

T.C.
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN
TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mert YILDIRIM

Danışman
Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

BOLU 2019

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Mert YILDIRIM'a ait "Vergilemenin Mali Amacı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliğiyle/ oy çokluğuyla kabul edilmiştir.

25.06.2019

Unvan, Adı, Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ



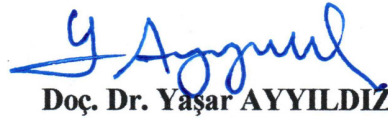
Üye : Doç. Dr. Yunus DEMİRLİ



Üye : Dr. Öğr. Üyesi İbrahim KÜLÜNK



Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum, “**Vergilemenin Mali Amacı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**” başlıklı çalışmanın yazılmasında, bilimsel ve etik kurallara uyulduğunu, başvurulan kaynaklardan yapılan alıntılarının adlarının bilimsel kurallara uygun olarak metin içinde, dipnotlarda ve kaynaklarda gösterildiğini, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin tamamının ya da bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.



Mert YILDİRIM

25.06.2019

ÖN SÖZ

Ekonomik anlamda devletlerin varoluşunun en önemli unsurunu ve toplumu oluşturan bireylerin katlandıkları en önemli mali fedakarlığı temsil eden vergiyi temel alan bu çalışmada, Türk vergi sisteminin bir panoraması sunularak vergilemenin en temel işlevini (mali fonksiyon) gerçekleştirmesindeki başarısı değerlendirilmiştir. Türkiye’de vergi performansını belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmanın, Türk vergi sisteminin yapısal sorunlarını belirli sınırlar içerisinde güncel olarak ortaya koyması ve bunların çözümünde uygulanabilecek vergi politikalarının hazırlanmasında yol gösterici olması hedeflenmiştir.

Tez yazım süreci boyunca bilgi birikimini ve deneyimlerini cömertçe paylaşan, çalışmaya titizlikle ilgi gösteren, yardımını ve desteğini esirgemeyen saygıdeğer tez danışmanım Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ’a teşekkürü borç bilmekteyim. Hem lisans hem de yüksek lisans eğitimini almış olduğum bu üniversite ve bu bölüm çatısı altında, bana maliye ilmini öğreten, sevdiren ve bu eserin oluşmasına aracılık eden bilimsel altyapıyı kazandıran değerli hocalarım Prof. Dr. Tarık Vural’a, Doç. Dr. Yunus DEMİRLİ’ye ve Dr. Öğr. Üyesi Erdoğan TEYYARE’ye şükranlarımı sunuyorum. Ayrıca tez jürimde bulunan Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Külünk’e çalışmaya göstermiş olduğu ilgiden dolayı teşekkür ediyorum.

Yine lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca bana samimiyetle yol gösteren ve değer veren kıymetli öğretim elemanı hocalarım Arş. Gör. Gökhan GÜRER’e, Arş. Gör. Çağrı İŞLER’e, Arş. Gör. Eyüp Akbulut’a, Öğr. Gör. Yüksel Çağdaş’a ve Arş. Gör. Dr. Kadir AYYILDIRIM’a teşekkür ediyorum.

Son olarak tüm hayatım boyunca bana maddi ve manevi anlamda destek olup, her zaman için güvenen ve inanan, izahı mümkün olmayan bir minnet duyduğum değerli aileme; Bolu’daki yüksek lisans eğitimim süresince evinin kapılarını açarak beni

misafir eden başta Hidayet AKYÜZ olmak üzere tüm kıymetli dostlarıma sevgilerimi sunuyorum.

Mert YILDIRIM

25.06.2019



ÖZET

VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mert YILDIRIM

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışmanı: Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Haziran 2019, 139 + xvi Sayfa

Vergi, tarihsel gelişimi itibariyle, uygarlık tarihi kadar eski ve her dönem önemini korumuş bir kavramdır. Devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin fonksiyonlarında zaman içerisinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

Klasik iktisadi anlayış, devletin ekonomide tarafsız bir niteliğe sahip olmasını ve sadece kamu harcamalarını finanse etmeye yetecek miktarda vergi toplanması gerektiğini savunmuştur. Modern iktisatçılar tarafından savunulan refah iktisadı ise, bir ekonomide vergilerin, mali amacın yanında ekonomik ve sosyal amaçları da yerine getirmesi gerektiğini savunmuştur.

Devletlerin vergilemedeki en önemli önceliği, vergilemenin mali amacının gerçekleştirilmesidir. Vergilemenin mali amacı, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için yeterli gelirin sağlanmasını ifade etmektedir. Mali nitelikte bir vergilemenin gerçekleştirilmesi için, hem gelir elde etme hedefine odaklanan hem de ekonomik ve sosyal öncelikleri dikkate alan bir vergi sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

Bu çalışma, Türk vergi sisteminin vergilemenin mali amacına uygunluğunun değerlendirilmesi amacıyla yapılmıştır. Bunun için Türk vergi sistemi, mali

performansını ve yapısal özelliklerini yansıtan verilerin yardımıyla incelenmiştir. Ayrıca OECD üye ülkelerine ait vergi yükü verileri ve dolaylı-dolaysız vergi oranları kullanılarak uluslararası alanda karşılaştırma yapılmıştır.

Çalışmanın sonucunda Türk vergi sisteminin başlıca; vergi yükünün düşüklüğüne, borçlanma sebebiyle gerçekleşen faiz ödemelerinin fazlalığına, vergi gayretinin yetersizliğine, artan vergi harcamalarına, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ve vergi adaletine uygunsuz bir şekilde oluşmuş dolaylı vergilere ve stopaja dayalı yapısına bağlı olarak verginin mali amacını yerine getirmediği belirlenmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi, Vergilemenin Mali Amacı, Vergileme İlkeleri, Türk Vergi Sistemi

ABSTRACT

EVALUATION OF THE TURKISH TAX SYSTEM IN TERMS OF FISCAL FUNCTION OF TAXATION

Mert YILDIRIM

Master Thesis

Department of Finance

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Yaşar AYYILDIZ

June 2019, 139 + xvi Pages

As of historical development, the tax is as old as the history of civilization, and it is a concept that maintains its importance every phase. Significant changes have occurred in the functions of the taxes, which constitute the most important source of income for the states. Classical economic system argued that the state should have a neutral position in the economy and only collect enough taxes to finance public expenditures. Welfare economics which are advocated by modern economists argue that taxes in an economy should administer the economic and social functions as well as fiscal function.

The priority objectives of the states in taxation are administer of the fiscal function of taxation. The fiscal function of taxation states that it acquisitions enough income for the financing of public goods and services. For the administered of a fiscal taxation, a tax system which both focusing on the objective of income acquisition and considers to the economic and social priorities must to be created.

This study, was make to assess whether the Turkish tax system is in compliance with function of taxation. For this, the Turkish tax system was analyzed with the help of data which reflecting its financial performance and structural characteristics. In

addition, international comparisons were made using the tax burden datas and indirect-direct tax rate of OECD member countries.

As a result of the study, it is determined that the Turkish tax system does not administer its fiscal function of the tax due to the low tax burden, the excess of interest payments because of debt raised, deficiency of tax effort, increased tax expenditure, the magnitude of the shadow economy and the structure based on indirect taxes and deduction at the source that are improperly formed to tax equity.

Key words: Tax, Fiscal Function of Tax, Principles of Taxation, Turkish Tax System

*Varlığımızı borçlu bulunduğumuz başta
Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk'e ve tüm aziz şehitlerimize...*

İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI.....	ii
ETİK UYGUNLUK BEYANI.....	iii
ÖN SÖZ	iv
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	viii
İÇİNDEKİLER	xi
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİL VE GRAFİKLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi

GİRİŞ	1
-------------	---

I. BÖLÜM

1. VERGİNİN TANIMI, AMAÇLARI VE VERGİLEME İLKELERİ.....	4
1.1. Verginin Tanımı	4
1.2. Verginin Özellikleri	6
1.3. Verginin Tarihsel Gelişimi.....	7
1.4. Vergilerin Haklılığını Açıklayan Teoriler.....	9
1.4.1. Vergilemede Faydalanma Teorisi.....	10
1.4.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Açıklayan Görüş.....	11
1.4.1.2. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Açıklayan Görüş	12
1.4.1.3. Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Açıklayan Görüş	13
1.4.2. Vergilemede Ödeme Gücü Teorisi	14
1.5. Verginin Amaçları.....	15
1.5.1. Verginin Mali Amacı	17
1.5.2. Verginin Ekonomik Amacı	19

1.5.3. Verginin Sosyal ve Diğer Amaçları	20
1.6. Vergileme İlkeleri	22
1.6.1. Vergileme İlkelerinin Tanımı ve Niteliği	22
1.6.2. Vergileme İlkelerinin Tarihsel Gelişimi	23
1.6.3. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	25
1.6.3.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi	25
1.6.3.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi	26
1.6.3.3. Vergilemede Uygunluk İlkesi	27
1.6.3.4. Vergilemede İktisadilik İlkesi	28
1.6.4. Modern Vergileme İlkeleri	29
1.6.4.1. Vergilemede Genellik İlkesi	29
1.6.4.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi	30
1.6.4.3. Vergilemede Kanunilik İlkesi	32
1.6.4.4. Vergilemede İstikrar İlkesi	33
1.6.4.5. Vergilemede Esneklik İlkesi	34
1.6.4.6. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi	35
1.6.4.7. Vergilemede Verimlilik İlkesi	35
1.6.4.8. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi	36

II. BÖLÜM

2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ.....38

2.1. Vergilerin Farklı Ölçütlere Göre Sınıflandırılması	38
2.1.1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı	39
2.1.2. Ad-Valorem (Değer Esaslı)-Spesifik (Miktar Esaslı) Vergi Ayrımı	42
2.1.3. Sübjektif (Şahsi)-Objektif (Gayrişahsi) Vergi Ayrımı	43
2.1.4. Gelir-Harcama-Servet Vergileri Ayrımı	44
2.2. Konularına Göre Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Vergiler	44
2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	45
2.2.1.1. Gelir Vergisi	45
2.2.1.2. Kurumlar Vergisi	50
2.2.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	51
2.2.2.1. Katma Değer Vergisi	52

2.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi	55
2.2.2.3. Gümrük Vergisi	59
2.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	61

III. BÖLÜM

3. VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN TÜRK VERGİ

SİSTEMİNE AİT VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	64
3.1. Vergi Gelirleri ve Vergi Tahsil/Tahakkuk Oranının Değerlendirilmesi	64
3.2. Vergi Yükünün Değerlendirilmesi	69
3.3. Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranının Değerlendirilmesi	78
3.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Değerlendirilmesi	82
3.5. Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Göre Esnekliklerinin Değerlendirilmesi	93
3.6. Vergi-Borç İlişkisinin Değerlendirilmesi	97
3.7. Vergi Gayretinin Değerlendirilmesi	101
3.8. Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi	103
3.9. Vergi Maliyetinin Değerlendirilmesi	108

IV. BÖLÜM

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....111

KAYNAKLAR119

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri ve Vergi Tahakkuku İçerisindeki Payı (1975-2018)	65
Tablo 3.2: Türkiye'de Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı ile Enflasyon (Yİ-ÜFE) (TEFE) Arasındaki Fark (1975-2018)	68
Tablo 3.3: Türkiye'de Mükellef Başına ve Kişi Başına Düşen Vergi Miktarı (2003-2018)	73
Tablo 3.4: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yüğü (Sosyal Güvenlik Prim Ödemeleri Dahil) (1980-2017)	75
Tablo 3.5: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı (1975-2018)	79
Tablo 3.6: Türkiye'de Kamu Harcamalarında ve Vergi Gelirlerinde Reel Artış (1990-2018)	81
Tablo 3.7: Türkiye'de Konuları İtibarıyla Belli Başlı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1990-2018).....	86
Tablo 3.8: OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Konularına Göre Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1990-2016).....	90
Tablo 3.9: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Göre Esneklikleri	94
Tablo 3.10: Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Bazı Vergilerin GSYH'ye Göre Esneklikleri (1990-2018)	95
Tablo 3.11: Türkiye'de Vergi-Borç İlişkisi (1975-2018)	99
Tablo 3.12: Türkiye'de Vergi Gayreti (1990-2018)	102
Tablo 3.13: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirlerine Oranı (2006-2018)..	105
Tablo 3.14: Türkiye'de Vergi Maliyetinin Vergi Gelirlerine Oranı (2002-2018).....	109

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1: Türkiye'de Vergi Yüğü (1975-2018)	71
Grafik 3.2: OECD Ülkelerinin Vergi Yüğü Sıralamaları (2017)	76
Grafik 3.3: OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Vergi Yüğü Karşılaştırması (1975-2017)	77
Grafik 3.4: Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamalarının GSYH'ye Oranları (1975-2018)	80
Grafik 3.5: Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Faiz Dışı Kamu Harcamalarına Oranları (1975-2018)	83
Grafik 3.6: Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin GSYH İçerisindeki Payları (1975-2016)	84
Grafik 3.7: Türkiye'de Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Yüzdesel Dağılımı (2006-2018)	106
Grafik 3.8: Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Dağılımı (2017)	107

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	: Association of International Certified Professional Accountants
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
HMB	: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
IMF	: International Monetary Fund
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SBB	: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı
TL	: Türk Lirası
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, bir topluluk şeklinde yaşayan insanların, topluluk halindeki yaşantılarından doğan ortak ihtiyaçlarının karşılanması için kurulmuş kamusal örgütü ifade etmektedir. Devletin, toplumun sürekliliğinin sağlanması ve ülkelerin içinde buldukları koşullara bağlı olarak ortaya çıkan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik üstlenmesi gereken belli başlı görevleri bulunmaktadır. Bu görevlerin yerine getirilmesi için devlet, anayasal sınırlar içinde çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirleri ifade eden, kamu gelirlerini kullanmaktadır.

Kamu gelirleri içerisinde en fazla öneme sahip gelir türü ise vergilerdir. Devletin, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri çerçevesinde, karşılıksız ve cebren (zorla) aldığı ödemeleri ifade eden vergilerin; mali, ekonomik ve sosyal amaçları bulunmaktadır. Devlet bu amaçlara yönelik olarak ve yasal sınırlar içerisinde vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Vergilerin en önemli ve en temel amacı ise mali amaçtır. Verginin mali amacı, devletin kamu harcamalarını karşılayacak ölçüde yeterli vergi geliri elde etmesini ifade etmektedir. Ancak günümüzde devletlerin yükledikleri fonksiyonların çeşitlenmesi, vergilerin de hem mali amacı karşılayan hem de belirli sosyo-ekonomik gereklilikleri sağlayan bir yapıda olmalarını zorunlu hale getirmiştir. Bu nedenle mali amaca uygun bir vergi sistemi, kamu harcamaları için yeterli gelir yaratmasının yanı sıra gelir dağılımında adaleti gözeten, ekonomik büyüme ve kalkınmayı destekleyen, bölgesel eşitsizliklerin giderilmesini önceleyen ve toplum yararını benimseyen bir yapıda olmalıdır. Bu bakımdan bütüncül bir yaklaşımla ele alındığında bir vergi sisteminin mali amacı sağlama, başta vergi sistemin performansı olmak üzere kamu kesiminin ekonomideki etkinliğin ölçülmesinde belirleyici olmaktadır.

Çağdaş devletlerin birçoğunda olduğu gibi Türkiye’de de kamu gelirlerinin büyük bir kısmını vergiler oluşturmaktadır. Bu sebeple Türkiye’de hem ekonominin temel bir parçasını hem de devletin mali anlamda varoluşunu temsil eden vergilerin, mali amacını yerine getirip getirmediğinin belirlenmesi vergi sisteminin etkinliği açısından oldukça önemlidir.

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi sisteminin vergilemenin mali amacına uygun olarak gerekli yeterlilikleri gösterip göstermediğinin belirlenmesidir. Bunun için verginin mali amacı ile ilgili olarak; vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı, dolaylı ve dolaysız vergi oranları, vergi yükü, gibi temel kavramlar üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır. Belirtilen kavramların yanı sıra vergi-borç ilişkisi, vergi harcamaları, vergi gayreti ve vergi yönetim maliyeti gibi verginin mali amacını doğrudan veya dolaylı şekilde etkileyen unsurlar da incelenmiştir. Böylece bu konuya ilişkin olarak daha geniş açıdan yaklaşan güncel bir çalışma yapılarak literatüre katkıda bulunulması hedeflenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde, vergi teorisinin temel unsurları (verginin tanımı, özellikleri, tarihsel gelişimi, verginin haklılığını açıklayan teoriler, verginin amaçları ve vergileme ilkeleri) hakkında bilgiler verilmiş ve çalışmanın temelini oluşturan verginin mali amacı açıklanmıştır.

İkinci bölümde, vergiler belirli ölçütlere göre (dolaylı-dolaysız, ad valorem-spesifik, subjektif-objektif ve gelir-servet-harcama) sınıflandırılmıştır. Konuları itibarıyla Türk vergi sistemi içerisinde yer alan ve toplam vergi gelirleri içerisinde ağırlıklı paya sahip olan belli başlı vergilerin, vergi tekniklerine ilişkin bilgiler verilmiştir.

Son bölümde, ilgili kurum ve kuruluşlardan derlenen, Türk vergi sisteminin genel görünümünü yansıtan ve vergilemenin mali amacına doğrudan ve dolaylı olarak etkisi bulunan çeşitli verilere (bazıları OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olan) yer verilmiştir. 1975-2018 arası dönemde belirli yılları kapsayan bu verilere göre

oluşturulan tablolar ve grafikler aracılığıyla Türk vergi sisteminin mali amaca uygunluğu değerlendirilmiştir.



I. BÖLÜM

1. VERGİNİN TANIMI, AMAÇLARI VE VERGİLEME İLKELERİ

1.1. Verginin Tanımı

Devlet gerek kamu hizmetlerini gerekse ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirebilmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duyar (Akdoğan 1980: 5). Bu finansal kaynaklar ise çeşitli şekillerde sağlanabilir. Günümüzde bu finansal kaynaklardan en önemlileri, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği vergiler, harçlar, şerefiyeler, resimler vb. gelirlere oluşmaktadır. Ayrıca devletlerin borçlanma, emisyon vb. yollardan elde ettikleri gelirler de alternatif gelir kaynakları arasında gösterilebilir.

Devletlerin elde ettikleri gelirler arasında vergiler, zamanla kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli araç haline gelmişlerdir. Günümüzde de vergi kavramı en ilgi çekici ve en karmaşık yapıda olan mali araç konumundadır (Eker 1997: 122).

I. Dünya Savaşı'na kadar olan süreçte mali literatürde vergi; kamusal faaliyetleri finanse etmesi, zora dayanan mali bir yükümlülük olması ve karşılıksız bir ödeme olması gibi nitelikleri bulunan bir kamu geliri olarak tanımlanmıştır. Daha sonraki yıllarda ise vergiler, kamu gelirlerinin karşılanması için yeterli vergi geliri sağlamayı ifade eden ve temel işlevi olan mali fonksiyonunu yerine getirmesinin yanı sıra iktisadi ve sosyal hayatı düzenleyen birer araç haline gelmişlerdir (Turhan 1998: 21).

Günümüzde hayatın her alanında karşılaşılan ve hayatın önemli bir parçası olan vergi, Amerikalı bir yargıç olan Oliver Wendell Holmes tarafından, “Medeni toplumda yaşamın karşılığı olarak ödenen bir bedel” olarak tanımlanmıştır (Şen ve Sağbaş 2015: 2). Ayrıca verginin önemi, Benjamin Franklin tarafından “Dünyada kesin olan iki kavram, ölüm ve vergidir” ve ABD’li yazar John Stossel’in ifadesiyle de “Her ne kadar vergiler ile ölümün kaçınılmaz olduğu ifade edilse de en azından ölüm her sene tekrardan gelmez” şeklinde belirtilmiştir (Çelikkaya 2013: 4; Demir 2013: 25).

Türkiye’de vergi kavramı incelenecek olduğunda gerek Türk vergi mevzuatında gerekse Vergi Usul Kanunu’nda kanuni açıdan bir vergi tanımlaması yapılmamıştır. Sadece Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982)’nin 73. maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında verginin esasları şu şekilde belirtilmiştir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” (1982 Anayasası, m. 73).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda temel olarak verginin; kamu harcamalarını finanse etmek için alınması, mükellefin ödeme gücünü dikkate alması ve vergi ile ilgili esasların kanunlarla belirlenmesi şeklindeki niteliklerine yer verilmiştir. Ancak, sadece belirtilen nitelikleri dikkate alınarak vergi kavramının açıklanması yeterli olmayabilir.

Çeşitli nitelikleriyle birlikte daha kapsayıcı bir tanımlama yapılacak olduğunda vergi: “Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamusal mal ve hizmetlerin üretimi ile belirli ekonomik, sosyal ve siyasal hedeflerin gerçekleştirilmesi için, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre ve kanunlar çerçevesinde topladığı karşılıksız ve zorunlu nitelikteki ödemeler” şeklinde ifade edilebilir.

Vergi tanımında görüldüğü üzere vergi kavramı, kendisini farklı kılan çeşitli niteliklere dayanılarak açıklanmaktadır. Vergi kavramının daha iyi anlaşılması için kendisini oluşturan bu unsurlara ve niteliklere değinmek yararlı olacaktır.

1.2. Verginin Özellikleri

Vergi, sahip olduğu birtakım özellikler ile diğer kamu gelir türlerine göre farklılık göstermektedir. Bu özelliklerden ilk ve en önemlisi, verginin zorunlu bir ödeme olmasıdır. Hiç kimsenin bu ödemeyi reddetme hakkı yoktur ve toplumdaki her birey verginin potansiyel mükellefi konumundadır. İkincisi, vergiler kamusal faydanın sağlanması amacıyla toplanır. Üçüncü olarak vergi, kamu otoritesi ile vergi mükellefleri arasında bir karşılıklı fayda esasına dayanmamaktadır. Bu yönüyle bir kamu hizmetinin karşılığı olarak alınan diğer kamu gelirlerinden ayrılır. Son olarak vergiler; gelir, harcama ve servet üzerinden alınırlar. (Kennedy 2012: 34).

Yukarıda verilen temel bazı özelliklerinin yanı sıra vergiler birtakım değişik nitelikler de barındırır. Bunlardan belli başlıları şu şekilde sıralanabilir:

- Vergiler, devlet veya devletin yetkili kıldığı kamu kuruluşları ile yerel yönetim birimleri tarafından alınır. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisini kullanır. Kamu hizmetlerini daha etkin bir şekilde yerine getirmek için devlet, vergilendirme yetkisini belirli sınırlar çerçevesinde diğer kamu kuruluşlarına ve yerel yönetimlere devredebilir. Kendisine vergileme yetkisi devredilen yerel yönetim birimleri, yasal çerçeveler ve yetki sınırları yerel ihtiyaçlara yönelik olarak belirlenen vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirebilirler (Muter 2000: 26).
- Vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Devletler vergileme yetkilerini Anayasa ve yasalardan alır. Aynı zamanda devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için gerekli olan finansman kaynağını yasama organı aracılığıyla kanun çıkartarak sağlar. Bireyler açısından da vergi, kanuni bir yükümlülük olmakla birlikte temel vatandaşlık görevleri arasındadır (Şen ve Sağbaşı 2015: 5-6).

- Vergi ekonomik bir değer olarak ifade edilir. Günümüzde parasal ekonominin yaygınlaşması ile vergiler, parasal yükümlülükler haline gelmişlerdir (Şen ve Sağbaş 2015: 5-6).
- Vergi özel kesimden kamu kesimine yapılan parasal bir transferdir. Kaynak aktarım niteliği taşımaktadır. Bu şekilde yapılan kaynak aktarımı ekonominin bileşimini etkilemektedir. Özel kesimden kamu kesimine yapılan kaynak aktarımı, özel sektörün kaynak kullanımını azaltmakla beraber üretim ve gelir seviyelerini de etkilemektedir (Aydın ve Çaşkurlu 2013: 203).
- Vergi dinamik bir yapıya sahiptir. Verginin yapısı (oran, matrah, vb.) zaman içerisinde değişiklik gösterebilir (Şen ve Sağbaş 2015: 6).

Yukarıda başlıca verilen nitelikleri ile verginin, çok yönlü ve güncel bir kavram olduğu ifade edilebilir. Verginin belirtilen nitelikleri ile kapsamlı bir mali araç haline gelmesinde, tarihsel süreç içerisinde belli dönemlerde farklı şekillerde algılanıp yorumlanmasının da etkili olduğu söylenebilir. Bu bakımdan verginin temelini oluşturan bu niteliklerin daha iyi kavranmasında verginin tarihsel gelişim sürecinin incelenmesi de katkıda bulunacaktır.

1.3. Verginin Tarihsel Gelişimi

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanındaki en önemli araç olan vergi, tarihsel ve sosyal bir kurum olmakla birlikte aslı itibarıyla uygarlık tarihi kadar eski bir kavramdır (Turhan 1998: 1). Tarihsel süreçte vergi, değişik biçimlerde algılanıp yorumlanmıştır (Nadaroğlu 1983: 255).

İnsanlık tarihinin ilk zamanlarında, günümüzdeki gibi sosyal ve ekonomik ilişkiler sonucu oluşan ihtiyaçları karşılamaya yönelik toplumsal mal ve hizmetlere gereksinim duyulmamıştır. Toplumların merkezi devlet şeklini almalarıyla birlikte ortak ihtiyaçların karşılanabilmesi için bireylerden fedakârlık yapılması istenmiştir. İlk aşamada bu, kabile reisine, başkana, krallara gönüllü olarak verilen hediye şeklinde

olmuştur. Daha sonraları gelişen toplumlararası ilişkiler sonucu elde edilen savaş ganimetleri ve haraçlarla kamusal ihtiyaçlar karşılanmaya çalışılmıştır. Toplumların artan istekleri sonucu oluşan ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelik düzenli gelir kaynaklarına gereksinim duyulmuş ve yeni kaynak arayışına girilmiştir. Böylelikle ilk başlarda gönüllü olarak verilen hediye ve bağışlar, zamanla yasal ve zorunlu bir ödeme şekli olarak vergiyi doğurmuştur (Akdoğan 1999: 120-121).

Uygarlık tarihi boyunca dönemler itibariyle medeniyetlerin içinde buldukları sosyal ve ekonomik koşullar, mali sistemin şekillenmesinde etkili olmuştur. Bu sebeple, çağlar boyunca mali sistemin ana öğelerinden birisi olan vergiye atfedilen önem derecesi değişiklik göstermiştir.

İlk Çağ medeniyetlerinde genelde mutlak hükümdarlık egemen olmuştur. Bu çağda krallar devleti temsil etmekte ve devlet hazinesi ile kralın şahsi serveti bir bütün olarak görülmekteydi. Vergileme yetkisi hükümdara ait bulunmaktaydı. Bu çağda devletin temel gelir kaynağı kendi emlaklarından elde ettiği gelirlerdi ve halktan düzenli olarak vergi toplanmazdı. Daha çok kamu hizmetlerine yeterli finansman sağlanamadığı dönemlerde veya savaş zamanlarında vergilere ihtiyaç duyulmuştur. Bu çağda toplanan vergiler daha çok aynı nitelikte olup, halk tarafından mal ve hizmet şeklinde ödenmiştir (Giray 2015: 7-8; Kayan 2000: 81-82).

Orta Çağ, imparatorlukların yerlerini feodal beyliklerin aldığı, feodal devlet sisteminin hüküm sürdüğü bir dönemdir (Giray 2015: 14). Bu çağda vergiler, olağanüstü bir gelir türü olarak kabul edilmişlerdir (Oktar 2014: 9). Orta Çağ'ın ilk dönemlerinde, devlet ihtiyaçlarının büyük bölümü saray masraflarından oluşmaktaydı ve bu masraflar kralın şahsi mülk gelirlerinden karşılanmaktaydı (Kayan 2000: 82; Turhan 1998: 8). Bu bağlamda mali yükümlülükleri gerçek anlamda vergiler oluşturmamaktaydı (Arslan 2011: 21). Orta Çağ'ın ikinci döneminde ise parasal ekonomiye geçiş ile vergiler aynı olmaktan çıkıp nakdi bir niteliğe bürünmüşlerdir. Feodal devletlerin mülk gelirlerinin, kamu giderlerini karşılayamaması nedeniyle vergiler zorunlu hale gelmiştir. Orta Çağ'ın son döneminde ise vergi sistemi modern bir hale gelmeye başlamıştır (Mutlu 2002: 17).

Yeni Çağ'da ise parasal ekonomiye geçişin etkisiyle ekonomide rasyonalizm ve iktisadilik görüşleri giderek önem kazanmıştır. Bu çağın ilk döneminde de vergiye olağanüstü bir gelir kaynağı şeklinde bakılmıştır. Ancak 17 ve 18'inci yüzyıllardan itibaren vergi asli bir gelir kaynağı olarak görülerek şekli anlamda da zorunlu bir hale gelmiştir (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 133; Turhan 1998: 11).

19. yüzyıl ve 20. yüzyılın başından itibaren vergi ve kamu maliyesi alanında yapılan reformlar, verginin öneminin daha fazla artmasında büyük ölçüde etkili olmuştur. Günümüzde ise vergi, kamu maliyesinin temelinde yer alan önemli bir mali enstrüman haline gelmiştir (Akdoğan 1999: 122).

1.4. Vergilerin Haklılığını Açıklayan Teoriler

Vergi, tarihsel süreç içerisinde sürekli olarak değişen, sosyal ve tarihi bir olgudur. Toplumda meydana gelen iktisadi, siyasi, sosyal ve hukuki değişimlere paralel olarak vergiler de değişim geçirerek anlam kazanmışlardır. Vergilerdeki bu gelişim, onun esasını açıklamaya yönelik düşüncelerde de birtakım farklılıklara yol açmıştır (Aksoy 2011: 179).

18. yy'a kadar olan süreçte vergilerin meşruiyeti ile ilgili görüşler genelde olumsuzdu. Bu süreçte genellikle devletin kamu harcamalarını kendi emlakları ve özel gelirleriyle karşılaması gerektiği düşünülüyordu. Bu sebeple verginin her zaman için meşru bir yetkiye dayanılarak alınan bir değer olduğunu söylemek zordur (Sayar 1975: 79). 18. yy'den itibaren ise vergilerin neden toplandığı, vergi tahsilinin devletin meşru bir hakkı olup olmadığı, vergilerin bir karşılığı olup olmadığı ve vergi yükünün topluma adil bir şekilde nasıl dağıtılabileceği gibi konular tartışılmaya başlanmıştır. (Aksoy 2011: 179-180).

Vergilerin haklılığı üzerine yoğunlaşan tartışmalar, daha sonraları vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak kabul edilmesi varsayımı altında ödenen vergi

miktarı ile kamu hizmetinden sağlanan fayda arasında nicel ilişkinin nasıl kurulacağına doğru yönelmiştir.

Günümüzde teorik olarak bu tartışmalar devam etmesine rağmen, uygulamada bu sorun çözümlenmiş olup vergi teorileriyle ilgili olarak:

- Vergi neden ve neye göre alınmalıdır?
- Vergilemede adalet nasıl sağlanır?
- Vergi zorunlu bir ödeme olduğuna göre devletin vergileme yetkisinin gerekçesi nedir? soruları üzerinde durulmaktadır (Nadaroğlu 1983: 264-265).

Bu sorularla ilgili olarak çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar, vergilemede faydalanma teorisi ve ödeme gücü (iktidar) teorisi olmak üzere iki ana başlık altında incelenmektedir.

1.4.1. Vergilemede Faydalanma Teorisi

Faydalanma yaklaşımına göre vergi, piyasa sistemine benzer olarak, kamu mallarının fiyatı olarak değerlendirilir. Vergi, devlet tarafından sağlanan kamusal mal ve hizmetlerinin karşılığı olarak alınmaktadır. Bireyler, kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları marjinal faydaya göre vergilendirilir. Kamusal mal ve hizmetler ile bunun karşılığı olarak ödenen vergiler arasında nicel bir değişim eşitliği ve karşılıklı adalet söz konusudur (Neill 2000: 118; Şentürk 2017: 3).

Faydalanma teorisinin, devletin, hukuki ve sosyal nitelikleri ile verginin yapısal özelliklerini dikkate almaması ve hukuki olmaktan ziyade ideolojik esaslara dayanması sebeplerine bağlı olarak günümüz mali sistemi içerisinde pek fazla geçerliliği kalmamıştır. Günümüzde genellikle bazı yerel nitelikli kamu hizmetlerinin finansmanında yararlanılmaya çalışılan bir ilke konumundadır (Turhan 1998: 15)

Faydalanma teorisi; verginin hizmet bedeli (değişim) görüşüyle açıklanması, verginin sigorta primi görüşüyle açıklanması ve verginin genel giderlere katılma payı olarak açıklanması şeklinde üç alt başlık altında incelenmektedir.

1.4.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Açıklayan Görüş

Vergiyi hizmet bedeli sayan yaklaşıma göre bireyler, kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaya göre devlete destekte bulunurlar. Vergi, devletin bireylere yaptığı kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınır. Devlet, piyasa ekonomisinde özel mal ve hizmetlerin karşılığı olarak alınan bedellerde olduğu gibi, yaptığı kamu hizmetlerini bir fiyat karşılığında satmaktadır. Vergiler de kamu hizmetlerinin karşılığı olarak bireylerden toplanan bir bedeli temsil etmektedir (Stiglitz 1994: 497; Tekir 1990: 19).

Günümüzde bu yaklaşım geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Çünkü, vergiyi belirli bir kamusal mal ve hizmetin karşılığı olarak görmek mümkün değildir. Devletin sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin birimlere ayrılıp hesaplanması da mümkün olamamaktadır. Savunma, adalet, dış temsilcilik gibi kamusal mal ve hizmetler bölünemez nitelik taşıdıkları için bunlardan toplumdaki tüm bireyler yararlanabilmektedir. Kaldı ki vergi hizmet bedeli olarak düşünüldüğünde, ödeme gücü az olan ya da hiç bulunmayan kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden oransal olarak daha fazla yararlanmaları sebebiyle daha fazla vergi ödemeleri gerekecek ve bu da sosyal adalet ilkesine aykırı bir durum oluşturacaktır.

Diğer yandan, bir ülkede toplanan vergiler belirli bir bölgede ya da sektörde yoğunlaşabilirken, bu vergiler ile sağlanan kamusal mal ve hizmetler farklı bölge ve sektörlerde kümelenebilir. Ayrıca devlet, kamusal mal ve hizmet üretiminde sosyal fayda ve sosyal maliyet ön planda bulunduğundan, kamusal mal ve hizmet üretiminin miktarı konusunda belirleyici kararlar alabilir. Bu nedenlerle vergiyi bir hizmet bedeli olarak düşünmek mümkün değildir (Akdoğan 1999: 125-126; Sayar 1975: 80-81).

1.4.1.2. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Açıklayan Görüş

Vergiyi sigorta primi olarak açıklayan görüşe göre vergi, bireylerin mallarını ve hayatlarını emniyet altına alan devlete, bu hizmetlerinin karşılığında ödenen bir sigorta primi olarak tanımlanmıştır. Bu görüşe göre devlet, kişilerden bir sigorta şirketi gibi vergi adı altında bir bedel alırken, karşılığında toplumda emniyeti ve asayişini sağlar (Sayar 1975: 81). Devletin emniyeti sağlamak adına sunduğu kamusal hizmetlerin karşılığı olan fiyatın adil olarak belirlenebilmesi için vergiler, devletin güvenliği sağlamak adına yaptığı kamu harcamalarına ya da kişilerin devlet tarafından sunulan kamusal hizmetlerden sağladıkları marjinal faydaya göre belirlenmelidir (Turhan 1998:15).

Vergiyi sigorta primi olarak açıklayan görüş de günümüzde verginin esasını açıklamada yetersiz kalmaktadır. Çünkü, devleti bir sigorta şirketine benzetmek doğru değildir. Sigorta şirketleri kar sağlamayı amaçlarken devlet toplumun çıkarlarını ön planda tutar. Sigorta şirketleri risk derecesine göre belirli bir prim karşılığında ortaya çıkan zararı karşılamayı hedeflerken, devlet vatandaşlarının vergi ödeyip ödemediğine bakmaksızın herhangi bir zararlı durumun oluşmasını engellemek için önceden önlemler alır ve bunun karşılığında zarar oluşması durumunda vatandaşlara herhangi bir tazminat ödemesinde bulunmaz. Devlet kişilerin can ve mal güvenliğini sağlamaya yönelik kamusal mal ve hizmetleri, sosyal nitelikli amaçlar için tüm vatandaşlarına eşit bir şekilde sunmaya çalışır (Akdoğan 1999: 126-127; Mutluer, Kesik ve Öner 2013: 192).

Bunların yanı sıra sigorta sözleşmeleri taraflar arasında isteğe bağlı olarak yapılırken, devlete bağlılık zorunlu bir nitelik taşımaktadır. Diğer taraftan sigorta şirketleri topladıkları sigorta primlerini şirket faaliyetlerine yönelik olarak kullanırken, devlet topladığı vergiyi hem mali amaçları hem de mali olmayan ekstra fiskal amaçları gerçekleştirmek için kullanır. Bu sebeplerle, vergiyi bir sigorta primi olarak düşünmek doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmemektedir (Akdoğan 1999: 126-127; Mutluer, Kesik ve Öner 2013: 192).

1.4.1.3. Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Açıklayan Görüş

Vergiyi genel giderlere katılma payı olarak açıklayan görüşte toplum bir tür üreticiler birliğine benzetilmekte, devlet ise üreticiler birliğinin sosyal giderlerini karşılamak ile yükümlü bir aygıt şeklinde kabul edilmektedir. Devletin de dahil bulunduğu bu üreticiler birliğine, devletin sağladığı kamu hizmetlerinin karşılığı ve birliğin genel giderlerine katılma payı olarak verilen değerler vergi olarak nitelendirilmektedir (Turhan 1998: 15).

Bu görüşe göre vergi, üretime katılan faktörlere verilen bir paydır. Nasıl ki, üretim faktörlerinden emeğin aldığı karşılık ücret, müteşebbisin aldığı karşılık kar, sermayenin aldığı karşılık faiz ve doğal kaynakların aldığı karşılık rant ise devletin üretimden aldığı karşılık vergi olarak kabul edilir (Erginay 1998: 35).

Verginin haklılığını açıklayan bu görüş de gerçeğe uygun değildir. İlk olarak, toplumu üreticiler birliğine benzetmek doğru değildir. Bireyler içinde bulunduğu toplumun birer üyesi olup, o toplumun siyasi ve hukuki yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar. Oysa ki toplum üretici birliği şeklinde olsaydı, bireyler istediği zaman bu birliğin üyeliğinden çıkabileceklerken devlet yapısında böyle bir durum söz konusu değildir (Nadaroğlu 1983: 270).

Diğer yandan, üretime katılım payı olarak alınan vergilerin miktarının belirlenmesi ve vergi ile karşılanan kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerinin hesaplanması mümkün değildir. Üstelik kamu hizmetleri sadece iktisadi nitelikteki ihtiyaçlara yönelik olmayıp sosyal ve kültürel ihtiyaçlara yönelik olarak da verilmektedir (Turhan 1998: 16).

