılında Türk vergi reformlarıyla birlikte ülkemizde kazanç vergisinin yerini GV ve Kurumlar Vergisi (KV) almıştır. 1950 yılında 5421 sayılı bir kanunla yürürlüğe giren GV uygulamadaki aksaklıklar nedeniyle 1960 yılında kaldırılmıştır. Ancak vergi aynı niteliklerle ve söz konusu yaşanan aksaklıklar dikkate alınarak 193 sayılı kanunla 1961 yılında tekrar yürürlüğe girmiştir. 1970' lerde muafiyet, istisna, muafık, 1981 yılından itibaren bir çok Kanun, Bakanlar Kurulu Kararı, ve Kanun Hükmünde Kararnameler ile önemli ölçüde değişiklikler yapılmıştır.¹³⁹

Gelir üzerinden alınan vergiler Alman vergi sisteminden Türk Vergi Sistemi (TVS) uyarlanmış ve 1950 yılında Türkiye' de uygulanmaya başlamıştır. Bu vergiler, o dönemde devlet hazinesi açısından iyi bir gelir kaynağı olması nedeniyle TVS' nin bel kemiğı olmuştur. Ancak gelir vergileri 1980' li yıllardan sonra önemini kaybetmeye başlamıştır.¹⁴⁰

1950 tarihinden önce uygulanan gelir vergileri Osmanlı döneminden günümüze devredilmiştir. Bu vergilerin en önemlileri, temettü, aşar ve kazanç vergileridir. Temettü vergileri kazanç ve sanatsal faaliyetlerin sonucunda alınan vergileridir. Temettü vergilerinin uygulanması 1863 yıllarına dayanmaktadır. Bu

¹³⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Ondokuzuncu Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s. 4.

¹³⁹ Arslan, **a.g.e.**, s. 9.

¹⁴⁰ Sağbaşı, **a.g.e.**, s. 177.

vergiye en önemli düzenleme 1914 yılında yapılmıştır. O zaman temettü vergileri karine usulüne¹⁴¹ göre alınmaktaydı. İşyerinin Emlak Vergisi (EV) için tespit edilmiş olan değeri, çalıştırdığı kişi sayısı, işyeri kirası vergi borcunun tespitinde karine olarak dikkate alınıyordu. Eğer mükellefin belirli bir işyeri yoksa vergi borcu götürü usule¹⁴² göre alınıyordu. 1925 yılında temettü gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %3 kadardır. Aşar gelirleri ise tarımsal faaliyetler üzerinden alınan bir vergi türüydü. Bu vergi mal olarak alınırdı. Aşardan elde edilen vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı %25 idi. Kazanç vergileri temettü vergilerinin 1926 yılında kaldırılmasıyla getirilmiş bir vergiydi. Kazanç vergileri, ticaret ve ziraat faaliyetleri ile uğraşan gerçek ve tüzel kişilerden alınıyordu. Bu vergiler, beyanname vermek zorunda olanlar ve olmayanlar olarak iki farklı şekilde alınıyordu. Beyannameli mükelleflerden alınan kazanç vergisi, %11 den %30' a kadar çıkan dilimlerle artan oranlı olarak hesaplanıyordu. Ücretlerden alınan vergiler ise %3 ve %4 arasında değişiyordu. Beyanname vermek zorunda olmayan mükelleflerin vergi oranı ise gayrisafi kazançların %20'si ile %30 'u bulmaktaydı. Kazanç vergileri 1950 yılına kadar pek çok değişikliklere tabi kalmış ve 25 sene uygulanmıştır. 1950 senesinde GVK' nun yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır.¹⁴³

GV, kazanç vergisine göre daha modern vergi türüdür. Çünkü bu vergi ile mükelleflerin vergi ödeme gücüne ulaşmak, yani vergi adaleti ilkesini gerçekleştirmek mümkündür. Ayrıca vergi önünde eşitlik ilkesini de en iyi ve etkin şekilde gerçekleştirmesini sağlamaktadır.¹⁴⁴

Şuan yürürlükte olan 193 sayılı GVK' muz subjektif karakterli bir vergi olup mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesi gerektiği görüşüne göre düzenlenmiştir.¹⁴⁵

GV, TVS' nin temel yapı taşlarından biridir. Ülkemizde bu vergiye bağlı birçok vergi mükellefi bulunmaktadır.¹⁴⁶

Devlet üstlendiği ekonomik, iktisadi, sosyal, askeri faaliyetlerini yerine getirebilmek için etkin gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Devletin bu kamu

¹⁴¹ Karine Usulü, vergi mükellefinin gelir veya servetinin ölçüsü olduğu kabul edilen çeşitli dış göstergelerden yararlanmak suretiyle vergi matrahının hesaplanmasıdır.

¹⁴² Götürü Usul, vergilendirmeye esas olacak değer veya miktarın tek tek belirlenmesi yerine aynı durumdaki tüm vergi mükellefleri için genel olarak belirlenmesidir.

¹⁴³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007, ss. 159-160.

¹⁴⁴ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 147.

¹⁴⁵ Tosuner ve Arıkan, **a.g.e.**, s. 10.

¹⁴⁶ Pehlivan, **Vergi Hukuku...**, **a.g.e.**, s. 160.

hizmetlerini yerine getirebilmesi için en önemli kaynak vergi gelirleri olmaktadır. Devletin amaçlarını gerçekleştirebilmek için, uygulaması kolay ve etkin, aynı zamanda ödeme gücü ilkesini de göz önünde tutan bir vergi sistemine ihtiyacı olmuştur. Ödeme gücünü belirlemede, gelir servet ve harcamalar etkili olmakta ve vergi sistemlerine yön vermektedir. GV' nin, vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi açısından önemli özelliklere sahiptir. Gelir vergisinin, matrahtaki değişmelerin vergi açısından takip edilebilmesi, ailevi durumlarına göre mükelleflerin şahsileştirilmesi, matrahın tutarına ve kaynağına göre farklı oranların uygulanması, denetimin diğer vergilere göre daha kolay olması açısından üstünlükleri bulunmaktadır.¹⁴⁷

2.1.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Genel Yapısı

Gelir üzerinden alınan vergiler, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. Bu vergiler, gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmesini sağlar. Bu aşamada gelir beyanının kontrolü ve takibi önemlidir. Eğer bunlara önem verilirse, vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı daha büyük olacaktır. Gelir üzerinden alınan vergiler GV ve KV olarak ikiye ayrılmaktadır.¹⁴⁸

2.1.2.1. Gelir Vergisi

GV' nin konusunu gerçek kişiler oluşturmaktadır. Gelir, gerçek kişilerin kazançlarını ve iratlarını oluşturmaktadır. Gelir kavramı, dar manada kaynak teorisi, geniş manada safi artış teorisini ifade etmektedir.¹⁴⁹ Dar manada kaynak teorisi, üretim faktörlerinin üretime sokulması sonucunda elde edilen ücret, kar, faiz ve rant gibi ekonomik değer akımlarına gelir denmektedir. Kaynak teorisine göre iki koşul bulunmaktadır. Birinci koşul, üretim faktörlerinin bir veya bir kaçının üretime sokularak bundan gelir elde edilmiş olması, ikinci koşul ise elde edilen bu gelirin sürekli olmasıdır. Kaynak teorisi, kişinin öz tüketimini de gelir olarak görmektedir. Bu durum çeşitli vergisel sorunlara yol açtığı için GVK' nda gelir olarak kabul

¹⁴⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, 2001, s. 87.

¹⁴⁸ Bilgiler Sitesi, Gelir Vergisi Nedir, Özellikleri Nelerdir, Nelerin Gelir Vergisi Ödenir?, <http://www.bilgilersitesi.com/gelir-vergisi-nedir-ozellikleri-nelerdir-nelerin-gelir-vergisi-odenir.html> , (Erişim Tarihi: 03.12.2017).

¹⁴⁹ Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., **a.g.e.**, ss. 154-155.

edilmemiştir.¹⁵⁰ Geniş manada safi artış teorisi ise, servet unsurlarında meydana gelen her türlü artış gelir olarak kabul edilmektedir. Bu teoriye göre, kişinin o dönemde tüketimiyle servetinde meydana gelen artış ve azalışlar arasındaki fark, gelir olarak kabul edilmektedir. Safi artış teorisinde, gelirin devamlı olup olmadığının bir önemi yoktur. Milli piyango, miras, sigorta gibi elde edilen gelirler bu teori kapsamına girmektedir. Teori her ne kadar sade gözükse de, gelirin tespitinde zorluklar yaşanmaktadır. Zira satış olmaksızın varlıklarda artışın yaşanmasını hesaplamak son derece güçtür.¹⁵¹

Ülkemizde uygulanan GV artan oranlı, sübjektif ve belli istisna ve muafiyetleri olan üniter yapıda bir vergi türüdür. Üniter yapıdaki GV' si, bireyin elde ettiği farklı türdeki kazançları bir araya getirerek topluca vergilendirmesi anlamına gelmektedir. Gelir, safi kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Safi kazanç, kişinin fikri ve bedeni olarak elde ettiği gelirlerin tüm muafiyet ve istisnalardan ayırdıktan sonra geriye kalan net tutarıken, iratlar ise kişinin menkul sermaye ve gayrimenkul sermayesinin getirisidir. GVK' nunda sayılan yedi gelir unsuru dışındaki gelirler bu kanuna göre vergilendirilemez.¹⁵²

GVK' nun 2. maddesine göre, gelire konu olan yedi kazanç ve irat vardır. Bunlar;

- Ticari Kazanç
- Zirai Kazanç
- Ücret
- Menkul Sermaye İradı
- Gayrimenkul Sermaye İradı
- Serbest Meslek Kazancı
- Diğer Kazanç ve İratlar

Ticari kazanç ve zirai kazanç sahibi mükellefler, tahakkuk esasına göre vergilendirilirken, diğer gelir unsurlarına sahip olan mükellefler tahsil esasına göre vergilendirilirler. Bu durumda ticari kazanç ve zirai kazanç elde eden mükelleflerin geliri fiilen elde etmiş olması gerekmez iken, gelirin tahsil edilmiş olması veya giderin ödenmiş olması şart değildir. Yani bu iki gelir unsurunun vergilendirilmesi için kasaya

¹⁵⁰ Tosuner ve Arıkan, **a.g.e.**, ss. 11-12.

¹⁵¹ Arslan, **a.g.e.**, ss. 10-11.

¹⁵² Abdullah Mutlu ve diğerleri, "Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika'nın Karşılaştırılması", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, Kış 2014, s. 58.

para girmesi gerekmez. Tahakkukun gerçekleşmesiyle vergilendirme başlar. Bunların dışındaki diğer gelir unsurlarında tahsil esası geçerlidir. Yani bu gelir unsurlarına göre, vergilendirilmek için ilk önce paranın kazanılmış olması gerekmektedir. Bu durum ticari kazanç ve zirai kazanç elde edenleri, diğer gelir unsurlarına sahip mükellefler karşısında adaletsiz kılmaktadır. Çünkü ortada henüz kazanılmamış paranın vergisi söz konusudur.

Ücret gelirleri, stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Diğer gelir unsurlarında beyanı mükellefin kendisi yapmaktadır. Ücret gelirlerinin vergisi, işveren tarafından işçi adına beyan edilerek devlete yatırılmaktadır. Bu durumda ücretliler, beyanname verme yükünden vergi dairesi ise iş yükünden kurtulmuş olacaktır. Ayrıca devletin ücretlilerde stopaj yoluna gitmesinin başka bir sebebi de, ücret geliri elde eden mükelleflerin gelirlerini beyan konusunda mükelleflerin gelirlerini beyan edip etmeyeceği konusundaki düşünceleridir.

GV' sinin yapısına bakıldığında birçok vergileme tekniğinin olduğu görülmektedir. Geniş manada gelir kavramı, daha adil görünse de GVK' nun sürekli gelir anlayışını baz aldığı görülmektedir. Durum her ne kadar böyle olsa da, süreklilik göstermeyen gelirlerinde vergi adaleti bakımından vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.1.2.1.1. Gelir Vergisinde Vergilendirme Tekniklikleri

GV' sinde bir takım vergilendirme teknikleri bulunmaktadır. Bu vergilendirme teknikleri ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bu vergilendirme tekniklikleri aşağıdaki gibidir.¹⁵³

i. Sedüler Vergiler – Üniter Vergiler

GV' sinde tarife konusunda iki farklı düzenleme mevcuttur. Bunlardan bir tanesi olan sedüler vergilerde, gelir kaynağı ne olursa olsun elde edilen farklı kaynaklı gelirlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekir. Bu vergilerde, gelir farklı kategorilere

¹⁵³ Uluatam, a.g.e. , ss. 328-334.

ayrılır. Ödenecek vergi bulunurken her vergi çeşidinin kendine özel hesabı ve oranı bulunmaktadır.¹⁵⁴

Üniter vergilerde elde edilen tüm gelirler toplanarak birlikte vergilendirilirler. Gelirin formları arasında farklı vergilendirme yoktur. Tüm gelirler aynı orana tabi tutularak vergilendirilmektedir.¹⁵⁵

Aynı ayrı vergilendirilen Sedüer vergiler genellikle sabit oranlı olarak vergilendirilirken, Üniter vergileri artan oranlı tarifelere göre vergilendirilir.

Ülkemizde gelir vergileri tek elemanlı üniter yapıdadır. Tek elemanlıdan kasıt, tüm kazanç ve iratlarını toplayıp vergilendirilmesidir.¹⁵⁶

ii. Gayrisafi Gelir – Safi Gelir

GV' si özelliklerinden biriside gelirin safi olmasıdır. Gayrisafi olarak elde edilen gelir, o gelire ulaşmada yapılan harcamaların düşülmemiş şeklidir. Bu harcamaların düşülmesi sonucu elde edilen asıl gelir ise safi gelirdir. Vergilendirme safi gelir üzerinden yapılmaktadır.

iii. İndirimler

Vergi matrahına, yani gayrisafi gelirden safi gelire ulaşmak için yapılan harcamaların çıkarılmasının yanında, vergi kanunlarında mükelleflerin özel durumlarını da göz önünde bulunduran indirimlerinde düşülmesi gerekmektedir. Bu indirimler, kişisel indirimler ve en az geçim indirimidir. Kişisel indirimler gelirin kazanılmasıyla doğrudan ilgili olmayan, ancak mükellefin ödeme gücünü azaltıcı nitelikte olan sağlık, eğitim, sigorta gibi giderlerin indirilmesi anlamına gelmektedir. En az geçim indirimi ise kişilerin yaşamlarını sürdürecekteki gelirlerinin vergi dışı bırakılmasıdır.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Birol Karakurt ve Tekin Akdemir, "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, Yıl: 2010, s. 132.

¹⁵⁵ Karakurt ve Akdemir, **a.g.m.**, s. 132.

¹⁵⁶ Aksoy, Vergi Hukuku..., **a.g.e.**, s. 153.

¹⁵⁷ Uluatam, **a.g.e.**, s. 330.

iv. Bireysel indirim – Aile Bildirimi

Bireysel indirimde her kişinin ayrı ayrı bildirim yapması gerekirken, aile indiriminde, aileyi temsil eden aile reisinin vergi bildiriminde bulunması gerekmektedir. Bu durumda verginin artan veya sabit oranlı olması önemli değildir. Ancak artan oranlı dilim uygulandığında mükellefin kim olacağı sorusu önem taşımaktadır. Bireylerin ayrı ayrı vergilendirildiği hallerde mükellefin kim olacağı ailenin toplam vergi yükü açısından önemli olmaktadır.¹⁵⁸

v. Gerçek Vergilendirme – Götürü Vergilendirme

GV' si, kişinin belli bir dönemde elde ettiği gelirler üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu durumda kişilerin elde ettiği gerçek gelirin saptanması gerekmektedir. Gerçek vergilemede kişiler, belli bir dönemde elde ettiği gelirleri beyanname ile bildirirler. Yine gerçek vergilendirmede, beyanname safi gelirin bulunması halinde vergi kanunlarında yer alan indirimlerin düşülmesine imkân sağlar. Götürü vergilendirme yöntemi, GV' nin mantığına ters düşmesine rağmen sistem içine sokulmaya çalışılmaktadır. Gerçek vergilendirme yöntemi, gerçek gelir vergisi matrahını hesaplamaya yönelikken, götürü yöntem, matrahı farazi olarak belirleyen karinelere göre hesaplanır. Götürü yöntem, her ne kadar çoğu zaman gerçek matrahı yansıtmasa da matrahın gerçek usul de belirlenemediği zamanlarda bu yönteme başvurulmaktadır.¹⁵⁹

vi. Tarife Yapısı

Günümüzde GV tarifelerinin çoğu artan oranlıdır. Artan oranlı tarifenin uygulanışının nedeni mükellefler arasında vergi adaletini sağlamak ve GV' ni etkili bir araç olarak kullanmaktır. Her ne kadar artan oranlı vergi tarife, vergi adaletine yönelik uygulama alanı bulsa da doğru uygulanmadığı takdirde mükellefler arasında aşırı vergi yükünün oluşmasına neden olabilmektedir. Türkiye' de uygulanan tarife yapısı da artan oranlı tarifeye dayanır.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Uluatam, **a.g.e.**, s. 332.

¹⁵⁹ Uluatam, **a.g.e.**, ss. 332-334.

¹⁶⁰ Uluatam, **a.g.e.**, ss. 334.

2.1.2.1.1. Tarife Yapılarına Göre Gelir Vergisinde Adalet

GV' nde adaleti sağlamaya yönelik tarife yapıları vardır. Tarife yapısı, matrah artışına ve vergi oranlarındaki artışa göre, daha az veya daha fazla olabilir. Yani bir verginin oran yapısı bakımından hangi grupta yer alacağı sorusunun cevabı matrah karşısındaki ortalama vergi oranının seyrine bakmak gerekir.¹⁶¹

Genel olarak üç çeşit tarife yapısı vardır. Bunlar artan oranlı tarife, düz oranlı tarife ve azalan oranlı tarifelerdir. Artan oranlı tarifelerde vergi matrahı arttıkça uygulanacak vergi oranı da artacaktır. Düz oranlı tarifelerde vergi matrahı ne olursa olsun vergi oranı aynıdır. Azalan oranlı tarifelerde ise vergi matrahı arttıkça, uygulanan vergi oranında azalmasını ifade etmektedir. Azalan oranlı tarife yapısı adalet anlayışına ters düştüğü için hiçbir şekilde kabul görmeyecektir.¹⁶²

GV' nin temel yapısında artan oranlı vergilendirme söz konusudur. Çünkü GV matrahı arttıkça vergi oranı da artan matraha göre bir üst dileme geçmektedir. Ancak artan oranlı tarifelerin bazı olumsuz yanları ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki iktisadi kaynaklarda tercihin iki temel kavramı vardır. Bunlar etkinlik ve eşitlik. Kaynakların dağılımı eşitlik açısından yeterli değilse, daha eşit bir dağılıma ulaşmak için yeniden bir dağılım söz konusu olacaktır ve mevcut kaynakların bir kısmının yok olmasına ve dolayısıyla etkinliğin azalmasına neden olacaktır. Artan oranlı gelir vergisinin amacı da eşitliğin sağlanması olduğu için artan oranlı gelir vergisi yapısı etkinliği azaltmış olacaktır. Artan oranlılığının bir diğer olumsuz yanı etkinlik kaybına yol açması dolayısıyla sosyal refahı azaltmasıdır. Artan oranlı gelir vergisi üretim sürecinde yer alan emek, sermaye, girişimci ve doğal kaynakların üretime sokulması sonucu elde edilen, ücret, faiz, kar ve ranttan en çok gelir getirenin vergilendirilmesine yol açar ve bu durum daha çok vergi demektir. Artan oranlılığın uygulandığı ülkelerde vergi oranındaki artışlar aynı zamanda bireyler üzerindeki vergi yükünü de arttırmış olacaktır. Artan oranlı vergilendirme kişilerin tasarruf, çalışma, yatırım ve girişimcilik faaliyetlerini de azaltmış olacaktır.¹⁶³

Tasarruflar açısından bakıldığında GV' nin matrahının artması sonucu, vergi oranının artmasına bağlı olarak insanlar gelirlerinin büyük kısımlarını vergiye ödemek

¹⁶¹ Ekrem Karayılmazlar ve Mehmet Cahit Güran, "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Ankara Üniversitesi S.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 60, s. 152.

¹⁶² Güran, **a.g.m.**, ss. 252-253.

¹⁶³ Karayılmazlar ve Güran, **a.g.m.**, s. 156.

istemediklerinden tasarruflarını azaltacaktır. Çalışma açısından ise, bireyler gelirleri arttıkça, daha çok vergi ödediklerini bildikleri için çalışmaktan vazgeçecek ya da daha az çalışacaklardır. Yatırım ve girişimcilik açısından ise bunlar sonucu elde edilen faiz ve karın artan oranlılık karşısında vergilendirilmesi sonucu girişimciler yatırım faaliyetlerini azaltmaya gidecektir.

Ayrıca artan oranlılık, vergilendirme sistemlerini daha karmaşık bir hale getirmektedir. Artan oranlı vergilendirme, iktisadi ve sosyal faaliyetleri korumak amacıyla getirilen muafiyet, istisna ve indirimlerin uygulanması sonucu vergi sistemini daha karmaşık hale getirir. Bu durum hem idarenin hem de mükellefin vergiye uyum sürecini güçleştirir. Zaten sosyal refaha katkısı olmayan bu durum uyum sürecinde işlem maliyetlerini artırır.¹⁶⁴

Uygulamada tarifelerin, yarattığı vergi yükü ile arasında kesin bir bağlantı yoktur. Çünkü uygulanan tarife yapısı ile yasal tarife yapısı birbirinden farklı özellikler gösterebilir. Vergi tarifelerinin, aleni özellikleri yanında, gizli özellikleri de önem taşımaktadır. Bu durum vergilerin gizli azalan ve gizli artan özelliklerinin ortaya çıkmasına yol açar. Sonuçta gelir vergisinde tarife yapısının yanında bir takım düzenlemelerin yapılması vergi yükünün nasıl dağılacakını ve adaletin sonuçlarını belirleyecektir.¹⁶⁵

Tablo 2 'de ücret dışı gelirlere uygulanan gelir vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo 2: Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranları (2000-2018)

Yıllar	1.Dilim	2.Dilim	3.Dilim	4.Dilim	5.Dilim	6.Dilim
2000	20	25	30	35	40	45
2001	20	25	30	35	40	45
2002	20	25	30	35	40	45
2003	20	25	30	35	40	45
2004	20	25	30	35	40	45
2005	20	25	30	35	40	
2006	15	20	27	35		
2007	15	20	27	35		
2008	15	20	27	35		
2009	15	20	27	35		
2010	15	20	27	35		
2011	15	20	27	35		
2012	15	20	27	35		
2013	15	20	27	35		
2014	15	20	27	35		
2015	15	20	27	35		
2016	15	20	27	35		
2017	15	20	27	35		
2018	15	20	27	35		

Kaynak: Armağan, **a.g.m.**, s. 229 ve www.gib.gov.tr verilere göre hazırlanmıştır.

