



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Hazırlayan
Gökhan ERASLAN

İktisat Anabilim Dalı
İktisat Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Baki DEMİREL

TOKAT – 2016

VERGİ MEVZUATI GEREĞİNDE TÜRKİYE'DE
VERGİ ADALETİ ÜZERİNE BİR
DEĞERLENDİRME

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: / /

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

İmzası

Başkan : Doç. Dr. İlhan ERÖĞLU

Üye : Yrd. Doç. Dr. Baki DİMLER

Üye : Yrd. Doç. Dr. Hale KIRMIZIOĞLU

Üye :

Üye :

(Handwritten signatures of the jury members)

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 17/05/2016 tarih ve (192) sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü



T.C.
GAZIOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(17/05/2016)

Gökhan ERASLAN

TEŞEKKÜR

Tezimi sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Baki DEMİREL'e ve desteğini esirgemeyen aileme çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

Gökhan ERASLAN

ÖZET

Adil bir vergi düzeninin sağlanması yüzyıllardır tartışılan bir konu olmuştur. Türkiye’de vergi adaletinin sağlanması anayasal düzeyde dikkate alınan bir olgudur ve maliye politikasının en önemli sosyal amacı olarak kabul edilmektedir. Bu çalışmada vergi sisteminin oldukça gelişmiş olduğu ve verginin daha adil dağıtıldığı OECD ülkeleri ile vergi sistemi ve adaleti açısından henüz kat etmesi gereken epey yol olan Türkiye’nin bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Vergilemede adalet sorunu, birçok kavram açısından ele alınıp değerlendirilebilir. Bu amaçla önce vergi adaleti ilgili kavramlar açısından tartışılmış ardından istatistiki veriler kullanılarak Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan vergi türleri incelenmiş ve adalet kavramı açısından değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Vergi Yüğü, Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, Vergi Sistemi, Vergileme İlkeleri

ABSTRACT

Establishing a fair tax scheme has been discussed as a topic in many years. In Turkey, due to the importance of it, ensuring tax fairness is taken in to consideration in the constitutional level and accepted as the most important social aim of fiscal policy. In this study a evaluate in the view of tax burden and tax types made between OECD countries which have highly developed taxpaying and fair tax distribution systems and Turkey which has a long way to get over in the way of tax system and tax justice. Taxation justice issues can be evaluated in terms of whether many of the concepts discussed. For this purpose, firstly tax justice is discussed in terms of statistical concepts regarding the types of taxes within the area are examined Turkish Tax System using data and evaluated in terms of the concept of justice.

Key Words: Tax Justice, Tax Burden, Direct and Indirect Taxes, Tax System, Tax Principle

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	1
1. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN KAVRAMLAR VE VERGİLENDİRMEDE ADALET İLKESİNİN ANAYASAL TEMELLERİ	3
1.1. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN KAVRAMLAR.....	4
1.1.1. Kayıt Dışı Ekonomi	4
1.1.2. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı	5
1.1.3. Vergi Yükü ve Vergi Yansıması.....	7
1.1.4. Vergi İadesi.....	8
1.1.5. Vergi Bilinci	9
1.1.6. Vergi Erozyonu.....	9
1.1.7. Mali Anestezi.....	10
1.2. VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNİN ANAYASAL TEMELLERİ	10
1.2.1. 1982 Anayasasının 73. Maddesinde Yer Alan Vergileme İlkeler	12
1.2.1.1. Adalet İlkesi	12
1.2.1.2. Eşitlik İlkesi	14
1.2.1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	16
1.2.1.4. Verginin Kanuniliği İlkesi	20
1.2.2. OECD Ülke Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri	20
2. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİDE ADALET KAVRAMININ ANALİZİ.....	25
2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ ADALETİ.....	25
2.1.1. Gelir Vergisi	25
2.1.2. Kurumlar Vergisi	42
2.2. HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ ADALETİ.....	49
2.2.1. Katma Değer Vergisi	49
2.2.2. Özel Tüketim Vergisi.....	53
2.2.3. Damga Vergisi	55
2.2.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	57
2.2.5. Özel İletişim Vergisi	57
2.3. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ ADALETİ	62
2.3.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	63
2.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi	63
2.3.3. Emlak Vergisi	64
3. TÜRK VERGİ MEVZUATI İÇERİSİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNALARIN VE VERGİ AFLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	79
3.1. MUAFİYET VE İSTİSNALARIN VERGİ ADALETİNE ETKİLERİ	79
3.2. VERGİ AFLARININ VERGİ ADALETİNE ETKİLERİ.....	84
3.2.1. Vergi Aflarının Gerekçeleri ve Neticeleri	84
3.2.2. Vergi Aflarında Vergi Adaleti	89

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	93
KAYNAKLAR	98
ÖZGEÇMİŞ	104



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1-1 Ülke Anayasalarında Bazı Vergileme İlkelerinin Görünümü	23
Tablo 2-1 2015 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	33
Tablo 2-2 Gelir Vergisi Tahsilatının GSYH' ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri	35
Tablo 2-3 Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı(Bin TL)	36
Tablo 2-4 OECD Ülkeleri Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı	37
Tablo 2-5 OECD Ülkeleri Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	39
Tablo 2-6 OECD Ülkeleri Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	41
Tablo 2-7 Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH' ya Göre Esneklikleri (1998 Bazlı)....	44
Tablo 2-8 Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL) ...	45
Tablo 2-9 OECD Ülkeleri Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı	46
Tablo 2-10 OECD Ülkeleri Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı.....	47
Tablo 2-11 KDV Tahsilatının GSYH' ya Göre Esneklikleri(Bin TL)	50
Tablo 2-12 KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)	52
Tablo 2-13 Damga Vergisine Tabi Kağıtlar ve Oranları (2015)	55
Tablo 2-14 Mal Ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı.....	58
Tablo 2-15 Mal Ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	59
Tablo 2-16 Tüketim Vergilerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı.....	61

Tablo 2-17 Veraset ve İntikal Vergisi Oranları (2015).....	64
Tablo 2-18 Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı	66
Tablo 2-19 Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı.....	67
Tablo 2-20 GSYH, Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü	69
Tablo 2-21 OECD Ülkeleri Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı(2012)	70
Tablo 2-22 OECD Ülkeleri Toplam Vergi Gelirleri (Milyon ABD Doları).....	71
Tablo 2-23 OECD Ülkeleri Kişi Başına Düşen Vergi Gelirleri (ABD Doları)	73
Tablo 2-24 Merkezi Yönetim Gelirleri (Bin TL).....	75
Tablo 3-1 Gelir ve Kurum Kazançlarında İstisnalar.....	81
Tablo 3-2 Türkiye'de Uygulanmış Vergi Afları	86
Tablo 3-3 4811 Sayılı "Vergi Barışı Kanunu" Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilatların Tutarı (Bin TL).....	88

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1-1 Laffer Eğrisi	6
-------------------------------	---



KISALTMALAR LİSTESİ

GSYH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)



GİRİŞ

Vergi, gerçek veya tüzel kişilerden kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla, kanuna dayalı olarak cebren ve karşılıksız bir biçimde alınan parasal değerlerdir. Kamu hizmeti yapmak durumunda olan devlet, bunu yaparken mal ve hizmet üretiminde bulunur. Devletin kamu hizmeti yapabilmesi için kamusal gelirlere ihtiyacı vardır ve bu gelirler içindeki en önemli olan vergilerdir. İlk çağ toplumlarından beri vergi, kamu yönetimi içerisinde yerini almıştır.

Devletin asli görevlerinden bir tanesi adil gelir dağılımını sağlamaktır. Buna paralel olarak etkin ve adil bir vergi sistemi oluşturması gerekmektedir. Adalet ilkesi, ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılması gereğini şart koşmaktadır. Bireylerin ödeme gücünün göstergesinin ne olduğu tartışmalı olmakla birlikte gelir ve servet gibi dolaysız vergi kaynaklarının tüketim gibi dolaylı vergi kaynaklarına göre ödeme gücüne ulaşmada daha sağlıklı ekonomik unsurlar olduğu yaygın bir kanaattir. Özellikle dikey ve yatay eşitliğin sağlanabilmesi için vergilendirme biçimi açısından en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma prensibi gibi uygulamaların en azından vergi sistemi içerisinde yer almasını gerektirmektedir.

Anayasanın 73. maddesinde verginin temel ilkelerini ve tanımını çıkarabilmek mümkündür. Bununla birlikte anayasada vergi ilkelerine yer verilmesi gerekmele birlikte anayasalarında bazı vergilendirme ilkelerine yer vermeyen ülkelerin, yer veren ülkelere nazaran daha adil bir vergi sistemine sahip olduklarını görmek mümkündür. Aynı zamanda vergi adaletini etkileyen birden çok faktör vardır. Bunların başlıcaları kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımının yapısı, muafiyet ve istisnalar ve vergi aflarıdır. Bu faktörler hem vergi adaleti ile alakalı hem de kendi aralarında birbirlerinin sebep ve

sonucu da olabilmektedir. Bir diğer önemli husus da verginin algılanış biçimidir. Adil bir vergi sistemi mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmesini teşvik etmektedir.

Çalışmanın amacı Türkiye'deki vergi adaletini istatistiki kavramlar açısından ve OECD ülkeleri verileri ile değerlendirmek, vergi adaletini etkileyen faktörleri tanımlayıp vergi adaleti açısından ele almaktır. Bu bağlamda Türkiye ile diğer OECD ülkelerindeki vergi istatistikleri 2008-2014 yılları arasındaki dağılımı karşılaştırmalı olarak değerlendirilecek, Türkiye'de vergi yükünün daha adil dağılımının sağlanabilmesi için bazı önerilerde bulunulacaktır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde farklı kavramlar ve adalet ilkesinin anayasal temelleri aktarılmıştır. İkinci bölümde ise vergi mevzuatımızda bulunan vergi türleri adalet açısından güncel verilerle değerlendirilmiş olup son bölümde muafiyet ve istisnalar ile vergi afları vergilendirmede adalet açısından irdelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN KAVRAMLAR VE VERGİLENDİRMEDE

ADALET İLKESİNİN ANAYASAL TEMELLERİ

Vergilerin tarihsel gelişimi boyunca, gerek yasal düzenlemelerde ve gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli vergi ilkelerinden birisi de, vergilerin adil olmasını sağlamanın bir sonucu olan adalet ilkesidir. Ancak, adalet kavramının niteliğine bağlı olan belirsizlik, vergide adaletin ne olduğu konusunda yaşanmaktadır¹. Vergi adaleti, ilk bakışta hukuk ile doldurulması gereken boş bir kabı ifade etmektedir². Türk vergi mevzuatında net bir vergi tanımı yapılmamakla birlikte 1982 Anayasasının 73. maddesinde dört bent halinde verginin sınırları, kanuniliği ve amacı belirtilmiştir. Anayasanın 73. maddesi;

i. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

ii. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

iii. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

iv. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirim oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

şeklindedir. Bu dört bent incelendiğinde birinci bentte vergi toplanılması mali güç ilkesi ile ilişkilendirilmiştir. İkinci bentte adalet kavramı gözetilmiş ve bunun maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanmıştır. Aynı zamanda 73. maddenin üçüncü bendinde verginin kanuniliği ilkesine yer verilmiş ve kanunsuz vergi olmaz ifadesine

¹ Karakoç, s.335; Budak, Mali Güç, s.14.

² Lang, s.3; Gencel, s.151.

somut bir anlam kazandırılmıştır. Son olarak dördüncü bent ile Bakanlar Kuruluna oranlarla ilgili yetki verilmiştir. Burada da yetki ilkesinin varlığı görülmektedir. Birinci bentte geçen herkes ifadesi vergi zorunluluğu ve genelliği ilkelerini aynı zamanda verginin cebren yani isteğe bakılmaksızın herkesten alındığını ifade etmektedir. O halde Vergi, “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.”³

Vergi kavramıyla ilgili açıklamalardan sonra vergi adaletini etkileyen kavramlara değineceğiz.

1.1. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN KAVRAMLAR

Bu bölümde vergilendirmede adalet kavramını etkileyen ve vergi adaletini açıklayabilmemiz bilinmesi gereken çeşitli kavramlar anlatılacaktır.

1.1.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, milli geliri hesaplamada kullanılan istatistikî yöntemlere göre tahmin edilemeyen; gelir yaratan, beyan edilmeyen, resmi istatistiklere girmeyen, girmesi arzulanmayan ya da eksik yansıtılan yasal ve yasadışı faaliyetlerdir.⁴

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, haksız muafiyet ya da sübvansiyonlardan faydalanma, sigortasız çalışma, ikinci bir işte çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, bireyin vücudunu ya da organlarını satması gibi yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi; komşuya yardım, çocuk

³ Nadaroğlu, s.216,217

⁴ Yetim, s.81.

bakıcılığı, ev işlerinin yapılması gibi masum faaliyetleri de kapsayabilir.⁵ Bu durumda vergi adaleti üzerinde olumsuz etkileri olan kayıt dışı ekonomi ve faaliyetler vergilendirilmesi gereken unsurları bir nevi gizli tutarak vergi matrahında azalmaya sebebiyet vermektedir.

Bir anlamda merdiven altı olarak tabir edilen bir işletmenin kayıtsız olarak alım satım yaptığını varsayalım veya kayıtlı iken gerçeğe aykırı beyanda bulunup fiş ve fatura düzenlemediği varsayımı altında ya hiç vergi ödemeyecek ya da emsallerine göre daha az vergi ödeyecek bu durum ise vergide adalet olgusunu zedeleyecektir. Vergi incelemesi, denetim ve yoklama gibi vergisel denetim araçları kullanılarak durum tespit edilip düzeltilebilme imkanı var olmasına rağmen kayıt dışı ekonomiyi önleme açısından yetersiz kaldığı gözlemlenmiş ve kayıt dışı ekonomi günümüzde vergi adaletini bozan başlıca unsurlardan biri haline gelmiştir.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler tamamen yasak ekonomik faaliyetler ve yasal faaliyetlerin kısmen veya tamamen kayıt altına alınmaması gibi iki türde karşımıza çıkmaktadır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununu 9. maddesi "vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." hükmü ile olanak getirmiştir.

1.1.2. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı

Vergiden kaçınma mevzuat boşluğundan yararlanıp vergi ödememek anlamına gelmekle birlikte yasal açıdan herhangi bir sorun teşkil etmemektedir. Burada vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi ödemekten kurtulmak söz konusudur. Yapılan bir faaliyetin mevcut olması ile birlikte eğer kanun da öngörülen vergiyi doğuran olay oluşmamışsa vergiden kaçınmadan bahsedebiliriz. Vergi

⁵ Özsoylu, s.10.

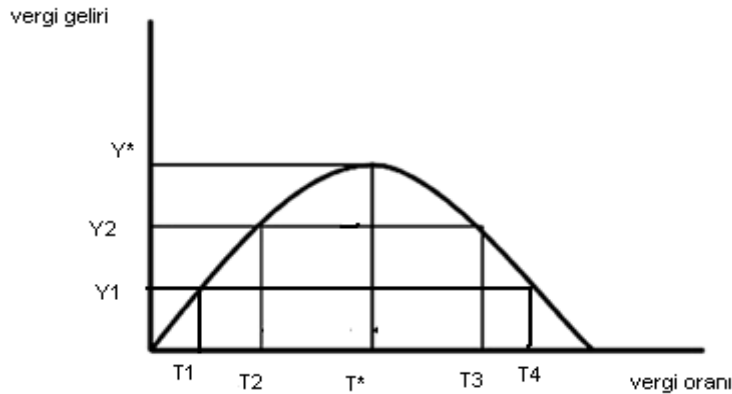
ödemeden, dolayısıyla maddi bir kayba uğramadan kazançlar elde etmek, vergi mükellefinin menfaatine daha uygun olacağından vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan servet ve gelir elde etmek yoluna gitmek vergiden kaçınmayı doğurur. Vergiden kaçınmada, kanuna aykırı bir durum yoktur. Örneğin, emlak vergisi ödememek için kat satın almak yerine kirada oturmayı tercih etmek bir suç değildir, herkesin yararlanabileceği doğal bir haktır. Bunun gibi bir işletmenin şahıs veya sermaye şirketi şeklinden birinin az vergi ödemek için seçilmesi, vergiden kaçınmayı ifade etse de bir suç değildir.⁶

Vergi kaçakçılığı ise var olan yasalara aykırı davranarak vergi ödememek ya da az ödemek anlamına gelmektedir. Yurt dışından kaçak olarak gelen malların alım satımı yapılırken gümrük vergileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergileri ödenmemektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı yasalara aykırı olduğundan suç unsuru oluşturmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığının en olumsuz tarafı vergi adaletine etkisidir. Yasal olarak vergi borcu doğduğu halde bu borcu ödemeyenler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında haksız, yasal olmayan ve adaletsiz bir avantaj elde etmektedirler. Vergi kaçakçılığı kuramsal açıdan vergi ahlakına, kültür seviyesine, gelişmişlik düzeyine, milletlerin iktisadi ve sosyal yapısına, vergi ödeme eğilimlerine bağlı bir olay olarak karşımıza çıkar.⁷ Vergi kaçırma veya vergiden kaçınma durumuyla ilgili olarak en iyi neden sonuç açıklamasını Arthur Laffer tarafından ortaya konan Laffer eğrisi yapmaktadır.

⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s.279

⁷ Nadaroğlu, a.g.e., s.279

Şekil 1-1 Laffer Eğrisi



Yukarıda görülen grafikte yatay eksen vergi oranını dikey eksen ise vergi gelirini temsil etmektedir. Y^* düzeyi bize maksimum vergi gelirini göstermektedir. Maksimum vergi gelirini elde etmek için T^* oranında vergi oranı uygulamak gerekir. Yani bir yerden sonra vergi oranlarını artırırsanız bile vergi geliri miktarını artmayacak tersine azalacaktır. Burada oluşan duruma ise mükellef davranışları sebebiyet vermektedir. Mükellefler ödeyebileceği maksimum vergi miktarından sonra artık vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluna gitmeye eğilim göstermektedir.

1.1.3. Vergi Yükü ve Vergi Yansıması

Vergi yükü terimi pek açık olmayan ve yazarlar arasında değer yapılarına göre tartışmalı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸ Bununla birlikte makro açıdan vergi yükü, belli bir dönemdeki vergiler toplamının (buna tüm merkezi yönetim ve yerel yönetim vergileriyle resim, harç, parafiskal gelirler ve fonlar da dahildir) gayrisafi yurt içi hasılaya oranlanmasıyla bulunan sayısal değerdir.⁹ Bu bağlamda vergi yükünün tanımı ise ödenen vergi ve vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak yapılmaktadır.¹⁰

Verginin yansıması, verginin belli bir kısmının ilk defa ödenmesi sırasında veya

⁸ Aksoy, s. 165

⁹ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 20

¹⁰ Günay, s. 4

vergilendirilen mal veya hizmetin birbirini izleyen alım satım aşamalarının her birinde en son ödeyici kimse üzerinde kalmasıdır.¹¹ Aynı zamanda vergi yansımaları, ödenen vergilerin kısmen ya da tamamen fiyat mekanizması aracılığıyla, bir ya da birkaç aşamada kısmen yada tamamen başkalarına devredilmesi olarak tanımlanabilmektedir.¹² Yansıma genellikle birbirini izleyen dört aşamada gerçekleşir. Bunlar; verginin ödenmesi, verginin vurgusu, verginin devredilmesi ve yayılması son aşama ise verginin yerleşmesi aşamasıdır. Yansımanın vergiyi ödeyen yönünden, süreklilik yönünden, kanun koyucunun amacı yönünden çeşitli türleri vardır. Bunlar, Mutlak Diferansiyel Yansıma, İleriye-Geriye Doğru Yansıma, Kanuni-Fiili Yansıma, Sınırlı-Sınırsız Yansıma ve Çapraz Yansımadır.

1.1.4. Vergi İadesi

Gerek adil bir vergi uygulaması sağlamak ve gerekirse idari, sosyal ve ekonomik nedenlerle, mükelleflere kendilerinden daha önce alınmış olan vergilerin kısmen ya da tamamen geri verilmesidir.¹³ Vergi kanunlarına göre alınması gereken vergiden daha fazla tahsil edilmesidir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin iadesi, geçici verginin iadesi ve katma değer vergisinde iade Türk vergi mevzuatında uygulanan iade türleridir.

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan gelir / kurumlar vergisi kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir / kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve

¹¹ Musgrave, s.29-30

¹² Şenyüz, s. 111

¹³ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.168

iade olunacağı , Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir.¹⁴

Fazla alınan vergilerin mükelleflerin borçlarına mahsubu veya nakden iade edilmesi vergide adalet açısından gerekmele birlikte tevkifata konu olmayıp vergiye tabi olan işlemleri yapan mükellefler vergilerini geç ödemektedir. Bunun yanı sıra verginin kaynakta kesilmesi vergi matrahının azalmaması açısından önem arz etmektedir. Aynı zamanda gelir ve kurumlar vergisinde üçer aylık dönemler halinde uygulanan geçici vergi uygulaması her ne kadar yıllık beyan edilen vergiyi geçtiği takdirde iade edilse de vergi ziyana sebebiyet vermemek açısından önemlidir.

1.1.5. Vergi Bilinci

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir.¹⁵ Vergi adaleti ile alakalı olan bir diğer kavramda vergi bilincidir. Vergi bilincine sahip bir toplum vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirecektir. Aynı zamanda vergi politikaları hakkında bilgi sahibi olacak ve uygulamalarda ki aksaklıkları fark ederek çözümüne katkı sağlayabilecektir.

1.1.6. Vergi Erozyonu

Kısaca vergi harcamaları ve mükelleflerin matrah dışı bıraktığı gelirlere

¹⁴ 252 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹⁵ Akdoğan ,Kamu Maliyesi, s.180

kaynaklanan matrah azalmasıdır. Vergi erozyonu vergi adaletiyle alakalı bir diğer faktördür. Yasal boşluklar gibi nedenlerle vergi matrahını azalması mükellef bazında adaletsizliğe yol açabilir. Bir faaliyetin vergi mevzuatında yer almamasından dolayı gelir elde edip vergi ödemeyen bir mükellef aynı veya daha az gelir elde edip vergisini ödeyen mükellef karşısında yasal boşluktan dolayı bir kazanım elde edebilir. Aynı zamanda enflasyondan dolayı vergi matrahı azalarak vergi erozyonuna sebebiyet verilebilir. Tevkifat yoluyla tahsil edilen bir vergi ile beyan usulü tahsil edilen bir vergide vergiyi doğuran olayın meydana geldikten sonra tahsil edilmesinde zaman farklılıkları doğmaktadır.

1.1.7. Mali Anestezi

Mali yükümlülüklerin, muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesini ifade etmektedir.¹⁶ Yani Devletin vergi ve benzeri mali yükümlülükleri fiyat içerisinde gizleyerek vergi yükümlüsüne hissettirmeden tahsil etmesidir. Dolaylı vergilerde görülmektedir. Mükellef ödediği verginin farkına varamamaktadır. Bu da dolaylı vergi uygulamasını kolaylaştıran faktörlerden birisidir.

1.2. VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNİN ANAYASAL TEMELLERİ

Vergilemenin; devlet, toplum ve toplumu oluşturan bireyler açısından gün geçtikçe daha önemli hale gelmiştir ve vergileme ilkelerinin ülkelerin anayasalarında yer almasına ihtiyaç duyulmuştur. Bununla birlikte anayasalarda yer alan vergilendirme ilkelerinin ne kadarının uygulamaya yansıdığı da önemlidir.

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen ekonomik, sosyal ve siyasi fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkate alınması gereken, mali düşünce sistemleri içerisinde önerilmiş

¹⁶ Akdoğan ,Kamu Maliyesi, s.178

temel unsur ve kurallardır. Genellik, açıklık, belirlilik, eşitlik, fayda, adalet ve ödeme gücü gibi sayısını çoğaltabileceğimiz ilkeler günümüze kadar ortaya çıkmıştır.