Son olarak, devletin işleyiş düzeni, vergilerin uygulanış şekli ve tahsili ile ortaklığın işleyiş düzeni birbirleriyle kıyaslanamaz. Bu iki kuruluşun hukuki kuralları, denetim şekilleri, plan ve programları belirlenirken ele alınan etkenler birbirlerinden farklı niteliklerde olmaları sebebiyle kıyaslama yapılması doğru değildir. Bu nedenlerle,

vergiyi genel giderlere katılma payı olarak açıklayan görüşün de günümüzde geçerliliği bulunmamaktadır. (Akdoğan 1999: 128).

Fayda teorisi başlığı altında vergilerin meşruiyetini açıklamaya çalışan bu üç görüşün de verginin teorik esasını açıklamada yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu görüşler vergiyi, kendine özgü özelliklerini dikkate almadan bir piyasa ekonomisi kavramı (fayda, değişim, üretim gideri vb.) olarak basit düzeyde ele almaları sebebiyle vergilerin meşruiyetine ilişkin gerçekçi bir açıklama getirememişlerdir. Sosyal devlet anlayışının benimsenmesi ile bu görüşler yerlerini vergiyi, “Devletin, egemenlik gücüne dayanarak mükelleflerin mali güçlerine göre alınan cebri ödemeler” olarak ifade eden ödeme gücü teorisine bırakmışlardır.

1.4.2. Vergilemede Ödeme Gücü Teorisi

Vergiyi devletin sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin bir karşılığı olarak gören ve bir nevi fayda değişimi esasına dayanan vergilemede faydalanma teorisi, kamusal mal ve hizmetlerin kendine özgü nitelikleri (birimlere bölünememesi, pazarlanamaması, üretiminin devlet tarafından yapılması ve faydasından kimsenin mahrum bırakılamaması) ile bağdaşmaması nedeniyle zaman içerisinde geçerliliğini yitirmiştir. 19.yy’ın ilk yarısından itibaren kabul görmeye başlayan ve devleti belirli toplumsal hizmetlerin sağlanması için bir üst kimliğe sahip zaruri bir varlık olarak gören organik devlet görüşünün etkisiyle verginin izahı da değişmiştir. Bu görüşe göre vergi, “Kamu harcamalarının karşılanması için toplum bireylerinin ödeme güçleri ölçüsünde yerine getirmeleri gereken mali bir yükümlülük” olarak kabul edilmeye başlanmıştır.

Vergilemede ödeme gücü teorisine göre devlet, toplumdaki daha üst bir varlık olup toplum adına iktisadi ve sosyal açıdan üslendiği görevleri yerine getirmeyi amaçlar. Bu görevlerin yerine getirilmesi için, toplumu oluşturan tüm bireylerin (milli ekonomiye katkıda bulunan yabancılar dahil) mali gücüne göre vergi vermesi ve vergi yükünün bireylerin ödeme gücü ile orantılı olarak dağıtılması gerekir. Bu görüşe göre vergi: Devletin, toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak, egemenlik gücünü kullanarak, herhangi bir yükümlülük altında kalmadan, bireylere herhangi bir

karşılık isteme şansı vermeden ve bireylerden ödeme güçlerine göre talep ettiği bir tür fedakarlıktır (Nemec ve Wright 1997: 140; Turhan 1998: 18).

Ödeme gücü teorisinde, kamu hizmetlerinden elde edilen faydaya göre kamu harcamalarının finansmanına katılmayı öngören faydalanma teorisi görüşünden vazgeçilerek bireylerin kamu harcamalarına ödeme güçlerine göre katılmaları kabul edilmiştir. Böylece kamu hizmetlerinden sağlanan faydalar ile vergileme arasındaki ilişki reddedilmiştir (Nadaroğlu 1983: 271-272).

Faydalanma teorisinde kaynak dağılımında etkinliğin gerçekleştirilmesi amaçlanırken ödeme gücü teorisinde gelir dağılımında adaletin sağlanması amaçlanmıştır (Nadaroğlu 1983: 271-272). Ödeme gücü prensibi ile kurgulanan vergi sistemlerinde, yüksek gelirlilerden toplanan fonlar ile düşük gelirli kesimlerin harcamalarının arttırılması sağlanarak gelirin yeniden dağıtılması işlevi yerine getirilir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 317).

Ödeme gücü teorisi, günümüz şartlarına daha uygun bir teori olmasıyla beraber, kesin bir biçimde uygulandığında olumsuz sonuçlara da yol açabilmektedir. Vergiyi ödeyen mükellef ile devlet arasındaki ilişkinin daha soyut bir hale gelmesi neticesinde mükellefler nezdinde vergiye karşı ilgisizlik artacak ve vergiye karşı direnç gelişecektir (Turhan 1998:18). Yine de günümüz vergi sistemlerinin birçoğunda ödeme gücü bir ilke olarak kabul edilmekte olup ödeme gücüne ulaşılmasında belirli uygulamalardan (en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, artan oranlılık vb.) yararlanılmaktadır.

1.5. Verginin Amaçları

Toplumların iktisadi ve sosyal açıdan gelişmesiyle beraber devletlerin yüklenmiş oldukları sorumlulukların boyutları ve nitelikleri de değişmiştir. Bunun sonucunda kamu hizmetlerine yönelik artan talebin karşılanmasına ve devletin yüklendiği kamu hizmetlerinin finansmanı için yeni gelir kaynaklarının sağlanmasına ihtiyaç duyulmuştur (Ejder 2000: 127). Bu bağlamda vergiler, zaman içerisinde kamusal mal ve

hizmetlerin finanse edilmesi açısından devletlerin mali sistemlerinin yapısını oluşturan en önemli gelir kaynağı haline gelmişlerdir.

Verginin amaçları, devlet tarafından belirlenen hedefler ve benimsenen iktisadi görüşler doğrultusunda şekillenmiştir (Schmölders 1976: 69). Klasik iktisatçılar, liberal anlayışın egemen olduğu bir devlet düzeninde, ekonominin devlet müdahalesi olmadan kendi serbest düzeninde verimli işleyebileceği düşüncesiyle devletin ekonominin dışında bulunması gerektiğini savunmuşlardır (Muter 2000: 48-50).

Klasik iktisadi düşüncede, vergilerin sosyal ve ekonomik fonksiyonları “tarafsız olma” şeklinde nitelendirilir. Burada her türlü faaliyetinde kaynakları verimsiz ve etkisiz şekilde kullanan bir yapı olarak görülen devletin, asgari düzeyde tutulan hizmetleri için kullandığı kaynakların ekonomik işleyişi bozmamasına dayalı bir tarafsızlık ifade edilir. Vergiler, ekonomik aktörlerin; üretim, tüketim, yatırım vb. konulardaki iktisadi davranışlarını etkilemeyecek şekilde tarafsız olmalıdır. Devlet, yalnızca asli fonksiyonlarına bağlı olarak yaptığı harcamalar için vergileri kullanmalıdır. Bu sayede vergiler tam anlamıyla mali nitelik kazanırlar. (Devrim 2002: 197).

Klasik liberal anlayışa hâkim düşüncenin tersine piyasa ekonomisinin, ekonomik sorunları kendi dinamikleri içerisinde çözememesi sonucunda ortaya çıkan 1929 Büyük Buhran ve sonrasındaki dönemde vergilerin mali amacının yanında iktisadi ve sosyal amaçları da taşımaları gerektiği görüşü tartışılmaya başlanmıştır. J.M. Keynes, vergilerin mali amaca yönelik kullanılmasının yanı sıra üretim ve istihdamda istikrarın sağlanmasında da araç olarak kullanılabileceğini öne sürmüştür (Mutluer, Kesik ve Öner 2013: 194).

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde gelişen sosyal devlet anlayışı çerçevesinde ise, vergilerin gelir dağılımında adaleti ve az gelişmiş ülkelerde ekonomik kalkınmayı sağlamak amacıyla da kullanılabileceği ortaya konulmuştur (Arslan 2011: 8). Günümüzdeki şekliyle vergi, kamusal mal ve hizmetlerin sağlanması için gelir yaratmak

ve toplumdaki ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek için kullanılmaktadır (Buehler 1950: 121).

Dönemsel olarak benimsenen çeşitli iktisadi görüşler neticesinde devletlerin ekonomi içerisindeki ağırlıkları değişmektedir. Klasik iktisadi anlayışı çerçevesine devlet yalnızca mali amaçla vergi toplarken sonraki dönemde gelişen sosyal devlet anlayışında vergiler ile mali amacın yanında mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesi için çalışılmıştır. Bu çerçevede verginin amaçları aşağıda verilen; mali amaç, ekonomik amaç ve sosyal amaç olmak üzere üç alt başlık halinde detaylandırılabilir.

1.5.1. Verginin Mali Amacı

Devletin sosyal ve ekonomik amaçlar ile gerçekleştirdiği kamusal mal ve hizmet üretimi, kamu harcamaları ile gerçekleştirilir. Nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler kamu harcamalarını giderek arttırırken; çevre kirliliği, ulaşım sorunu, iletişim sorunu gibi sorunlar da büyük yatırımları gerekli hale getirmiştir. Artan bu yatırım ihtiyacı sonucu daha fazla ihtiyaç duyulmaya başlanılan kamu harcamaları ise büyük ölçüde vergilerle finanse edilmektedir. (Ejder 2014: 137; Kırbaş 1991: 3).

Devlet sürekli artan kamu harcamalarını karşılamak için, vergisel açıdan ya yeni vergileri yürürlüğe koymakta ya da mevcut vergileri gelir arttırıcı şekilde yeniden düzenlemektedir. Bu anlamda verginin kamu harcamalarını finanse etmekte kullanılan bir araç oluşu, verginin mali amacının en önemli amacı olduğunu ortaya koymaktadır (Taş 1994: 456).

Vergilemenin temel amacı, vergilemenin mali amacı olarak adlandırılan, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamaktır. Mali amaç, vergilemenin ilk ve en eski amacıdır. Bu amaca göre vergiler bütçe denkliğinin sağlanması ve kamu giderlerinin karşılanması için alınmaktadır (Tekir 1990: 23).

Kamu harcamalarının yükünü topluma yaymakta bir araç olarak kullanılan ve ilk işlevi kamu giderlerini karşılamak için gelir sağlamak olan vergilerin mali amaca ulaşma derecesi, kamu harcamalarının vergilerle karşılanma oranına göre ölçülür. Kamu harcamalarının vergilerle karşılanma oranı arttıkça, verginin gelir sağlama amacına ulaşılmış olunur. (Önder vd. 1993: 30-31).

Rasyonel bir vergi sisteminin mali amaca hizmet etmesi için belirli koşulları sağlaması gerekmektedir. Bunlar kısaca şu şekilde özetlenebilir:

- Vergi mükelleflerinin, ödedikleri vergiler sebebiyle katlanacakları öznel özveri (sübjektif fedakârlık) en düşük seviyede tutulmalı ve vergi yükünün mükellefler arasında eşit marjinal fedakârlık ilkesine uyumlu olarak adil bir şekilde dağıtılması sağlanmalıdır (Turhan 1998 34).
- Vergi sistemi, milli gelirdeki artışların vergilere de pozitif bir biçimde yansımaları sağlayacak şekilde gelir elastikiyetine sahip olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi sisteminin ekonomik koşullardaki değişimlere hızlı tepki verebilecek ve hatta olağanüstü ihtiyaçları karşılayabilecek şekilde esnek bir yapıda olması gerekmektedir (Oktar 2014: 15; Şen ve Sağbaş 2015: 19).
- Belirli bir vergi hasılatının sağlanması için, objektif vergi yükü asgari düzeyde tutulmalıdır. Bunun sağlanması için vergilemede tarh ve tahsil masrafları en aza indirilmelidir (Turhan 1994: 46-47).
- Vergiler, ekonomik kararları en az etkileyecek şekilde tasarlanmalıdır. Diğer bir deyişle vergilerin yatırım-tasarruf eğilimi ile işgücü arzını olumsuz şekilde etkilememesi gerekir (Çelikkaya 2013: 14; Oktar 2014: 15-16).

Ayrıca verginin mali amacını yerine getirebilmesi açısından; vergilerin tabana yayılması, piyasa ekonomisinin geliştirilmesi, artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması, vergi güvenliğini sağlayacak önlemlerin alınması, vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşturulmasına, vergi aflarının uygulama sıklıklarının azaltılması ve bu afların politik amaçlarla kullanılmamasına, vergilemede idari etkinliğin artırılmasına, vergi mevzuatının idare ve mükellefler tarafından daha anlaşılır olacak şekilde tasarlanmasına yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir (Devrim 2002: 198; Şen ve Sağbaş 2015: 18).

Sonuç olarak sahip olunması gereken nitelikleri göz önünde bulundurularak bir tanım yapılacak olduğunda, vergilemenin mali amacı: “Kamu harcamalarının finansmanı amacıyla, mükelleflerin ödeme gücüne göre, piyasanın işleyişini bozmayacak ve vergi tarh ve tahsil maliyetlerini en aza indirgeyecek bir biçimde, milli gelirdeki değişime uyum sağlayabilecek esneklikte vergi geliri sağlamaktır” şeklinde tanımlanabilir.

1.5.2. Verginin Ekonomik Amacı

Vergilerin ekonomik amacı kavramıyla, ekonominin vergisel tedbirler ve düzenlemeler ile yönlendirilmesi ifade edilir (Devrim 2002: 198). Ekonomide sürdürülebilir büyümenin ve kalkınmanın, ekonomik istikrarın, gelir dağılımında adaletin ve kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması, dış ticaret dengesinin oluşturulması, bölgesel kalkınmanın sağlanması ve bölgesel eşitsizliklerin giderilmesi, ekonomide sektörel bazda gelişimin sağlanması gibi birçok ekonomik amacı gerçekleştirmede vergiler önemli bir araç olarak kullanılmaktadır (Şen ve Sağbaş 2015: 22).

Dönemsel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu etkisi bulunmaktadır. Dönemsel dalgalanmalar ekonominin genişlemesi ve ekonominin daralması şeklinde meydana gelmektedir. Ekonominin daralma döneminde talep düşük iken arz fazladır. Bu dönemde devlet, ekonomiyi canlandırmak için vergi oranlarını ve miktarlarını düşürerek harcanabilir geliri ve buna bağlı olarak tüketimi arttırmayı amaçlar. Ekonominin genişleme dönemlerinde ise devlet yine vergiler aracılığıyla enflasyonist baskıları ve artan talebi kontrol altına almayı amaçlar (Kirmanoğlu 2013: 267). Sonuç itibarıyla vergi, bir maliye politikası aracı olarak ekonomik istikrarı sağlamak için kullanılabilir.

Devletin vergileri kullanarak ekonomiye müdahale etmesindeki en önemli sebeplerden birisi de gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermektir. Serbest piyasa ekonomisinde çeşitli ekonomik nedenlerle gelir dağılımında adalet sağlanamamakta ve bireyler arasında fırsat eşitsizlikleri oluşmaktadır (Öncel ve Çağan,

Kumrulu 1985: 61). Bu bağlamda vergiler, devlet tarafından gelir dağılımında adaleti sağlamak ve piyasada tam rekabet koşullarının sağlanamadığı durumda ortaya çıkan kaynak dağılımındaki bozuklukları düzeltmek amacıyla kullanılabilirler (Kirmanoğlu 2013: 267; Musgrave 1987a: 250).

Aynı zamanda gelir dağılımında adaletin sağlanması için devlet, vergi toplayarak elde ettiği gelirlerin bir kısmını transfer harcaması şeklinde toplumun düşük gelir grubunda yer alan veya hiçbir geliri olmayan kesimlerine aktarabilir. Ayrıca devlet, finansmanı vergiler ile sağlanan kamusal mal ve hizmetleri düşük gelirli gruplara bedelsiz veya daha düşük bedelle temin ederek gelir dağılımında adaleti sağlanmaya çalışır (Aksoy 2011: 174).

Bir maliye politikası aracı olarak, başta ülkelerin yetersiz sermaye birikimlerinin artırılması ve gerekli altyapı yatırımlarının yapılması olmak üzere vergiler, yarattığı hem doğrudan hem de dolaylı etkiler ile ekonomik büyüme ve kalkınmanın finansmanı için en önemli kaynak durumundadır. Bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için devletlerin vergi politikalarını kullanarak ekonomiye müdahalesi gerekli hale gelmeye başlamıştır (Demircan 2003: 99-100). Günümüzde devletler vergi politikalarını; işgücünün nitelik ve nicelik yönünden artırılması, özel sektör yatırımlarının teşvik edilmesi ve sermaye birikiminin artırılması, teknolojik gelişimin teşviki amaçlarıyla da kullanmaktadırlar. (Turhan 1998: 37).

1.5.3. Verginin Sosyal ve Diğer Amaçları

Sosyal politikaya ilişkin farklı kullanım biçimleri ve yaratacağı etkilerle vergiler, sosyal politika uygulamalarının önemli bir parçasıdır. Toplumsal refahın sağlanmasını amaçlayan sosyal devlet anlayışında vergi, sosyal politika programlarının oluşturulmasında en önemli finansman kaynağı olup sosyal dengeyi sağlamak ve yaşam koşullarını iyileştirmek gibi amaçlarla kullanılır (Karabacak 2013: 224).

Sosyal devlet anlayışını benimseyen ülkelerde verginin sosyal amacı büyük önem taşımaktadır. Yüksek gelir grubundaki kişilerden daha yüksek miktarda vergi

toplanması, orta ve alt gelir grubundaki kişilerin ise vergi yükünün hafifletilmesi verginin sosyal amacının bir gereği durumundadır. Bunun yanı sıra vergiler; zararlı madde (sigara, alkol, uyuşturucu vb.) kullanımının azaltılması, nüfus planlaması, çevre düzenlemesi vb. sosyal amaçlarla da kullanılabilir (Eker 1997: 131). Bunlar ve diğer sosyal amaçlardan belli başlıca olan bazıları şu şekilde açıklanabilir:

- Ülkenin kendi kendine yeterli olabilecek duruma gelmesi (otarşi) için, dışarıdan daha ucuz şekilde ithal edilebilecek malların belirli vergisel tedbirlerle yurt içinde üretimi teşvik edilebilir (Aksoy 2011: 178).
- Belirli iktisadi branşların ve teşebbüs şekillerinin vergiler aracılığıyla teşviki veya kontrol altına alınması sağlanabilir. Kooperatiflere tanınan vergisel teşvikler ve perakende ticareti korumaya yönelik büyük mağazalar vergisi buna örnek olarak gösterilebilir (Neumark 1940: 88; Schmolders 1976: 73).
- Devlet, halk sağlığını tehdit eden maddelerin (sigara, uyuşturucu, vb.) üretimini ve tüketimini yasaklayıcı önlemler olarak bu maddelerin kullanımını sınırlandırabilir. Alınan önlemlere rağmen bu maddelere olan talep azalmaz ise devlet, bu maddeler üzerindeki vergi yükünü arttırarak kullanıcılardan neden oldukları toplumsal maliyeti finanse etme yoluna gidebilir (Turhan 1998: 39; Yiğit 2008: 45).
- Nüfus politikasına ilişkin amaçlara yönelik olarak da vergiler kullanılabilir. Evliliği teşvik etmek için evli bireylere yönelik vergi indirimini yapılması ve evli olmayanlara yönelik olarak vergi tarifelerine zam yapılması, ek vergi konulması gibi nüfus politikasına ilişkin vergisel tedbirler alınabilir (Turhan 1998: 40).
- Çevre sorunları (su kirliliği, hava kirliliği vb.), şehirlerin gelişimiyle birlikte artış göstermektedir. Çevre kirliliğinin asgari düzeye indirilmesi için çevre kirliliğine sebep olan kişi ve kurumların kirletme derecelerine göre temizleme maliyetine katılmaları gibi vergisel tedbirler alınabilir (Eker 1997: 131-132).

Görülüyor ki, sosyo-ekonomik koşullarda meydana gelen değişimler, toplumsal ve bireysel anlamda gelişen ihtiyaçlar ve refah algısında yaşanan gelişmeler, vergilerin yüklendikleri fonksiyonları da etkilemişlerdir. Gelişen koşullara ve ihtiyaçlara bağlı

olarak vergiler de kamu giderlerinin karşılanması yanında belirli sosyal ve ekonomik misyonlar üstlenmişlerdir. Böylece, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında ve toplumsal refahın artırılmasında, vergi uygulamalarının yararlanması gereken önemli bir araç haline geldiği belirtilebilir.

1.6. Vergileme İlkeleri

Vergiler ile ulaşılmak istenilen belirli mali, ekonomik ve sosyal amaçların yerine getirilmesi ve vergi uygulamalarının toplum tarafından benimsenmesinin sağlanması için vergilerin, vergileme ilkeleri olarak bilinen, belirli ilkelere göre düzenlenmeleri ve tahsil edilmeleri gerekmektedir. Bunun için bu kısımda vergileme ilkelerinin tanımına, niteliklerine ve tarihsel gelişim sürecine değinilecek; temel vergileme ilkeleri ile modern vergi sistemlerinin benimsedikleri çağdaş vergileme ilkeleri açıklanacaktır.

1.6.1. Vergileme İlkelerinin Tanımı ve Niteliği

Ekonomik sistemlerin her birinde gerçekleştirilmek istenilen; gelir dağılımında adalet, kaynak dağılımında etkinlik, ekonomik büyüme ve istikrar gibi hedefler mevcuttur. Bu hedeflere ulaşılması için devletlerin, rasyonel bir vergi sistemi kurmaları gerekmektedir. İşte bu hedeflere ulaşmak için kullanılan vergilerde ve vergi sistemlerinde bulunması gereken nitelikler, vergileme ilkeleri olarak adlandırılan belli kuralları ortaya çıkarmıştır (Buyrukoğlu ve Buzkıran 2016: 2079; Uluatam 2005: 287).

Toplumun benimsediği ekonomik, sosyal ve mali amaçların başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi, vergilerin yapılarının ve kapsamlarının belirlenmesi için oluşturulan kurallar bütününe vergileme ilkeleri denilmektedir (Nemli 1990: 124; Turhan 1998: 190). Vergileme ilkeleri; iktisadi ve sosyal açıdan etkin olmayan vergi tekniklerini ve şekillerini ortadan kaldırmak, daha etkin vergi sistemlerinin oluşmasını sağlamak amaçlarıyla ortaya çıkmıştır (Neumark 1975: 19, Aktaran: Devrim: 2002: 202).

Devletlerin sosyo-ekonomik yapılarında ve vergi kurumlarının niteliklerinde zaman içinde meydana gelen değişimlere paralel bir seyir izleyen vergileme ilkeleri, “olani” değil, “olması” gerekeni ifade eden normatif ilkelerdir (Devrim 2002: 202; Turhan 1998: 190). Ayrıca vergileme ilkeleri, ülkelerin, hukuk bilinci ve teknolojik imkanlarıyla yakından ilgilidir. Bu nedenle vergileme ilkeleri her ülkeye göre değişiklik göstermektedir (Aksoy 2011: 222; Gökbunar 1998: 178).

Kanun yapıcılar mevcut vergileri oluştururken kendilerine yol göstermesi amacıyla vergileme ilkelerini göz önünde bulundurmalıdırlar (Sayar 1975: 98). Böylelikle vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarına gösterdikleri vergi direnci azalacak ve toplanılan vergilerin verimlilikleri artacaktır (Özer 1977: 60).

1.6.2. Vergileme İlkelerinin Tarihsel Gelişimi

Vergileme ilkeleri ile ilgili olarak yapılan çalışmalar maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Vergileme ilkeleri, bir taraftan devletlerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki gelişimlere diğer taraftan verginin niteliklerindeki ve amaçlarındaki değişikliklere bağlı olarak zaman içerisinde birtakım değişimler yaşamışlardır (Eker 1997: 143; Turhan 1998: 190).

Mutlak iktidarların halk kesimi tarafından sınırlandırılmak istenilen ilk yetkisi, iktidarların keyfi olarak kullandıkları, vergileme yetkisi olmuştur. Nitekim kralın vergilendirme yetkisine yönelik ilk tepki, İngiltere’de meydana gelmiştir. 1215 yılında imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın yetkileri, soylular ve din adamları lehine sınırlandırılmıştır (Öncel ve Çağan, Kumrulu 1985: 8). Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum), kralın yetkilerini sınırlandıran ilk anayasal belge olma özelliğini taşımaktadır (Çağan 1982: 15).

1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights) ile de kralın parlamento onayı olmadan vergi koyma yetkisi sınırlandırılıp bazı vergileme yetkileri parlamentoya devrediliyordu. Böylece vergilemenin ulusal iradeye dayandırılma ilkesi yerleşmeye başlamış ve parlamentonun vergileme yetkisi yasal güvence altına alınmıştır (Öncel ve

Çağan, Kumrulu 1985: 9; Erkin 2014: 28). Daha sonraki dönemlerde İngiltere'nin Amerikan sömürgelerine yönelik ağır vergi uygulamaları sebebiyle 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi (Virginia Haklar Bildirgesi) ilan edilmiştir. Bu bildiriyle, vergilerin egemenlik hakkına sahip olan ve bu hakkı kullanabilen vatandaşlar tarafından belirlenebilmesi imkânı doğmuş ve “temsiliz vergi olmaz ilkesi” ortaya çıkmıştır (Öncel ve Çağan, Kumrulu 1985: 9; Öz 2004: 26).

İngiltere’de siyasi otoritenin vergileme yetkisinin sınırlandırılması 17. yüzyılda, Kıta Avrupa’sında ise 18. ve 19. yüzyıllarda gerçekleşmiştir (Öncel ve Çağan, Kumrulu 1985: 9). Fransa’da 1789 Devrimi ile derebeyleri ve din adamlarının sahip olduğu vergilendirme yetkileri ve vergi imtiyazları kaldırılmıştır. 1789 Devriminden sonra ilan edilen 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 13. maddesinde: “Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlara eşit olarak dağıtılmalıdır.”, 14. maddesinde: “Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığıyla ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır.” hükümlerine yer verilmiştir. Böylece 13. maddede verginin eşitlik ve genellik ilkeleri, 14. maddede de verginin kanunilik ve belirlilik ilkeleri yürürlüğe girmiş oluyordu (Çağan 1982: 25).

20 Mart 1952 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol’ün 1. maddesinde: “Hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz. Ancak (...) vergiler ve diğer harç veya cezaların ödenmesi için devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz.” şeklinde hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlerle, devletin vergilendirme yetkisini insan haklarına aykırı bir biçimde keyfi olarak kullanmasına engel olunması amaçlanmıştır (Çağan 1982: 27-28; Yiğit 2008: 50).

Görüldüğü üzere, Batı’da sanayinin ve demokrasinin gelişimi, sosyal devlet anlayışı, eşitlik ve adalet kavramlarında geline noktayla birlikte vergilemede keyfi uygulamaların yerini hukuki kurallar ve ilkeler almıştır (Gökbunar 1998: 180). Bununla beraber 17. yüzyıldan itibaren pek çok yazar tarafından vergileme ilkeleri ile ilgili

olarak çeşitli görüşler öne sürülmeye başlanmıştır. Bu görüşlerden Adam Smith'in vergileme ile ilgili ortaya koyduğu kurallar, mali literatürde vergi tekniğini ve vergi politikasının temelini kısmen oluşturan ilkeler haline gelmişlerdir (Turhan 1998: 190).

1.6.3. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in vergileme ilkeleri, vergilemede yol gösterici olarak bilinen genel kabul görmüş ilkelere aittir. Adam Smith, 1776 yılında "Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri ile İlgili Bir Araştırma" veya bilinen kısa adı ile "Ulusların Zenginliği" başlığı ile yazdığı eserinde vergileme ilkelerini; eşitlik ilkesi, belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesi olmak üzere dört temel ilke şeklinde sınıflandırmıştır.

1.6.3.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Smith (1902: 225)'e göre: "Her devletin vatandaşı kendi ödeme gücü ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunmalıdır. Bu katkı, büyük bir mülkün müşterek kiracılarının, mülkteki payı oranında katkıda bulunmak zorunda olduğu idare giderlerine benzerdir."

Vergilemede eşitlik, toplumu oluşturan bireylerin mali güçleri ile orantılı olarak, kamu harcamalarının karşılanması için vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir (Aksoy 2011: 222). Adam Smith eşitlik ilkesinde, kamu harcamalarına katılma ölçüsünün belirlenmesinde kişilerin servetleri yerine elde ettikleri gelirlerinin ölçüt olarak kabul edilmesini belirtir (Tekir 1990: 39).

Vergilemede mutlak adalet yaklaşımı, toplum tarafından erişilemez olarak algılandığından adil bir vergi sistemi oluşturmak için alternatif kuralların izlenmesi gerekli hale gelmiştir (Herber 1979: 106). Bu bağlamda Adam Smith, vergilendirilebilir gelirin ölçülmesinde kullanılan iki ayrı faktör olan, yararlanma ve ödeme gücü ilkelerini birleştirmiştir (Jarczok-Guzy 2017: 73).

Yararlanma ilkesi, vergi yükünün, toplumu oluşturan bireyler arasında kamu harcamalarından yararlanmaları ölçüsünde dağıtılması gerektiğini ifade eder (Eckstein 1967: 59). Bu kuramda vergi yükü piyasa koşullarına göre dağılır. Bireyler, kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmaları karşılığında vergi ödedikleri için vergi yükü adil bir şekilde dağılmış olur. Aksi takdirde bazı kimseler yararlandıkları kamusal mal ve hizmetlerin bedelini başkalarına ödetirler ve adaletsizlik oluşur (Ata ve Yereli 2011: 25).

Ödeme gücü ilkesi ise, Adam Smith'in toplumdaki zengin bireylerin daha fazla vergi ödemesi, herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi ve asgari geçimi sağlayacak gelirin vergiden muaf tutulması esaslarına dayandığı bir ilkedir. Modern olarak ise vergi mükelleflerinin vergi öderken eşit fedakarlığa katlanmaları gerektiğini ve vergilemede mükelleflerin ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulmasını ifade etmektedir (Jarczok-Guzy 2017: 73; Şener 1997: 80). Daha çok kazananın daha fazla vergi alınması vergi yükünün dağılımında adaleti sağlamakla beraber devletin, gelirin yeniden dağılımı fonksiyonunu yerine getirmesine imkân tanımaktadır (Kirmanoğlu 2013: 271).

Bu iki farklı teorik görüş çerçevesinde şekillenen vergilemede eşitliğin sağlanması için vergi adaletine zarar verecek taraflı uygulamalardan kaçınılmalı, sermaye birikimine engel olunmamalıdır. Bu bakımdan, ekonomik ve sosyal açıdan farklı durumdaki bireylerden eşit miktarlarda vergi alınmaması, emek ve sermaye gelirlerinin farklı şekillerde vergilendirilmesi, bireylerin asgari geçimini sağlayabilecekleri gelirlerinin vergiden muaf tutulması gibi uygulamalar ile vergi adaleti belli ölçüde sağlanabilmektedir (Erginay 1998: 43-44).

1.6.3.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Smith (1902: 226)'e göre: "Her bireyin ödemesi zorunlu olan vergi kesin olmalı ve keyfilik ifade etmemelidir. Vergi mükellefleri için vergi ödeme zamanı, vergi ödeme şekli, ödenecek vergi miktarı açık ve belirli olmalıdır."

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, bireylerin ödemeleri gereken vergilerin; ödeme şekli, ödeme zamanı, miktarı ve vergi ile ilgili işlemlerin bütün toplum tarafından rahatlıkla anlaşılabilir şekilde kesinlik ve açıklık belirtmesi gerekmektedir (Akdoğan 1999: 187; Ayaz 2005: 64). Vergi kanunlarında verginin matrahı, ödeme şekli, yeri ve zamanı gibi hususlar uygun bir şekilde belirtildiği takdirde bu ilkeye uyulmuş olunur (Herekman 1976: 46).

Vergileme ile ilgili belirtilen hususlarda, özellikle ödenecek vergi miktarı ile ilgili, belirsizlik olduğunda bu durum iş dünyasında rahatsız edici bir baskı oluşturur. Bireyler açısından ise vergi ödevlerini yerine getirmeme ve vergi ile ilgili işlemlerde uyum sağlamama gibi durumlarla karşılaşılabilir. Bunun sonucunda vatandaşların devlet otoritesine güveni zayıflamaktadır (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 237-238; Fillebrown 1914: 41). Bunun için vergi ile ilgili prosedürlerin belirlilik arz etmesi gerekmektedir.

1.6.3.3. Vergilemede Uygunluk İlkesi

Smith (1902: 226)'e göre: “Her vergi, vergi mükelleflerinin ödeme yapabilecekleri en uygun zamanda ve en uygun şekilde alınmalıdır.”

Vergilemede uygunluk ilkesi, toplumdaki bireylerin vergi sistemine ve kurallarına uyumunu sağlamak açısından önemlidir. Bu ilke, vergi yükümlülerinin vergi ödeme eğilimlerini olumlu şekilde etkileyerek vergi kaçakçılığını sınırlandırabilmekte ve vergi gelirlerini arttırabilmektedir. Vergi mükellefleri için verginin ödeme zamanı ve koşulları zorlaştığında, mükelleflerin vergiyi ödeme isteği azalmaktadır. (Ayaz 2005: 64; Turhan 1998: 193).

Vergilemede uygunluk ilkesi, sadece vergi yükünü değil, aynı zamanda verginin tahsil dönemi ve koşulları itibariyle de eşit dağılımını gerektirmesi nedeniyle vergi adaleti ile ilişkilidir. Vergi mükelleflerine ayırım yapılmadan vergilerin ödenmesinde uygun şartların sağlandığı ölçüde vergi adaleti gerçekleşmektedir (Akdoğan 1980: 13).

Bu bakımdan eşit bir biçimde tüm mükelleflerden uygun koşullarda vergi alınması sağlanmalıdır.

1.6.3.4. Vergilemede İktisadilik İlkesi

Smith (1902: 226-227)'e göre: “Vergiler, bireylerin cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren miktar arasındaki farkın mümkün olduğunca az olacağı bir şekilde düzenlenmelidir.”

Vergilemede iktisadilik ilkesi, verginin mali ve iktisadi bir kavram olması sebebiyle uyulması gereken önemli bir ilkedir (Sayar 1975: 156). Bu ilke, vergilemenin maliyetinin olabildiğince düşük olmasını ve vergilemenin iktisadi işleyişi bozmayacak şekilde alınması gerektiğini ifade eder. Bunun için de toplanan vergilerin büyük bir kısmının hazineye girmesi sağlanmalı ve vergi toplamak için yapılan giderlerin olabildiğince az olmasına dikkat edilmelidir (Pehlivan 2012: 149).

Vergilemede idarenin ve mükelleflerin, vergi işlemleri ile ilgili giderlerinin azaltılması için idare ile mükellef arasındaki uyumun artırılması, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması, kanuni düzenlemelerin kolay, anlaşılır ve sade olması şeklinde birtakım önlemler alınabilir. Aynı zamanda vergilemede teknolojik sistemlerden yararlanılması ve etkin bir vergi sisteminin kurulması da vergilemede iktisadilik ilkesi açısından olumlu sonuçlar oluşturabilmektedir (Devrim 2002: 207).

Adam Smith'in vergilemeye dair ortaya koymuş olduğu bu dört temel ilkenin, vergileme açısından hem mükelleflerin hem de devletin çıkarlarını gözeten mali kurallar bütünü olduğu söylenebilir. Bu ilkeler, günümüz mali sistemi içerisinde de halen geçerliliklerini korumalarına rağmen vergilerin zaman içerisinde yüklendikleri fonksiyonların artmasıyla birlikte farklı vergileme ilkelerinin varlığına da ihtiyaç duyulmuştur.

1.6.4. Modern Vergileme İlkeleri

Tarihsel süreç içerisinde meydana gelen ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel gelişime bağlı olarak devletlerin ve kullandığı en önemli mali araç olan vergilerin yüklendikleri fonksiyonlar değişim göstermişlerdir. Bu değişime paralel olarak, etkin bir vergi sisteminin sağlanması için gerekli olan vergileme ilkelerinin sayıları da artmaya başlamıştır.

Zaman içerisinde gelişen ve sayıca artan vergileme ilkeleri; mali ilkeler, sosyal ilkeler, iktisadi ilkeler ve idari ilkeler olarak sınıflandırılmaktadırlar. Bu çalışmada ise bu sınıflandırmalar içerisinde yer alan belli başlı ilkelere tek başlık altında değinilecektir.

1.6.4.1. Vergilemede Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, vergi ödeme gücü bulunan ve vergi kanunlarına göre vergi mükellefiyeti kapsamında olan tüm bireylerden; cinsiyet, din, dil, ırk ayrımı ve sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden vergi alınmasını ifade etmektedir (Sonsuzoğlu 1997: 49; Üstün 2003: 257). Bu ilke, vergi yükünün toplumdaki tüm birey ve gruplara adaletli bir şekilde dağıtılmasını ve vergi yükünün toplumun belirli bir kesimin üzerine birikmemesini öngörmektedir (Tekbaş 2009: 223-224).

Vergilemede genellik ilkesinin nihai amacı, vergilendirme yetkisine sahip olan politik gücün, bu yetkiyi doğal bir eğilimle farklı ve ayrımcı şekilde kullanımının sınırlandırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, vergilemede tekdüzelik sağlanmalıdır. Mükelleflerin gelir elde ettiği vergiye tabi kaynaklara düz oranlı vergi uygulanmalı, muafiyet ve istisnalara yer verilmemelidir. Örneğin gelir vergisi, mükelleflerin tüm gelir kaynakları üzerinden hiçbir istisna uygulanmadan aynı oranda alınmalıdır (Buchanan 1993: 407).

Anayasada bulunan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkelerine bağlı olarak ortaya çıkan genellik ilkesi, vergi gibi yükümlülük getiren kanunların konulmasında göz önünde bulundurulmalıdır (Erkin 2012: 243). Türkiye’de vergilemenin genellik ilkesi, Anayasa’nın 10. maddesinde ve 73. maddesinde yasal zemine kavuşmuştur. Anayasa’nın 10. maddesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” ve 73. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadeleri yer almaktadır. Bu maddelere göre vergi yasaları, vergi mükellefi olan ve ödeme gücüne sahip herkese aynı şekilde uygulanmalıdır (1982 Anayasası, m. 10, 73).

Günümüzde vergilemede genellik ilkesi, sosyal adaletin ve ekonomik kalkınmanın sağlanması için daha esnek bir şekilde uygulanmaktadır. Bu nedenle kanun koyucular; bazı mali, sosyal, politik amaçların yerine getirilmesi ile vergi adaletinin sağlanması için mükelleflere vergilemede muafiyetler ve istisnalar tanımaktadır. Bu uygulamalar vergilemede genellik ilkesinin tam anlamıyla uygulanamamasına ve vergi adaletini bozucu etkilerin oluşmasına sebep olabilmektedir. Bu nedenle vergilemede uygulanacak olan muafiyet ve istisnaların anayasal normlara ve nesnel gerçeklere uygun olması gerekir (Akdoğan 1980: 10; Akdoğan 1999: 180; Taş 1998: 279).