¹⁶⁴ Karayılmazlar ve Güran, **a.g.m.**, s. 157.

¹⁶⁵ Güran, **a.g.m.**, s. 253.

Tablo 2' ye göre, 2000-2004 yılları arasında gelir vergisi tarifesinin 6 dilim olduğu görülmektedir. Ayrıca 2000-2005 arasında vergi tarifesinin ilk diliminin %20'den başladığı görülmektedir. 2004 yılında sonraki dönemde ekonominin olumlu bir seyir almasını desteklemek amacıyla vergi diliminde ve vergi oranlarında azalmaya gidilmiştir. 2005 yılında vergi tarifesinin ilk dilim aynı kalarak son dilimi %40'a indirilmiştir. 2006 yılından sonra ise vergi tarifesinin ilk dilimi %15 e indirilmiş ve son dilimi %35 olarak belirlenmiştir.¹⁶⁶

2.1.2.1.1.2. Gelir Vergisinde İndirim, İstisna ve Muafiyetler Bakımından Gelir Vergisinde Adalet

İndirim, istisna ve muafiyetler gelir vergisi mükellefleri arasında adaleti bozan uygulamalardandır. İstisna kavramı, vergi kanunlarında belirtilen verginin konusunun vergi dışı bırakılması iken, muafiyet yine vergi kanunlarında belirtilen kişilerin vergi dışı bırakılması demektir. Bazen iktisadi bazen de sosyal nedenlerle vergi kanunlarında istisna ve muafiyetlere yer verilmektedir. İstisna ve muafiyetler vergide adalet açısından ulaşılabilecek sonuçları etkiler. Vergi kanunların da kapsamı belli olan istisna ve muafiyetlerle ulaşılmak istenen sosyal ve iktisadi sonuçlara ulaşılabilecek ancak pratikte vergi adaleti zedelenmiş olacaktır.¹⁶⁷ Ayrıca, İstisna ve indirimler vergi tabanını daralttığı için etkinlik kaybına da neden olabilmektedir.¹⁶⁸

2.1.2.1.1.3. Ayırma Kuramı Açısından Gelir Vergisinde Adalet

GV' nde adalet kuramı, sermaye ve ücret gelirlerinin farklı olarak vergilendirilmesini ifade eder. Ücret geliri elde edenler, sermaye gelirleri elde edenlerden daha düşük ödeme gücüne sahip olduğu düşüncesi ile vergilendirme açısından bunun göz önünde bulundurulması gerekir. Ücret geliri elde edenler, sadece bedeni ve beyin gücünü kullanarak gelir sağlayabilirken, sermaye geliri elde edenler hem kâr hem faiz kazanırlar. Bu nedenle, ücret geliri elde edenlerden daha yüksek

¹⁶⁶ Armağan, **a.g.m.**, s. 230.

¹⁶⁷ Güran, **a.g.m.**, s. 252.

¹⁶⁸ TANZI, Vito/ ZEE, Howell, Tax Policy for Developing Countries: "Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Vergi Politikası", (Çev., İ.Halil BAĞDINLI), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 205, Ekim 2005, s. 25.

ödeme gücüne sahiptirler. Sonuç olarak ayırma kuramı doğru uygulanırsa vergi adaletini ve eşitlik sağlanabilir.¹⁶⁹

2.1.2.1.2. İktisadi Etkileri Bakımından Gelir Vergisinin Durumu

Devletin gelir üzerinden elde ettiği vergileri hangi harcamaları için kullandığı, o vergisinin iktisadi etkisinin bir yansımasıdır. GV' nin yapısına bakıldığında devlet mükelleflerin bütün üretim faktörlerinden sağladıkları gelire göre vergi almaktadır. Üretim faktörleri olarak bilinen emek, sermaye, girişimci ve doğal kaynaktır. Burada emeğin getirisi ücret, sermayenin getirisi faiz, girişimcinin getirisi faiz ve doğal kaynakların getirisi ranttır. Mükellefler bu üretim faktörleri sonucunda elde ettikleri gelir üzerinden hesaplanan tutarı devlete vergi olarak ödemektedirler. Ancak GV sonucunda emek karşılığı çalışan kesim için ücret vergi oranları nispetinde azalacağı için kişiler çalışmayabilir. Sermaye sahipleri açısından vergi oranları nispetinde sermayeleri azalacağı için bireyler sermayelerini ellerinde tutmayı tercih ederler. Açık ekonomilerde GV uluslararası sermaye hareketlerini de etkilemektedir. Sermaye ve girişimcilik sonucu faizden ve kardan yüksek gelir vergileri alan ülkeler, sermayenin ve girişimcinin gelir vergisinin daha düşük olduğu ülkelere kaçmasına neden olurlar. Uluslararası ekonomilerde yabancı sermaye kaçıışı istenmeyen bir durumdur.¹⁷⁰

2.1.2.1.3. Vergi Yükü ve Gelir Vergisi

GV' nde istisnaların, muaflıkların ve tarifelerin saptanması, toplumun çeşitli sınıfları arasında çatışmalara neden olabilmektedir. Baskı grupları bu etmelerin saptanmasında kendi çıkarlarına göre siyasi iktidarı etkileyebilmektedir. Siyasi iktidarda temsil ettiği çıkar gruplarını, vergi yükünün dağılımında daha çok dikkate almaktadır.

Vergilendirmede tüm kazanç türleri ve sahiplerine aynı tarife yapısının uygulanması yatay adalet, bunun aksine tüm kazanç türlerine ve kazanç sahiplerine farklı oranda tarife uygulanarak vergilendirilmesine dikey adalet denmektedir.¹⁷¹

¹⁶⁹ Güran, **a.g.m.**, s. 252.

¹⁷⁰ Kenan Bulutoğlu, "**Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Bir Kuramı**", Filiz Kitabevi, Dördüncü Yayım, İstanbul, 1988, ss. 493-495.

¹⁷¹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 492.

Artan oranlı vergi tarifesinde, gerçekte gelirden alınan vergi ile miktarları arasında büyük farklar olabilmektedir. Tarife artışlı vergilendirmede vergi tarifesi ile gerçekte gelir üzerinden alınan vergi tutarı arasında ciddi farklar olabilmektedir. Bu vergilendirmede, vergi yükü bazı gelir grupları için gelir arttıkça azalan türde olabilir. Fiilen toplanan vergi ile bireyler üzerinde kalan vergi yükü arasında yüksek farklar olabilmektedir. Vergi kaçırma olasılığı çeşitli gelir grupları arasında farklılık göstermektedir. Emeğe dayalı iş yapan ücretli kesimde vergi, işveren tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla devlete ödenmektedir. Bu durumda ücretli kesimde vergi kaçırma olasılığı bulunmamaktadır. Ancak diğer gelir grupları ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek sahipleri, menkul ve gayrimenkul sahipleri gelirlerini ücretlilere göre daha kolay gizleyebilmektedir.¹⁷²

İstisnaların ve muafiyetlerin bazı çıkar gruplarının lehine olması vergi yükünün diğer vergi mükellefleri üzerinde kalmasına neden olabilmektedir. Gelir arttıkça vergi oranlarının artış temposu tarife artış hızı olarak nitelendirilmektedir. Tarifenin artış hızı düşük gelir grupları için yüksek, yüksek gelir grupları için düşük kalıyor ise vergi yükü düşük gelir grupları üzerinde kalırken yüksek gelir grupları bu durumdan etkilenmeyecek ve durum onların lehine olacaktır. GV' nde vergilendirme, bir kimse veya ailenin en az geçimini sağlayacak kadarki miktarı vergilendirilmemesi asgari geçim indirimi olarak bilinir. Ancak kanunların belirlediği bu indirim tutarı çoğu zaman yeterli değildir. Yine de asgari ücretin vergi dışı bırakılması vergi yükünü düşük gelir gruplarında azaltmakla birlikte istihdamın artmasına da neden olmaktadır.¹⁷³

2.1.2.2. Kurumlar Vergisi

GV, bireyler üzerinde alınan bir vergi olmakla birlikte kurumlar vergisi tüzel kişilik üzerinden alınan da bir vergidir. Kurumlar vergisi dolaysız, tek oranlı ve objektif bir vergidir.

GV, bireyin kazançlarını vergilendirirken, KV, kurumların kazançlarını vergilendirmektedir. Bu özelliği bakımından TVS' nde gelir üzerinden alınan ikinci vergi olarak bilinmektedir. KV, Türkiye'de 1950 yılında kabul edilmekle birlikte ayrı

¹⁷² Bulutoğlu, a.g.e., ss. 491-492.

¹⁷³ Bulutoğlu, a.g.e., ss. 492-493.

bir yasası bulunmaktadır. KV, GV' nin aksine nesnel ve tek oranlı bir vergidir ve yasal ödeme gücünü baz almaktadır.¹⁷⁴

Kurumlar kazançlarına göre devlete KV ödemek durumundadırlar. Bu yüzden kurumun vergi matrahının doğru hesaplanması önem arz etmektedir. KV, devletler açısından takibi kolay ve yüksek getiri olan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin, tüzel kişilik olmaları dolayısıyla kurumlara sunduğu ayrıcalık sebebiyle de yükümlüler açısından gelir vergisine oranla tercih edilen bir vergidir. Ayrıca tek oranlı olması da kurumlar açısından da tercih edilmesine neden olmaktadır. KV mükellefi olan tüzel kişilik ortakları, GV ödemek yerine kazançlarını kurumda bırakarak KV ödemeyi tercih ederler ve böylece daha az vergi ödeyerek kazançlarını arttırmış olurlar.

KV' nde işletmelerin sadece işletmeye koydukları sermaye ile sınırlı sorumlu olmaları işletme ortaklarının diğer gelirlerini tehlikeye atmadığı için bu vergiyi ödemeyi daha çok tercih etmektedirler. Bu vergi işletme ortaklarından bağımsız olduğu için daha verimli bir şekilde tahsil edilmektedir. Burada ayırma kuramı çerçevesinde sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha fazla vergi ödemektedir.

Kurum olmanın avantajlarından yararlanan anonim şirketler hisse senedi ve tahviller çıkartarak kendilerine ihtiyaç olması halinde bunları piyasaya sürerek sermaye toplayabilirler. Bütün bu avantajlardan dolayı kurumlar vergisi mükellefi olmayı tercih etmektedirler.

Yirminci yüzyılda sermaye yoğun piyasaların çoğalmasıyla birlikte KV de ön plana çıkmıştır. Bu sebeple kurumların ayrı bir tüzel kişiliği temsil etmesinden dolayı, GV' nin yanında ayrı bir KV' nin alınması gereği ortaya çıkmıştır.

KV, devletler tarafından alındığından bu yana bir takım eleştirilere sebebiyet vermiştir. Eleştiriler gelir vergisinden başka bir kurumlar vergisine ihtiyaç olmadığı ve kurumlar vergisinin çifte vergilendirmeye neden olduğu ve vergi politikalarına ters düştüğü görüşüdür.¹⁷⁵ Ancak devletin kurumlara kurum olmak için verdiği ayrıcalıklardan dolayı bunun karşılığında ayrı bir kurumlar vergisi alma gereğini doğurmaktadır.

¹⁷⁴ Eker, **a.g.e.**, ss. 212-213.

¹⁷⁵ Eker, **a.g.e.**, s. 213.

2.2. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Servet vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Servet vergileri geçmişten günümüze servet vergilerinin genel amacı toplumda bireyler arasındaki adalet dengesini sağlamak için kullanılmıştır. Önceleri mali unsur olarak kullanılan servet vergileri, daha sonra hükümetler tarafından ekonomik ve sosyal hayatı dengelemek amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. Vergilendirmenin sosyal fonksiyonu piyasada adil gelir ve servet dağılım dengesini sağlamaktır. Ancak bu, piyasa ekonomisi şartlarında çoğunlukla gerçekleştirilmemektedir. Bu durumda devlet adil dengeyi sağlamak için piyasaya müdahale etmektedir. Bu sosyal devlet anlayışının bir gereğidir.¹⁷⁶

Günümüzde servet vergileri, subjektif özelliğinden dolayı gelir vergilerini andırmakla beraber, sadece belirli dönemlerde uygulandığı görülmektedir. Servet vergileri kişilerin serveti üzerinden alınan ve transfer yoluyla kazanılan servet vergileri olmak üzere sınıflandırılabilir.¹⁷⁷

Bazı yazarlara göre devletlerin servet vergilerini almaktaki amacı gelir elde etmekten çok, gelir ve servet arasındaki adil dağılımı sağlamak olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel servet vergilerinin devletin bu politik amacını sağlamak amacıyla alındığı görülmektedir. Zira genel servet vergileri savaş, ekonomik bunalım gibi hallerde ortaya çıktığı görülmektedir. Ancak günümüzde durum farklıdır. Günümüzde bütün servet vergileri devlete gelir sağlamak amacıyla alındığı görülmektedir. Türkiye’de servet vergilerinin toplam vergi hasılatının içinde payının düşük olduğu görülmektedir. Bunun nedeni bu tür vergilerde vergiden kaçınma ihtimalinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.¹⁷⁷

Servet vergileri, ülkeden ülkeye ve zaman içinde farklılıklar gösterse de servet vergilerinin genel niteliği itibariyle kişilerin sahip oldukları iktisadi kıymetler üzerinden alınmaktadır. Servet vergileri sadece gerçek kişilerden değil tüzel kişilerden de alınabilmektedir.¹⁷⁸

Ödeme gücü ilkesine uygunluğu açısından servet vergileri adaletlidir. Ayrıca devletlerin sermayeyi ve serveti belirlemesi, geliri belirlemesine nazaran daha kolay olduğu için iktisadi bakımından daha uygulanabilir. Servet vergilerinden yüksek

¹⁷⁶ Öz ve diğerleri, **a.g.m.**, s. 3

¹⁷⁷ Herekman, **a.g.e.**, ss. 96-97.

¹⁷⁸ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 349.

oranda vergiler alınması piyasadaki adil servet dağılımına yardımcı olabilmektedir. Kişinin serveti, sahipleri açısından bir güç ve saygınlık anlamına da gelebilmektedir. Bu bakımdan serveti yüksek olan kişiler daha fazla ve kolay para kazanır. Bu bakımdan servet vergileri vergi adaletini sağlamada iyi bir araç olarak görülmektedir.¹⁷⁹

Servet vergileri, bireylerin iktisadi faaliyetlerini değil iktisadi varlıklara sahip olmalarından dolayı bunları da vergilendirir.¹⁸⁰

Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı Türkiye’de dâhil diğer hiçbir ülkede gelir ve harcama vergileri kadar yüksek değildir. Servet vergilerinin devlete sağladığı gelir diğer iki tür verginin gerisinde kalmaktadır.¹⁸¹

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler, EV, Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), veraset ve intikal vergisi (VİV) olarak sıralanabilir.

2.2.1. Emlak Vergisi

Emlak, üzerinde bina olan veyahut olmayan bütün gayrimenkullere denmektedir.¹⁸² EV’ nin kapsamını bina, arsa ve araziler üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu vergiler, servet unsurlarının değeri ve sağladığı kazançlar üzerinden vergilendirme imkânı vardır. Ülke sınırları içinde bulunan tüm gayrimenkullerin vergilendirmesi amaçlanmaktadır. Ancak, EV’ nde söz konusu gayrimenkulün değerinin belirlenmesi yani matrahının belirlenmesi hem idare açısından hem de mükellef açısından kolay olmamaktadır.

EV, merkezi yönetim veya yerel yönetim alabileceği gibi merkezi yönetim bunu yerel yönetime de bırakabilir. EV, genellikle yerel yönetimler açısından finansman ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılmaktadır.¹⁸³

Bina vergilerinin ödenmesinden sorumlu kişi binanın sahibidir. Eğer binayı sahibi dışında başka biri kullanıyor ise bu sefer verginin ödenmesinden bu kişiler sorumludur. Binanın sahibi ya da binadan faydalanan yoksa bina vergisini binayı

¹⁷⁹ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 350.

¹⁸⁰ Öz ve diğerleri, **a.g.m.**, s. 3.

¹⁸¹ Özgür Mustafa Ömür ve Adnan Gerçek, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, Haziran, 2017, s. 199.

¹⁸² T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, **Muhasebe Finansman Vergi**, Ankara, 2011, s. 35.

¹⁸³ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 250-251.

tasarruf eden tüzel veya gerçek kişiler öder. Bina vergisinin mükellefi, binanın sahibi, binadan yararlanan kişi veya tasarruf sahipleridir.

Arazi vergilerinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar oluşturmaktadır. Aynı bina vergisinde olduğu gibi arazi vergilerini de arsa veya arazi sahibi, yararlanan kişi ya da tasarruf sahipleri ödemektedir.

EV'nde vergi adaletini etkileyen en önemli husus vergiye tabi bina, arsa ve arazinin değerinin tespitidir. Gayrimenkulün değeri birçok şeye göre değişiklik gösterirken aynı ilin farklı semtlerinde düşmektedir. Binanın değeri belirlenirken her binanın özellikli değerleri göz önünde bulundurulmamaktadır. Ülkemizde gayrimenkullerin vergi değeri belirlenmesinde yaşanan sorunlar hem taşınmaza ilişkin vergi ve harçların verimliliğini azaltmakta hem de vergi adaletini zedelemektedir. Gayrimenkulün değerini düzgün belirleyecek bir yapı oluşturmak vergi adaletini sağlayacağı gibi, belediyelerin gelirlerini arttıracak ve hizmet kalitesi de artmış olacaktır.¹⁸⁴

2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

MTV, 1980 tarihinde 2348 sayılı kanunla ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanun çıkmadan önce ülkemizde ilk defa 1957 yılında hususi Otomobil Vergisi uygulanmaya başlanmış ve 1963 yılına kadar devam etmiştir. 1963 yılında motorlu kara taşıtları vergisi kabul edilmiştir. Bu vergide 1980 yılında uygulanmaya başlayan MTV ile kalkmıştır.

MTV de servet unsurlarından biridir. Motorlu taşıta sahip olmak servet unsurunun bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, finansman ihtiyacına, vergi türlerine, vergiye bakış açısına bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Gayrimenkuller üzerinden alınan EV'nde olduğu gibi, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergide devlete iyi bir finansman kaynağı olmuştur.¹⁸⁵

MTV, spesifik bir vergidir. Yani motorlu aracın hacmi, gücü, yaşı, ağırlığı gibi spesifik özellikler göz önünde bulundurulur hesaplanır. MTV'nde kanunu ekli dört cetvel vardır. Cetvelerde yer alan motorlu taşıtın spesifik özelliklerine göre MTV ödenmektedir.

¹⁸⁴ Öz ve diğerleri, **a.g.m.**, s. 14.

¹⁸⁵ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 253.

MTV, kişinin sadece sahip olduğu motorlu taşıtlar üzerinden alınır. Bu kapsamda özel bir servet vergisidir. Ülkemizde MTV, motorlu taşıtın yaş ve silindir hacmini göre alınır. Ancak bu durum adaletin sağlanması için yeterli değildir. Silindir hacminin artması ile motorlu taşıtın değerinin artması doğru orantılı olsa bile farklı markalara sahip araçların fiyatları arasında afaki fiyat farkları olabilmektedir. Bu nedenler silindir hacimleri aynı olsa bile aralarında fiyat farkı olan araçların aynı vergiye tabi tutulmaları vergi adaletini zedelemektedir. MTV'nde vergi adaletini sağlamak için vergi hesaplanırken, aracın silindir hacmi ve yaşı yerine değeri bazında vergilendirilmesi, yaşa ve silindir hacmi içinde nispi verilendirme yoluna gidilmelidir.¹⁸⁶

Türkiye'deki motorlu taşıtlara uygulanan vergilendirme sistemi yaşlı ve fazla yakıt tüketen araç kullanımını teşvik etmektedir. Ayrıca bu durum yeni araç alımına engel olmaktadır. Mevzuata göre piyasadaki araçlar servettir ve bu servet her yıl azaldığı için vergi gelirleri düşecektir. Araçlar yaşlandıkça karbon salınımı da artacaktır ve çevre kirliliği ortaya çıkacaktır. Bu yüzden motorlu taşıtı vergilendirirken hacmi ve yaşı yanında çevre kirliliği neden olduğu için ekstra vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁸⁷

2.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi

EV ve MTV kişilerin sahibi olduğu iktisadi varlıklardan alınırken, VİV bu iktisadi varlıkların transfer edildiği kişilerden alınmaktadır.

VİV, ivazsız şekilde veya veraset yoluyla menkul ve gayrimenkul malların başkasına kalması sonucu alınan vergilerdir.¹⁸⁸

VİV, dönemseldir. Ölen kişinin yakınına bıraktığı tüm malvarlığı üzerinden alınmaktadır. Mirasın büyüklüğü, mirasçının ölen kişiye yakınlığı vergi adaleti ilkesinin ve şahsiyet prensibinin uygulanmasına elverişlidir. VİV, devletler tarafından müdahale ve servet dağılımındaki adil dengeyi sağlamak amacıyla kullanılmaktadır.¹⁸⁹

VİV, ölen kişinin tüm malvarlığından ve mirasçıya düşen kısımdan alınan vergilerdir. Bu iki düşüncenin altında yatan neden ise şu şekilde açıklanabilir.

¹⁸⁶ Öz ve diğerleri, **a.g.m.**, ss. 11-12,13.

¹⁸⁷ Öz ve diğerleri, **a.g.m.**, s. 13.

¹⁸⁸ Eker, **a.g.e.**, s. 215.

¹⁸⁹ Türk, **a.g.e.**, s. 128.

Terekenin tamamından alınan vergide ölen kişinin hayatı boyunca kazandığı tüm gelir ve servet kazancı zaten hep vergiye tabi tutulacaktır. Mirasçıya düşen kısmı ise mirasçının zenginleşmesinden dolayı onlara yüklenen vergi mükellefiyeti olacaktır.