1876 Anayasası'nda verginin ödeme gücüne göre alınması ilkesi vardı. Ancak 1924 Anayasasında ödeme gücü ilkesine yer verilmemiştir.¹⁷ Ülkemizde 1961 Anayasası yapılırken sosyal devlet olma gereği hissedilmiş ve 1961 Anayasasının 2. maddesine sosyal devlet ibaresi konmuş ise de, sosyal devlet anlayışının vergi açısından bir sonucu olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi 1961 Anayasası'na girmemiştir. Ancak, 1961 Anayasası'nın 61. maddesine konan vergi ile ilgili hükümde, herkesin mali gücüne göre vergi ödeyeceği belirtilmiştir.¹⁸

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*" düzenlemesini "vergi ödevi" başlığı altında getirmiştir. Tezin başında da vurguladığımız bu madde bir anlamda vergilendirmenin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bu maddede anılan herkes ifadesi verginin genelliği ve zorunlu oluşunu, mali güce göre ödenilmesi bir anlamda vergide adalet kavramını vurgulamıştır. Aynı zamanda verginin cebri bir şekilde karşılığı olmadan ve herkesten alındığı çıkarımları yapılmaktadır. Ayrıca vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program ve kural konulmuştur. Buna göre yasa koyucunun bu ilkelere uygun vergi yasaları gerçekleştirmesi zorunludur.¹⁹ Anayasanın 2. Maddesinde ise Türkiye Cumhuriyeti'nin adalet anlayışı içerisinde sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Yine anayasanın 5. Maddesinde Devletin temel amaç ve görevlerinden birisinin de

¹⁷ Mercan, s.40

¹⁸ Mercan, a.g.e. s.40

¹⁹ Batırel, s.24

insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak olduğu belirtildiğinden uygulanan vergi politikalarında bu maddenin dikkate alınması gerektiği aşikârdır. Ayrıca 1982 Anayasası'nın 65. maddesinde ise "*Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek , mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirir düzenlemesiyle* " sosyal ve ekonomik hakların sınırını belirlemiştir. Anayasanın 12. maddesi ise, vergilendirmede eşitliğin anayasal temellerini, yasa önünde eşitliği düzenlemekte vergi ödevini de 61. madde düzenlemektedir.²⁰ Vergi yasaları, daha önce de değinildiği gibi anayasal denetime tabi olduğundan, yasama organının eşitlik ilkesi konusundaki takdir yetkisinin sınırları, Anayasa Mahkemesi tarafından her somut olayda ayrı ayrı belirlenmiştir.²¹ Ayrıca verginin yasallığı ilkesi, vergi işlemlerinin genel düzenleyici işlem olarak yasaya dayandırılması gerekliliğinin yanında, vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de yasaya uygun ve doğru olması gereğini içerir.²²

Tezin bu bölümünde adalet ilkesi ve vergi adaleti ile alakalı ilkelere değinilecektir.

1.2.1. 1982 Anayasasının 73. Maddesinde Yer Alan Vergileme İlkeleri

1982 Anayasasını 73. maddesine baktığımızda dört bent halinde oluşturulan bu maddeden vergilemede adalet, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve kanunilik ilkeleri ortaya çıkar.

1.2.1.1. Adalet İlkesi

Adalet kavramının kesin ve herkesçe kabul edilen bir tanımını yapmak imkansızdır. Değişik zamanlarda değişik kişiler tarafından farklı tanımlar yapılmıştır.

²⁰ Çağan, s.47

²¹ Çağan,a.g.e. s.150

²² Öncel, Çağan, Kumrulu, s. 40

Adaletin ne olduğunu ortaya koyabilmek bakımından, “herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması”, “söze bağlılık”, “herkese payına düşenin verilmesi” gibi tanımlar yapıla gelmiştir.²³ Adalet fikrinin mutlak olmayan bir eşitlik, kişiye uygulanacak kuralların önceden belirlenmiş olması ve keyfiliğe yer verilmemesi şeklinde rasyonellik gibi unsurları bulunmaktadır.²⁴

Vergi adaleti, üzerinde yüzyıllardan beri tartışılan en önemli vergileme ilkelerinden biridir. Vergilemede adalet kavramı, tarihsel süreç içerisinde çok değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır. Çünkü, vergide adalet kavramı toplumlara, toplumu meydana getiren kişi ve gruplara, mekan ve zamana göre farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram değildir. Bu nedenle, vergi adaleti ne kesin, ne de her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmaktadır. Hatta vergi adaleti kişiden kişiye değiştiği gibi, aynı kişide bile zaman ve mekana göre vergi adaleti anlayışında değişiklik söz konusu olabilmektedir. Çünkü, toplumu oluşturan fertlerin veya fert gruplarının siyasi, iktisadi sosyal ve hatta ahlaki düşüncelerinde zamanın akışı içinde önemli değişiklikler görülebilmektedir.

Vergide adalet ilkesi aynı zamanda vergide eşitlik ilkesi ve vergide genellik ilkesinin birlikte sağlanmasını öngörmektedir. Verginin genelliği ilkesi ise kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin kanuniliği kavramıyla ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, “kanunun genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir.

²³ Tekbaş, s.147

²⁴ Güriz, s.14-15

1.2.1.2.Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik ilkesi, ilk önce mükelleflerin genel vergi yüküne, ödeme güçlerine göre katılmaları anlamını taşır.²⁵ Ancak vergilemede eşitlik ilkesi, ödeme gücü kavramından ayırt edilmelidir; başlıca gelir, servet ve harcama olgularına göre ölçülen vergiyi ödeyebilme gücü olarak tanımlanan ödeme gücü,²⁶ hukuki eşitliğin vergilendirme alanındaki görünümü olan ve vergilendirmede adaleti ölçmeye yarayan vergilendirmede eşitlik ilkesine ilişkin bir vergilendirme ölçütüdür,²⁷yani vergilendirmede eşitliği ölçme aracıdır.²⁸ Eşitlik, hukukun genel ilkelerindedir ve temelinde insan onurunun yattığı kabul edilen bir haktır.²⁹ Bu nedenle, hem bireyler açısından bir temel hak olarak, hem de devlet yönetimine ilişkin bir ilke olarak ele alınmaktadır.³⁰ Bu ilke modern hukuk sistemlerinde hukuk devletinin en önemli parçası olarak görülmektedir.³¹ Hukuk bilincinde adalet eşitlik ile iç içe bir kavramdır.³² Bu bağlamda adaletli bir vergi sisteminden bahsedeceksek eşitlik ilkesi ilk göz önünde bulundurulması gereken kavramlardandır. Vergi sistemi adaletli olmalı bunun içinde aynı mali güce sahip bireylerden eşit vergi alınmalıdır. Bu noktada vergide eşitliğin neye göre belirleneceği, Nasıl bir vergi sistemi eşit olacağı önem kazanmaktadır.

Eşitlik kavramının iki temel unsuru vardır. Birincisi, eşitlik birden çok şeyin varlığını öngörmektedir. Bir şeyin eşit olduğunu söylemek, onun başka bir şeye eşit olduğunu söylemektir. İkincisi, eşitlik o şeylerin ortak bir özelliğe göre karşılaştırılmalarını içerir.³³ Bu açıklamalar ışığında beş milyon gelir vergisi mükellefi

²⁵ Erginay, s.47

²⁶ Kaneti, s.30

²⁷ Lang, s.9

²⁸ Bulutoğlu, s.6

²⁹ Erdoğan, s.93.

³⁰ Özbudun, s.137.

³¹ İncoğlu, s.41.

³² Çeçen, s.97.

³³ Ateş, s.2

bulunan bir ülkede aynı geliri elde eden mükellef gruplarının aynı vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Konya'da ikamet edip perakende süt ve süt ürünleri alım satım işiyle uğraşan ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi ile Hakkari'de ikamet edip arı yetiştiriciliği işi ile uğraşan zirai kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi aynı geliri elde ediyorsa aynı vergiyi ödedikleri zaman eşitlikten söz edilebilir. Eşitlik ilkesi, adaletin özü olarak kabul edildiğinde, kendisini iki değişik biçimde göstermektedir.³⁴ Denkleştirici adalet – dağıtıcı adalet anlayışı, yatay eşitlik – dikey eşitlik anlayışına dönüşmektedir.³⁵ Denkleştirici adaletten doğan ve salt aritmetiğe dayanan yatay eşitlik düşüncesi, herkese kendini diğerlerinden ayırt eden bir özelliği dikkate alınmadan aynı biçimde davranılmasını gerektirmektedir. Dağıtıcı adaletten doğan dikey eşitlik düşüncesi ise, bireylerin ihtiyaç, yetenek ve olanaklarına göre işleme tabi olmasını gerektirmektedir.³⁶ Eşit durumda olan kişilerin aynı boyut ve şekilde vergilendirilmelerine yatay eşitlik, farklı durumda bulunan kişilerin değişik boyutta vergilendirilmelerine dikey eşitlik denilmektedir. Yatay eşitlik durumunda; sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişiler, aynı koşullarda vergi ödeyeceklerdir.³⁷ Buna göre yatay eşitlik, vergi kanunlarının mükelleflere eşit şekilde uygulanmasını ifade ettiği gibi mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği anlamını da taşır. Dikey eşitlikte ise, mükelleflerin kişisel, ailevî, sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sürdürme biçimleri bakımından değişik konumlara sahip olmalarına göre, vergi yüklerinde de farklılaşma yapılmasıdır.³⁸ O halde yukarıdaki örnekten hareketle Konya'da ikamet eden mükellef ile Hakkari' de ikamet eden mükellefin aynı geliri elde edip aynı vergiyi ödemeleri yatay eşitlik kavramına uygun düşmekte, aynı zamanda

³⁴ Tamello, s.396.

³⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.148; Karakoç, s.336.

³⁶ Kıranoğlu, s.131.

³⁷ Selen, Özen, s. 152

³⁸ Selen, Özen, a.g.e. s. 152

Konya'da ikamet eden mükellefin %80 oranında özürlü olması halinde ise gelir vergisi kanununu 31. maddesine göre 1. derece engelli konumuna girdiği için 2015 yılı için 880 TL daha az vergi ödeyecek olması dikey eşitlik kavramı ile uyuşmaktadır. O halde vergisel açıdan bir eşitlikten söz edilecekse önce gelir grubuna göre daha sonra ise kişisel, ailevi ve ekonomik olanakları gibi değişenlere bakmak gerekecektir. Bu bağlamda Türk Vergi Mevzuatı içerisinde indirimler, muafiyet ve istisnalar yer almaktadır. Buna göre haklı neden bulunduğu takdirde kişilerin farklı muameleye tabi tutulması adaletsizlik olarak kabul edilmemektedir.³⁹ Zaten kişiler arasında hiçbir zaman mutlak eşitlik söz konusu değildir. Kişinin içinde bulunduğu durumun özellikleri ve ihtiyaçları açısından farklılıklar vardır.⁴⁰ Vergi mevzuatımızda yer alan indirim muafiyet ve istisnalar son bölümde açıklanacaktır.

1.2.1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Anayasanın 73. maddesinde yer alan "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" ifadesi mali güce göre vergi ödenmesi hususunu anayasal hale getirmiş ve bir anlamda ülkemizde ödeme gücü kavramının kaynağını oluşturmuştur. Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir.⁴¹ Vergi ödeyebilme gücünü temsil eden ve kişinin geliri, serveti, harcamasına göre ölçülen mali güç, eşitlik ilkesinin vergilendirme alanındaki görünümüdür.⁴² Bu bağlamda ulaşılmaya çalışılan amaç, vergi yükünün dağılımında adaleti sağlamak ve dolayısıyla gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için vergilendirmenin ödeme gücüne göre yapılması gerekmektedir.

³⁹ Güriz, s.19.

⁴⁰ İnceoğlu, s.44.

⁴¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.192; Karakoç, s.345.

⁴² Gedik, s.143.

Mükelleflerin mali güçlerine göre vergi ödemesini yükümlü kılan bu bentte mali güçle kastedilmek istenen kişi veya kurumların gelir, servet ve harcamalarıdır. Bu üç unsur mükellefin mali gücünü gösterir.

Gelir, vergi ödeme gücünün en iyi göstergesi olmasına rağmen en az geçim indirimi, istisna ve muafiyetler ile vergi kaçakçılığı gibi uygulamalar yanında vergilemede, gelir miktarının yanı sıra bireyin kişisel, medeni, ailevi, sağlık durumu gibi subjektif unsurlar ile gelirin elde edildiği kaynağın da dikkate alınması gibi nedenlerden dolayı gelirin tamamı vergilendirilemez.⁴³ Bir anlamda kişilerin vergi öderken fedakarlık oranı dikkate alınır bu durum mutlak adalet yerine vergilemede nispi adaletin daha etkin olduğunu göstermektedir. Ödeme gücünün ne kadar olduğunu belirleyebilmek ise başlı başına bir sorun olduğundan ödeme gücüne ulaşmak için bir takım yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır.

1.2.1.3.1. En Az Geçim İndirimi Yaklaşımı

Verginin mali güç ile orantılı olarak herkese uygulanmasında ilk olarak vergi ödeyebilme gücünün saptanması gerekir. Böylece bireyin vergi ödeyebilme gücünün hangi gelir düzeyinden itibaren başladığının belirlenmesi gereklidir. İşte bu düzeye en az geçim düzeyi ve buna vergiden ayrıcalık tanınması en az geçim indirimi olarak nitelendirilmektedir.⁴⁴ Mali güce ulaşılabilmesi bakımından, koşullara uygun bir şekilde belirlendiği takdirde önemli katkısı bulunan en az geçim indirimi, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari seviyede sürdürebilmek için gerekli olan gelirin vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir.⁴⁵ Aynı zamanda asgari geçim indirimi olarak da adlandırılan bu yaklaşım, kişilerin yaşamını engelleyecek şekilde bir vergi alınmaması ve uygulanmaması amacını taşır. İlerleyen bölümlerde inceleyeceğimiz dolaylı ve

⁴³ Nadaroğlu, s.308

⁴⁴ Budak, Mali Güç, s.126.

⁴⁵ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.127.

dolaysız vergi türleri açısından bu yaklaşımı kıyasladığımızda gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan gelir üzerinden alınan vergilerde bu yaklaşım uygulama için müsaitken, harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerde bu yaklaşım uygulama alanı bulamamaktadır. Örneğin katma değer vergisi veya özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde kişilerin ödeme gücüne bakılmaksızın herkesten aynı oranda alınmaktadır.

Ödeme gücünü etkileyen üç faktör vardır. Bunlardan ilki gelirdir. Günümüzde vergi ödeme gücünün başlıca göstergesi olarak kabul edilen gelir, vergi bakımından üzerinde en çok durulan ekonomik unsurdur.⁴⁶ Gelir, kişinin refah üreten gücünü temsil etmektedir.⁴⁷ İkinci unsur servettir. Gelirin birikmiş görünümü olabildiği gibi, miras yoluyla intikal eden varlıkları da içermektedir.⁴⁸ Servet ya da servet transferini konu edinen vergilerin adaletin sağlanması bakımından büyük önemi bulunmaktadır.⁴⁹ Üçüncüsü ise gelir ve servete ek olarak bunların tüketim amacı ile harcanması da ödeme gücünün ayrı bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Günümüzdeki vergileme anlayışına göre, gelirin elde edildiği anda vergilendirilmiş olması elden çıkarıldığı anda bir daha vergilendirilmesine engel değildir, kimi düşünürlere göre, gelir sadece harcandığı anda sahibinin refahına katkıda bulunabilir.⁵⁰

1.2.1.3.2. Artan Oranlılık Yaklaşımı

Vergi oranına bağlı olarak matrah üzerinden hesaplanan vergi miktarları değişiklik gösterebilir. Vergi oranı farklı matrah dilimlerinde farklı hesaplanabilir veya her dilimde aynı oran uygulanabilir. Matrah ne olursa olsun oran değişmiyorsa buna sabit oranlı vergi denilir. Fakat matrah arttıkça oranda artıyorsa burada artan oranlı

⁴⁶ Akdoğan, s.18.

⁴⁷ Budak, Mali Güç, s.104.

⁴⁸ Nadaroğlu, s.364.

⁴⁹ Akdoğan, Gelir Vergisi, s.19.

⁵⁰ Kaynar, s.15

vergiden bahsedilebilir. Artan oranlılık matrahın artmasıyla ortalama vergi oranının yükselmesini ifade etmektedir.⁵¹ Buna göre, sahip olunan mali güç yükseldikçe, vergi ödeme gücü eşit oranlı bir şekilde değil, artan oranlı bir şekilde yükselmektedir.⁵² Artan oranlı vergilemenin amacı, vergilemede dikey adaletin sağlanmasıdır. Başka bir deyişle, artan oranlılığın amacı farklı koşullarda bulunan kişilerin ödeyecekleri verginin sahip oldukları vergi ödeme gücüne göre ayarlanmasıdır. Artan oranlı vergileme vergi adaleti açısından önemli görülmüş ve uygulama alanı bulmuş bir yöntem olmuştur. Bin lira vergi matrahı beyan eden bir mükellef ile yüz bin lira vergi matrahı beyan eden bir mükellefin aynı oranda vergiye tabi tutulması dikey eşitliği sağlamada yetersiz kalacaktır. Zira gelir arttıkça zorunlu ihtiyaçlar karşılandıktan sonra lüks ihtiyaçlar karşılanmaya çalışılır. Gelir arttıkça marjinal fayda azalacak dolayısıyla yüksek gelirden daha çok vergi alınırken alınan verginin hissedilme oranı düşecektir. Az matrah beyan eden daha az gelir elde eden mükellef ise aynı oranı daha çok hissedecektir. Bundan dolayıdır ki artan oranlı vergi uygulaması adaletli olarak algılanır. Ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifesi artan oranlıdır.

1.2.1.3.3. Ayırma İlkesi Yaklaşımı

Ayırma ilkesi gelirin kaynağına bakar. Yani emek üzerinden alınan vergiler ile sermaye üzerinden alınan vergiler açısından adil bir vergi politikası oluşturmak için gelirin kaynağına göre alınan verginin de farklı olmasını savunur. Emek üzerinden alınan vergilerin sermaye üzerinden alınan vergilere kıyasla daha az olması gerektiğini savunur. Gelirin sağlandığı kaynak ve niteliği göz önünde bulundurularak, vergi ödeme gücü açısından emek gelirinin sermaye gelirinden daha güçsüz olduğu ileri sürülerek, vergi adaletinin gerçekleşmesi için emek gelirlerine sermaye gelirlerinden daha düşük

⁵¹ Budak, Mali Güç, s.134.

⁵² Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.224.

vergi oranları uygulanması gerektiği kabul edilmektedir.⁵³ Ayırma ilkesi ile alakalı uzun teorik tartışmalar yapılmıştır. Geline son nokta ise, uygulamada ayırma ilkesine etkin bir biçimde yer verilmediğidir.⁵⁴

1.2.1.4 Verginin Kanuniliği İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Yasama organı, bu ilke uyarınca vergilendirme yetkisini kanun adı verilen yasama tasarrufu aracılığı ile kullanabilmektedir. Böylece temel hak ve özgürlüklere önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda yürütmenin, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma hususlarında herhangi bir asli yetkisi bulunmamaktadır. Ancak usule ilişkin bazı hususlarda, kanunun çizdiği sınırlara bağlı kalarak düzenleme yapma yetkisi mümkündür. Vergilerin kanuniliği ilkesi aynı zamanda, idare tarafından kanunların tam ve zamanında doğru olarak uygulanmasını ifade eden kanuni idare ilkesine de anlam kazandırmaktadır.

Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵⁵

1.2.2. OECD Ülke Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri

Ülkelerin çoğunda vergilemeye ilişkin temel unsurlar anayasalarında yer almıştır. Günümüz anayasalarında genellikle vergilemede adalet ilkesine sınırlı olarak yer verilse

⁵³ Akdoğan, a.g.e., s.186,187

⁵⁴ Akdoğan, Gelir Vergisi, s.33.

⁵⁵ Güneş, s.8

de, ödeme gücü ve eşitlik ilkelerinin vergilemede adaleti sağlamada önemli olduğu söylenebilir. Ülke anayasalarında, vergilemede adalet normunun açık olarak düzenlendiği hükümlere nadiren rastlanmaktadır. Örneğin Hırvatistan Anayasası madde 51/2’de “*Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır*” ve İspanya Anayasası madde 31/1’de “*Herkes adil bir vergi sistemi aracılığıyla kamu harcamalarına katkıda bulunur*” şeklinde vergilemede adalet ile ilgili hükümler yer almaktadır.⁵⁶

ABD Anayasasının 8. Bölümünde yer alan ve daha önce kongrenin yetkilerinden söz ederken de değinilen hükme göre; vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak, Birleşik Devletlerin tümünde aynı gümrük, üretim ve tüketim vergisi uygulamak görevi Kongre’ye verilmiştir.⁵⁷

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin anayasal gelişimi, 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 13. maddesine dayanmaktadır.⁵⁸ Anayasalarında ödeme gücü ilkesinin düzenlendiği ülkelere örnek olarak Avusturya Anayasal Finans Kanunu madde 4’deki “*Kamu gelirleri kişilerin ödeme gücüne uygun alınacaktır*”, Bulgaristan Anayasası madde 60/1’deki “*Vatandaşlar gelir ve servetleriyle orantılı olarak kanunla konulmuş vergi ve diğer yasal yükümlülükleri ödeyeceklerdir*”, Hırvatistan Anayasası madde 51/1’deki “*Herkes, kendi ekonomik gücü ölçüsünde kamu giderlerinin ödenmesine katılır*”, İspanya Anayasası madde 31/1’deki “*Herkes kendi mali olanaklarına göre, kamu harcamalarına katkıda bulunur*”, İsviçre Anayasası madde. 127/2’deki “*verginin özelliği izin verdiği ölçüde ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi uygulanır*”, İtalya Anayasası madde. 53’deki “*herkes, kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur*” ve Yunanistan Anayasası madde. 4/5’deki

⁵⁶ Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, Asa, s.109

⁵⁷ Gök, Biyan, Apak, s.6

⁵⁸ Budak, s.9

“Yunan vatandaşları hiçbir ayırım gözetmeksizin kamu giderlerine ödeme gücüne göre katkıda bulunur” düzenlemeleri gösterilebilir. Ayrıca Arjantin Anayasası madde 4’deki “Federal hükümet, ... nüfusa ölçülü olarak alınan vergilerden kamu harcamalarını sağlar” hükmü, Brezilya Anayasası madde. 145’deki vergi mükelleflerinin, ekonomik kapasitelerine göre sınıflandırılacağı düzenlemesi ve Portekiz Anayasası madde 104/1’deki gelir vergisinin artan oranlı olacağı, ayrıca aile ihtiyaçlarını ve gelirlerini dikkate alacağı hükmü ödeme gücü ilkesini uygulamak bakımından önemlidir.⁵⁹

Vergilemede eşitlik ilkesi ile ilgili anayasasında doğrudan düzenleme bulunan ülke sayısı sınırlıdır. Bunlara örnek olarak Arjantin Anayasası madde 16’daki “Eşitlik vergilendirmenin temelidir”; Hırvatistan Anayasası madde 51/2’deki “Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır”; İspanya Anayasası madde 31/1’deki “Herkes eşitlik ilkeleri temelinde kamu harcamalarına katkıda bulunur”; İsviçre Anayasası madde 127/2’deki “Verginin özelliği izin verdiği ölçüde ... eşitlik ilkesi ... uygulanır”; Kanada Anayasası madde 36/2’deki “Kanada parlamento ve hükümeti makul düzeyde kamu harcamalarını sağlamak için eşitlik ilkesine uygun olarak yeterli geliri toplamaya yönelik vergilendirme yetkisine sahiptir” düzenlemeleri verilebilir. Portekiz Anayasası madde 104/1’deki “Kişisel gelir vergisi, eşitsizlikleri azaltmayı amaçlar...” ve yine aynı maddenin 3. fıkrasındaki “Varlıkların vergilendirilmesi vatandaşlar arasında eşitliğe katkıda bulunur” hükümleriyle ise gelir ve servet vergilerinin eşitlik prensibine dayandığı görülmektedir. Bazı ülkelerin anayasalarında ise ayrımcılık yasaklanarak vergilemede eşitlik prensibine vurgu yapılmaktadır¹²¹. Belçika Anayasası madde 172’deki “Vergiler bağlamında imtiyaz tanınamaz”, Brezilya Anayasası madde 151/I’deki ayrımcı vergi teşvik yasağı ve 151/II’deki eşdeğer

⁵⁹ Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, Asa, s.106-107

durumda olan mükelleflere farklı muamele yasağı buna örnek olarak gösterilebilir.⁶⁰

Tablo 1-1 Ülke Anayasalarında Bazı Vergileme İlkelerinin Görünüm

ÜLKE	ÖDEME GÜCÜ	EŞİTLİK	ADALET
ABD	-	var	-
Almanya	-	var	var
Arjantin	var	var	var
Avustralya	-	var	-
Avusturya	var	var	var
Azerbaycan	-	var	-
Belçika	-	var	var
Brezilya	var	var	-
Bulgaristan	var	var	-
Çek Cumhuriyeti	-	var	-
Danimarka	-	var	-
Endonezya	-	var	-
Fransa	var	var	-
G. Afrika	-	var	-
G. Kore	-	var	-
Hindistan	-	var	-
Hırvatistan	var	var	var
Hollanda	-	var	-
İspanya	var	var	var
İsveç	-	var	-
İsviçre	var	var	var
İtalya	var	var	-
Japonya	-	var	-
Kanada	-	var	-
Kazakistan	-	var	-
Polonya	-	var	-
Portekiz	var	var	var
Rusya	-	var	-
TÜRKİYE	var	var	var
Yunanistan	var	var	-

Kaynak: Feride BAKAR, Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü, s.7

Yukarıdaki tabloda ise çalışmamızın başında anlattığımız vergi ilkelerinden bazılarının ülke anayasalarında ki görünümü verilmiştir. Belirtilen üç ilkede

⁶⁰ Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, Asa, s.106-107

anayasamızda mevcuttur. Anayasalarında bu ilkelere yer veren ülkelerin anayasalarında yer vermeyen ülkelere oranla daha adaletli bir vergi sistemine sahip olduğu anlamına gelmemektedir. Tezin ilerleyen bölümlerinde OECD ülkeleri açısından vergi adaletiyle alakalı kıyaslama yapılacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİDE ADALET KAVRAMININ ANALİZİ

Tezin bu bölümünde vergi mevzuatımızda bulunan vergi türlerinin tanım ve açıklamalarına yer verildikten sonra vergi adaleti kavramı açısından değerlendirilecek, güncel veriler kullanılarak hazırlanan tablolar üzerinden konu açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ ADALETİ

Gelir üzerinden alınan vergiler arada hiçbir vasıta olmadan direk gelir üzerinden alındığı için dolaysız vergiler kapsamına girmektedir. Vergi mevzuatımızda gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki çeşit vergi türü vardır.