1.6.4.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Modern finans teorisinde vergilemede eşitlik ilkesi, bir kural olarak adalet ilkesini ifade eder. Vergilemede adaletin bir zorunluluğu olarak uygun bir vergi yükü seviyesinin belirlenmesi ve adil vergi yükü dağılımının sağlanması gerekir (Zieliński 2011: 407). Bu bağlamda vergilemede eşitlik ilkesi, vergi mükelleflerinin, genel vergi yüküne ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını ifade eder (Neumark 1951: 164).

Vergilemede eşitlik ilkesi, toplum bireyleri arasında vergi yükünün, bireylerin şahsi-ailevi özellikleri ve sosyo-ekonomik durumları göz önünde bulundurularak dengeli bir şekilde bölüştürülmesini gerektirir (Gökbunar 1998: 187). Ayrıca vergi

eşitliği, kanunun öngördüğü tüm konularda vergi mükelleflerine vergilemenin tutarlı ve tarafsız bir şekilde uygulanmasını öngörmektedir (Herber 1979: 116).

Vergilemede eşitlik ilkesi, yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere iki temel başlık altında incelenir. Yatay eşitlik, aynı ekonomik koşullarda (ödeme gücü; gelir, harcama ve servet ölçütlerine göre) olanların eşit şekilde vergilendirilmesidir (Hettich 1983: 418; Musgrave 1990: 113). Dikey eşitlik ise, farklı sosyo-ekonomik durumda olan ve farklı ödeme gücüne sahip kişilerin farklı bir biçimde vergilendirilerek eşitliğin sağlanmasıdır (Musgrave 1990: 113; Rosen 1996: 333).

Vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin ödeme güçlerine göre genel vergi yüküne katılmalarını gerektirdiği gibi ödeme gücünün belirlenmesi konusu da büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin, vergi ödeme güçlerinin belirlenmesi açısından, ödedikleri vergiler nedeniyle katlandıkları fedakarlığın göz önünde tutulması gerektiği ileri sürülmüştür. Fedakarlıkta eşitlik prensibi olarak adlandırılan bu yaklaşım, mükelleflerden vergi olarak eşit miktarda refah kaybı ve fedakarlıkta eşitliğin sağlanması gerekliliğini belirtmektedir. Bu yaklaşım, “eşit fedakârlık”, “eşit oranlı fedakârlık”, “en az toplam fedakârlık” olmak üzere üç başlık altında incelenir.

Eşit fedakârlık yaklaşımına göre, farklı gelir seviyesindeki mükelleflerin, matrah büyüklüğüne bakılmaksızın, ödedikleri vergiler sebebiyle ekonomik varlıklarında gerçekleşen toplam azalma eşit olmalıdır.

Eşit oranlı fedakârlık yaklaşımına göre, mükelleflerin servetleri ya da gelirleri yüksek olanların düşük olanlara göre toplumdan daha fazla fayda sağladıkları mantığıyla, yüksek gelirli ve varlıklı kimseler düşük gelirli kimselere göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.

En az toplam fedakârlık yaklaşımına göre ise, vergi nedeniyle toplumun katlandığı toplam fedakârlık en düşük seviyede olmalıdır. Böylece toplam vergi yükü mükellefler üzerinde daha az hissedilir bir şekilde dağıtılır.

Fedakarlıkta eşitlik yaklaşımının, bireylerin elde ettiği faydanın belirlenmesinin güçlüğü, vergilendirilen unsurların belirli bir ölçüye göre belirlenmesinin zorluğu ve bireylerin ekonomik unsurlara verdikleri önem derecelerinin farklılığı gibi sebeplerden dolayı uygulaması zordur. Bu nedenle vergilemede ödeme gücünün belirlenmesinde daha objektif ölçütlerin esas alınması gerekli hale gelmiştir. Ayrıca, mükelleflerin buldukları ülkelerdeki siyasal rejimler, vergi kanunlarına uyum, mali yapının etkinliği, vergilerin yapıları, vergilerin ve uygulanan vergi indirimlerinin oranları, vergi yargısının etkinliği gibi etkenler vergi eşitliğinin olumlu ya da olumsuz bir şekilde etkilenmesine sebep olmaktadır (Akdoğan 1980: 11-12; Nadaroğlu: 365-366).

1.6.4.3. Vergilemede Kanunilik İlkesi

“Temsilsiz/kanunsuz vergi olmaz” anlayışının neticesinde ortaya çıkan ve sosyal hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan vergilemede kanunilik ilkesi, vergi alanında kabul gören temel anayasal ilkelerden biridir (Bozdoğan ve Çataloluk 2017: 437; Karakoç 2014: 1264). Vergilemede kanunilik ilkesi, “Devletin vergilendirme yetkisini yasama organı tarafından anayasal usullere uygun bir şekilde çıkarılan kanunlar aracılığıyla kullanmasını” ifade etmektedir (Gerçek ve Bakar 2017: 9).

Bu ilke, vergilerin kanunlara uygun bir şekilde ve doğru olarak alınmasını belirtir (Çağan 1980: 138; Kumrulu 1979: 150-151). Ayrıca bu ilke verginin; konusunun, matrahının, oranının, yükümlüsünün, ödeme zamanının, muafiyetlerin ve istisnaların limitlerinin kanun çerçevesinde belirlenmesini ve vergilendirme sürecindeki işlemlerin kanuna uygunluğunu kapsamaktadır (Gerçek ve Bakar 2017: 9). Kanuna aykırı olarak vergi alınması, vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olmakla birlikte aynı durumda olan kişilere farklı bir uygulama söz konusu olacağından vergilemede eşitlik ilkesini de zedelemektedir (Gökbunar 1998: 192-193).

Vergilemede kanunilik ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendiren vergilendirme işlemlerinde, idarenin keyfi davranmasını önlemeyi amaçlamaktadır (Karakoç 2014: 1265; Üstün 2003: 262). Vergilerin kanuniliği sayesinde kanuna aykırı vergileme işlemi önlenmiş olmaktadır. Taraflar kanuna aykırı

işlemlerini yargı ortamına taşıyarak uygulamaların yasallığını sağlayabilirler (Sonsuzoğlu 1997: 121). Vergilendirme işlemlerinde yasallığın sağlanması için de hukuk devletinin bir gereği olarak idarenin yargısal denetimini gerçekleştirecek vergi yargısının bulunması gerekmektedir (Ayyıldız 2015: 79).

Türkiye’de vergilemede kanunilik ilkesi, Anayasa’nın 2. maddesinde: “Türkiye Cumhuriyeti, (...) sosyal bir hukuk devletidir.” ve 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan: “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükümlerinde yer alır. Özellikle Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hüküm ile vergilemede kanunilik ilkesi, Türk vergi sisteminde anayasal olarak benimsenmiştir (Sonsuzoğlu 1997: 121).

1.6.4.4. Vergilemede İstikrar İlkesi

Vergilemede istikrar ilkesi, vergi tekniği ile ilgili olarak çok sık düzenleme yapılmamasını ve yapılan düzenlemelerin sistemli bir biçimde olması gerektiğini ifade eder (Çetinkaya, Edizdoğan, ve Gümüş 2016: 261). Bu ilke, verginin tarh ve tahsilini ilgilendiren hükümlerin, vergi oranlarının mümkün olduğu kadar az değiştirilmesinin ve vergi sisteminin muhafazasının gerekliliğini belirtmektedir (Özer 1977: 66).

Vergi sisteminin istikrarlı bir yapıya kavuşması için vergi kanunları sık sık değiştirilmemelidir. İstikrarlı bir vergi sistemi, mükelleflerin hem kararlarını daha az etkileyecek hem de mükellefler üzerinde beklenmedik vergi yükleri dolayısıyla oluşacak psikolojik baskıları azaltacaktır. Buna karşılık vergi kanunlarında meydana gelecek sürekli değişiklikler ise mükelleflerin vergi ahlaklarını olumsuz yönde etkileyecektir.

Vergi sisteminin istikrarsızlığı vergiye uyum maliyetlerini arttıracaktır. Vergi kanunlarında zaman zaman reform olarak yapılan düzenlemeler her seferinde vergileme tekniğine ilişkin yeni formalitelerin öğrenilmesini ve uygulanmasını gerektirecektir. Bu açıdan bakıldığında sık sık yapılan düzenlemeler vergi idaresinde bir bıkkınlık

oluşturacak ve vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmede yetersiz kalmasına yol açacaktır (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 262; Şenyüz 1993: 210-212).

Vergilemede istikrar ilkesi, vergi kanunlarının bir kez yürürlüğe konulduktan sonra hiç değiştirilmemesi anlamına da gelmemektedir. Ekonomik, siyasal ve sosyal nedenlerden dolayı gerekli görüldüğü zamanlarda belirli bir program dâhilinde vergilerde değişikliklerin yapılması elbette doğal bir durumdur. Ancak bu vergisel değişikliklerin, belirli bir plan ve program çerçevesinde, zamanın şartlarına uygun bir biçimde yapılması gerekmektedir (Saraçoğlu 2014a: 168; Şenyüz 1993: 209).

1.6.4.5. Vergilemede Esneklik İlkesi

Vergilemede esneklik ilkesi, vergi yasalarının mali ve ekonomik ihtiyaçlara uygun hükümler içermesini, vergilerin mali gereksinimleri takip edebilecek unsurlara sahip olmasını ve vergi hasılatının iktisadi koşullardaki değişimlerle uyumlu bir yapıda olmasını belirtmektedir (Herekman 1976: 48; Özer 1977: 65). Bu ilke, vergi gelirlerinin dönemsel dalgalanmalara karşı duyarlı olmasını, vergi hasılatının milli gelirdeki değişmelere uygun bir biçimde değişkenlik göstermesini ifade etmektedir (Yiğit 2008: 58).

Vergilemede esneklik ilkesi, vergi oranı artırılarak vergi matrahı daraltılmadan devletin vergi gelirlerinde artış sağlayabildiği için önemlidir (Türk 1999: 108). Esnek bir vergi sistemi, vergi tarh ve tahsil usulleri değiştirilmeden kamu harcamalarındaki artışa uygun bir gelir fazlası elde edebilecek yapıda olmalıdır (Neumark 1951: 162).

Esnek bir vergi sisteminin, mükelleflerin ödeme güçlerindeki artış ve azalışlar ile reel üretim düzeyi ve fiyatlar genel seviyesindeki değişiklikleri izleyebilmesi gerekir (Akdoğan 1999: 192; Gökbunar 1998: 183). Ekonomideki enflasyonist baskılar sürekli fiyat artışlarına neden olmaktadır. Bu durum ise vergi yasalarında belirtilen vergi oranlarının rakamsal değerlerinin değişmesine ve vergi tarifelerinin fonksiyonlarını kaybetmesine yol açmaktadır (Herekman 1976: 48). Vergilerin esnek olduğu bir durumda, vergi gelirleri ekonomik refah dönemlerinde artış gösterirken, ekonomik

gerileme dönemlerinde ise kendiliğinden bir azalış göstermektedir (Aksoy 2011: 224; Pehlivan 2012: 149).

1.6.4.6. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, mükelleflerin vergi öncesi iktisadi ve mali durumunun vergi sonrasında da korunmasını ifade etmektedir (Akça 2006: 2916; Neumark 1951: 165). Bu ilke vergilerin, piyasanın işleyişini bozmayan ve ekonomik birimlerin karar ve tercihlerini etkilemeyen bir yapıda olmasını öngörmektedir (Aktan, 2006: 15; Çetinkaya, Edizdoğan, ve Gümüş 2016: 261).

Bir vergi sisteminin tarafsız olması için vergi oranlarının düz ve düşük olması, belirli kişi veya gruplara vergisel ayrıcalıklar tanınmaması gibi özelliklere sahip olması gerekir (Aktan 2006: 15-16). Vergilemede tarafsızlık ilkesine göre verginin, mükelleflerin üzerinde aşırı bir yük oluşturmadan ve ekonomiden soyut bir biçimde kendi amacı doğrultusunda kullanılması gerekir (Gökbunar 1998: 184).

Vergilerin tarafsız olması, mükelleflerin vergi sonrası ekonomik ve sosyal ilişkilerinde değişiklik olmamasını gerektirir. Her vergi, mükellefine, ödediği vergi kadar hizmet sunulmalıdır. Bu durum da verginin karşılıksız olma özelliğine aykırıdır. Bu sebeple vergilemede tarafsızlığın tam anlamıyla uygulanması mümkün değildir (Türk 1999: 114).

1.6.4.7. Vergilemede Verimlilik İlkesi

Vergilemede verimlilik ilkesi, vergilerin, devletin gerekli gördüğü kamu harcamalarını büyük ölçüde finanse edebilecek nitelikte olmasını ve vergi sisteminin mali amaca uygun olarak düzenlenmesini ifade etmektedir (Devrim 2002: 212). Vergilerin verimliliği açısından vergi maliyetinin göz önünde bulundurulması gerekir. Verginin verimliliği için verginin tarh ve tahsil masrafları en düşük seviyede olmalıdır. Verginin uygulama maliyeti vergi hasılatına göre düşük bir seviyede tutulmalıdır. Vergi

hasılatı elde etmek için yapılan toplam vergi maliyeti azaldıkça verginin verimliliği artacaktır (Orhaner 2007: 170; Öztürk 2012: 9).

Bir vergi sisteminin verimli olmasını sağlayan diğer belli başlı özellikler şunlardır:

- Bir vergi sistemi her çeşit geliri, serveti ve harcamayı vergilendirmeli; vergi muafiyet ve istisnaları düşük düzeyde tutulmalıdır (Türk 1999: 107).
- Vergi sistemi. vergi mükelleflerinin; vergi kaçırmalarını, vergiden kaçınmalarını ve ödemekle yükümlü oldukları vergileri fiyatlama yolu ile üçüncü kişilere yansıtılmalarını olabildiğince kısıtlamalıdır (Türk 1999: 107).
- Vergi, mükelleflerin ödedikleri vergiyi ve vergi baskısını psikolojik olarak hissedemeyecekleri şekilde alınmalıdır. Bunun için vergi oranları mümkün olduğunca düşük tutulmalıdır (Gökbunar 1998: 183).

Vergilerin verimlilik ilkesine ulaşabilme derecesi, kamu harcamalarının vergilerle karşılanma oranı ile ölçülür. Vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı arttıkça verginin verimliliği açısından uygun bir gelişim kaydedilir. Dolayısıyla verginin gelir sağlama amacı ve verimliliği kesin olmayıp, önceden planlanan kamu harcama hedefine göre belirlenmektedir (Ekinci vd. 1993: 30-31).

1.6.4.8. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesine göre vergi sistemi, ekonomik koşullara uygun olacak ve günümüz ekonomisine gerekli etkiyi yapacak şekilde düzenlenmelidir. Vergiler, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına da mümkün olduğunca gerekli katkıyı yapabilecek şekilde tasarlanmalıdır (Herekman 1976: 52-53).

Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergi sisteminin, ekonominin üretim kapasitesini azaltmamasını öngörür. Ayrıca vergi sisteminin, ekonomik büyüme, sermaye birikimi ve uluslararası rekabeti sağlama gibi ekonomik hedefleri engellememesini gerektirir (AICPA 2017: 12). Bu nedenle vergi sisteminin, etkin kaynak dağılımını sağlayan, ekonomik büyüme ve istikrar hedeflerine kolay ulaşılacak maliye politikalarını gözetin

ve mükelleflerin tercihlerini en az şekilde etkileyen bir yapıda tasarlanması gerekir (Çelikkaya 2013: 14).

Vergilemede iktisadilik ilkesinin gerçekleşmesi, vergilerin üretimde girdileri verimli bir şekilde kullanarak en az maliyetle mal üretimini teşvik etmesine, üretimde verimliliği sağlayarak ekonomik büyümeyi artırıcı katkı yapmasına, ekonomik birimlerin tercihlerini ve adil gelir dağılımını bozucu etki yapmamasına bağlıdır (Demirli 2009: 22-23). Tasarruf ve yatırımları teşvik edici vergi indirimleri, geçici gümrük istisna ve muafiyet düzenlemeleri, vergi alacaklarının ve vergi zararlarının indirimi, ihracata yönelik vergisel teşvikler gibi vergi politikaları ile ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınmanın sağlanması hedeflenmelidir (Muter 2000: 79; Yiğit 2008: 62).

Görüldüğü üzere vergi, tarihsel süreç içerisinde farklı ekonomik ve sosyal koşullara göre şekillenmiş, mali sistem içerisinde önemini her zaman korumuş bir kavramdır. Teorik anlamda meşruluğu üzerine birçok fikir ortaya konulmuş olmasına rağmen vergi, günümüzde devletlerin belirli amaçları gerçekleştirmek için kullandıkları yegâne mali politika aracıdır.

Ekonominin temel bir bileşeni durumundaki vergilerin, ekonomiye gerekli katkıyı sağlayabilmesi için belirli kural ve ilkelere uyularak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu noktada yukarıda esasları belirtilen vergileme ilkeleri; devletlerin mali disiplini, ekonomik etkinliği ve sosyal dengeyi sağlayacak vergi politikalarını kurgulanmasında yol gösterici olmaktadır.

Sonuç itibarıyla, bu bölümde esasları belirtilen vergi teorisine ait kavram ve kuramlar, her ne kadar soyut bir nitelik taşıyorlar da politika yapımcıların mali anlamda etkinliği sağlayacak vergi politika ve sistemlerini düzenlerken başvurmaları gereken önemli hususları ifade etmektedirler.

II. BÖLÜM

2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Çalışmanın ilk bölümünde vergi teorisinin temel unsurlarına yer verilmiş, vergilemenin arka planında yer alan belirli hedefler ve uyulması gereken ilkeler hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bu bölümde ise vergiler, öncelikli olarak belirli ölçütlere göre dört temel başlık altında sınıflandırılacaktır. Daha sonra konularına göre sınıflandırılan belli başlı vergilerin, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan bazı vergilerin uygulamalarına dair örnekler de verilerek, teorik ve teknik altyapılarına ilişkin gerekli bilgiler verilecektir.

2.1. Vergilerin Farklı Ölçütlere Göre Sınıflandırılması

Her ülkede, belirli amaçları sağlamaya yönelik olarak bilimsel kurallara dayanan, ülkelerin iktisadi ve sosyal yapıları dikkate alınarak düzenlenip uygulanmakta olan tüm vergiler, vergi sistemini oluşturmaktadır (Pişkin 2008: 42). Günümüzde vergi sistemleri çeşitli vergi türlerinden oluşmaktadır. Konusu itibarıyla çeşitli vergilerin bulunması, yapıları ve nitelikleri bakımından da farklı vergi türlerinin doğmasına sebep olmuştur (Demiral 2007: 8).

Vergilerin çeşitli kaynaklardan elde edilmesi ve bu nedenle farklı türde ve sayıda olmaları, bunların sınıflandırılıp analiz edilmesini zorunlu kılmaktadır (Korkmaz 1982: 22). Vergilerin sınıflandırılmasındaki amaç, iktisadi ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesinde etkin bir araç olan vergilerin doğru şekilde kullanılabilmesidir (Aksoy 2011: 304-305). Vergilerin sınıflandırılmasının; vergi gruplarının sosyo-ekonomik etkilerinin belirlenebilmesi, vergi idaresinin vergileri daha kolay şekilde

izleyebilmesi, uluslararası vergi karşılaştırmasının yapılabilmesi şeklinde yararları bulunmaktadır (Sağbaş 2013: 12).

Vergilerin sınıflandırılmasında; ödeme araçları, tarh şekli ve usulü, mükellefiyet durumu, verginin konusu ve matrahı gibi kriterler esas alınmaktadır. Günümüzde ise vergilerin fonksiyonlarındaki değişimlere ve gelişimlere göre yeni kriterler ortaya çıkmakta ya da bazı kriterler geçerliliğini zamanla yitirmektedir (Muter 2000: 141).

Bu bölümde vergiler; dolaylı-dolaysız vergiler, objektif-sübjektif vergiler, advalorem-spesifik vergiler, gelir-servet-harcama vergileri olmak üzere dört ana başlık altında sınıflandırılarak kısaca incelenecektir.

2.1.1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayırımı

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı, vergileme politikasında kullanılan en yaygın ve en eski vergi sınıflandırmasıdır. (Cremer, Pestieau ve Rochet 2001: 781). Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımının yapılması, vergi yapısının belirlenmesi ve bu ayırımın vergi yükü ve gelir dağılımı üzerinde yarattığı etkiler açısından önemli hale gelmiştir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu 2016: 151; Korkmaz 1982: 23).

Dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırılması yapılırken farklı kriterler kullanılmaktadır. Bunlardan başlıca ikisi, yansıma ölçüsü ve vergi konusunun sürekliliğidir.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında en sık kullanılan kriter olan yansıma kriterine göre vergi, vergiyi ödeyen kanuni mükellefin¹ iktisadi unsurlarından doğrudan alınıyor ve başkalarına yansıtılamıyorsa dolaysız yapıdadır (Nadaroğlu 1983: 388). Dolaysız vergilerde vergi sorumlusu² ile vergi mükellefi aynı kişi olmakla beraber,

¹ Kanuni mükellef: “Vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişi” olarak tanımlanmaktadır (Tekir 1990: 115).

² Vergi sorumlusu: “Vergi ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişiler” olarak ifade edilmektedir (VUK m. 8).

vergi yükü doğrudan vergi mükellefinin üzerindedir (Aamir vd. 2011: 173; James ve Nobes 1992: 9).

Kanuni mükelleflerin, vergi yüklerini üçüncü kişilere kolayca yansıtılabildikleri vergiler ise dolaylı yapıdadırlar (Akdoğan 1999: 267). Dolaylı vergilerde kanuni mükellef (vergi ödeyicisi) ile fiili mükellef (vergi taşıyıcısı) ayrı kişilerdir (Bilici 2006: 80). Bu ayrıma göre, gelir ve kurumlar vergisi ile servet üzerinden alınan emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergiler dolaysız vergiler grubuna girerken; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisi gibi harcama vergileri dolaylı vergiler grubunda yer alırlar (Pehlivan 2012: 120).

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında vergi konusunun sürekliliği kriterine göre; gelir ve servet gibi istikrarlı ve sürekli konular üzerinden alınan, yükümlüsü önceden belli olan, belirli zaman aralıklarında tahakkuk ve tahsil olunan vergiler dolaysız vergilerdir (Dikmen 1973: 144). Buna karşılık dolaylı vergiler, konusu itibariyle süreklilik arz etmeyen, yükümlüsü önceden bilinmeyen, bir olayın oluşması ya da bir malın değişime konu olması gibi vergiyi meydana getiren olayın gerçekleştiği anda alınan vergilerdir. (Devrim 2002: 264). Bu ayrıma göre de yine gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi sayılırken; harcama vergileri dolaylı vergiler olarak kabul edilirler (Pehlivan 2012: 120).

Yukarıda belirtilen kriterlere göre bir tanımlama yapılacak olduğunda, dolaylı vergiler: Konusunu mal ve hizmetlerin üretimi ve satışı ile harcamaların oluşturduğu, üretim ve dağıtımın herhangi bir aşamasından alınabilen, fiyat mekanizması ile vergi yükü yansıtılabilen, verginin nihai yükümlüsünün belli olmaması ve bütün mal ve hizmetlere yönelik olması sebebiyle ödeme gücü dikkate alınmadan tahsil edilen objektif karakterli vergilerdir.

Dolaysız vergiler ise, kişi ve kurumların gelir ve servetlerini konu alan, mükellefleri önceden belli olan, vergi yüklerinin mükelleflerin üstünde kaldığı (yansıtılamadığı), ödeme gücü dikkate alınarak tahsil edilen subjektif karakterli vergilerdir.

Dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin birbirlerine karşı avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- Dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere göre daha adaletsiz olduğu kabul edilmektedir (İrtenk 1971: 140). Dolaysız vergiler, vergi mükelleflerinin kişisel özelliklerine uygun olarak ayarlanabilirken; dolaylı vergiler alıcı ve satıcıların buldukları duruma bakılmaksızın mal ve hizmet teslim işlemleri üzerinden alınmaktadır (Atkinson 1977: 592; Gürdal ve Yavuz 2008: 85).
- Dolaysız vergileri; artan oranlılık, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyetler aracılığıyla mükelleflerin ödeme güçleri ile uyumlu hale getirmek daha kolaydır (Korkmaz 1982: 25). Dolaylı vergiler ise mükelleflerin şahsi durumu dikkate alınmadan herkesten eşit oranda alınmaktadır. (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 272-273).
- Dolaylı vergilerde mükellefler üzerindeki psikolojik baskı düşük iken, dolaysız vergilerde yüksektir (Herekman 1976: 113). Dolaylı vergiler tedarikçi ve ithalatçılara yönelik olarak uygulanmasına rağmen verginin maliyeti malların fiyatları içerisinde yansıtılabilmektedir. Böylece dolaylı vergiler fiyat içerisinde gizlenebildiği için vergi yükü da az hissedilmekte (mali anestezi) ve vergiye karşı dirençte daha az olmaktadır (Jensen 1997: 2337). Dolaysız vergilerde ise, verginin tarh ve tahakkuk aşamasında idare ile mükellefin karşı karşıya gelmesi, bu vergilerin mükellef üzerindeki psikolojik baskısını arttırmaktadır (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 274). Bu durum ise vergide kayıt dışılığa yönelmeyi, vergiden kaçınmayı ya da vergi kaçırmayı arttırmaktadır (Durmuş 2004: 223).
- Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere kıyasla vergi geliri açısından daha verimlidirler (İrtenk 1971: 142). Dolaylı vergilerin tabanı ve bununla beraber matrahı daha geniştir. Bu nedenle dolaylı vergilerle, dolaysız vergilere göre daha düşük oranda veya daha düşük miktarda vergi salınarak daha fazla vergi geliri toplanabilmektedir (Akdoğan 1999: 274-275).
- Dolaylı vergiler, konjonktür ve fiyat hareketlerini daha yakından izleyebildiklerinden ekonomik yapıdaki değişikliklere dolaysız vergilere göre daha duyarlıdır (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 273). Ekonominin daralma dönemlerinde harcamalar üzerinden alınan vergi

gelirleri şiddetli bir şekilde azalırken, gelir vergisi hasılatı gecikmeli olarak ve daha hafif şekilde azalmaktadır. Özellikle ekonomik daralma dönemlerinde dolaysız vergiler, dolaylı vergilere göre daha elverişlidirler (Aksoy 2011: 315).

- Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin kolaylığı, idari maliyetlerinin uygunluğu bakımından dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre daha avantajlıdır. Dolaysız vergilerin verimli bir şekilde toplanabilmesi için çok sayıda personel ve etkin bir vergi idaresinin varlığı gereklidir. Bu açıdan bakıldığında dolaylı vergiler tahsili kolay ve masrafsız iken, dolaysız vergiler idari maliyetleri yüksek olduğu için masraflı vergilerdir (Erdem, Şenyüz, ve Tathoğlu 2016: 161; Tekir 1990: 32).

Türk vergi sisteminde yer alan vergiler bu sınıflandırmaya göre incelediğinde, gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi ile servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler (veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi) dolaysız vergileri oluşturmaktadırlar. Buna karşılık harcamalar üzerinden alınan; dahilde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi, damga vergisi ve harçlar; uluslararası ticaret ve muameleler üzerinden alınan gümrük vergisi ve ithalden alınan katma değer vergisi dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır.

2.1.2. Ad-Valorem (Değer Esaslı)-Spesifik (Miktar Esaslı) Vergi Ayrımı

Vergiler, matrah yapılarına ve vergi borcunun hesaplanma şekline göre ad-valorem (değer esaslı) vergi ve spesifik (miktar esaslı) vergi olmak üzere ikiye ayrılırlar (Uluatam 2005: 276). Vergi matrahı, vergi konusunun değerine göre belirlenen ve bu değer üzerinden oransal olarak alınan vergiler ad-valorem vergiler olarak tanımlanmaktadır (Sağbaş 2013: 18). Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve gümrük vergisi ad-valorem (değer esaslı) vergiler olarak sınıflandırılır (Eker 1997: 175).

Vergi matrahı, vergi konusunun fiziki birimleri ve ölçüsü (ağırlık, uzunluk, hacim, vb.) ile maddi miktarı üzerinden alınan vergiler spesifik (miktar esaslı) olarak tanımlanmaktadır (Aksoy 2011: 309). Spesifik vergiler yapısal olarak orana uygun olmadığı için vergi, ölçülere birim vergi (maktu tutar) miktarı uygulanarak hesaplanır. Motorlu taşıtlar vergisi, çevre temizlik vergisi, damga vergisi ve özel tüketim vergisi kapsamındaki bazı mallar spesifik matrahlıdır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu 2016: 148).

Spesifik vergiler vergileme tekniği açısından basit vergiler oldukları için idareleri kolaydır. Ancak uygulama alanının sınırlı olması, uygulanmasındaki güçlükler ve fiyat hareketlerini yakından izleyememesi nedeniyle günümüzde spesifik (miktar esaslı) vergiler yerini ad-valorem (değer esaslı) vergilere bırakmaya başlamışlardır (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 266; Türk 1999: 140).

2.1.3. Sübjektif (Şahsi)- Objektif (Gayri şahsi) Vergi Ayrımı

Vergilemede, mükelleflerin ekonomik ve sosyal durumunun dikkate alınıp alınmamasına göre vergi sınıflandırması yapıldığında sübjektif (şahsi)- objektif (gayrişahsi) vergi ayrımı ortaya çıkmaktadır (Çelik 1995: 4). Sübjektif vergiler, mükellefin kişisel ve ailevi durumu gibi sübjektif unsurların; en az geçim indirimi, aile indirimi, artan oranlı vergi uygulaması, ayırma ilkesi gibi yöntemlerle belirlenerek dikkate alındığı ve ekonomik kaynaklarının tamamı üzerinden toplanan vergilerdir. Gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisi sübjektif vergilere örnek olarak gösterilmektedir. (Bilici ve Bilici 2017: 222).

Objektif vergiler ise, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almayan ve tek bir iktisadi unsur üzerinden genellikle düz oranlı olarak alınan vergilerdir (Erginay 1998: 80). Objektif vergilere örnek olarak; servet ve harcama vergileri, kurumlar vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi gibi vergiler gösterilebilir.

Sübjektif vergilerin, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre uyumlaştırılabilirdikleri ve doğrudan ödeme gücünü dikkate alabildikleri için objektif

vergilerle göre daha adil oldukları kabul edilmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu 2016: 146-147).

2.1.4. Gelir-Harcama-Servet Vergileri Ayrımı

Vergiler, alındıkları iktisadi kaynaklara göre gelir vergileri, servet vergileri ve harcama vergileri olmak üzere vergi matrahının niteliği esas alınarak sınıflandırılırlar (Eker 1997: 175). Vergilerin dayandığı iktisadi unsurlar, ekonomik işleyişin temelini oluşturan gelir, tüketim ve tasarruf unsurlarıdır (Kirmanoğlu 2013: 266). Vergilemede mükellefin gelir elde etmesinin yanı sıra servet sahibi olması, tüketim amacıyla gelir ve servetinin bir bölümünü harcaması da vergi gücünün birer göstergesi olarak kabul edilmektedir (Nadaroğlu 1983: 395).

Konusu itibariyle gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınan vergiler gelir vergileridir. Kişilerin menkul ve gayrimenkul mallarının değerleri toplamını oluşturan servetleri üzerinden alınan vergiler ise servet vergileridir. Bireylerin ihtiyaçlarının karşılamak üzere yaptıkları harcamalar üzerinden alınan vergiler de harcama vergileridir (Tekir 1990: 34-35).

Gelir, harcama ve servet vergileri ile ilgili bu bölümde yer verilen bilgiler, bu sınıflandırmaya konu olan vergi gruplarını ve bunlar içerisinde bulunan vergilerin yapılarını ve şekillerini tam anlamıyla açıklayamamaktadır. Bu nedenle aşağıda yer alan bölümde vergilerin konularına (kaynağına) göre sınıflandırılması üzerinde durulacak olup bu sınıflandırma içerisinde yer alan vergilerin bir kısmı, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan belli başlı vergilerin örnekleri de verilerek, ayrı ayrı ele alınarak detaylandırılacaktır.

2.2. Konularına Göre Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Vergiler

Türk vergi sistemini oluşturan vergiler konuları itibarıyla; gelir, harcama, servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler şeklinde sınıflandırılabilir. Bu

sınıflandırmaya göre Türkiye’de gelir üzerinden, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki tür vergi alınmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden en önemli olanları ise, mal ve hizmet teslimleri ile ithalattan alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisidir. Bunun yanı sıra harcama vergileri grubunda, gümrük vergisi, damga vergisi gibi çeşitli vergiler de bulunmaktadır. Servet vergileri grubunda ise, kişilerin servetleri üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi ile konusu itibariyle servet transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi bulunmaktadır.

2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir, iktisadi bir kavram olup üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmalarına karşılık aldıkları payları (kazanç ve iratlar) ifade etmektedir. Gerçek ve tüzel kişilerin, bu üretim süreci sonunda elde ettikleri kazanç ve iratlar ise gelir üzerinden alınan vergilerin konusunu oluşturmaktadırlar.

Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki tür vergiden oluşmaktadır. Konusu itibariyle aynı gelir unsurlarından oluşan bu iki vergi, temelde mükellefleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır.

Türk vergi sistemi içerisinde gelir üzerinden alınan iki önemli vergi bulunmaktadır. İlki, gerçek kişilerin kazanç ve iratları üzerinden alınan gelir vergisi, ikincisi ise tüzel kişi ve kurumların kazanç ve iratları üzerinden alınan kurumlar vergisidir. Bu vergilerin teorik altyapılarına ve uygulama şekillerine aşağıdaki bölümlerde değinilecektir.

2.2.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, gerçek kişilerin belirli bir dönem (genellikle bir takvim yılı) içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarlarının toplamı üzerinden, mükellefin kişisel ve ailevi durumu dikkate alınarak toplanan, artan oranlı, dolaysız ve

sübjektif bir vergidir (Neumark 1951: 77). Vergi ödeme gücünün etkin olarak izlenebilmesi, mükellefin kişisel durumuna göre vergi uygulamasında farklılaştırma yapılabilmesi, nitelikleri itibariyle vergileme ilkelerine uygun olması sebepleriyle gelir vergisi, çağdaş vergi sistemleri içerisindeki temel vergilerden birisi durumundadır (Akdoğan 2011: 181).

Gelir vergisinin konusu gelirdir. İktisadi bir kavram olan gelir, ödeme gücünün en temel göstergesidir (Şen ve Sağbaş 2015: 183). Gelir kavramının tanımlanmasına ve boyutlarının belirlenmesine ilişkin olarak vergi literatüründe; kaynak teorisi (dar kapsamlı gelir kavramı) ve net artış teorisi (geniş kapsamlı gelir kavramı) olmak üzere iki tür teorik görüş vardır.

Kaynak teorisi tanımına göre gelir, belirli bir kaynaktan düzenli olarak elde edilen ve üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları neticesinde sağlanan aynı ve nakdi gelirleri ifade etmektedir (Turhan 1998: 117). Kaynak teorisine göre elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için gelirin üretim faktörlerinin etkisiyle oluşması ve süreklilik arz etmesi gereklidir. Buna göre, emek sahiplerinin elde ettikleri ücret gelirleri, teşebbüs sahiplerinin işletmelerinden elde ettikleri karlar, menkul ve gayrimenkul sermaye sahiplerinin sermayelerini başkalarına kullandırmaları karşılığında elde ettikleri iratlar kaynak teorisine göre gelir kapsamındadırlar.

Belirli bir kaynaktan düzensiz bir biçimde elde edilen arazi gelirler, üretim faktörleri kullanılmadan gelir transferi şeklinde elde edilen miras, piyango ve bağış gibi değerler, gayrimenkul ve menkul sermaye unsurlarının kendi değerlerindeki artışlar kaynak teorisine göre gelir sayılmazlar (Öner 2016: 35-36). Bu gelirler, kaynak teorisine göre gelir tanımına girmediği için vergilendirilebilir gelir daha dar kapsamda tespit edilmektedir (Güran 2013: 118). Türkiye’de de vergi sistemi içerisinde gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi benimsenmiş olup¹ emek ve sermaye haricindeki

¹ Türkiye’de gelirin tanımında 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı kanun ile kaynak teorisinden safi artış teorisine geçildiği görülmektedir. Ancak bu düzenleme 11.08.1999 tarihli 4444 sayılı yasa ile 4 yıl süreyle ertelenmiştir. 09.01.2003 tarihli 4738 sayılı yasa ile de gelirin tanımında 4369 sayılı yasa öncesindeki duruma yani kaynak teorisi yaklaşımına geri dönmüştür (Ferhatoğlu 2003, Aktaran: Sağbaş 2007:137).

gelirler (bazı istisnai durumlar mevcut olmak üzere) gelir kapsamı içerisinde yer almamaktadır. (Edizdoğan ve elikkaya 2012: 13).

Net artış teorisine göre ise gelir, bir kişinin belirli bir dönemde tüketim harcamalarında ve servetinde meydana gelen net artışın toplamı olarak ifade edilmektedir (Öner 2016: 35-36). Başka bir deyişle gelir, bir kişinin belirli bir dönem başındaki serveti ile dönem sonundaki serveti arasındaki net fark ile aynı dönemde yaptığı tüketim harcamalarının toplamıdır (Nemli 2012: 251). Net artış teorisi, geliri daha geniş kapsamlı bir şekilde tanımlamaktadır. Buna göre emek, sermaye gibi üretim faktörlerinden elde edilen gelirlerin yanı sıra, arazi kazançlar, sermayenin değerinde meydana gelen artışlar ve miras, bağış, piyango gibi servet transferi ile sağlanan gelirler de dahil olmak üzere bütün kaynaklardan elde edilen değerler gelir kapsamındadır (Ortaç 1999: 108; Turhan 1998: 118).

Gelir, çeşitli kaynaklara göre ayrı ayrı veya elde edilen tüm kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirilir (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 282). Bu bağlamda gelir vergisinin yapısında, sedüler gelir vergisi ve üniter gelir vergisi olmak üzere iki tür teorik vergileme modeli bulunmaktadır.

Sedüler gelir vergisinde gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelir unsurları (ticari kazanç, zirai kazançlar, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları vb.) birbirinden bağımsız bir şekilde ayrı ayrı vergilendirilmektedir (Holmes 2001: 28). Sedüler gelir vergisinde, safi tutar ile indirilecek giderler her türlü gelir unsuru için ayrı olarak belirlenir. Vergi oranları gelir türlerine göre farklılık gösterir (Burns ve Krever 1998: 1). Bu bakımdan sedüler gelir vergisi gayri-şahsi (objektif) niteliktedir (Mutluer, Kesik ve Öner 2013: 238).

Üniter gelir vergisinde ise, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri tüm gelir unsurları, kaynağı dikkate alınmaksızın bir araya getirilerek vergilendirilmektedir. Gelir unsurları, toplam gelir içerisinde bağımsızlıklarını kaybederek bir bütünün parçası haline gelmektedirler. Bu toplam gelir üzerine mükellefin kişisel ve ailevi durumuyla ilgili olarak gerekli indirimler yapıldıktan sonra elde edilen toplam safi gelire artan

oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Bu bağlamda üniter gelir vergisi subjektif bir nitelik taşımaktadır (Aktan, Dileyici, ve Vural 2006: 54; Holmes 2001: 28).