Tereke üzerinden vergilendirme mirasçılardan payları oranında alınan vergilendirmeden daha fazla gelir getirmektedir. VİV' nde miras payının büyüklüğü gibi etkiler dikkate alındığı için adaleti sağlama açısından daha etkilidir. VİV, terekeden ya da miras paylarından alınarak uygulanacağı gibi her iki vergilendirme uygulanarak da alınabilir. Bu şekilde uygulanacak vergilendirmede ilk önce tereke vergilendirilecek, daha sonra miras payları oranında mirasın büyüklüğüne göre mirasçılar vergilendirilecektir.¹⁹⁰

2.3. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, adından anlaşılacağı gibi kişilerin tüketim faaliyetleri üzerinden alınan vergilerdir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde gelir ve servet üzerinden alınan vergiler gibi ödeme gücünün göstergesi niteliğindedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin ödeme gücünün göstergesi olduğunu savunanlar, tüketim için yapılan harcamaların üretim sürecine katılmadan üretimden pay alma karşılığı bir miktar vergi yüküne katlanılması gerektiğine inanırlar. Gelir ve servet vergilerinden üretime katılma söz konusudur. Ancak harcama vergilerinden böyle bir durum söz konusu değildir. Gelir ve servet vergilerinde üretimden kaynaklı bir vergilendirmeden bahsedilebilirken üretilen mala sahip olmanın da bir vergisi olmalıdır. Bu durum toplumsal adaletin sağlanması açısından önemlidir.

Fakire, zengin kişilere göre daha fazla zarar vereceği düşünüldüğünden harcama vergileri gelir vergilerine göre daha az eşitlikçi olduğu görüşü yaygındır. Bu görüşü savunanların fikirleri yanlış kanılara dayanabilmektedir. Öncelikle satış vergileri ve tüketim vergileri arasında fikri bir karışıklık olmakla beraber birbirine de benzemektedirler. Satış vergileri çoğu devletin uyguladığı gibi satış vergileri belli mallar üzerinden alınırken, Eyalet dışında oturlan evler, satın alınan ziynet eşyaları için vergi ödemekten kurtulurlar. Bu durumda zengin kişiler gelirlerinden satış vergilerine tabi mallara, fakir kişilere göre daha az bir yüzde öderler. Bu nedenle satış

¹⁹⁰ Uluatam, a.g.e., s. 367-368.

vergileri regresif olarak görülür. Tüketim vergileri ise bütün tüketimlerden alınır. Satış vergileri harcanan tutarın sabit bir yüzde olarak alınırken, tüketim vergileri ise progresif olarak uygulanabilmektedir.¹⁹¹

Harcamalar üzerinden alınan vergiler iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan bir tanesi kişinin tüm harcamaları hesaplandıktan sonra alınan vergiler ve subjektif karakterli özellikleri olan vergilerdir. Diğer gruptaki vergiler ise harcamalar sırasında alınan objektif karakterli vergilerdir.¹⁹²

Genel harcama vergileri kişilerin ayrı ayrı tüm tüketimlerini değil, yıl içindeki tüm tüketimlerinin toplu olarak vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu vergilerde tüketim kaynaklarının sürekli olup olmadığına bir önemi yoktur. Piyangodan kazanılan ikramiye, miras dolayısıyla zenginleşme, sermaye mallarının değerlendirmesinden tasarruf etmeyip harcaması durumunda bunlardan sağlanan gelirler matraha dâhil edilir.

Genel harcama vergilerinin, hangi oran da uygulanacağı önemlidir. Eğer oran sabit olursa, yıl içinde gelirden kaynaklı tüketim faaliyetleri zengin kişiler ile fakir kişilerin farklı olacaktır. Yani fakir kişiler zaten asgari düzeyde geçimi sağladıkları için tasarruf edemeyecek ve tüketimlerini bu vergiye ödeyecekleri için gelir seviyeleri de düşecektir. Oysa zengin kişiler bütün tüketimleri sonucunda sabit oranlı bir vergi ödeseler bile hala paraları olacağı için tasarruf yapabileceklerdir. Bu durum zengin ile fakir kişiler arasındaki toplumdaki adalet ve eşitsizliği ortaya çıkaracaktır. Bu yüzden bu vergilerin artan oranlı olarak uygulanması daha doğru olacaktır.

Bu vergilerde kişilerin zorunlu harcamalarına bağlı olarak tüketim ihtiyaçları ve sayısı farklılık gösterebilmektedir. Kişilerin medeni durumu, sağlık durumu ve ekonomik durumu gibi faktörler tüketim harcamalarını etkilemektedir. Bu duruma gelir vergisinde en az geçim indirimiyle önlem alınmaya çalışılırken, genel harcama vergilerinde ise kıstaslar belirlenerek bir miktar paranın vergi dışı tutulması ile karşılanabilmektedir. Kişilerin duruma göre alınmasına imkân tanıdığı için genel harcama vergileri bu yönü ile toplumsal adaleti sağlamaya daha elverişli olduğu söylenebilmektedir.¹⁹³

¹⁹¹ Joseph E. Stiglitz, (Çev., Ömer Faruk Batirel), **Kamu Kesimi Ekonomisi**, İkinci Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 396, İstanbul, 1994, ss. 774-775.

¹⁹² Uluatam, **a.g.e.**, s. 382.

¹⁹³ Uluatam, **a.g.e.**, ss. 383-384.

Harcama vergilerinin miktarı harcamalar ile doğru orantılıdır. Yani harcamalar arttıkça tüketimden elde edilen vergi geliri de artar. Vergilenmiş malları daha çok kullananlar kullanmayanlara göre daha çok vergi öderler. Ayrıca tüketim vergileri tersine artan oranlıdır. Gelir arttıkça tüketilen mal ve hizmetin gelire oranında azalış meydana gelir. Bu durum toplumdaki fakir kesim için adaletsiz bir durum ortaya çıkarmaktadır.¹⁹⁴ En basitinden zengin kesim ile fakir kesimin zorunlu tüketim harcamaları için vergi ödediklerini düşünürsek, fakir kesimin bu vergiler sonucu gelir düzeyi azalacak zengin kesim ise zorunlu tüketim harcamaları sonucunda kalan parasını tasarruf etme imkânı bulacaktır.

Gelir ve servet gibi kişilerin ödeme güçlerini gösteren diğer bir vergide harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Gelirin elde edilmesi ve servetin mirasçıya geçmesi gibi bunların gider olarak harcanmasında ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmiştir. Gelir vergisine getirilen muafiyet, indirim ve istisnalar neticesinde gelirin büyük kısmını vergi dışı bırakması ve beyana dayalı vergilerde mükellefin gelir vergisinin matrahını eksik beyan etmesi gibi nedenlerle, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı gibi devletin finansman kaynağında azalmalara neden olduğu için harcama vergileri bu eksikliği gidermek amacıyla alınmaktadır. Bu bakımdan harcama vergilerinin devlete finansman kaynağı yaratmasının yanında telafi edici özelliğinden dolayı da önem arz etmektedir.¹⁹⁵

Harcama vergilerinin, gelir ve servet vergilerine göre uygulanması daha kolaydır. Gelir ve servet vergilerinde vergi matrahını tespit etmek ayrı bir maliyet ve külfettir. Oysa harcama vergileri vergi mükellefleri adına vergi sorumluları tarafından devlete ödenmektedir. Ayrıca harcama vergilerinin tabanı gelir ve servet vergilerine göre daha geniştir. Çünkü harcama vergilerine tabi sayısız ürün vardır ve toplumda hemen hemen her birey tüketim yapmaktadır.

Harcama vergilerinden en önemlisi ve devlete en çok gelir getirini Katma Değer Vergisi (KDV) olmakla birlikte ülkemizde zaman içinde getirilen birçok harcama vergisi olmuştur. Bunlar Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Özel İletişim Vergisi (ÖİV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Şans Oyunları Vergisi (ŞOV), Damga Vergisi (DV) ve harçlardır.

¹⁹⁴ Tosuner ve Arıkan, **a.g.e.**, s. 343.

¹⁹⁵ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 362-363.

2.3.1. Katma Değer Vergisi

KDV, vergi sistemlerine 20. yüzyılın ikinci yarısında girmiş olmakla beraber vergi yapısının gelişimi bakımından önemli bir mali olay olarak kabul edilmektedir. 1960 yıllarından günümüze sanayileşmiş ve gelişmekte olan ülkelerde başlıca alınan tüketim vergisi olmuştur.¹⁹⁶

KDV' nin benimsenmesi ve geliştirilmesi ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber zaman içerisinde çoğu ülke tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Bu verginin hızlı benimsenmesinin temel nedeni tabanın geniş olması ve maliyetleri açısından diğer tüketim vergilerine göre daha düşük maliyetli olmasından kaynaklanmaktadır.¹⁹⁷

KDV, ülkemizde harcamalar üzerinden alınan bir dolaylı bir vergi türü olmakla birlikte, aynı zamanda devlete finansman ihtiyacı bakımından en çok gelir getiren tüketim vergisidir.

KDV, bu vergiyi ödeyenler açısından indirim hakkı doğurduğu için aynı zamanda kendi içinde bir otokontrol mekanizması sağlamaktadır. KDV'nin çok sıkı bir kayıt düzeni getirmesi diğer gelir vergileri açısından da otokontrol mekanizması açısından yardımcı olmaktadır.¹⁹⁸

KDV, ülkemizde 1984 yılında kabul edilmiş ve 1985 yılında ise uygulanmaya başlanmıştır. O günden günümüze kadar gelişerek devam etmiştir.

KDV, vergi konusuna dâhil olan her türlü malın ve hizmetin üretim ve tüketim aşamasında vergilendirilmesidir. Mal ve hizmetin her satış aşamasında vergilendirildiği için yayılı muamele vergilerine benzeseler de vergi matrahı ve etkileri bakımından perakende satış vergileri ile özleşirler.¹⁹⁹

KDV' nde verginin matrahı, her satışta ilk baştaki satıcının ürüne eklediği değer olarak belirlenir. Katma değer, bir firmanın ürettiği ürünlerin değeri ile o malı üretmek için aldığı mallar için ödediği vergi ile arasında fark olarak ortaya çıkar.²⁰⁰

KDV' nin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için, üretim aşamasından perakende satış aşamasına kadar her aşamadan alınması gerekir. Bu aşamalardan herhangi birinin vergi dışı bırakılması bu verginin etkinliğini zedelemektedir. Üretim bölümleri açısından ise tüm sektörlerin vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu uygulama

¹⁹⁶ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 270.

¹⁹⁷ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 270.

¹⁹⁸ Tosuner ve Arıkan, **a.g.e.**, s. 344.

¹⁹⁹ Pehlivan, **a.g.e.**, ss. 173-174.

²⁰⁰ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 431.

ile birçok sektörün vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak bazı sektörler ülkenin şartlarına göre vergi dışı bırakılabilmektedir.²⁰¹

Etkin ve adil bir vergilendirme mükelleflerin beyan esası ile mümkün olmaktadır. KDV' de bu esasa göre tarh ve tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu aşamada mükelleflerin belge kayıt düzeni önem arz etmektedir. Belge kayıt düzeni belli bir eğitim seviyesi gerektirdiği için az gelişmiş ülkelerde bazı teknik sorunlar ortaya çıkar. Bu durum beyana dayanan vergilendirmeyi daraltır ve götürü gider uygulaması ve vergi muafiyet sınırlarını genişletmek zorunda kalırlar.²⁰²

KDV yansıtılması açısından en kolay vergidir. Vergi muafiyeti nedeniyle mükellef tarafından indirilemeyen vergiler fiyatlara yansıtılarak satılır. Alıcılar kendilerine yansıtılan vergili malla beraber alış maliyeti arttığı için onlarda vergili aldıkları malları nihai tüketiciye satarken tekrar vergi uygulamak zorunda kalırlar. KDV son olarak nihai tüketicide kalmaktadır. Bu durum vergi adaleti bakımından uygun değildir. KDV' nin daha etkin uygulanabilmesi için üretim ve tüketim sürecinin her aşamasında uygulanması gerekmektedir.

Ülkemizde KDV standart orana (%18) sahiptir. Oranın standart olması, bir harcama vergisi olan KDV' ni adalet yönüyle olumsuz yapmaktadır. Bu olumsuzluğun giderilmesi amacıyla farklı oranlar getirilmiştir. Bu vergi oranları %1, %8, %18 olarak belirlenmiştir. Zaruri tüketim malları daha düşük oranda vergilendirilirken, lüks tüketim malları daha yüksek orandaki vergiye tabi tutulmaktadır.

Devlet, mali amaçları doğrultusunda talep esnekliği yüksek malların vergi oranını daha yüksek belirleyerek vergi gelirini azami miktara ulaştırabilmektedir.²⁰³ Örneğin, sigara ve alkol gibi sağlığa zararlı maddelerin her ne kadar devlet tarafından zararlı olduğu belirtilse de insanlar bunları tüketmeye devam etmektedir. Bu maddelerin tüketenlerinin sayısının bir hayli fazla olması devletin hazinesine önemli miktarda katkı sağlamaktadır.

KDV uygulamasında, zaruri ve lüks tüketim mallarının tespit edilmesi önemlidir. Zaman içerisinde toplumun ihtiyaçlarına göre bu malların özellikleri farklılık göstermektedir. Bu sebeple KDV oranları uygulanırken bu tespitin toplumun genel ihtiyaçları göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

²⁰¹ Pehlivan, **a.g.e.**, ss. 183-184.

²⁰² Pehlivan, **a.g.e.**, ss. 184-185.

²⁰³ Pehlivan, **a.g.e.**, s. 186.

KDV' nde iade süreci vergi mükellefleri açısından önemlidir. Vergi mükelleflerinin sattıkları malın KDV oranı alımlarından dolayı ödediği KDV oranından daha küçükse, arada ki fark mükelleflerin üzerinde bir vergi yüküne dönüşür. Bu vergi yükünün mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Zira bu durum mükellefi zor duruma düşürecektir.

Yüksek oran uygulanan malların talep esnekliği fazla ise, yani bu mallar fiyatı arttıkça talebi azalan mallar ise, verginin ileriye yansıtılması zor olur. Farklı oran uygulaması talep esnekliği düşük olan yüksek oranlı mallara uygulanmalıdır. Eğer vergi oranı artarsa mal ve hizmetler üzerinde artan vergi yükü satıcılar üzerinde kalacaktır. Bu durum ise verginin tarafsızlığını bozacaktır.²⁰⁴

KDV uygulamalarında çeşitli iade sistemleri vardır. Devlet çeşitli tebliğler çıkartarak bu iade sistemlerinin işleyişini açıklamıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde, açıklanan bu iade sistemlerinden bir tanesi ihracat istisnasıdır. İhracat istisnasında, Türkiye'de bulunan firmaların ülkeye döviz kazandırıcı işlemlerinden dolayı yurt dışına sattığı malların üretiminde kullandığı ve üzerinde vergi yükü oluşturan vergilerin iadesini devletten istemesidir. Burada yurt dışına satılan mallar üzerinde KDV hesaplanmazken yurtiçinden aldığı mallar için KDV hesaplanır ve hesaplanan bu vergi yük olarak kalır. Devlet ise mükellef üzerinde oluşan bu vergiyi iade etmektedir. Bir diğer iade sistemi indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade sistemidir. Bu sistemde düşük KDV oranından satılan malların üretiminde kullanılan mallar için uygulanan yüksek oranlı KDV' nin yükünü giderebilmek için bunun mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

KDV' nin en önemli eleştirisi vergi yükünün satıcılar üzerinde kalmasıdır. Vergi adaletini bakımından diğer dolaylı vergiler gibi bu vergide adaleti bozmaktadır. KDV mükellefleri malın ilk satıcısından son satıcına kadar vergilendirmekte satıcılar ise üzerlerindeki bu vergi yükünü malın en son alıcısına yani nihai tüketiciye yansıtılmaktadırlar.

Türkiye'de yapılan her türlü ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla oluşan mal ve hizmetler KDV' ne tabidir. Bu işlemler dolayısıyla yapılan hizmetler ve teslimler KDV' nin konusunu oluşturmaktadır.

KDV' nin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için hem idarenin hem de mükellefin bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Mükellefler açısından vergi

²⁰⁴ Pehlivan, a.g.e., ss. 186-87.

bilincinin, vergi ahlakının geliştirilmesi, mükelleflerin kayıt ve belge düzenine önem vermesi, bununla ilgili olarak eğitim seviyelerin artırılması gerekmektedir. İdare tarafından ise, zaten karmaşık olan vergi kanunlarını daha sade ve aleni bir şekilde yazmak ve bunun herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte olmasını sağlamak, mükelleflerin her an denetlenecekmiş gibi onlar üzerinde bir baskı yaratmak, denetim prosedürlerini geliştirmek, denetim sayısını arttırmak ve iyi denetim elamanları yetiştirmek, mükellefler ile nihai yükleniciler arasındaki dengeyi sağlamaktır.²⁰⁵

KDV' nin tabanının geniş olması ve bireylerin sürekli tüketim yapmalarından dolayı çoğu zaman tüketiciler ödedikleri vergiyi hissetmemektedirler. Bu nedenle KDV, mali anestezi açısından daha uygundur.²⁰⁶

2.3.1.1. Katma Değer Vergisinin Yaygınlaşmasının Nedenleri

Dünya genelinde 2018 yılı itibariyle 193 ülkenin 166 sında KDV uygulanmaktadır.²⁰⁷ Ülkemizde KDV' nin yaygın hale gelmesinin birçok nedeni vardır. Ülkemizde 1985 yılında uygulanmaya başlayan o günden günümüze kadar gelişerek devam etmiş ve devletimize en çok vergi geliri getiren vergi türü olmuştur. KDV' ni bu denli yaygın duruma getiren nedenler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

i. Tarafsız Olması

Ülkemizde KDV oranları çok oranlı uygulanmaktadır. Bu oranlar %1,%8 ve %18 olarak belirlenmiştir. Devlet tarafından belirlenen ürünlerde %1 ve %8 uygulanırken, sayılan ürünlerin dışında kalan mal ve hizmetlere %18 KDV uygulanmaktadır. Burada uygulanan KDV oranları verginin matrahına göre farklılık göstermemektedir. Sadece toplumdaki gelir grupları arasında adaleti sağlamak amacıyla genellikle tüketimi zorunlu malların KDV oranı düşük tutulmuştur. GV gibi artan oranlı vergilerde matrah arttıkça uygulanan vergi oranı da artmakta bu durum

²⁰⁵ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 275.

²⁰⁶ Nurullah Altun ve Hakan Yavuz, "Vatandaşların Katma Değer Vergisi Hakkındaki Tutum ve Algısı: Sakarya ve Düzce Örneği", **Journal of Current Researches on Business and Economics**, Volume: 7, Issue: 1, Year: 2017, s. 36.

²⁰⁷ Hasan Aykın, "KDV Hangi Ülkede Ne Zamandan Beri Uygulanıyor?", **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2018/07/05/kdv-hangi-ulkede-ne-zamandan-beri-uygulaniyor/>, Erişim Tarihi: (26.03.2019).

mükelleflerin çalışma kararlarını etkilemektedir. Kurum olma sonucu ödenen KV ile kıyaslandığında ise KDV üretimden satışa kadar geçen sürede üreticiye üzerinde oluşan yükü indirim yoluyla giderme hakkı verdiği ve indirim yoluyla gideremediği kısmını ise Kanun da sayılan hallerde iade alma hakkı sağladığından KDV' ni daha cazip hale getirmektedir. Zira bu özelliğinden dolayı yatırım kararlarını olumlu yönde etkileyebilmektedir.

KDV uygulaması, tüketime ilişkin olarak düşünüldüğünde kişilerin gelirlerini dikkate almadığı için eleştirilere neden olsa da zorunlu tüketim mallarında KDV oranlarının düşük olması bu eleştiriyi yumuşatmaktadır.

Aynı zamanda KDV uygulaması ile sektörlerin ödedikleri vergilerin tüketiciye yansıtılması imkânı olduğu için ekonomik kaynakların dağılımı optimal dengeden sapma olasılığı azalmış olacaktır.

KDV objektif bir vergi olduğu için toplum ve yatırım sektörleri arasında ayırım yapmaz. Vergi yükü tek bir sektör üzerinde kalmaz.

ii. Ekonomi Üzerindeki Olumlu Etkileri

KDV sistemi, üreticinin ödedikleri verginin indirim yoluyla giderilmesi ile indirim yoluyla giderilemeyen ve üreticinin üzerinde biriken KDV yükünün iadesinin talep edilmesine imkân sağlaması gibi nedenlerle sanayi sektörleri tarafından tercih edilmektedir. Çünkü bu sayede kendilerine fon yaratmış olurlar.

Katma değer yaratacak mallar, üretimden satışa kadar her aşamada vergilendirmeye tabi olduğundan vergi yükünün tek bir sektör üzerinde kalmasına engel olur.

İndirim mekanizmasına sahip oluşu nedeniyle ise defter ve belge düzenine uymayı da sağlar. Hala tam anlamıyla ve etkin bir şekilde uygulanamayan gelir ve kurumlar vergisinin eksikliklerini tamamlayıcı niteliktedir. Vergi dışı bırakılan birçok gelirin tüketim harcamalarıyla vergilendirilmesi sağlanmış olacaktır. Yatırımları desteklemesi nedeniyle piyasa istikrarını sağlamaya yardımcı olmaktadır.²⁰⁸

KDV mal ve hizmet fiyatları üzerinden belli oranlar nispetinde alındığı için her aşamada sektörler üzerindeki vergi yükü belli olur. Oluşan bu vergi yükü iade

²⁰⁸ Sevinç Daşdemir, "Dünya Vergi Politikalarında Yükselen Bir İmaj: Katma Değer Vergisi", **Vergi Raporu**, Sayı: 219, Aralık, 2017, s. 52.

sistemiyle mükellefe iade edilir. Ayrıca vergi yükünün adaletli dağılımına yardımcı olur.

Vergi yükünün tek bir sektör üzerinde kalmaması, indirim imkân vermesi gibi nedenlerle yatırımlara teşvik eder ve yatırımların sürekliliğini sağlar.