2.1.1. Gelir Vergisi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1. madde "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." hükmü ile gelirin tarifini yapmıştır. Bu hükme göre gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir. Kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazancından gelir vergisine konu olan faaliyetleri ile ilgili giderlerin düşürülmesi ile elde edilen safi tutar üzerinden elde edilen kazanç ve iratlar gelir vergisinin konusunu oluşturur. Gelir Vergisi Kanunu 2. maddede ise bu kazanç ve iratların neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

- i. Ticari Kazançlar
- ii. Zirai Kazançlar
- iii. Ücretler
- iv. Serbest Meslek Kazançları

v. Gayrimenkul Sermaye İratları

vi. Menkul Sermaye İratları

vii. Diğer Kazanç ve İratlar

olmak üzere yedi adet gelirin unsurunu oluşturan kazanç ve irat vardır. Gelirin ticari kazancının ne olduğu ise aynı kanunun 37. maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır", denilmiş olup aşağıdaki yedi bent halinde sayılan faaliyetleri de ticari kazanç kapsamına almıştır. Buna göre;

i. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

ii. Coberlik işlerinden;

iii. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

iv. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

v. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

vi. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

vii. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

ticari kazanç sayılmış ayrıca aynı maddede "Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir", denilerek ticari kazancın sınırları belirtilmiştir.

Gelir vergisi kanununa göre ticari kazanç elde eden mükellefler esnaf muafliğından yararlanıp gelir vergisine tabi olmayan ve esnaf muafliğından

yararlanamayıp gelir vergisine tabi olan mükellefler olmak üzere ikiye ayrılır.G.V.K.'ya göre Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise, kazancın tespit usulü bakımından ikiye ayrılmaktadır.

- i. Basit usulde gelir vergisine tabi olanlar
- ii. Gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar.

Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler de birinci sınıf ve ikinci sınıf tacir olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Gelir vergisi kanununun 177. maddesinde ki hadleri kapsayan tüccarlar birinci sınıf, bu hadlerin aşağısında kalan tutarları kapsayan tüccarlar ise ikinci sınıf tacir sayılmıştır. Aynı zamanda her çeşit ticaret şirketleri, kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler ve bilanço esasına göre defter tutmak isteyenler birinci sınıf tacirdir. Basit usule tabi olmanın şartları ise Gelir vergisi kanununun 47. maddesinde genel, 48. maddesinde ise özel şartlar olarak belirtilmiştir. Aynı zamanda aynı kanunun 51. maddesinde basit usulün hududu belirlenmiş ve basit usulden yararlanamayacak olanlar sayılmıştır. Basit usule tabi olmanın getirdiği bir takım avantajlar vardır. Bunlar;

- i. Defter tutulmaz.
- ii. Vergi tevkifatı yapılmaz ve muhtasar beyanname verilmez.
- iii. Geçici vergi ödenmez.
- iv. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.
- v. Ticari kazancın tespitinde amortismanına tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz.
- vi. Alınan ve verilen belgelerin kayıtları mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarındaki bürolarda tutulmaktadır. Ancak, isteyen mükellefler kayıtlarını

hiçbir yerden izin almadan kendileri tutabilecekleri gibi meslek mensuplarına da tutturabilirler.⁶¹

Ticari kazançla ilişkin konunun bütünlüğü açısından daha fazla ayrıntıya girilmeyecek olup, gelir vergisinde yer alan muafiyet ve istisnalara ise tezin son bölümünde değinilecektir.

Zirai faaliyet ise Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır..... Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle işteğal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle işteğal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir." Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre, hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.⁶² Aynı kanunun 53. maddesine göre".....54' üncü maddede yazılı işteğme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla

⁶¹ G.İ.B. Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, s.1

⁶² **Atabey**, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s. 60

traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler...." denildiğinden zirai kazancın vergilendirilmesi tevkifat ve gerçek usul olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ise ücretin tarifi yapılmıştır. Buna göre "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

- i. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
- ii. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- iii. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- iv. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- v. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma

jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

vi. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler."

Ücret geliri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatına tabi değil ise, söz konusu ücret gelirin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.⁶³

Serbest meslek kazancının tarifi aynı kanununun 65. maddesinde yapılmıştır. Buna göre " Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır. İstisna kapsamındaki serbest meslek işlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre, gelir vergisi tevkifatı yoluyla olmaktadır. 18'nci madde kapsamına giren (Telif kazancı istisnası) serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Ödemelerden yapılan gelir vergisi tevkifatı, bu tür gelirler için nihai vergileme olup gelir sahibi açısından başka bir vergisel yükümlülük bulunmamaktadır. İstisna kapsamı dışındaki tüm serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, (Ödemeyi yapanlar GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar olması halinde) %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulur. Ancak tevkifat yapılması, serbest meslek kazancının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanına engel değildir.

⁶³ Atabey, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s. 80

Yıllık beyanname veren serbest meslek erbaplarının, beyanname üzerinden hesapladıkları gelir vergisinden, daha önce tevkifat yoluyla ödedikleri vergiyi mahsup edecekleri tabiidir.⁶⁴

Gayri menkul sermaye iradının tarifi aynı kanunun 70. maddesinde yapılmıştır. Buna göre " Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:

- i. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- ii. Voli mahalleri ve dalyanlar;
- iii. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
- iv. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
- v. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alamenti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

⁶⁴ **Atabey**, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s. 89

- vi. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);
- vii. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
- viii. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Menkul sermaye iradi ise yine aynı kanununun 75. maddesinde tarifi yapılmıştır. Buna göre; " Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir." denilmiş olup on beş bent halinde menkul sermaye iradı olan iratlar açıklanmıştır.

Son olarak diğer diğer ücretliler aynı kanununun 64. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.

- i. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;
- ii. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
- iii. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
- iv. Gayri menkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
- v. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştayın müsbet mütülaasıyla Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Tezin bu bölümünde konunun bütünlüğü açısından gelir unsuru kazanç ve iratlar hakkında daha fazla ayrıntıya girilmeyecek olup vergi adaleti açısından güncel verilerle gelir vergisi değerlendirilecektir.

Ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekle birlikte, gelir vergisi genellikle artan oranlı bir tarifeye göre alınan dolaysız bir vergidir. Gelir vergisi dolaysız, sübjektif vergiler arasında günümüzde en yaygın uygulanan vergidir. Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması, artan oranlılığın uygulanabilmesi bu vergiye adil bir vergi niteliği kazandırmaktadır. Ancak bu artan oranlılığın tespitinde vergiye tabi gelir dilimlerinin çok yüksek olması bu vergi oranlarının etkinliğini ve verimliliğini azaltıcı bir etkiye bulunmaktadır. Vergi oranlarının artırılması belirli bir sınırdan sonra vergi hâsılatında oranların artışı düzeyinde bir hâsılat artışı sağlayamayacağından, vergi oranları ve gelir dilimleri arasındaki büyük farklılık azaltılmaya çalışılmalıdır.⁶⁵

Tablo 2-1 2015 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

12.000 TL'ye kadar	15%
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	20%
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL (ücret gelirlerinde 106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	27%
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL (ücret gelirlerinde 106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	35%

Kaynak: G.İ.B. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi

Yukarıdaki tabloda 2015 yılına ait gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Gelir vergisinin artan oranlı tarifeye sahip olması vergi adaletinin sağlanması açısından gerekli bir uygulamadır. Öte yandan, Türkiye'de 2013 yılı tarifelerine baktığımızda tarifenin üçüncü ve dördüncü diliminde yer alan vergi matrahı ücretler lehine genişletilmiştir. Fakat burada esas sorun yapılan düzenlemenin tüm ücret gelirlerine yönelik olmamasıdır. Bu düzenlemeden en fazla yararlanacak kesim kısmen orta gelirli ile esas itibarıyla üst gelir grubudur. Ülkemizdeki ortalama ücret seviyesi göz önüne alındığında, bu düzenlemenin alt gelir grubunun, hatta milyonlarca asgari

⁶⁵ Sin, s.52

ücretlinin lehine olmadığı rahatlıkla söylenebilir.⁶⁶ Ülkemizde ulaşılan ücret seviyesi düşünüldüğünde, çok az ücretlinin 60.000 TL seviyesine ulaşacağı malumdur. Dolayısıyla mevcut tarife yapısının dar gelirli ücretliler için değil sadece üst gelir grubuna mensup küçük bir ücretli grubu bakımından avantaj olduğu ortadadır.⁶⁷

Burada gelir vergisiyle alakalı istatistiki verilere geçmeden önce sporcu ücretlerinin ve diğer ücretli kapsamında asgari ücretlilerin vergilendirilmesinde vergi adaleti bağlamında eksiklikler olduğu ve mali güce göre ödeme ilkesine tezatlık teşkil ettiğini vurgulamamız gerekmektedir. Şöyle ki Gelir Vergisi Kanunu'na geçici bir madde eklenerek sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin gelir vergisi oranlarında düzenleme yapılmıştır. Buna göre vergi oranları farklılaştırılmış ve sporcunun mali gücüne göre değil, ligdeki konumuna göre vergi ödenmesini getirmiştir. Bu şekildeki düzenleme vergi adaleti ilkesi ve mali güç kavramı bağlamında doğru değildir. Yapılan düzenlemede lig tasnifine göre % 15, % 10 ve % 5 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılması benimsenmiştir. Bir başka anlatımla, lige göre farklı oranlar uygulanarak sporculara bir çeşit muafiyet tanınmaktadır. Yapılacak tevkifat nihai vergilemedir. Ancak, bu hükümler, Anayasa'da ifadesini bulan eşitlik ilkesine aykırıdır. Oysa Anayasanın 73. maddesi, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini öngörmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi Ayrımlı yapmaksızın ücretler açısından artan oranlı bir tarife yer almaktadır. Yapılan düzenlemeyle, bu liglerdeki sporcular açısından diğer vatandaşlara göre farklı oranlar belirlenmektedir. Getirilen düzenleme vergileme ilkelerine aykırıdır.

Diğer ücretli kapsamında asgari ücretlilerin vergilendirilmesi ise şöyledir; Diğer ücretlilerin safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16

⁶⁶ Rakıcı, Tuncer, s. 6

⁶⁷ Yavaşlar, s. 6

yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir. Buna göre, 2015 yılında diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının safi ücreti, 2015 takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan işçilere uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak hesaplanmaktadır.⁶⁸ Buna göre 2015 yılı için bulunan 3.604,50 TL matrah % 15 lik dilime tabi olup, asgari ücretli 2015 yılı için 540,675 TL gelir vergisi ödemektedir. Bu durumda ise asgari ücretli açısından yüksek bir vergi miktarı ortaya çıkmaktadır. Öyle ki bu durum ödeme gücü ilkesi ile çelişmektedir. Aynı zamanda en az geçim indirimi yaklaşımına da tezattır.

2015 mayıs ayı G.İ.B. vergi istatistiklerine göre 1.813.395 faal gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bunların 743.877 si basit usulde vergilendirilmektedir. Yaklaşık olarak gelir vergisi mükelleflerinin yüzde kırk biri basit usulde vergilendirilmektedir. İlerleyen tablolarda göreceğimiz gibi gelir vergisi mükellef sayısı ile aynı orantılı olarak gelir vergisi tahsilatı gerçekleştirilememektedir. Vergide adalet kapsamında önemli olan bu husus tablolarla değerlendirilecektir.

Tablo 2-2 Gelir Vergisi Tahsilatının GSYH' ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri

YILLAR	GSYH	ARTIŞ (%) (1)	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	ARTIŞ (%) (2)	ESNEKLİK (2/1)
1999	104.595.916	48,99	4.936.551	41,78	0,85
2000	166.658.021	59,34	6.212.977	25,86	0,44
2001	240.224.083	44,14	11.579.424	86,37	1,96
2002	350.476.089	45,90	13.717.660	18,47	0,40
2003	454.780.659	29,76	17.063.761	24,39	0,82
2004	559.033.026	22,92	19.689.593	15,39	0,67
2005	648.931.712	16,08	22.817.530	15,89	0,99
2005	648.931.712	16,08	26.849.808	16,29	1,01
2006	758.390.785	16,87	31.727.644	18,17	1,08
2007	843.178.421	11,18	38.061.543	19,96	1,79

⁶⁸ G.İ.B. Ücret Kazançları Vergi Rehberi 2015, s.23

2008	950.534.251	12,73	44.430.339	16,73	1,31
2009	952.558.579	0,21	46.018.360	3,57	16,78
2010	1.098.799.348	15,35	49.385.289	7,32	0,48
2011	1.297.713.210	18,10	59.885.000	21,26	1,17
2012	1.416.798.490	9,18	69.671.645	16,34	1,78
2013	1.567.289.238	10,62	78.726.008	13,00	1,22
2014	1.749.782.267	11,64	91.061.133	15,67	1,35

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tabloda yıllar itibariyle gelir vergisi tahsilatının gayri safi yurt içi hasılaya oranının ve esnekliği verilmiştir. Bu tabloya göre gelir vergisi tahsilatı 2009 ve 2010 yılları en az artış gösterdiği yıllar olmuştur. Günümüze doğru geldikçe yaklaşık olarak her yıl yüzde on beş artmıştır. Dolaysız vergilerden olan gelir vergisinin artan oranlı tarifeye sahip olması vergi adaletini sağlamada etkili bir yöntem olduğu aynı zamanda gelir vergisinin gelir üzerinden alındığı için adaletli bir vergi türü olması nedeniyle gelir vergisi tahsilatlarının daha fazla artırılarak dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerindeki oranını dolaysız vergilerle eşitlenmesi durumu daha adil vergi düzeni oluşturmaya katkı sağlayabilir.

Tablo 2-3 Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
2000	26.503.698	6.212.977	23,4
2001	39.735.928	11.579.424	29,1
2002	59.631.868	13.717.660	23,0
2003	84.316.169	17.063.761	20,2
2004	101.038.904	19.689.593	19,5
2005	119.250.807	22.817.530	19,1
2005	131.948.778	26.849.808	20,3

2006	151.271.701	31.727.644	21,0
2007	171.098.466	38.061.543	22,2
2008	189.980.827	44.430.339	23,4
2009	196.313.308	46.018.360	23,4
2010	235.714.637	49.385.289	21,0
2011	284.490.017	59.885.000	21,0
2012	317.218.619	69.671.645	22,0
2013	367.517.727	78.726.008	21,4
2014	401.605.956	91.061.133	22,7

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tabloda 2000 yılından günümüze gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı verilmiştir. Buna göre 2004 yılından 2009 yılına kadar gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı artarken 2009 yılından sonra düşüş yaşanmış 2014 yılında tekrar artışa geçmiştir. 2014 yılı için bir diğer dolaysız vergi olan Kurumlar vergisinin tahsilat miktarı 35.162.828 bin TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre 2014 yılı için dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %31.5 olarak ortaya çıkar(Servet Vergileri hariç). Bu durumda ise %68,5 dolaylı vergi tahsil edildiği anlamına gelir. Herkesten aynı oranda alınan kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınmadığı dolaylı vergi tahsilatının bu denli fazla oluşu adaletsiz bir vergileme durumunu ortaya çıkarmaktadır. OECD ülkeleri arasında gelir vergisinin dağılımının seyri ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2-4 OECD Ülkeleri Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	14,7	16,0	17,7	17,7	16,0	14,4	14,5	15,5	15,9	15,7
Avusturya	10,3	10,1	12,0	12,2	12,8	11,5	11,6	11,9	12,2	12,3
Belçika	16,7	15,2	16,9	15,2	15,5	14,2	14,5	14,9	15,2	15,9
Kanada	14,2	17,2	17,5	15,8	15,5	14,9	14,2	14,3	14,5	14,5

Şili	..	3,9	4,4	10,4	8,0	5,4	7,5	8,5	8,3	6,9
Çek Cumhuriyeti	..	..	7,4	8,5	7,6	6,9	6,6	6,8	6,9	7,1
Danimarka	23,4	27,5	29,0	28,6	28,2	28,3	28,4	28,4	29,2	29,8
Estonya	..	..	7,7	7,4	7,7	7,4	6,6	6,4	6,7	7,2
Finlandiya	13,8	16,8	19,7	16,3	16,0	14,6	14,5	14,9	14,7	15,2
Fransa	6,6	6,6	10,7	10,1	10,2	8,6	9,1	9,8	10,4	10,9
Almanya	12,8	11,3	10,9	10,9	11,1	10,4	10,0	10,5	11,1	11,3
Yunanistan	4,0	5,0	8,9	7,2	7,2	7,3	6,9	7,0	8,2	7,6
Macaristan	..	..	9,4	10,0	10,3	9,6	7,7	6,1	6,6	6,8
İzlanda	7,4	8,9	14,4	17,6	17,0	15,1	14,8	15,7	16,0	16,8
İrlanda	11,0	12,3	13,5	12,5	11,3	10,7	10,6	10,7	11,4	11,7
İsrail	..	..	14,1	12,7	10,7	9,0	9,0	9,3	9,1	9,7
İtalya	8,9	13,3	13,5	14,1	14,3	13,7	13,6	13,4	14,0	14,5
Japonya	11,4	14,3	9,3	10,4	9,6	8,0	8,3	8,6	9,2	9,8
Kore	4,1	6,1	6,2	7,9	7,6	6,8	6,6	7,3	7,4	7,1
Lüksemburg	14,7	13,4	13,4	12,9	13,4	13,8	13,9	13,4	13,6	13,5
Meksika	4,3	4,2	4,5	4,9	5,1	4,9	5,2	5,3	5,2	6,0
Hollanda	13,3	13,0	9,3	10,3	10,0	10,0	10,1	9,6	9,2	9,1
Yeni Zellanda	21,0	21,7	19,7	21,7	20,2	17,6	16,7	16,8	18,3	17,4
Norveç	17,7	14,4	19,2	20,5	21,2	19,2	20,1	20,8	20,4	18,7
Polonya	..	..	6,8	7,9	8,0	6,8	6,4	6,4	6,6	6,2
Portekiz	4,3	6,8	9,1	8,8	8,9	8,3	8,1	9,1	8,5	11,2
Slovak Cumhuriyeti	..	..	6,9	5,7	6,1	5,1	4,9	5,1	5,2	6,0
Slovenya	..	..	6,8	8,7	8,2	7,5	7,4	7,2	6,9	6,4
İspanya	5,7	9,7	9,5	12,2	9,9	8,9	8,9	9,0	9,6	9,6
İsveç	19,0	20,6	20,0	17,4	15,9	15,5	15,3	14,8	14,5	14,8
İsviçre	10,6	11,2	12,2	12,1	12,6	12,7	12,2	12,5	12,3	12,4
Türkiye	6,9	5,0	7,1	5,7	5,8	5,9	5,6	5,8	6,0	5,9
İngiltere	12,6	13,3	13,5	13,4	13,6	12,4	12,3	12,3	11,8	11,7
ABD	12,7	12,1	14,3	13,1	11,6	9,6	10,2	11,2	11,7	12,0
OECD- Toplam	11,6	12,2	12,2	12,4	12,0	11,0	11,0	11,2	11,4	11,5

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloya göre gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin GSYH ya oranlarına bakıldığında en yüksek oran Danimarka'da gözlemlenmektedir. Onu sırasıyla Norveç,

Yeni Zellanda ve İzlanda takip etmekteyken Türkiye bu anlamda en az orana sahip birkaç ülkeden birisi olmuştur. Öyle ki OECD ülkeleri toplam oranının dahi çok altında kalmıştır. Tablodan şu sonucu çıkarabiliriz adil bir vergi sistemi istiyorsak gelir üzerinden alınan vergi tahsilatını artırmak gereklidir. Fakat Türkiye bu konuda OECD ülkelerinin gerisinde kalmıştır. Peki OECD ülkelerinin toplam vergi gelirlerinin ne kadarı gelir üzerinden alınan vergilere dayanır?

Tablo 2-5 OECD Ülkeleri Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	56,1	57,1	58,1	59,6	59,1	55,9	56,8	59,1	58,1	57,1
Avusturya	26,7	25,5	28,4	30,0	30,8	28,0	28,3	28,9	29,2	29,0
Belçika	41,1	36,9	38,5	35,9	36,1	33,9	34,3	34,8	34,7	35,6
Kanada	46,6	48,6	50,1	49,0	49,0	47,4	46,6	47,1	47,2	47,5
Şili	..	23,2	23,3	45,7	37,5	31,1	38,4	40,1	39,0	34,8
Çek Cumhuriyeti	..	..	22,8	24,8	22,7	21,2	20,2	20,3	20,5	20,8
Danimarka	55,4	60,1	60,3	60,0	60,5	61,0	61,2	61,0	61,9	62,6
Estonya	..	..	24,9	23,7	24,7	21,2	19,9	20,0	20,9	22,7
Finlandiya	39,1	39,2	43,1	39,2	38,9	35,8	35,5	35,4	34,2	34,7
Fransa	16,8	16,1	24,9	23,9	24,1	20,7	21,9	22,7	23,7	24,2
Almanya	35,1	32,4	30,1	31,2	31,5	28,9	28,6	29,5	30,4	31,0
Yunanistan	19,4	19,9	26,8	23,3	23,3	24,7	22,1	21,6	24,3	22,0
Macaristan	..	..	24,3	25,2	26,0	24,5	20,4	16,5	17,1	17,7
İzlanda	25,6	29,7	39,9	45,4	48,5	47,3	44,4	45,5	45,2	49,7
İrlanda	36,5	38,0	43,7	41,0	39,6	39,8	39,8	40,2	41,7	40,4
İsrail	..	..	39,6	36,7	33,3	30,2	29,6	30,2	30,8	31,7
İtalya	31,2	36,5	33,2	33,7	34,4	32,7	32,9	32,3	32,8	33,1
Japonya	46,1	50,2	34,8	36,4	33,6	29,5	30,2	30,2	31,1	32,5
Kore	25,5	32,8	28,8	31,8	31,0	28,7	28,2	30,3	29,9	29,3
Lüksemburg	43,2	39,4	36,1	34,8	36,1	35,5	36,5	35,8	35,3	35,3
Meksika	29,8	27,1	27,3	27,7	24,8	28,6	27,8	27,3	26,3	30,2
Hollanda	32,9	32,3	25,3	28,2	27,2	28,1	27,9	26,8	25,3	24,7
Yeni Zellanda	69,8	59,6	60,0	62,9	60,4	56,8	53,7	53,6	55,5	55,5
Norveç	41,8	35,2	45,0	47,9	50,4	45,8	47,1	48,6	48,2	46,2

Polonya	..	..	20,9	23,0	23,5	21,8	20,4	20,2	20,6	19,5
Portekiz	19,7	25,7	29,8	28,1	28,5	28,1	26,9	28,4	27,2	32,4
Slovak Cumhuriyeti	..	..	20,5	19,8	21,1	17,9	17,8	18,0	18,4	19,9
Slovenya	..	..	18,5	23,3	22,6	20,8	20,2	20,0	19,0	17,5
İspanya	26,0	30,6	28,5	33,5	30,6	30,0	28,3	29,0	29,9	29,4
İsveç	43,5	41,6	40,9	38,8	36,2	35,3	35,6	35,0	34,3	34,5
İsviçre	45,3	47,2	44,2	46,4	47,2	46,9	46,1	46,4	45,6	46,0
Türkiye	51,8	33,5	29,5	23,7	23,9	24,1	21,3	21,0	21,8	20,2
İngiltere	37,8	39,3	39,0	39,4	40,0	38,5	37,5	36,7	35,6	35,4
ABD	49,8	46,0	50,5	48,7	45,7	41,0	42,9	46,6	47,9	47,2
OECD-Toplam	38,2	37,2	35,0	36,0	35,4	33,6	33,2	33,5	33,6	33,7

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloya göre toplam vergi gelirleri içerisinde gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin payı en yüksek yüzde 61,9 ile 2012 yılı için Danimarka'da gerçekleşmiştir. Yani Danimarka vergi gelirlerinin %61,9 unu gelir ve kar üzerinden alınan vergilerden tahsil etmiştir. Danimarka vergi sistemi ve gelir vergisi unsurlarını irdelemek gerekmektedir birlikte Danimarka' da adil verilendirme olduğunu öne sürebiliriz. Burada çalışmamızın ilk bölümlerinde anlatılan yatay adalet olgusunun da gözardı edilmemesi gerekmektedir. Yani kişilerin gelirleri vergilendirilirken ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınması gerekmektedir. Danimarka ile birlikte Avustralya ve Yeni Zellanda da vergilerin büyük kısmını gelir ve kar üzerinden alınan vergilerden tahsil etmiştir. Onları ABD,İsviçre,Norveç,İzlanda ve Kanada takip etmiştir. Türkiye ise tabloya göre en az orana sahip birkaç ülkeden birisi olmuştur. Aynı zamanda OECD ülkeleri ortalama oranının da altında kalmıştır.1980 yılında % 51,8 iken giderek bu oran azalmış 2011 yılında en az seviyesine ulaşmıştır. 201 yılında ise 2011 kıyasla biraz artış göstermiştir.