Gelir vergisi, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan temel vergi konumundadır (Pehlivan 2016: 153). Bu vergi, Alman vergi sistemi örnek alınarak 03.06.1949 tarihli 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile uygulamaya konulmuştur. Uygulamada yaşanan birtakım sıkıntılar nedeniyle 31.12.1960 tarihli 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, yeniden düzenlenerek 1961 yılında yürürlüğe konulmuştur (Armağan 2007: 228; Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 16). GVK'da 1980 yılı sonrasında önemli değişiklikler yapılmıştır. 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ve 07.01.2003 tarihli 4783 sayılı Kanun ile önemli düzenlemeler ve güncelleştirmeler yapılarak GVK'ya süreklilik kazandırılmıştır (Akdoğan 2011: 181).

(GVK m.1)'e göre gelir: “ Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. (GVK m. 2)'de ise çeşitli üretim faktörlerinin, üretim sürecine katılmaları sonucunda elde edilen gelir, edinildiği kaynağa göre; ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi unsur olarak sınıflandırılmıştır. Sıralanan gelir unsurlarından ilk altısı için gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi, diğer kazanç ve iratlar için ise net artış teorisi geçerlidir.

Gelir vergisinin mükellefi belirtilen kazanç ve iratları elde eden gerçek kişilerdir. (GVK m. 3, 4)'e göre, ikametgahı Türkiye'de bulunan, bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla kalan kişiler ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de olan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmaktadırlar. Tam mükellefler, Türkiye sınırları içinde ve dışında elde ettikleri gelirin tamamı üzerinden vergi ödemekle sorumludurlar.

(GVK m. 6)'ya göre ikametgahı Türkiye'de olmayan ve bir takvim yılında 6 aydan daha az süre Türkiye'de bulunan kişiler dar mükellef sayılmışlardır. Dar

mükellefler ise sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler.

Gelir vergisi, mükellefin beyan üzerine tarh ve tahakkuk etmektedir. Tam mükellefler, gelir vergisi beyannamelerini, ikametlerinin buldukları yerdeki vergi dairesine; dar mükellefler ise Türkiye’de bulunan vergi muhatabı varsa onun ikamet ettiği yer vergi dairesine, Türkiye de vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermektedirler. (GVK m. 84)’e göre, tam mükellefiyete tabi kişiler çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları yıllık beyanname, işverenler tarafından muhtasar beyanname; dar mükellefiyete tabi kimseler ise yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu olmayan gelirlerini münferit beyanname ile bildirirler.

Yıllık beyanname, gelirin elde edildiği yılı izleyen yılın mart ayının 25. günü akşamına kadar (geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazanç olması durumunda izleyen yılın şubat ayının 25. günü akşamına kadar); muhtasar beyanname ise, izleyen yılın 23. günü akşamına kadar, münferit beyanname gelirin elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine verilir (GVK m. 92, 98. 101).

Gelir vergisi, yıllık beyanname çeşitli gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların toplamına indirimler ve geçmiş zararların mahsubu yapıldıktan sonra elde edilen vergiye tabi gelire, gelir vergisi tarifesi uygulanarak hesaplanır. Gelir vergisi tarifesi, dilim usulü artan oranlı, alt gelir dilimine düşük, üst gelir grubuna ise yüksek oranlı olarak uygulanan, %15 ile başlayan, %20, %27 oranlarıyla devam eden ve %35 oranı ile sonlanan oranların bulunduğu bir tarife yapısına sahiptir (Öner 2016: 145).

Geliri yalnızca basit usulde vergilendirilen ticari kazançlardan oluşan ve izleyen yılın şubat ayında beyan edilen gelirler üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, şubat ve haziran ayı sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir. Gelir, diğer gelir unsurlarından oluşuyorsa ya da basit usulde tespit edilen ticari kazançlar başka gelirlerle birlikte beyan ediliyorsa, mart ayında beyan edilen ve tahakkuk ettirilen gelir vergisi, mart ve temmuz ayı sonuna kadar iki eşit taksitte ödenmektedir (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 285).

2.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, bir hesap dönemi (genellikle bir yıl) içerisindeki iktisadi faaliyetleri sonucunda gelir elde eden kurumların safi kazançları üzerinden alınan objektif, genellikle düz oranlı yapıya sahip ve dolaysız nitelikte bir vergidir (Şener 2016: 225; Turhan 1998:133). Kurumlar vergisinin, sermaye gelirleri üzerinden alınan özel bir vergi niteliğinde olduğu söylenebilir (Musgrave 1987b: 65).

Kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak iki farklı yaklaşım vardır. Bu yaklaşımlardan ilki, entegrasyon teorisi olarak adlandırılan, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birleştirilmesidir. Bu yaklaşımın temel varsayımı, aynı matrah üzerinden hem gelir hem de kurumlar vergisi alınmasının çifte vergilendirmeye sebep olmasıdır (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 121;). Buna göre, kurumların elde ettikleri kazançların ortaklara ait olması ve ortakların paylarına düşen kazançları için gelir vergisi ödemeleri sebebiyle ayrı bir kurumlar vergisi alınması vergi adaletine ve diğer vergileme ilkelerine ters düşmektedir (Saraçoğlu 2014b: 235; Ulbrich 2011: 221).

Diğer bir görüşe göre ise kurumların ayrı birer tüzel kişilikleri olduğu savunulur. Bu görüşe göre kurumlar; ortaklarından bağımsız ayrı bir tüzel kişiliğe ve ödeme gücüne sahip olmaları, devletin sunduğu kamusal mal ve hizmetlerden ve diğer birtakım imtiyazlardan yararlanmaları, verimli ve kolay bir vergileme kaynağı olmaları gibi sebeplerden dolayı ayrı bir vergi ile vergilendirilmelidirler (Abaç 1974: 6-10; Mintz 1996: 24-25; Nemeç ve Wright 1997: 186).

Türkiye’de kurumların vergilendirilmesine ilk olarak 1949 yılında Alman kurumlar vergisinden örnek alınarak hazırlanan ve 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlanmıştır. Bu kanun çeşitli nedenlerle birçok kez değişikliğe uğramıştır. Günümüzde halen 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe konulan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) uygulanmaktadır (Bilici 2013a: 85).

Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazancı oluşturmaktadır. (KVK m. 1)'e göre kurumların gelir unsurlarından elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı kurum kazancını oluşturur. (KVK m.1)'de belirtilen; sermaye şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidirler.

Kurumlar vergisinde tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki farklı mükellefiyet şekli vardır. Kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişilerden kanuni merkezi ya da iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellef sayılırlar. Bunlar hem Türkiye'de hem de diğer ülkelerde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan tüzel kişiler ise dar mükelleftirler. Bunlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler (Türkcan 1993: 4-5).

(KVK m. 14)'e göre kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Kurumların faaliyet gelirleri ile faaliyet dışı gelirlerinden toplanan kurum kazançları yıllık beyannamede toplanmaktadır. Kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiş olmakla beraber, (KVK Geç. m. 10; 6071 sayılı Kanun m. 91) ile 2018, 2019 ve 2020 yılı kazançları için %22'ye yükseltilmiştir.

Kurumlar vergisi beyannamesi, mükellefin kanuni merkezi veya iş merkezinin bağlı bulunduğu yer vergi dairesine, hesap döneminin (bir takvim yılı) bittiği ayı izleyen dördüncü ayın (Nisan) birinci gününden, yirmi beşinci günün akşamına kadar olan süre içerisinde verilir. Hesaplanan kurumlar vergisi, hesap yılını izleyen yılın nisan ayı sonuna kadar tek taksitte ödenmektedir (KVK m. 21, 25, 29).

2.2.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, bir mal veya hizmetin satın alınmasına bağlı olarak gerçekleştirilen harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak ifade edilmektedir. Bu vergiler, çoğunlukla dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Ayrıca bu vergiler, gelir ve servet vergilerine kıyasla vergi sistemlerine daha sonraları girmişlerdir.

Ancak gümrük vergilerini de bu gruba dahil ettiğimizde, harcama vergilerinin geçmişinin çok eski tarihlere dayandığı söylenilebilir (Çelik 1995: 8).

Türk vergi sisteminde de harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde birçok dolaylı vergi bulunmaktadır. Bu çalışmada ise yalnızca Türk vergi sisteminde yer alan ve toplam vergi gelirleri içerisinde büyük ağırlığa sahip olan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ile gümrük vergisi üzerinde durulacaktır.

2.2.2.1. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi (KDV), genel anlamda üretilen tüm mal ve hizmetleri konu alan, üretimden tüketime kadar olan tüm iktisadi aşamaları kapsayan ve bu iktisadi süreçler içerisinde yaratılan katma değeri matrah olarak kabul eden, çok aşamalı, objektif ve dolaylı bir genel satış vergisi olarak tanımlanmaktadır. Buradaki katma değer kavramı mikroekonomik açıdan, kişilerin ya da kurumların ürettikleri mal veya hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farkı temsil etmektedir. Makroekonomik açıdan ise katma değer, üretim sürecine dahil olan üretim faktörlerinin oluşturduğu ek değer olarak ifade edilmektedir (Aydemir 1996: 9-10; Gerçek, Şenyüz ve Yüce 2014: 232). Katma değer vergisi de esasında üretim ve satış aşamalarında yaratılan bu katma değer vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

Katma değer vergisinin evrensel anlamda tanınması, vergi yapısının gelişimi açısından 20. yüzyılın ikinci yarısında gerçekleşen en önemli mali gelişme olarak değerlendirilebilir (Cnossen 1998: 399). Katma değer vergisi, ilk olarak 1918 yılında Almanya'da önerilmiş ve bu yıldan sonra da önemli bir tartışma konusu olmuştur. Daha sonra 1949 yılında Japonya'da uygulanmasına çalışılmış ancak başarılı olunamamıştır. Japonya'nın ardından ABD'nin Michingan eyaletinde katma değer vergisinin bir türü olarak "işletme faaliyetleri vergisi" adı altında bir vergi uygulanmıştır. Sonrasında 1954 yılında Fransa'da uygulanan muamele vergisi, katma değer vergisine dönüştürülmüştür. Böylece Fransa, katma değer vergisini resmi olarak ilk uygulayan ülke olmuştur (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 199-200). 1980 yılından itibaren de temel harcama

vergisi olarak kullanılmaya başlanan katma değer vergisi, 2018 yılı itibariyle 168 ülkede uygulanmaktadır (OECD 2018a: 16).

Türkiye’de katma değer vergisi ile ilgili çalışmalar 1971 yılında başlamıştır. Uygulanmasına kadar geçen süreçte katma değer vergisine yönelik olarak sekiz kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Bunlar üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda 25.10.1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 01.01.1985 tarihi itibariyle uygulanmaya başlamıştır (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş 2016: 318). KDV ile ilgili; mali, ekonomik, sosyal amaçlara yönelik olarak sıkça yasal düzenleme yapılmakla birlikte günümüzde 3065 sayılı KDVK ile kurulan sistem geçerliliğini korumaktadır (Akdoğan 2011: 483).

KDV’nin konusunu oluşturan işlemler KDVK’nın 1. maddesinde üç ayrı bentte gösterilmiştir. Buna göre; ilk bentte ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, ikinci bentte her türlü mal ve hizmet ithalatı, üçüncü bentte ise diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır (KDVK m. 1).

KDV’nin konusunu oluşturan işlemlerin vergiye tabi olması için, bu işlemlerin Türkiye sınırları içerisinde yapılmış olması gerekmektedir. İşlemlerin Türkiye’de yapılması ise malların teslim sırasında Türkiye sınırları içerisinde bulunmasını ve hizmetlerin Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi veya hizmetlerden Türkiye sınırları içerisinde yararlanılmasını ifade etmektedir. Ayrıca Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılmaktadır (KDVK m. 6, 7).

KDV’nin mükellefleri, KDVK’nın 1. maddesinde yer alan işlemleri gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişilerdir. Yani mal teslimi ve hizmetlerin iftasında bu işlemleri yapanlar, mal ve hizmetleri ithal edenler, transit taşımacılıkta gümrük ve geçiş işlemlerine muhatap kişiler katma değer vergisinin mükellefidirler.

KDV'nin kanuni mükellefi durumundaki mal ve hizmeti satan gerçek veya tüzel kişiler, sattıkları mal ve hizmetlere yönelik olarak tahsil ettikleri vergiyi vergi dairesine yatırmak durumundadırlar. Fakat bazı durumlarda mal ve hizmeti satın alanlar, aldıkları bu mal ve hizmetler nedeniyle hesaplanan vergiyi ödemekle sorumlu tutulmuşlardır. Bu durum, vergi uygulamasında kolaylık sağlanması açısından, vergi sorumluluğu başlığı altında KDVK'da belirtilmiştir (Akdoğan 2011: 492).

(KDVK m. 9)'da belirtildiği üzere, Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde veya gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. KDV'de sorumlu sıfatını taşıyanlar, satın aldıkları mal ve hizmetler sebebiyle hesaplanan vergiyi tevkif ederek 2 No'lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödemektedirler.

KDV'de malın tesliminde ve hizmetin itfasında vergi ortaya çıkmakta ve vergi ödeme süreci başlamaktadır. Mal ve hizmetin satışına karşılık olarak alınması gereken paranın henüz tahsil edilmemiş olması, verginin ortaya çıkmasına engel olmamaktadır (Bilici 2018: 137).

KDV'nin matrahı, teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlere karşılık alınan bedellerdir. İthalatta ise matrah, malın gümrük vergisine esas teşkil eden değerine ithalat işlemi sırasında ödenen her türlü vergi, resim ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan bütün masraflar eklenerek belirlenmektedir. KDV matrahına, satıcıların gerçekleştirdiği taşıma, sigorta, ambalaj, komisyon giderleri; vade, kur farkı ve faiz gibi her türlü menfaatler dahil edilmektedir. Ayrıca KDV haricinde her türlü vergi, resim ve harç gibi unsurlar da matraha dahil edilmektedir. Hesaplanan katma değer vergisi ile teslim ve hizmetlerde faturada gösterilen iskontolar ise matraha dahil edilmemektedir (KDVK m.20, 21, 24, 25).

(KDVK m.28)'de KDV'nin oranı vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Geçmiş dönemlerde Bakanlar Kurulu¹, KDV ile ilgili bu oran belirleme yetkisini kullanarak, %18 olarak belirlenen genel bir oran ve kanunda belirtilen belirli mallar için uygulanmak üzere %1 ve %8 olarak iki indirimli oran belirlemiştir.

KDV'de vergilendirme dönemi, esasında üçer aylık dönemler iken uygulamada birer aylık dönemlerde vergilendirme yapılmaktadır (Akdoğan 2011: 513). Aylık dönemler itibariyle verilen, ilgili ayda yapılan işlemleri kapsayan KDV beyannamesi, izleyen ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir. Mükellefler ilgili vergilendirme döneminde herhangi bir şekilde vergiye tabi işlemde bulunmasalar dahi beyanname vermek zorundadırlar (KDVK m. 40, 41).

KDV, mükelleflerin iş yerlerinin bulunduğu yer vergi dairesi tarafından tarh edilmektedir. Mükelleflerin, farklı yerlerdeki vergi dairelerinin bağlı olduğu bölgelerde iş faaliyetleri olması halinde katma değer vergisinin, mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları ilgili vergi dairesince tarh edilmesi gerekmektedir.

KDV, bu vergiye mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına, bu kişilerce verilen yazılı beyanlara göre tarh edilmektedir. Vergi normal şartlarda beyannamenin verildiği günde tarh edilmekte iken, beyanname posta yoluyla gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Tarh edilen katma değer vergisinin beyanname vermek zorunda olan kanuni mükellefleri ve vergi sorumluları, ilgili dönemde vergileme dönemine ait katma değer vergilerini, beyannamelerini verdikleri ayın 26. günü akşamına kadar ödemek mecburiyetindedirler (KDVK m. 40, 43, 44, 45, 46).

2.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi (ÖTV), üretimden tüketime kadar olan tüm iktisadi sürecin yalnızca bir aşamasından alınan ve sadece kanuna bağlı olarak vergi konusunu oluşturan malları kapsayan, özel nitelikli, dolaylı bir tüketim vergisidir (Oktar 2016: 203).

¹ 09.07.2018 tarihli 700 sayılı KHK'nın 90 ıncı maddesi ile KDV'de oranı belirleme yetkisi, "Bakanlar Kurulu"ndan "Cumhurbaşkanı"na geçmiştir.

Ekonomideki bütün mal ve hizmetleri konu alan genel harcama vergilerinden farklı olarak, belirli mal ve ilişkili mal gruplarına çeşitli oranlarda uygulanması özel tüketim vergilerini farklı kılmaktadır. (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 237).

ÖTV’de temel amaç, her vergi de olduğu gibi, devlete gelir sağlamaktır. Bununla birlikte dolaylı vergiler içerisinde artan oranlılık sağlanarak gelir ve vergi yükü dağılımında adaletin sağlanması da hedeflenmektedir. Ayrıca devlet; belirli kişilerin ya da grupların toplumdaki diğer kişi ve gruplardan, kamusal mal ve hizmetlerden daha fazla yararlandığı düşüncesinden hareketle vergilemede yararlanma ilkesine uygunluğun sağlanması, erdemli malların (sosyal ve kültürel faaliyetler, kitap, süt vb.) arzının artırılması ve erdemsiz malların (alkollü içecekler ve tütün ürünleri) tüketimlerinin sınırlandırılması, çevre kirliliğinin önlenmesi, vergilemede idari zorlukların dikkate alınarak belli ürünlerin vergilendirilmesi şeklindeki amaçları ÖTV vasıtasıyla gerçekleştirmektedir (Karayılmazlar 2003: 107; Saraçoğlu ve Ejder 2003: 311).

Özel tüketim vergileri, genel tüketim vergilerine de kıyasla, tarihsel açıdan oldukça eski vergilerdir. Tarihsel süreç içerisinde özellikle tuz ve çay gibi temel tüketim maddeleri üzerine konulan özel tüketim niteliğindeki vergilerin, halk tarafından çeşitli ayaklanmalara ve çatışmalara sebep oldukları bilinmektedir. Özel tüketim vergilerine Eski Yunan, Mısır ve Roma dönemlerinde rastlanmıştır. Bilinen ilk özel tüketim vergisi ise M.Ö. 2200 yılında Çin İmparatoru Hsia Yu tarafından tuz üzerine konulmuştur. Bu tarihten günümüze kadar özel tüketim vergileri, geçerliliklerini koruyarak uygulanmaya devam edilmişlerdir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 238; Oktar 2016: 204).

Türkiye’de ÖTV, 06.06.2002 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’de kabul edilen 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)’nın, 01.08.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle Türk vergi sistemi içerisinde yer almaya başlamıştır. ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 13 adet vergi ve vergi benzeri mali yükümlülük yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece Türkiye’de ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergi sistemi AB mevzuatına da uyumlu bir şekilde sadeleştirilmiştir (Bilici 2018: 161).

ÖTV'nin konusunu, 4760 sayılı ÖTVK'nın 1. maddesinde belirtilen 4 adet listede bulunan malların imalatı, ithalatı ve ilk iktisabı oluşturmaktadır. Buna göre:

- I sayılı listenin A cetvelinde, motorin, kurşunlu ve kurşunsuz benzin, fueloil, doğalgaz, uçak benzini, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) gibi ürünler bulunurken B cetvelinde, eter, solvent, benzol ve vernik gibi ürünler yer almaktadır. I sayılı listenin A ve B cetvellerinde yer alan bu ürünlerin imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi verginin konusunu oluşturur.
- II sayılı listede; motorlu deniz, kara ve hava taşıtları yer almaktadır. Bu listede yer alan malların vergilendirilmesi ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Buna göre, II sayılı listede yer alan araçlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, kayıt ve tescile tabi olmayanların ise imal ve inşa edenler ile ithal edenler tarafından teslimi ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.
- III sayılı listede bulunan alkollü içecekler, tütün ürünleri ve kolalı gazozların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimleri ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.
- IV sayılı listede bulunan; buzdolabı, çamaşır ve bulaşık makineleri, radyolar, televizyonlar, silahlar, kişisel bakım ürünleri, gibi lüks ve dayanıklı tüketim mallarının üreticileri tarafından teslimi ve ithali ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır (ÖTVK m. 1).

ÖTV'de vergiyi doğuran olay, vergi konusunu oluşturan malların teslimi ve ithali; kayıt ve tescile tabi işlemlerde ilk iktisabıdır. I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listelerde kayıt ve tescile tabi olmayan araçların teslim hallerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. II sayılı listede yer alan, kayıt ve tescile tabi araçların Türkiye'de sicile ilk kez kayıt ve tescili ile vergi doğmaktadır (ÖTVK m. 3).

ÖTV'nin mükelleflerini ise:

- I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listelerde kayıt ve tescile tabi olmayan araçları imal veya ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

- II sayılı listede yer alan, kayıt ve tescile tabi araçların ticaretini yapanlar, kullanım amacıyla ithal edenler ve müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler oluşturmaktadır (ÖTVK m. 4).

ÖTV’de vergi konusunu teşkil eden malların bir kısmı için miktar esaslı (spesifik) diğer bir kısmı için de değer esaslı (ad valorem) matrah şekli uygulanmaktadır. Buna göre:

- I sayılı listedeki ürünlerin matrahları miktar esaslı olarak belirlenmiştir. Bu listedeki mallar için; kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori gibi fiziki ölçü birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak (kap, ambalaj veya adet olarak) maktu vergi tutarları uygulanır.
- II ve IV sayılı listelerdeki malların matrahında, KDV matrahını oluşturan unsurların toplamı dikkate alınmaktadır.
- III sayılı listedeki mallar için hem miktar hem de değer esaslı vergi matrahı uygulanmaktadır. III sayılı listenin A cetvelindeki malların matrahını, KDV matrahını oluşturan unsurların toplamı oluştururken, B cetvelindeki malların matrahını bunların tüketicilere perakende satış fiyatı oluşturmaktadır. III sayılı listedeki mallar için uygulanacak nispi vergi tutarları, asgari maktu vergi tutarlarından az olmamakla beraber B cetvelindeki mallara nispi vergi tutarının yanında ayrı olarak asgari maktu vergi tutarı da uygulanmaktadır (Öner 2016: 254-255).

ÖTV, bağlı bulunduğu kanuna ekli listelerde belirtilen tutar veya oranlarda alınır. Ayrıca ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh edilmektedir. ÖTV’de tarhiyatın muhatabı gerçek ve tüzel kişilerdir. Adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Ayrıca bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde, tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. (ÖTVK m. 12, 14). Vergilendirme dönemleri ile beyanname verme süreleri ekli listelerdeki mallara göre farklılaştırılmıştır.

I sayılı listelerdeki mallar için vergilendirme dönemi, her ayın ilk on beş gününü ve kalan günleri kapsayan iki dönemden oluşmaktadır. Her vergilendirme dönemini takip eden on gün içerisinde beyanname verilmesi gerekmektedir. II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar için vergilendirme dönemi aylıktır ve izleyen ayın on beşine kadar beyanname verme süresi bulunmaktadır. Yine II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçlar için vergilendirme dönemi bulunmazken ilk iktisaptan önce beyannamenin verilmesi ve aynı günde verginin ödenmesi gerekmektedir. III ve IV sayılı listelerdeki mallar için ise aylık olarak vergilendirme yapılmakta ve aylık vergi dönemlerine ilişkin olarak izleyen ayın on beşine kadar beyanname verme süresi bulunmaktadır (ÖTVK m. 14).

2.2.2.3. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, genellikle malların ithali (gümrüğe tabi malların sınırdan girişi, çıkışı veya geçişi) nedeniyle, malların miktarı ve değeri üzerinden alınan, objektif, genel ve dolaylı nitelikte bir harcama vergisidir (Öner 2016: 317; Oktar 2016: 247). Gümrük vergisi, hem vergiye tabi işlemlerin takip edilebilmesi açısından hem de ekonomik ve mali fonksiyonları itibarıyla sağladığı fayda bakımından tarihsel süreç içerisinde önemini korumuş bir vergidir (Akdoğan 2011: 559).

Orta Çağ'da ve merkantilist görüşün hâkim olduğu dönemlerde devletlerin en önemli kamu gelir kaynağını gümrük vergileri oluşturmuştur. Daha sonra liberal düşüncenin egemen olduğu dönemlerde gümrük vergileri indirimli olarak uygulanmıştır. Ardından korumacı politikaların tekrar baş göstermesi ile gümrük vergileri yeniden önemli hale gelmeye başlamıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 257).

Gümrük vergisinin temel amacı, yerli sanayiye ithal malların yaratacağı rekabetten korumaktır (koruma etkisi). Bunun yanı sıra gümrük vergilerinin; devlete gelir sağlamak, dış ticareti geliştirmek, yüksek gelirli grupların lüks mal tüketimini sınırlandırarak tasarrufu teşvik etmek ve vergilemede eşitliği sağlamak şeklinde önemli amaçları bulunmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 260-262).

Türk vergi sistemi içerisinde gümrük vergisi, kendine has yapısal özellikleri göz önünde bulundurularak Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle gümrük vergisinin esasları, 27 Ekim 1999 tarihli, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na ve Gümrük Yönetmeliği'ne göre düzenlenmiştir (Oktar 2016: 247).

Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren ve gümrük tarife cetvellerinde bulunan mallar, gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Gerçek, Şenyüz ve Yüce 2014: 327). Serbest dolaşıma giren gümrük denetimine tabi mallar için, beyanname verilmesi gerekli durumlarda beyannamenin tescili; sözlü beyan yapılması halinde ise beyana ait tahakkuk belgesinin mükellef tarafından imzalanması ve bu belgenin idarece tescil edilmesiyle gümrük vergisini doğuran olay gerçekleşmektedir (Bilici 2018: 158).

Gümrük vergisinin mükellefi, gümrük vergisine yönelik yükümlülüklerini yerine getiren (ithal edilen malın sahibi olan) ve bunu beyan eden gerçek ve tüzel kişilerdir (Şin 2016: 317). Bu verginin matrahı ise bazı mallar için değer esaslı (ad valorem) bazı mallar için de miktar esaslı (spesifik) olarak düzenlenmiştir. Gümrük vergisinde değer esaslı matrah, malın Türkiye'deki gümrük mahallinde alıcısına teslim edildiği satış bedelini (gümrük değeri) ifade etmektedir. Miktar esasına göre ise gümrük vergisine tabi malın, ağırlık, uzunluk gibi fiziki ölçütlerine göre matrah belirlenmektedir (Gerçek, Şenyüz ve Yüce 2014: 329). Ödenmesi gereken gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün başlangıcı itibarıyla yürürlükte bulunan gümrük giriş tarife cetvelinde yer alan esaslar baz alınarak belirlenmektedir (Bilici 2018: 159).

Gümrük vergisi, mükellefin yazılı beyanı üzerine, gümrük beyannamesi aracılığı ile tarh olunur. Gümrük idaresi, gerekli bilgileri kullanarak tahakkuk ettiği vergiyi, yükümlüye hemen tebliğ etmektedir. Yapılan kontroller ve denetlemeler neticesinde eksik alındığı ya da hiç alınmadığı tespit edilen ve ilgili işlemleri daha sonraki bir tarihte yapılmak üzere teslim edilen malların gümrük vergileri tebliğ tarihinden on beş gün içerisinde ödenmek zorundadır (Şin 2016: 319). Ayrıca gümrük vergisinin ödenmesi, bu vergiye tabi malların serbest dolaşıma girme şartı olduğundan gümrük vergisi ödetilmeden malların ithaline izin verilmemektedir (Gerçek, Şenyüz ve Yüce 2014: 332).

2.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden alınan vergiler, servetin konusunu oluşturan menkul veya gayrimenkul malların tamamının ya da bir kısmının değeri üzerinden alınan dolaysız vergilerdir (Turhan 1998: 170). Servet vergileri, kişilerin gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetlerin yerine sahip oldukları ekonomik varlıkları konu edinmektedirler (Şen ve Sağbaş 2015: 199).

Servet vergileri, gelir ve harcama vergilerinin aksine, verginin mali amacının yerine sosyal amacının daha ön planda olduğu vergilerdir. (Ömür ve Gerçek 2017: 198). Bu kapsamda servet vergilerinin devlet için gelir yaratmanın yanı sıra toplumsal anlamda mali dengesizlikleri düzeltme, vergilemede adaleti sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama ve denetleme, servet verimliliğini arttırarak ekonomik etkinliği sağlama gibi çeşitli fonksiyonları bulunmaktadır (Öz, Kutbay ve Buzkıran 2014: 2).

Sanayileşme öncesi dönemde servetin genellikle bina ve arazi şeklinde saklanması ve vergilendirilecek diğer kaynakların sınırlı olması nedeniyle servet vergileri, toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip bulunmaktaydı. Daha sonra servet vergilerinin payı giderek azalmış ve toplam vergiler gelirleri içerisinde ağırlık olarak gelir ve tüketim vergilerinden sonra gelmeye başlamıştır (Sağbaş 2013: 160). Bu nedenle Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler bu başlık altında özetlenerek kısaca açıklanacaktır.

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve servet transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinden oluşmaktadır.

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilere ait bina ve araziler üzerinden alınan özel nitelikteki bir servet vergisidir (Turhan 1998: 182). Verginin konusunu, kişilerin sahip oldukları binalar ve araziler oluşturmaktadır. Verginin mükellefi ise, genel olarak arazi ve binaların malikleridir. Bina ve arazilerin vergi idaresince tespit olunan ya da mükelleflerce beyan edilen vergi değerleri, emlak vergisinin matrahını

oluşturmaktadırlar. Emlak vergileri genellikle mahalli idarelerce tarh ve tahsil edilmektedirler (Orhaner 2007: 215).

Türkiye’de emlak vergisi, meskenlerde ve arazilerde binde bir, binalarda binde iki ve arsalarda binde üç oranında uygulanmaktadır. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları içerisinde ve mücavir alanlarda (belediyelerin kontrol ve sorumluluğu altına verilmiş alanlar) %100 artırımlı olarak uygulanır (EVK m. 8,18). İlgili belediyelerce, dört yılda bir olmak üzere idarece takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının ocak ve şubat aylarında hesaplanan emlak vergisi, vergi değeri üzerinden yıllık olarak tarh olunur ve tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılır (EVK m. 11,21). Emlak vergisinin ilk taksiti, mart, nisan ve mayıs aylarında; ikinci taksiti kasım ayı içinde iki eşit taksitte ödenmektedir (EVK m. 30).

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan üç servet vergisinden birisi olan motorlu taşıtlar vergisi (MTV), ilgili sicillere kayıt ve tescili gerçekleştirilmiş olan motorlu kara ve hava taşıtlarının (Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü’ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler) edinilmesini konu alan, objektif, özel nitelikte ve dolaysız bir servet vergisidir (Oktar 2016: 343). İlgili sicilde adlarına kayıt ve tescil edilmiş motorlu taşıt sahibi gerçek ve tüzel kişiler, MTV’nin mükellefidirler (Bilici 2018: 186).

MTV, taşıtın; yaşı (modeli), cinsi, ağırlığı, motor silindir hacmi, motor gücü ve koltuk sayısı esas alınarak belirlenen matrahlardan maktu (belirli miktarda) olarak alınan spesifik nitelikte bir vergidir (Orhaner 2007: 216).

MTV, taşıtların kayıt ve tescile tabi tutulduğu yerdeki vergi dairesince her yılın ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ ettirilmeden tahakkuk ettiği günde tebliğ edilmiş sayılır. MTV, her yıl ocak ve temmuz aylarında iki eşit taksit olarak ödenmektedir (MTVK m. 9).

Veraset ve intikal vergisi, kişilerin servetlerinin birbirleri arasında (veraset ya da intikal yoluyla) el değiştirmesi sebebiyle alınan bir vergidir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012: 343). Verginin konusunu, ölüm neticesinde bir kişiden diğerine intikal eden mallar (veraset) ile ivazsız (bedelsiz veya karşılıksız) şekilde bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden mallar oluşturmaktadır. Veraset veya intikal yoluyla servet sahibi olan gerçek ve tüzel kişiler¹, verginin mükellefi olmaktadır. Mükelleflerin beyanı (farkı koşullara bağlı olarak değişen sürelerde)² esas alınarak vergi tarh ve tahsil edilmektedir. İntikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleri, bu verginin matrahıdır. Artan oranlı bir tarife yapısına (bazı durumlarda vergi tevkifatı yapılmak suretiyle)³ sahip olan bu vergi⁴, verginin tahakkuk ettiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde, yılda iki taksit olarak (mayıs ve kasım aylarında) toplamda altı taksitte ödenmektedir (VİVK m. 1, 5, 7, 9, 10, 16).

¹ Bunların yanı sıra 5602 sayılı kanun kapsamında yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, bu organizasyonlardan ikramiye kazanan kişilerin kazandıkları ikramiyeler üzerinden kesilen vergileri beyanname ile bildirmek zorundadırlar (VİVK m.7).

² Veraset yoluyla mal ediniminde beyanname; mükellefin Türkiye'de bulunduğu ve ölüm olayının Türkiye'de gerçekleştiği durumda **4 ay**, mükellefin yurt dışında bulunduğu ancak ölüm olayının Türkiye'de gerçekleştiği durumda **6 ay**, mükellefin Türkiye'de bulunduğu fakat ölüm olayının yurt dışında gerçekleştiği durumda **6 ay**, ölüm olayının yurt dışında gerçekleştiği ve mükellefin de aynı şekilde yurtdışında (aynı ülkede) bulunduğu durumlarda **4 ay**, ölüm olayının yurtdışında meydana geldiği ve mükellefin de yurt dışında üçüncü bir ülkede bulunduğu durumlarda **8 ay** içerisinde beyanname verilmesi gerekmektedir. Diğer ivazsız intikallerde, intikal eden malın belirlenen istisna tutarının üstündeki miktarlar için, malların elde edildiği tarihi izleyen **1 ay** içerisinde beyanname verilmelidir (VİVK m.9).

³ Futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerle 5602 sayılı kanun kapsamında düzenlenen yarışma ve çekiliş sonucunda kazanılan ikramiyeler üzerinden %20 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür (VİVK m.16).

⁴ Bu vergiye ait vergi oranları, veraset yoluyla intikallerde %1 ile %10; ivazsız intikallerde ise %10 ile %30 arasında değişmektedir. Bir kişiye; anne, baba, eş ve çocukları tarafından gerçekleşen ivazsız intikallerde, belirtilen tarifelerde yer alan oranların yarısı uygulanmaktadır (VİVK m.16).

III. BÖLÜM

3. VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE AİT VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın ilk iki bölümünde genel olarak vergi teorisinin esasları ve vergi tekniği üzerinde durulmuştur. İlk bölümde vergi kavramına değinilmiş; vergilerin tarihsel gelişimi, verginin amaçları ve vergileme ilkeleri hakkında gerekli bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde ise vergiler, belirli ölçütler çerçevesinde sınıflandırılmış olup Türk vergi sistemi içinde yer alan başlıca vergilerin esasları kısaca açıklanmıştır. Bu bölümde ise Türk vergi sistemine ait sayısal veriler, bazıları OECD ülkelerine ait veriler ile karşılaştırmalı olmak üzere, vergilemenin mali amacı açısından ele alınacaktır.

3.1. Vergi Gelirleri ve Vergi Tahsil/Tahakkuk Oranının Değerlendirilmesi

Devletin birtakım mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonları yerine getirmek için, anayasal sınırlar içerisinde kalarak, çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tamamı kamu gelirleri olarak adlandırılmaktadır (Akdoğan 1999: 99). Çeşitli kaynaklardan elde edilen kamu gelirlerinin başlıcaları; vergiler, harçlar, resimler ve şerefiyelerdir. Devletin vergi haricindeki diğer gelirleri ise; teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, sabit sermaye varlıkları ile maddi olmayan varlıkların satışından elde edilen sermaye gelirleri, faiz gelirleri, para cezaları, kişi ve kurumlardan alınan paylar ile diğer özel fon ve gelirlerdir.

Çağdaş devletin mali sistemi içerisindeki en önemli kamu geliri ise vergilerdir. Piyasa ekonomisini benimseyen kapitalist ülkelerde vergi gelirlerinin kamu gelirlerine

oranı %70'in üzerindeyken, sanayileşmiş Batı ülkelerinde ise bu oran %90'a ulaşmaktadır¹ (Turhan 1998: 20).

Vergi gelirlerini kamu gelirleri içerisinde istenilen düzeye getirmede vergi tahakkuku ve vergi tahsilatı arasındaki ilişkinin dikkate alınması gerekmektedir. Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek duruma gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Verginin tahsili ise, tahakkuk eden verginin ödenerek vergi borcunun sonlanmasıdır (Bilici 2013b: 86-89).

Tahakkuk eden vergi miktarının ne kadarının tahsil edilebildiğini belirlemek açısından vergi tahsilat/tahakkuk oranı önemli bir göstergedir. Etkin bir vergi sisteminde vergi tahsilat/tahakkuk oranının yüksek olması beklenmektedir (Aydoğdu ve Rakıcı 2017: 233-234).

Tablo 3.1: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri ve Vergi Tahakkuku İçerisindeki Payı (Bin TL) (GİB, 2019a; GİB, 2019b) (1975-2018)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri (TL) (1)	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Brüt) (TL) (2)	Vergi Gelirleri Tahakkuku (Brüt) (3)	Tahsilat/Tahakkuk (%) (2/3)	Vergi Gelirleri Tahsilatı/Genel Bütçe Gelirleri (%) (2/1)
1975	105	95	106	89	90
1980	925	750	914	82	81
1985	4.578	3.829	4.504	85	83
1990	55.066	45.400	52.790	86	82
1995	1.387.759	1.084.351	1.260.873	86	78
2000	33.040.902	26.503.698	29.273.625	90	80
2005	148.237.974	131.948.778	143.422.585	92	89
2010	271.957.407	235.714.637	274.086.787	86	86
2015	525.045.891	465.229.389	547.328.693	85	88
2016	608.336.187	529.607.901	653.836.915	81	87
2017	700.621.261	626.082.415	763.515.140	82	89
2018	850.643.364	737.954.270	911.054.654	81	86
Ortalama				86	84

Not: 1975-2018 vergi tahakkuk ve vergi tahsilat rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır. Vergi gelirleri tahakkuku rakamları, tahakkuk/tahsilat oranından hareketle tarafımızca hesaplanmıştır.

¹ OECD tarafından yayımlanan "Govrment at Glance 2017" adlı çalışmada, OECD ülkelerinin toplam kamu gelirlerinin ortalama %72,5'unun vergilerden oluştuğu belirtilmiştir (OECD 2017d: 72). Bu veri ise (Turhan 1998: 20)'ın değerlendirmesinin geçerliliğini koruduğuna dair bir referans olarak kabul edilebilir.

Tablo 3.1’de Türkiye’de vergi gelirleri tahsilatının genel bütçe gelirleri ile vergi tahakkuk rakamları içerisindeki payı verilmiştir. 1975 yılında vergi gelirlerinin genel bütçe içerisindeki payı %90 seviyesinde iken bu oran 1995 yılında %78 oranına kadar gerilemiş, 1980-2005 yılları arasında ise %89-78 aralığında seyretmiştir. Bu gerilemenin sebebi ise, devletin yeterli düzeyde vergi toplayamaması, kamunun artan finansman ihtiyacı sebebiyle vergi dışı gelirlere ve borçlanmaya ağırlık vermesi olarak açıklanabilir. 2005-2018 dönemleri içerisinde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri payı 1975 yılındaki %90’lık orana yaklaşmıştır.