KDV mal ve hizmeti her aşamada vergilendirdiğinden vergilendirildiği taban geniştir. Tabanın geniş olması daha fazla mükellefin vergilendirdiği için KDV'den elde edilen geliri artırır.²⁰⁹

iii. İdare Açısından Uygulamanın Kolay Olması

Dünya genelinde KDV uygulamasının üç temel yönetimi vardır. Bunlar ekleme yöntemi, kredi-fatura yöntemi ve çıkarma yöntemidir. Ekleme yöntemine göre vergi, KDV oranının ücret ve karla çarpılması ile bulunur. Kredi-Fatura yönteminde vergi hesaplanırken, mal ve hizmetin satış fiyatı üzerine vergi oranı uygulanır. Ülkemizde de kullanılan yöntem kredi-fatura yöntemidir. Çıkarma yönteminde ise vergilendirilebilir alışları ve satışları arasındaki fark KDV oranı uygulanmaktadır.²¹⁰

Fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilmesinden dolayı takibi kolay olmaktadır. Takibi kolay olmasından dolayı ise tahsilatı daha kolaydır. Bu durum vergi gelirini de arttırmaktadır. Fatura yöntemi uygulanması ve izlenmesi açısından daha basit bir yöntem olarak ta karşımıza çıkar. Yalnız bu durum beraberinde KDV'ye tabi matrahın belirlenmesinde sıkı bir denetimi beraberinde getirmektedir. Denetim etkin bir şekilde yapılırsa vergi kaybı da en az düzeye indirgenebilecektir.²¹¹

iv. Küresel Etkiler

Dünya üzerinde hemen hemen her ülkenin vergi sistemi ve oranlı birbirinden farklıdır. Bu farklılık özellikle dolaysız vergiler (GV ve KV) tarafında görülmektedir. Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerinin sistemlerinin farklı oluşu, matrahının tespitinin ayrı bir zaman ve maliyet gerektirmesi, farklı oranlara sahip oluşu bu vergilerin toplanmasını güçleştirmektedir. Küresel ekonomilerde mükellefler yatırımlarını maksimize etmek için vergisel avantajların fazla olduğu hatta hiç

²⁰⁹ Daşdemir, **a.g.m.**, s. 53.

²¹⁰ Daşdemir, **a.g.m.**, s. 54.

²¹¹ Daşdemir, **a.g.m.**, s. 54.

verginin alınmadığı ülkelerde yatırım yapmayı tercih edebilmektedir. Gelir ve kurumlar vergisinden daha etkin bir vergiye razı olan yatırımcılara KDV her açıdan cazip gelmektedir.

v. Vergiye Uyum Etkisi

KDV, üretimden satışa kadar her aşamada alındığı için matrah bölünecek ve mükelleflerin üzerindeki vergi yükü daha az hissedilecektir. Mükelleflerin üzerinde hissettikleri vergi yükünün az hissedilmesi onların vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetlerini minimize edebilecektir. Katma değer vergisinin fiyatların içinde gizlenebilme özelliğinden dolayı nihai tüketiciler üzerlerindeki vergi yükünü en az seviyede hissedeceklerdir. Bu durumda tüketim harcamalarını azaltmayacaklardır. Böylece vergiye uyum aşaması hız kazanmış olacaktır. Vergiye uyumun sağlanması aşamasında iade ve indirim sistemi yerine indirim ve istisna hakkının tanındığı sektörlere, temel ihtiyaç ürünleri gibi vergilendirilmesi toplumsal eşitsizliğe yol açan ürün ve hizmetlere sıfır oranlı vergi uygulanması ve birden çok oran yerine düz oranda uygulaması bu vergiye uyumu daha da kolaylaştırmış olacaktır.

2.3.1.2. Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

KDV, dolaylı vergiler içinde genel bütçe vergi gelirleri bakımından en çok tahsilatı yapılan vergidir. Bunun nedeni KDV' nin tahsilat maliyetinin dolaysız vergilere göre daha az olması, KDV' nin tabanının geniş olması ve üzerinden alınan malların ve hizmetlerin çok fazla olması, üretimin her aşamasında vergilendirildiğinde takibinin daha kolay olması gibi özellikler sayılabilir.

Tablo 3' de ülkemizde 2000-2018 yılları itibariyle genel bütçe gelirleri içindeki KDV' nin payı gösterilmektedir.

Tablo 3: Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2018)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Dahilinde Alınan KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	İthalatta Yapılan KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Toplam KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdesi
2000	30.869.214	5.157.397	16,7	4.589.591	14,9	9.746.988	31,6
2001	46.165.050	8.295.213	18,0	6.068.162	13,1	14.363.375	31,1
2002	65.188.479	12.478.798	19,1	9.826.926	15,1	22.305.724	34,2
2003	89.893.112	16.378.580	18,2	12.733.485	14,2	29.112.065	32,4
2004	111.335.368	20.055.054	18,0	17.444.889	15,7	37.499.943	33,7
2005	131.948.778	22.038.878	16,7	20.224.772	15,3	42.263.650	32,0
2006	151.271.701	25.291.023	16,7	25.432.537	16,8	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	28.965.495	16,9	26.495.628	15,5	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	30.085.656	15,8	29.980.574	15,8	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	34.034.036	17,3	26.135.212	13,3	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	39.438.999	16,7	36.210.987	15,4	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	46.860.118	16,5	48.690.345	17,1	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	53.150.720	16,8	50.005.155	15,8	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	61.144.841	16,6	62.733.522	17,1	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	66.124.818	16,5	64.413.736	16,0	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	79.188.853	17,0	74.655.321	16,0	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	91.966.288	17,4	76.842.064	14,5	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	106.573.701	17,0	100.105.977	16,0	206.679.678	33,0
2018	737.954.270	128.357.853	17,4	122.153.568	16,6	250.511.421	33,9

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden alınan veriler doğrultusunda düzenlenmiştir.

Tablo 3’de görüldüğü üzere 2000 yılından 2018 yılına kadar KDV tahsilatı sürekli olarak artış göstermiştir. KDV tahsilatı toplam vergi gelirleri içindeki payı itibariyle 2002 yılında en yüksek orana ulaşmıştır. KDV tahsilatının toplam vergi gelirleri içindeki payının %30 ların altına düşmemiş olması bu verginin ne denli önemli bir gelir kaynağı olduğunun göstergesidir.

2.3.2. Özel Tüketim Vergisi

ÖTV, dolaylı vergiler içinde KDV’ den sonra ülkemize en çok vergi geliri sağlayan bir vergidir. ÖTV, genellikle talep esnekliği çok düşük olan mallar üzerinden

alınmaktadır. Bu mallar alkollü içecekler, tütün ve tütün ürünleri, petrol ürünleri elektrik, doğalgaz gibi ürünlerdir.²¹²

Genel tüketim vergileri üretim ve tüketim aşamasındaki her maldan ve hizmetten alınmakta, ÖTV ise ekonomideki belirli mal ve hizmetler üzerinden alınır. Bu bakımdan ÖTV' sinin kapsamına giren mal ve hizmetler, gider vergilerine göre daha azdır. Hangi malların ÖTV kapsamına girdiği kanuna ekli cetvellerde ayrı ayrı belirtilmiştir.²¹³

ÖTV, vergi idaresi tarafından yüksek gelir getirmesi, vergilendirilmesinin kolay olması gibi nedenlerle, sürümü yüksek, talep esnekliği düşük malları vergilendirir. ÖTV' nin bu nedenlerle ülkelerin açısından cazibeli hale gelmiştir. Vergi teknikleri benzerlik gösterse de tarh ve tahsil aşamaları ülkelere göre farklılık göstermektedir.²¹⁴

ÖTV, uygulama tekniği açısından spesifik karakterli özellikler taşımaktadır. Spesifik vergilendirme tekniğinde vergi bir malın veya hizmetin bir birimi üzerine konulacak sabit vergiyi ifade eder.²¹⁵

ÖTV' nene neden ihtiyaç duyulduğu konusunda bir takım görüşler vardır. Bu görüşlerden bir tanesi, devlete önemli bir gelir kaynağı olduğu nedeniyle alınması gerektiği yönündedir. Bu durum aynı zamanda sosyal refahı da attırmaya yardımcı olacaktır. ÖTV' nin alınmasının bir başka nedeni ise dışsallık²¹⁶ etkisi olmasıdır. ÖTV alkollü içki, çevre kirliliği yaratan mallar ile tütün ürünleri üzerinden alınması sonucu yaratılan dışsallıklar içselleştirilmektedir.²¹⁷

ÖTV, başka amaçları gerçekleştirme amacıyla da konulmaktadır. Belirli mal ve hizmetler üzerinden alındığı için kişilerin ödeme güçlerini tespit etmede etkilidir. Ayrıca, sosyal maliyeti yüksek olan ve yüksek vergilendirilmeye rağmen tüketime devam eden tüketicileri caydırmak için ağır oranda vergilendirmeye tabi tutulması şartıyla kullanılabilir.²¹⁸

²¹² Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 371.

²¹³ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 183.

²¹⁴ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 372.

²¹⁵ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 373.

²¹⁶ Dışsallık, bir kişinin üretim ve tüketim faaliyetlerinin üçüncü kişileri etkilemesi olayıdır.

²¹⁷ Mustafa Çapar, "Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 52, s. 122.

²¹⁸ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss.370-371.

ÖTV, gelişmiş ülkelerde tütün ve tütün ürünleri, alkollü içecekler gibi ürünlerden alınırken, az gelişmiş ülkelerde ise daha çok gelir seviyesi yüksek kesimin lüks tüketim malları üzerinden alınmaktadır.²¹⁹

ÖTV, genel tüketim vergilerinin neden olduğu tersine artan oranlılığın sakıncalarını olabildiğince azaltmak, üzerinden alınan malların ödeme gücünü belirleyeceği düşüncesi, devlete gelir sağlamak, fayda ilkesine göre devletin sunduğu imkânlardan yararlanmak için devlete vergi ödenmesi gibi daha birçok nedenle uygulanmaktadır.²²⁰

Ülkemiz açısından ÖTV alınmasının nedeni, hazineye gelir sağlamaktır. Zira geçmişte yakın bir vergi türü olmasına rağmen bütçe gelirleri içinde en çok paya sahip olan vergilerden biri olduğu görülmektedir.²²¹

ÖTV' nin vergilendirme alanı, yurtdışındaki mallar için geçerlidir. Yurtdışından gelen mallar Türkiye gümrük kapısından geçerken gümrük vergisine tabi olurlar.

ÖTV, genel yapısı ile daha çok alışkanlık verici maddeler üzerinde konulduğu görülmektedir. Buradaki amaç alışkanlık verici maddelerin insan sağlığına zararlı olması sonucu toplumda maddi ve manevi sorunlar çıkarmasıdır. Örneğin, alkollü araç kullanan bir kişinin, alkollü keyif verici niteliği dolayısıyla reflekslerinin yavaşlaması ve trafikte dikkati dağılıp kaza yapma ihtimali sonucunda can ve mal kaybına yol açması, aynı kişi çalışan biri ise günlük yaşamdaki veriminin düşmesi ya da tütün ürünlerinin fazla tüketimi sonucunda birçok kötü hastalığa yol açması gibi nedenlerden dolayı ÖTV alınmalıdır. Ancak ülkemizde bahsi geçen ürünlerin fiyatlarıyla beraber ÖTV artsa da tüketimde azalma olmadığı görülmüştür. Bu maddeler için ÖTV oranlarının artması da belli bir süre sonra kaçakçılığa neden olacaktır ve yurtdışından daha ucuza zararlı maddeler gelecektir. Bu aşamada denetim sıkı olması gerekmektedir.

Lüks tüketim mallarından alınan ÖTV fakirler için alımı zorlaştırırken zenginler için tersi bir durum söz konusudur. İnsanlar doğası gereği hep en iyisini alma düşüncesiyle zengin kesim gelirleri arttıkça lüks tüketimden ve daha iyi yaşama koşulundan asla vazgeçmeyeceklerdir. Bu nedenle ÖTV alınması gereği günün koşullarına göre farklılık göstermelidir. Günümüzde beyaz eşya gibi her insanın

²¹⁹ Çapar, **a.g.m.**, s. 122.

²²⁰ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, ss. 183-184.

²²¹ Yıldırım Taylar, "Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri Ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012), s. 451.

evinde olması gereken eşyalardan ÖTV alınmaktadır. Örneğin, buzdolabından da ÖTV alınmaktadır. Fakat bu gibi bir tüketim malları günümüzde özel tüketim olmaktan çıkmıştır. Çünkü gıda maddelerinin bozulmaması için gereklidir.

ÖTV, aynı zamanda, çevreye zararlı olan mazot, benzin gibi kimyasal ve çevreye zarar veren mallar üzerinden de alınmaktadır. Bu mallar, hem doğaya hem de insanlara zarar verir. Buna karşılık motorlu taşıt alımının fazla olması gereği özellikle bu tür mallar çok satılmaktadır. Ayrıca burada değinilmesi gereken başka bir konuda motorlu taşıtlardan da ÖTV alınıyor olmasıdır. İnsanlar, araçlardaki ÖTV miktarı artsa bile günümüzde otomobil kullanımı lüks tüketim değil ihtiyaç haline geldiğinden araçların çalışması için gerekli akaryakıtın maliyetine katlanmış olacaktırlar. Otomobilin egzozundan çıkan bu kimyasalların çevreye zarar vermesi, hava kirliliği yaratması gibi nedenlerle sosyal zararı azaltma için bu mallardan yüksek oranda ÖTV alınmaktadır.

ÖTV' nin alınması yukarıdaki nedenler ile yapılıyorsa sosyal amaç sağlanmış olacaktır. Ancak ülkemizde ÖTV, sosyal amaçtan ziyade fiyatı yüksek mallar ile üst düzey gelir gruplarının çok tükettiği mallar üzerinden alınması sebebiyle hazineye gelir getirici etkisi cazip hale gelmiştir. ÖTV ülkemizde bütçe gelirleri içinde yadsınamayacak bir paya sahiptir.

ÖTV vergi adaletinin sağlanmasında etkili bir yöntemdir. Ülkemizde gelir vergisinin etkin olmamasından dolayı yukarıda sayılan mallardan ÖTV alınması zengin kesim ile fakir kesim arasındaki gelir farkını azaltacaktır. Böylece gelir dağılımı adaletli hale gelebilecektir. Ancak burada yukarıda da belirtildiği gibi günümüz şartlarına göre özel tüketim mallarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Zira bu durumda yine etkinlik sağlanamamış olacaktır.

Tablo 4' de ülkemizde 2000-2018 yılları itibariyle genel bütçe gelirleri içinde ÖTV' nin payı gösterilmektedir.

Tablo 4:Özel Tüketim Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2018)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	ÖTV Geliri	Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdesi
2000	30.869.214	-	-
2001	46.165.050	-	-
2002	65.188.479	14.530.531	22,3
2003	89.893.112	22.619.815	25,2
2004	111.335.368	26.866.570	24,1
2005	131.948.778	33.621.775	25,5
2006	151.271.701	37.102.948	24,5
2007	171.098.466	39.350.665	23,0
2008	189.980.827	41.962.183	22,1
2009	196.313.308	43.708.500	22,3
2010	235.714.637	58.038.327	24,6
2011	284.490.017	64.263.538	22,6
2012	317.218.619	71.793.179	22,6
2013	367.517.727	85.770.481	23,3
2014	401.683.956	91.657.358	22,8
2015	465.229.389	106.646.242	22,9
2016	529.607.901	121.221.133	22,9
2017	626.082.415	139.370.681	22,3
2018	737.954.270	135.128.435	18,3

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden alınan veriler doğrultusunda düzenlenmiştir.

Tablo 4'e göre 2000-2017 yılları arası ÖTV tahsilatı sürekli arttığı görülmektedir. 2018 yılında ise tahsilat oranı düşmüştür. ÖTV' nin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı oransal olarak yıllar itibariyle dalgalanmalar gösterse de, ÖTV genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı ortalama %23' ün altına düşmemiştir. Ülkemizde ÖTV gelirleri vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir.

2.3.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Adalet Sorunu

Adalet kavramından, toplumdaki bireylerin vergi önünde eşit olması, vergiyi mali güçlerinde göre ödemesi anlaşılmaktadır. Genellik ilkesi göre ise herkesi mali gücü nispetinde vergi ödemesi gerekmektedir. ÖTV, toplumda yüksek gelir gruplarına yönelik onların lüks tüketimlerinin sonucu alınan bir vergi olarak karşımıza çıkar. Eğer bir ülkede GV optimal bir biçimde uygulanıyorsa, farklı mallar üzerinden alınan ÖTV

sosyal refahı arttırıcı düzeyde olmamaktadır. Tam tersi gelir vergisi optimal ve etkin düzeyde değil ise farklı mallar üzerinden alınan özel tüketim vergisi sosyal refahı olumlu etkilemektedir. Ülkemizde de olduğu gibi gelir vergisinin istenilen düzeyde uygulanamaması optimallikten uzak olması gibi nedenlerle ÖTV'ne ihtiyaç duyulmuştur.²²² Ayrıca ÖTV bir yandan lüks tüketim mallarını vergilendirmesi, diğer taraftan da devlet hazinesi açısından iyi bir gelir kaynağı olması gibi nedenlerle devlet tarafından tercih edilmektedir.

ÖTV, toplumda sosyal adaleti sağlamaya da yardımcı olabilmektedir. Şöyle ki hemen her ülkede olduğu gibi ülkemizde de zengin ve fakir birçok kişi vardır. Fakir veya orta düzeyde kazançları olan kişiler elde ettikleri kazançları ancak asgari yaşam şartlarını sürdürebilmek için kullanırken, yüksek gelir elde eden zengin kişiler, bunların yanında daha lüks yaşam sürerler ve lüks tüketim yaparlar. Böylece toplumda sınıf ayrımları ortaya çıkar. Bu yüzden ÖTV zenginlerle fakir kesim arasındaki sınıf ayrımı en aza indirmek, sosyal adalet prensibini sağlamak adına lüks tüketim yapan kişilerden alınarak toplumdaki dengeyi kurmaya çalışmaktadır.

2.3.2.2. Özel Tüketim Vergisinin Uygulanma Nedenleri

Gelirin, özel tüketim harcamaları için yapılan kısmını vergilendirmeyi sağlayan ÖTV' nin birçok uygulama nedeni vardır. Bunlar:²²³

- ÖTV ile fayda ilkesi gerçekleşebilir. Özel tüketim mallarını kullananlar faydalandıkları mallar dolayısı ile vergi ödemiş olurlar.
- ÖTV, dolaylı vergileri artan oranlı bir duruma getirmede etkili olabilir. Lüks tüketim mallarına konan ÖTV ithalat üzerinden alınan vergilerle desteklendiğinde, artan oranlı gelir vergisinin tam anlamıyla uygulamadığı durumlarda gelir dağılımındaki dengeyi sağlayabilir.
- Vergi idaresinin etkin olmadığı zamanlarda, devlete gelir sağlayıcı etkileri bakımından ÖTV' leri bu amacı sağlamada başarılı olmuştur.

²²² Bayram Ali Kukuş, **Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül, 2010, s. 37.

²²³ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 355.

- ÖTV' leri topluma zararlı olan ve sosyal zararı olan malların tüketimini azaltma konusunda yardımcı olabilmektedir.
- Enflasyon ve savaş gibi zamanlarda uygulanmasının kolay olması ve kıt malların tüketimini kısıtlaması nedeniyle kullanılabilir.
- Üretim ve tüketim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan dışsallıkları azaltmak gibi nedenlerle kullanılabilir.

2.3.2.3. Özel Tüketim Vergisinin Sakıncaları

ÖTV' nin birçok uygulanma nedeninin olmasının yanında, doğru uygulanmadığı takdirde ortaya bazı sakıncalar çıkabilir. Bu sakıncaları şöyle sıralamak mümkündür:

- ÖTV' nin üzerinden alındığı malların kapsamı sınırlı olduğu için gelir getirmesi için daha çok vergi konulduğunda bu vergiye tepki başlar ve vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi olumsuzluklar ortaya çıkar.
- Endüstriyel üretiminin artması sonucunda, ÖTV tatminkâr olmayan duruma gelir. Üzerinden alınan malların kapsamı dar olduğu için, vergi konusunun daha ayrıntılı bir şekilde belirtilmesi gerekir. Bu durum vergi idaresine güçlük yaratır.
- ÖTV, gelişmekte olan sanayilerden alınmak istenince bunların gelişimini engeller.
- ÖTV, oranlarının yüksek olmasından dolayı refah düzeyini azaltıcı etki yaratır. Deflasyona neden olabilir.
- ÖTV, kaynak dağılımında etkinliği bozmaktadır.
- ÖTV, tüketicilerin talebini değiştirdiği için vergilendirilmiş sanayi ile vergilendirilmemiş sanayi arasında yeniden bir kaynak dağılımı oluşur.

2.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Başka bir dolaylı vergi türü olarak BSMV, bankacılık faaliyetlerinin vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır.²²⁴

²²⁴ Eker, a.g.e., s. 216.

BSMV, banka ve sigorta şirketlerinin yapmış oldukları işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Bu verginin konusu, banka ve sigorta şirketlerinin yapmış oldukları işlemler dolayısıyla kendi lehlerine ve nakden ya da hesaben aldıkları paralardır.²²⁵

BSMV, bu kurumların sadece banka ve sigorta işlemlerinden değil tüm işlemleri karşılığında alınan bedellerdir. Bu verginin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleri olmakla beraber ilgili kurumlar üzerindeki bu vergiyi hizmetten yararlananlara devrederler ve durumda vergi yüklenicisi bu kişiler olur.²²⁶

2.3.4. Özel İletişim Vergisi

İletişim ile ilgili hizmetlerin vergilendirilmesini amaçlayan ÖİV, 2013 yılında 5035 sayılı kanunla kabul edilmiştir. Bu kanuna göre;

- Her nevi, mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki, devir, tesis, nakil ve haberleşme hizmetleri,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler,
- Kablolü, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcı hizmeti,
- Yukarıdaki hizmetler dışında verilen diğer elektronik haberleşme hizmetleri,

ÖİV' ne tabi tutulacaktır.

ÖİV' nin mükellefi, elektronik haberleşme hizmetleri sunan işletmecilerdir.

2.3.5. Şans Oyunları Vergisi

Her türlü şans oyunlarından elde edilen hasılat, ŞOV' ne tabidir. Spor müsabakalarına dayalı bahisler, at yarışları, diğer şans oyunları sonucunda elde edilen paralar bu vergiye tabidir. Bu verginin mükellefi kendine şans oyunları düzenleme hakkı ve yetkisi verilmiş kişi ve kurumlardır.

ŞOV, gelir ve kurular vergisinin hesabında indirim olarak kabul edilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.²²⁷

²²⁵ Pehlivan, Vergi Hukuku, a.g.e., s. 397.

²²⁶ Pehlivan, Vergi Hukuku, a.g.e., s. 397.

²²⁷ Tosuner ve Arıkan, a.g.e., 438.