Tablo 2-6 OECD Ülkeleri Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	44,0	43,0	37,8	36,6	37,5	37,4	38,5	39,4	39,2	39,2
Avusturya	23,2	21,0	22,1	22,5	23,2	22,3	22,5	22,4	22,9	22,9
Belçika	36,4	32,0	31,3	27,8	28,5	28,2	28,2	28,2	27,8	28,6
Kanada	34,1	40,8	36,8	37,1	37,1	35,6	34,9	35,7	36,6	36,6
Çek Cumhuriyeti	..	..	12,9	11,7	10,6	10,7	10,2	10,6	10,6	10,7
Danimarka	52,2	53,2	51,8	51,7	52,5	55,1	51,0	50,7	50,7	54,8
Estonya	..	..	22,1	18,5	19,5	16,0	15,9	16,2	16,4	17,3
Finlandiya	35,7	34,7	30,6	30,2	30,8	31,1	29,5	29,2	29,3	29,3
Fransa	11,6	10,7	18,0	17,1	17,4	17,3	16,9	17,0	18,0	18,6
Almanya	29,6	27,6	25,3	25,0	26,2	25,1	24,2	24,7	25,6	26,1
Yunanistan	14,9	14,1	14,5	14,9	15,1	16,3	14,1	14,7	20,6	17,6
Macaristan	..	..	18,6	18,2	19,4	18,9	17,1	13,2	13,8	14,1
İzlanda	23,1	26,9	34,8	33,9	36,0	37,9	36,5	37,6	37,4	38,3
İrlanda	32,0	33,1	32,0	30,3	30,1	31,2	30,8	32,0	33,2	31,9
İsrail	..	..	29,0	23,0	22,1	20,0	18,5	18,4	18,4	18,0
İtalya	23,1	26,3	24,8	25,6	26,8	26,9	27,2	26,9	27,2	26,6
Japonya	24,3	27,8	21,1	19,6	19,9	20,0	18,6	18,4	18,6	19,2
Kore	11,5	20,0	14,6	16,7	15,0	14,2	14,3	14,8	15,0	15,3
Lüksemburg	27,0	23,5	18,3	20,0	21,8	20,7	21,1	22,3	21,9	22,8
Hollanda	26,3	24,7	15,2	19,9	19,2	22,8	22,3	21,5	20,2	19,5
Yeni Zeland	61,6	48,0	43,1	42,1	40,7	41,0	37,7	36,9	37,7	38,0
Norveç	28,5	26,2	24,1	22,2	21,6	24,3	23,6	23,1	23,4	24,5
Polonya	..	..	13,5	15,1	15,6	14,6	14,1	13,8	14,1	14,0
Portekiz	..	15,9	17,7	17,0	17,3	18,8	17,8	18,6	18,5	22,6
Slovak Cumhuriyeti	..	..	9,9	8,7	9,4	8,4	8,1	8,7	9,2	9,6
Slovenya	..	..	15,0	14,7	15,8	15,8	15,2	15,4	15,5	14,2
İspanya	20,4	21,7	18,7	20,1	21,3	21,7	21,5	22,5	22,6	22,4
İsveç	41,0	38,5	33,3	30,9	29,8	28,9	28,0	27,7	28,2	28,4
İsviçre	38,9	32,9	29,7	31,9	31,1	32,0	32,2	31,3	31,7	31,5
Türkiye	43,5	26,8	22,2	17,0	16,5	16,4	14,0	13,5	14,4	13,9
İngiltere	29,4	29,4	29,3	30,0	30,0	30,4	28,8	28,1	27,5	27,7
ABD	39,1	37,0	41,8	37,9	38,2	33,7	33,2	37,3	37,7	38,7

OECD-Toplam	31,3	29,4	25,3	24,6	24,9	24,8	24,0	24,1	24,5	24,8
--------------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tabloda önceki tablolara aynı doğrultuda verileri göstermektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı ülkemizde yıllar itibariyle düşüş göstermiştir. 1980 yılında 43,5 olan bu oran 2011 yılında 13,5 e kadar gerilemiştir. 2012 yılında ise tekrar artış göstermiş ve 14,4 oranına yükselmiştir. Tablodan anlaşılacağı üzere dolaysız vergi tahsilatı 2000 li yıllarda azalmıştır. Buna paralel olarak o ise aynı yıllarda dolaylı vergi tahsilat oranlarının arttığını ilerleyen tablolarımızda göreceğiz. 50,7 oranla Danimarka toplam vergi gelirine göre en çok gelir üzerinden vergi toplayan ülke konumundadır. Aynı şekilde ABD, Yeni Zelanda, İrlanda, Avustralya ve Kanada 'da bu oran yüksek çıkmıştır.

2.1.2. Kurumlar Vergisi

5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 1. maddesi kimlerin kurumlar vergisi mükellefi olduğunu saymıştır. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabiidir. Aynı maddenin devamında ".....Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur." denilmektedir. Bilindiği üzere gelir vergisinin konusuna giren yedi gelir unsuru vardı. Bunlar ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret kazancı, gayri menkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer ücret ve kazançlardır. O halde KVK 1. maddede belirtilen kurumların bu kazançları kurum kazancını oluşturur ve kurumlar vergisine tabiidir. Genel olarak kurum, bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş bir insan topluluğunu ifade etmektedir. Kurumlar vergisi ise, bu topluluk ya da tüzel kişilerin kazançları üzerinden

alınan bir vergidir.⁶⁹ KVK 2. maddesi 1. maddede belirtilen kurumların tanımlarına yer vermiştir. 3. madde ise tam ve dar mükellefiyete ilişkin bilgiler vermektedir. Buna göre

i. Tam mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

ii. Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. KVK'nın "Beyan esası" başlıklı 14. maddesinde de; kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmektedir.⁷⁰ Gelir vergisi subjektif dolaysız, kurumlar vergisi ise objektif dolaysız bir vergidir. Buna rağmen bazılarında göre kurumlar vergisi yükümlüsünün hukuki niteliği hariç gelir vergisinin devamıdır.⁷¹ Kurumlar vergisinin varlığı, gelir vergisinin bütünlüğünü ve doğruluğunu korumaktadır.⁷² 03.06.1949 tarihinden beri yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.06.2006 tarihinde kabul edilmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Kanuni düzenleme ile Kurumlar Vergisi Oranı yüzde 30'dan yüzde 20'ye indirilmiş, böylece tüzel kişiler üzerindeki vergi yükü önemli ölçüde azaltılmıştır.⁷³ Kurumlar vergisi devlete rahatça gelir sağlayan bir kaynak oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler arasında gelir vergisinden sonra hasılat açısından ikinci sırada kurumlar vergisi yer almaktadır. G.İ.B. 2015 yılı Mayıs ayı vergi

⁶⁹ Kanlı, s.60

⁷⁰ Vural, Kurumlar Vergisi Rehberi, s.184

⁷¹ Nadaroğlu, s. 345

⁷² Akalın, s. 344

⁷³ Kanlı,a.g.e. s.60

istatistiklerine göre 685.368 faal kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde kurumlar vergisi vergi adaleti açısından güncel verilerle değerlendirilecek olup muafiyet ve istisnalara son bölümde değinilecektir.

Tablo 2-7 Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH' ya Göre Esneklikleri (1998 Bazlı)

YILLAR	GSYH	ARTIŞ (%) (1)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	ARTIŞ (%) (2)	ESNEKLİK (2/1)
1999	104.595.916	48,99	1.549.525	107,05	2,19
2000	166.658.021	59,34	2.356.787	52,10	0,88
2001	240.224.083	44,14	3.675.665	55,96	1,27
2002	350.476.089	45,90	5.575.495	51,69	1,13
2003	454.780.659	29,76	8.645.345	55,06	1,85
2004	559.033.026	22,92	9.619.359	11,27	0,49
2005	648.931.712	16,08	11.401.986	18,53	1,15
2005	648.931.712	16,08	13.583.291	18,89	1,17
2006	758.390.785	16,87	12.447.354	-8,36	-0,50
2007	843.178.421	11,18	15.718.474	26,28	2,35
2008	950.534.251	12,73	18.658.195	18,70	1,47
2009	952.558.579	0,21	20.701.805	10,95	51,43
2010	1.098.799.348	15,35	22.854.846	10,40	0,68
2011	1.297.713.210	18,10	29.233.725	27,91	1,54
2012	1.416.798.490	9,18	32.111.820	9,85	1,07
2013	1.567.289.238	10,62	31.434.581	-2,11	-0,20
2014	1.749.782.267	11,64	35.162.828	11,86	1,02

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Kurumlar vergisi tahsilatının yıllar itibariyle GSYH ya esnekliğini gösteren bu tabloya göre Türkiye'de her yıl bu oran artmamıştır. 2006 ve 2013 yıllarında azalış göstermiştir. 2000 li yıllarında başında yüzde elliler seviyesinde üst üste dört yıl kurumlar vergisi tahsilatı artmıştır. Aynı yıllarda GSYH da büyük artış göstermiş ve dolayısıyla esneklik bir ile iki arasında kalmıştır. 2007 ve 2011 yıllarında ise kurumlar vergisi tahsilatı yüzde yirmi yedi seviyesinde artmıştır. Fakat aynı oranlarda GSYH da arttığı için esnekliğe bu artış yansımamıştır. Esnekliğin en çok arttığı sene ise 2009 yılı olmuştur. Aynı yılda kurumlar vergisi tahsilatı %10,95 artarken GSYH %0,21 artmıştır.

Tablo 2-8 Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
2000	26.503.698	2.356.787	8,9
2001	39.735.928	3.675.665	9,3
2002	59.631.868	5.575.495	9,3
2003	84.316.169	8.645.345	10,3
2004	101.038.904	9.619.359	9,5
2005	119.250.807	11.401.986	9,6
2005	131.948.778	13.583.291	10,3
2006	151.271.701	12.447.354	8,2
2007	171.098.466	15.718.474	9,2
2008	189.980.827	18.658.195	9,8
2009	196.313.308	20.701.805	10,5
2010	235.714.637	22.854.846	9,7
2011	284.490.017	29.233.725	10,3
2012	317.218.619	32.111.820	10,1
2013	367.517.727	31.434.581	8,6
2014	401.605.956	35.162.828	8,8

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloda 2000 li yıllarda kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle verilmiştir. Buna göre yıllar itibariyle inişli çıkışlı seyir göstermiştir. En düşük oran 2006 yılında 8,2 iken 2013 ve 2014 yıllarında da 8,6 ve 8,8 ile düşük kalmıştır. 2.3. numaralı tabloda gösterilen 2014 yılı için gelir vergisinin aynı oranının 22,7 olduğuna göre dolaysız vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki

payı 31,5 olarak hesaplanmaktadır. Bu oran ise vergi adaletinin sağlanması için düşük kalmaktadır. OECD ülkeleri açısından kurumlar vergisi istatistikleri ise aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 2-9 OECD Ülkeleri Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	3,2	4,0	6,2	6,8	5,8	4,8	4,7	5,2	5,2	4,9
Avusturya	1,4	1,4	2,0	2,3	2,4	1,6	1,9	2,2	2,2	2,2
Belçika	1,9	2,0	3,1	3,4	3,3	2,4	2,6	2,8	3,0	3,1
Kanada	3,5	2,5	4,3	3,4	3,3	3,3	3,2	3,1	2,9	3,0
Şili	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Çek Cumhuriyeti	..	..	3,2	4,5	4,1	3,4	3,2	3,2	3,3	3,4
Danimarka	1,4	1,7	3,2	3,7	3,2	2,3	2,7	2,7	3,0	2,7
Estonya	..	..	0,9	1,6	1,6	1,8	1,3	1,2	1,4	1,7
Finlandiya	1,2	1,9	5,7	3,7	3,3	1,9	2,4	2,6	2,1	2,4
Fransa	2,0	2,2	3,0	2,9	2,8	1,4	2,1	2,5	2,5	2,5
Almanya	2,0	1,7	1,8	2,2	1,9	1,4	1,5	1,7	1,8	1,8
Yunanistan	0,8	1,4	4,0	2,4	2,4	2,4	2,4	2,1	1,1	1,3
Macaristan	..	..	2,2	2,8	2,6	2,2	1,2	1,2	1,3	1,4
İzlanda	0,7	0,8	1,2	2,4	1,8	1,7	0,9	1,7	1,9	2,2
İrlanda	1,4	1,6	3,6	3,2	2,7	2,3	2,4	2,2	2,3	2,4
İsrail	..	..	3,8	4,1	3,1	2,5	2,6	2,9	2,7	3,5
İtalya	2,2	3,7	2,8	3,7	3,6	3,0	2,7	2,6	2,8	3,2
Japonya	5,4	6,4	3,7	4,8	3,9	2,6	3,2	3,4	3,7	4,0
Kore	1,8	2,4	3,0	3,7	3,9	3,4	3,2	3,7	3,7	3,4
Lüksembur	5,5	5,4	6,6	5,5	5,3	5,7	5,9	5,1	5,2	48,8
Meksika	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Hollanda	2,7	3,0	3,7	3,0	3,0	1,9	2,0	1,9	1,9	1,9
Yeni Zellanda	2,3	2,4	4,1	4,9	4,4	3,4	3,8	4,1	4,7	4,4
Norveç	5,7	3,7	8,9	11,0	12,1	9,0	10,0	10,9	10,5	8,8
Polonya	..	..	2,4	2,7	2,7	2,3	2,0	2,0	2,1	1,8
Portekiz	..	2,1	3,7	3,5	3,5	2,7	2,7	3,1	2,7	3,4
Slovak Cumhuriyeti	..	..	2,6	2,9	3,1	2,5	2,5	2,4	2,4	2,9

Slovenya	..	..	1,1	3,2	2,5	1,8	1,8	1,7	1,2	1,2
İspanya	1,1	2,8	3,0	4,5	2,7	2,1	1,7	1,7	2,0	2,0
İsveç	1,1	1,5	3,7	3,5	2,8	2,8	3,3	3,1	2,6	2,6
İsviçre	1,5	1,7	2,4	2,8	3,0	2,8	2,7	2,8	2,8	2,8
Türkiye	0,6	1,0	1,8	1,6	1,8	1,9	1,9	2,1	2,0	1,9
İngiltere	2,8	3,4	3,4	3,2	3,4	2,6	2,9	2,9	2,7	2,5
ABD	2,7	2,4	2,5	2,9	1,9	1,7	2,3	2,2	2,5	2,2
OECD- Toplam	2,3	2,5	3,4	3,7	3,4	2,7	2,8	2,9	2,9	2,9

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloya göre kurum üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payının 2012 yılı için ortalaması 2,9 olarak hesaplanmıştır. Türkiye ise 2012 yılında 2,0 oranla ortalamanın gerisinde kalmıştır. Aynı zamanda bu alanda en az orana sahip ülkelerden birisidir. Kurum üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payı en fazla olan ülke ise 2012 yılı için 10,5 oranla Norveç olmuştur. Norveç'i Avustralya ve Yeni Zelanda takip etmiştir. Türkiye'de bu oran ise yıllar itibariyle artış göstermiştir.

Tablo 2-10 OECD Ülkeleri Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	12,2	14,1	20,2	23,0	21,6	18,5	18,3	19,7	18,9	18,0
Avusturya	3,5	3,6	4,6	5,8	5,8	4,0	4,6	5,2	5,3	5,1
Belçika	4,7	4,8	7,2	8,0	7,6	5,6	6,0	6,6	6,8	6,9
Kanada	11,6	7,0	12,2	10,6	10,4	10,6	10,6	10,3	9,5	9,7
Şili	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Çek Cumhuriyeti	..	..	9,9	13,1	12,1	10,5	10,0	9,7	9,9	10,1
Danimarka	3,2	3,7	6,6	7,7	6,9	4,9	5,9	5,8	6,3	5,6
Estonya	..	..	2,9	5,2	5,1	5,2	4,0	3,8	4,5	5,5
Finlandiya	3,4	4,5	12,5	9,0	8,1	4,7	6,0	6,2	4,9	5,4
Fransa	5,1	5,3	6,9	6,8	6,7	3,5	5,0	5,7	5,6	5,7
Almanya	5,5	4,8	4,8	6,2	5,4	3,7	4,3	4,7	4,8	4,9
Yunanistan	3,8	5,5	12,0	7,9	7,8	8,1	7,7	6,5	3,3	3,9
Macaristan	..	..	5,7	7,0	6,6	5,7	3,3	3,3	3,4	3,6

İzlanda	2,5	2,8	3,3	6,1	5,2	5,2	2,7	5,0	5,4	6,0
İrlanda	4,5	4,9	11,7	10,7	9,5	8,6	9,0	8,2	8,4	8,4
İsrail	..	..	10,6	11,8	9,8	8,3	8,5	9,5	8,9	11,4
İtalya	7,8	10,0	6,9	8,8	8,6	7,0	6,6	6,3	6,5	7,2
Japonya	21,8	22,4	13,8	16,8	13,7	9,6	11,6	11,8	12,5	13,2
Kore	11,0	12,8	14,1	15,1	15,9	14,4	13,9	15,5	14,9	14,0
Lüksemburg	16,2	15,8	17,8	14,8	14,4	14,8	15,4	13,5	13,4	12,4
Meksika	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Hollanda	6,6	7,5	10,1	8,4	8,1	5,3	5,6	5,4	5,1	5,2
Yeni Zellanda	7,8	6,5	12,4	14,2	13,1	11,0	12,2	12,9	14,1	14,1
Norveç	13,3	9,0	20,9	25,7	28,8	21,5	23,5	25,5	24,8	21,7
Polonya	..	..	7,4	7,9	7,9	7,2	6,3	6,4	6,6	5,5
Portekiz	..	8,0	12,1	11,0	11,2	9,3	9,1	9,8	8,7	9,9
Slovak Cumhuriyeti	..	..	7,7	10,1	10,7	8,7	8,9	8,5	8,4	9,5
Slovenya	..	..	3,1	8,6	6,8	5,0	5,0	4,6	3,4	3,3
İspanya	5,1	8,8	8,9	12,5	8,4	7,2	5,6	5,5	6,4	6,2
İsveç	2,5	3,1	7,6	7,8	6,4	6,4	7,6	7,3	6,1	6,2
İsviçre	6,4	7,1	8,8	10,8	11,1	10,5	10,2	10,5	10,5	10,5
Türkiye	4,1	6,7	7,3	6,8	7,3	7,7	7,3	7,5	7,4	6,3
İngiltere	8,4	9,9	9,7	9,4	10,0	8,1	8,8	8,6	8,1	7,7
ABD	10,8	8,9	8,7	10,8	7,5	7,3	9,8	9,3	10,2	8,5
OECD- Toplam	7,6	7,9	9,6	10,6	10,0	8,4	8,5	8,7	8,5	8,5

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tabloda 2012 yılı için Türkiye'de kurum üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %7,4 ile OECD ülkeleri ortalama oranının altına düştüğü görülmektedir. Türkiye'de bu oran zaman zaman düşüş gösterse de genele baktığımızda artış eğilimi gösterdiğini söyleyebiliriz. Diğer ülkelerle kıyasladığımızda Türkiye orta sıralarda yer almaktadır. Kurum üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki en yüksek pay Norveç'e aittir.

2.2. HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ ADALETİ

Harcama üzerinden alınan vergiler aynı zamanda dolaylı vergiler sınıfında girmektedir. Mal ve hizmet için yapılan harcamalar üzerinden alınan bu vergi türleri şu şekilde sayabiliriz. Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi, Damga Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Harçlar. Harcama vergileri; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler üzerinden veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergilerdir.

2.2.1. Katma Değer Vergisi

Daha önce de belirtildiği gibi, Türkiye’de vergilendirmede ilke olarak «vergî ödeme gücü» esas alınmaktadır. Ödeme gücünün göstergelerinden biri elde edilen «gelir» iken, diğer bir göstergesi, bu gelirin “harcanması”dır. Dolayısıyla doğrudan doğruya kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi yanında, harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Kolay bir vergileme tekniğine sahip olan ve fazla masraf gerektirmeyen bu vergiler, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını göz önüne almadıklarından vergi adaletinin sağlanması bakımından olumsuzluklarla doludur. Lüks mallar üzerinden zaruri nitelikteki mallara göre daha fazla vergi alarak, ödeme gücü ilkesini korumaya çalışması bir olumluluk ise de, hangi malların lüks olduğu yönündeki tespitin zorluğu bu uygulamayı büyük ölçüde olanaksız kılmaktadır.⁷⁴

Katma Değer Vergisi konusu ve kapsamı itibarıyla yayılı muamele vergilerinden olup, teorik ve teknik üstünlükleri ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş olanıdır. Çok aşamalı ve yayılı satış vergisi niteliğinde olup; mal veya hizmetin her el

⁷⁴ Akdoğan, s.51

değiştirilmesinde eklenen değer üzerinden tarh edilen bir satış vergisidir.⁷⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler K.D.V.' nin konusunu oluşturur. Vergiyi doğuran olay ise malın teslimi veya hizmetin yapılması anında ortaya çıkmaktadır. Katma değer vergisi uygulamasında üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır.⁷⁶ KDV' de kanuni oran %10 iken uygulamada %1,%8 ve %18 olmak üzere üç oranı vardır. Bakanlar Kurulu bu oranı %1' e kadar indirmeye ve dört katına kadar artırmaya yetkilidir. KDV kolay uygulanabilir vergi olması, kaynak sağlamada etkili olduğundan dolayı ülkemizde yoğun olarak kullanılmıştır. Fakat KDV aynı zamanda tarafsız oluşu herkesten aynı oranda alınması kişilerin ekonomik ve ailevi gibi özelliklerin dikkate alınmayışı gibi olumsuz özelliklere sahip olması nedeniyle gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkisi vardır. Vergi adaleti kavramına terstir zira adaletsiz bir vergi türüdür. Kolay yansıtılabildiğinden tüketici üzerinde kalır. Maalesef ki bu kadar olumsuz özelliği olmasına rağmen kaynak sağlayıcı ve kolay uygulanabilme özelliği sebebiyle ülkemizde en çok uygulanan vergi türlerinin başında gelmektedir. Aşağıda ki tablolardan bu durum daha iyi anlaşılacaktır.