1975 yılında %89 oranında olan vergi tahsilat/tahakkuk oranı, 2005 yılına kadar bu seviyenin altında seyretmiş ve 2005 yılında %92’ ye kadar ulaşmıştır. 2005 yılından sonra gerileyen tahsilat/tahakkuk oranı, 2018 yılı itibariyle %81 düzeyinde gerçekleşmiştir. Özellikle 2016-2018 yıllarını kapsayan dönemde vergi tahsilat/tahakkuk oranındaki azalışta, artan vergi harcamalarının ve vergi aflarının etkileri bulunmaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerine ilerleyen bölümlerde ayrı bir başlık altında değinileceği için burada sadece vergi aflarının vergi tahsilat/tahakkuk oranına etkisinden bahsedilecektir.

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisine dayanarak aldığı, başta vergiler olmak üzere, kamu gelirlerinin tahsilinden ve mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri sebebiyle uygulanacak yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş 2013: 99-100). Vergi afları genellikle, toplanamayan vergi gelirlerini tahsil etmek ve kayıt altına alınamayan mükellefleri vergi sistemine dahil edebilmek için kullanılır (Kargı 2011: 103).

Vergi aflarıyla kısa dönemde vergi gelirlerinde bir artış sağlanırken uzun dönemde beklenen düzeyde vergi artışı elde edilememektedir. Kısa dönemde yaratılan vergi artışı ise büyük çoğunlukla mükelleflerin yeni bir af çıkacağı beklentisiyle bilinçli şekilde yaptıkları birikmiş vergi borçlarından kaynaklanmaktadır (Alm ve Rath 1998: 4-7; Savaşan 2006: 44-45). Vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefler için vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı bir durum yaratan vergi afları, mükelleflerin vergiye

gönüllü uyumunu olumsuz etkileyerek kayıt dışılığa yönelmelerine ve uzun dönemde devletin vergi geliri kaybı yaşamasına sebep olmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş 2013: 108). Ayrıca vergi afları sebebiyle vergi idaresinin tahsil kabiliyeti zayıflamaktadır. Sık sık çıkarılan aflar, vergi borçlarının tahsil kabiliyetini azaltmaktadır (Bingöl 2019: 31).

Türkiye’de siyasal iktidarlar vergi aflarından, kısa vadede gelir elde etmek ve siyasal bir propaganda aracı olarak kullanarak belirli menfaatleri sağlamak amaçlarıyla yararlanmaktadırlar. Bu kapsamda 1924 yılından 2018 yılı sonuna kadar olan süreçte Türkiye’de 36 adet vergi affı uygulamasına gidilmiştir (Bingöl 2018: 89). Türkiye’de uygulanan 36 adet vergi affının 15’i 1924-1980 yılları arasındaki 56 yıllık dönemde gerçekleşirken, 1981-2018 yılları arasındaki 37 yıllık dönemde 21 adet vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir.

Son 37 yıl içerisinde uygulama sıklığı artan vergi aflarının, vergi tahsilat/tahakkuk oranı üzerinde etkili olduğu belirtilebilir. Tablo 3.1’de 1975 yılında %89 olan vergi tahsilat/tahakkuk oranının, 2018 yılı itibariyle %81’e gerilediği görülmektedir. Özellikle Türkiye’de 2016¹, 2017² ve 2018³ yıllarında peşi sıra çıkarılan vergi aflarının, vergi mükelleflerinin vergi aflarını bir kural olarak benimseyerek vergiye uyumlarının azalmasına ve vergi borçlarının tahsil kabiliyetinin zayıflamasına bağlı olarak vergi tahsilat/tahakkuk oranının gerilemesine sebep olduğu değerlendirilmesinde bulunulabilir.

¹ 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 27.05.2017 tarih ve 30078 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

³ 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Tablo 3.2: Türkiye'de Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı ile Enflasyon (Yİ-ÜFE) (TEFE) Arasındaki Fark (GİB, 2019c) (1975-2018)

Yıllar		Yıllar	
1975	35,4	1996	22,1
1976	14,6	1997	20,5
1977	-3,7	1998	40,2
1978	-2,2	1999	-2,5
1979	-16,9	2000	46,4
1980	-9,8	2001	-38,7
1981	33,1	2002	19,3
1982	-8,3	2003	27,5
1983	-13,0	2004	6,0
1984	-30,9	2005	15,8
1985	23,2	2006	3,0
1986	31,4	2007	7,2
1987	2,7	2008	2,9
1988	-10,8	2009	-2,6
1989	17,2	2010	11,2
1990	28,5	2011	7,3
1991	14,0	2012	9,1
1992	18,7	2013	8,9
1993	26,3	2014	2,9
1994	-27,2	2015	10,1
1995	19,6	2016	3,9
		2017	2,7
		2018	-15,8
Ortalama	6,7	Ortalama	9,0

Vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının ve vergi tahsilat/tahakkuk oranı yanı sıra vergi gelirlerinin reel artışının da değerlendirilmesi vergilemenin mali amacı açısından önemlidir. Vergi gelirlerindeki artışı değerlendirirken enflasyon faktörünü de göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Böylece vergi gelirlerinde fiyat etkisinden arındırılmış reel artış izlenilebilir.

Tablo 3.2'de 1975-2018 yılları arasında vergi gelirleri ile enflasyon (Yİ-ÜFE) (TEFE) artışı arasındaki fark gösterilmiştir. 1975-1995 yılları arasında vergi gelirleri reel olarak ortalama %6 artmışken, 1996-2018 yılları arasında 3 puan yükselerek ortalama %9 artmıştır. 2002 yılından günümüze kadar vergi gelirleri, 2008-2009 dönemindeki küresel ekonomik krize bağlı olarak yaşanan % -2,6'lık reel küçülmenin haricinde, reel olarak artmış olup 2018 yılı itibariyle % -15,8 oranında reel olarak azalmıştır¹.

¹ 2018 yılında vergi gelirlerindeki reel gerileme büyük ölçüde Yİ-ÜFE'de meydana gelen artışa bağlıdır. 2018 yılında Yİ-ÜFE yıllık olarak (bir önceki yılın aynı ayına göre) %33,64 oranında artış göstermiştir. 2002-2017 yılları arasında ise bu oran ortalama %9 olarak gerçekleşmiştir (HMB, 2019g).

Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri ve vergi tahakkuku içerisindeki payları vergilemenin mali amacı açısından önem arz etmektedir. Vergi gelirlerinin genel bütçe içerisindeki payının yüksek olması, kamu harcamalarının büyük ölçüde, kamunun temel gelir kaynağı olan, vergilerle finanse edildiğini göstermektedir. Türkiye’de 1975-2018 yılları arasında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı ortalama %84’tür. Bunun yanında vergi gelirleri, 1975-2018 yılları arası dönemde reel (enflasyondan arındırılmış olarak) ortalama %7,9 artış göstermiştir. Bu veriler, genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin ağırlıkta olduğu, vergi gelirlerinin belirtilen dönem süresince reel olarak artış gösterdiği ve vergilemenin mali amacı açısından uygunluk sağlandığı şeklinde yorumlanabilir.

1975-2018 yılları arasında vergi tahsil/tahakkuk oranı ortalama %86 düzeyinde gerçekleşmiştir. Vergilemenin mali amacı açısından vergi tahsil/ tahakkuk yüksek bir oranda seyrettiği görülse de bunun 1980 sonrası Türk vergi sisteminin yapısal ağırlığının dolaylı vergilere doğru kayması ve dolaysız vergiler içerisinde de gelir vergisi tevkifatının¹ ağırlıkta olmasından kaynaklandığı yorumunda bulunulabilir. Ayrıca, özellikle son dönemlerde sıklıkla başvuru alan vergi aflarının, belirtilen yıllar içerisinde (özellikle 2016-2018 yıllarını kapsayan süreçte) vergi tahakkuk/tahsil oranının gerilemesine sebep olduğu değerlendirilmesinde bulunulabilir.

3.2. Vergi Yükünün Değerlendirilmesi

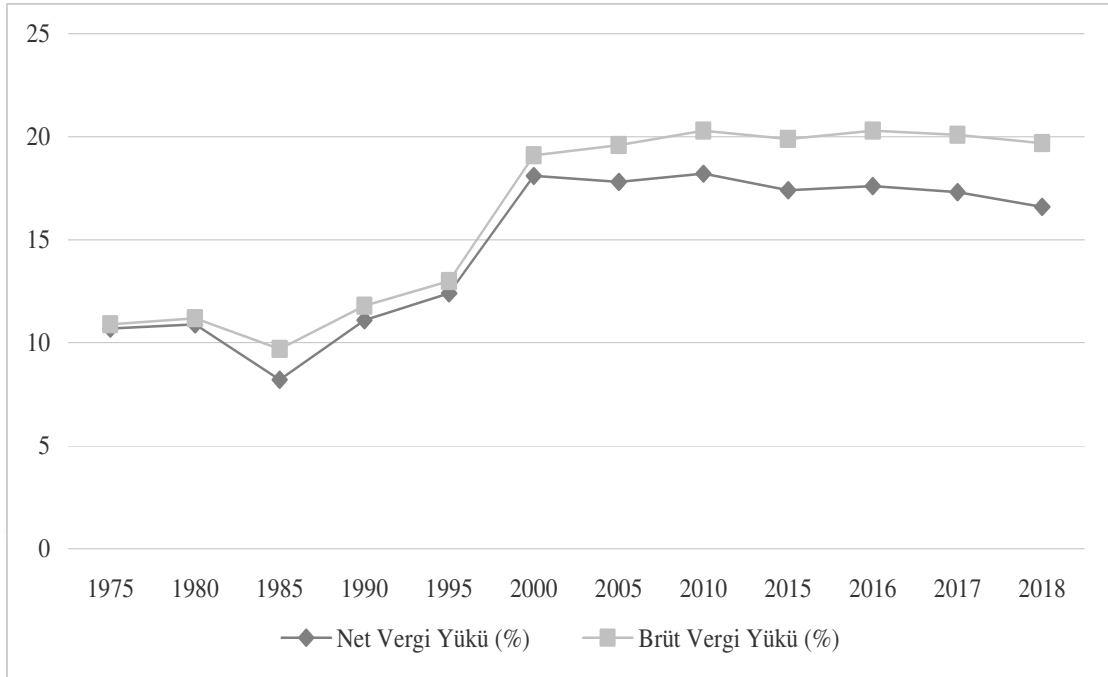
Vergi yükü kavramı, kamu kesiminin büyüklüğünün ölçülmesi ile vergi ve iktisat politikalarının belirlenmesi adına oldukça önemli bir göstergedir. Toplanan vergilerin ekonomideki parasal yükünü ve iktisadi kaynakların ne kadarının devlete aktarıldığını gösteren vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin GSYH (Gayri Safi Yurtiçi Hasıla)’ye oranı olarak ifade edilmektedir (Abuzer 1992: 293; Yılmaz 2006: 133).

¹ GİB verileri kullanılarak tarafımızca yapılan hesaplamalara göre Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla gelir vergisi tevkifatının gelir ve kazanç üzerinden alınan vergi gelirleri içerisindeki oranı %94, dolaysız vergiler toplamı içerisindeki oranı ise %63’tür (GİB, 2019j).

Ekonomide kamu kesiminin etkinliğinin ve kamu gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payının artması, vergi yükünün hesaplanmasına dair önemi ve ihtiyaı arttırmıştır. Vergi yükünün hesaplanması; ekonomik, mali ve sosyal anlamda toplumsal analizlerin yapılması ve etkin vergi politikalarının belirlenmesi, vergilerin ekonomi içerisindeki yerinin değerlendirilmesi ve vergi politikalarındaki hataların ortaya koyulması açısından önemlidir (Gürdal, Altundemir ve şanver 2015: 50-51).

Vergi yükü ile ekonomik gelişmişlik düzeyi arasında yakın bir ilişki vardır. Ekonomik faaliyetlerdeki çeşitlilik, teknolojik altyapıya ve nitelikli personele sahip vergi idaresinin varlığı, etkin bir vergi denetim mekanizmasının oluşu, vergi kültürü ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi gibi sebeplerle gelişmiş ülkelerde vergi yükü yüksektir. Buna karşılık gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü, kişi başına milli gelirin ve tasarruf eğiliminin düşüklüğünün vergi ödeme gücünü sınırlamasına bağlı olarak gelişmiş ülkelere göre daha düşük düzeydedir (Arıkan 2009: 62; Doğan 2002: 158).

Vergilemenin mali amacından sadece kamu harcamalarını karşılamak için yeterli gelir elde etmek anlaşılmamalıdır. Bunun yanında kamu gelirlerinin yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil bir şekilde dağıtılmasının da sağlanması gerekmektedir (Aksoy 2011: 171). Bu bağlamda verginin mali amacı, vergileme sebebiyle katlanılacak fedakarlığı en düşük seviyede tutma koşulunu göz önünde bulundurmalıdır. Vergilemenin mali amacına uygun rasyonel bir vergi sisteminde vergi yükünün mükellefler arasında mümkün olduğu kadar adil bir biçimde dağıtılması gerekmektedir (Turhan 1998: 34).



Grafik 3.1: Türkiye’de Vergi Yüğü
(GİB, 2019d; GİB, 2019e; SBB 2019a) (1975-2018)

Grafik 3.1’de Türkiye’de 1975-2018 yılları arasındaki brüt ve net vergi yükü gösterilmektedir. Brüt vergi yükü oranları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil vergi gelirleri rakamlarına göre hesaplanırken, net vergi yükü oranları mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç vergi gelirleri rakamlarına göre hesaplanmıştır.

1970’li yıllarda Türkiye’de benimsenen müdahaleci (korumacı) ekonomi anlayışı, 1980 yılından itibaren yerini neo-liberal devlet anlayışı ve arz yanlı iktisat politikasına bırakmıştır. Bu ekonomik görüş çerçevesinde benimsenen politikalar sonucu uygulanan, özellikle sermaye gelirlerine yönelik, vergi indirimleri, vergi yükünde azalma meydana getirmiştir. Grafik 3.1’de görüldüğü gibi, Türkiye’de 1975 yılında %10 seviyelerinde bulunan net vergi yükü, 1985 yılında %7 seviyelerine kadar gerilemiştir. 1980’li yıllar boyunca küreselleşme olgusunun etkisiyle izlenen yapısal uyum programı çerçevesinde uygulanan finansal serbestleşme politikaları, dışa dönük büyüme kapsamında ihracatı teşvik eden vergisel düzenlemeler ve serbest piyasa ekonomisine geçiş çabaları, yeterli ölçüde vergi geliri elde edilememesine sebep

olmuştur. Bunun sonucunda ise 1990'lı yıllar boyunca bütçe açıkları, kamu borç stoku ve faiz ödemeleri artış göstermiş, bu da vergi yükünü birikimli olarak yükseltmiştir. Nitekim 1985 yılında %7 civarında bulunan net vergi yükü, 2000 yılında %18, %10 civarında bulunan brüt vergi yükü de yine %19 seviyesine ulaşmıştır. 2000 yılı sonrasında ise net vergi yükü %17-18, brüt vergi yükünün ise %20 civarında seyretmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi yükünü hissetme dereceleri, ödedikleri vergi ile doğru orantılı, ödeme güçleri ile ise ters orantılı bir biçimde değişmektedir. Bu nedenle vergi yükü kavramı objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü olmak üzere iki başlık altında ele alınır. Objektif vergi yükü, teorik anlamda tanımlanan vergi yükünü (vergi gelirlerinin milli gelire oranı) temsil etmekte olup oransal bir ilişkiyi ifade etmektedir. Subjektif vergi yükü ise, verginin ödenmesi sebebiyle bireylerin gelirlerine, şahsi-ailevi durumlarına ve kişisel zevklerine göre değişen, bireylerce hissedilen iktisadi ve psikolojik baskıdır. Vergi tazyiki olarak da ifade edilen mükelleflerin vergi ödemesi sonrası sosyal ve psikolojik faktörlere bağlı olarak hissettikleri baskı, subjektif vergi yükünün psikolojik kısmını oluşturmaktadır. İktisadi anlamda subjektif vergi yükü ise, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi ve buna bağlı olarak iktisadi değerlerinde meydana gelen azalma sonucunda katlandıkları fedakarlıkları ve refah kayıplarını belirtmektedir (Aktan ve Çoban 2006: 140-141).

Yukarıda verilen brüt ve net vergi yükleri, objektif vergi yükünü temsil etmektedir. Subjektif vergi yükü, bireylerin vergiyi algılama şekillerine göre değiştiği için hesaplaması oldukça zordur. Yine de subjektif vergi yükü hakkında bir çıkarım yapabilmek için mükellef başına ödenen vergi miktarı ile nüfusa göre kişi başına düşen vergi miktarının belirlenmesi yol gösterici olacaktır.

Tablo 3.3: Türkiye’de Mükellef Başına ve Kişi Başına Düşen Vergi Miktarı
(2003-2018) (GİB, 2019; GİB, 2019f; TÜİK, 2019a; TÜİK, 2019b; SBB, 2019b)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Mükellef Sayıları (GV+KV+KDV)	Mükellef Başına Vergi Miktarı (TL)	Türkiye Nüfusu	Kişi Başına Düşen Vergi Miktarı (TL)	Kişi Başına Düşen GSYH (\$)
2003	84.316.169	4.699.292	1.794	66.795.000	1.262	4.698
2004	101.038.904	4.819.915	2.096	67.599.000	1.494	5.961
2005	119.250.807	4.649.721	2.565	68.435.000	1.742	7.304
2006	137.480.292	4.708.337	2.919	69.295.000	1.983	7.906
2007	152.835.111	4.755.402	3.213	70.586.256	2.165	9.656
2008	168.108.960	4.712.106	3.567	71.517.100	2.350	10.931
2009	172.440.423	4.672.350	3.690	72.561.312	2.376	8.980
2010	210.560.388	4.693.215	4.486	73.722.988	2.856	10.560
2011	253.809.179	4.712.212	5.386	74.724.269	3.396	11.205
2012	278.780.848	4.809.099	5.796	75.627.384	3.686	11.588
2013	326.169.164	4.870.182	6.697	76.667.864	4.245	12.480
2014	352.514.457	4.920.081	7.164	77.695.904	4.189	12.112
2015	407.818.455	5.013.513	8.134	78.741.053	5.179	11.019
2016	459.001.741	5.062.499	9.066	79.814.871	5.750	10.883
2017	536.617.206	5.219.980	10.280	80.810.525	6.640	10.597
2018	621.310.598	5.401.359	11.502	82.003.882	7.576	9.632
Artış	%636	%14	%541	%22	%500	%105

Not: 1- 2003-2005 yılları vergi gelirleri, mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2006-2018 yılları vergi gelirleri, mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır. 2- Mükellef sayıları; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükelleflerinin toplamından oluşmaktadır. 3- Tabloda yer alan mükellef sayıları kısmı, GİB-İstatistikler-Aylar İtibariyle Mükellef Sayıları bölümünde yer alan veriler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.3’te 2003-2018 yılları arasında Türkiye’de mükellef başına ve nüfusa göre kişi başına düşen vergi miktarları verilmiştir. Buna göre 2003 yılında mükellef başına düşen vergi miktarı 1.794 TL iken 2018 yılında mükellef başına düşen vergi miktarı 11.502 TL’dir. 2003 yılında kişi başına düşen vergi miktarı 1.262 iken, 2018 yılında kişi başına düşen vergi miktarı 7.576 TL olarak gerçekleşmiştir. 2003-2018 yılları arasında Türkiye nüfusu %22 artış gösterirken, mükellef sayısı ise %14 oranında artış göstermiştir.

Tablo 3.3’te verilen bir başka veri ise Türkiye’de 2003-2018 yılları arasında dolar bazında kişi başına düşen milli gelir miktarıdır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyinin belirlenmesinde bir ölçüt olarak kullanılan dolar bazında kişi başına düşen milli gelir, Türkiye’de 2003-2018 yılları arasında 4.698\$’dan 9.632\$’a gelmiştir. Tablo incelendiğinde ise Türkiye’de 2003-2018 yılları arasında dolar bazında kişi başına düşen milli gelirin, aynı dönemde mükellef başına ve kişi başına düşen vergi

miktarlarına göre daha az miktarda arttığı görülmektedir. Kişi başına ve mükellef başına düşen vergi miktarları belirtilen dönemde %500 artış göstermiştir. Yine aynı dönemde kişi başına milli gelir (\$ cinsinden) ise %105 oranında artış göstermiştir.

Böylece belirtilen dönemde Türkiye’de beyannameli mükellef sayısının yeterince (kişi ve mükellef başına düşen vergi miktarları ile kişi başına milli gelir artışına kıyasla) artış göstermemesi ve bu nedenle vergi tabanının dar kalması, kişi başına düşen milli gelir düzeyinin düşüklüğü sebepleriyle subjektif vergi yükünün artış gösterdiği değerlendirilebilir.

Vergi yükü kavramı, uluslararası karşılaştırmalarda da sıklıkla kullanılmaktadır. Bir ülkenin vergi yükünün durumu hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapılabilmesi için, vergi yükünün uluslararası olarak karşılaştırılması gereklidir.

Vergi yükünün uluslararası anlamda karşılaştırılması için ülkelerin en yaygın kullandığı veriler, OECD tarafından yayınlanan verilerdir. Vergi yükü uluslararası anlamda önemli bir ekonomik gösterge sayıldığından OECD tarafından yıllık olarak raporlanmaktadır (Demir 2013: 114).

Aşağıda verilen Tablo 3.4’te 1980-2017 yılları arasında OECD ülkelerinde sosyal güvenlik primleri dahil olarak hesaplanan vergi yükü oranları verilmiştir. Verilen vergi yükü rakamlarının seyrinin analiz edilebilmesi için öncelikli olarak OECD ülkelerinin mali sistemlerindeki değişikliklerden bahsedilmesi yararlı olacaktır.

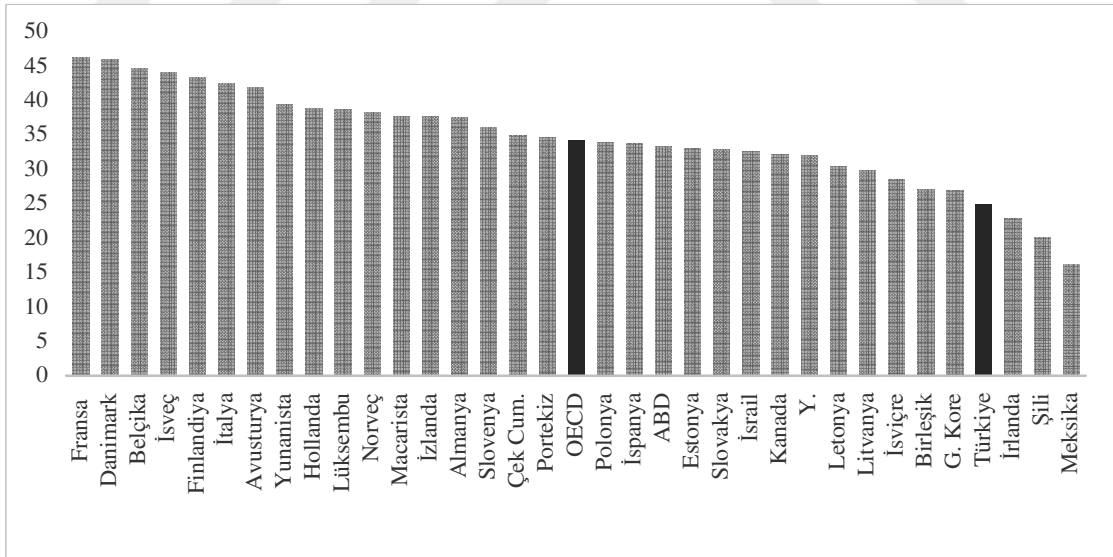
Tablo 3.4: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yüğü
(Sosyal Güvenlik Prim Ödemeleri Dahil) (%) (1980-2017) (OECD, 2019a)

Ülkeler	1980	1990	2000	2005	2010	2015	2016	2017
Avusturya	26,2	28,1	30,4	30,0	25,6	28,2	27,8	-
Avusturya	38,7	39,4	42,1	40,9	40,8	43,7	42,2	41,8
Belçika	40,5	41,2	43,5	43,2	42,6	44,8	44,1	44,6
Kanada	30,4	35,2	34,8	32,2	30,6	32,0	32,7	32,2
Şili	-	16,9	18,8	20,7	19,6	20,4	20,2	20,2
Çek Cum.	-	-	32,4	34,5	32,5	33,3	34,2	34,9
Danimarka	41,3	44,4	46,9	48,0	45,1	45,9	46,2	46,0
Estonya	-	-	31,1	30,0	31,5	33,3	33,7	33,0
Finlandiya	35,3	42,9	45,8	42,1	40,8	43,9	44,0	43,3
Fransa	39,4	41,0	43,0	42,8	42,0	45,2	45,5	46,2
Almanya	36,4	34,8	36,2	33,9	35,0	37,1	37,4	37,5
Yunanistan	20,8	25,2	33,4	31,2	32,2	36,4	38,8	39,4
Macaristan	-	-	38,5	36,5	37,3	38,7	39,2	37,7
İzlanda	28,9	30,2	36,3	39,6	33,4	36,7	51,6	37,7
İrlanda	30,1	32,4	30,8	29,4	27,1	23,1	23,3	22,8
İsrail	-	-	34,9	33,7	30,7	31,3	31,3	32,7
İtalya	28,7	36,4	40,6	39,1	41,9	43,3	42,6	42,4
Japonya	24,8	28,5	26,6	27,3	27,6	30,7	30,6	-
G. Kore	16,9	18,8	21,5	22,5	23,4	25,2	26,2	26,9
Letonya	-	-	29,1	27,9	28,2	29,2	30,4	30,4
Litvanya	-	-	30,8	29,2	28,3	28,9	29,8	29,8
Lüksemburg	34,3	33,6	37,2	38,2	38,0	36,8	38,1	38,7
Meksika	14,2	12,1	11,5	11,4	12,5	15,9	16,6	16,2
Hollanda	40,3	40,2	37,2	35,4	36,1	37,4	38,4	38,8
Y. Zelanda	31,7	36,2	32,5	36,1	30,3	31,6	31,6	32,0
Norveç	41,9	40,2	41,9	42,6	41,9	38,3	38,7	38,2
Polonya	-	-	32,9	32,9	31,4	32,4	33,4	33,9
Portekiz	21,9	26,5	31,1	30,8	30,4	34,6	34,3	34,7
Slovakya	-	-	34,8	31,3	28,1	32,2	32,4	32,9
Slovenya	-	-	36,6	38,0	36,9	36,4	36,5	36,0
İspanya	22,0	31,6	33,4	35,3	31,5	33,8	33,2	33,7
İsveç	43,7	49,5	49,0	46,6	43,2	43,3	44,0	44,0
İsviçre	23,3	23,6	27,4	26,5	26,5	27,7	27,8	28,5
Türkiye	13,3	14,9	24,2	24,3	26,2	25,1	25,3	24,9
B. Krallık	25,5	26,0	28,2	25,9	23,5	26,2	25,9	27,1
ABD	33,4	32,9	32,8	32,5	32,5	32,2	32,7	33,3
OECD Ort.	30,1	32	34,0	33,6	32,6	33,7	34,0	34,2

1973-1974 yıllarında yaşanan birinci petrol şokuna kadar artan gelir düzeyi, OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYH içinde yüksek seviyelerde seyretmesine sebep olmuştur. 1980’li yıllarda ise artan işsizlik başta olmak üzere OECD ülkelerinin makroekonomik performansları gerilemeye başlamıştır. Vergi sistemlerindeki adaletsizliği, karmaşıklığı ve kayıt dışılığı gidermek adına bu ülkelerin birçoğu vergi sistemlerini yeniden şekillendirmişlerdir.

1990'lı yılların başında ise OECD ülkelerinin bütçe açıkları artmaya başlamıştır. 1995-2000 yılları arası dönemde OECD ülkelerinde bütçe açıklarının karşılanmasına ve vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik olarak kamu harcamalarının azaltılmasına ve özelleştirmelere ağırlık verilmiştir. Bunun sonucunda 1995-2000 yıllarında ve sonrasında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı artmıştır. (Işık ve Kılınc 2015: 152-153).

Tablo 3.4'te verilen 1980-2017 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi yükü oranları incelendiğinde, üye ülkeler arasında; İsveç, Norveç ve Danimarka gibi İskandinav ülkeleri ile Fransa ve Belçika gibi gelişmiş Avrupa ülkeleri ortalama %40 ve üzeri vergi yükü oranları ile OECD ülkeleri arasında vergi yükü oranları en yüksek olan ülkelerdir. Nitekim aşağıda yer alan Grafik 3.2'de de görüldüğü gibi 2017 yılında belirtilen ülkeler yüksek vergi yükü oranlarıyla başta gelmektedirler. Türkiye ise 2017 yılında %25'lik vergi oranı ile İrlanda, Şili ve Meksika'nın ardından sondan 4. sırada yer almaktadır.

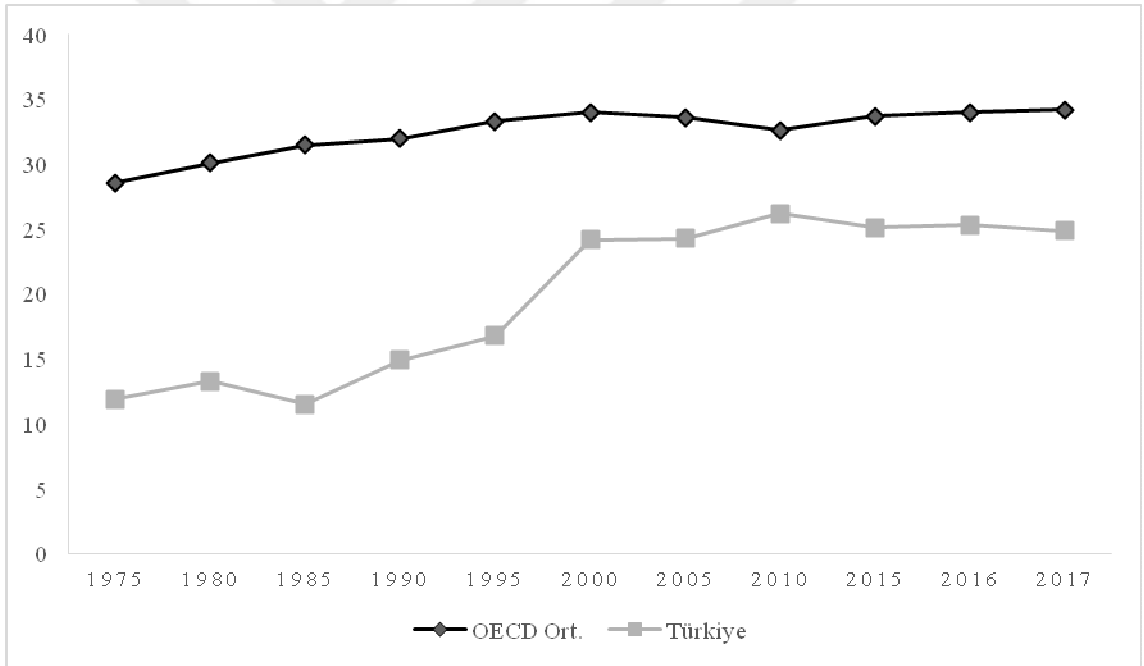


Grafik 3.2: OECD Ülkelerinin Vergi Yükü Sıralamaları (2017) (OECD 2019a)

Türkiye'de vergi yükünün uluslararası anlamda değerlendirilmesi adına, aşağıda yer alan Grafik 3.3'te izlenilebileceği üzere, Türkiye ile OECD ülkelerinin ortalama vergi yükü oranları (sosyal güvenlik primleri dahil) karşılaştırılmıştır. Buradan

Türkiye'nin görel olarak vergi yükünün OECD üyesi ülkelere göre düşük seyrettiği sonucuna ulaşılabilir.

1975-2017 arası dönemde OECD ülkelerinin ortalama vergi yükünün, 2008-2009 ekonomik krizinin etkisiyle 2010 yılında düşüş göstermesi haricinde, artış eğilimi içerisinde olduğu gözlemlenmektedir. 1975 yılında %28 olan OECD ülkelerinin vergi yükü ortalaması %34 artış göstererek 2017 yılında %34'e kadar yükselmiştir. Türkiye'de ise 1975 yılında %12 düzeyinde olan vergi yükü, 2000 yılında %24'e ve 2010 yılında %26'ya ulaşmıştır. 2017 yılı itibariyle de Türkiye'de vergi yükü %25 civarındadır. Türkiye'de bu süreçte vergi yükü, OECD ülkelerinin ortalamasından ayrılarak %108 artış göstermiştir.



Grafik 3.3: OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Vergi Yükü Karşılaştırması
(1975-2017) (OECD 2019a)

Sonuç itibariyle, Türkiye'de vergi yükünün, uluslararası karşılaştırmalar da referans alınarak değerlendirildiğinde, düşük olduğunu belirtilebilir. Buna karşılık vergi mükelleflerinin, özellikle iktisadi anlamda, hissettiği (sübjektif) vergi yükü giderek artmaktadır.

Türkiye’de vergi yükünün düşük olmasının sebepleri arasında, kayıt dışı mükelleflerin sayıca fazla oluşu, vergi tabanının dar olması, kişi başına düşen milli gelirin düşüklüğü, indirilecek gider kaleminin fazlalığı, aşırı vergi teşvikleri, sermaye gelirlerinin düşük oranda vergilendirilmesi, sosyal güvenlik prim ve vergi ödemelerinin yeterince toplanamaması gösterilebilir.

Türkiye’de vergi yükünün düşüklüğünün vergi gelirlerinin yetersizliğine bağlı olduğu düşünüldüğünde, bu durumun vergilemenin mali amacını olumsuz bir şekilde etkilediği söylenilebilir.

3.3. Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranının Değerlendirilmesi

Devletin ekonomideki büyüklüğü ile ekonomik ve sosyal etkinliğinin artması sonucunda kamu harcamalarının finansman boyutu ve şekli de ayrı bir önem kazanmaya başlamıştır (Dileyici 2012: 40). Kamu kesiminin ekonomideki payının zamanla artması, kamu harcamalarının karşılanma ihtiyacını da giderek artırmıştır. Bu ihtiyacın, devletin temel gelir kaynağı olan vergiler ile yeterli ölçüde karşılanamaması sonucunda bütçe açıkları artmaya başlamıştır (Bülbül ve Haspolat 2005: 35).

Devlet vergi gelirlerinin yeterli olmadığı durumda, bütçe açıklarının kapatılmasına yönelik olarak bir başka maliye politikası aracı olan borçlanmaya başvurmuştur (Susam ve Oktayer 2010: 110). Kamu harcamalarının içerisinde borçlanmaya bağlı olarak faiz ödemelerinin artması ise vergi gelirlerinin etkinliğini kaybetmesine ve vergi gelirlerinin topluma sunulan eğitim, sağlık adalet gibi kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılamamasına sebep olmaktadır (Öner 2007: 136). Tahsil edilen vergilerin kamusal mal ve hizmet üretiminde kullanılamaması, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini yerine getirmedeki isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir (Darıcı 2013: 31).

Tablo 3.5: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı
(Bin TL) (HMB, 2019a; HMB, 2019b; GİB, 2019f; SBB, 2019c)

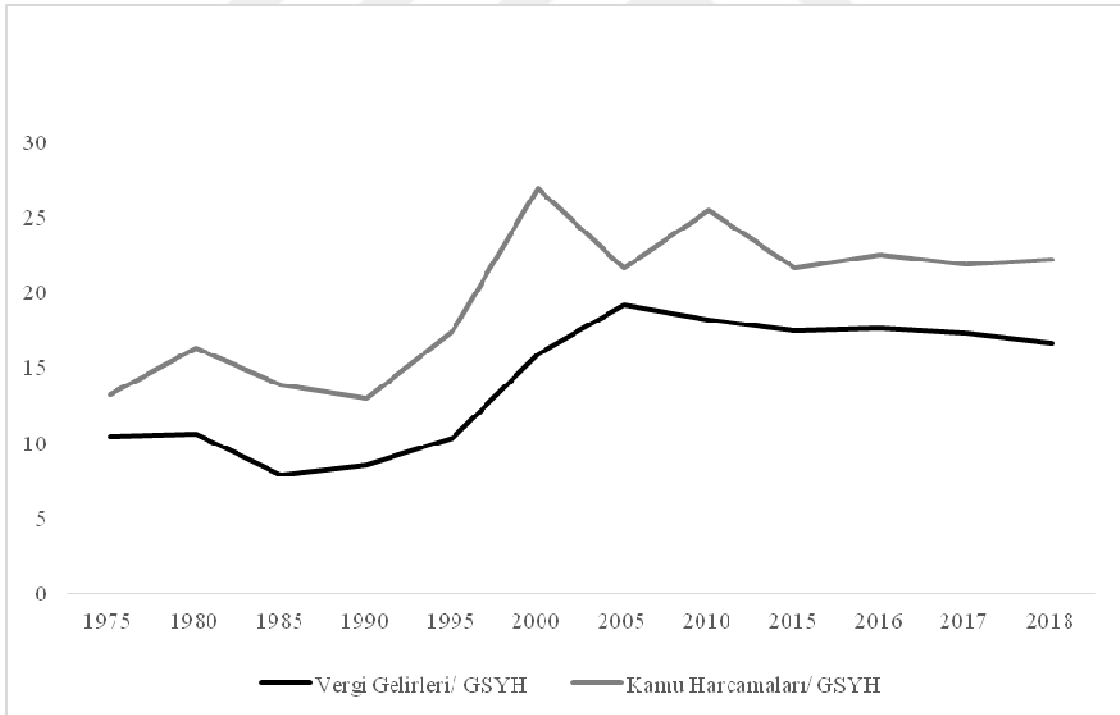
Yıllar	Merkezi Bütçe Vergi Gelirleri (1)	Merkezi Bütçe Giderleri (2)	Vergilerin Giderleri Karşılama Oranı (%) (1/2)	Faiz Ödemeleri (4)	Merkezi Bütçe Giderleri (Faiz Ödemeleri Hariç) (5)	Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini (Faiz Ödemeleri Hariç) Karşılama Oranı (%) (1/5)
1975	95	119	79,0	3	116	81,8
1980	750	1.148	65,3	33	1.115	67,2
1985	3.829	6.493	58,9	675	5.818	65,8
1990	45.400	68.354	66,4	13.966	54.388	83,5
1995	1.084.351	1.724.194	62,8	576.115	1.148.079	94,4
2000	26.503.698	46.705.028	56,7	20.439.862	26.265.166	100,9
2005	106.929.200	146.097.573	73,1	45.679.532	100.418.041	106,4
2010	210.560.388	294.358.724	71,5	48.298.762	246.059.962	85,6
2015	407.818.455	506.305.093	80,5	53.004.239	453.300.854	90,0
2016	459.001.741	584.071.431	78,5	50.246.537	533.824.894	86,0
2017	536.047.658	678.269.193	79,1	56.711.803	621.557.390	86,3
2018	621.310.598	830.449.520	74,8	73.961.212	756.488.308	82,1
Ort.			70,5			85,8

Not: 1975-2005 yılları vergi gelir rakamları mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2005-2018 yılları vergi gelir rakamları ise, mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır.