Bu vergide ilgili kurum ve kuruluşların net hasılatı ile elde ettiği diğer gelirler toplamından, her türlü yatırım ve işletme giderleri düşüldükten sonra kalan tutar kamu payıdır. Bu kamu payları üçer aylık dönemleri itibariyle izleyen ayın 15. akşamına kadar Maliye Bakanlığı merkez muhasebe birimi hesabına yatırılarak gelir kaydedilir.²²⁸

2.3.6. Damga Vergisi

Bu verginin konusu, bazı hukuki ve ticari nitelikteki belgeler, vergiyi doğran olay, bu belgelerin düzenlenmesi ve imzalanması, verginin yükümlüsü söz konusu belgeleri imza edenleridir.²²⁹

DV' nin konusu kanuna ekli (1) sayılı cetvelde yer alan yazılı kâğıtlardır. Bu cetvelde sözleşmeler, temliknameler, taahhütnameler, kefalet, rehin ve teminat senetleri, faturalar, makbuzlar, beyannameler gibi vergi hukukuna ilişkin kâğıtlar bulunmaktadır. Kanun, vergiye tabi kâğıtları saymamakla birlikte karışıklık olmaması açısından karışıklık olmaması açısından tek tek bunların neler olduğunu belirtmiştir.²³⁰

2.3.7. Harçlar

Harçlar, devlet hizmetlerinden yararlanmak, devlet ile ilişkilerde her türlü maliyete katılma payını ifade etmektedir. Harçları vergilerden ayıran en önemli özellik, vergilerin devlete karşılıksız olarak verilmesine rağmen, harçların devlet hizmetlerinden yararlanmak isteyen kişiler tarafından ödenmesidir.²³¹

Harçlar, yapısı itibariyle vergilerden ayrılrsa da bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri içinde yer almaktadır.²³²

²²⁸ Tosuner ve Arıkan, a.g.e., 438.

²²⁹ Aksoy, Vergi Hukuku..., a.g.e., s. 399.

²³⁰ Eker, a.g.e., s. 218.

²³¹ Aksoy, Vergi Hukuku..., a.g.e., ss. 405-406.

²³² Aksoy, Vergi Hukuku..., a.g.e., s. 406.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2000 YILI SONRASI TÜRK VERGİ SİSTEME' NİN VERGİ ADALETİ BAKIMININDAN DURUMU

3.1. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER AÇISINDAN VERGİ ADALETİ

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı vergilerin tasnifinde çok eskilerden beri kullanılan bir ayrımdır. Vergiler bu şekilde sınıflandırıldığı için, zaman içinde birçok eleştiriye maruz kalmıştır. Bu eleştirilerin nedeni ise bunların tasnifinde kullanılan kriterlerin sağlam bir temele oturtulmaması ve vergilerin ödeme gücünü göstermesinde yetersiz kalmasındandır.²³³

3.1.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tasnifinde Kullanılan Kriterler

Dolaylı ve dolaysız vergilerin tasniflenmesinde birçok kriter kullanılmıştır. Bunlar:

i. İdari Kriterler

İdari kriterlere göre, idare tarafından tarh ve tahsil edilen vergilere dolaysız vergiler, diğer idareler tarafından alınan vergilere ise dolaylı vergi denmektedir. Bu kriterlere göre, bu ayırım esaslı bir temele dayanmaktadır. Çünkü vergi idaresi her ülkede farklılık göstermekle birlikte aynı ülkede bile farklılık göstermektedir. İdari kriterlerin sağlam temellere oturtulmaması nedeniyle, mali teknik kıstası getirilmiştir. Vergilerin bir kısmı önceden belirli ve tekrarlayan ve isme yazılı vergi cetvellerinden alınan vergilere dolaysız vergi, buna karşılık sürekli tekrarlanmayan ve belli bir isme yazılı olmayan cetvellerden alınan vergilere dolaylı vergi denilmektedir.²³⁴

²³³ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 311.

²³⁴ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, ss. 311-312.

ii. Vergi Kabiliyeti Kriteri

Vergi kabiliyeti kriteri, idari ve mali teknik kriterin yeterli olmadığı için ortaya çıkmış bir kriterdir. Bu kritere göre, konusu devamlı olan ve vergi kabiliyeti arz eden vergiler dolaysız, buna karşılık konusu devamlılık arz etmeyen ve vergi kabiliyeti az olan vergilere dolaylı vergiler denilmektedir.²³⁵

iii. Yansıma Kriteri

Yansıma, bir mükellefin ödediği ve üzerinde yük oluşturan vergileri belli koşullardan 3. kişilere devretmesine denir. Eğer bir yükümlü ödediği vergiyi üçüncü kişilere devredemeyip kendi üzerinde kalıyorsa dolaysız, buna karşılık ödediği vergileri nihai tüketicilere yansıtabiliyorsa dolaylı vergilerden söz edilir.²³⁶

iv. Kanuni Yansıma Kriteri

Kanun koyucunun, vergiyi asıl almak istediği kişiden alması, yani verginin asıl yükümlüsü ile verginin taşıyıcısının aynı olması durumunda vergiler dolaysız, buna karışık vergi yükümlüsü ile vergi taşıyıcısının farklı kimseler olması durumunda dolaylı vergilerden söz edilir. Burada sakıncalı olan durum yansımanın kanun koyucunun isteğine bağlı olmasıdır.²³⁷

3.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Birbirlerine Göre Fayda ve Sakıncaları

Dolaysız vergiler, yükümlünün mali gücüne göre alındığı için dolaylı vergilere göre daha adildir. Dolaysız vergilerin, vergi ödeme gücünü yansıtacak şekilde düzenlenmeleri mümkündür. Bu vergilerde, en az geçim indirimi, kişinin şahsi ve medeni durumu, gelirin ve servetin artmasına bağlı olarak artan gelir vergisi oranları, gelirin kaynağına göre farklı vergilendirme uygulanabilmektedir. Dolaylı vergilerde ise, vergi yükümlüsü en son mal veya hizmeti satın alan kişidir. Dolaylı vergilerde

²³⁵ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 312.

²³⁶ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 312.

²³⁷ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 313.

ödeme gücü ilkesinin uygulanması zordur. Çünkü bu vergilerde, kimin vergilendirilmek istendiği belli değildir. Alım ve satım aşamasında her safhada yüklenen vergiler bir sonraki alıcıya aktarılmaktadır. Bu vergiler, fiyatların içine gizlenmiş bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Dolaylı vergilerde, vergi geliri arttıkça kişinin ödediği vergi oranı gelire oranla azalmaktadır. Yani dolaylı vergiler, gelire oranla tersine artan oranlı bir yapıya sahiptir. Gelir arttıkça kişinin vergi ödemeleri de azalmaktadır. Bu bakımdan dolaylı vergiler, dolaysız vergilere göre adil olmayan bir yapıya bürünür. Bununla birlikte dolaylı vergiler zaman içinde teknik bakımından yükümlülerin ödeme güçlerini de göz önünde bulundurarak daha adil bir yapıya getirilmeye çalışılmaktadır.²³⁸

3.1.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması

Dolaylı ve dolaysız vergiler karşılaştırılırken genellikle adalet, verimlilik düzeyleri ve vergi mükellefleri üzerindeki psikolojik etkileri bakımından karşılaştırılır.

3.1.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Bakımından Durumu

Adil vergi sisteminin amacı vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktadır. Bunları sağlamak için iki temel yaklaşım olarak fayda yaklaşımı ve ödeme gücü kriterleri kullanılmıştır.

Vergi yükünün adaletli, dengeli ve eşit dağılması için yatay adalet ve dikey adalet kavramları ortaya çıkmıştır. Yatay adalet, maddi ve manevi durumları eşit olan kişilerin eşit oranda vergilendirmeye tabi tutulması iken, dikey adalet, durumları farklı olan kişilerin farklı oranda vergilendirmeye tabi tutulmasıdır.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin karşılaştırılması sonucunda, birçok yazar dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu görüşündedirler. Çünkü dolaysız vergiler, kişilerin vergi ödeme gücünü dikkate almaktadır. Subjektif dolaysız vergiler üzerinde en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesinin uygulanması kolay olduğu için bu tür vergiler dolaylı vergilere göre daha adildir. Dolaylı vergilerde gerçek yükümlü tam olarak belli olmadığı için yükümlülerin gerçek ödeme gücüne ulaşmak zordur. Bu da dolaylı vergileri dolaysız vergilere göre daha adaletsiz

²³⁸ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, ss. 288-289.

yapmaktadır. Dolaylı vergilerde, yükümlünün ödeme gücüne, gelir düzeyine bakılmadığı için kişinin geliri ne kadar artsa da vergisel oran kişinin ödeme gücüyle paralel olmadığı için tersine artan oranlılık söz konusu olacaktır. Yani kişinin geliri arttıkça vergi oranlarında önemli bir değişiklik olmadığından, vergisel oran azalacaktır. Ancak dolaysız vergilerinde adil olabilmesi için, vergi kaçırma ve vergiden kaçırma olaylarına imkân verilmemesi gerekmektedir. Aksi halde dolaysız vergilerde dolaylı vergiler gibi gayri adil durum meydana getirir.²³⁹

Bakıldığında dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adil bir yapıya sahiptirler. Çünkü dolaylı vergiler, kişileştirmeye uygun bir yapıya sahiptirler. Kişileştirilebilen bu vergiler kişinin ödeme gücünü ön planda tutar.²⁴⁰

Dolaylı vergiler ise kişinin ödeme gücüne göre alınmaz. Toplumda tüketim yapan tüm bireyler üzerinden alınmaktadır. Dolaylı vergilerde, kesin yükümlünün kim olduğu tam olarak bilinmez. Bu yüzden dolaylı vergilerde kişileştirilme imkânı yoktur. Yükümlüler arasında ayırım yapmaz.²⁴¹

Dolaysız vergilerde ayırma ilkesinin kullanılması bu vergileri dolaylı vergilere göre daha adil yapmaktadır. Dolaysız vergilerde, geliri çok yüksek olan kişiden daha çok vergi almak ya da gelir kaynağı farklı olan kişilerin farklı vergilendirme imkânı varken, dolaylı vergilerde böyle bir durum söz konusu değildir. Dolaylı vergilerde mal ve hizmetler için alınan vergiler bellidir. Bunlardan yararlanmak isteyen herkes bu vergiyi ödemek durumundadır.²⁴²

3.1.3.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Verimlik Bakımından Durumu

Verimlilik kavramı, belli bir dönemde yapılacak olan kamu giderleri için yeterli finansmanın olması ve bu finansman içinde vergiden elde edilecek hasılatın karşılanmasını ifade etmektedir.²⁴³ Vergi sonucu elden edilen hasılat, mali verimliliği yansıtmaktadır. Ülkemize bakıldığında, dolaylı vergilerin bütçe gelirleri içindeki payları dolaysız vergilere göre daha yüksek düzeylerde olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin hasılatının daha yüksek olması, yükümlüsünün tam olarak belli olmamasından kaynaklanmaktadır. Yükümlüsü belli olmayan dolaylı vergilerin,

²³⁹ Aksoy, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 314.

²⁴⁰ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 102.

²⁴¹ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 102.

²⁴² Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 102.

²⁴³ Akdoğan, Kamu Maliyesi, **a.g.e.**, s. 198.

hasılat bakımından daha fazla gelir getirici bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Bu durum dolaylı vergileri daha cazip hale getirmektedir.²⁴⁴

Verimlik bakımından yüksek düzeylere ulaşmak istenirse verginin matrah ve oranına bakılmalıdır. Vergi hasılatı, daha yüksek olan vergilerin matrahı ve vergi oranları o yönde değiştirilmelidir.²⁴⁵

Mali verimliliğin diğer bir konusu ise dolaylı ve dolaysız vergilerin konjonktürel dalgalanmalar karşısındaki seyridir. Ad valorem esasına dayanan dolaylı vergiler, konjonktürel dalgalanmalar karşısında daha çok duyarlıdır. Dolaylı vergilere tabi olan malların fiyatlarının artması, bu vergilerden elde edilen hasılatı da attıracaktır. Fiyatlar düştüğünde ise, bu vergilerden elde edilen hasılat azalacaktır. Ancak spesifik esasa dayalı dolaylı vergiler, konjonktürel dalgalanmalar karşısında ad valorem esaslı vergiler gibi duyarlı değildir. Bu özelliklere sahip olan mallarının fiyatlarının önemi yoktur. Bu mallarda esas olan malın miktarıdır. Bu bakımdan mali verimlilik sağlanmak isteniyorsa ad valorem vergiler üzerinde durulmalıdır. Mali verimlilik açısından aynı zamanda verginin tahsilatının da kolay olması gerekir. Dolaylı vergilerin tahsilatının daha çabuk ve kolay olması, mali verimlilik açısından önem arz etmektedir.²⁴⁶

3.1.3.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yükümlü Psikoloji Bakımından Durumu

Vergi mükelleflerinin psikolojileri açısından dolaylı ve dolaysız vergiler karşılaştırıldığında dolaysız vergilere tepkinin daha az olması beklenir. Çünkü dolaysız vergiler de kişilerin maddi ve manevi durumları dikkate alındığı için kişilerin ödeyeceği vergi miktarları bu özellik doğrultusunda bellidir. Yükümlüler ödedikleri vergiyi, açık bir şekilde hissedebilmektedir. Dolaysız vergilerde, yükümlü, vergi idaresine karşı direk olarak sorumludur. Ancak dolaylı vergilerde verginin kesin mükellefi belli olmadığı için bu vergiyi ödeyenler bunu hissetmezler. Dolaylı vergiler, adaletsiz şekilde ve yüksek oranlarda alınsa bile vergi fiyatların içine gizlenmiş olduğu için tüketiciler ödedikleri vergileri kesin olarak bilememektedir. Ancak dolaysız vergilerde mükellefler, direkt ödedikleri vergileri bildikleri için bu vergiye karşı tepki

²⁴⁴ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 104.

²⁴⁵ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 104.

²⁴⁶ Şenyüz ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 104.

oluşturacak, ödemek istemeyeceklerdir. Çünkü ödeyecekleri bu verginin gelir düzeylerini azaltacaklarını bileceklerdir.²⁴⁷

3.1.4. Türkiye’ de 2000 Yılı Sonrası Dolaysız Vergilerin Durumu

Türkiye’ de dolaysız vergiler, gelir üzerinden alınan GV, kurum kazançları üzerinden alınan KV, mülkiyet üzerinde alınan VİV, MTV ve EV olarak sıralanabilir.

GV, gelir üzerinden alınan vergileri ifade etmektedir. Birçok ülkede olduğu gibi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen gelir unsuru vergi gelirleri için önem arz etmektedir. Ancak bunun adil bir biçimde sağlanabilmesi için gelirin matrahının doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Sanayileşmiş ve gelişmiş ülkelerde gelir vergisinin payı, diğer vergi gelirlerine göre daha fazla iken gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisinin payı daha azdır. Bunun nedeni, bu ülkelerdeki kişiler ödedikleri vergilerin, kendilerine olumlu bir şekilde döndüklerini bilirler. Bu nedenle bu ülkelerde vergi kaçakçılığı sorunları azdır. Vergiyi ödeyen mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı gelişmiştir. Vergilerini ödedikleri zaman devletlerinin onlara fayda sağlayacağını bilirler. Diğer ülkeler de olduğu gibi Türkiye’ de de gelir üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. Ancak yine de gelir üzerinden alınan vergiler istenilen düzeyde değildir.

Tablo 5’ de ülkemizde 2000-2018 yılları itibariyle dolaysız vergiler için genel bütçe vergi gelirleri tahsilatında gelişmeler yer almaktadır.

²⁴⁷ Şenyüz ve diğerleri. **a.g.e.**, ss.104-105.

Tablo 4: Dolaysız Vergiler İçin Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatında Gelişmeler (Brüt) (Bin TL) (2000-2018)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Dolaysız Vergiler Toplamı	Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2000	30.869.214	7.358.869	2.985.770	15.620	305.750	10.666.009	0,34
2001	46.165.050	13.602.803	4.356.365	26.073	470.555	18.455.796	0,40
2002	65.188.479	15.147.294	6.214.666	33.610	773.439	22.169.009	0,34
2003	89.893.112	18.559.170	9.471.966	62.205	2.130.330	30.223.671	0,34
2004	111.335.368	23.088.043	11.425.273	63.945	1.934.115	36.511.376	0,33
2005	131.948.778	26.849.808	13.583.291	88.963	2.559.398	43.081.460	0,33
2006	151.271.701	31.727.644	12.447.354	121.964	3.037.610	47.334.572	0,31
2007	171.098.466	38.061.543	15.718.474	136.442	3.556.797	57.473.256	0,34
2008	189.980.827	44.430.339	18.658.195	149.718	4.001.749	67.240.001	0,35
2009	196.313.308	46.018.360	20.701.805	173.086	4.585.854	71.479.105	0,36
2010	235.714.637	49.385.289	22.854.846	229.091	5.128.667	77.597.893	0,33
2011	284.490.017	59.885.000	29.233.725	260.652	6.060.243	95.439.620	0,34
2012	317.218.619	69.671.645	32.111.820	307.985	6.773.827	108.865.277	0,34
2013	367.517.727	78.726.008	31.434.581	357.037	7.397.824	117.915.450	0,32
2014	401.683.956	91.063.306	35.163.517	435.979	7.834.252	134.497.054	0,33
2015	465.229.389	105.395.330	37.009.625	446.519	8.984.030	151.835.504	0,33
2016	529.607.901	123.686.147	46.898.425	643.941	10.029.095	181.257.608	0,34
2017	626.082.415	143.962.939	57.868.208	732.087	10.860.173	213.423.407	0,34
2018	737.954.270	175.413.615	84.131.335	968.547	12.886.980	273.400.477	0,37

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden alınan veriler doğrultusunda düzenlenmiştir.

NOT: 1- Rakamlar Brüt Olup; Red Ve İadeler, Mahalli İdarelere Verilen Paylar İle Fonlara Aktarılan Miktarları Da Kapsamaktadır.

2- 2008-2018 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirimi Tutarı Dâhildir.

Tablo 5’ de dolaysız vergilerden olan gelir, kurumlar, veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisinin vergi gelirleri içindeki tahsilatları gösterilmektedir. GV tahsilat tutarı 2000 yılından 2018 yılına kadar sürekli artış göstermiştir. KV tahsilatları ise 2000 yılından 2012 yılına kadar sürekli artmakla beraber 2013 yılında tahsilat tutarında azalma olmuştur. 2014 yılında tekrar yükselişe geçmiş ve 2018 yılına kadar artarak devam etmiştir. VİV ile MTV tahsilat tutarları 2000-2018 yılları arasında sürekli artığı görülmektedir. Ancak dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki tahsilat

oranlarına baktığımızda durum farklılık göstermektedir. Dolaysız vergilerin vergi geliri tahsilatları içindeki payının en yüksek olduğu yıl 2011 iken, en düşük olduğu yıl ise 2006 yılı olduğu görülmektedir. 2000-2018 yılları arasında dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı ortalama %34 geçememiştir. Bir ülkede vergi adaletinin göstergelerinden biri olan dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşük kaldığı görülmektedir.

3.1.5. Türkiye’ de 2000 Yılı Sonrası Dolaylı Vergilerin Durumu

Bir ülkede vergilerin adaletli ve dengeli dağılımını tespit etmek için kullanılan yöntemlerden en bilineni dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakılmasıdır. Buna göre, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı, dolaysız vergilere göre daha yüksekse o ülkede adil bir vergilendirme sisteminden söz edilemez. Dolaylı vergilerin sahip olduğu tersine artan oranlılık özelliğinden dolayı, vergiyi ödeyen alt gelir grupları tarafından daha büyük önem taşımaktadır. Çünkü dolaylı vergiler kapsamındaki ürünlerin, düşük gelir grupları içindeki bütçe payı, yüksek gelirlerinden daha fazladır.

Dolaylı vergiler, yükümlüsü önceden belli olmayan, vergi yükünün malı son satın alan kişiler üzerinde kaldığı ve tüketicinin ödediği vergileridir. Dolaylı vergilerde vergiyi malı satın alan veya hizmetten yararlanan kişiler öder. Vergi ödeme aşamasında kişinin gelir düzeyine bakılmaz. Dolaylı vergilerde verginin kanuni mükellefi ile sorumlusu farklı kişilerdir.

Tablo 6’ da ülkemizde 2000-2018 yılları itibariyle dolaylı vergiler için genel bütçe vergi gelirleri tahsilatında gelişmeler yer almaktadır.

Tablo 6: Dolaylı Vergiler İçin Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatında Gelişmeler (Brüt) (Bin TL) (2000-2018)											
Yıllar	Vergi Gelirleri	KDV	ÖTV	BSMV	ŞOV	ÖİV	DV	Gümrük Vergisi	Harçlar	Dolaylı Vergilerin Toplamı	Dolaylı Vergilerin Gelirleri İçindeki Payı
2000	30.869.214	9.746.988	-	1.026.412	-	420.073	833.123	454.369	598.186	12.624.782	0,42
2001	46.165.050	14.363.375	-	1.809.955	-	598.053	985.306	452.639	1.021.419	18.778.108	0,42
2002	65.188.479	22.305.724	14.530.531	1.096.945	-	852.250	1.454.403	661.230	1.437.471	41.677.324	0,65
2003	89.893.112	29.112.065	22.619.815	1.271.226	-	1.048.050	1.862.111	972.552	1.968.327	57.881.594	0,66
2004	111.335.368	37.499.943	26.866.570	1.597.890	293.431	1.900.095	2.217.154	1.357.831	2.603.279	72.978.362	0,67
2005	131.948.778	42.263.650	33.621.775	1.995.418	312.325	3.043.578	2.569.516	1.547.658	3.401.967	87.208.229	0,67
2006	151.271.701	50.723.560	37.102.948	2.630.207	368.769	3.593.234	3.167.251	2.090.186	4.042.603	101.628.572	0,69
2007	171.098.466	55.461.123	39.350.665	3.176.013	326.500	4.222.061	3.677.079	2.454.875	4.857.694	111.071.135	0,66
2008	189.980.827	60.066.230	41.962.183	3.720.367	376.164	4.565.689	3.987.640	2.788.589	5.180.554	119.858.827	0,65
2009	196.313.308	60.169.248	43.708.500	4.043.296	395.834	4.274.732	4.205.581	2.486.462	4.873.344	121.670.535	0,63
2010	235.714.637	75.649.986	58.038.327	3.577.367	434.110	4.127.672	5.141.850	3.269.666	7.175.593	154.144.905	0,67
2011	284.490.017	95.550.463	64.263.538	4.309.847	528.065	4.420.621	6.534.386	4.693.331	8.520.852	184.127.772	0,66
2012	317.218.619	103.155.875	71.793.179	5.491.675	615.512	4.477.310	7.446.694	5.238.101	9.936.112	202.916.357	0,66
2013	367.517.727	123.878.363	85.770.481	6.167.842	692.354	4.567.282	9.525.425	5.466.773	13.157.761	243.759.508	0,68
2014	401.683.956	130.538.554	91.657.358	7.494.649	768.167	4.658.132	10.479.147	6.588.043	14.806.475	260.402.482	0,67
2015	465.229.389	153.844.174	106.646.242	9.181.054	842.178	4.744.942	12.202.809	8.362.813	17.322.101	304.783.500	0,67
2016	529.607.901	168.808.352	121.221.133	11.076.415	899.970	4.990.373	13.655.558	9.173.022	18.172.028	338.823.829	0,66
2017	626.082.415	206.679.678	139.370.681	13.297.065	992.881	3.865.892	15.812.610	12.539.011	19.587.276	399.606.083	0,66
2018	737.954.270	250.511.421	135.128.435	18.195.459	1.155.079	3.447.265	17.378.922	15.702.903	22.128.192	447.944.773	0,63

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden alınan veriler doğrultusunda düzenlenmiştir.