Tablo 2-11 KDV Tahsilatının GSYH' ya Göre Esneklikleri(Bin TL)

		DAHİLDE ALINAN	İTHALDE ALINAN	TOPLAM	ARTIŞ	ESNEKLİK
YILLAR	GSYH	KATMA DEĞER VER. TAHSİLATI	KATMA DEĞER VER. TAHSİLATI	KDV TAHSİLATI	(%)	
					4	4/1
1999	104.595.916	2.433.262	1.731.072	4.164.334	52,81	1,08

⁷⁵ Arslan, s.3

⁷⁶ Bilici, s.243

2000	166.658.021	4.487.808	3.891.746	8.379.554	101,22	1,71
2001	240.224.083	7.289.544	5.149.317	12.438.861	48,44	1,10
2002	350.476.089	11.542.749	8.857.452	20.400.201	64,00	1,39
2003	454.780.659	15.389.547	11.641.552	27.031.100	32,50	1,09
2004	559.033.026	18.666.461	15.658.747	34.325.208	26,98	1,18
2005	648.931.712	20.401.096	17.879.333	38.280.429	11,52	0,72
2005	648.931.712	22.038.878	20.224.772	42.263.650	12,70	0,79
2006	758.390.785	25.291.023	25.432.537	50.723.560	20,02	1,19
2007	843.178.421	28.965.495	26.495.628	55.461.123	9,34	0,84
2008	950.534.251	30.085.656	29.980.574	60.066.230	8,30	0,65
2009	952.558.579	34.034.036	26.135.212	60.169.248	0,17	0,81
2010	1.098.799.348	39.438.999	36.210.987	75.649.986	25,73	1,68
2011	1.297.713.210	46.860.118	48.690.345	95.550.463	26,31	1,45
2012	1.416.798.490	53.150.720	50.005.155	103.155.875	7,96	0,87
2013	1.567.289.238	61.144.841	62.733.522	123.878.363	20,09	1,89
2014	1.749.782.267	66.124.317	64.390.536	130.514.853	5,36	0,46

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloda 1999 yılından itibaren dahilde ve ithalde alınan KDV tahsilatları, artış oranları ve GSYH' ya esneklikleri verilmiştir. Dolaylı vergilerin en bilindik ve en çok vergi tahsilatı yapılan vergilerin başında gelen KDV tahsilatları yıllar itibariyle sürekli artmıştır. 2000 li yılların başında ilk üç yıl yüksek bir artış göstermiş 2003 yılında neredeyse 1999 yılının tahsilatının sekiz katına ulaşılmıştır. 2010 ve 2013 yıllarındaki artışlarda dikkat çekicidir. KDV tahsilatlarının bu denli artması ise vergi adaletini iyice bozmaktadır. Konunun başında da söylediğimiz gibi KDV uygulaması kolay kaynak sağlayıcı ama bir o kadar da adaletsiz bir vergi türüdür. Türkiye'de vergi adaletinin sağlanması ise dolaylı vergi uygulaması ve oranlarında düzenleme yapılması buradan oluşan açığın ise dolaysız vergilerden giderilmesi yoluna gidilmesi ile dolaylı ve dolaysız vergi tahsilat rakamlarının birbirine yaklaşması ile gerçekleştirilebilir.

Tablo 2-12 KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)

	VERGİ GELİRL. TAHSİL.	DAHİLDE ALINAN K.D.V. TAHSİL.	VERGİ GELİRL. İÇİNDEKİ (%)'Sİ	İTHALDE ALINAN K.D.V. TAHSİL.	VERGİ GELİRL. İÇİNDEKİ (%)'Sİ	TOPLAM K.D.V. TAHSİL.	VERGİ GELİRL. İÇİNDEKİ (%)'Sİ
1999	14.802.280	2.433.262	16,4	1.731.072	11,7	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	4.487.808	16,9	3.891.746	14,7	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	7.289.543	18,3	5.149.317	13,0	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	11.542.749	19,4	8.857.452	14,9	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	15.389.547	18,3	11.641.552	13,8	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	18.666.461	18,5	15.658.747	15,5	34.325.208	34,0
2005	119.250.807	20.401.096	17,1	17.879.333	15,0	38.280.429	32,1
2005	131.948.778	22.038.878	16,7	20.224.772	15,3	42.263.650	32,0
2006	151.271.701	25.291.023	16,7	25.432.537	16,8	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	28.965.495	16,9	26.495.628	15,5	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	30.085.656	15,8	29.980.574	15,8	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	34.034.036	17,3	26.135.212	13,3	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	39.438.999	16,7	36.210.987	15,4	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	46.860.118	16,5	48.690.345	17,1	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	53.150.720	16,8	50.005.155	15,8	103.155.875	32,5
2.013	367.517.727	61.144.841	16,6	62.733.522	17,1	123.878.363	33,7
2014	401.605.956	66.124.317	16,5	64.390.536	16,0	130.514.853	32,5

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloda bu defa KDV'nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı verilmiştir. Genel itibariyle bu oran inişli çıkışlı grafik sergilemesine rağmen %30 civarında seyretmiştir. KDV'nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı oran olarak aynı oranda seyretmesine rağmen miktar olarak sürekli artmıştır. Dahilde alınan KDV ile ithalde alınan KDV hem oran hem miktar olarak birbirine yakın seyir takip etmiştir. Yalnızca KDV 'nin %30 larda paya sahip olduğu düşünüldüğü ve diğer harcama

üzerinden alınan vergilerinde eklenmesi ile dolaylı vergi oranı %60 ları bulmaktadır.

KDV 'nin vergi gelirleri içerisinde büyük bir yer tutması ve ödeme gücüne bakılmaksızın her mükelleften aynı miktarda alınması adalet ve ödeme gücü ilkesine ters bir durumdur. Anayasanın 5. Maddesinde Devletin temel amaç ve görevlerinden birisinin de insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak olduğu belirtildiğinden aslında KDV uygulamasında bu maddenin göz ardı edildiğini söyleyebiliriz.

2.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir⁷⁷ ÖTV'de vergi üretimin ilk aşamasında alınmakta, malların bundan sonra nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan diğer aşamalar vergi dışında kalmaktadır. Yani, ilk aşamada alınan ÖTV, fiyatın içine gizlenmiş olarak tüketiciye yansıtılmış olmaktadır.⁷⁸ ÖTV kapsamına giren mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında ÖTV Kanunu'na ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV Kanunu'nun uygulanmasında hüküm ifade etmemektedir.

12.06 2002 tarihinde yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 . maddesi”

i. (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından

⁷⁷ Turhan, s.260

⁷⁸ Bilici, s.265

teslimi,

- ii. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
- iii. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- iv. (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir." ifadesi ile ÖTV' nin konusunu açıklamıştır. Bahsi geçen kanuna ekli listede yer alan (I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışıdır. Petrol ürünleri ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı liste, (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir. (II) sayılı listede, ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile bahsi geçen vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir. (III) sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışıdır. Bu listede; kolalı gazoz, alkollü içkiler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almaktadır. (IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listedeki mallar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, itriyat ve parfümeri

ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofraya ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fildişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayımlar olarak sayılabilir. ÖTV dolaylı vergi sınıfı içerisinde yer alır. Aslına bakıldığında KDV gibi kişilerin ailevi ve ekonomik durumlarını göz önüne almayı ve herkese aynı oranda uygulanışı bakımından adaletsiz bir vergi türü olarak görünmesinin yanı sıra lüks tüketim malları üzerinden bir defaya mahsusu alındığından ne kadar adil olup olmadığı tartışmalıdır.

2.2.3. Damga Vergisi

Damga vergisi bir tüketim vergisidir. Konusunu üretim aşamasından tüketime kadar el değiştiren mal, hizmet ve servet unsurlarına hukuki nitelik kazandırmak için düzenlenen vesikalar ve kâğıtlar oluşturmaktadır.

Tablo 2-13 Damga Vergisine Tabi Kağıtlar ve Oranları (2015)

Damga Vergisine Tabi Kağıtlar	
I. Akitlerle ilgili kağıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:	
• 1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 9,48)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,89)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 9,48)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 9,48)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,89)
6. (Değişik: 5766/10-b md.) (Yürürlük: 6/6/2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,89)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:	
1. Tahkimnameler	(45,30 TL)
2. Sulhnameler	(45,30 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri	(254,40 TL)
(Belli parayı ihtiva edenler dahil)	
II. Kararlar ve mazbatalar	

1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 9,48)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(45,30 TL)
2. (Değişik : 5766/10-c md.) (Yürürlük : 6/6/2008) İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları	(Binde 5,69)
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar	
1. Ticari ve mütedavil senetler:	
a) Emtia senetleri:	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(15,80 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(9,30 TL)
ac) İyda senedi	(1,70 TL)
ad) Taşıma senedi	(0,60 TL)
b) Konşimentolar	(9,30 TL)
c) Deniz ödücü senedi	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 9,48)
2. Ticari belgeler:	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(15,80 TL)
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:	
ba) Bilançolar	(35,00 TL)
bb) Gelir tabloları	(16,90 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(16,90 TL)
c) Barnameler	(1,70 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(7,00 TL)
e) Ordinolar	(0,60 TL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(7,00 TL)
IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar	
1. Makbuzlar:	
a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar	(Binde 9,48)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (Ek: 5766/10-ç md.) (Yürürlük: 6/6/2008) (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir):	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(0,60 TL)
b) Vergi beyannameleri:	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(45,30 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(60,50 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(29,90 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(29,90 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(29,90 TL)

c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(60,50 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(22,30 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirimleri	(22,30 TL)
f) (Ek:5838/15 md.)(Yürürlük: 28/02/2009)Elektronik ortamda birlikte verilen muhtasar beyanname ve sigorta prim bildirgesinden sadece muhtasar beyanname için	(35,50 TL)
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümelemleri.	(0,60 TL)

Kaynak: www.gib.gov.tr

Yukarıdaki tabloda damga vergisine tabi kağıtlar ve 2015 yılı için oran ve miktarları gösterilmektedir. Bazı kağıt ve belgeler için oran uygulanmakta iken bazıları için belirli miktarlar üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

2.2.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Verginin konusu banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden ya da hesaben aldıkları paralardır. Döviz büroları verginin yasal yükümlüsü olarak öngörülmemiştir. Vergi, gerçekte bu kurumlar tarafından hizmetlerden yararlananlara hizmet bedeliyle birlikte yansıtılır.⁷⁹ BSMV'de bankanın iç işlemleri, T.C. Halk Bankası tarafından KOBİ'lere, esnaf ve sanatkarlara verilen krediler, kooperatifler aracılığı ile verilen konut kredileri istisna kapsamındadır.⁸⁰

2.2.5 Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesi ile bazı haberleşme hizmetleri özel iletişim vergisinin kapsamına alınmıştır. Verginin mükellefi, 406 sayılı Kanun uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev ve imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı

⁷⁹ Bilici , s.267

⁸⁰ Bilici, s.268

kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı katma değer vergisi matrahını teşkil eden unsurlardan oluşmaktadır.

Sayılan vergi türleriyle birlikte şans oyunları vergisi ve gümrük vergisi de harcama üzerinden alınan vergiler sınıfına girmektedir. Harcama üzerinden alınan vergilerle alakalı daha fazla ayrıntıya girilmeyecek olup indirim, muafiyet ve istisna gibi vergi adaletini ilgilendiren konular ise tezin son bölümünde değerlendirilecektir. Bu bölümde mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerle alakalı veriler üzerinden vergi adaleti konusuna değinilecektir.

Tablo 2-14 Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	8,1	7,8	8,7	7,9	7,5	7,6	7,4	7,1	7,7	7,8
Avusturya	12,2	12,4	12,0	11,2	11,2	11,5	11,5	11,4	11,5	11,7
Belçika	10,9	10,8	10,9	10,6	10,4	10,5	10,7	10,6	10,9	10,8
Kanada	9,9	9,1	8,5	7,7	7,4	7,5	7,5	7,5	7,5	7,4
Şili	..	10,7	12,0	10,0	10,8	9,6	10,0	10,5	10,7	10,8
Çek Cumhuriyeti	..	..	10,2	10,3	10,6	10,8	10,8	11,3	11,5	11,7
Danimarka	15,9	15,1	15,5	15,9	15,2	14,9	14,8	14,9	14,8	15,4
Estonya	..	..	11,9	12,9	11,6	14,2	13,3	13,2	13,6	13,0
Finlandiya	12,5	14,0	13,3	12,6	12,4	12,9	13,0	13,8	14,2	14,5
Fransa	12,0	11,6	11,1	10,5	10,4	10,4	10,5	10,7	10,8	10,8
Almanya	9,9	9,3	10,2	10,2	10,2	10,7	10,3	10,4	10,4	10,2
Yunanistan	8,5	11,2	12,0	11,3	11,3	10,6	12,1	12,9	12,7	13,5
Macaristan	..	..	15,7	14,9	14,7	15,5	16,0	15,8	16,8	16,9
İzlanda	17,3	15,5	16,0	15,6	13,0	11,4	11,7	12,0	12,4	10,2
İrlanda	13,2	13,6	11,8	11,1	10,6	9,9	9,9	9,4	9,5	9,7
İsrail	..	..	11,8	12,2	12,0	11,7	12,2	12,2	11,6	11,9
İtalya	7,6	10,2	11,3	10,5	10,2	10,2	10,8	10,8	10,9	11,5
Japonya	4,0	3,9	5,1	5,1	5,1	5,1	5,2	5,3	5,3	5,3
Kore	10,2	8,2	8,2	7,8	7,8	7,6	7,9	7,5	7,7	7,5
Lüksemburg	7,4	8,5	10,1	10,2	10,3	10,7	10,3	10,4	10,8	10,9
Meksika	7,4	8,6	8,8	9,3	12,3	8,6	9,7	10,6	10,7	9,8
Hollanda	10,2	10,7	10,8	11,3	11,1	10,8	11,1	10,8	10,7	10,9

Yeni Zelanda	6,7	12,2	11,4	10,9	11,3	11,3	12,3	12,5	12,6	12,0
Norveç	15,0	14,6	13,5	12,2	10,9	11,7	11,8	11,3	11,1	11,1
Polonya	..	..	11,8	12,9	13,0	11,6	12,3	12,4	11,6	11,5
Portekiz	10,2	11,7	12,1	12,8	12,5	11,1	11,8	12,5	12,4	12,9
Slovak Cumhuriyeti	..	..	12,2	11,1	10,5	10,4	10,1	10,5	9,9	10,4
Slovenya	..	..	13,8	13,0	13,0	13,3	13,6	13,5	13,9	14,7
İspanya	4,6	9,0	9,9	9,2	8,0	6,8	8,4	8,2	8,5	9,2
İsveç	10,5	12,4	12,1	12,0	12,2	12,7	12,7	12,4	12,3	12,2
İsviçre	5,4	4,9	6,2	5,8	5,9	5,9	6,0	6,0	6,2	6,0
Türkiye	3,4	4,2	10,1	11,5	11,0	11,2	12,5	12,6	12,4	13,5
İngiltere	9,8	10,5	11,1	9,9	9,8	9,4	10,1	10,9	10,9	10,8
ABD	4,5	4,6	4,6	4,5	4,4	4,2	4,3	4,4	4,4	4,4
OECD- Toplam	9,5	10,2	11,0	10,7	10,5	10,4	10,7	10,8	10,9	11,0

Kaynak:G.İ.B Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tabloda mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki payı verilmiştir. Buna göre Türkiye için 2000 li yıllarda gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları OECD ülkelerinin ortalama oranının altında kalmışken burada tam tersi bir durum gözlenmektedir. Türkiye'de mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler sürekli arttığı gibi GSYH içindeki payıda sürekli artmıştır. Türkiye OECD ülkelerine göre bu anlamda en yüksek orana sahip ülkelerden birisi olmuştur.

Tablo 2-15 Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	31,1	27,8	28,7	26,8	27,6	29,4	28,7	27,1	28,1	28,4
Avusturya	31,5	31,5	28,5	27,6	27,1	28,1	28,0	27,8	27,6	27,5
Belçika	27,0	26,1	24,9	24,9	24,4	24,9	25,3	24,8	24,9	24,2
Kanada	32,6	25,8	24,2	24,0	23,4	23,8	24,4	24,5	24,5	24,2
Şili	..	62,9	63,8	43,8	50,6	55,9	51,3	49,3	50,1	54,0
Çek Cumhuriyeti	..	..	31,5	29,9	31,5	33,3	33,2	33,7	33,9	34,3
Danimarka	37,5	33,0	32,1	33,3	32,5	32,1	31,8	31,9	31,4	32,3

Estonya	..	..	38,5	41,6	37,2	40,6	40,2	41,5	42,2	41,0
Finlandiya	35,3	32,5	29,0	30,2	30,2	31,6	31,8	32,9	33,1	33,2
Fransa	30,4	28,4	25,9	24,9	24,7	25,2	25,1	24,9	24,5	24,1
Almanya	27,1	26,7	28,1	29,2	29,0	29,8	29,4	29,1	28,4	28,0
Yunanistan	41,2	44,5	36,3	36,6	36,2	36,0	39,0	39,8	37,8	39,1
Macaristan	..	..	40,5	37,7	37,2	39,8	42,6	42,9	43,7	44,0
İzlanda	59,9	51,3	44,1	40,4	37,0	35,5	35,2	34,7	35,1	33,5
İrlanda	43,7	41,9	38,2	36,3	37,2	36,5	37,2	35,1	34,9	33,6
İsrail	..	..	33,3	35,2	37,3	39,3	40,0	39,5	39,2	39,0
İtalya	26,5	28,0	27,9	25,3	24,6	24,5	25,9	26,1	25,5	26,1
Japonya	16,3	13,7	19,3	18,0	17,9	19,1	18,7	18,4	18,0	17,6
Kore	62,7	44,3	38,4	31,3	31,6	32,0	33,9	31,4	31,2	30,7
Lüksemburg	21,8	25,1	27,2	27,5	27,7	27,6	27,0	27,7	28,1	28,4
Meksika	51,2	55,3	53,0	53,1	59,2	50,2	52,6	54,1	54,5	49,8
Hollanda	25,3	26,4	29,2	31,0	30,3	30,6	30,7	30,0	29,3	29,6
Yeni Zeland	22,3	33,6	34,7	31,7	33,8	36,6	39,5	39,8	38,3	38,4
Norveç	35,3	35,5	31,8	28,5	25,8	27,9	27,6	26,4	26,3	27,4
Polonya	..	..	36,1	37,5	38,1	37,0	39,3	39,1	36,2	35,9
Portekiz	46,5	44,2	39,6	40,7	39,8	37,8	39,4	38,9	39,7	37,3
Slovak Cumhuriyeti	..	..	36,2	38,4	36,4	36,7	36,5	37,2	35,4	34,4
Slovenya	..	..	37,6	35,0	35,6	36,7	37,0	37,3	37,9	40,1
İspanya	20,7	28,4	29,6	25,4	24,9	22,9	26,8	26,1	26,6	28,1
İsveç	24,0	25,0	24,6	26,6	27,7	28,9	29,4	29,3	29,1	28,6
İsviçre	23,0	20,7	22,3	22,3	22,3	21,8	22,7	22,1	22,9	22,2
Türkiye	25,6	27,9	42,0	47,7	45,5	45,7	47,7	45,2	45,0	46,1
İngiltere	29,2	31,0	31,9	29,1	28,9	29,0	30,8	32,5	32,9	32,9
ABD	17,6	17,4	16,0	16,7	17,3	18,2	18,2	18,4	17,9	17,4
OECD-Toplam	32,5	32,9	33,1	32,0	32,1	32,5	33,1	32,9	32,8	32,7

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Bu tabloda ise mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı verilmiştir. Türkiye 2000' li yıllarda toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %45-%48 arası mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerden sağlamıştır. OECD ülkeleri 2000' li yıllarda toplam vergi gelirlerinin ortalama %32-%34 arası mal ve hizmet üzerinden

alınan vergilerden sağlamıştır. Türkiye'nin bu anlamda oranları yüksek çıkmıştır. OECD ülkeleri ortalama oranına en yakın ülke ise İngiltere olduğu gözlemlenmektedir. Burada hassas bir denge vardır. mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler uygulaması kolay ve gelir getirici vergilerdir. Bir o kadar da adaletsiz vergi türleridir. O halde hem kolay uygulanabilirliği sebebiyle vergi gelirleri içerisinde çok yer tutması adaletsizliğe sebebiyet verecek, adil vergi türü olmadıklarından uygulama alanı daraltılması ise kaynak azalışına yol açacaktır. Burada hassas bir denge gözetilmelidir. ABD ve Japonya ise bu istatistikte en düşük oranlara sahip iki ülke olmuştur.

Tablo 2-16 Tüketim Vergilerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	27,8	23,4	26,2	24,3	24,9	26,5	25,6	24,1	23,3	23,8
Avusturya	30,3	29,9	26,9	26,0	25,5	26,5	26,3	26,1	26,0	25,8
Belçika	25,7	24,7	23,1	23,3	22,8	23,4	23,7	23,2	23,5	22,8
Kanada	24,6	24,4	22,8	22,4	21,7	22,1	22,8	22,8	22,8	22,5
Şili	..	60,4	60,6	41,6	48,1	52,6	48,5	46,4	47,1	50,7
Çek Cumhuriyeti	..	..	29,3	27,9	29,5	31,2	31,2	31,8	32,0	32,5
Danimarka	35,7	31,5	30,4	31,5	30,7	30,2	29,9	30,0	29,6	29,7
Estonya	..	..	37,4	40,3	35,9	39,4	39,1	40,4	41,2	39,9
Finlandiya	35,0	32,1	28,3	29,4	29,3	30,6	30,8	31,9	32,1	32,1
Fransa	29,5	27,5	25,2	24,2	23,9	24,4	24,4	24,2	23,7	23,4
Almanya	25,9	25,8	27,1	28,2	28,0	28,7	28,4	28,1	27,3	26,9
Yunanistan	38,2	42,5	33,0	33,5	33,2	32,6	36,3	37,0	34,9	34,7
Macaristan	..	..	39,9	36,9	36,4	38,7	41,5	41,9	42,6	42,9
İzlanda	58,7	49,2	39,5	36,1	33,9	33,3	33,1	33,1	33,5	31,8
İrlanda	43,0	40,3	36,5	34,5	34,9	33,8	34,3	32,5	32,3	30,6
İsrail	..	..	30,9	32,6	34,5	36,5	37,0	36,6	36,4	36,3
İtalya	25,2	25,3	25,0	22,8	22,0	21,8	23,2	23,2	22,7	23,0
Japonya	14,1	12,0	17,0	15,9	15,8	16,9	16,7	16,5	16,2	15,9
Kore	61,5	43,0	36,7	30,3	30,6	30,9	32,8	29,4	29,2	28,8
Lüksemburg	21,2	24,6	26,8	27,0	27,3	27,0	26,6	27,2	27,7	28,0
Meksika	50,3	54,8	52,1	52,0	58,3	49,1	51,7	53,3	53,9	49,2

Hollanda	23,2	24,0	26,4	28,0	27,3	27,3	27,3	26,6	26,0	26,4
Yeni Zellanda	21,4	31,6	32,4	29,4	31,5	34,0	37,0	37,2	35,9	35,9
Norveç	34,4	34,1	29,4	26,8	24,4	26,4	26,2	25,1	25,0	25,9
Polonya	..	..	34,6	36,3	36,8	35,5	37,9	37,8	35,0	35,1
Portekiz	45,0	43,4	38,7	39,8	38,9	36,6	38,3	37,6	38,3	35,2
Slovak Cumhuriyeti	..	..	34,1	35,7	33,7	33,8	33,7	34,5	32,7	31,6
Slovenya	..	..	35,8	33,3	34,1	35,1	35,4	35,7	36,0	37,5
İspanya	20,7	26,5	27,2	23,6	23,0	21,0	24,8	24,3	24,9	26,4
İsveç	22,6	24,0	24,0	25,7	26,7	27,8	28,4	28,2	28,1	27,5
İsviçre	21,3	18,9	20,4	19,5	19,8	19,3	19,9	19,4	20,2	19,5
Türkiye	25,2	27,5	40,6	45,6	43,5	43,6	45,8	43,5	43,2	44,3
İngiltere	27,9	29,4	30,5	28,0	27,6	27,6	29,5	31,2	31,6	31,7
ABD	15,3	14,9	13,8	13,9	14,4	15,3	15,3	15,4	15,0	14,6
OECD-Toplam	30,9	31,3	31,3	30,2	30,3	30,6	31,3	31,1	30,9	30,7

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Bu sefer tüketim vergilerinin toplam vergiler içindeki payı verilmiştir. Harcama üzerinden alınan vergi türleri için verilen diğer istatistiklerde olduğu gibi bu verilerde aynı orantıdadır. Türkiye' de tüketim üzerinden alınan vergilerin payı OECD ülkeleri içerisinde en yüksek orana sahip ülkelerin başında gelmektedir. Öyle ki OECD ülkeleri ortalamasının bir buçuk kat üzerinde gerçekleşmiştir. ABD ve Japonya diğer istatistikte olduğu gibi bu istatistikte de en az orana sahip ülkeler olmuştur. Bu ülkeler için bakılacak kıstas kişi başına düşen vergi, toplam vergi gelirlerinin GSYH oranı gibi verilere bakılarak ne kadar adil ve etkin bir vergi sistemi olup olmadığı yorumlarını yapabiliriz. Yani hem dolaylı vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı az hem de vergi gelirleri yeterli düzeyde ise adil ve etkin bir vergi sisteminden söz edebiliriz. Servet üzerinden alınan vergilerden sonra bu istatistiklere de yer verilecektir.