Tablo 3.5’te Türkiye’de 1975-2018 yılları arasındaki dönemde genel bütçe vergi gelirlerinin faiz ödemeleri dahil ve faiz ödemeleri hariç olarak kamu harcamalarını karşılama oranları verilmiştir. 1975 yılında vergi gelirleri bütçe giderlerini (faiz ödemeleri dahil) %79 oranında karşılamıştır. İzleyen yıllarda bu oran düşüş göstermiş, 1985 yılında %58’e, 2000 yılında da %56’ya kadar gerilemiştir. 2000 yılından itibaren yükseliş trendine giren vergi gelirlerinin bütçe giderlerini (faiz ödemeleri dahil) karşılama oranı, 2015 itibariyle yaklaşık olarak %80 seviyesine ulaşmıştır. 2018 yılında ise vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı tekrar düşüşe geçerek %74 seviyesine gerilemiştir.

Faiz ödemelerinin bütçe giderleri içerisindeki oranı ise 1975 ve 1980 yıllarında %2-%3 aralığında iken bu oran 1995 yılında %33’e, 2000 yılında ise %43’e yükselerek zirve yapmıştır. 2000 yılından sonra ise faiz ödemelerinin bütçe giderleri içerisindeki oranı 2005 yılında %28’e, 2010 yılında %16’ya ve 2018 yılı itibariyle %9’a kadar gerilemiştir.

Faiz ödemelerinin bütçe içerisindeki genel seyrine yönelik olarak vergi gelirlerinin bütçe giderlerini faiz ödemeleri dahil ve faiz ödemeleri hariç rakamları karşılama oranları arasındaki fark izlenilerek de değerlendirme yapılması mümkündür. Bütçe giderleri içerisinde faiz ödemelerinin payının çok düşük olduğu 1975 ve 1980 yıllarında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini (faiz ödemeleri dahil) karşılama oranı ile faiz dışı bütçe giderlerini karşılama oranı birbirlerine çok yakındır. İlerleyen yıllarda aradaki fark açılmaya başlamıştır. 2000 yılında vergi gelirleri, faiz ödemeleri hariç tutulduğunda bütçe giderinin tamamını karşılamaktadır. Ancak faiz ödemeleri dahil edildiğinde ise vergi gelirleri bütçe giderlerinin yarısından biraz fazlasını ancak karşılayabilmektedir. 2000 yılından itibaren ise faiz ödemelerinin bütçe giderleri içerisinde azalan payıyla birlikte vergi gelirlerinin bütçe giderlerini (faiz ödemeleri dahil) karşılama oranı ile faiz dışı bütçe giderlerini karşılama oranı arasındaki fark azalmaya başlamıştır.



Grafik 3.4: Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamalarının GSYH’ye Oranları (%) (1975-2018) (HMB, 2019a; HMB, 2019b; HMB, 2019c; GİB, 2019e)

Grafik 3.4’te Türkiye’de 1975-2018 yılları arasında vergi gelirleri ile kamu harcamalarının GSYH içerisindeki oranları verilmiştir. Verilen dönem içerisinde vergi

gelirlerinin GSYH içerisindeki payı 1975 yılında %10 seviyesindeyken, 2018 yılında %16 düzeyine gelmiştir. Kamu harcamalarının GSYH içerisindeki payı ise 1975 yılında %13 iken, 2018 yılı itibariyle %22'ye ulaşmıştır. 1975-2018 yılları arası dönemde vergi gelirleri GSYH içerisindeki payı, kamu harcamalarının GSYH içerisindeki payının altında kalmıştır.

Tablo 3.6: Türkiye’de Kamu Harcamalarında ve Vergi Gelirlerinde Reel Artış (1990-2018) (%) (HMB, 2019a; GİB, 2019c)

Yıllar	Kamu Harcamalarının Reel Artışı	Vergi Gelirlerinin Reel Artışı
1990-2018	7,7	9,0

Tablo 3.6’da ise Türkiye’de 1990-2018 yılları arasında kamu harcamaları ve vergi gelirlerinin yıllık artış oranlarının yıllık ortalama enflasyondan (TEFE, Yİ-ÜFE) arındırılmış reel artışı gösterilmiştir. Buna göre Türkiye’de 1990-2018 yılları arasında vergi gelirleri reel ortalama %9 artarken, kamu harcamaları reel ortalama %7,7 artmıştır. Yani Türkiye’de 1990-2018 arası dönemde vergi gelirlerinin reel olarak kamu harcamalarından daha fazla arttığı söylenebilir.

Vergilemenin mali amacının, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılaması için hazineye yeterli gelir sağlaması olduğu düşünüldüğünde arzu edilen durum vergi gelirlerinin bütçe giderlerinin tamamına yakınına karşılayacak seviyede olmasıdır. Türkiye’de 1975-2018 yılları arasında vergi gelirlerinin bütçe giderleri (faiz ödemeleri dahil) karşılama oranı ortalama olarak %70’dir. Vergi gelirleri kamu harcamalarına göre reel olarak daha fazla artış göstermiş fakat vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı kamu harcamalarının GSYH içerisindeki payının altında kalmıştır. Bu nedenle, her ne kadar son yıllarda vergi gelirleri bütçe giderlerini (faiz ödemeleri dahil) %75-80 oranında karşılıyor ve faiz ödemelerinin bütçe giderleri içerisindeki payı azalıyor olsa da genel itibariyle vergilemenin mali amacının yerine getirilemediği değerlendirilmesi yapılabilir.

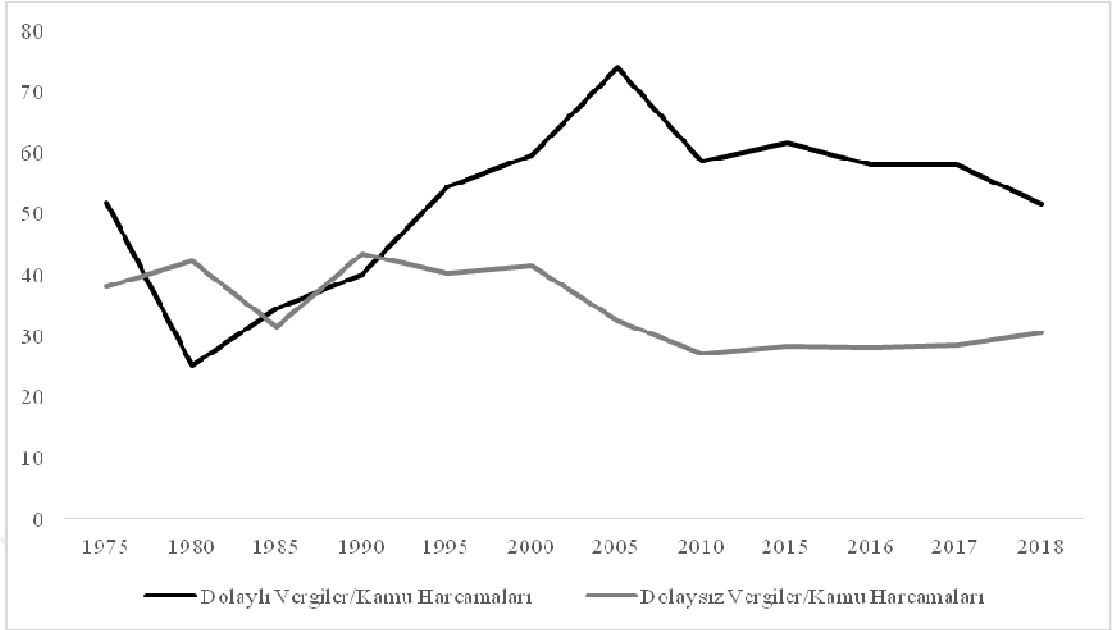
3.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Değerlendirilmesi

Modern toplumlarda vergi gelirlerinin büyüklüğü kadar vergilerin türleri de oldukça önemlidir. Bu nedenle bir ülkenin vergi sisteminin gerek kendi içerisinde gerek uluslararası düzeyde farklı ülkelerle karşılaştırılmasında dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı dikkate alınmaktadır. Çağdaş bir vergi sisteminde olması gereken, vergilerin türleri itibariyle dolaysız vergiler ekseninde şekillenmesi ve bu sistemin ekonominin gerekliliklerine göre dolaylı vergilerle de desteklenmesidir (Susam ve Oktayer 2007: 114).

Bir ülkede, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı, o ülke vergi sisteminin ve o ülkede uygulanan vergi politikasının ne kadar adil olduğunu göstermektedir. Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminde, vergilemede adalette o ölçüde düşüktür. Buna karşılık dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu her vergi sisteminin adil olduğunu söylemek mümkün değildir. Dolaysız vergilerin yapısı da vergilemede adalet açısından önemlidir. Dolaysız vergilerde kullanılan, özellikle gelir vergisi için, artan oranlı tarifeler, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi (emek ve sermaye gelirlerinin birbirinden farklı şekilde vergilendirilmesi) gibi vergilemede adaleti sağlamaya yarayan unsurlara yer verilmelidir.

Gelişmiş ülkelerde; yüksek ekonomik refah düzeyi, kentleşme ve kurumsallaşma, yerleşik bir muhasebe ve belge düzeninin varlığı, gelir ve servet unsurlarının yapısal özelliklerini kavrayan etkin bir vergi idaresinin olması sebepleriyle dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu görülmektedir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ise, ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmının kayıt dışı olarak gerçekleştirilmesi ve dolaysız vergilerden yeterli gelir elde edilememesi nedeniyle vergi sistemlerinde dolaylı vergiler ön plana çıkmaktadır (Özpehriz 2008: 95-96; TÜSİAD 2012: 29).



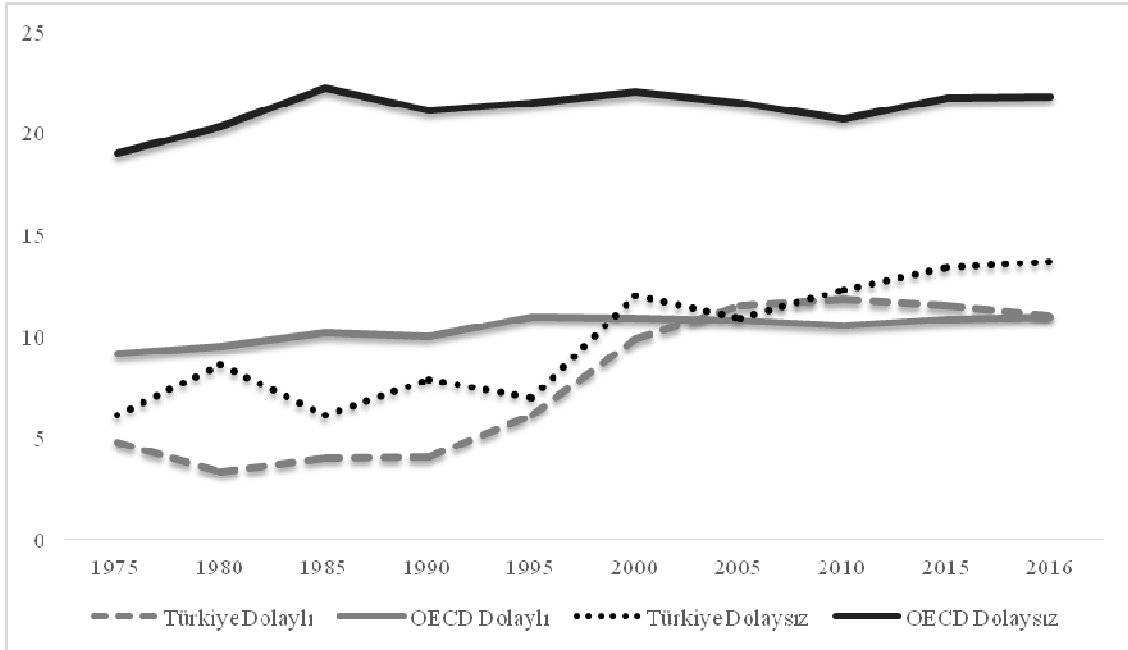
Grafik 3.5: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Faiz Dışı Kamu Harcamalarına Oranları (%) (1975-2018) (HMB, 2019a; HMB, 2019b)

Grafik 3.5’te Türkiye’de 1975-2018 yılları itibariyle dolaylı ve dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranları verilmiştir. Bu veri, Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin vergilemenin mali amacına ne ölçüde ulaştıklarını ifade etmektedir.

1975 yılında dolaylı vergiler, faiz dışı kamu harcamalarının %50’si oranındayken dolaysız vergiler %40’ı kadardır. 1980 yılında ise bu görünüm değişmiş, dolaylı vergiler faiz dışı kamu harcamalarının %25’ini karşılıyorken, dolaysız vergiler %40’ını karşılar duruma gelmiştir. 1985 yılında KDV’nin uygulanmaya başlanmasıyla beraber ekonomide dolaylı vergilerin ağırlığı artmaya başlamış, 1995 yılından itibaren ise dolaylı ve dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranları arasındaki fark dolaylı vergiler lehine açılmıştır. 2018 yılı itibariyle dolaylı vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranı %50 seviyesindeyken, dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranı %30 civarındadır. Bu durum günümüzde kamu harcamalarının ağırlıklı olarak dolaylı vergiler ile finanse edildiği şeklinde yorumlanabilir.

Türkiye’de dolaylı vergilerin yüksek olmasının sebebi dolaysız vergi gelirlerinin yeterli düzeyde olmamasından kaynaklanmaktadır. Dolaysız vergilerin yeterli düzeyde

olmaması, vergi sisteminde ağırlığın dolaylı vergilere kaymasına, vergilemede adalet ilkesinin yıpranmasına ve ekonomide kayıt dışılığın artmasına sebep olmaktadır. Bu durum ise, mükelleflerin vergi sistemine olan güveninin artmasına, muhasebe ve belge düzeninin yerleşmesine ve otokontrol mekanizmalarının çalışmalarına engel olmaktadır (Bingöl 2018: 65).



Grafik 3.6: Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin GSYH İçerisindeki Payları (%) (1975-2016) (OECD, 2019a)

Grafik 3.6’da OECD ülkelerinde ve Türkiye’de dolaylı-dolaysız vergilerin (sosyal güvenlik prim ödemeleri dahil) GSYH içerisindeki payları gösterilmiştir. Türkiye’de sosyal güvenlik prim ödemeleri vergi gelirlerinden ayrı olarak izlenmekle beraber burada OECD ülkeleriyle karşılaştırmada denklik sağlamak adına dolaysız vergiler içerisine dahil edilmişlerdir.

1975-2016 yılları arası dönemde OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin GSYH’ye oranı %20’ler civarında seyretmektedir. Türkiye de ise 1975 yılında GSYH’nin %6’sını oluşturan dolaysız vergiler, 2016 yılı itibariyle %13’e ulaşmıştır. Türkiye’de dolaysız vergiler, OECD ülkelerinin ortalamasının oldukça altında kalmıştır.

1975-2016 yılları arası dönemde OECD ülkelerinde dolaylı vergilerin GSYH’ye oranı %10’lar seviyesindedir. Türkiye’de ise dolaylı vergilerin GSYH’ye oranı 1980

yılında %3 düzeyindeyken, bu oran giderek yükselmiştir. 2005 yılından itibaren Türkiye’de ise dolaylı vergilerin GSYH’ye oranı, OECD ülkelerinin ortalamasını geçerek 2016 yılı itibariyle %11’e ulaşmıştır. Ayrıca, sosyal güvenlik ödemelerinin dolaysız vergiler içerisinde dahil edilmesine rağmen, Türkiye’de 2000-2010 yılları arasında dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki oranının dolaysız vergilerin oranına yaklaştığı, hatta bir süreliğine geçtiği görülmektedir.

Türkiye’de, dolaylı ve dolaysız vergilerin yapılarının daha iyi anlaşılması için, konuları itibarıyla vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarının incelenmesi yararlı olacaktır. Tablo 3.7’de Türkiye’de 1990-2018 yılları arasında konularına göre başlıca vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları gösterilmiştir.

Tablo 3.7: Türkiye’de Konuları İtibarıyla Belli Başlı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (%) (1990-2018) (GİB, 2019g)

Yıllar	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler		Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler		Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler		Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Uluslararası Ticaret ve Muameleler Üzerinden Alınan Vergiler		Uluslararası Ticaret ve Muameleler Üzerinden Alınan Vergiler
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi		Dahilde Alınan KDV	ÖTV		MTV	VİV		İthalden Alınan KDV	Gümrük Vergisi	
1990	40,9	10,2	51,2	16,8	-	30,1	0,7	0,2	0,9	10,3	2,3	17,7
1995	30,4	9,5	39,9	19,4	-	39,6	0,7	0,1	0,8	13,1	2,7	18
2000	23,4	8,9	39,6	16,9	-	42,9	0,7	0,05	1,3	14,6	1,4	16,2
2005	19,1	9,5	28,7	16,7	27,4	48,0	1,8	0,1	2,2	14,9	1,1	16,1
2010	20,9	9,7	30,6	16,7	24,6	44,8	2,1	0,1	2,2	15,3	1,3	16,7
2015	22,6	8,0	30,6	17,2	22,9	43,1	1,9	0,1	2,0	16,0	1,8	17,9
2016	23,3	8,8	32,1	17,6	22,8	43,4	1,9	0,1	2,0	14,5	1,7	16,3
2017	22,9	9,2	32,1	17,2	22,6	42,1	1,7	0,1	1,8	15,9	2,0	18,0
2018	23,7	11,4	35,1	17,3	18,3	38,7	1,7	0,1	1,8	16,5	2,1	18,7
Ort.	25,2	9,4	35,5	17,3	23,1	41,4	1,5	0,1	1,6	14,5	1,8	17,2

Not: 2000 yılında, 1999 yılında yaşanan deprem sebebiyle yürürlüğe konulan ek vergiler dahil edilmediğinden; 2000 yılı gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin oranları ile bileşimindeki vergilerin oranları toplamı birbirine eşit değildir. 2- Bu tablo, GİB-İstatistikler-Bütçe Gelirleri bölümünde yer alan tablolardaki verilerden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur. 3- Servet vergileri içerisinde bulunan emlak vergisi, merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergiler içerisinde bulunmadığından tabloya dahil edilmemiştir.

Tablo 3.7'ye göre gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1990 yılında %51,2 iken, 2018 yılında bu oran %35,1'e gerilemiştir. Gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1990 yılında %40,9 iken 2018 yılında %23,7'ye düşmüştür.

Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı da 1990 yılında %10,2 iken bu oran 2018 yılına kadar daha düşük düzeylerde gerçekleşmiş olup 2018 yılında %11,4'e ulaşmıştır. 1990-2018 yılları arasında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı ortalama %25,2 kurumlar vergisinin payı ortalama %9,4 ve gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin oranı ise ortalama %35,5 olarak gerçekleşmiştir.

Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının büyük ölçüde azalmasının sebeplerinden birisi gelir vergisi oranlarındaki düşüştür. En yüksek gelir vergisi tarifesinde oran 1980'li yıllarda %75 seviyesinde iken, giderek aşağı yönlü seyrederek 2005 yılında %40'a ve 2006 yılında %35'e gerilemiştir. En düşük gelir vergisi tarifesi oranı ise, 1981 yılındaki %40 seviyesinden 2006 yılında %15 oranına gerilemiştir. Gelir vergisinde dilim sayısı da 1981 yılında 7 iken, 1986'da 6'ya, 2005'te 5'e ve son olarak 2006 yılında 4'e düşürülmüştür (T.C. Kalkınma Bakanlığı 2014: 3).

Gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının azalışının diğer sebepleri ise; gerçek kişilerin gelirlerinin yeterli ölçüde kayıt içine alınamaması, menkul sermaye gelirlerinin düşük oranda vergilendirilmesi ile istisna ve muafiyet uygulamalarının kapsamının genişletilmesi olarak gösterilebilir. Ayrıca gelir vergisi içerisinde bulunan vergi güvenliğine ilişkin uygulamaların (ortalama kar haddi hesabı, servet beyanı, gider esası, hayat standardı esası ve zirai kazanç esası) zaman içerisinde yürürlükten kaldırılması, beyana dayalı gelir vergisi gelirlerinin düşmesinde¹ önemli rol oynamıştır (T.C. Kalkınma Bakanlığı 2014: 3; Mutluer, Kesik ve Öner 2013: 303).

¹ 2018 yılında GİB verilerine göre gelir vergisi gelirlerinin %94'e yakını gelir vergisi tevkifatı (stopaj) iken, beyana dayalı gelir vergisinin toplam gelir vergisi gelirleri içerisindeki payı yalnızca %4'tür (GİB, 2019j).

Kurumlar vergisi gelirlerinin payının artmasının en önemli sebebi ise ülkemizde kurumsallaşmanın artmış olmasıdır (T.C. Kalkınma Bakanlığı 2014: 3). Ancak kurumsallaşma ile Türkiye’de sermaye şirketlerinin sayıca artması, bu şirketlerin çoğunlukla kazançlarını vergi dışında tutabilmeleri ve bu sebeple vergi yüklerini azaltabilmeleri kurumlar vergisi hasılatı üzerinde olumsuz bir etkide bulunmaktadır¹ (Mutluer, Kesik ve Öner 2013: 306).

Gelişmiş ülkeler, iktisadi dalgalanmaların bütçe gelirleri üzerindeki etkisini sınırlandırmak ve tüketim vergileri sistemini geliştirmek; gelişmekte olan ülkeler de bütçeye gelir yaratmak ve kamu mali disiplini sağlamak adına son 30 yılda mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere (özellikle KDV) yönelmeye başlamışlardır. Türkiye’de 1980 sonrasında ekonomik büyümeyi teşvik etmeyi amaçlayarak sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü tüketime doğru kaydırmaya başlamıştır (Çelen ve Güler 2016: 17-20).

Yukarıda belirtilen amaçlara yönelik olarak Türkiye’de, 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ve 2002 yılında yürürlüğe giren ÖTV ile yürürlükte bulunan 13 adet dolaylı vergi ve 10 adet vergi ve vergi benzeri gelir (harç, fon payı vb.) düzenlemesi yürürlükten kaldırılarak dolaylı vergilerde sadeleştirilmeye gidilmiştir. KDV ve ÖTV, yerine getirildikleri vergilere göre daha fazla vergi geliri sağlamışlar; hem mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler hem de Türk vergi sistemi içerisinde ağırlık kazanmışlardır (Darıcı 2014: 39-43).

Tablo 3.7’ye göre mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 1990 yılında %30 iken, 2005 yılında %48’e kadar yükselmiş olup, 2018 yılında %38 olarak gerçekleşmiştir. Vergi bileşimine bakıldığında 1990-2018 yılları arasında KDV’nin payı ortalama %17,3 olarak gerçekleşmiştir.

ÖTV’nin ise 2005 yılında toplam vergi gelirlerinin içerisindeki payı %27 iken, 2018 yılında %18’e kadar gerilemiştir. 2005-2018 yılları arasında ÖTV’nin ortalama

¹ GİB verilerine göre, 2018 yılında kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%11), tevkifat yoluyla elde edilen gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının (%22) ancak yarısı kadardır (GİB, 2019j).

payı ise %23,1'dir. 2018 yılında başta otomotiv olmak üzere diğer bazı mallara yönelik uygulanan vergi indirimleri ile akaryakıtta uygulanan eşel-mobil sistemi¹ dolayısıyla ÖTV'nin payında önceki yıllara kıyasla yüksek oranda gerileme yaşanmıştır.

Servet üzerinden alınan vergiler, genel anlamda kamu harcamalarını finanse etmekte yetersiz kalmaktadırlar. Bunun sebebi; servet vergilerinin kapsamının geniş olmaması, kolay tespit edilebilen unsurlar üzerinden alınması ve düşük oranlı olarak uygulanmasıdır (Eroğlu 2010: 180-181).

Türkiye'de servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşüktür. Tablo 3.7'ye göre, servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1990 yılında %0,9 iken, 2018 yılında bu oran yaklaşık olarak 2 kat artarak %1,8'e ulaşmıştır. Bu artışta motorlu taşıtlar vergisi gelirlerinin gelişimi etkili olmuştur.

MTV'nin, denetiminin ve tahsilatının kolay olması, kullanılan araçların değerlerinde ve sayılarında meydana gelen artışlar² bu verginin servet üzerinden alınan vergiler içerisinde önemli paya sahip olmasında etkilidir. 1990 yılında motorlu taşıtlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %0,7 iken, 2018 yılında bu oran %1,7'ye çıkmıştır. Veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise oldukça düşük seviyede, %0,2-0,1 arasında kalmıştır.

Türkiye, 1960 yılından itibaren korumacı bir dış ticaret politikası izlemiş ve ithal ikameci yerli sanayinin korunmasını hedeflemiştir. Bu anlayış 24 Ocak 1980 Kararları ile son bulmuş ve bu tarihten sonra serbest dış ticaret politikası izlenerek dış ticaretin önündeki engeller azaltılmıştır. 1996 yılı itibariyle de AB üyesi ülkeler ile Türkiye arasında uygulanmaya başlanılan Gümrük Birliği Anlaşması ile dış ticaretteki kısıtlamalar büyük ölçüde kaldırılmış ve buna bağlı olarak dış ticaret hacmi büyük

¹ 17.05.2018 tarihli 11818 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

² TÜİK verilerine göre 1990 yılında kayıtlı motorlu kara taşıtı sayısı 3 milyon civarında iken bu rakam 2018 yılında 22 milyona ulaşmıştır (TÜİK, 2019c).

ölçüde artmıştır. Dış ticaret hacminin artmasıyla beraber dış ticaret üzerinden alınan vergi gelirleri de artış göstermiştir. (Arslan 2007: 115-132).

Tablo 3.7'ye bakıldığında, Türkiye'de uluslararası ticaret ve muameleler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1990 yılında %17,7 iken 2018 yılında %18,7'ye ulaşmıştır. Gümrük Birliği Anlaşması sonrası yapılan gümrük indirimlerine bağlı olarak 1990 ve 1995 yıllarında toplam vergi gelirlerinin sırasıyla, %2,3'ünü ve %2,7'sini oluşturan gümrük vergisi gelirlerinin payı ilerleyen yıllarda düşüş göstermiştir. Dış ticaret hacmindeki gelişime ve ithalattaki artışa bağlı olarak ithalden alınan KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise 1990 yılında %10 iken 2018 yılında %16,5'e ulaşmıştır.

Tablo 3.8: OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Konularına Göre Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (%) (1990-2016) (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)
(OECD, 2019a)

Yıllar	Gelir ve Kurum Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler		Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler		Servet Üzerinden Alınan Vergiler	
	Türkiye	OECD Ortalama	Türkiye	OECD Ortalama	Türkiye	OECD Ortalama
1990	33,5	37,5	27,9	32,5	2,3	5,8
1995	28,3	35,2	37,6	32,3	3,0	5,4
2000	29,5	34,8	42,0	33,1	3,2	5,4
2005	21,8	36,6	49,3	33,1	3,3	5,5
2010	21,3	32,8	47,7	33,2	4,1	5,4
2015	20,3	33,6	44,3	32,6	4,9	5,7
2016	21,1	33,6	43,6	32,7	4,8	5,7
Ortalama	25,1	34,8	41,7	32,7	3,6	5,5

Küreselleşme süreci ile ekonomik olarak dışa kapalı ve korumacı ulus devletler, rekabetçi ekonomilere evirildikleri bir dönüşüm geçirmişlerdir. 1980 sonrası dönemde ekonomik serbestleşme kapsamında özellikle sermaye gibi mobil üretim faktörlerinin, vergi teşvik ve indirimleri ile vergisel avantajlar yaratan ülkelere kaydığı görülmektedir. Bu kapsamda gelişmiş ve gelişmekte olan birçok OECD üyesi ülke bu sermaye hareketliliğinden daha fazla pay alabilmek ve sermaye çıkışlarına engel olabilmek için vergi reformu yapmıştır (Demirli ve Ayyıldız 2016: 32).

OECD ülkelerinde gerçekleştirilen vergi reformları, yatırımları, istihdamı ve girişimciliği teşvik eden bir mali ortamın yaratılması amacıyla uygulanmıştır. Birçok ülkede bu amaca yönelik uygulanan politikalarla, vergilerin ekonomik aktörlerin kararlarını en az düzeyde etkilediği, vergi tabanının geniş ve vergi oranlarının düşük olduğu vergi sistemleri yaygınlaşmaya başlamıştır. Bunun bir sonucu olarak 1970’li yılların sonlarında OECD ülkelerinde en yüksek gelir vergisi oranı %70’ten fazla iken, 2018 yılı itibariyle bu oran %35¹’e gerilemiştir. OECD ülkelerinde kurumlar vergisi oranları ise 1980’li yıllarda genellikle %45’in üzerindeyken, bu oran 2018 yılı itibariyle %21²’e gerilemiştir (T.C. Kalkınma Bakanlığı 2014: 19-22).

Tablo 3.8’de 1990-2016 yılları arasında gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler sınıflandırılmasına göre vergilerin, Türkiye’de ve OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri içerisindeki yüzdesel ağırlıkları verilmiştir. Buna göre Türkiye’de 1990 yılında %33,5 olan gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 2016 yılı itibariyle %21,1’e gerilemiş ve 1990-2016 yılları arasında ortalama %25,1 olarak gerçekleşmiştir. OECD ülkelerinde ise küreselleşmenin etkisiyle azalan gelir ve kurumlar vergisi oranlarına bağlı olarak gelir ve kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1990-2016 yılları arasındaki dönemde %37,5’ten %33,6’ya gerileyerek ortalama %34,8 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye ile OECD ülkeleri karşılaştırıldığında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları Türkiye’de daha farklı bir biçimde seyretmiştir. Türkiye’de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1990 yılında %27 iken, 2005 yılında %50’ye kadar yükselmiş, 1990-2016 yılları arasında ortalama %41,7 olmuştur. OECD ülkelerinde ise aynı dönemde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı fazla değişiklik göstermeyerek ortalama %32,7 seviyesinde gerçekleşmiştir.

OECD ülkelerinde 1990 yılından 2016 yılına kadar olan süreçte, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yatay

¹ Bu oran, OECD verilerinden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır (OECD, 2019b).

² Bu oran, OECD verilerinden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır (OECD, 2019b).

seyretmiştir. Ancak bu süreçte OECD ülkelerinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin kompozisyonu önemli ölçüde değişmiştir. OECD ülkelerinde 1980 yılı sonrasında, ekonomik büyümeye etkisi az (büyüme dostu) ve tarafsız nitelikteki KDV'nin temel bir tüketim vergisi haline geldiği görülmektedir. OECD ülkelerinde katma değer vergisinin; GSYH içerisindeki payı¹, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı² ve vergi oranı³ zaman içerisinde artış göstermiştir. OECD ülkeleri mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde zaman içerisinde ağırlığı katma değer vergisine doğru kaydırırken yalnızca Türkiye'de dolaylı vergilerin önemli bir kısmını özel tüketim vergisi oluşturmaktadır⁴.

Türkiye'de servet üzerinden alınan vergilerin OECD ülkelere göre oldukça düşük kaldığı görülmektedir. 1990-2016 yılları arasında servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama %3,6 iken, OECD ülkelerinde ortalama %5,5'tir. OECD ülkelerinde servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı fazla değişiklik göstermezken, Türkiye'de 1990'dan 2016 yılına servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı %108 artmıştır.

OECD üyesi ülkelerde gelir ve kurum kazançları üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde oransal olarak dengeli oldukları gözlemlenmektedir. Türkiye'de ise gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler arasında fark mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler lehine açılmıştır. Türkiye'de gelir tam anlamıyla vergilendirilemediği için kayıpların tüketimin vergilendirilmesiyle giderilmesinin tercih edildiği çıkarımında bulunulabilir.

¹ 1975 yılında OECD ülkelerinde KDV'nin GSYH içerisindeki payı %3,1 iken 2016 yılı itibarıyla bu oran %6,8'e ulaşmıştır (OECD 2018: 41).

² 1975 yılında OECD ülkelerinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %8,8 iken bu oran %20,2 seviyesine gelmiştir (OECD 2018: 41).

³ 1975 yılında OECD ülkelerinde ortalama KDV oranı %15,6 iken bu oran 2018 yılı itibarıyla %19,3 olmuştur (OECD 2018: 45).

⁴ 2016 yılında OECD ülkelerinde belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan, özel tüketim vergilerine yönelik vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %9,8'e gerilemişken Türkiye'de bu oran %22,2 düzeyindedir (OECD ülkeleri içerisinde en yüksek orana sahiptir) (OECD 2018: 20-41).

Vergilemenin mali amacı açısından incelediğinde Türkiye’de; daha kolay ve daha çabuk tahsil edilebilmesi, mükellef tabanının genişliği, vergi idaresi açısından iş yükü ve vergi toplama maliyetlerinin düşüklüğü, dolaysız vergilere kıyasla daha fazla vergi hasılatı elde edilebilmesi ve kayıt dışılığı daha iyi kavrayabilmesi sebepleriyle vergi sisteminde dolaylı vergilere ağırlık verildiği gözlemlenmektedir. Uluslararası anlamda OECD ülkelerinin ortalaması ile karşılaştırıldığında da Türkiye’de dolaylı vergilerin söz konusu ülkelere kıyasla yüksek seviyelerde olduğunu görülmektedir.

Gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler incelendiğinde, Türkiye’de bu gruptaki vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının giderek azaldığı ve OECD ülkelerine göre oldukça düşük seviyede kaldığı gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, Türkiye’de daha sağlıklı ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması için vergi yapısının dolaylı vergilerden, iktisadi dalgalanmalara karşı daha dayanıklı olan ve vergilemede adaleti sağlayıcı unsurları bünyesinde barındıran dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapıya dönüştürülmesi gerektiği belirtilebilir.

3.5. Vergi Gelirlerinin GSYH’ye Göre Esnekliklerinin Değerlendirilmesi

Verginin esnekliği kavramı, vergi gelirlerindeki yıllık artış oranının, yıllık ekonomik büyüme artış hızına oranını ifade eder (Kepenek ve Yentürk 2001: 255). Verginin mali amacına ulaşılması bakımından vergi gelirlerinin yıllık artışının, yıllık ekonomik büyüme artışına oranının 1’in üzerinde olması gerekmektedir. Bu oranın 1’in üzerinde olması, milli gelirdeki artış ile vergi gelirlerinin de artış eğilimi içerisinde olduğunu gösterir. Böylece vergi gelirleri, milli gelir ile beraber orantısal olarak artış gösterirken vergilemenin mali amacına ulaşılmış olunur (Ejder 2014: 139-140).

Tablo 3.9: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin GSYH’ye Göre Esneklikleri
(1975-2018) (Bin TL) (HMB, 2019a; GİB, 2019h; SBB, 2019d)

Yıllar	GSYH	Artış (%) (1)	Genel Bütçe Vergi Gelirleri	Artış (%) (2)	Esneklik (2/1)	Kayıt Dışı Ekonomi Dahil Edildiğinde Vergi Esnekliği
1975	928	29,7	95	46,1	1,5	1,0
1980	7.200	84,0	750	85,1	1,0	0,7
1985	48.312	59,5	3.829	61,4	1,0	0,7
1990	541.086	73,0	45.400	80,0	1,0	0,7
1995	10.685.802	100,6	1.084.351	89,7	0,8	0,5
2000	170.666.714	59,2	26.503.698	85,7	1,4	0,9
2005	673.702.943	16,7	106.929.200	17,7	1,0	0,7
2010	1.160.013.978	16,1	210.560.388	16,2	1,0	0,7
2015	2.338.647.494	14,3	407.818.455	15,6	1,0	0,7
2016	2.608.525.749	11,5	459.001.741	12,7	1,1	0,7
2017	3.104.906.706	19,0	536.047.658	16,7	0,9	0,6
2018	3.700.989.000	19,1	621.310.598	15,8	0,8	0,5
Ort.		41,8		45,2	1,0	0,7

Not: 1975-2005 yılları vergi gelir rakamları mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2005-2018 yılları vergi gelir rakamları ise, mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır.

Tablo 3.9’da 1975-2018 yılları arasında Türkiye’de vergi gelirlerinin GSYH’ye göre esneklikleri verilmiştir. 1975 yılında Türkiye’de vergi esnekliği 1,5 iken bu rakam 1980-1995 yılları arasında 1’e gerilemiştir. 2000 yılında 0,8 olarak gerçekleşen vergi esnekliği, ilerleyen yıllarda 1 civarında seyretmiştir. 2017 ve 2018 yıllarında Türkiye’de vergi esnekliği oranları gerileyerek sırasıyla 0,9 ve 0,8 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’de 1975-2018 yılları arasında ortalama vergi esnekliği oranı ise 1,0 olarak gerçekleşmiştir.

Başta vergi esnekliği olmak üzere vergi ile ilgili diğer birçok verinin değerlendirilmesinde kayıt dışı ekonominin varlığının da dikkate alınması gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomi: Kayıt altına alınamayan ve GSYH hesaplamalarına dahil edilemeyen ekonomik faaliyetlerin tümü olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonominin nedenleri arasında başlıca; ekonomideki aşırı vergi yükü, ekonominin ağırlıklı olarak tarım ve hizmetler sektöründen oluşması, etkisiz bürokrasinin varlığı (vergi denetimlerinin yetersizliği, kurumlar arası organizasyon eksikliği vb.) ve ekonomik istikrarsızlık bulunmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi; gelir dağılımını bozan, işletmelerin kapasitelerini genişletmelerini engelleyen, vergi yükünün dar bir mükellef grubu üzerinde kalmasına sebep olan, vergi gelirlerinde azalmaya yol açan, ülke kalkınmasını ve toplumsal refah artışını sınırlayan bir olgudur. Kayıt dışılık hem ülkelerin vergi yapılarını bozmakta hem de vergi adaletini ve vergi bilincini yıpratmaktadır. Ayrıca kayıt dışı ekonominin yarattığı haksız rekabet ortamına bağlı olarak yeni yatırımlar azalmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı 2014: 28).

Medina ve Schneider (2018: 75)'in hazırlamış oldukları “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?” isimli IMF raporunda¹, kendi hesaplamalarına dayanarak, Türkiye’de 1991-2015 yılları arasında kayıt dışı ekonominin boyutunun milli gelirin %31,3’ünü oluşturduğunu saptamışlardır. Buradan hareketle Türkiye’de kayıt dışı ekonominin milli gelirin yaklaşık olarak %30 u kadar olduğu varsayıldığında, vergi esnekliği ile ilgili daha gerçekçi sonuçlara ulaşmak için milli gelir rakamlarını %30 oranında arttırmak gerekmektedir. Buna göre, Türkiye’de 1975-2018 yılları arasında ortalama 1,0 değerinde olan vergi esnekliği, GSYH rakamları kayıt dışılık dikkate alınarak revize edildiğinde, aynı dönemde ortalama 0,7’ye gerilemektedir.