NOT: 1- Rakamlar Brüt Olup; Red Ve İdareler, Mahalli İdarelere Verilen Paylar İle Fonlara Aktarılan Miktarları Da Kapsamaktadır.

2- 2008-2018 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirimi Tutarı Dâhildir.

Tablo 6'ya göre vergi gelirleri tahsilatları içinde 2000-2018 yılları arasında dolaylı vergiler kapsamında en çok vergi geliri KDV ve ÖTV'den elde edilmiştir. KDV' nin ÖTV' ne nazaran daha uzun süre önce alınmaya başlamasına rağmen vergi gelirleri içindeki tahsilatı KDV' ne yakın olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ÖTV'ne tabi malların yüksek gelir getirici niteliğe sahip olmasının yanı sıra ÖTV oranlarının da yüksek olmasına bağlı olduğu söylenebilir. Diğer dolaylı vergiler de ise bazı yıllarda düşüş yaşansa da genel olarak artış halinde olmuştur. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki tahsilatlarının en yüksek olduğu yıl 2006 iken, bu oranın en düşük olduğu yıl 2000-2001 yılları olmuştur. 2001 ve 2002 yıllarında düşük olmasını nedeni ise ÖTV'nin bu yıllardan alınmamasından kaynaklanmaktadır. Ülkemizde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki oranı 2000-2018 yılları arasında ortalama %64 olmuştur. Dolaylı vergilerin ülkemizde bu denli yüksek olması vergi adaleti açısından zayıf bir durumda olduğunu göstermektedir.

Tablo 7' de dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 7: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2018)

Yıllar	Dolaysız Vergilerin Payı	Dolaylı Vergilerin Payı
2000	0,35	0,42
2001	0,40	0,42
2002	0,34	0,65
2003	0,34	0,66
2004	0,33	0,67
2005	0,33	0,67
2006	0,31	0,69
2007	0,34	0,66
2008	0,35	0,65
2009	0,36	0,63
2010	0,33	0,67
2011	0,34	0,66
2012	0,34	0,66
2013	0,32	0,68
2014	0,33	0,67
2015	0,33	0,67
2016	0,34	0,66
2017	0,34	0,66
2018	0,37	0,63

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden alınan veriler doğrultusunda düzenlenmiştir.

Not 1: Tablodaki oranlar oluşturulurken, dolaysız vergiler olarak GV, KV, MTV ve VİV, dolaylı vergiler olarak KDV (dahilde ve ithalde ödenen KDV toplamı), ÖTV, BSMV, ÖİV, ŞOV, DV, GV ve Harçların genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı dikkate alınmıştır. 2000-2004 yılları arasında alınan bunlardan başka vergiler olmuştur. Ancak dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırmasına dâhil edilmemiştir.

Tablo 7’ de toplam vergi gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı vergilerin payına bakıldığında 2000-2018 yılları itibariyle dolaylı vergilerin oranının toplam vergi gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerin oranı ise 2000-2018 yılları arasında yüzde 50 üzerine çıkamamıştır. 2000-2001 yıllarında dolaylı vergilerinin oranının düşük olmasının nedeni ÖTV’ nin henüz o dönemde uygulanmıyor olmasından kaynaklanmaktadır. Dolaylı vergiler, tahsilinin daha kolay, idare açısından toplama maliyetinin az olması, hazineye yüksek gelir getirici özelliklere sahip olması gibi nedenlerle adil bir yapıya sahip olmamasına rağmen devlet açısından daha çok tercih edilmiştir. Dolaysız vergiler ise adil bir yapıya sahip olmasına rağmen vergi gelirleri içindeki payının 2000-2018 yılları arasında ortalama %34’ü geçmezken, adil olmayan dolaylı vergilerin oranı ortalama %64 olmuştur.

3.2. TÜRKİYE’DE 2000 YILI SONRASI DÖNEMDE VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü kavramı daha önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere, devlete yapılan vergi ödemelerinin o dönemdeki toplam gelirler içindeki oranını ifade eder. Vergi yükü, vergi yükümlülere açısından önemli bir kavramdır. Özellikle düşük gelir grupları açısından ödenen vergiler bu kişilerin üzerinde aşırı vergi yükü olarak kalmaktadır.

Ekonomide vergi yükü ve vergi gelirleri arasında bir ilişki vardır. Bu ilişkiyi belirleyen asıl faktör, vergiye karşı olan gönüllü uyumdur. Türkiye’de genel olarak vergiler beyan esasına dayalıdır. Yani mükellefin beyan ettiği vergi matrahına bağlı olarak vergi tahsilatı yapılmaktadır.

Toplumda kişiler üzerinde kalan vergi yükünün, kamu hizmetlerinin finansmanına yetecek düzeyde olması için, vergi idaresinin örgütsel yapısının iyi olması, mevzuatın açık ve anlaşılır olması ve vergi denetimlerinin mükellefi beyana dayalı sisteme teşvik etmesi gerekir. Ancak vergi sisteminin anlaşılır olmayan yapısı vergilendirmeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca vergi idaresinin ve vergi inceleme sırasında denetim elemanlarının tutumu ve mükellefe karşı davranışları mükellefler üzerinde olumsuz etkiler bırakır. Bu durum vergiye olan gönüllü uyumu azaltır. Mükellefleri, vergi kaçakçılığına itebilir. Vergi kanunlarının mükellefin

yaptığı işle ilgili olarak yanlış yorumlanması, mükellefin vergiye karşı olan tutumlarını olumsuz yönde etkileyebilir.²⁴⁸

Tablo 8: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2000-2018)

YILLAR	GSYH (1)	VERGİ GELİRLERİ (**) (2)	VERGİ YÜKÜ (%) (2/1)
2000	170.666.715	32.208.829	18,9
2001	245.428.760	48.347.207	19,7
2002	359.358.871	65.188.479	18,1
2003	468.015.146	89.893.112	19,2
2004	577.023.497	111.335.368	19,3
2005	673.702.943	131.948.778	19,6
2006	789.227.555	151.271.701	19,2
2007	880.460.879	171.098.466	19,4
2008	994.782.858	189.980.827	19,1
2009	999.191.848	196.313.308	19,6
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6
2015	2.338.647.494	465.229.389	19,9
2016	2.608.525.749	529.607.901	20,3
2017	3.106.536.751	626.082.415	20,2
2018	3.740.519.000	737.954.270	19,7

Kaynak: Gelir İdaresi Faaliyet Raporları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı internet adresinden alınan veriler doğrultusunda düzenlenmiştir.

Not 1: 2008-2018 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

2: 2000-2018 yılları 2009 baz yılına göre hesaplanmıştır.

3:2000-2018 Yılları Bütçe Kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, vergi gelirleri rakamlarında da Mahalli İdare ve Fon Payları ile Red ve İadeler dahildir.

Tablo 8' de görüldüğü üzere 2000-2018 yılları itibariyle hasılat ve vergi gelirleri sürekli artış göstermiştir. Vergi yükü ise 2002-2009 yıllarında %19 civarlarında iken, 2010-2013 yıllarında %20'lere ulaşmıştır. 2014-2015 yıllarında %20'nin altına düşerken 2016 yılında yine %20'nin üzerine çıkmıştır.

Yurt içi hasılatın içinde vergi gelirlerinin artması toplumdaki bireylerin her birinin gelirlerine oranla daha yüksek vergiler ödedikleri anlamına gelmektedir.

²⁴⁸ Ferhat Akbey, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, Yıl: 2014, s. 69.

3.3. VERGİ DENETİMİNİN VERGİ ADALETİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Vergi denetiminin amacı, mükelleflere ait defter ve belgelerin incelenmesi ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılan muhasebe hilelerinin olup olmadığını, matrahının doğru belirlenip belirlenmediğini, mükellefin vergi mevzuatlarına uyup uymadığını ve vergisini zamanında ödeyip ödemediklerini denetlemektir.²⁴⁹

Vergi denetimleri vergi adaleti üzerinde doğrudan doğruya etkilidir. Çünkü vergi denetimleri sonucunda vergi matrahlarının daha doğru olarak hesaplanması ve etkin denetimler sayesinde de vergi kayıplarının ve vergi kaçakçılığının en aza indirilebilmesi mümkün olabilecektir.

Vergi denetimlerinde en önemli sorun, denetimde etkinliğin sağlanmasıdır. Vergi idaresinin başarısı vergi denetimlerinde gösterdiği etkinlik ve verimlilikten anlaşılmaktadır. Etkinlik, amacın gerçekleştirilme derecesini ifade eder. Yani denetim sonucunda elde edilen başarı denetimin etkinlik düzeyini belirler. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için, denetim birimlerinin fonksiyonları yanında, vergi kanunları, denetim sistemi, denetimi yapan elamanların nitelik ve performansı ile mükelleflerin vergi karşısındaki duyarlılıkları önem arz etmektedir.²⁵⁰ Vergi denetiminde verimlilik ise vergi idaresinin en az harcamayla en çok vergiyi toplamasını ifade eder.

Türkiye’de vergi denetimleri kayıp ve kaçakçılığı önlemekten ziyade, kayıp ve kaçakçılık ortaya çıktıktan sonra yapılan denetimlerden ibaret olduğu için pek etkisi yoktur. Kayıp ve kaçakçılık ortaya çıktıktan sonra cezalandırma yolu ile işlem yapılmaktadır.²⁵¹ Devleti vergi kaybına uğratan mükellefler, verilen cezalar karşısında uzlaşma müessesesine başvurulup vergilerini daha indirimli öderler. Vergide adalette sorun tam da burada başlar. Çünkü dürüst mükellefler vergilerini tam ve zamanında öderken, vergi kayıp ve kaçakçılığına neden olan diğer mükellefler, denetim sonunda ceza alsalar bile vergilerini indirimli öderler. Bu durum dürüst mükelleflerin vergilerini ödemeye karşı olan bakış açılarını olumsuz etkiler.

²⁴⁹ Gökalp İlhan, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694 – 528X, Sayı: 12, Mayıs, 2007, s. 10.

²⁵⁰ Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **International Journal of Public Finance**, Vol./Cilt: 1, Issue/Sayı: 2, 2016, s. 124.

²⁵¹ Uğur, **a.g.m.**, s. 124.

3.3.1. Vergi Denetim Sürecini Etkileyen Kavramlar

Türkiye’ de vergi denetiminin tam manasıyla yerine getirilmesine engel birçok sorun vardır. Vergi mevzuatının çok karmaşık olması ve yalın bir dilinin olmaması, denetim elamanlarının yeterli sayıda olmaması, idarenin yapısı,²⁵² mevzuatta sürekli değişiklik yapılması ve hazırlık aşamasının olmaması, ceza oranlarının düşük olması, sürekli çıkan aflar, mükelleflerin vergiye karşı olan psikolojisi ve vergi ödemedeki bilinci gibi nedenler denetimin etkinliğini ve denetim sürecini etkilemektedir.²⁵³

3.3.1.1. Vergi Mevzuatının Karmaşık Yapısı ve Sürekli Değişmesi

Ülkemizde vergi mevzuatının karmaşık olması, ifadelerin net olmaması, yalın bir dilinin olmaması ve sürekli değişmesi ve mevzuatların sürekli değiştirilmesi vergi denetiminde etkinliği etkilemektedir.

Vergi kanunlarında ki madde sayılarından çok daha fazla sayıda tebliğ çıkarılmaktadır. Bunun nedeni olarak, kanun metinlerinin karmaşık yapısı, kesin ifadelerin olmaması, kanunda boşluklar olması vb. sayılabilir. Mevzuatın bu kadar çok karmaşık yapıda olması hem mükellefleri hem de kanuna uygun işlem yapmak isteyen denetim elemanlarının işini zorlaştırmaktadır. O kadar ki bir mükellef hakkında inceleme yapan denetim elemanları bazen mevzuata aykırı karar verebilmektedir.

Mevzuata aykırı hareket etmek istemeyen mükellefler ise, mevzuatın karmaşık yapısını çözemediklerin için çok sayıda özgelge²⁵⁴ talebinde bulunmaktadır. Özelgelere cevap vermek de vergi idaresi tarafından ayrı iş yükü demektir. Oysaki mevzuat anlaşılabilir olsa böyle durumlarla sık karşılaşılmaş olacaktır.

Vergi mevzuatlarının bu karmaşık yapısı hem denetimi yapacak denetim elemanlarının hem de ve aslında en çokta vergi mükelleflerinin işini zorlaştırmaktadır. Denetim elemanları, vergi mevzuatlarını yorumlamaktan etkin vergi denetimi yapamaz hale gelirler.²⁵⁵

²⁵² Uğur, **a.g.m.**, s. 124.

²⁵³ İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, Ocak-Şubat 2005, s. 7.

²⁵⁴ Özelge: Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından kendilerine açık olmayan ve duraksama yaratan konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama isteminde bulunmaları üzerine bu makamlarca konuyla ilgili olarak verilen yazılı açıklamadır.

²⁵⁵ Acar ve Merter, **a.g.m.**, s. 8.

3.3.1.2. Denetim Elemanlarının Sayısı

Denetim elemanlarının sayısı, denetiminde etkinliği önemli ölçüde etkilemektedir. Zira ülkemizde birçok vergi mükellefi bulunmaktadır. Bu yüzden denetim elemanlarının sayısının yeterli olması gerekir ki her mükellef denetlenebilsin.

Ülkemizde denetim elemanları sayıca yeterli olmadığı için denetimde etkinlik açısından başarısız olduğu söylenebilir. Çeşitli sebeplerle denetim elemanlarının görevlerinden ayrılması, bunun sonucunda denetim kadrosunun boş kalması denetimin etkinliğini azaltabilir.²⁵⁶

Aşağıdaki tabloda 2000-2018 yıllarında denetim elemanlarının sayısı yer almaktadır:

Tablo 9: Vergi Denetim Elemanlarının Yıllar İtibariyle Durumu

YILLAR	Vergi Müfettişi		Vergi Müfettiş Yardımcısı	
	Dolu	Boş	Dolu	Boş
2000	1.675	*	221	*
2001	1.678	1.971	244	3.056
2002	1.678	1.971	422	2.878
2003	1.756	1.893	686	2.614
2004	1.712	1.937	1.010	4.227
2005	1.707	*	990	*
2006	1.768	*	907	*
2007	1.761	*	1.112	*
2008	1.778	*	939	*
2009	1.879	*	917	*
2010	2.073	*	1.184	*
2011	2.257	*	1.683	*
2012	2.869	4.214	1.889	5.266
2013	3.040	3.295	2.508	5.397
2014	3.416	2.919	5.796	2.109
2015	3.844	3.789	5.360	1.245
2016	3.257	4.876	5.244	861
2017	3.087	5.296	3.626	699
2018	2.853	*	5.163	*

Kaynak: Akbey, **a.g.m.**, s. 77 ve VDK Faaliyet Raporlarından alınan bilgiler doğrultusunda hazırlanmıştır.

Not 1: * işaretli yılların verilerine ulaşamamıştır.

2: 10/07/2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

²⁵⁶ Acar ve Merter, **a.g.m.**, s. 9.

Tablo 9' göre vergi müfettişlerinin boş kadrosunun veri ulaşılmayan yıllar haricinde en yüksek olduğu yılın 2017 yılı olduğu görülmektedir. Vergi müfettiş kadrosunun vergi müfettiş yardımcıları kadrolarına kadro boşluğu sayısı daha azdır. Vergi müfettişlerinin boş kadro sayısı 2015 2017 yılları arası ciddi artış görülmektedir. Buna karşılık vergi müfettiş yardımcılarının boş kadro sayısı azalmıştır.

3.3.1.3. İdarenin Yapısı

Vergi idaresinin yapısına bakıldığında, denetimin etkinliği sürecinde yetersiz kaldığı görülmektedir. Gelir İdaresi' nin yapılandırılması çalışmalarında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün örgütsel şekli tam belli olmayıp bazıları şubelerin vergi türüne göre bazılarının ise yarı fonksiyonel biçimde örgütlendiği görülmektedir. Ülkemizde vergi denetiminin tam bağımsız olmaması, planlamanın tek bir yerden yapılıp uygulanamaması, incelenecek mükelleflerin tespitinin rasyonel olmaması gibi nedenler vergi idaresinin denetimin etkinliğini azaltır. Gelir İdaresi' nde çalışan elemanların örgütlenmeden kaynaklı, denetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirememekte bu durumda vergi kaybına yol açmaktadır.²⁵⁷

Vergi denetimlerinin etkin olabilmesi için vergi idaresinin iyi bir organizasyon yapısına sahip olması, denetim elemanları ona göre planlama yapması gerekir. Zira idarenin verimli ve etkin bir şekilde örgütlenmemiş olması, vergi idaresi çalışanlarını rahatlığa teşvik eder, sonuç olarak ta vergi tahsilatında sağlanamaz.

3.3.1.4. Mevzuatın Sürekli Değişmesi ve Uyum Sürecinin Olmaması

Ülkemizde günün koşullarına bağlı olarak sürekli mevzuat değişikliği olmaktadır. Sürekli değişen mevzuatları takip etmek hem denetim elemanları açısından hem de vergi mükellefleri açısından sorun olmaktadır. Özellikle denetim elemanları sürekli değişen kanunları takip etmekten, etkin bir vergi denetimi yürütememektedir.

Değişen vergi mevzuatı karşısında uyum sürecinin olmaması veya yetersiz kalması denetimde etkinliğin kalitesini de azaltmaktadır. Teknoloji sayesinde, artık hemen hemen bütün vergisel işlemler internet üzerinden yapılabilmektedir. Ancak bu

²⁵⁷ Ayşe Şaan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs, 2008, s. 63.

aşamaya birden geçilmesi sonucunda, mükellefler uyum sürecinde zorluk çekmektedir. Bu yüzden uyum sürecinde mükelleflerin, ilk önce iyi bir şekilde bilgilendirilmesi gerekir ve vergi idaresinin değişen sistemle ilgili ayrıntılı bir şekilde açıklama yapması gerekir.

3.3.1.5. Vergisel Kayıplara Yol Açan Mükelleflere Uygulanan Ceza Oranlarının Düşük Olması

Vergi kaybına yol açan mükellefler, denetim sonucunda çeşitli vergisel cezalara maruz kalmaktadır. Ancak bu cezalar vergi kaybına neden oldukları tutar yanında düşük kalmaktadır. Mükellefler, ceza oranlarının düşük olmasından kaynaklı düşük oranlı bir yaptırıma tabi tutulacaklarını bildikleri için vergi kaçırmayı göze almaktadırlar.

Türkiye’de denetim eleman sayısının yetersizliği, denetim elemanlarının az olması neticesinde etkin ve verimli vergi denetimi gerçekleştirilememektedir.²⁵⁸

Etkin olmayan vergi denetimi, düşük olan denetim oranı, vergi cezalarında uzlaşma müessesesi, uygulanan ceza oranlarının düşük olması mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.

3.3.1.6. Vergi Aflarının Denetimde Etkinlik Kavramına ve Vergi Adaletine Etkisi

Vergi affı, vergisel anlamda işlenen suçların affedilmesine denir. Türkiye’de vergi affı çıkarma yetkisi, TBMM’ne aittir. Vergi idaresi tahsilini gerçekleştiremediği ve biriken vergi alacakları için, zaman zaman aflar çıkarmaktadır. Ülkemizde 2000 yılından bu yana birçok vergi affı çıkmıştır. Vergi aflarının sıklığı, vergisini zamanında ödemiş olan mükellefler için kurtarıcı nitelikte olmaktadır. Çünkü mükellefler, sık sık vergi aflarının çıktığı bildiklerinden vergilerini ödemeyecek ve af çıkmasını bekleyeceklerdir. Bu durum dürüst mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini kırar ve vergiye karşı olan ödeme bilincini olumsuz yönde etkiler. Bu durum hem vergi adaletini hem de vergi performansını azaltır.²⁵⁹

²⁵⁸ İlhan, **a.g.m.**, s. 10.

²⁵⁹ Cemil Rakıcı ve Cansu Aydoğdu, “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi**, Vol. 25(33), ISSN: 1305-5577, s. 224.

Vergi afları uygulanmadan önce, gerekli düzenlemelerin yapılmaması, afların sık olması nedeniyle mükellefe sürekli af çıkacağıının izleniminin verilmesinden dolayı uzun dönemde dürüst mükellefin vergiye karşı olan adalet duygusunu zedelemekte ve vergi uyumunu azaltmaktadır. Devletin siyasi ve ekonomik nedenlerle belli aralıklarla vergi afları çıkarması dürüst mükellefi cezalandırırken, zaten vergisini ödemeyen mükellefin vergisini hiç ödememeye ve vergilerini ertelemesine yol açmaktadır.²⁶⁰

Ülkemizde adil bir vergilendirme sisteminin önündeki en büyük engellerden birisi, mükellefler arasındaki eşitlik ilkesini bozan, vergi asıllarını ortadan kaldıran vergi aflarıdır. Hükümetler, siyasi ve ekonomik gerekçelerle vergi aflarına başvurabilir. Vergi afları hazineye gelir sağlama amacı gütmekte ve bu amaç için kullanılan durum haline gelmiştir. Vergi afları vergisel anlamda üzerine düşen vergi ödevlerini tüm olumsuzluklara rağmen ödeyen mükellefler için haksızlık olmaktadır. Vergi mükellefiyetini vergi kanunlarına göre eksiksiz ve zamanında yerinde getiren mükellefleri vergi ödemekten soğutan, devletten vergi kaçıran ve vergisel kayıplara neden olan mükellefleri ise ödüllendiren bir sistem adil değildir. Vergi afları neticesinde vergisel kayıplara neden olan mükellefler devlet vasıtasıyla avantajlı duruma getirilmiş olurlar. Aslında vergi hukukuna aykırı davranan herkes için kesin ve net cezai yaptırımların olması gerekir. Çünkü hukuk devletin amacı vergisel anlamda adaleti sağlamak olmalıdır.²⁶¹

Aşağıda Tablo 10’da görüldüğü üzere 2000 yılından günümüze kadar toplamda 9 kez vergi affı çıkmıştır. Afların çıkarılış nedenleri genel olarak gelir elde etmek, idarenin iş yükünü azaltmak, ekonominin ve piyasanın bozuk olduğu kriz dönemlerini atlatmak, vergi kayıp ve kaçakçılığına neden olan mükelleflere tekrar ekonomiye geri kazandırmak, ekonomiyi canlandırmak gibi nedenlerle çıkarılmıştır.²⁶²

²⁶⁰ Müslim Demir, “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694 – 528X, Sayı: 18, Ekim, Kasım, Aralık, 2019, s. 7.