2.3. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ ADALETİ

Vergi yapısı gelişmeleri izlendiğinde, servetin vergilendirilmesinin, toplam vergi

gelirleri içinde eskiden daha fazla önem taşıdığı, buna karşılık çağdaş vergi sistemlerinde bu kategorinin nisbi öneminin azaldığı gözlenmektedir. Bununla birlikte, gerek hâsılat gerek adalet düşünceleriyle servet vergileri uygulaması sürdürülmektedir. Servet mal varlığına ilişkin bir stok durumunu ifade eder.⁸¹ Kişilerin belli bir anda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul malların tamamı veya bir kısmının değerleri üzerinden alınan servet vergileri, ödeme gücünün önemli bir göstergesi olan serveti vergilemeyi amaçlamaktadır.⁸² Türkiye' de uygulanan servet vergileri Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Emlak Vergisi olmak üzere üç tanedir. Servet üzerinden alınan vergiler başlıklar halinde açıklandıktan sonra bölüm sonunda ki tablolardan adalet açısından değerlendirilecektir.

2.3.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununu 1. maddesine göre Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler Motorlu Taşıtlar Vergisine tabiidir. Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

2.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1. maddesine göre Türkiye

⁸¹ Öncel, s.355

⁸² Akdoğan, s.51

Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Veraset ve İntikal vergisi uygulamasında vergiyi doğuran olay, Kanunun 2'nci maddesinde tanımı yapılan malların veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız bir surette intikal etmesidir.⁸³ 2015 yılı için vergi tarifesi aşağıda verilmiştir.

Tablo 2-17 Veraset ve İntikal Vergisi Oranları (2015)

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 200.000 TL için	1	10
Sonra gelen 480.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.060.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.900.000 TL için	7	25
Matrahın 3.640.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: G.İ.B. Mirasçıları Vergisel Yükümlülükleri Rehberi

Vergi Usul Kanununun 16 ncı maddesine göre ölümle birlikte beyanname verme ve bildirim sürelerine üç ay eklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, ölüm olayından sonra mirasçıların bildirimde bulunmaları için süre dört ay olmaktadır.

2.3.3. Emlak Vergisi

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1. maddesinde " Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu Kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir." ve 2. maddesinde " Bu kanundaki bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu Kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve

⁸³ G.İ.B. Mirasçıları Vergisel Yükümlülükleri Rehberi s.2

benzerleri bina sayılmaz". denildiğinden Emlak Vergisi arazi, arsa ve bina için ödenmektedir. Bu tür taşınmazı olan bir yurttaş, emlak vergisi vermekle yükümlüdür. Aynı kanunun 3. maddesine göre ise bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Paylı mülkiye halinde malik olanlar hisseleri oranında elbirliğiyle mülkiyette ise malikler vergiden müteselsilen sorumludur. Emlak Vergisinin şimdiye kadar anlattığımız vergi türlerinden ayıran bir özelliği vardır. Buraya kadar anlatılan vergi türlerinin tahakkuk ve tahsilat ilgili vergi dairelerince yapılmaktadır. Fakat Emlak vergisi belediyeler tarafından tahakkuk ve tahsilatı sağlanır. Emlak Vergisi Kanunu 8. maddede ise verginin nispeti açıklanmıştır. Buna göre" Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamaz. Bu hüküm binaların inşalarının

sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanır."

Servet vergileri içerisinde yer alan muafiyet ve istisnalara son bölümde değinilecek olup, bu aşamada vergi adaleti açısından güncel veriler değerlendirilecektir.

Tablo 2-18 Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	2,0	2,5	2,7	2,6	2,2	2,5	2,4	2,3	2,4	2,6
Avusturya	1,1	1,1	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,7
Belçika	1,3	1,6	2,1	3,1	3,0	2,9	3,1	3,1	3,3	3,5
Kanada	2,8	3,5	3,3	3,4	3,4	3,6	3,5	3,3	3,3	3,2
Şili	..	1,0	1,3	1,1	1,2	0,8	0,7	0,8	0,9	0,8
Çek Cumhuriyeti	..	..	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5
Danimarka	2,5	1,9	1,6	1,8	1,9	1,8	1,9	1,9	1,8	1,8
Estonya	..	..	0,4	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Finlandiya	0,7	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2	1,3
Fransa	1,9	2,6	2,9	3,3	3,2	3,3	3,5	3,6	3,8	3,8
Almanya	1,2	1,2	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9
Yunanistan	0,9	1,2	2,0	1,6	1,7	1,4	1,0	1,8	1,9	2,6
Macaristan	..	..	0,7	0,8	0,9	0,8	1,2	1,1	1,2	1,3
İzlanda	1,8	2,5	2,8	2,4	2,1	2,1	2,3	2,3	2,5	2,5
İrlanda	1,6	1,5	1,7	2,4	1,8	1,5	1,6	1,8	1,9	2,1
İsrail	..	..	3,1	3,1	2,9	2,8	2,9	2,9	2,7	2,7
İtalya	1,1	0,8	1,9	2,0	1,8	2,6	2,0	2,2	2,7	2,7
Japonya	2,0	2,7	2,8	2,6	2,7	2,7	2,7	2,8	2,7	2,7
Kore	1,3	2,2	2,7	3,2	2,9	2,8	2,6	2,7	2,6	2,5
Lüksemburg	1,9	2,8	3,9	3,6	2,8	2,6	2,7	2,6	2,7	2,8
Meksika	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Hollanda	1,4	1,5	2,0	1,7	1,5	1,4	1,4	1,2	1,1	1,2
Yeni Zelanda	2,4	2,5	1,7	1,8	1,9	2,1	2,1	2,1	2,1	1,9
Norveç	0,7	1,2	1,0	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
Polonya	..	..	1,1	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,4
Portekiz	0,3	0,7	1,1	1,3	1,2	1,1	1,1	1,1	1,2	1,1
Slovak Cumhuriyeti	..	..	0,6	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Slovenya	..	..	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
İspanya	1,0	1,7	2,1	2,9	2,3	2,0	2,0	1,9	2,0	2,2
İsveç	0,4	1,7	1,7	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1
İsviçre	1,9	2,0	2,5	2,1	2,0	2,0	2,0	1,9	1,8	1,8

Türkiye	0,7	0,3	0,8	0,9	0,9	0,9	1,1	1,1	1,2	1,4
İngiltere	4,0	2,8	4,0	4,3	4,0	4,0	4,0	3,9	3,9	4,0
ABD	2,7	3,0	2,9	3,1	3,1	3,2	3,1	3,0	2,9	2,9
OECD- Toplam	1,5	1,8	1,8	1,9	1,7	1,7	1,7	1,7	1,8	1,9

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Dolaysız vergi kategorisi içerisine giren servet vergilerinin gelir ve harcama üzerinden alınan vergi türlerine kıyasla GSYH içindeki payı daha az yer tutmaktadır. Servet vergileri içerisinde en fazla tahsilat sağlanan vergi türü ise Motorlu Taşıtlar Vergisidir. Tabloya bakıldığında OECD ülkeleri ortalama oranı yıllar itibariyle fazla değişiklik göstermemiştir. 2012 yılı için bu oran 1,8 olarak hesaplanmıştır. Türkiye her yıl OECD ülkeleri ortalama oranının altında kalmıştır. Son yıllarda Türkiye'de bu oran 1,1 ve 1,2 arasında değişmiştir. Tüm yıllara baktığımızda ortalama İngiltere, Fransa ve ABD ülkelerinde servet vergilerinin GSYH içindeki payı diğer OECD ülkelerine nazaran daha fazla olmuştur.

Tablo 2-19 Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2011	2012	2013
Avustralya	7,8	9,0	8,8	8,9	8,2	9,5	8,6	8,7	9,4
Avusturya	2,9	2,7	1,3	1,4	1,3	1,3	1,2	1,3	1,7
Belçika	3,1	3,8	4,7	7,2	7,0	7,0	7,3	7,4	7,8
Kanada	9,1	10,0	9,5	10,6	10,8	11,3	10,9	10,6	10,4
Şili	..	6,2	7,0	4,9	5,4	4,8	4,0	4,3	4,1
Çek Cumhuriyeti	..	..	1,4	1,2	1,1	1,1	1,5	1,5	1,4
Danimarka	5,9	4,3	3,3	3,9	4,2	4,0	4,2	3,9	3,9
Estonya	..	..	1,3	0,7	0,9	1,0	1,0	1,0	1,0
Finlandiya	1,9	2,4	2,4	2,6	2,6	2,6	2,6	2,8	2,9
Fransa	4,8	6,3	6,9	7,9	7,6	8,0	8,4	8,5	8,4
Almanya	3,3	3,4	2,3	2,5	2,3	2,3	2,4	2,4	2,5
Yunanistan	4,6	4,6	6,1	5,3	5,5	6,2	7,0	7,2	7,6
Macaristan	..	..	1,7	2,0	2,2	2,1	3,1	3,2	3,4
İzlanda	6,3	8,4	7,9	6,1	6,1	6,5	6,7	7,1	6,9
İrlanda	5,3	4,6	5,7	8,0	6,2	5,3	6,1	6,4	7,1
İsrail	..	..	8,5	8,9	9,1	9,4	9,4	9,0	8,8
İtalya	3,7	2,3	4,6	4,9	4,3	6,2	5,3	6,2	6,2
Japonya	8,2	9,4	10,5	9,0	9,4	10,1	9,7	9,1	8,8
Kore	8,0	11,8	12,4	12,8	11,9	11,6	11,4	10,6	10,3

Lüksemburg	5,7	8,3	10,6	9,7	7,4	6,7	7,0	7,1	7,3
Meksika	1,9	1,5	1,4	1,7	1,4	1,7	1,5	1,5	1,5
Hollanda	3,6	3,7	5,3	4,7	4,2	4,0	3,4	3,0	3,4
Yeni Zeland	7,9	6,8	5,3	5,3	5,9	6,5	6,6	6,3	6,1
Norveç	1,7	2,9	2,3	2,8	2,8	2,9	2,8	2,9	3,0
Polonya	..	..	4,3	4,1	4,2	4,3	4,0	4,2	4,4
Portekiz	1,4	2,7	3,7	4,1	3,7	3,6	3,4	3,3	3,3
Slovak Cumhuriyeti	..	..	1,8	1,3	1,3	1,5	1,4	1,5	1,5
Slovenya	..	..	1,7	1,6	1,5	1,6	1,6	1,7	1,7
İspanya	4,6	5,5	6,3	8,0	7,0	6,6	6,0	6,3	6,7
İsveç	0,9	3,5	3,4	2,4	2,3	2,4	2,4	2,4	2,5
İsviçre	8,3	8,4	9,0	7,9	7,4	7,4	7,0	6,6	6,7
Türkiye	5,4	2,3	3,2	3,8	3,6	3,6	4,1	4,2	4,6
İngiltere	12,0	8,2	11,6	12,6	11,6	12,2	11,6	11,8	12,3
ABD	10,7	11,6	10,2	11,5	12,3	14,1	12,6	12,1	11,3
OECD-Ortalama	5,3	5,7	5,5	5,6	5,4	5,6	5,5	5,5	5,6

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloda servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gösterilmiştir. Toplam vergi gelirlerinden servet vergilerine en çok payı ayıran ülkeler ABD, İngiltere, Kore, Japonya, Kanada ve İsrail olmuştur. Türkiye ise diğer dolaysız vergi türlerinde olduğu gibi yine OECD ortalamasının altında kalmıştır. Son yıllarda Türkiye için bu oran 4,1 ve 4,2 oranlarında seyretmektedir. Dikkat edilirse buraya kadar olan tablolardan şu sonuçlar çıkmaktadır. Türkiye tüm dolaylı vergi türlerinde OECD ülkeleri ortalamasının üstünde ve tüm dolaysız vergi türlerinde ise OECD ortalamasının altında kalmıştır. Bu anlamda OECD ortalamalarının tutturulması hatta dolaylı vergi türleri itibariyle fiili durumun tam tersi ortalamanın altında seyredilmesi, dolaysız vergi türleri itibariyle bu ortalamaların üstüne çıkılması aynı zamanda Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının birbirlerine yaklaştırılması bir yandan daha adil bir vergi sistemi doğurur bir yandan ise hazine gelir kaybına uğramaz. Sadece dolaylı vergilerin payının düşürülmesi adaletli olmakla birlikte hazineyi gelir kaybına uğratacağından aynı oranda dolaysız vergi artışı

sağlanmalıdır. Fakat dolaysız vergi artışında ise hassas dengeler gözetilmelidir. Laffer eğrisinde anlatıldığı gibi mükellefler ödemeye razı olduğu maksimum vergiyi ödedikten sonra artık vergiden kaçınma ve kaçakçılık yollarına başvurmaktadır. Aynı zamanda istihdam yaratan ve ekonomiyi canlandıran özel sektör faaliyetlerinin de vergi yükü altında ezilmemelidir. Aşağıda vergi adaletini ilgilendiren birkaç tablo ve yorumları yer almaktadır.

Tablo 2-20 GSYH, Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü

YILLAR	GSYH (1998 BAZLI) (1)	VERGİ GELİRLERİ (* (2)	VERGİ YÜKÜ (%) (2/1)
2002	350.476.089	65.188.479	18,6
2003	454.780.659	89.893.112	19,8
2004	559.033.026	111.335.368	19,9
2005	648.931.712	131.948.778	20,3
2006	758.390.785	151.271.701	19,9
2007	843.178.421	171.098.466	20,3
2008	950.534.251	189.980.827	20,0
2009	952.558.579	196.313.308	20,6
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,9
2012	1.416.798.490	317.218.619	22,4
2013	1.567.289.238	367.517.727	23,4
2014	1.749.782.267	401.605.956	23,0

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tablodan GSYH ve vergi gelirlerinin sürekli olarak arttığını gözlemliyoruz. Bunun yanı sıra vergi gelirleri yılların çoğunda GSYH dan daha fazla artmıştır. Bunun neticesinde ise vergi yükü ufak inişler hariç sürekli yükselme eğilimi göstermiştir. 2006

ve 2008 yıllarında düşüş gösteren vergi yükü 2002 yılında 18,6 iken 2013 yılında 23,4 oranına yükselmiştir. 2014 yılında ise 23,0 oranına gerilemiştir. Kurumlar vergisi oranının %20 gelir vergisi oranının artan tarifeyle bağlı olarak %15-%35 arası değiştiği ve KDV oranlarının %1,%8 ve %18 olduğu düşünüldüğünde vergi yükünün 23,0 oranında olması doğaldır. Adil bir vergilendirme için önemli olan vergi yükünün hangi vergi türleri itibariyle daha çok yüklenildiğidir.

Tablo 2-21 OECD Ülkeleri Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı(2012)

	Gelir ve Kar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Avustralya	58,1	0,0	5,2	8,6	28,1	0,0	..
Avusturya	29,2	34,1	6,9	1,3	27,6	0,5	0,3
Belçika	34,7	32,1	0,0	7,5	24,9	0,0	0,8
Kanada	47,2	15,5	2,1	10,6	24,5	0,1	..
Şili	39,0	6,5	0,0	4,3	50,1	0,2	..
Çek Cumhuriyeti	20,5	43,6	0,0	1,5	33,9	0,0	0,5
Danimarka	61,9	1,9	0,6	3,8	31,4	0,0	0,3
Estonya	20,9	35,3	0,0	1,0	42,2	0,0	0,5
Finlandiya	34,2	29,6	0,0	2,8	33,1	0,1	0,2
Fransa	23,7	37,4	3,2	8,5	24,5	2,5	0,2
Almanya	30,4	38,3	0,0	2,4	28,4	0,0	0,4
Yunanistan	24,3	32,0	0,0	5,6	37,8	0,0	0,2
Macaristan	17,1	32,8	2,4	3,2	43,7	0,5	0,2
İzlanda	45,2	10,4	0,9	7,1	35,1	1,4	..
İrlanda	41,7	15,3	0,6	7,0	34,9	0,0	0,5
İsrail	30,8	17,1	3,9	9,0	39,2	0,0	..
İtalya	32,8	30,3	0,0	6,3	25,5	4,8	0,3
Japonya	31,1	41,6	0,0	9,1	18,0	0,3	..
Kore	29,9	24,7	0,3	10,6	31,2	3,4	..
Lüksemburg	35,3	29,3	0,0	7,1	28,1	0,2	0,1
Meksika	26,3	14,9	1,6	1,5	54,5	1,2	..
Hollanda	25,3	41,2	0,0	3,0	29,3	0,3	0,9
Yeni Zelanda	55,5	0,0	0,0	6,2	38,3	0,0	..
Norveç	48,2	22,6	0,0	2,9	26,3	0,0	..
Polonya	20,6	37,8	0,8	3,9	36,2	0,4	0,3
Portekiz	27,2	28,3	0,0	3,9	39,7	0,6	0,3
Slovak Cumhuriyeti	18,4	43,9	0,0	1,6	35,4	0,0	0,6
Slovenya	19,0	40,8	0,2	1,8	37,9	0,0	0,4

İspanya	29,9	35,8	0,0	6,3	26,6	1,0	0,4
İsveç	34,3	23,6	10,3	2,4	29,1	0,1	0,3
İsviçre	45,6	24,9	0,0	6,6	22,9	0,0	..
Türkiye	21,8	27,2	0,0	4,2	45,0	1,7	..
İngiltere	35,6	19,1	0,0	11,9	32,9	0,0	0,5
ABD	47,9	22,3	0,0	11,8	17,9	0,0	..
OECD-Toplam	33,6	26,2	1,1	5,5	32,8	0,6	0,4

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

2012 yılı için OECD ülkeleri vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki payını gösteren tabloya baktığımızda OECD ortalaması gelir ve kar üzerinden alınan vergilerde 33,6 iken harcama üzerinden alınan vergilerde 32,8 olarak hesaplanmıştır. Aynı zaman da emlak vergisi oranı da 5,5 olarak hesaplanmıştır. Türkiye'de ise durum daha önce anlattıklarımıza paraleldir. gelir ve kar üzerinden alınan vergilerde 21,8 iken harcama üzerinden alınan vergilerde 45,0 olarak gerçekleşmiştir. Aynı zamanda emlak vergisi ise 4,2 olarak gerçekleşmiştir. Tabloya göre ülkelerin çoğunda ise gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin oranı harcama üzerinden alınan vergilerin oranından fazladır.

Tablo 2-22 OECD Ülkeleri Toplam Vergi Gelirleri (Milyon ABD Doları)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	292 333	283 960	260 489	330 114	403 032	430 544	419.702
Avusturya	156 696	176 728	162 896	159 369	176 105	169 884	182.101
Belçika	200 454	222 585	204 035	205 224	226 662	219 346	234.337
Kanada	477 195	481 504	437 789	499 185	546 652	563 139	567.080
Şili	39 445	38 357	29 691	42 508	53 292	57 028	55.285
Çek Cumhuriyeti	64 752	78 828	66 605	67 447	75 914	69 986	71.403
Danimarka	152 315	164 199	148 370	148 638	159 453	151 787	159.835
Estonya	6 914	7 561	6 860	6 473	7 279	7 279	7.920
Finlandiya	106 020	116 705	102 948	101 074	115 064	109 598	117.733

Fransa	1 128 950	1 230 932	1 113 166	1 100 488	1 227 341	1 182 624	1.265.267
Almanya	1 200 204	1 319 923	1 232 432	1 195 235	1 339 773	1 288 330	1.367.726
Yunanistan	99 337	109 595	98 029	93 117	93 868	84 154	83.372
Macaristan	54 890	61 771	50 545	48 712	51 432	48 830	51.224
İzlanda	8 299	6 177	4 104	4 420	5 049	5 007	5.535
İrlanda	81 953	78 067	63 053	58 456	63 433	60 536	67.365
İsrail	60 642	68 372	61 343	71 009	79 800	76 483	88.872
İtalya	918 818	990 937	915 116	883 418	942 751	894 465	937.523
Japonya	1 241 928	1 350 407	1 365 456	1 509 557	1 702 088	1 748 370	1.500.394
Kore	278 198	247 262	213 243	254 457	288 988	302 941	317.220
Lüksemburg	18 290	20 400	19 543	19 816	22 115	21 676	23.625
Meksika	183 266	227 702	153 422	194 607	227 645	231 826	247.925
Hollanda	302 714	340 511	303 905	302 329	320 789	299 165	316.917
Yeni Zellanda	47 061	43 674	37 281	44 947	51 871	56 768	60.188
Norveç	169 015	190 895	159 035	179 489	209 571	211 599	211.474
Polonya	147 967	181 245	136 813	149 008	166 660	159 362	167.902
Portekiz	75 251	81 818	71 885	71 585	78 426	68 020	77.593
Slovak Cumhuriyeti	24 794	28 611	25 213	24 680	27 647	26 055	29.667
Slovenya	17 836	20 186	18 194	17 621	18 600	16 914	17.650
İspanya	538 755	526 013	447 236	450 036	466 768	434 732	455.509
İsveç	219 067	225 542	188 959	210 464	238 310	230 521	248.343
İsviçre	124 784	147 127	146 644	154 073	188 300	179 344	184.068
Türkiye	156 210	177 279	151 706	192 048	216 043	218 558	240.846
İngiltere	1 010 152	945 533	746 984	789 591	870 993	866 888	881,857
ABD	3 896 687	3 740 306	3 358 797	3 547 259	3 725 578	3 940 933	4.260,050
OECD- Toplam	397 094	409 727	367 700	386 072	423 156	424 491	438,927

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Tabloya göre en çok vergi geliri elde eden ülke kendine en yakın Japonya'yı

neredeşey ikiye katlayan ABD olmuştur. ABD 2012 yılı için 3.940.933 milyon dolar vergi geliri elde etmiştir. ABD'yi sırasıyla 1.748.370 milyon dolarla Japonya, 1.288.330 milyon dolarla Almanya ve 1.182.624 milyon dolarla Fransa takip etmiştir. Türkiye ise aynı yıl 218.558 milyon dolar vergi geliri ile OECD ortalamasının bir hayli altında kalmıştır. Kıyaslama yapılırken Türkiye'de verginin TL üzerinden işlemlerinin gerçekleştirildiği ve kişi başına düşen yıllık gelirin ABD ve Almanya gibi ülkelerin çok gerisinde olduğu da hesaba katılmalıdır. Türkiye'de 2000 li yıllarda ABD doları cinsinden vergi gelirleri 2009 yılı hariç sürekli artmıştır. 2009 yılında vergi gelirlerindeki düşüş ekonomik konjonktürün de etkisiyle hemen hemen tüm ülkelerde ortaya çıkmıştır.