Tablo 3.10: Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Bazı Vergilerin GSYH’ye Göre Esneklikleri (1990-2018) (GİB, 2019g)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	
			(İthalden Alınan KDV + Dahilde Alınan KDV)	ÖTV
1990	1,2	0,3	1,0	-
1995	0,8	1,3	1,0	-
2000	0,4	0,8	1,7	-
2005	0,9	1,1	0,6	2,0
2010	0,4	0,6	1,6	2,0
2015	1,0	0,3	1,2	1,1
2016	1,5	2,3	0,8	0,9
2017	0,8	1,2	1,1	0,7
2018	1,0	2,2	1,0	0,1
Ortalama	0,8	1,1	1,1	1,1

Not: Bu tablo, GİB-İstatistikler-Bütçe Gelirleri bölümünde yer alan tablolardaki verilerden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

¹ Literatürde Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutunun ölçülmesine yönelik olarak birçok çalışma bulunmaktadır. Burada kayıt dışı ekonomi sınırlı bir şekilde ele alındığı için nispeten geniş bir zaman aralığını ve bütün IMF ülkelerini ele alan bu çalışmadaki verilerin kullanılması tercih edilmiştir.

Tablo 3.10’da ise Türk vergi sistemi içerisinde en fazla oransal ağırlığa sahip olan; gelir vergisi, kurumlar vergisi, ithalde ve dahilde alınan KDV ve ÖTV’nin 1990-2018 yılları arasında GSYH’ye göre esneklikleri verilmiştir. 1990-2018 yıllarında kurumlar vergisinin, KDV’nin ve ÖTV’nin ortalama 1,1’lik değerleriyle, gelir vergisine göre (0,8) gelir esnekliklerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise gelir ve kurumlar vergisinin esneklikleri artmakta olup KDV ve özellikle ÖTV gelirlerinin bazı ürünlere yönelik yapılan vergi indirimleri ve azalan tüketim harcamalarının neticesinde esneklikleri gerilemiştir. Bu durumda 2018 ve 2016 yıllarında olduğu gibi yıllık ekonomik büyüme hızının ortalamasının altına düştüğü dönemlerde¹ KDV ve ÖTV’de yaşanan vergi esnekliklerindeki gerilemeler ile gelir ve kurumlar vergisinin esnekliklerindeki artışların, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla ekonomideki dönemsel dalgalanmalara olan hassasiyetini belirttiği değerlendirilmesinde bulunulabilir. Bunların yanı sıra, kayıt dışı ekonomi hesaplamalara dahil edildiğinde KDV, ÖTV ve kurumlar vergisinin vergi esneklikleri 0,77’ye; gelir vergisinin vergi esnekliği ise 0,56’ya gerilemektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde vergilemenin mali amacına ulaşılması için bir ülkenin mali, ekonomik ve sosyal yapısındaki değişimlere uyumlu olarak esnek bir vergi sisteminin olmasının gerektiği belirtilmiştir. Türkiye’de ilgili dönem itibariyle vergi esnekliğinin ortalama 1,0 düzeyinde gerçekleşmesiyle vergi gelirlerinin yıllık olarak milli gelir artışı oranında arttığı gözlemlenmektedir. Ancak 1975 yılında Türkiye’de vergi gelirlerinin milli gelirdeki artışa oranı 1,5 iken 2018 yılı itibariyle 0,8’e gerilemiş ve gelir vergisinin vergi esnekliği diğer vergilere göre daha düşük oranda gerçekleşmiştir. Ayrıca kayıt dışı ekonomi dahil edilerek hesaplamalar revize edildiğinde hem toplam vergi gelirlerinin hem de konusuna göre belli başlı vergilerin esnekliklerinin ciddi şekilde geriledikleri görülmektedir. Buna göre Türkiye’de, kayıt dışı ekonomi de dikkate alındığında, vergi esnekliğinin vergilemenin mali amacı açısından yeterli olmadığı değerlendirilebilir.

¹ 2002-2018 yılları arasında Türkiye’de yıllık GSYH büyüme oranı ortalama %5,7 olmuştur. 2016 yılında yıllık GSYH büyüme hızı %3,2 ve 2018 yılında %2,6 olarak gerçekleşmiştir (HMB 2019h).

3.6. Vergi-Borç İlişkisinin Değerlendirilmesi

Kamusal mal ve hizmetlerin sağlanmasıyla yükümlü olan ve toplumun en üst organizasyon şeklini ifade eden devlet, yükümlülüklerini yerine getirmekle ve sosyo-ekonomik şartlara uygun önlemlerin alınmasını sağlamakla yükümlüdür. Bunun için devletler belirli mali araçlara ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu mali araçların başlıca en önemlilerini ise, vergiler ile borçlanma oluşturmaktadır (Abdulahkimoğulları ve Bağdıgen 2015: 31).

Devletin kamu harcamalarının karşılanması için kullandığı olağan finansman aracı vergi ve vergi benzeri gelirlerdir. Olağan dışı devlet harcamaları haricindeki kamu harcamaları büyük ölçüde vergi gelirleri ile karşılanmaktadır (Çataloluk 2009: 243).

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan mali araçlar arasında ekonomiye olumsuz etkisi en az olanıdır. Vergilerin olumsuz etkisi tüketimle sınırlı olduğundan ekonomiyi daha dar bir alanda etkilemektedir. Yine de toplumda meydana gelebilecek yoğun tepkilerden kaçınmak adına vergiler yoluyla kamu harcamalarının finanse edilmesi kimi zaman tercih edilmemektedir (Parlaktuna ve Şimşek 2007: 45).

Kamu harcamalarının vergiler ile karşılanamadığı durumlarda borçlanma yoluna gidilmektedir. Borçlanma, ileriki dönemlerde tahsil edilecek vergilerin bugünden kullanılmasını ifade etmesi sebebiyle vergilerin alternatifi olarak görülmektedir (Ulusoy 2011: 10). Buna karşılık borçlanma; gelir dağılımı, üretim, para arzı, enflasyon gibi ekonomik değişkenler üzerinde vergilere kıyasla daha fazla negatif etkide bulunmaktadır (Parlaktuna ve Şimşek 2007: 46).

Borçlanma, gerçekleştirildiği kaynak baz alınarak yurtiçi ve yurtdışı kaynaklardan elde edilmesine göre iç borçlanma ve dış borçlanma olarak ikiye ayrılmaktadır (Ağcakaya ve Berkay 2017: 3). İç borçlanma, devletin ya da devletin yetkilendirdiği birimlerin ülke sınırları içerisindeki kişi ve kurumlara ulusal para birimiyle borçlanmasıdır. Bu borçlanmanın iktisadi açıdan niteliği milli gelirin bir kısmının özel teşebbüs ve hane halklarından kamu kesimine aktarılmasıdır (Gök 2003:

119-120). Aynı zamanda iç borçlanma, devletin hem enflasyondan hem de dış borcun yaratacağı olumsuz etkiden kaçınmak için en fazla başvurduğu borçlanma türüdür (Parlaktuna ve Şimşek 2007: 48).

Dış borçlanma ise, bir ülkedeki yerleşik ya da yerleşik olmayan kişilerce yabancı ülke ya da uluslararası kuruluşlardan alınan borçların faizli anapara veya faizsiz anapara şeklinde geri ödenmesidir. Dış borçlanmanın nedenleri arasında; iç tasarrufların yetersizliği, ekonomik kalkınma için finansman yetersizliği, ödemeler dengesi ve dış ticaret açıklarının finansmanında döviz yetersizliği, devletin vergi toplamadaki başarısızlığı, kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılamaması, ülkede yeterli miktarda döviz rezervi bulunmaması gösterilmektedir (Bölükbaş ve Peker 2013: 289-290; Sağlam, Çeliköz ve Yukacı 2016: 488).

Tablo 3.11: Türkiye’de Vergi-Borç İlişkisi (1975-2018) (Bin TL) (GİB, 2019f; HMB, 2019e; HMB, 2019f; SBB, 2019e)

Yıllar	Vergi Gelirleri	İç Borç Anapara Ödemeleri	Dış Borç Anapara Ödemeleri	İç Borç Faiz Ödemeleri	Dış Borç Faiz Ödemeleri	İç Borç Anapara Öd./Vergi Gel. (%)	Dış Borç Anapara Öd./Vergi Gel. (%)	İç Borç Faiz Öd./Vergi Gel. (%)	Dış Borç Faiz Öd./Vergi Gel. (%)	İç Borç Servisi/Vergi Gel. (%)	Dış Borç Servisi/Vergi Gel. (%)
1975	95	6	1	2	1	6,6	1,5	2,5	1,1	9,2	2,6
1980	750	50	7	22	9	6,7	1,0	3,0	1,2	9,7	2,2
1985	3.829	1.158	420	247	428	30,3	11,0	6,5	11,2	36,7	22,1
1990	45.400	11.092	5.448	9.613	4.353	24,4	12,0	21,2	9,6	45,6	21,6
1995	1.084.351	1.086.819	238.984	475.519	100.957	100,2	22,0	43,9	9,3	144,1	31,3
2000	26.503.698	16.475.973	3.653.019	18.791.862	1.684.000	62,2	13,8	70,9	6,2	133,1	20,0
2005	106.929.200	130.210.756	15.768.823	39.342.161	6.388.914	121,7	14,7	29,8	3,6	158,4	7,4
2010	210.560.388	139.307.870	10.680.454	42.316.860	5.981.902	66,1	5,0	20,0	2,8	86,2	7,9
2015	407.818.455	67.355.000	13.188.000	39.179.000	10.303.000	16,5	3,2	9,6	2,5	26,1	5,7
2016	459.001.741	63.548.000	14.684.000	36.746.000	11.333.000	13,8	3,1	8,0	2,4	21,8	5,6
2017	536.047.658	60.442.000	25.655.000	39.310.000	14.552.000	11,2	4,9	7,3	2,7	18,6	7,6
2018	621.310.598	73.600.000	53.506.000	50.200.000	20.152.000	11,8	8,6	8,0	3,2	19,9	11,8

Not: 1- 2018 yılı için kaynaklarda milyar \$ cinsinden verilen dış borç ödeme rakamları, T.C. Merkez Bankası'nın 2018 yılı ortalama döviz kuru (ABD Doları) (4,82) baz alınarak tarafımızca TL'ye çevrilmiştir. 2- 1975-2005 yılları vergi gelir rakamları mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2005-2018 yılları vergi gelir rakamları ise, mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır.

Tablo 3.11’de Türkiye’de 1975-2018 yıllarını kapsayan dönemde vergi gelirleri, iç borç ve dış borç anapara ödemeleri, iç borç ve dış borç faiz ödemeleri miktarları ve birbirlerine oranları verilmiştir. Belirtilen dönem içerisinde vergi gelirleri sürekli artış gösterirken, 2010 yılına kadar iç borç anapara ödemeleri ile iç borç faiz ödemeleri de süregelen bir artış göstermişlerdir. Dış borç anapara ödemeleri ile dış borç faiz ödemeleri ise süreklilik arz etmese bile dönem içerisinde artış göstermiştir.

Borç anapara ve faiz ödemeleri ile borç servislerinin vergi gelirlerine oranına bakılacak olduğunda bazı yıllardaki artışlar dikkat çekmektedir. İç borç anapara ödemelerinin vergi gelirlerine oranına bakıldığında, 1994 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin sonrasındaki dönemlerde, 1995 ve 2005 yıllarında iç borç anapara ödemelerinin vergi gelirlerine oranı %100 ve %121 seviyesinde gerçekleşmiştir. İç borç faiz ödemesinin vergi gelirlerine oranı ise 2000 yılında %70 olarak gerçekleşmiştir. Dış borç anapara ödemelerinin vergi gelirlerine oranı ise 1995 yılında %22’ye gelirken, dış borç faiz ödemelerinin vergi gelirlerine oranı 1995 yılındaki %22’lik seviyesinden sonra günümüze kadar azalan bir seyir izlemiştir.

Borç anapara ödemeleri ile faiz ödemelerinin toplamından oluşan borç servisinin vergi gelirlerine oranı da bazı dönemlerde çok yüksek seviyelerde gerçekleşmiştir. İç borç servisinin vergi gelirlerine oranı 1995 yılında %144’e, aynı dönemde dış borç servisinin vergi gelirlerine oranı ise %31’e yükselmiştir. 2010-2016 yılları arasındaki dönemde iç ve dış borç anapara ve faiz ödemelerinin vergi gelirlerine oranları düşüş göstermiş olup, 2018 yılı itibariyle iç ve dış borç anapara ve faiz ödemelerinin vergi gelirlerine oranları tekrar artmaya başlamıştır.

Vergi gelirleri ile borç ödemeleri arasında vergilemenin mali amacı açısından kuvvetli bir ilişki olduğunu belirtilebilir. İlk olarak devletin borçlanma nedenlerinin arasında bütçe açıklarının finansmanı ve vergi gelirlerinin yetersizliği olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vergilerin mali amaca yeterince hizmet etmemesine bağlı olarak devletin borçlanma ihtiyaç duyduğu ifade edebilir. Ayrıca devletin borç geri ödemelerinde vergi gelirleri kullanıldığında, vergi gelirleri kamusal mal ve hizmet

üretimini yeterince karşılayamayacağı için vergilemenin mali amacına tam anlamıyla ulaşamayacaktır.

Türkiye’de belirli dönemlerde borç anapara ödemeleri/vergi gelirleri ve faiz ödemeleri/vergi gelirleri oranları yükselmesine rağmen 2000’li yıllardan itibaren bu oranlarda yaşanan gerileme (2018 yılı itibariyle borç-vergi oranlarında dikkat edilmesi gereken bir artış söz konusudur), vergilemenin mali amacı açısından olumlu bir gösterge olarak değerlendirilebilir.

3.7. Vergi Gayretinin Değerlendirilmesi

Vergilemenin temel amacı kamu harcamaları için yeterli geliri sağlamak iken aynı zamanda vergilemede adalet ve ekonomik etkinlik arasında kabul edilebilir bir dengenin oluşması hedeflenir. Bu amaçlara ulaşabilmek için bütün ekonomik faaliyetleri kapsayan bir vergi sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Çünkü ekonomik faaliyetler vergi kapasitesinin büyüklüğünü belirlemektedir (Bingöl 2018: 53).

Vergi kapasitesi, mükelleflerin kendileri ve ailelerinin yaşamlarını sürdürmeye yetecek asgari gelir seviyesinin üzerindeki gayri safi milli hasıla olarak tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle vergi kapasitesi, bir ülkenin ekonomik, sosyal, kurumsal ve demografik özellikleri göz önüne alındığında elde edilebilecek azami vergi gelirini ifade etmektedir. Vergileme kapasitesi, vergilemede ulaşılacak bir nihai hedef olarak kabul edilecek olduğunda, sağlıklı bir vergi uygulamasının gerçekleşip gerçekleşmediği ve devletin vergilemede hedefine ne ölçüde ulaştığını göstermesi bakımından önemli bir ölçüttür (Demir 2013: 33-34; Fenochietto ve Pessino 2010: 66).

Bir ülkede vergileme kapasitesinden tam olarak yararlanıp yararlanılmadığı ise vergi gayretiyle ilişkilidir. Vergi gayreti, bir ülkede belli bir dönemde bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile gerçekleşen fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişki olarak ifade edilmektedir. Vergi gayreti, mali yönetimin etkinliği ile ilgili önemli bir

gösterge'dir. Mali yönetim, vergi uygulamalarından beklenen sonuçları elde etmek için vergi gayretini en yüksek seviyede tutmalıdır (Bingöl 2018: 53; Eker 1997: 159).

Devletin vergilemede etkinliği hangi ölçüde sağladığının bir göstergesi olan vergi gayreti, rakamsal olarak 1'in altında olduğunda, 1'den ne kadar uzak olduğuna bağlı olarak, potansiyel vergi kapasitesinin altında vergi hasılatı elde edildiği ve ekonomide halen vergilendirilebilecek alan olduğu anlaşılmaktadır. Vergi gayretinin rakamsal olarak 1'den büyük olması ise, mevcut vergi potansiyelinin üzerinde bir vergi hasılatı elde edildiğini ve ekonomide vergilerin neden olduğu aşırı bir yük olduğunu gösterir. (Demir 2013: 46; Selen 2011: 315).

Tablo 3.12: Türkiye'de Vergi Gayreti (1990-2018) (Bin TL) (GİB, 2019g)

Yıllar	Vergi Gelirleri		Vergi Gayreti (2/1)	Kayıt Dışı Ekonomi Dahil Edildiğinde Vergi Gayreti
	Tahmin (1)	Gerçekleşme (2)		
1990	43.650	45.399	1,04	0,80
1995	1.090.000	1.084.350	0,99	0,76
2000	24.000.000	26.503.698	1,10	0,84
2005	118.950.000	119.250.807	1,00	0,77
2010	212.555.871	228.298.799	1,07	0,82
2015	427.048.060	447.972.948	1,04	0,80
2016	504.450.400	505.743.851	1,00	0,77
2017	564.746.658	598.162.619	1,05	0,81
2018	667.319.541	705.500.916	1,05	0,81
Ortalama			1,03	0,79

Not: 1- 1990-2005 vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2010-2018 yılları Bütçe Kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için vergi gelirleri rakamlarına mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil edilmiştir. 2- Bu tablo, GİB-İstatistikler-Bütçe Gelirleri bölümünde yer alan tablolardaki verilerden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Literatürde vergi gayreti ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda vergi gayretinin belirli ekonomik modeller kullanılarak hesaplandığı görülmektedir. (Bingöl 2018: 54-55)'e göre ise vergi gayretinin hesaplanmasının en pratik yolu, vergi gelir tahmin rakamlarının vergi kapasitesi olarak kabul edilerek vergi gayretinin hesaplanmasıdır. Bu düşünceden hareketle, vergi gayreti oranlarının gösterildiği Tablo 3.12 oluşturulmuştur.

Tablo 3.12'de 1990-2018 yılları arası dönemde Türkiye'de hesaplanan vergi gayreti oranları verilmiştir. Tabloda bulunan tahmin edilen vergi gelirleri rakamları, vergi kapasitesini temsil ederken vergi gerçekleştirmeleri ise fiili vergi hasılatına karşılık

gelmektedir. Buna göre tabloda verilen vergi gayreti oranları, 1995 yılı haricinde 1 ve 1'in üzerinde bulunmaktadır. 1995-2018 yılları arası dönemde Türkiye'de vergi gayreti ise ondalık olarak ortalama 1,03 olarak gerçekleşmiştir.

Bingöl (2018: 55-56), vergi gayretine ilişkin yaptığı hesaplamada kayıt dışı ekonominin vergi gayretini etkileyen önemli bir faktör olduğunu belirtmiştir. Buna göre, daha önce vergi esnekliği bölümünde belirtildiği üzere, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin milli gelirin %30'unu oluşturduğu kabul edildiğinde, vergi kapasitesinin daha gerçekçi olarak belirlenmesi için vergi gelir tahminlerinin de %30 oranında artırılması gerekmektedir. Bu haliyle hesaplandığında, Türkiye'de 1990-2018 yılları arası dönemde vergi gayreti oranı 0,77 ile 0,84 arasında gerçekleştiği ve ortalama 0,79'a gerilediği görülmektedir.

Vergi gayretinin, potansiyel vergi kapasitesinin ne kadarının vergi hasılatı olarak elde edildiğini göstermesi açısından vergilemenin mali amacı ile yakın ilişkide olduğu ifade edilebilir. Vergi gayretinin yüksek olması, potansiyel vergi kapasitesinden verimli bir şekilde vergi hasılatı elde edildiğinin, bu ölçüde kamu harcamaları için yeterli vergi geliri sağlanabileceğinin ve vergilemenin mali amacına büyük ölçüde ulaşılabileceğinin göstergesidir. Bu bağlamda ülkemizde vergi gayretinin ortalama 1,03'lük seviyesinin yeterli olduğu fakat kayıt dışı ekonomi dikkate alındığında 0,77'ye kadar gerileyen vergi gayreti oranının, vergilemenin mali amacına ulaşabilmesi açısından yetersiz kaldığı söylenilebilir.

3.8. Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi

Bir ülkede uygulanan maliye politikalarının faydaları ve maliyetleri topluma iki şekilde dağıtılabilir. Bunlarda ilki, somut nitelikte olan kamu harcamalarıdır. Diğerisi ise daha soyut niteliğe sahip, kamu hizmetlerinin mali yükünün yeniden dağılımını sağlayan vergi harcamalarıdır (Giray 2002: 27).

Vergi harcaması: “Bazı sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için ise tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalardır” (T.C. Maliye Bakanlığı 2016: 5). Bir başka ifadeyle vergi harcaması, vergi düzenlemeleri içerisinde yer almasına rağmen vergi düzenlemesi niteliği taşımayan ve toplam vergi yükümlülüğünü azaltan vergisel uygulamalardır (Ferhatoğlu 2014: 80).

Vergi harcaması uygulamaları genel olarak; vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranı ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır. Bir uygulamanın vergi harcaması sayılması için; belirli ekonomik ve sosyal amaçların olması, bu amaçlara ulaşmak için kanuni yetki çerçevesinde tahsilinden vazgeçilen bir verginin bulunması ve bunun sonucu olarak belirli mükelleflere ayrıcalıklı bir uygulama sağlanarak daha az vergi ödemelerinin ya da vergi ödememelerinin sağlanması gerekmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı 2016: 5-7).

Vergi harcamaları, hükümetin belirli gruplara veya mükelleflere (sektörler, firmalar veya bireyler) mali desteklemede bulunmak ve ekonomik faaliyetlere teşvik vermek için kullandığı bir araçtır (Bratic 2006: 114). Vergi harcaması aynı zamanda devlet tarafından sosyal amaçlara ulaşmak için mali bir araç olarak da kullanılmaktadır. (Giray 2002: 28).

Vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan veriler, ilgili dönemin bitmesiyle kesinlik kazanmadıkları için tahminidir. Vergi harcama tahminlerinin raporlanmaları ve bütçeye dahil edilmeleri; vergi reformlarının planlaması, vergi yükünün adil dağılımının sağlanması, kamusal faaliyetlerde yasal saydamlığın sağlanması gibi faydalar sağlamaktadırlar (Giray 2002: 38).

Türkiye’de vergi harcamaları ilk olarak 2000’li yıllarda gündeme gelmiştir. İlk vergi harcaması raporu T.C. Maliye Bakanlığı tarafından 2001 yılında yayımlanmıştır. 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile vergi

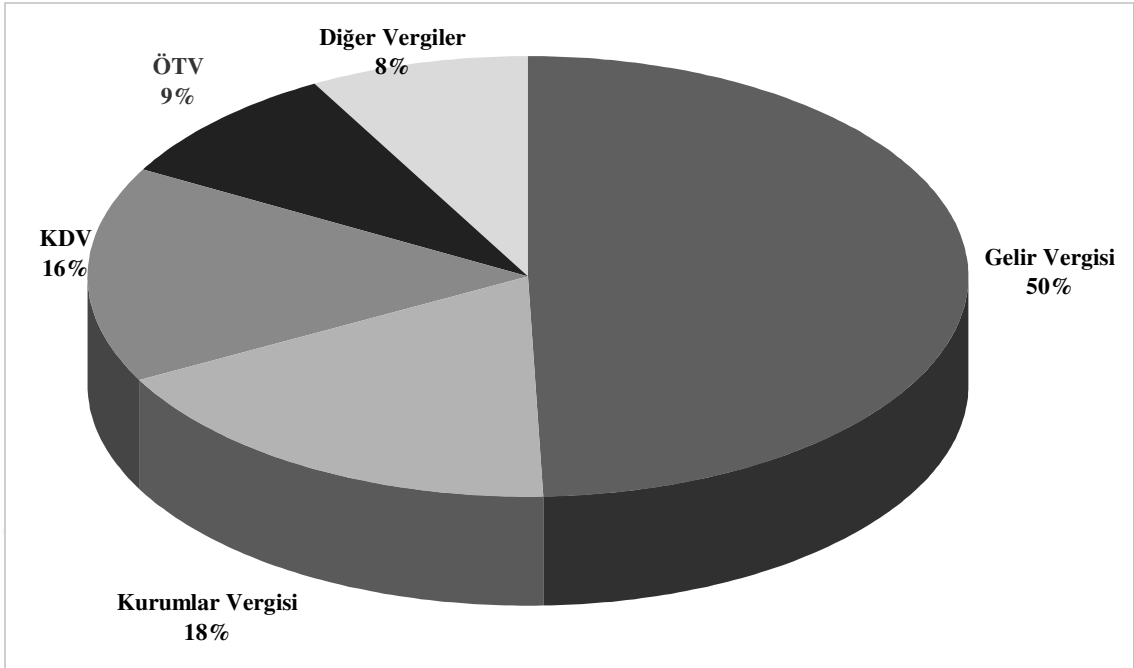
harcaması kavramı mevzuatımızda yer almaya başlamıştır. Kanunun 15. Maddesinde, vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi indirimleri ve benzeri uygulamalar ile tahsilatından vazgeçilen vergi gelirlerine merkezi yönetim bütçe kanununda yer verilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bununla birlikte 2001 yılındaki dar kapsamlı vergi harcama raporu sonrasında 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında da vergi harcama raporları yayımlanmıştır (Bingöl 2019: 166-169).

Tablo 3.13: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirlerine Oranı (2006-2018) (Bin TL) (GİB, 2019f; HMB, 2019d)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (1)	Vergi Harcamaları (2)	(2/1) (%)
2006	137.480.292	8.592.275	6
2007	152.835.111	8.854.464	6
2008	168.108.960	12.443.818	7
2009	172.440.423	14.684.222	9
2010	210.560.388	14.363.665	7
2011	253.809.179	17.565.717	7
2012	278.780.848	17.917.738	6
2013	326.169.164	22.416.848	7
2014	352.514.457	23.888.412	7
2015	407.818.455	26.112.614	6
2016	459.001.741	29.962.636	7
2017	536.047.658	102.215.991	19
2018	621.310.598	132.141.880	21

Not: 2006-2018 yılları vergi gelir rakamları, mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır. 2- Tabloda yer alan veriler, merkezi bütçe kanunu eklerinde bulunan vergi harcama listelerindeki verilerden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.13’te Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranları verilmiştir. Tabloya göre Türkiye’de 2006-2016 yılları arasında vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı %6-9 arasındadır. 2017 ve 2018 yıllarında vergi harcamaları %200’den fazla bir artış göstererek vergi gelirlerine oranları sırasıyla %19 ve %21’e ulaşmıştır.

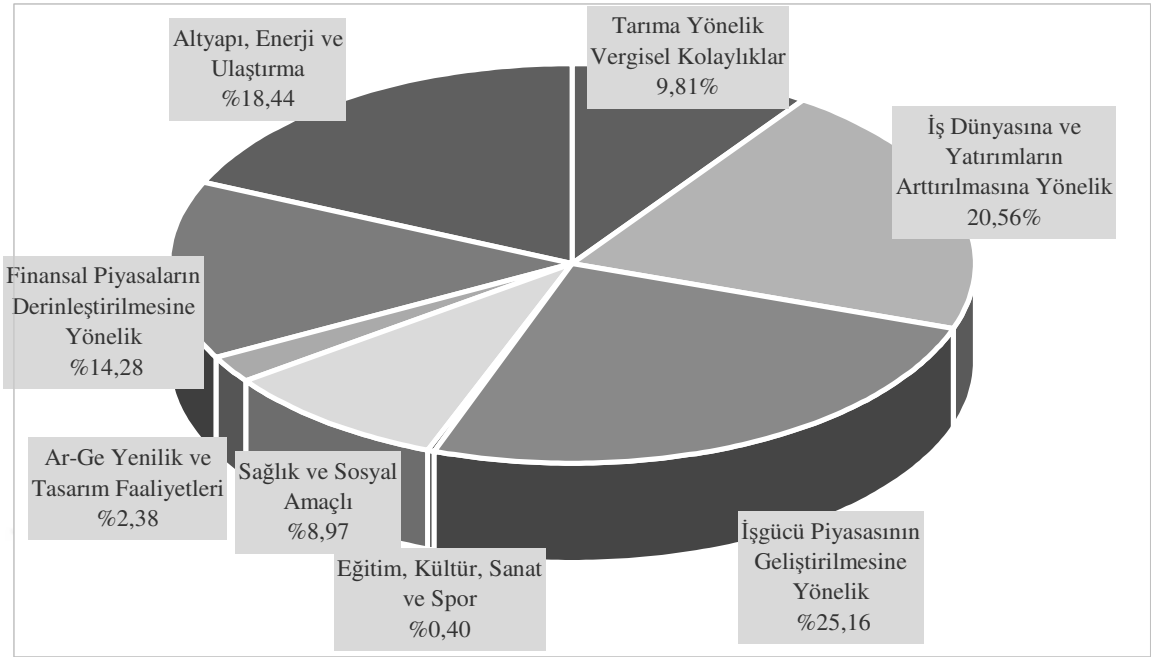


Grafik 3.7: Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Yüzdesel Dağılımı¹ (2006-2018) (HMB, 2019d)

Grafik 3.7’de Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında tahmini toplam vergi harcama rakamlarının vergi türleri itibariyle yüzdesel dağılımı verilmiştir. Görüldüğü üzere 2006-2018 yılları arasında yapılan toplam vergi harcamalarının yaklaşık yarısı gelir vergisi kapsamında, %70’e yakın kısmı ise gelir ve kurumlar vergisinin konusuna giren harcamaların toplamından (gelir üzerinden alınan vergiler) oluşmaktadır. Bu durumun ise, gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payındaki gerilemeden de görüleceği üzere (Tablo 3.7), çoğunluğunu gelir üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu dolaysız vergilerin² ve gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarının azalmasında büyük ölçüde etkili olduğu ifade edilebilir.

¹ Bu grafik, merkezi bütçe kanunu eklerinde bulunan vergi harcama listelerindeki veriler kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

² GİB verilerinden hareketle tarafımızca yapılan hesaplamalara göre, Türkiye’de 2018 yılı itibariyle dolaysız vergilerin %95’lik kısmı gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır (GİB, 2019j).



Grafik 3.8: Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Dağılımı (2017) (Bingöl 2019: 171)

Grafik 3.8’de 2017 yılı için vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımına bakıldığında, iş dünyası ile işgücü piyasalarının gelişimine ve yatırımların teşvikine yönelik yapılan vergi harcamaları, toplam vergi harcamalarının yaklaşık %45’ini oluşturmaktadır. Finansal piyasalara ve tasarruflara yönelik vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı ise yaklaşık %15 oranındadır. Sağlık ve sosyal amaçlı harcamalar ile eğitime ve kültür-sanata yönelik vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı ise yaklaşık %10 civarındadır. Halbuki (Bingöl 2019: 175), Amerika’da vergi harcamalarının %88’inin bireylere yönelik olduğunu ve bu bireylere yapılan vergi harcamalarının büyük ölçüde tasarruf, sağlık ve konut edindirme alanlarında olduğunu belirtmiştir.

Vergi harcamalarının büyük çoğunlukla finans kesimine ve sermaye gelirlerine yönelik olduğu, sosyal amaçlara yönelik vergi harcamalarının ise oldukça düşük seviyede kaldığı görülmektedir. Vergi harcamalarının sebep olduğu gelir kaybının yanı sıra sosyal amaçlara yönelik sınırlı kullanımı vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir. Bu durum da Türkiye’de mükelleflerin (vergi harcamalarından yararlanamayan) subjektif vergi yükünün artmasına ve yine mükelleflerin vergiye karşı direnç göstererek (vergiden kaçınma, vergi kaçırma) kayıt dışılığa yönelmelerine sebep

olmaktadır. Vergi harcamalarının artması ve mükelleflerin kayıt dışılığa yöneliminin başlaması ise vergi matrahlarını aşındırarak vergi erozyonuna sebep olmaktadır.

Vergi harcamaları, vergi gelirlerini azalttığı için bütçe dengesini de bozmaktadır. Vergi harcamalarının yükünün vergi ödeyen mükellefler üzerinde kalması, mali tahsis ile kamusal kaynak kullanımında etkinlik ve verimliliği de azaltmaktadır (Saraç 2010: 276).

Türkiye’de özellikle son iki yılda büyük ölçüde artış gösteren vergi harcamalarının, vergi gelirlerinde azalışa yol açmasına, vergi tahsil/tahakkuk oranının düşmesine, vergilemede genelliği ve adaleti bozmasına dair barındırdığı riskler sebepleriyle vergilemenin mali amacını olumsuz yönde etkilediği belirtilebilir.

3.9. Vergi Maliyetinin Değerlendirilmesi

Vergiler, hane halklarından ve iş kesiminden kamu kesimine yapılan kaynak transferini ifade etmektedirler. Bu kaynak transferinin üç türlü maliyeti bulunmaktadır. İlki, vergilerin göreceli olarak fiyatları arttırması sebebiyle tüketici ve üretici kararlarında neden olduğu değişimi ve toplam çıktı miktarındaki kaybı ifade eden etkinlik maliyetidir. İkincisi ise, vergi idaresinin vergi toplamak için katlandığı maliyeti belirten yönetim maliyetidir. Sonuncusu da, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini yerine getirmek için yapmış oldukları masrafları ifade eden uyum maliyetidir (Evans vd. 2000: 229). Bu çalışmada, vergi maliyeti başlığı altında yalnızca vergi yönetim maliyeti üzerinde durulacaktır.

Vergilemenin yönetim maliyeti, devletin vergi toplamak için kullandığı tüm kaynakların maliyetini ifade etmektedir. Vergi yönetim maliyetinin gösterilmesinde kullanılan en uygun yöntem, yönetim maliyetlerinin vergi gelirlerine oranlanmasıdır (James ve Nobes 1992:33-34).

Vergilemede etkinliğin sağlanması ve mali amacın gerçekleştirilmesi için vergilerin en az maliyet ile toplanması gerekmektedir. Böylece daha fazla vergi geliri elde edilerek kamu hizmetleri için daha fazla kaynak ayrılmış olur (Rakıcı ve Aydoğdu 2017: 231). Aksi taktirde vergilemede maliyetin artması, kamu kaynaklarının israf edilmesine ve vergi mükelleflerinin vergiye karşı direnç göstermelerine sebep olmaktadır (Akça 1999: 73).

Tablo 3.14: Türkiye’de Vergi Maliyetinin Vergi Gelirlerine Oranı
(2002-2018) (GİB,2019ı)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Brüt) (1)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.900	2.875.482	0,54
2017	626.082.414	3.091.677	0,49
2018	737.954.270	3.362.397	0,46

Not: Vergi gelirleri rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.

Tablo 3.14’te Türkiye’de 2002-2018 yılları arasında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi toplamak için yapılan harcamaların, toplam vergi gelirlerine oranı verilmiştir. Buna göre 2002-2018 yılları arasında, 100 TL vergi geliri elde etmek için yapılan harcama miktarı 72 kuruştan 46 kuruşa düşmüştür. Bu durumun büyük ölçüde teknolojik gelişme ile vergilemede otomasyon sistemine geçilmesinden, elektronik ödeme sistemlerinin yaygınlaşmasından ve bankaların vergi tahsilatında giderek etkin bir rol almasından kaynaklandığı söylenilebilir. Ayrıca Türk vergi sisteminin nispeten daha maliyetli gelir vergileri yerine harcama vergilerine dayalı yapısı vergi yönetim maliyetlerinin düşüşünde etkili olduğu değerlendirilmesinde bulunulabilir.

Vergilemenin mali amacına uygun bir vergi sisteminde vergiler, iktisadilik ve verimlilik ilkelerine uygun bir biçimde en az maliyet ile toplanmalıdır. Türkiye’de yıllar itibariyle vergi maliyetlerinin büyük ölçüde düşmesi, vergilemenin mali amacı açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Bunun yanında, yapılan hesaplamalarda yalnızca Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yaptığı harcamaların dikkate alındığının, toplam vergi gelirleri içerisinde %15’ten fazla paya sahip olan dış ticaret üzerinden alınan vergi ve diğer yükümlülükler için gümrük idaresinin; diğer bazı vergi ve harçların toplanması için ise yerel idarelerin yaptığı harcamaların hesaplama dahil edilmediğinin bilinmesi gerekmektedir.



IV. BÖLÜM

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devlet, içerisinde bulunduğu dönemsel koşulların gerektirdiği fonksiyonların yerine getirilmesi ve belirli sosyo-ekonomik hedeflere ulaşılmasında, öncelikli olarak devamlı bir gelir kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda kamunun en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır.

Vergiler, başta mali amaç olmak üzere, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için kullanılan önemli bir maliye politikası aracıdır. Vergilemenin en temel amacı ise mali amaçtır. Verginin mali amacı ilke olarak, kamu harcamalarını karşılamak için hazineye yeterli geliri sağlayabilecek bir vergisel yapının oluşturulmasını öngörmektedir. Ancak yalnızca kamu harcamaları için gelir elde etmeyi amaçlayan bir vergi sistemi, vergilemede etkinliği sağlayamaz. Verginin mali amacına uygun bir vergi sistemi aynı zamanda; vergi yükünü toplumda yaşayan bireyler arasında adil ve dengeli bir biçimde dağıtan, vergileme kapasitesini etkin ve verimli kullanan, milli gelirdeki artışa ve ekonomideki diğer gelişmelere uyum sağlayabilecek esneklikte olan, piyasa etkinliğini bozmayacak (tarafsız), vergilerin iktisadilik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak en az maliyetle toplanmasını sağlayan, vergi yasalarının tutarlı, açık ve çağdaş nitelikte bulunduğu bir yapıda olmalıdır.

Bu çalışmada 1975 yılından 2018 yılına kadar olan süreçte belirli yıllar itibarıyla, Türk vergi sisteminde vergilemenin mali amacını etkileyeceği düşünülen; vergi gelirleri ve tahsil/tahakkuk oranı, vergi yükü, vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı, dolaylı ve dolaysız vergiler, vergi-borç ilişkisi, vergi esnekliği, vergi gayreti, vergi harcamaları ve vergi maliyeti kavramları analiz edilmiştir. Çalışmanın son bölümünde bu verilerin hepsi ayrı ayrı vergilemenin mali amacı açısından

değerlendirilmiştir. Her bir kavram için yapılan değerlendirmeler neticesinde elde edilen belli başlı sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

Öncelikle Türkiye’de 1975-2018 döneminde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki durumu incelendiğinde, kamu gelirlerinin büyük bölümü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Aynı dönemde tahakkuk edilen vergilerin büyük çoğunluğunun tahsil edildiği görülmektedir. Ancak özellikle son yıllarda uygulanma sıklığı artan vergi aflarının, vergi tahsil/tahakkuk oranının gerilemesine sebep olduğu belirtilebilir. Kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunun vergi gelirlerinden oluşmasında ve vergi tahsil/tahakkuk oranının görece yüksek olmasında, Türk vergi sisteminin dolaylı vergiler ve kaynakta kesilen (stopaj) vergiler (vergiye karşı direncin diğer vergi türlerine göre daha sınırlı olduğu vergiler) ağırlıklı yapısının da etkili olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca 1975-2018 döneminde Türkiye’de vergi gelirleri reel (enflasyondan arındırılmış) olarak artış göstermiştir.