²⁶¹ Kargı ve Yüksel, **a.g.m.**, s. 38.

²⁶² Şanver, **a.g.m.**, s. 48.

Tablo 10: 2000 Yılı Sonrası Çıkan Vergi Afları

AFFİN ÇIKARILDIĞI TARİH	AFFİN TÜRÜ
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) Sayılı Kanun İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlenmesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu

Kaynak: Cahit Şanver, “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:18, Sayı: 2, 2018, ss. 47-48 ve www.gib.gov.tr’den yararlanarak hazırlanmıştır.

3.3.1.7. Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutumu ve Yükümlü Psikolojisi

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için öncelikle mükelleflerin vergi ödemeye sıcak bakmaları gerekmektedir. Ancak, ülkemizde yukarıdaki başlıklar çerçevesinde vergi yükümlülerinin vergiye karşı olan sempatisi ya yoktur ya da yok denecek kadar azdır. Çünkü mükellefler adil bir vergi sisteminin olmadığına inanırlar ve vergi ödeyerek gelirlerinin azalmasını istemezler. Bu durum denetimde etkinliği azaltmaktadır.

Mükelleflerin vergiye karşı tutumunu vergi ahlakı kavramıyla ilişkilendirebiliriz. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kanunlardan dolayı üzerine düşen sorumluluklarını gerçeğe uygun olarak yerine getirmelerine denir. Vergi, ya mükellefin vergiye karşı olan sempati sayesinde gönüllü uyum çerçevesinde ödenir ya da tüm cezalar göze alınarak ödenmez. Vergide gönüllü uyumu belirleyen en önemli faktör vergisel cezaların büyüklüğü, yakalanma olasılığı, vergi idaresinde korku, yakalanma sonucu oluşacak risklerdir.

Vergiye karşı gönüllü uyum toplumsal ahlak ile de bağdaşır. Zira toplumda vergi kaçırmak ayıp bir durum ise bireyde bu şekilde şartlanır. Ancak ülkemizde vergi ahlakı tam olarak oturmamıştır. Hala vergi ödemeyi bir yük olarak gören birçok

mükellef vardır. Vergi ahlakının çok olduğu ülkelerde vergi gelirlerini en çok dolaysız vergiler oluştururken, vergi ahlakının tam olarak oluşmadığı ülkelerde vergi gelirlerini dolaylı vergiler oluşturur. Dolaysız vergiler beyan esasına dayandığı için bunu ancak vergi ahlakı yüksek olan toplumdaki bireyler öder. Toplumda vergi ahlakı zayıf ise, mükellefler vergi ödemekten kaçınacakları için kamu gelirleri azalacaktır. Azalan kamu gelirleri karşısında vergi oranları yükselecek hatta yeni vergiler getirmek durumunda kalacaktır. Vergilerini ödeyemeyen mükellef içinde vergilerini ödeyebilme şansı verebilmek için sık sık af çıkarma yoluna gidilecektir.²⁶³

Toplumda vergi ahlakının oluşmasında en önemli görev devlet kurumlarının üzerine düşmektedir. Devlet, vergi mevzuatlarının hazırlanmasında adil vergilendirme ilkesini benimsememişse, mükellefler üzerinde vergisel anlamda ağır yükler yüklemişse toplumda vergi ahlakı ve vergiye karşı tutum olumsuz hale gelecektir.²⁶⁴

3.4. UZLAŞMA MÜESSESESİ VE VERGİ ADALETİ

Uzlaşma kavramı, alacaklı olan vergi idaresi ile borçlu olan vergi mükellefleri arasında vergisel anlamda doğmuş veya doğacak olan anlaşmazlıkları karşılıklı ödün vermek suretiyle gidermeye çalışmaktır.²⁶⁵

Eşit durumlardaki bireylerin eşit vergi yükümlülüklerinin olmasının vergide eşitlik ilkesine göre iki sonucu vardır. Bunlar hukuki ve mali sonuçlardır. Hukuki yönü ile eşitlik ilkesi vergi kanunları önünde eşit olmak demek iken, mali yönü ile eşitlik ise ödeme gücündeki eşitliği ifade eder. Uzlaşma, mükellefin yarattığı vergi kaybı için vergi ziyayı cezası almasını sonucu üzerinde oluşan vergi yükü nedeniyle mükellefin vergi idaresi ile pazarlık masasına oturmasıdır. Vergi idaresi mükellefi de dinleyerek uygun olan vergi aslını ve vergi cezasını belirler. Eğer vergi mükellefi uzlaşma komisyonunun verdiği teklifi kabul ederse uzlaşma sağlanmış olur ve dava yoluna gitmeden mükellef vergi borcunu öder. Uzlaşma sonucunda uzlaşan mükellef daha az vergi ödediği için aynı durumda olan diğer mükellefler için adalet sağlanmamış olur. Anayasada yer alan vergide adalet ve eşitlik ilkesi zedelenir. Bu sebeple uzlaşma müessesesi vergide adalet eşitlik ilkesine aykırıdır.²⁶⁶

²⁶³ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, ss. 231-232.

²⁶⁴ Edizdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 232.

²⁶⁵ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, 2012, s. 69.

²⁶⁶ Onur Eroğlu ve Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11, Yıl: 11, Sayı: 2, 2015, s. 244.

Tablo 11: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı Ve Uzlaşılan Dosyası Sayısı Sonuçları(2000-2018)

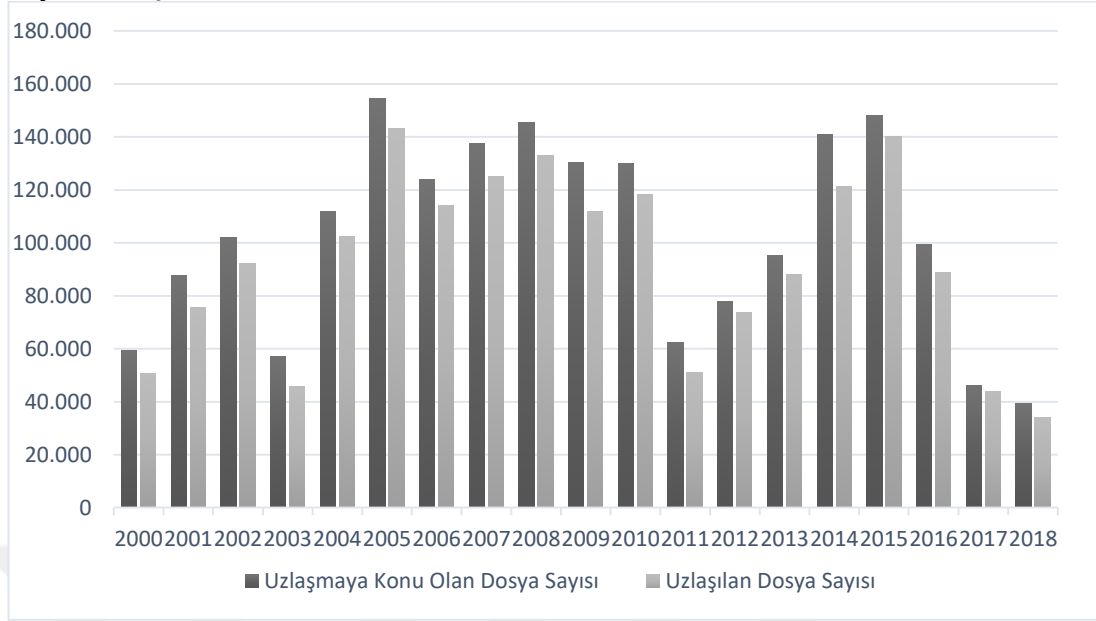
Yıl	Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı
2000	59.184	50.692	0,86
2001	87.823	75.423	0,86
2002	102.086	92.155	0,90
2003	57.110	45.623	0,80
2004	111.880	102.512	0,92
2005	154.627	143.301	0,93
2006	124.101	114.070	0,92
2007	137.503	124.951	0,91
2008	145.621	133.050	0,91
2009	130.258	111.984	0,86
2010	129.824	118.409	0,91
2011	62.351	51.079	0,82
2012	77.754	73.787	0,95
2013	95.232	88.092	0,93
2014	140.943	121.282	0,86
2015	148.226	139.987	0,94
2016	99.197	88.801	0,90
2017	46.006	43.967	0,96
2018	39.467	33.883	0,86

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden Gelir İdari Faaliyet Raporları çerçevesinde düzenlenmiştir.

Not: Tablo verileri Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma bilgileri ile uzlaşma komisyonu bilgilerini içermektedir.

Tablo 11’da 2000-2018 yılları arasında uzlaşmaya konu olan dosya sayısı ve uzlaşılan dosyası sayısı sonuçları yer almaktadır. Uzlaşmaya konu olan dosya sayısı 154.627 dosya ile 2005 yılında en yüksek seviyede iken, 39.467 dosya ile 2018 yılında en düşük seviyesinde olmuştur. 2000-2018 yılları itibariyle uzlaşılan dosya sayısı 143.301 dosya ile 2005 yılında en yüksek seviyede iken, 33.883 dosya ile en düşük seviyede gerçekleşmiştir.

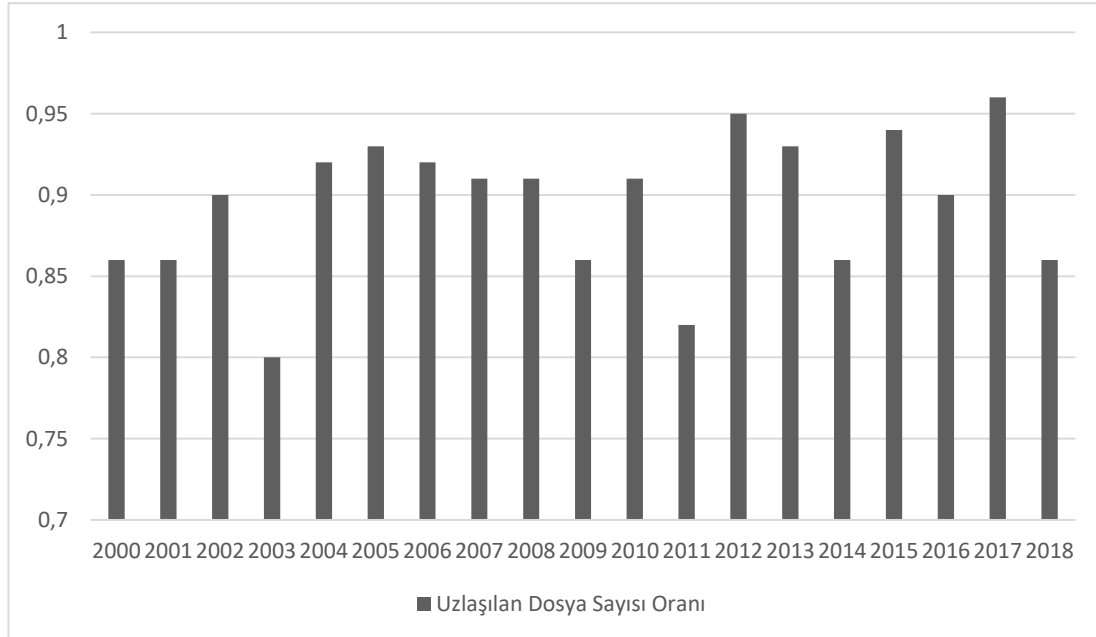
Grafik 1: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı Ve Uzlaşılan Dosyası Sayısı Sonuçları



Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden Gelir İdari Faaliyet Raporları çerçevesinde düzenlenmiştir.

Grafik 1 Tablo 11'a göre hazırlanmıştır. 2000-2002 yılları itibariyle uzlaşma başvurusu sürekli artarken, 2003 yılında düşüş yaşamıştır. 2004 yılında uzlaşma başvuruları tekrar artmış ve 2010 kadar başvurusu sayısı dalgalı bir şekilde devam etmiştir. 2011-2016 arası sürekli yükselmiş, 2017-2018 de tekrar düşmüştür.

Grafik 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı Ve Uzlaşılan Dosyası Oranı



Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden Gelir İdari Faaliyet Raporları çerçevesinde düzenlenmiştir.

Grafik 2 de Tablo 11'ndeki verilerden hareketle hazırlanmıştır. Grafik 2' ye göre uzlaşılan dosya sayısının oranının en yüksek olduğu yıl 2017 yılı iken, en düşük olduğu yıl 2013 yıl olmakla birlikte, 2000-2018 yılları itibariyle uzlaşma oranı %80' nin altına düşmediği görülmektedir.

Tablo 12: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Aslı Ve Cezaları İle Uzlaşılan Vergi Aslı Ve Cezaları

Yıllar	Tür	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Aslı ve Cezaları	Uzlaşılan Vergi Aslı ve Cezaları	Uzlaşılan Oran	Silinen Vergi Asılları ve Cezalarının Oranı
2000*	Vergi	-	8.666.424.820.000	-	-
	Ceza	-	3.634.478.046.000	-	-
2001*	Vergi	-	16.117.732.877.000	-	-
	Ceza	-	3.385.324.615.000	-	-
2002*	Vergi	-	67.428.260.616.000	-	-
	Ceza	-	5.873.551.230.000	-	-
2003*	Vergi	-	20.515.066.079.950	-	-
	Ceza	-	6.499.576.215.000	-	-
2004*	Vergi	-	189.194.947.249.000	-	-
	Ceza	-	29.971.456.400.000	-	-
2005**/**	Vergi	217.880.229,69	109.437.792,22	50,23	49,77
	Ceza	499.949.728,14	24.333.606,64	4,87	95,13
2006**	Vergi	4.565.302.433	121.126.264	2,65	97,35
	Ceza	397.902.486	330.837.747	83,15	16,85
2007**	Vergi	1.155.842.923	744.674.054	64,43	35,57
	Ceza	1.161.987.121	1.146.632.739	98,68	1,32
2008**	Vergi	919.392.957	270.523.060	29,42	70,58
	Ceza	1.171.505.867	7.599.633	0,65	99,35
2009**	Vergi	403.301.435	144.493.629	35,83	64,17
	Ceza	539.223.858	1.754.524	0,33	99,67
2010**	Vergi	1.417.067.338	160.276.030	11,31	88,69
	Ceza	1.155.440.771	1.135.436	0,10	99,90
2011**	Vergi	1.027.751.978	83.309.115	8,11	91,89
	Ceza	1.428.300.738	1.133.700	0,08	99,92
2012**	Vergi	137.652.341	51.085.539	37,11	62,89
	Ceza	193.451.546	20.270.983	10,48	89,52
2013**	Vergi	136.308.931	45.140.531	33,12	66,88
	Ceza	191.520.595	3.574.932	1,87	98,13
2014**	Vergi	571.091.938	225.532.099	39,49	60,51
	Ceza	710.395.361	11.320.303	1,59	98,41
2015**	Vergi	1.365.324.062	455.057.644	33,33	66,67
	Ceza	1.604.739.322	10.886.371	0,68	99,32
2016**	Vergi	460.612.419	109.923.443	23,86	76,14
	Ceza	607.394.874	12.913.434	2,13	97,87
2017**	Vergi	24.205.053	19.861.902	82,06	17,94
	Ceza	49.655.083	8.637.926	17,40	82,60
2018**	Vergi	97.581.452	75.899.181	77,78	22,22
	Ceza	146.935.205	22.902.199	15,59	84,41

Kaynak: www.gib.gov.tr adresinden Gelir İdari Faaliyet Raporları çerçevesinde düzenlenmiştir.

Not 1: * Uzlaşmaya Konu Olan Vergi ve Ceza Tutarlarına Ulaşılamamıştır. Uzlaşılan tutarlar Merkezi Uzlaşma Ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Verilerini Kapsamaktadır.

Not 2:** Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Tablo 12’de uzlaşılan vergi oranları ile silinen vergi asılları yer almaktadır. Uzlaşmaya giren vergi tutarı ile uzlaşılan vergi tutarına oransal olarak baktığımızda silinen vergi aslının en yüksek olduğu yıl 2006 olmuştur. Silinen vergi asıllarının en düşük olduğu yıllar ise 2007 yıllarıdır. 2005-2018 yıllarında vergi asılları üzerinde ortalama % 37,77 oranında uzlaşmaya varılırken, % 62,23 oranında vergi asıllarının silindiği görülmektedir. Bu durum uzlaşma müessesinin vergi adaletini zedeleyen bir kavram olarak karşımıza çıkarmaktadır. Uzlaşmaya giren vergi cezaları ile uzlaşılan vergi cezaları oransal olarak baktığımızda 2008-2017 yılları arasında vergi cezalarının büyük bir oranda silindiği görülmektedir. 2006 ve 2007 yıllarında vergi cezaları üzerinde büyük oranda anlaşma sağlanmıştır. Genel olarak ise 2005-2018 yılları arasında vergi cezaları üzerinde % 16,97 oranında uzlaşmaya varılırken, % 83,03 oranında da vergi cezalarının silindiği görülmektedir. Bu durum uzlaşma müessesesinin, vergi kaybına neden olan mükelleflere verilen vergi cezaların hiçbir hüküm doğurmadığı sonucuna varılabilir. Zira ilgili yıllarda cezaların büyük bir çoğunluğunun silinmesinden de anlaşılmaktadır.

3.5. VERGİ YARGISI VE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMA İŞLEVİ

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanma aşamasında idare ile yükümlü arasında meydana gelen uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmemiş olanlarının yargı organlarına intikal ettirilerek mahkemeler tarafından çözüme kavuşturulmasını sağlayan kavramdır. Vergi yargısı, yükümlü ile idare arasında vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan sorunları kesin karar bağlar ve genel düzenleyici işlemlerin vergi kanunlarına uygunluğunu denetler ve gerekirse bu tasarruf iptal eder.²⁶⁷

Vergi yargısı denetimi, vergi adaletini sağlamaya yardımcı olur. Vergisel işlemlerin yargısal denetimden geçmesi ve yargılama hukukuna bağlı olarak yürütülen işlerin tam ve düzenli yerine getirilmesi sonucunda vergi adaleti sağlanmış olacaktır. Bu anlamda vergi adaletinin sağlanması gerçek manada sosyal ve ekonomik barış sağlanmış olacaktır.²⁶⁸

²⁶⁷ Yüce, a.g.e., ss. 47-48.

²⁶⁸ Yüce, a.g.e., s. 53.

Vergi adaletinin gerçekleşmesinde asıl sorumluluk vergi mevzuatlarını çıkaran yasama organına aittir. Fakat vergi yasaları ve vergi dairelerince alınan önlemler adaleti sağlamada yetersiz kalmaktadır. Günümüzde piyasa ve ekonomide meydana gelen sürekli değişimler, vergi uygulamalarında meydana gelen aksaklıklar, kanunların hem vergi idaresi hem de mükellefler tarafından anlaşılır olmaması, vergi mevzuatlarında ki boşluklar gibi nedenlerden dolayı vergi adaletini sağlamayı engellemektedir. Bu aksaklıkların giderilmesi ve en aza indirilmesi etkin vergi yargısı sistemi ile mümkün hale gelecektir.²⁶⁹

3.6. VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMAK İÇİN NELER YAPILMALI?

Vergi adaletinin sağlanması ülkemizde sosyal ve ekonomik barışın oluşması bakımından büyük önem arz etmektedir. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için çeşitli yollara ve yöntemlere başvurulabilir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.²⁷⁰

- Vergi adaletinin sağlanabilmesi için öncelikle kayıt dışı ekonomiyi azaltmak gerekir. Çünkü kayıt dışı ekonomi devletin vergi gelirlerinde azalmalara neden olduğu için devlet azalan vergi gelirlerini arttırmak güdüsüyle dürüst mükelleflerin faaliyetlerine daha yüksek oran vergi uygulayacak ve bu durum vergilendirmede adaletsizliğe yol açacaktır.
- Devletin kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı faaliyetleri arttırmak, denetimleri sürekli hale getirmek ve denetimlerin etkinliğini arttırmak gerekir.
- Vergi dışı gelirlerin tespit edilerek vergiye tabi tutulması sağlanmalıdır.
- Kaynağı belli olmayan gelir, harcama ve tasarruflar vergiye tabi tutulmalıdır.
- Kayıtlı işçi sayısı arttırılmalıdır.
- Emek gelirleri üzerindeki vergi azaltılmalıdır.
- Teşvikler arttırılarak kayıtlı ekonomiye geçiş sağlanmalıdır.
- Kaçakçılık faaliyetleri önlenmelidir. Gümrük denetimleri arttırılmalıdır.

²⁶⁹ Yüce, a.g.e., s. 53.

²⁷⁰ Hüseyin Bozkurt, Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?, <https://www.muhasabenet.net/makale-huseyin-bozkurt-vergi%20adaleti%20nasil%20saglanir.html>, (Erişim Tarihi: 26.12.2018).

- Gelir üzerinden elde edilen vergilerin tabana yayılması sağlanmalıdır. Çünkü bu vergiler subjektif karakterli olduğu için kişinin maddi ve manevi durumlarını dikkate alır. Ayrıca gelir seviyelerine göre artan oranlılık uygulanabilmektedir.
- Dolaysız vergilere yapılacak olan artışın çok dikkatli belirlenmesi gerekir. Çünkü dolaysız vergilere yapılacak olan bir artış ilk zamanlarda vergi gelirlerini arttırsa da belli bir süre sonra sermayenin piyasadan çekilmesine neden olacak ve üretim azalarak kayıt dışı ekonomik faaliyetler ortaya çıkabilecektir. Ancak dolaysız vergilerin yükü azalırsa vergi gelirleri başta fazla artmamış olacak fakat üretim ülke içinde kalacaktır. Vergi adaletinin sağlanmasına en uygun yapıda olan dolaysız vergilerin artması için kayıt dışının azalması için idarenin konuyla ilgili kanuni alt yapılar oluşturması ve istikrarlı bir şekilde bunları uygulaması gerekir.²⁷¹
- Yine vergi adaletinin sağlanması için toplumdaki vergi yükünün azalması gerekir.