Tablo 2-23 OECD Ülkeleri Kişi Başına Düşen Vergi Gelirleri (ABD Doları)

	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avustralya	6 534	14 036	13 362	12 010	14 983	18 041	18 947	18.144
Avusturya	10 322	18 877	21 198	19 473	18 996	20 949	20 152	21.503
Belçika	10 138	18 865	20 783	18 898	18 793	20 517	19 711	20.930
Kanada	8 563	14 492	14 452	12 980	14 627	15 852	16 145	16.057
Şili	951	2 376	2 288	1 754	2 487	3 090	3 277	3.149
Çek Cumhuriyeti	1 944	6 273	7 558	6 348	6 413	7 232	6 659	6.793
Danimarka	14 790	27 889	29 889	26 864	26 793	28 624	27 134	28.635
Estonya	1 276	5 151	5 641	5 125	4 842	5 453	5 476	5.999
Finlandiya	11 116	20 047	21 964	19 283	18 845	21 354	20 244	21.642
Fransa	9 977	18 219	19 758	17 778	17 491	19 412	18 618	19.836
Almanya	8 599	14 589	16 075	15 048	14 616	16 379	15 724	16.873
Yunanistan	3 977	8 899	9 797	8 764	8 349	8 438	7 588	7.338
Macaristan	1 783	5 459	6 154	5 043	4 871	5 164	4 922	5.181
İzlanda	11 483	26 652	19 343	12 855	13 899	15 826	15 668	17.184
İrlanda	8 064	18 626	17 525	14 141	12 932	13 866	13 204	14.666

İsrail	7 302	8 446	9 355	8 195	9 315	10 276	9 669	11.031
İtalya	8 142	15 475	16 562	15 203	14 606	15 710	15 023	15.324
Japonya	9 945	9 720	10 575	10 709	11 788	13 318	13 711	11.787
Kore	2 564	5 725	5 051	4 336	5 150	5 805	6 058	6.317
Lüksemburg	18 186	38 106	41 749	39 260	39 089	42 664	40 825	47.997
Meksika	1 064	1 669	2 046	1 359	1 703	1 968	1 981	2.094
Hollanda	9 553	18 479	20 705	18 385	18 196	19 188	17 852	18.807
Yeni Zeland	4 675	11 130	10 223	8 636	10 295	11 778	12 806	13.459
Norveç	15 987	35 891	40 035	32 935	36 711	42 320	42 168	41.629
Polonya	1 466	3 882	4 755	3 586	3 869	4 326	4 136	4.412
Portekiz	3 518	7 138	7 749	6 802	6 770	7 428	6 469	7.236
Slovak Cumhuriyeti	1 817	4 613	5 319	4 681	4 578	5 121	4 818	5.478
Slovenya	3 208	8 872	9 987	8 920	8 602	9 061	8 222	8.465
İspanya	4 937	12 005	11 547	9 742	9 768	10 109	9 421	9.892
İsveç	14 338	23 947	24 463	20 321	22 442	25 220	24 216	25.842
İsviçre	10 458	16 525	19 238	18 937	19 682	23 798	22 544	22.957
Türkiye	957	2 227	2 495	2 106	2 626	2 911	2 907	3.167
İngiltere	9 129	16 798	15 618	12 261	12 872	13 763	13 608	14.094
ABD	10 354	12 936	12 300	10 949	11 468	11 957	12 554	13.476
OECD-Toplam	7 268	13 942	14 575	12 755	13 190	14 615	14 190	14,923

Kaynak:G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki Tabloda ise OECD ülkeleri kişi başına düşen vergi gelirleri ABD doları cinsinden verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere Türkiye OECD ülkeleri arasında Lüksemburg'dan sonra en düşük kişi başına vergi geliri düştüğü ikinci ülke olmuştur. 2012 yılında 2.907 dolar ile OECD ortalamasının çok altında kalmıştır. Bir önceki tabloda da belirtildiği gibi Türkiye'de vergilendirme işlemlerinin TL üzerinden yapılması da bir faktördür. TÜİK verilerine göre 2012 yılı için kişi başına düşen milli

gelir 10.504 dolar olarak hesaplanmış ve buna göre Türkiye'de kişiler ortalama 10.504 dolarlık gelirinin 2.907 sini vergi olarak ödemiştir. Diğer tabloda OECD ülkeleri arasında en az vergi gelirine sahip Lüksemburg kişi başına düşen vergi gelirinde ise 2011 yılı için 42.664 dolar ile ilk, 2012 yılı için 40.825 dolar ile Norveç'ten sonra ikinci sırada yer almıştır. 2011 yılı için Lüksemburg'da kişi başına düşen milli gelir ise 81.383 dolardır. ABD de ise kişi başına düşen vergi 2012 yılı için 12.554 dolardır.

Tablo 2-24 Merkezi Yönetim Gelirleri (Bin TL)

GELİRİN ÇEŞİDİ	2012	2013	2014
	TAHAKKUK	TAHAKKUK	TAHAKKUK
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	511.164.085	591.371.380	660.663.921
GENEL BÜTÇE TOPLAMI	497.699.522	575.621.904	642.493.148
VERGİ GELİRLERİ	366.963.795	423.438.661	471.334.226
GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	120.602.055	131.101.285	152.806.047
- GELİR VERGİSİ	82.285.434	93.185.291	109.386.494
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	6.760.970	7.346.877	8.335.336
-Basit Usulde Gelir Vergisi	569.491	597.526	634.503
-Gelir Vergisi Tevkifatı	72.859.370	82.873.158	97.813.024
-Gelir Geçici Vergisi	2.095.603	2.367.730	2.603.631
- KURUMLAR VERGİSİ	38.316.621	37.915.994	43.419.553
-Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	7.135.953	7.549.751	7.412.716
-Kurumlar Vergisi Tevkifatı	393.622	312.697	388.003
-Kurumlar Geçici Vergisi	30.787.046	30.053.546	35.618.834
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	9.971.525	10.938.292	11.931.809
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	551.058	554.045	696.168
- Veraset ve İntikal Vergisi	551.058	554.045	696.168
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	9.420.467	10.384.247	11.235.641
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	9.420.467	10.384.247	11.235.641
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	158.774.849	183.452.054	202.423.073
DAHİLDE ALINAN KDV	70.461.816	81.830.696	92.591.913

-Beyana Dayanan Katma Değer Vergisi	68.503.447	79.264.903	89.633.973
-Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	1.958.369	2.565.793	2.957.940
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	75.492.612	90.003.203	96.708.972
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	38.871.151	48.677.105	49.696.704
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	8.502.788	10.697.771	13.102.928
-Alkollü İçkilere İlişkin ÖTV	4.978.701	5.617.035	6.488.112
-Tütün Mamüllerine İlişkin ÖTV	20.096.512	21.436.482	23.270.553
-Kollu Gazozlara İlişkin ÖTV	295.309	313.407	351.005
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	2.748.033	3.261.312	3.799.578
-6111 S.K Kapsamında Tahsil Olunan ÖTV	118	91	92
BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	5.639.241	6.315.356	7.645.596
-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	5.639.241	6.315.356	7.645.596
ŞANS OYUNLARI VERGİSİ	642.405	718.670	794.333
-Şans Oyunları Vergisi	642.405	718.670	794.333
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	4.485.104	4.584.122	4.682.257
-Özel İletişim Vergisi	4.485.104	4.584.122	4.682.257
DAHİLDE ALINAN DİĞER MAL VE HİZMET VERGİLERİ	2.053.671	7	2
-6113 Sayılı Kanun Kapsamında Alınan Vergiler	2.053.671	7	2
ULUSLARARASI TİC. VE MUAM. AL. VERGİLER	55.361.016	68.335.159	71.169.583
GÜMRÜK VERGİLERİ	5.238.117	5.466.789	6.586.704
İTHALDE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ	50.005.198	62.733.567	64.390.581
-İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	50.005.198	62.733.567	64.390.581
DİĞER DİŞ TİCARET GELİRLERİ	117.701	134.803	192.298
-Diğer Dış Ticaret Gelirleri	117.701	134.803	192.298
DAMGA VERGİSİ	9.635.323	12.136.041	13.588.122
DAMGA VERGİSİ	9.635.323	12.136.041	13.588.122
-Damga Vergisi	9.635.323	12.136.041	13.588.122
HARÇLAR	11.858.995	15.409.681	17.563.194
HARÇLAR	11.858.995	15.409.681	17.563.194
- Yargı Harçları	3.613.438	4.216.300	4.990.990
- Noter Harçları	496.939	619.739	671.107
- Vergi Yargısı Harçları	1.770	1.537	1.413
- Tapu Harçları	4.937.081	7.170.275	8.191.469

- Pasaport ve Konsolosluk Harçları	828.424	862.543	918.428
- Gemi ve Liman Harçları	14.943	18.237	17.070
- İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları	33.587	40.514	65.204
- Trafik Harçları	365.867	543.101	600.444
- Diğer Harçlar	1.566.946	1.937.434	2.107.067
BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN VERGİLER	760.032	2.066.149	1.852.398
- Kaldırılan Vergiler Artıkları	73.821	70.907	69.277
- Bazı Varlık.Milli Eko.Kazan.Hak.Kanun.Uyar.Alın.Vergi	600.441	604.073	1.272.825
- Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	85.770	1.391.168	510.296
TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ	14.721.799	15.187.608	17.472.139
Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	2.234.840	2.603.591	2.539.887
Malların Kullanma ve Faaliyette Bulunma İzni Gelirleri	0		0
KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri	8.605.866	9.273.220	11.007.705
Kurumlar Karları	977.770	1.098.465	1.295.171
Kira Gelirleri	1.809.020	1.799.009	2.053.149
Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.094.303	413.323	576.227
ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER	1.651.816	1.095.659	1.894.768
Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	2.214	10	3.196
Kurumlar ve Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar	0		0
Özel Gelirler	1.649.602	1.095.649	1.891.572
DİĞER GELİRLER (FAİZLER, PAYLAR VE CEZALAR)	110.921.209	125.559.631	141.335.026
Faiz Gelirleri	18.285.107	20.679.329	21.956.936
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	9.529.780	10.402.914	12.239.334
Para Cezaları	79.295.207	92.162.861	100.606.899
Diğer Çeşitli Gelirler	3.811.115	2.314.527	6.531.857
SERMAYE GELİRLERİ	2.083.939	10.109.505	9.554.451
Taşınmaz Satış Gelirleri	309.981	1.796.340	1.800.996
Taşınır Satış Gelirleri	2.484	2.016	2.520
Diğer Sermaye Satış Gelirleri	1.771.474	8.311.149	7.750.935
ALACAKLARDAN TAHSİLAT	1.356.964	230.840	902.538
Yurtiçi Alacaklardan Tahsilat	1.014.758	217.723	895.950
Yurtdışı Alacaklardan Tahsilat	342.205	13.117	6.588
ÖZEL BÜTÇE GELİRLERİ	10.939.276	12.784.705	14.688.151

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLARIN GELİRLERİ	2.525.287	2.964.771	3.482.622
--	------------------	------------------	------------------

Kaynak:G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Bu bölümdeki son tabloda ise 2012, 2013 ve 2014 yılları Türkiye merkezi yönetim gelirlerini kalem kalem gösteren tablo verilmiştir. Buraya kadar Türkiye için verilen istatistiklerin bir anlamda toplu olarak gösterilişidir. Buna göre Türkiye'de 2014 yılı için tahakkuk eden 660.663.921 bin TL verginin 152.806.047 bin TL si gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin, 11.931.809 bin TL si mülkiyet üzerinden alınan vergilerin, 202.423.073 bin TL si dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin, 71.169.583 bin TL si uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin,13.588.122 damga vergisinin,17.563.194 bin TL si harçların,17.472.139 bin TL si mülk ve teşebbüs vergilerinin, 173.709.954 bin TL si ise diğer vergi ve gelirlerin tahakkukundan sağlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MEVZUATI İÇERİSİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNALARIN

VE VERGİ AFLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN

DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde vergi mevzuatı içerisinde yer alan muafiyet ve istisnalar vergi adaleti açısından değerlendirilecek aynı zamanda vergi adaleti açısından bir diğer önemli konu olan vergi aflarının etkileri açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1. MUAFİYET VE İSTİSNALARIN VERGİ ADALETİNE ETKİLERİ

Vergi mevzuatımız içerisinde çok sayıda muafiyet ve istisna bulunmaktadır. Muaflık ve istisna bir vergi mükellefinin veya konusunun kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olmak suretiyle vergilendirilebilir gelir dışında bırakılmasıdır. Yani muafiyet, vergi kanunlarına göre kendileri için vergi doğuran bir olay bulunmakla birlikte aynı ve diğer kanun hükümleri ile vergi mükellefiyeti dışında bırakılmasıdır. İstisna ise vergi kanununu hükümleri içerisinde esasen verilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi konularının aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasıdır.⁸⁴ Mevzuatımızda vergi türleri itibariyle ayrı ayrı muafiyet ve istisna bulunmaktadır. En çok bilinen ve uygulanan muafiyet türü gelir vergisinde esnaf muaflığıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4.üncü maddesindeki muaflıklara bakacak olursak bu muaflıkların çoğunlukla kamuya ait kurum ve işletmelerde olduğu göze çarpmaktadır. İstisnaların ise gerçek kişilerin oluşturduğu tüzel kişilerde olduğu göze çarpmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ise; gerçek kişileri ilgilendirdiğinden muaflık 9. ve 15. Maddelerde ele alınmıştır. İstisnalar ise; 16.-18-19-20-21-22-23-24-25-26-27-28-29-30. Maddelerinde yer almaktadır K.D.V. Kanununda ise; muafiyetten söz etmiyor fakat

⁸⁴ ÖZ, s.12

istisna ve indirimler sektör ve kurumlar için mevcuttur. Muafiyet ve istisnalar bazen süresiz ve sınırsız olsa da bazen de süreli ve sınırlı olmaktadır. Her gelir getirici vergi kanunları, bazı faaliyet alanlarını, kazanç elde edenleri ve ya benzeri durumda olanları kalkındırmak veya korumak amaçlı olarak bir takım teşviklerle tam ya da kısmi muafiyet ya da istisnalar ile kanun koyucu korumak, geliştirmek veya ayakta tutmaya çalışmaktadır. İstisna veya muafiyetlerin amacı; istisna ve muafiyetlerden yararlananlara vergisel teşviklerle o sektörde, o faaliyet alanlarında ve o bölgelerde yatırımı ve faaliyeti teşvik etmektir. Örneğin; Devlet paranın, ekonominin dışına veya yurt dışına çıkmaması veya kendi ihtiyacının ucuz şekilde karşılanması ve ekonomik dengelerin sağlanması amacıyla; mevduat faizleri, hazine bonusu, devlet tahvili gibi yada borsada alınan hisse senetlerinin alım tarihinden itibaren 3 aydan sonra yapılan satışından elde edilen kazançları beyana tabi tutmayabilir. Bunların hepsi vergisel olarak sağlanan muafiyet ve istisnalardır. Görüldüğü gibi, bu gibi teşvik bazen süreli olabilmektedir. Kanunda sadece esnaf ve diplomat muafılığı mevcuttur. Diğer muafıklar zaman içinde yürürlükten kaldırılmıştır. (küçük çiftçi muafılığı, göçmen ve mülteci muafılığı) Muafıklarda parasal üst sınır kaldırılmıştır. Esnaf muafılığını düzenleyen 9. madde kapsamında mütalaa edilen esnaf grubu, esnaftan çok küçük zanaat erbabı karakteri taşımaktadır. Hallaç, kalaycı, çilingir, musluk tamircisi, ayakkabı tamircisi gibi. 9.maddede, söz konusu işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muafılığından yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır.⁸⁵ Aşağıdaki tabloda vergi mevzuatımızda bulunan gelir ve kurum kazançlarının istisnaları yer almaktadır.

⁸⁵ Koç, Şahin, Seçkin, Kocabey, s.4

Tablo 3-1 Gelir ve Kurum Kazançlarında İstisnalar

İSTİSNA	KANUN	MADDESİ
Yatırım İndirimi İstisnası	GVK	Geçici Madde 5
Sergi ve Panayır İstisnası	GVK	Madde 30
PTT Acentalarında Kazanç İstisnası	GVK	Mükerrer Madde 18
Telif Kazançları İstisnası	GVK	Madde 18
Mesken İstisnası	GVK	Madde 21
Ücretlerde Müteferrik İstisnalar	GVK	Madde 23
Tazminat ve Yardımlarda İstisna	GVK	Madde 25
Sakatlık İndirimi	GVK	Madde 31
Yurt dışı iştirak kazançları istisnası	KVK	Madde 5
İştirak kazançları istisnası	KVK	Madde 5
Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna	KVK	Madde 5
Emisyon primi kazancı istisnası	KVK	Madde 5
Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna	KVK	Madde 5
Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası	KVK	Madde 5
Bankalara veya TMSF’ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna	KVK	Madde 5

Yurt dışı şube kazançları	KVK	Madde 5
Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna	KVK	Madde 5
Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	KVK	Madde 5
Risturn istisnası	KVK	Madde 5
Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna	4490 sayılı kanun	Madde 12
Sınai mülkiyet haklarında istisna	6518 sayılı kanun	Madde 82

Kaynak: İlgili kanun maddeleri araştırılarak tarafımda hazırlanmıştır.

Vergi mevzuatımızda yukarıdaki tabloda yer alan gelir ve kurum kazancı istisnalarının yanı sıra Katma Değer Vergisi Kanunu 15. maddede diplomatik istisnalar, 16. maddede ithalat istisnası, 11. maddede mal ve hizmet ihracatına ilişkin istisnalar, 13. maddede araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna, 14. maddede transit taşımacılık ile ilgili istisna ve 17. maddede ise sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar düzenlenmiştir. Yine Özel Tüketim Vergisi Kanunu 5., 6. ve 7. maddelerde istisnalara yer verilmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununu ise 4. maddesinde istisnalar düzenlenmiştir. Türk vergi sisteminde muafiyet, istisna ve indirimler bazen üretimi teşvik etmek, bazen belirli mükellefe gruplarının yükünü azaltmak bazen de belirli sektörlerin gelişimini sağlamak ve buna benzer nedenlerle uygulanmıştır. Burada ise hassas bir nokta vardır. Bir grup veya bir sektör üzerinde ki vergi yükü hafifletilirken en az onlar kadar gelişime ihtiyacı olan bir sektör veya vergi yükünün ağırlığı altında ezilen bir grup varsa ikisi arasında benzer işlemler tesis etmek gerekmektedir. Yatırıma ihtiyaç duyulan yerlerde yapılacak

yatırımlara vergi teşviki sağlayan yatırım istisnası gibi uygulamalarda il grupları seçilirken dikkat edilmelidir. Muafiyet ve istisnalar belirli mükellef gruplarının yükünü azaltmak suretiyle teşvik edilmesi ve rahatlatılmasını sağlar. Aynı zamanda büyüme ve kalkınmaya katkıda bulunur iken bir vergi sisteminin dayanması gereken temel vergileme ilkelerinin başta genellik, adalet, eşitlik ve kanunilik olmak üzere büyük bir çoğunluğunun ihlaline neden olurlar ve bunun sonucunda adaletsiz bir vergi yapısı doğar⁸⁶. Muafiyet ile vergi mükellefine, istisna ile de vergi konusuna sınırlama getirilmektedir. Muafiyet ve istisna hükümleri ile ödeme gücü düşük olanların lehine bazı kolaylıklar getirilebilir. Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla getirilen muafiyet ve istisna uygulamaları, bazı mükelleflerin daha az vergi ödemesine imkan tanıyor olması nedeniyle olumsuz bir etki yaratmaktadır⁸⁷. Verginin idari ve uyum maliyetleri açısından tasarruf sağlayıcıdır. Vergilemenin klasik ilkelerinden iktisadilik ilkesinin dar anlamına göre dar anlamına göre, vergi toplamak için yapılan harcama, toplanan vergiden düşük olmalıdır ve küçük çaplı ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde yapılan idari harcamalar toplanan vergileri aşabilmekte ve buda verilemede marjinal maliyetin marjinal faydayı aşması sakıncasını doğurur. Aynı zamanda muafiyet ve istisnalar kamu harcamalarını artırıcı bir etkiye neden olur, vergi matrahını azaltmak suretiyle vergi erozyonuna sebebiyet verir, bunun sonucunda daha düşük tutar veya miktardaki matrah üzerine daha yüksek vergi oranları uygulanır⁸⁸. Belirli alanların desteklenmesinden haksız rekabete yol açar bir kısım mükellefin ayrıcalıklı tutulması açısından yatay ve dikey eşitliğe ters bir durum ortaya çıkar. Kaynak ve gelir dağılımında dengesizliklere neden olur ve büyük bir mükellef kitlesinin mükellefiyet kapsamı dışında bırakılması

⁸⁶ Öz, s. 15

⁸⁷ Ekizdoğan, s.270

⁸⁸ Öz, a.g.e. s. 16

nedeniyle vergi tabanının daralmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Vergi adaletine yaklaşmak için muafiyet,istisna ve indirimlerin şart olduğu savunulmaktadır. Bu görüşün savunucularına göre genellik ilkesi sosyal adalet ve ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmak amacıyla belli yumuşatmalarla uygulanabilmektedir. Devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel başlıkların uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir fakat bu genelleme ekonomik ve sosyal amaçlarla tanınan vergisel bağılıklıkların tamamen anayasaya uygun olduğu anlamına gelmez⁸⁹. Sosyal devlet ilkesi gereği muafiyet ve istisnaların anayasada yer alması gerekmekte olup uygulanma aşamasında ise sosyal devlet ilkesi ve vergilendirme ilkelerinden adalet ilkesinin birlikte ele alınması gerekmektedir. Bir grup veya sektör gelişimi için vergi baskısından kurtulurken diğer kesim bu baskı altında ezilmemelidir.

3.2. VERGİ AFLARININ VERGİ ADALETİNE ETKİLERİ

3.2.1. Vergi Aflarının Gereççeleri ve Neticeleri

Vergi incelemelerinin sınırlı olması ve vergi denetimlerinin etkin olmaması, ekonomik faaliyetlerin gelişim hızına ayak uyduramayan vergi idaresi ve vergi yargı organlarında biriken vergi uyuşmazlıklarının sayısının azaltılması, ihtilafli dosyaların temizlenmesi, kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması, vergi cezalarının mükelleflerin faaliyetlerini sona erdirmelerine neden olması gibi nedenlerle vergi aflarına gidebilmektedir.⁹⁰ Vergi affi devletin politik nedenlerle vergi alacağından vazgeçmesi olup, vergi borcunun ortadan kaldırılmasını yani silinmesini

⁸⁹ Öz, a.g.e. s.16

⁹⁰ Saraçoğlu, s.27

amaçlamaktadır. Vergi affı; zamanaşımı veya terkin gibi teknik anlamda vergi adaleti ya da vergi yönetimi ile ilgili bir sistem olmayıp, esas itibariyle politik nedenlere dayanan ve özel bir kanunla yürürlüğe konulan olağanüstü bir önlem niteliğindedir.⁹¹

Vergi affının gönüllü uyum üzerindeki uzun vadeli etkisi konusunda iki farklı düşünce bulunmaktadır. İlk görüşe göre, bir defalık vergi affı eğer daha yüksek harcamalar ve kaçakçılığı önlemek için daha etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa gelecekte gönüllü uyumu arttırabilir. Ayrıca affın önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefi vergi sistemine kazandırma gibi olumlu bir yanı da bulunmaktadır. Mali aflar, vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirememiş olan vergi yükümlüleri için kanunlarda ön görülmüş olan cezaların kısmen ve/veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlayan girişimlerdir. Hangi gerekçelere dayandırılırsa dayandırılınsın, vergi affı kanunları çıkarılmasının temel amacı kamuya ilave kaynak yaratmak, bütçe gelirlerinin arttırılması sağlamaktır. Bu temel fiskal amaç yanında, idari, teknik, ekonomik, sosyal, psikolojik ve siyasi gerekçelerden söz edilebilir.⁹² Vergi aflarının faydaları aşağıdaki şekilde sayılabilir.⁹³

- i. Vergi gelirlerinde ani bir yükseliş yaratabilir,
- ii. Vergi idaresi ve yargısı üzerindeki iş yükünü azaltarak tasarruf sağlayabilir,
- iii. Kayıtlı olmayan kişilerin sonraki aflarda daha iyi izlenmesi ve kayıtların tutulması yoluyla gönüllü uyumları artırılabilir.
- iv. Af, teşvik unsurlarıyla birlikte makul ve adaletli cezalardan oluşursa sonraki aflarda mükelleflerin sisteme alınması kolaylaşabilir
- v. Bir defaya mahsus olarak çıkarılan aftan sonra daha katı cezai yaptırımlarla

⁹¹ **Dikmen**, s. 109,110

⁹² **Bülbul**, s.206,208

⁹³ **Çetin**, s.175

donatılmış vergi afları, mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde bir artışa yol açabilir,

vi. Vergi afları kısa dönem gelirini arttırmak için kayıtlara geçmeyen önceki birçok mükellefi kayıt altına alarak devletin uzun dönem gelirini arttırabilir.