Devlet için toplam vergi gelirlerinin kendisine aktarılan kısmını; mükellefler için ise ödedikleri vergiler sebebiyle katlandıkları mali, ekonomik ve sosyal yükün oransal bir göstergesi olan vergi yükünün, 1975-2017 yılları arası dönemde OECD üyesi ülkelerin ortalaması ile karşılaştırıldığında, Türkiye’de düşük seyrettiği gözlemlenmektedir. Aynı dönemde OECD üyesi ülkelerde vergi yükü fazla değişim göstermezken Türkiye’de vergi yükünde büyük bir artış gerçekleşmiştir. OECD üyesi ülkeler arasında vergi yükü sıralamasında ise Türkiye son sıralarda yer almaktadır.

Ayrıca Türkiye’de objektif vergi yükü görece düşük olmasına rağmen bireylerin ve toplumların öznel niteliklerine bağlı olarak tam anlamıyla ölçülmesi mümkün olmayan, bireylerin ödedikleri vergi sebebiyle hissettikleri sosyo-ekonomik baskıyı (vergi tazyiki) ifade eden tahmini subjektif vergi yükünün yüksek olduğu görülmektedir. 2003-2018 arası dönemde Türkiye nüfusunda ve mükellef sayısında meydana gelen artışın, kişi başına ve mükellef başına düşen vergi miktarlarında gözlenen artışa göre oldukça sınırlı kalması bu durumu kanıtlar niteliktedir.

Türk vergi sisteminde gelir unsurlarının, kapsamı nispeten daha geniş olan net artış teorisi yerine kaynak teorisine göre belirlenmesinin ve gelir vergisi içerisinde; ücretlerin, gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançların, belirli istisna tutarlarının altındaki menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının, istisna kapsamındaki belirli diğer irat ve kazançların tevkifat yoluyla vergilendirilmesinin Türkiye’de beyannameli mükellef sayısının artmasına engel teşkil ettiği belirtilebilir. Türk vergi sisteminde mükelleflerin yeteri kadar kavranamamasının neden olduğu artan subjektif vergi yüküne karşılık aynı dönemde kişi başına milli gelir (\$ cinsinden) artışı da yine kişi başına ve mükellef başına düşen vergi miktarlarına göre düşük oranda gerçekleşmiştir. Yani büyük ölçüde artan mükellef başına ve kişi başına vergi miktarlarına karşılık ödeme gücünde aynı oranda artış gerçekleşmemiştir. Bunun da Türkiye’de objektif vergi yükü düşük kalırken subjektif vergi yükünün yükselmesine ve vergi gelirlerinin yeterince arttırılamamasına sebep olduğu ifade edilebilir.

Verginin mali amacına ulaşma derecesini gösteren vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranına bakıldığında, Türkiye’de vergi gelirleri reel (enflasyondan arındırılmış) olarak kamu harcamalarından daha fazla artmış olmasına rağmen kamu harcamalarını karşılamaya yetecek düzeyde vergi geliri elde edilemediği değerlendirilmesinde bulunulabilir. Vergilerle tam olarak karşılanamayan kamu harcamaları için borçlanma yoluna gidilmiştir. Bunun bir sonucu olarak 2000’li yıllarda azalış gösterse de belirli dönemlerde kamu harcamaları içerisinde önemli yer tutan faiz ödemeleri, verginin mali amacına ulaşılmasını olumsuz yönde etkilemiştir. 1975-2018 yılları arasındaki dönemde kamu harcamalarının ve vergi gelirlerinin GSYH’ye oranları incelendiklerinde, vergi gelirlerinin oransal olarak kamu harcamalarının altında kaldığı görülmektedir.

Türk vergi sisteminde, gelişmiş ve sanayileşmiş ülkelerin aksine dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu gözlemlenmektedir. 1980 yılı sonrasındaki süreçte kamu harcamaları çoğunlukla dolaylı vergilerle finanse edilmiştir. Yani verginin mali amacı açısından dolaylı vergiler etkin bir şekilde kullanılmışlardır. Dolaysız vergilerin ise uluslararası düzeyde OECD ülkelerinin ortalaması ile karşılaştırıldığında GSYH içindeki paylarının (sosyal güvenlik primleri dahil edilmesine rağmen) düşük kaldığı

görülmektedir. 1975-2000 yılları arasında dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki payı oran olarak OECD ülkelerinin ortalamasının altında seyretmiş, 2000 yılından sonra büyük bir artış göstererek ise OECD ülkelerinin üzerinde gerçekleşmiştir.

Dolaylı ve dolaysız vergiler değerlendirilirken bunları oluşturan vergilerin bileşimleri de önem taşımaktadır. Türkiye’de 1990 yılından 2018 yılına kadar olan süreçte gelir üzerinden alınan vergilerin ve bunun içerisinde ağırlıkta olan gelir vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarının büyük ölçüde geriledikleri gözlemlenmektedir. OECD ülkeleri ile kıyaslandığında da Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük kaldığı görülmektedir.

Gelir vergisi yapısal olarak incelendiğinde, Türk vergi sisteminde gelir vergisi gelirlerinin tamamına yakını gelir vergisi tevkifatından (stopaj) oluşmaktadır. Hatta gelir vergisi tevkifatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının neredeyse iki katına yaklaşmıştır. Bu durumun da ayırma ilkesine (emek ve sermaye gelirlerinin birbirinden farklı şekillerde vergilendirilmesi) aykırılık göstererek vergilemede adaleti olumsuz etkilediği ve büyük ölçüde vergilemenin mali amacından uzaklaşılmasına sebep olduğu ifade edilebilir.

Dolaylı vergilerin önemli bir kısmını oluşturan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının hem Türk vergi sistemi içerisinde hem de OECD üyesi ülkeler ile karşılaştırıldığında önemli ölçüde arttığı görülmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden, Türk vergi sisteminde 2002 yılından itibaren uygulanan, ÖTV’nin, talep esnekliği düşük olan (akaryakıt, doğalgaz vb.) ürünlerde uygulanarak bir genel tüketim vergisi niteliğinde dolaylı vergi yükünü arttırması (Türkiye haricinde diğer OECD üyesi ülkelerin dolaylı vergi bileşiminde ağırlığı katma değer vergisine doğru kaydırıldığı göz önünde bulundurulduğunda) ve KDV’ye göre toplam vergi gelirleri içerisinde daha fazla paya sahip olması Türk vergi sisteminin vergilemede adaleti gözetemeyen bir yapıda olmadığına işaret eden bir diğer durum olarak kabul edilebilir.

Türk vergi sistemi içerisinde servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (OECD üyesi ülkelere kıyasla da) oldukça düşük kalmıştır. Servet vergileri içerisinde veraset ve intikal vergisinin payının yok denecek kadar az olduğu, motorlu taşıtlar vergisinin payının ise geçmişten günümüze artan taşıt sayısına bağlı olarak arttığı görülmektedir. Türkiye’de servet vergilerinin vergilemenin mali amacı için kullanılmadığı yorumunda bulunulabilir.

Türkiye’de 1990-2018 yıllarını kapsayan süreçte gelişen dış ticaret hacmine bağlı olarak ithalden alınan KDV ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı artış göstermiştir. Türkiye’nin dış ticaret ortaklarının önemli kısmını oluşturan AB ülkeleri ile dahil olduğu Gümrük Birliği Anlaşması sonrasında gümrük vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının gerilediği görülmektedir.

Türk vergi sisteminde politika yapımcıların, temel vergi geliri kaynağı olarak dolaylı vergiler ile tevkifat yoluyla elde edilen gelir vergilerini baz alan bir vergi sistemi oluşturdukları görülmektedir. Bu durumun, Türkiye’de vergi idaresinin etkisizliğini ve dolaysız vergi gelirlerinin yetersizliğini telafi etmek adına benimsediği kolay vergicilik anlayışından kaynaklandığı düşünülebilir. Türkiye’de vergi idaresinin; mali anestezi özelliği barındırdıkları için vergiye karşı direncin fazla oluşmaması, kendi içerisinde otokontrolü sağlayan bir yapıda ve vergi tabanının genişliği nedeniyle sağlam bir gelir kaynağı niteliğinde olması, tahsil masrafının az olması sebepleriyle dolaylı vergileri tercih ettiği belirtilebilir. Türkiye’de vergi tahsil/tahakkuk oranının yüksek olması ve her ne kadar başlıca sebebi teknolojik gelişme olsa da vergi maliyetlerindeki düşüş de bu çerçevede değerlendirilebilir.

Türkiye’de, 1975-2018 yılları arasında, vergilemenin mali amacının sağlanmasında önemli bir diğer unsur olan ve vergi gelirlerinin milli gelir artışına olan duyarlılığını ifade eden vergi esnekliği, olması gereken referans değerinde seyretmiştir. Türk vergi sistemi içerisinde yer alan başlıca vergilerin vergi esnekliklerine bakıldığında gelir vergisinin diğer vergilere göre milli gelir artış hızına oranla daha yavaş arttığı görülmektedir. Bu da gelir vergisinin Türk vergi sistemi içerisinde azalan payını destekleyen nitelikte bir durum olarak kabul edilebilir. Ayrıca 2018 yılında

uygulanan vergi indirimlerine bağlı olarak KDV ve özellikle ÖTV’de vergi esnekliklerinin düştüğü görölmektedir.

Başta vergi esnekliği olmak üzere diğer başlıca ekonomik göstergelerin doğru bir biçimde değerlendirilmesinde belirleyici bir unsur olan kayıt dışı ekonominin varlığının dikkate alınması yararlı olacaktır. Türkiye’de GSYH rakamları kayıt dışılık dikkate alınarak revize edildiğinde hem toplam vergi gelirlerinin hem de Türk vergi sistemi içerisinde yer alan konularına göre başlıca vergilerin esneklikleri büyük ölçüde gerilemektedir.

Türkiye’de vergi-borç ilişkisi değerlendirildiğinde, özellikle 2000’li yıllardan günümüze kadar olan süreçte, geçmiş dönemlere kıyasla i ve dış borçlanmanın vergi gelirlerine oranlarının azalmakta olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum, kamu harcamalarının son yıllarda büyük ölçüde vergi gelirleri ile karşılandığına (2000’li yıllarda vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranlarına bakıldığında da bu durum gözlemlenmektedir) ve kamunun borçlanmaya olan ihtiyacının azaldığına bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Ancak bu gelişmelerin perde arkasında 2000’li yıllardan itibaren ekonomide ağırlığın kamu kesiminden özel sektöre doğru kayması ve bu sebeple kamu borçlanma ihtiyacının azalması olduğunun dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca özellikle 2018 yılı özelinde i ve dış borç anapara-faiz ödemelerinin vergi gelirlerine oranlarının artışı, vergi sistemi içerisinde ağırlıklı paya sahip olan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere yönelik indirimlere ve ekonomik aktivitede yaşanan daralmaya bağlı olarak vergi gelirlerinin azalması, borçlanmaya duyulan ihtiyacın yeniden artmaya başladığını göstermektedir.

Türkiye’de, vergilemenin mali amacı açısından çok önemli bir gösterge olan, devletin vergilemedeki hedefine ne ölçüde ulaşabildiğini ve vergilendirilebilir potansiyelin ne kadarının kullanıldığını gösteren vergi gayretine yönelik yapılan hesaplamalarda ilk etapta 1990-2018 yılları için normal değerlere (1) ulaşıldığı görölmektedir. Bununla beraber kayıt dışılık hesaba katılarak revize edilen vergi tahminleri neticesinde vergi gayretinin düşük kaldığı ve vergi kapasitesinden tam olarak yararlanılmadığı gözlemlenmiştir.

Türk vergi sisteminde vergilemenin mali amacını olumsuz etkileyen unsurlardan birisi de istisna ve muafiyetlerin kapsamının geniş tutulması sebebiyle oluşan vergi geliri kaybıdır. Bu durum vergi harcamaları verilerinden gözlemlenmektedir. Türkiye’de vergi harcamalarının özellikle 2017 ve 2018 yıllarında büyük ölçüde arttığı görülmektedir.

Vergi harcamaları ile belirli mükellef ya da mükellef gruplarına muafiyet tanınması, vergilemede genellik ilkesine ve Anayasa’da belirtilen eşitlik ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının artışı, potansiyel vergi mükelleflerinin vergi sistemi dışında bırakılması sebebiyle yeterli vergi geliri elde edilememesine ve vergi tahsil/tahakkuk oranının düşmesine yol açmaktadır. Nitekim 2018 yılında belirli ürünlere yönelik gerçekleştirilen ÖTV indirimi sebebiyle bu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ve vergi esnekliğinin düşmesinin bu duruma bir örnek oluşturduğu söylenebilir.

Konularına göre vergilerde yapılan vergi harcamaları incelendiğinde, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamalarının, toplam vergi harcamalarının büyük çoğunluğunu oluşturduğu görülmektedir. Bu durumun, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının azalmasına ve dolaysız vergi gelirlerinin yetersiz kalmasına sebep olduğu ifade edilebilir. Ayrıca 2017 yılı için vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımına bakıldığında, iş dünyasının ve işgücü piyasalarının gelişimine, finansal piyasalara ve tasarruflara yönelik vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payının; sağlık ve sosyal amaçlı harcamaları ile eğitime, kültür-sanata ve ar-ge faaliyetlerine yönelik vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payından oldukça yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Vergide adalet ilkesine uygun olmayan bu durum, Türkiye’de vergisini ödeyen mükelleflerin vergi yüklerini arttırarak vergi ödemeye yönelik istek ve bilincini azalttığı ifade edilebilir.

Vergilerin mümkün olan en düşük maliyetle tahsil edilmesinin, vergilemede iktisadilik ve verimlilik ilkelerine uygun ve mali amaca ulaşmayı hedefleyen bir vergi sisteminin oluşturulmasında önemli bir unsurunu ifade ettiği söylenilebilir. Bu bakımdan

Türkiye’de 2002-2018 yılları arasındaki dönemde vergi yönetim maliyetinin büyük ölçüde azalması vergilemenin mali amacı açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Sonuç itibarıyla Türk vergi sisteminin, vergilemenin mali amacını yerine getiremediği söylenilebilir. Bunun öncü göstergesi konumundaki vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranının yeterli düzeyde olmadığı değerlendirilmesinde bulunulabilir. Türkiye’de yeterli düzeyde vergi geliri elde edilememesine ve kayıt dışılığa bağlı olarak, vergi gayreti ve vergi esneklik düzeyi ile vergi yükünün düşük kaldığı görülmektedir. Ayrıca yine yeterli vergi geliri elde edilememesine bağlı olarak gerçekleşen borç anapara ve faiz ödemelerinin, bütçeye ek bir yük oluşturarak vergilerin etkin bir şekilde kullanımını engellediği belirtilebilir.

Türk vergi sisteminin ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşmasının ve vergi harcamalarının yüksek olmasının, verginin mali amacı için gerekli olan vergi adaletini zedelediği değerlendirilmesinde bulunulabilir. Her ne kadar tahsil/tahakkuk oranı yeterli gözüküyor ve vergi maliyetleri düşüyor olsa da bunların büyük ölçüde Türk vergi sisteminin dolaylı vergiler ağırlıklı yapısından kaynaklandığının göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilebilir.

Dolayısıyla Türkiye’de vergilemenin mali amacına uygun bir vergi sisteminin oluşturulması için başlıca; vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payının ve özellikle gelir vergisinde beyannameli mükellef sayısının arttırılmasına, ekonomide kayıt dışılığın azaltılmasına, vergi harcamalarının azaltılmasına, vergi idaresinin etkinliğinin ve objektif vergi yükünün arttırılmasına, vergi kapasitesinin genişletilmesine, vergi mevzuatının sadeleştirilmesine, vergi aflarının uygulama sıklıklarının azaltılmasına, mükelleflerin vergi ahlakının ve vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılmasına önem verilmesi gerektiği önerilebilir.

KAYNAKLAR

Aamir, Muhammad vd. (2011). "Determinants of Tax Revenue: A Comparative Study of Direct Taxes and Indirect Taxes of Pakistan and India". *International Journal of Business And Social Science* 2 (19): 173-178.

Abaç, Selçuk (1974). *Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme*. Ankara: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği.

Abuzer, Pınar (1992). "Türkiye'de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yükü (1980-1990)". *T.C. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi* 47 (3): 287-298.

AICPA (2017). "Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals". *I. Tax Policy Concept Statement*. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc.

Akça, F. Nigün Balkaya (1999). "Vergi Maliyeti Üzerine". *T.C. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 1*: 67-73.

Akça, F. Nigün Balkaya (2006). "Vergide Adalet ve Eşitlik İlkeleri Açısından Vergi Harcamaları". *Legal Mali Hukuk Dergisi* 24: 2915–2923.

Akdoğan, Abdurrahman (1980). *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*. Ankara: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.

Akdoğan, Abdurrahman (1999). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, Abdurrahman (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoy, Şerafettin (2011). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktan, Coşkun Can. (2006). "İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme". *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. Ed. Coşkun C. Aktan, Dilek, Dileyici, İstiklal Y. Vural. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 11-49.

Aktan, Coşkun Can ve Çoban, Hilmi (2006). "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler". *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. Ed. Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 137-157.

Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek ve Vural, Tarık. (2006). "Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet". *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. Ed. Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 51-73.

Alm, James and Rath, David M (1998). "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty". *GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper 98 (6)*: 1-9.

Arıkan, A. Naci (2009). "OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye'de Vergi Yükünün Analizi (III)". *Vergi Dünyası Dergisi 28 (332)*: 62-78.

Armağan, Ramazan. (2007). "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri". *T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 12 (3)*: 227-252.

Arslan, Ahmet (2011). Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerin Belirtilmesi: Türkiye Örneği. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Diyarbakır: T.C. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Arslan, Cem Erhan (2007). Gümrük Birliği'nin Türkiye'nin Dış Ticaret Vergi Gelirlerine Etkisi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, Cenk Murat (2011). "Vergilemede Amaç, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Mevzuatı". *Vergi Dünyası Dergisi* 31 (363): 19–32.
- Atkinson, A. B. (1977). "Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy". *The Canadian Journal of Economics* 10 (4): 590–606.
- Ayaz, Garip (2005). "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke". *Vergi Dünyası Dergisi* 25 (289): 63–68.
- Aydemir, Birol (1996). Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması. Uzmanlık Tezi. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı.
- Aydın, Selda ve Çaşkurlu, Eren (2013). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ayyıldız, Yaşar (2015). Türk Vergi Yargısı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Berkay, Ferhat ve Ağcakaya, Serpil (2017). "Türkiye'de Kamusal Açıkların Finansmanında İç ve Dış Borç Tercihi: 1990-2015 Dönemi". *T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 19 (1): 1-20.
- Bağdiğen, Muhlis ve Abdulhakimoğulları, Erdal (2015). "Borç Servisi ile Kamu Gelir ve Harcamaları Arasındaki İlişkinin Ampirik Bir Analizi: Türkiye Örneği". *T.C. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi* 60 (2): 29-48.
- Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem (2017). Kamu Maliyesi. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, Nurettin (2006). "Verginizi Dolaylı mı Alırsınız? Dolaysız mı?" *Terazi Hukuk Dergisi* 1 (2): 79–82.

- Bilici, Nurettin. (2013a). "Kurumlar Vergisi". Türk Vergi Sistemi. Ed. Recai Dönmez. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 2612/1580. 84-104.
- Bilici, Nurettin. (2013b). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, Nurettin (2018). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bingöl, Ozan (2018). Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Bingöl, Ozan (2019). Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu. İstanbul: Tekin Yayınevi.
- Bozdoğan, Doğan ve Çataloluk Cuma (2017). "Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi". *T.C. Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi* 7 (3): 433–444.
- Bratić, Vjekoslav (2006). "Tax Expenditures: A Theoretical Review". *Financial Theory and Practice* 30 (2): 113-127.
- Buchanan, James M. (1993). "The Political Efficiency of General Taxation". *National Tax Journal* 46 (4): 401–410.
- Buehler, Alfred G. (1950). "Taxation And The Economy". *National Tax Journal* 3 (2): 121–133.
- Burns, Lee ve Krever Richard (1998). "Individual Income Tax". Tax Law Design and Drafting. Ed. Victor Thuronyi. Volume II. Washington DC: International Monetary Fund. 495–563.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Buzkıran Davut (2016). "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi". *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* 5 (7): 2077–2091.

- Cnossen, Sijbren (1998). "Global Trends and Issues in Value Added Taxation". *International Tax and Public Finance* 5 (3): 399-428.
- Cremer, Helmuth, Pestieau, Pierre ve Rochet, Jean-Charles (2001). "Direct Versus Indirect Taxation: The Design of The Tax Structure Revisited". *International Economic Review* 42 (3): 781–800.
- Çağan, Nami (1982). Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağan, Nami (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". *T.C. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37 (1): 129-151.
- Çataloluk, Cuma (2009). "Kamu Borçlanması, Gerçekleşme Biçimi ve Makro Ekonomik Etkileri (Teorik Bir Yaklaşım, Türkiye Örneği)". *T.C. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 12 (21): 240-258.
- Çelen, Mustafa ve Güler, Hünkar (2017). "Türkiye'nin KDV Hâsılat Performansının Değerlendirilmesi ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması." *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (60): 15-54.
- Çelik, Galip (1995). Servet ve Harcama Vergileri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çelikkaya, Ali (2013). "Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi". *Vergi Teorisi*. Ed. İsa Sağbaş. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 2960/1915. 2–19.
- Çeliköz, Yıldız Sağlam ve Yukacı, İbrahim (2016). "Konsolide Bütçe Açıkları ve İç Borç-Dış Borç İlişkisi: Türkiye Örneği". *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* 5 (3): 478-504.
- Darıcı, Haldun (2013). "Vergi Gelirleri Faiz Harcamalarına Mı Gidiyor? -I". *Yaklaşım Dergisi* 21 (248): 130-134.

- Darıcı, Haldun (2014). "KDV ve ÖTV'de Nerelere Geldik?". *Yaklaşım Dergisi* 22 (259): 39-44.
- Demir, İhsan Cemil (2013). Türkiye'de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle). Bursa: Dora Yayınları.
- Demiral, Baycan (2007). Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği ile Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kars: T.C. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demircan, Esra Siverekli (2003). "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi". *T.C. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 21: 97-116.
- Demirli, Yunus (2009). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: T.C. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirli, Yunus ve Ayyıldız, Yaşar (2016). "Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vergi Rekabetinin, 2008 Küresel Finans Krizi Eşliğinde, Vergi Hasılatı ve Yapısına Etkileri". *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 2 (4): 31-42.
- Devrim, Fevzi (2002). Kamu Maliyesi. İzmir: İlkem Ofset.
- Dikmen, Orhan (1973). Maliye Dersleri. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Dileyici, Dilek (2012). "Devletin Mali Alandaki Rol ve Fonksiyonlarındaki Değişim". Kamu Ekonomisi- I. Ed. Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 2703/1669. 28-46.
- Doğan, Seyhun (2002). "Türkiye'de Vergi Yüğü'nün Gelişimi (1980'lerden 2000'e)". *Vergi Dünyası Dergisi* 21 (246): 151-160.

Durmuş, Mustafa (2004). "Vergi Sisteminin Temel Belirleyicileri-I". *Yaklaşım Dergisi* 12 (135): 219-224.

Eckstein, Otto (1967). *Public Finance*. New Jersey: Prentice - Hall Inc.

Edizdoğan Nihat ve Çelikkaya, Ali (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Yayıncılık.

Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya, Özhan ve Gümüş, Erhan (2016). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Edizdoğan, Nihat ve Gümüş, Erhan (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi* 164: 99-119.

Ejder, Haydar Lütfü (2000). "Türkiye'de Vergi Politikaları". *T.C. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 4: 127-132.

Ejder, Haydar Lütfü (2014). "Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı". *Maliye Yazıları*. Ed. Fatih Saraçoğlu, Eren Çaşkurlu, Haydar Lütfü Ejder. Ankara: Gazi Kitabevi. 137-156.

Eker, Aytaç (1997). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Emlak Vergisi Kanunu (EVK) (29 Temmuz 1970), Resmi Gazete, 13576.

Erdem, Metin, Şenyüz, Doğan ve Tatlıoğlu, İsmail (2016). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Erginay, Akif (1998). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.

Erkin, Gözde (2012). "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Ankara Barosu Dergisi* 3: 237-249.

- Erkin, Gözde (2014). Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Evans, Chris, Tran-Nam, Binh, Walpole, Michael ve Ritchie, Katherine, (2000). "The Compliance Cost: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia" *National Tax Journal* 53 (2): 229-252.
- Ferhatoğlu, Emrah (2014). "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi". *T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 6 (2): 77-93.
- Fillebrown, C.B. (1914). Taxation. Chicago: A.C. McCLURG & CO.
- Gerçek, Adnan ve Bakar Feride (2017). "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi". *International Journal of Public Finance* 2 (1): 7-26.
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK) (31 Aralık 1960), Resmi Gazete, 10700.
- Giray, Filiz (2002). "Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi". *T.C. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 21 (1): 27-52.
- Giray, Filiz (2015). Maliye Tarihi. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gök, Abdülkerim (2003). "Türkiye'de İç Borçlanmanın Ekonomik Etkileri". *T.C. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 18 (1): 119-138.
- Gökbunar, Ali Rıza (1998). "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme". *T.C. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 4: 177-201.
- GİB (2019). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).

- GİB (2019a). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019b). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019c). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019d). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019e). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019f). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_15.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019g). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019h). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_4.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).

- GİB (2019ı). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- GİB (2019j). T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).
- Güran, Mehmet Cahit (2013). "Gelir Vergileri". Vergi Teorisi. Ed. İsa Sağbaş. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 2960/1915, 114–138.
- Gürdal, Temel ve Yavuz, Hakan (2008). "AB Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi: 1995-2007 Dönemi Türkiye'deki Gelişmelerle Karşılaştırmalı Analiz". *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi* 2: 84–116.
- Gürdal, Temel, Altundemir, Mehmet Emin ve Şanver, Cahit (2015). Maliye Politikası. Sakarya: Kitap Matbaası.
- Haspolat, M. Ali ve Bülbül, Duran (2005). "1980 Sonrası Türkiye' de Vergi Gelirleri-Bütçe Açıkları İlişkisinin Gelişimi". *Vergi Dünyası Dergisi* 24 (281): 33-41.
- Herber, Bernard P. (1979). Modern Public Finance. Georgetown: Irvın Inc.
- Herekman, Aykut (1976). Genel Vergi Kuramı. Ankara: Kalite Matbaası.
- Hettich, Walter (1983). "Reforms of Tax Tax Base and Horizontal Equity". *National Tax Journal* 36 (4): 417–427.
- HMB (2019a). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/butcegelirlerixls.xls>, 24 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- HMB (2019b). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/butcegiderlerixls.xls>, 24 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).

HMB (2019c). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/butcedengesixls.xls>, 24 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).

HMB (2019d). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (<https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, 24 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).

HMB (2019e). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Merkezi_Yonetim_Dis_Borc_Odemeleri.xls, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).

HMB (2019f). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Merkezi_Y%C3%B6netim_%C4%B0%C3%A7_Bor%C3%A7_%C3%96demeleri.xls, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).

HMB (2019g). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Fiyat-Endeksleri.xls>, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).

HMB (2019h). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Ekonomik-G%C3%B6stergeler_1950_-1.xls, 21 Mayıs 2019 ' da erişildi).

Holmes, Kevin (2001). *The Concept of Income □: A Multi-Disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD Publications.

Işık, Nihat ve Kılınç, Efe Can (2015). "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz". *T.C. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 11 (17)*: 147-173.

İrtenk, Saffet (1971). *Maliye*. İzmir: T.C. Ege Üniversitesi Matbaası.

James, Simon ve Nobes Christopher (1992). *The Economics of Taxation*. Fourth Edition. London: Prentice Hall.

Jarczok-Guzy, Magdalena (2017). "The Principles of Tax Law Equality İn The Context of Direct Taxation". *Journal of Economics and Management* 30 (4): 70-84.

Jensen, Erik M. (1997). "The Apportionment of Direct Taxes: Are Consumption Taxes Constitutional?" *The Columbia Law Review* 97 (8): 2335-2419.

Karabacak, Yakup (2013). "Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği". *T.C. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası* 62 (2): 223-252.

Karakoç, Yusuf (2014). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". *T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15 (Özel Sayı): 1259-1308.

Karayılmazlar, Ekrem (2003). "Türkiye' de Özel Tüketim Vergisinin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu". *Vergi Sorunları Dergisi* 175: 106-112.

Kargı, Veli (2011). " Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 7 (13): 101-115.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) (24 Ekim 1984), Resmi Gazete, 18563.

Kayan, Ahmet (2000). "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar". *Maliye Dergisi* 135: 80-87.

Kennedy, Maria John (2012). *Public Finance*. New Delhi: PHI Learning Private Limited.

Kepenek, Yakup ve Yentürk, Nurhan (2001). *Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Kirmanoglu, Hülya (2013). *Kamu Ekonomisi Analizi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Kırbaş, Sadık (1991). "Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi". *T.C. Sayıştay Dergisi* 3: 3-8.
- Korkmaz, Efsender (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*. İstanbul: Güray Matbaası.
- Kumrulu, Ahmet (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri". *T.C. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 36 (1): 148–162.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) (13 Haziran 2006), Resmi Gazete, 26205.
- Medina, Leandro and Schneider, Friedrich G. (2018). "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?". IMF Working Paper No: 18/17.
- Mintz, Jack (1996). "Corporation Tax: A Survey". *Fiscal Studies* 16 (4): 23–68.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) (18 Şubat 1963), Resmi Gazete, 11342.
- Musgrave, Richard (1987a). *Kamu Maliyesi Teorisi (I)*. Çev. Orhan Şener. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 451/379.
- Musgrave, Richard (1987b). *Kamu Maliyesi Teorisi (II)*. Çev. Orhan Şener. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 452/380.
- Musgrave, Richard (1990). "Horizontal Equity, Once More". *National Tax Journal* 43 (2): 113–122.
- Muter, Naci B. (2000). *Vergi Teorisi*. Manisa: Emek Matbaacılık.
- Mutlu, Abdullah (2002). *Devlet ve Vergileme Kapsamında Kurumlar Vergisinin Ekonomik Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: T.C. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Mutluer, M. Kamil, Öner, Erdoğan ve Kesik, Ahmet, (2013). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, Halil (1983). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Kaan Yayıncılık.
- Neill, Jon R. (2000). "The Benefit and Sacrifice Principles of Taxation: A Synthesis". *Social Choice and Welfare* 17 (1): 117–124.
- Nemec, Juraj ve Glen Wright. (1997). Public Finance. Bratislava: NISPAcee.
- Nemli, Arif (1990). Kamu Maliyesine Giriş. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Neumark, Fritz (1940). Maliye İlimine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler. İstanbul: Güven Basımevi.
- Neumark, Fritz (1951). Maliyeye Dair Tetkikler. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- OECD (2017). Government at a Glance. Paris: OECD Publishing, (https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/gov_glance-2017en.pdf?expires=1562327146&id=id&accname=guest&checksum=1D06C75C8AFE0AA84C8E45A7DB80892B, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- OECD (2018). Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD Publishing, (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page1, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- OECD (2019a). Organisation for Economic Co-operation and Development, (<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- OECD (2019b). Organisation for Economic Co-operation and Development, (https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR#, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).

Oktar, Salim Ateş (2014). Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Oktar, Salim Ateş (2016). Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Oktayer, Nagihan ve Susam, Nazan (2007). "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)". *T.C. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 21 (2): 105-123.

Orhaner, Emine (2007). Kamu Maliyesi. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Ortaç, Fevzi Rifat (1999). "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması". *T.C. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 1 (2): 105-115.

Ömür, Özgür Mustafa ve Gerçek, Adnan (2017). "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması". *T.C. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 15 (2): 197-216.

Öncel, Mualla, Çağan, Nami ve Kumrulu, Ahmet (1985). Vergi Hukuku. I. Cilt. Ankara: T.C. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Öner, Engin (2007). "Türkiye' de Vergi Gelirleri ve Faiz Ödemeleri İlişkisi (1980-2006)". *Vergi Sorunları Dergisi* 30 (226): 135-143.

Öner, Erdoğan (2016). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Önder, İzzettin, Türel, Oktar, Ekinci, Nazım ve Somel, Cem (1993). Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikaları. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.

Öz, Ersan (2004). Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öz, Ersan, Kutbay, Hüseyin ve Buzkıran, Davut (2014). "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım". *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 2 (4): 1-19.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) (6 Haziran 2002), Resmi Gazete, 24783.

Özer, İlhan (1977). Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.

Özpehriz, Niyazi (2008). "Türkiye'de Dolaylı Vergi Yüğü Gerçekten Çok mu Yüksek?". *Vergi Dünyası Dergisi* 28 (327): 95-101.

Öztürk, Hüseyin Sinan (2012). Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Parlaktuna, İnci ve Şimşek, Sibel (2007). "Bütçe Finansman Kaynaklarının Belirlenmesi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri: Türkiye Uygulaması (1989-2005)". *T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 8 (2): 43-67.

Pehlivan, Osman (2012). Kamu Maliyesi. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Pehlivan, Osman (2016). Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Peker, Osman ve Bölükbaş, Mehmet (2013). "Türkiye'de Dış Borçlanmanın Belirleyicileri: Ekonometrik Bir Analiz". *T.C. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 27 (2): 289-302.

Pessino, Carola ve Fenochietto, Ricardo (2010). "Determining Countries Tax Effort". *Revista de Economía Pública* 4 (195): 65-87.

Pişkin, Ali (2008). Türkiye Ekonomisinde 2000 Yılı Sonrası Uygulanan İktisat Politikaları Çerçevesinde Türk Vergi Sisteminin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Rakıcı, Cemil ve Aydoğdu, Cansu (2017). "2000 Yılı Sonrası Türkiye'de Vergi Performansının Değerlendirilmesi". *Sosyoekonomi Dergisi* 25 (33): 221-239.

Rosen, Harvey (1996). Public Finance. Georgetown: Irwin Inc.

Sağbaş, İsa (2007). Vergi Teorisi Ders Notları. Ankara: Ece Matbaacılık.

Sağbaş, İsa (2013). Vergi Teorisi. Ankara: Kalkan Matbaacılık.

Saraç, Özgür (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri". *Maliye Dergisi* 159: 262-277.

Saraçoğlu, Fatih ve Ejder, Haydar Lütfü (2003). "Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları". Maliye Seçme Yazılar. Ed. Binnur Çelik, Fatih Saraçoğlu. Ankara: T.C. Gazi Üniversitesi. 305-332.

Saraçoğlu, Fatih (2014a). "Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar". Maliye Yazıları. Ed. Fatih Saraçoğlu, Eren Çaşkurlu, Haydar Lütfü Ejder. Ankara: Gazi Kitabevi. 167-174.

Saraçoğlu, Fatih (2014b). "Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerine Bir Değerlendirme". Maliye Yazıları. Ed. Fatih Saraçoğlu, Eren Çaşkurlu, Haydar Lütfü Ejder. Ankara: Gazi Kitabevi. 230-246.

Savaşan, Fatih (2006). "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)". *T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 8 (1): 41-65.

Sayar, Nihad (1975). Kamu Maliyesi. İstanbul: Sermet Matbaası.

- SBB (2019a). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/01/Tablo-5-14-Vergi-Y%C3%BCk%C3%BC.xls> Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- SBB (2019b). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/01/TABLO-1-12-FERT-BA%C5%9EINA-GSYH-VE-SAGP-1975-2017.xls>, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- SBB (2019c). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/01/Tablo-5-7-Konsolide-B%C3%BCt%C3%A7e-Dengesi-1975-2017.xlsx>, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- SBB (2019d). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/01/TABLO-1-9-T%C3%9C%C4%B0K-VER%C4%B0LER%C4%B0NE-G%C3%96RE-UYUMLA%C5%9ETIRILMI%C5%9E-GAYR%C4%B0-SAF%C4%B0-YURT%C4%B0%C3%87%C4%B0-HASIL.xls>, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- SBB (2019e). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/01/Tablo-5-13-Konsolide-B%C3%BCt%C3%A7e-Vergi-Bor%C3%A7-%C4%B0li%C5%9Fkisi.xlsx>, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).

Schmölders, Günter (1976). Genel Vergi Teorisi. Çev. Salih Turhan. İstanbul: T.C İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası.

Selen, Ufuk (2011). "Türkiye’de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yüğü Üzerine Bir Değerlendirme". Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler. Ed. Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya. Bursa: Ekin Yayınevi, 313–330.

- Smith, Adam (1902). *The Wealth of Nations Part III*. New York: P.F. Collier & Son.
- Sonsuzoğlu, Elif (1997). *Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Stiglitz, Joseph (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*. Çev. Ömer Faruk Batırel. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 396.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Ofset.
- Şener, Orhan (1997). "Principles of Taxation". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 37: 77–87.
- Şener, Orhan. (2016). *Teoride ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şentürk, Suat Hayri (2017). "Vergileme Fayda İlkesine İlişkin Geleneksel ve Modern Yorumların Karşılaştırmalı Analizi". *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi* 6 (11): 1-16.
- Şenyüz, Doğan (1993). "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 35: 207–215.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan (2014). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Şin, Sevil (2016). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Taş, Metin (1994). "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılmasına Yönelik Önlemler". X. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: T.C. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- Taş, Metin (1998). "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi". XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu. Muğla: T.C. Marmara Üniversitesi.

- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2014). Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.
- T.C. Maliye Bakanlığı (2016). Vergi Harcamaları Raporu. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- Tekbaş, Abdullah (2009). Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396.
- Tekir, Sabri (1990). Vergi Teorisi. İzmir: Akliselim Ofset Matbaacılık.
- Turhan, Salih (1994). "Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 36*: 45-54.
- Turhan, Salih. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- TÜİK (2019a). Türkiye İstatistik Kurumu, (<https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=95&locale=tr>, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- TÜİK (2019b). Türkiye İstatistik Kurumu, (http://tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2218, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- TÜİK (2019c). Türkiye İstatistik Kurumu, (http://www.tuik.gov.tr/HbGetir.do?id=27643&tb_id=3, 21 Mayıs 2019 tarihinde erişildi).
- Türk, İsmail (1999). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkcan, Ercan (1993). Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi. Uzmanlık Tezi. Ankara: T.C. Devlet Planlama Teşkilatı.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982).

- TÜSİAD. (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları. İstanbul: TÜSİAD Yayın No: 2012-10/532.
- Ulbrich, Holley H. (2011). Public Finance in Theory And Practice. Abingdon: Routledge.
- Uluatam, Özhan (2005). Kamu Maliyesi. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ulusoy, Ahmet (2011). Devlet Borçlanması. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Üstün, Ümit Süleyman (2003). "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler". *T.C. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 11 (1-2)*: 251-271.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) (4 Ocak 1961). *Resmî Gazete*, 10703.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Ata, Ahmet Yılmaz (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi 161*: 21-32.
- Yiğit, Uğur (2008). Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yılmaz, Gülay Akgül (2006). "Türkiye'de Vergi Yüğü, Kamu Kesiminin Ekonomideki Büyüklüğü, Vergi Esnekliği ve Borç Yüğüne İlişkin Göstergelere Yeniden Bakış". *Vergi Sorunları Dergisi 29 (217)*: 133-149.
- Zieliński, Robert (2011). "The Principle of Equality of Taxation and The Structure of The Simplified Personal Income Taxation". *The Critique of Law: Independent Legal Studies 3 (1)*: 403-414.