Vergi adaletini sağlamada yukarıda sayılan yol ve yöntemlerin uygulanmasında devletin kesin ve kararlı olması gerekmektedir. İzlenecek politikaların titizlikle seçilmesi ekonomiye zarar vermemesi gerekir. Politikaların vergi adaletini sağlanmasında etkin ve verimli olacak şekilde seçilmesi gerekir.

²⁷¹ Rüknettin Kumkale, Vergi Adaleti, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-adaleti/23286>, (Erişim Tarihi: 01.04.2019).

SONUÇ

Devletlerin ekonomik olarak varlıklarını sürdürebilmeleri için en gerekli olan gelir kaynağı vergiler olmuştur. Vergiler, özellikle sosyal devlet anlayışına sahip ülkelerde kamu harcamalarının finansmanında önemli bir kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde uygulama da olan birçok vergi çeşidi vardır. Ekonominin gidişatı, yaşanan politik ve idari olaylar, bir takım sosyal amaçlar, zaman içerisinde yeni vergilerin uygulamaya konulmasına neden olmuştur. Ancak ülkemizde her salınan verginin asıl amacı gelir sağlamak yönünde olmuştur.

Devletler toplumdaki bireyler üzerine vergi salarken dikkat etmeleri gereken hususlardan biri ve en önemlisi vergide adaleti sağlamaktır. Vergi adaletinin sağlanması devletlerin varlık nedenlerinden biridir. Zira toplumda vergi adaletinin gerçekleştirilmesi Anayasamızda yer alarak korunan bir durumdur.

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi için her ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli yöntemler kullanılmıştır. Bu yöntemler fayda ilkesi ve ödeme gücü kavramıdır. Bu kavramlar sayesinde vergi adaletinin sağlanması amaçlanmıştır. Ödeme gücünü gelir, servet ve tüketim harcamaları belirlemektedir. Ödeme gücüne ulaşmada ise bir takım teknikler geliştirmiştir. Bunlar asgari geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlılık, muafiyet ve istisnalar olmuştur. Ancak bu teknikler gerçek ödeme gücüne ulaşmada bazen yetersiz kalmıştır. Çünkü gerçek ödeme gücünü belirlemek her zaman zor olmuştur. Bu teknikler sayesinde bireyin gerçek ödeme gücü yaklaşık olarak ortaya konmaya çalışılmıştır.

Vergi adaletini bozan birçok unsur olmuştur. Vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi afları ve en büyük tehdit olan kayıt dışı ekonomidir. Özellikle toplumda vergi yükünün ağır bir şekilde hissedilmesine neden olan olay kayıt dışı ekonomik faaliyetlerdir. Vergi adaletinin etkileyen bu unsurlar en aza indirilmez ise toplumdaki bireyler arasındaki vergi yükü adaletsiz bir şekilde dağılmış olacaktır.

Vergi adaleti konusunda önemli bir kavram ise vergi yüküdür. Vergi yükünün, kişilerin gelirlerinin ne kadarını vergi için ödediklerini gösterdiği düşünüldüğünde ülkemizde vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle vergi yükünün özellikle düşük geliri bireyler üzerinde çok fazla olduğu görülmektedir.

Ülkemizde uygulanan vergiler gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmıştır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olarak geçerken, harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler olarak anılmaktadır. Gerçek vergi adaletinin sağlanması için gelir ve servete sahip olan kişilerin vergilendirilmesi gerektiği aşikârdır. Fakat ülkemizde vergi tabanının genişliği ve tüketim harcamalarının çok olması nedeniyle daha çok harcama vergilerinin üzerinde durulduğu görülmektedir. Vergi adaleti bu noktada sekteye uğramaktadır. Adaletli bir vergi sistemi için kişilerin gelirlerini doğru beyan edecek kadar vergi bilincine sahip olması gerekir.

Ülkemizde beyana dayalı bir sistem mevcuttur. Çünkü bir birey gelirini yine en iyi kendisi bilir. Ancak bireyler kazançlarının bir kısmını vergi olarak ödemek istemedikleri için beyana dayalı sistem uygulanamaz hale gelmiştir. Devlet kişilerden alamadıkları vergileri kesinti yoluyla vergi sorumlularından almaktadır. Bu durumda en çok etkilenen ücretli kesim olmuştur.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise bu vergiye çoğu zaman çifte vergi gözüyle bakmışlardır. Ayrıca ülkemizde kurumlar vergisi oranının düşük olması sermaye gelirlerinin daha düşük vergilendirilmesine neden olmuştur.

VİV' si ise vergi gelirleri içindeki payı son derece düşüktür. Zira ölüm yoluyla hiçbir çaba sarf etmeden mirasçıya geçen gelirin vergilendirilmesi kadar doğal bir şey yoktur. Bu sebeple VİV' nin doğru bir şekilde tespit edilip verilmesi sağlanmalıdır.

MTV' sinin kendi içinde oto kontrol mekanizması mevcuttur. Motorlu aracın motor gücü, silindir hacmi gibi özellikler neticesinde ödenmesi gereken vergi bellidir. Ayrıca araçların trafiğe tescil edildiği için vergi kaybı yaşanmamaktadır.

Vergi adaletinin ülkemizde zayıf olmasının bir nedeni de devletin vergilere daha çok gelir sağlayıcı yönüyle bakmasıdır. Ülkemizde hazineye en çok gelir getiren vergilerin KDV'si ve ÖTV'si gibi tüketim üzerinden alınan vergiler olduğu düşünüldüğün de vergi adaletinin son derece zayıf olduğu görülmektedir. Ülkemizde tüketim üzerinden alınan vergilerin toplanması gelir ve servet üzerinden alınan vergilere göre daha kolaydır. Çünkü bu vergileri toplamak ekstra denetim gerektirmez. Maliyeti daha azdır. Oysa gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin matrahını saptamak için sıkı denetim gerekir. Bu sebeplerle harcama üzerinden alınan vergiler ülkemizde her zaman daha cazip hale gelmiştir. Ancak bu durum toplumdaki yüksek geliri kişilerle düşük gelirli kişiler arasında vergi yükünü arttırmaktadır.

Ülkemizde dolaysız bir vergi olan gelir vergisi dolaylı bir vergi olan katma değer vergisinden çok önce uygulanmaya başlamasına rağmen devletin vergi gelirleri arasında KDV'nin gerisinde kalmıştır. KDV'si yürürlüğe girdikten sonra vergi gelirleri içinde en çok paya sahip vergi haline gelmiştir. KDV'si uygulaması sürekli geliştirilerek şuanda devletimizin vergi gelirleri arasında birinci sırasındaki yerini almıştır. Bu sırayla yine bir dolaylı vergi olan ÖTV'si izlemektedir. Bu durum gösteriyor ki ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergiler vergi gelirleri içinde en büyük paya sahiptir. Bu sebeple ülkemizde vergi adaletinin sağlanmasına önem verilmeyip vergilerin daha çok bütçeye yüksek gelir getirecek şekilde düzenlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmamızdaki verilere göre 2000 yılı sonrası dönemden günümüze ülkemizde alınan vergilerin tahsilatları zaman içinde değişiklik göstermiştir. Vergi gelirleri içinde sırasıyla en yüksek paya sahip KDV, ÖTV, GV, KV gibi vergiler günümüze kadar sürekli artış gösterse de oransal olarak bazı yıllarda ekonominin gidişatına bağlı olarak düşüş göstermiştir. Ancak yine de KDV ve ÖTV gibi vergiler GV ve KV' nin önüne geçmiştir. Ülkemiz gibi gelişmekte olan bir ülkede yer alan vergilerin tahsilat oranlarına bakıldığında dolaysız vergilerin %30, dolaylı vergilerin ise %70 civarlarında olduğu görülmektedir. Bu durum da Türkiye' de vergi adaletinin ne kadar zayıf olduğunu göstermektedir.

Toplumda bireyler arasında vergi adaletinin sağlanmasında önemli unsur etkin ve sıkı denetimlerdir. Etkin yapılan denetimler ülkemizde kayıp ve kaçakçılık oranlarını en aza indirerek vergi geliri kaybını önler ve gelirin vergilendirilmesi sonucunu doğurur. Bu durumda toplumdaki bireyler arasındaki vergi yükü azalmış olur. Ancak dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilere göre daha yüksek olması ülkemizde denetim faaliyetlerinin zayıf olduğunun kanıtı niteliğindedir. Son yıllarda denetim faaliyetlerinin attığı görülse de yapılan denetimlerin yeterince etkin olmadığı gözlemlenmektedir. Eğer denetimler etkin ve kararlı olursa devletin vergi kaybı azalacaktır. Böylece devleti vergi kaybına uğratan ve uğratmak isteyen diğer mükellefler üzerinde bir baskı olacak ve vergi kaçırmaya çekinir hale geleceklerdir.

Ülkemizde 2000 yılı sonrası dönemden beri dolaylı vergilerin bütçe içindeki payı belli zamanlarda düşüş gösterse de hiçbir yılda dolaysız vergilerin altına inmemiştir. Dolaysız vergileri ise bütçe içinde zaman içinde dalgalanmalar gösterse de arzu edilen düzeyde olmamıştır. 2000 yılı sonrası dönemde de vergi adaleti sağlanamamıştır.

Ülkemizde vergi adaletini zedeleyen bir takım durumlarda mevcuttur. Özellikle uzlaşma müessesesi ve çok sık çıkan vergi afları bunların başında gelmektedir. 2000 yılı dönemde sonrasında uzlaşma sonuçları neticesinde birçok mükellefin vergi aslı ve cezaları silmiştir. Aynı şekilde sürekli çıkan vergi afları neticesinde devleti vergi kaybına uğratan mükellefleri adeta ödüllendiren bir kavram olana vergi afları neticesinde mükelleflerin vergileri silinmiş ya da yapılandırılmıştır. Bu durum dürüst mükellefin vergiye karşı olan bakış açısını olumsuz olarak etkilemektedir. Psikolojik olarak etkilenen dürüst mükellefler belli bir süre sonra devlete olan inancını kaybedip vergilerini ödeme eğilimi içine girebilmektedir. Bu sebeple devletin bu uygulamaları son derece dikkatli seçmesi gerekir. Çıkan bu afların amacı hazineye gelir sağlamaktan ziyade vergisini ödemeyen mükelleflerin vergi borçlarını ödenmesini sağlamak, bu mükellefleri tekrar ekonomiye dâhil etmek olmalıdır.

Vergi adaletinin sağlanmasında vergi yargısı da önem arz etmektedir. İdare ile yükümlü arasındaki vergi kanunlarına dayalı anlaşmazlıkların giderilmesi için vergi yargısına ihtiyaç vardır. Vergisel davalar yargı aşamasında ağır ilerlemektedir.

Vergi adaletinin sağlanmasında devlete önemli görevler düşmektedir. Öncelikle toplumda bireylerin vergiye karşı olan tutumunun iyileştirilmesi gerekir. Vergi bilincinin ve ahlakının oluşturulması için çeşitli yöntemlerin geliştirilmesi sağlanmalıdır. Çünkü bireyler vergiye karşı olumlu bakarlarsa o derece vergi ödemek isteyeceklerdir. Vergiler yapısı itibarıyla her ne kadar karşılıksız olsa da kişiler ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak döneceğini bilmelidir.

Bireylerin vergiye karşı olan olumsuz tutumlarının olumlu yönde değişebilmesi için öncelikle üzerlerinde ki vergi yükünün azalması gerekir. Bireyler üzerindeki vergi yükünün azalması içinde öncelik hedef kayıt dışı ekonomiyi kayıtlı hale getirmek olmalıdır. Eğer bir ülkede kayıt dışı ekonomi fazla ise devlet azalan vergi gelirlerini arttırmak için yeni vergiler salacak ya da var olan vergilerin oranlarını yükseltecektir. Bu durum bireyler üzerindeki vergi yükünü attıracaktır.

Sonuç olarak ülkemizde vergisel anlamda adaletin sağlanabilmesi için öncelikle toplumdaki vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşturulması sağlanmalıdır. Bunun içinde toplumdaki bireylerin devlete güvenmesi gerekir. Özellikle beyana dayalı vergi sistemi ortamında bireylerin vergi matrahlarını doğru bir şekilde bildirmesi vergi adaleti açısından önemlidir.

Adil bir vergi sisteminin sağlanabilmesi için vergisel projelerin mükellefe yönelik olması, hizmet kalitesini arttırmaya yönelik projeleri geliştirilmesi sağlanmalıdır.

Vergi idaresi tarafından makul vergi yükünün varlığı sağlanmalı, vergi politikalarının geniş tabana yayılması sağlanmalıdır.

Vergi adaletinin sağlanması yönünde en büyük engel olan kayıt dışının en aza indirilmesi için mükelleflerin vergiye karşı olan gönüllü uyumunun sağlanması, kayıtlı ekonominin ülkemizde bir kültür olarak yerleşmesi sağlanmalıdır. Kayıt dışı ile mücadele için istikrarlı ve etkin sistemlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

Vergi gelirlerinden elde edilen tutarın hangi kamu harcamaları için finanse edildiği devletin sunacağı raporlarda açıkça belirtilmeli ve hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.

Vergi adaletinin sağlanmasında uygulanacak politikalar seçilirken toplumun her kesimi göz önünde bulundurulmalı ve katılımcı bir anlayış benimsenmelidir. Politikalar hayata geçirilmeden önce olumlu ve olumsuzluk yaratabilecek yönleri etraflıca değerlendirilmelidir. Bir politika uygulanmaya karar verildikten sonra ise kararlı ve istikrarlı olunmalıdır. Ancak bu şekilde uygulamadan verim alınabilir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR VE TEZLER

Aghayev, Orkhan. **Vergi Adaletinin Sağlanması ve Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye ve Azerbaycan Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, 2001.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

Aktan, Coşkun, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural. **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım, 2004.

Aktan, Coşkun Can ve Dilek Dileyici, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Mart, 2009, s. 207.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayınevi, 5. Basım, Şubat, 2012, s. 64.

Bulutoğlu, Kenan. “**Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Bir Kuramı**”, Filiz Kitabevi, Dördüncü Yayım, İstanbul, 1988.

Çubukçu, Murat. **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Edizdoğan, Nihat, Erhan Gümüş ve Özhan Çetinkaya. **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, Mart, 2011.

Eker, Aytaç. **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, Eylül, 2005.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2003.

Görür, Hamit. **Vergi Hukukunda Adalet İlkesi**, İzmir, 2010.

Gürdal, Temel. **Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Aralık, 1994.

Herekman, Aykut. **Kamu Maliyesi**, (Genel Vergi Kuramı), Cilt II, Tıpkı 2. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.

Kukuş, Bayram Ali. **Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül, 2010.

Mercan, Saygın. **Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Cilt: 1, Genel Kısım, 2. Bası, Ankara, 1985.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesine Giriş**, Trabzon, Ekim 1996.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007.

Sağbaş, İsa. **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, 2008.

Serakibi, İzzet Onur. **Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.

Stiglitz, Joseph E. (Çev., Ömer Faruk Batırel), **Kamu Kesimi Ekonomisi**, İkinci Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 396, İstanbul, 1994.

Şaan, Ayşe. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs, 2008.

Şenyüz, Doğan, Metin Erdem ve Ahmet Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, **Muhasebe Finansman Vergi**, Ankara, 2011.

Tekeli, Asuman Sevim. **En Az Geçim İndirimi: Türkiye ve Bazı Ülke Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Ondokuzuncu Bası, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, Ekim, 1996.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim, 2005.

Yüce, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, 2012.

MAKALELER

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter. “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, Ocak-Şubat 2005, ss. 5-27.

Akbey, Ferhat. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, Yıl: 2014, ss. 63-103.

Aktan, Coşkun Can. “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?”, **Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını**, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, 2002.

Altun, Nurullah ve Hakan Yavuz. “Vatandaşların Katma Değer Vergisi Hakkındaki Tutum ve Algısı: Sakarya ve Düzce Örneği”, *Journal of Current Researches on Business and Economics*, Volume: 7, Issue: 1, Year: 2017, ss. 35-46.

Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 3, 2007, ss. 227-252.

Ayrançöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere. “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi.”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, [IV] 2, Kasım, 2013, ss. 249-270.

Aytaç, Deniz. “Maliye Politikasında Amaç Araç Uyumu: Ücret Vergileri ve Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Bir İnceleme”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15 Sayı: 1, ss. 135-148.

Bakırtaş, Doğan. “Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2012, ss. 41-51.

Çalçalı, Önder ve Ahmet Yılmaz. “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum”, **Yönetim ve Ekonomi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Cilt: 20, Sayı: 2, Manisa, 2013, ss. 243-258.

Çapar, Mustafa. “Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 52, ss. 121-134.

Daşdemir, Sevinç. “Dünya Vergi Politikalarında Yükselen Bir İmaj: Katma Değer Vergisi”, **Vergi Raporu**, Sayı: 219, Aralık, 2017, ss. 48-58.

Demir, İhsan Cemil. “Katlanabilir Vergi Yüğü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XVIII, Sayı: 2, Aralık, 2016, ss. 1-20.

Demir, Müslim. “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694 – 528X, Sayı: 18, Ekim, Kasım, Aralık, 2019, ss. 1-10.

Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş. “Vergi Afları ve Türkiye’ de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran, 2013, ss. 99-119.

Erkin, Gözde. “Artan Oranlık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 4, 2012, ss. 235-254.

Eroğlu, Onur ve Ömer Özgür Eftekin. “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11, Yıl: 11, Sayı: 2, 2015, ss. 233-250.

Gediz Oral, Burcu, Tuğba Arpazlı Fazlılar ve Özgür Emre Koç. “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2015, ss. 119-149.

Gerçek, Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa. “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı: 1, 2014, ss. 81-130.

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergilendirme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yönetim Kurulu Dergisi**, Sayı: 4, Yıl: 1998, ss. 177-201.

Güneş, Gülşen. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Yaklaşımı”, **Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt: 19, Sayı: 1-2, Yıl: 1999, ss. 351-358.

Güran, Mehmet Cahit. “Vergilendirmede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”, **H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2004, ss. 243-265.

İlhan, Gökalp. “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694 – 528X, Sayı: 12, Mayıs, 2007, ss. 1-13.

İnaltong, Ceyhan. “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs, 2012, ss. 16-30.

Kaplan, Recep. “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, ss. 367-368.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, Basım Yılı: 2014, ss. 1259-1308.

Karakurt, Birol ve Tekin Akdemir. “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, Yıl: 2010, ss. 129-154.

Karayılmazlar, Ekrem ve Mehmet Cahit Güran. “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi S.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 60, ss. 141-169.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, ss. 23-44.

Kılıçaslan, Harun ve Sercan Yavan. “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Yıl: 13, Sayı: 2, 2017, ss. 33-51.

Mutlu, Abdullah, Ahmet Arslan ve Kadir Kartalcı. “Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika’nın Karşılaştırılması”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, Kış 2014, ss. 56-73.

Ömür, Özgür Mustafa ve Adnan Gerçek. “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, Haziran, 2017, ss. 197-216.

Öz, Ersan, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkıran. “Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, 2014, ss. 1-19.

Öztürk, Serdar ve Özlem Ülger. “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, Ocak, 2016, ss.

Rakıcı, Cemil ve Cansu Aydoğdu. “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi**, Vol. 25(33), ISSN: 1305-5577, ss. 221-239.

Sancar, Canan ve Mehmet Şentürk. “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:28, Ocak-Şubat, 2012, ss. 1-13.

Saraçoğlu, Fatih. “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Konferansları**, 40. Seri, 2001, ss. 59-68.

Savaşan, Fatih ve Hakkı Odabaş. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **SÜ İBBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 10, 2005, ss. 1-28.

Savaşan, Fatih. “Vergi Afları: Teori ve Vergi Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.VIII, Sayı: 1, 2006, ss. 41-65.

Susam, Nazan ve Nagihan Oktayer. “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran, 2007, ss. 105-123.

Şanver, Cahit. “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:18, Sayı: 2, 2018, ss. 35-63.

Şentürk, Suat Hayri. “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 9(3), Aralık, 2014, ss. 129-143.

TANZİ, Vito ve Howell ZEE. Tax Policy for Developing Countries: “Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Vergi Politikası”, (Çev., İ.Halil BAĞDINLI), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 205, Ekim 2005, s. 25.

Taylar, Yıldırım. “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri Ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012), ss. 435-467.

Uğur, Atilla Ahmet. “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **International Journal of Public Finance**, Vol./Cilt: 1, Issue/Sayı: 2, 2016, ss. 122-145.

Yaraşır, Sevinç. “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, Mart, 2013, ss. 185-187.

Yavuz, Hakan. “Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, 2015, ss. 47-66.

Yeniçehri, Harun. “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, Temmuz 2014, ss. 77-85.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık, 2011, ss. 21-32.

Yiğit Şakar, Ayşe. “İşletmelerde Mesleki Eğitim Gören Öğrencilere ve Çıraklara Yapılan Ücret Ödemelerinde Asgari Geçim İndirimi Uygulanır mı?”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Sayı: 25, Yıl: 7, Mart 2012, ss. 249-255.

Yoruldu, Mutlu ve Nilüfer Zeybek Yoruldu. “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Ağustos, 2016, ss. 51-70.

İNTERNET KAYNAKLARI

Kolayaof.com, Vergi Teorisi, http://kolayaof.com/ornek_ozet/MLY202U.pdf, (Erişim Tarihi: 22.01.2017).

Cihan Yüksel, Kamu Maliyesi Özet Ders Notları, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, http://www.cihanyuksel.org/mly315_ders_notu.pdf, (Erişim Tarihi: 21.06.2017).

Ekodialog.com, Vergi Yükü ve Vergi Tazyiki, http://ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_yuku_vergi_tazyiki.html, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

İ.Halil Bağdınlı, Vergi Yükü Ve Vergi Rekabeti, Bölüm:1 Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-halil-bagdlinli.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

Bilgiler Sitesi, Gelir Vergisi Nedir, Özellikleri Nelerdir, Nelerin Gelir Vergisi Ödenir?, <http://www.bilgilersitesi.com/gelir-vergisi-nedir-ozellikleri-nelerdir-nelerin-gelir-vergisi-odenir.html>, (Erişim Tarihi: 03.12.2017).

Hüseyin Bozkurt, Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?, https://www.muhasabenet.net/makale_huseyin_bozkurt_vergi%20adaleti%20nasil%20saglanir.html, (Erişim Tarihi: 26.12.2018).

www.gib.gov.tr

www.vdk.gov.tr