Af kanunlarının başarılı olabilmesi bakımından af sonrasında daha yoğun vergi denetimi yapılması, daha sert cezalar ve yaptırımlar uygulanması, gelir idaresinin etkili ve kapsamlı bir reorganizasyonu gibi vergi toplama çabalarının artması afla katılımı arttırmaktadır.⁹⁴ Vergi afları “özellikle iyi niyetli, yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir nitelik taşımaktadır. Sık sık başvurulması halinde vergi afları; toplumun benzeri uygulamaları bir alışkanlık içerisinde belirli dönemlerde beklemelerine yol açmakta, bu ise; vergi kaybını artırıcı yönde etki yaratmaktadır.”⁹⁵

Tablo 3-2 Türkiye'de Uygulanmış Vergi Afları

17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa

⁹⁴ Özsoylu, Ekonomik Forum,s.19,20

⁹⁵ Tekin, s.244

05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2000	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
25.02.2011	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6111 sayılı Kanun
02.08.2013	6495 sayılı Kanunun Geçici 2. Maddesi
11.09.2014	İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

Kaynak: ÇETİN, Güneş (2007). s.177. Tarafımdan güncellenmiştir.

Tabloda ülkemizde uygulanan vergi affi kanunları yayım tarihleriyle birlikte yer almaktadır. Tablodan da anlaşıldığı üzere ülkemizde çok sıklıkla vergi affi

uygulamasına gidilmiştir. Bunun sonucunda ise mükelleflerde sürekli bir vergi affı beklentisi olduğundan vergi borcu stokunun da birikmesine sebebiyet verebilmektedir. Vatandaşlar vergi affı gelecek diye vergi borcu ödemelerini geciktirebilmektedir.

Tablo 3-3 4811 Sayılı "Vergi Barışı Kanunu" Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilatların Tutarı (Bin TL)

4811 SAYILI KANUNUN İLGİLİ MADDESİ	ÖDENEN TUTARLAR	
	31.12.2003	30.9.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525.872	524.112.691.711
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206.996	780.053.809.231
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710	472.110.013.213
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914

Kaynak: G.İ.B. Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tabloda 2003 ve 2004 yıllarında Varlık Barışı kanunlarının getirmiş olduğu tahsilat tutarları kalem kalem verilmiştir. Buna göre 2004 yılında elde edilen gelirlerin çok daha fazla olduğu söylenebilir.

3.2.2. Vergi Aflarında Vergi Adaleti

Vergi affı; vergi önünde eşitlik ilkesini olumsuz yönde etkileyici bir uygulama olup, özellikle iyi niyetli, vergi yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir nitelik taşımaktadır. Sık sık başvurulması halinde vergi afları; toplumun benzeri uygulamaları bir alışkanlık içerisinde belirli dönemlerde beklemelerine yol açmakta, bu ise; vergi kaybını artırıcı yönde etki yaratmaktadır.⁹⁶ Vergi aflarına sıkça başvurulması, vergi suçlarının işlenmesi için bir anlamda ekonomik bir teşvik sağlayacağından vergiye uyumu olumsuz yönde etkileyecektir.⁹⁷ Örneğin, Hindistan'da birbiri ardına uygulanan vergi aflarına aynı yükümlülerin defalarca katıldıkları görülmüştür.⁹⁸ Vergi aflarına bakıldığında ceza hukuku anlamında önemli siyasal olaylar görülmesine karşın; vergilendirme alanında ya ceza hukukuna paralel hareket edilmiş ya da vergi incelemelerinin çok sınırlı olması nedeniyle ortaya çıkan adaletsizlikleri gidermek, vergi aslının zamanında ödenmesi ve vergi uyuşmazlıklarının miktarını azaltmak gibi amaçların tarihsel nedenleri oluşturduğu görülmüştür.⁹⁹ Vergi uygulaması ile ilgili olarak mali af; çoğu kez yalnızca vergi zam ve cezalarına yönelik olarak çıkartılmaktadır. Mükelleflerin vergi borçlarını ortadan kaldırmak yerine, ödenmesini sağlamaya yönelik olup, genellikle; belli süre içerisinde vergi borçlarını ödeyenler, bu vergilere eklenmiş olan zam ve cezalardan kurtulmuş olmaktadır.¹⁰⁰ Özellikle sıkça uygulanan vergi afları, vergi sisteminin vergi kaçakçıları lehine değişmesine sebep olarak vergi uyumuna büyük ölçüde zarar vermektedir.¹⁰¹ Ödenmesi gereken vergi, zamanında tahakkuk ettirilmez veya eksik

⁹⁶ Özer, s.186

⁹⁷ Stella, s. 29-30

⁹⁸ Parle ve Hillinger, s. 247

⁹⁹ Saban, s.454

¹⁰⁰ Dikmen, s.110

¹⁰¹ Andreoni, s.144

tahakkuk ettirilirse, eksikliğin tespit edilmesi halinde ödenmeyen borç, hazine parasının kullanıldığı süreye göre hesaplanarak gecikme faizi ile birlikte ödenir. Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre, eksikliği tespit edilen verginin, normal olarak olması gereken vadesi ile tespit edilen eksikliğin kesinleşmesi arasında geçen süreye göre gecikme faizi hesaplanır. Bu gecikme faizi piyasa faiz oranının üzerinde bir faizdir. Bir başkasından, örneğin bankadan borç alıp faiz ödeyen bir kişi, ödenen faizi gider yazabilirken, gecikme faizi gider olarak yazılamaz. Yani devlet, kendi parasının mükelleflerce haksız olarak kullanılmasının bedelini, hem oran olarak hem de gider yazılmasına izin vermeyerek oldukça yüksek belirlemiştir. Haksız yere tahsil edilen verginin mükellefe geri ödenmesinde faiz ödeme uygulamasına pek rastlanmamaktadır. Oysa 1982 Anayasası'na göre, devlet eylem ve işlemleri ile vereceği zararlardan sorumludur. İdari sorumluluk hukukuna göre de bu böyledir. Yolda yürüyen bir vatandaşın üzerine elektrik direği devrilirse, yasalarda bu ihtimal yazmamasına rağmen idari yargı, sorumluluk hukuku uyarınca idareyi tazminata mahkûm eder. Ancak vergi yargısı, kanunda açık hüküm olmadıkça, vergi idaresinin tazminat ödemeyeceği anlayışını taşımaktadır. Danıştay 7. Dairesi'ne intikal eden bir olayda adı geçen daire, mükellefin parasını haksız kullanan hazinenin, haksız kullanım süresi için faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.¹⁰²

Türkiye'de 1980-2013 döneminde bazen arka arkaya bazen de iki ya da üç yılda bir af çıkarılmıştır. Öyle ki sağ ya da sol cenahta olmak vergi affi uygulamalarını tercih etmek ya da etmemek açısından ayırt edici bir özellik taşımamaktadır. Bu durum affin siyasi bir rant kazandırdığının ve buna karşı olmanın siyaseten mümkün olmadığını

¹⁰² Doğrusöz, 2008

göstergesi olarak yorumlanabilir.¹⁰³

Türk vergi hukukunun adil vergilendirme yapmasının önündeki en büyük engellerden biri de, daha çok siyasi bakış içinde malzeme haline getirilmiş eşitlik ilkesini geniş bir alanda bozan özellikle vergi asıllarını ortadan kaldıran vergi aflarıdır. Sistemde reform niteliğinde bir değişim meydana getirildiğinde vergi aflarına başvurulmasının teknik ve ekonomik gerekçeleri olabilir. Vergi afları eski hukukun kalıntılarını temizlemek adına kısmen kabul edilebilir. Ancak, Türk vergi sisteminde reform niteliğinde hiçbir değişiklik meydana getirilmeden vergi aflarına yönelik kanun çıkartılması sıklıkla gözlenen bir durumdur. Vergi afları adeta tahsilat kanunu haline dönüşmüş ve bu amaçla kullanılan kurum niteliğine bürünmüştür. Vergi afları vergi ödevini kendisi açısından her türlü olumsuzluğa rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Mükellefiyetinin gereklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirenleri pişman eden ve adeta cezalandıran, kanuna aykırı davranışları ödüllendiren bir sistemin adilliğinden söz edilemez. Böylece vergisini zamanında ödemeyenler, ödeyenlere göre ekonomik olarak devlet eliyle avantajlı hale getirilmiş olmaktadır. Oysa hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir yaptırımının olması gerekir. Hukuk devletinin amacı haksızlık üretmek değil, adaleti sağlayıcı düzenlemeler yapmaktır. Türkiye’de çeşitli adlarla (vergi barışı kanunu, varlık barışı kanunu, tahsilâtın hızlandırılması kanunu, alacakların yapılandırılması kanunu vb.) neredeyse her üç veya dört yılda bir vergi af kanunu çıkartma geleneği sürmektedir. Vergi aflarının, vergi cezalarını affetmesi anlaşılabilir olmakla birlikte, verginin aslını tahsilden de vazgeçmesini anlamak zordur¹⁰⁴ Vergi afları, vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlayarak kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp

¹⁰³ Kaya, s.191

¹⁰⁴ Şenyüz, s.8

kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir. Ayrıca vergi bilinci ve alışkanlığını da zedelenmektedir.¹⁰⁵ Zamanında ödenmeyen vergiler, uygulanan gecikme faizi dolayısıyla, zaman içinde gerçekten ödenemez duruma gelmektedirler. Bu durum, daha sonra vergi affı oluşturulmasına meşru zemin hazırlamaktadır. Ödenmeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerekçelerle çıkarılan vergi afları, bazı durumlarda para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezaları da affedilebilmektedir. Hukuk sistemimizde 1960 yılından sonra çok kısa aralıklarla, vergi cezalarının affedildiği görülmüştür. Siyasal amaçlarla sık sık af kanunu çıkartılması, vergi cezalarına yüklenmiş olan önleyicilik/caydırıcılık fonksiyonunu azaltmakta ve kamu gelirlerinin azalması sonucunu da doğurmaktadır.¹⁰⁶ Vergi afları nedeniyle devletin vergi toplamaktan kısmen de olsa vazgeçmesi, kamu hizmetlerini görmesi için borçlanma vb. yollara gitmesi veya bu yollara gitmeyerek yeterince kamu hizmeti üretmemesi anlamına gelir ki, bu durum, ödevlerini yerine getirenleri ekonomik anlamda ezmek ve devlet eliyle haksız rekabete maruz bırakmak anlamına gelmektedir. Vergilerin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan kamu açıkları, borçlanma ile finanse edilirse devletin kamu hizmetlerini pahalıya üretmesi, borçlanma ile finanse edilmediğinde ise kamu hizmetlerinin üretilmesinde eksikliğe sebep olabilecektir. Bütün bunlar devletin sosyal niteliğine vurulan bir darbedir. Vergi aflarının çıkartılması aynı zamanda belirsizlik ve güvensizlik kaynağı olarak dürüst mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Karakoç, s.99

¹⁰⁶ Çağan, s.122

¹⁰⁷ Şenyüz, a.g.e., s.8

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergilemede adil bir yapıya sahip olabilmenin birden çok yönü olduğu, farklı açılardan ve farklı kavramlar üzerinde durulması gerektiği ortaya çıkmıştır. Çalışmada bununla ilgili vergi adaletini etkileyen bu kavramların uygulanabilmesi ve sonuçları üzerinde durulmuştur. Üzerinde durulan ilk konu vergilendirme ilkelerinin vergi adaletine etkisi olmuştur. Vergileme ve vergileme ilkeleri; sadece devlet, toplum ve toplumu oluşturan bireyler açısından değil, ayrıca ekonomik ve toplumsal yapıyla olan etkileşimi nedeniyle ülkelerin anayasalarında yer almaktadır. Buradan hareketle vergi adaletini etkileyen faktörlerden vergileme ilkelerinin ülke anayasalarında yer alması gerekirken sonuç ve uygulama kısmında ise anayasalarında bu ilkelere yer veren ve yer vermeyen ülkeler açısından vergi adaletine doğrudan etki yapmamıştır. Ülkemizde adalet, mal güce göre vergi alınması, kanunilik gibi vergi ilkeleri anayasamızda yer alırken anayasalarında bu ilkelere yer vermeyen ülkelerin ülkemizden daha adil bir vergi sistemine sahip olduğu gözlemlenmiştir. Türkiye anayasal anlamda; ödeme gücü, adil gelir dağılımı ve sosyal devlet ilkesini benimsemiş bir ülke olmasına rağmen, bu ilkeleri hem gelir dağılımı eşitsizliği hem de gelirin yeniden dağıtım açısından uygulamaya yansıtamamıştır. O halde ülkelerin anayasalarında vergilendirmede adalet kavramına değinilmesine rağmen, uygulamada bu ilkenin yeteri kadar önemsenmediği görülmektedir.

Diğer taraftan vergi adaletini etkileyen vergi yükü, kayıt dışı ekonomi, vergiden kaçınma ve kaçakçılık gibi kavramların açıklanmıştır. Kayıt dışı ekonominin vergi yapısını bozduğu bir kesimin vergi öderken diğer kesimin vergi dışında kaldığı ve adalet kavramını zedelediği aşikârdır. Kayıt dışı ekonomi vergi matrahını azaltarak devlet kaynaklarında da azalmaya sebebiyet vermektedir. Hazine gelirlerinin kayıt dışı

ekonomiyle elde edilemeyen kısmına devlet kaynak sağlayıcı uygulamalar yapmak durumunda kalmaktadır. Buda vergi oranlarında artış ve özellikle kolay gelir sağlayıcı özelliği olması itibariyle dolaylı vergiler üzerinden daha fazla vergi toplanması sonucunu doğurur. Bu sonuç vergi adaletinin bozacağı aşikâr olmakla birlikte aynı zaman da ekonomik ve sosyal sonuçları da vardır.

Harcama üzerinden alınan vergilerin başı çektiği dolaylı vergilerdeki artış enflasyon üzerine etkileri de olacaktır. Bir diğer konu devletin temel görevlerinden birisi olan gelir dağılımında adalet vergilendirme açısından adaletle birebir ilişkili bir konudur. Devlet vergi politikalarıyla gelir dağılımında adaleti sağlayıcı çözümler bulması gerekmektedir. Bu bağlamda çok kazananadan az kazanana göre daha çok vergi alması gerekmekte olup buda gelir vergisi gibi artan oranlı tarifeye sahip vergi türleri itibariyle gerçekleştirilebilir.

Adalet, vergi kaçırma kararına yönelik bir etken olarak kabul edilmektedir. Adil olmayan bir vergi sistemi, vergi kaçırma rasyonelleştirecek güdüleri arttırabilir. Mükellefler ödeyebileceği maksimum vergi miktarından sonra artık vergiden kaçınma veya veri kaçırma yollarına başvurmaktadır. Belli bir yerden sonra vergi oranlarını artırsanız dahi vergi gelirleri artmamakta tersine azalmaktadır. O halde devletin bir görevi de optimal vergi oranını tespit etmek ve buna göre vergi politikası oluşturmaktır.

Türk Vergi Sistemine baktığımızda ise asıl sorun bu çalışmadan daha önce vergi adaleti üzerine yapılan tüm çalışmaların vardığı ortak sonuçtur. Vergi sistemimizde vergi türleri itibariyle dolaylı vergiler üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler üzerinden alınan vergilerden fazladır. Dolaylı vergiler herkesten aynı miktarda ve oranda alınan kişilerin ailevi ve ekonomik özelliklerinin dikkate alınmadığı vergi türleridir. Bununla birlikte dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alındığından

dolayı daha adil vergi türleridir. Gelir vergisinin artan oranlı tarifeye sahip olması aynı zamanda kişilerin ve kurumların gelirleri vergilendirilirken ailevi ve ekonomik durumlarının da dikkate alınması itibariyle dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisinde ki payını artırılıp, tam tersine dolaylı vergilerin payının düşürülmesi gerekmektedir. Tezde gösterilen tablolar ve istatistiki sonuçlara göre OECD ülkeleri içerisinde durum böyle iken ülkemizde tam tersidir. Harcama üzerinden daha çok vergi alınmakta buda adil bir vergi yapısı oluşturmamaktadır. Gerek vergi adaleti bakımından yarattığı sakıncaları göz önüne aldığımızda, gerekse gelişmiş ülke ekonomilerindeki payını dikkate aldığımızda, ülkemizde dolaylı vergilerin ulaştığı boyut, sağlıklı bir yapının göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir ülkede vergi sisteminin anayasal ilkelere uygunluğu, gelir dağılımının adil olmasında bir görev üstlenmesi, vergilemenin etkin olabilmesi gibi amaçlara hizmet edebilmesi için verginin mali, ekonomik ve özellikle de sosyal fonksiyonunun adil bir şekilde işletilmesi gerekir. Diğer yandan vergi sistemi içerisinde yer alan vergi türlerinin ve bileşimlerinin adil ve etkin bir yapıya kavuşturulması da vergi sisteminin kendisinden beklenen görevleri yerine getirmesi bakımından önemli bir konudur. Bu bağlamda vergi sistemimizde muafiyet ve istisnalara sıklıkla yer verilmiş ve özellikle gelir ve kurumlar vergisi içerisinde yaygın olarak kullanılmıştır. Muafiyet ve istisnalar vergi adaletini sağlamak için vergi sisteminde bulunması gereken konulardır. Fakat ne şekilde ve kimlere uygulandığı önemlidir. Muafiyet ve istisnalar ortaya çıkacak vergi kaybı ile sağlanacak ekonomik yada sosyal fayda karşılaştırılmak suretiyle değerlendirilmeli, vergi erozyonuna yol açabilecek istisna ve muafiyetlerin sınırları amaç dışına çıkmayacak şekilde belirlenmelidir. Bir kesim veya sektör vergi yükünden kurtulurken diğer bir kesim veya sektörün gelişimini engelleyecek muafiyet ve istisna

uygulamalarından kaçınılması gerekmektedir.

Türkiye'de sıklıkla vergi af yasaları çıkmaktadır. Neredeyse her iki seneye bir vergi affı çıkarılmaktadır. Aflar, vergi sisteminde bulunan eksikliklere ve uygulamadaki sıkıntılara bazen katkı sağlamakta, bazen de bu eksiklik ve sıkıntıların azaltılmasında araç olarak kullanılabilir. Af yasaları tahsili güç duruma düşmüş vergi alacaklarının kısmen tahsiline imkan sağlarken yasaların sıkça çıkarılması mükellefler üzerinde sürekli af beklentisi doğurmakta ve bazı mükelleflerin vergi borçlarını ödemelerini ertelemesine neden olarak vergi tahsilatını azaltmaktadır. Sıklıkla çıkarılan af yasaları zamanında vergisini ödeyen ödevliler ile zamanında ödemeyen ödevliler arasındaki farkı, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi ferî alacakların af yasalarıyla silinmesi suretiyle, asgari seviyeye düşürmektedir. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, bir defaya mahsus olması ve mükelleflerin buna inandırılması büyük önem taşımaktadır. Af sonrasında daha yoğun vergi denetimi yapılması, daha sert cezalar ve yaptırımlar uygulanması, gelir idaresinin etkili ve kapsamlı bir reorganizasyonu gibi vergi toplama çabalarının artması, affa katılımı artırabilir.

Bu çıkarımların sonucunda varılan kaniya göre ülkemiz anayasasında yer verilen vergilendirme ilkelerinin vergi politikalarına yansımaları gerekmektedir. Vergilendirmede adalet ilkesi gereği vergi oranları, muafiyet ve istisna uygulamalarına çok sıklıkla ve politik nedenlerle değil ekonomiye yön veren sektörlerin önünü açmak, gelişime ihtiyaç duyan bir alanın veya faaliyetin teşvik edilmesi ve vergi yükü altında ezilen kişi veya kurumlar üzerinde uygulanmalıdır. Eşitlik ilkesi gereği yatay eşitliğe dikkat edilmeli aynı özellik ve aynı gelire sahip mükellefler veya sektörler eşit vergilendirilmelidir. Devlet bir yandan vergi toplamada kaynak etkinliğini dikkate alırken bir yandan da

toplanan vergi türleri itibariyle dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını azaltmalı ve dolaysız vergilerin payını artırarak bir denge oluşturmalıdır. Yani hem kaynakların tahsilinde etkinlik hem de adil bir vergi yapısı bulunmalıdır. Bundan sebep dolaylı vergiler kaynak sağlayıcı özelliğinden dolayı kolay vazgeçilememektedir. Dolaylı ve dolaysız vergilerde OECD ortalamasına yakın oranlar tutturulmalıdır. Mükellef davranışlarını olumlu yöne çevirebilmek için vergi bilinci oluşturulmalı bununla ilgili gerekli adımları atılıp vergi sistemi daha adil hale getirilmeli ve mükellefleri adil bir vergi sistemi olduğu konusunda ortak bir kanıda buluşması teşvik edilmelidir. Sıklıkla çıkarılan af yasaları daha az yapılmalı ve af yasalarından sonra denetime ağırlık verilmelidir. Mükelleflerin sürekli af beklentisi içerisinde olması beklentileri azaltılmalıdır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- AKALIN**, Güneri, Kamu Ekonomisi, Akçağ Yayınları, Ankara, 2000
- AKDOĞAN**, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2002
- AKDOĞAN**, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara 1980
- AKSOY**, Şerafettin , Kamu Maliyesi, İstanbul 1991
- ATEŞ**, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006
- ANDREONİ**, James , “The Desirability of a Permanent Tax Amnesty”, Journal of Public Economics, 1991
- BATIREL**, Ömer Faruk, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, 2.Baskı, İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul, 1979
- BİLİCİ**, Nurettin, Vergi Hukuku, 13.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006
- BUDAK**, Tamer, Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, XII Levha Yayınları, İstanbul 2010,
- BUDAK**, Tamer, Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Vergi Dünyası Dergisi, S.308, Nisan 2007
- BULUTOĞLU**, Kenan, Türk Vergi Sistemi, 8.Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004
- DİKMEN**, Orhan, Maliye Dersleri, Vatan Kitabevi, İstanbul, 1980
- ERDOĞAN**, Mustafa, Anayasal Demokrasi, Siyasal Kitabevi, Ankara 2003
- ERGİNAY**, Akif, Kamu Maliyesi, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998
- GÜRİZ**, Adnan, Adalet Kavramı, A.Y, C.7, Ankara 1990
- İNCEOĞLU**, Sibel, Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme,

Dava ve Cezaların Ertelenmesi, A.Y, C. 18, Ankara 2001

KARAKOÇ, Yusuf, Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun

Yargısal Denetimi, A.Y, C.13, Ankara 1996

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İ.Ü. Yayını, İstanbul, 1986/1987.

MUSGRAVE, Richard A., Kamu Maliyesi Teorisi , (Çev. Orhan Şener, Yaşar

Methibay) Asil Yayınlar, Ankara, 2004

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi (9.Baskı), İstanbul:Beta Yayınları,1996

ÖNCEL, Mualla, **KUMRULU**, Ahmet, **ÇAĞAN**, Nami, Vergi Hukuku, Turhan
Kitabevi, Ankara 2010.

ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2005

ÖZSOYLU, F. Ahmet , Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, İstanbul: Bağlam Yayıncılık,
1996

ŞENYÜZ, Doğan, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. 1995, Bursa

ŞENYÜZ, Doğan, Türk Vergi Sistemi, 11.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005

TAMELLO, Lyndall Lorna, “Adaletin Özü Olarak Eşitlik” (Çev.Önderman, Murat),

Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arşivi 1

TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998

Dergi, Makale, Tez, Raporlar ve Rehberler

ATABEY, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi

BÜLBÜL, Duran “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-1”, Yaklaşım Dergisi,
Sayı: 131, Kasım 2003

ÇAĞAN, Nami, Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi, A.Y, C.1, Ankara
1984

ÇAĞAN, Nami, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”,

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf>

ÇEÇEN, Hukukta Norm ve Adalet, AÜHFD, C. 32, S.1, Ankara 1975

ÇETİN, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim Ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi, Yıl:2007, C:14, Sayı:2.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Bir mükellef hakkı: Faiz”, Referans Gazetesi,2008

ERTEKİN, Şaban, “1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Siyasal İstikrar Vergilendirme İlişkisi”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2006

GEDİK, Gülşen, Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarınlanması, Vergi Dünyası Dergisi, S.334, Haziran 2009

GENCEL, Ufuk, Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti, Vergi Sorunları Dergisi, S.201, Haziran 2005

GERÇEK Adnan, **BAKAR** Feride, **MERCİMEK** Fulya, **ÇAKIR** Erdem Utku, **ASA Semih**, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2014:81, S. 80-130

G.İ.B. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, 2014

G.İ.B. Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2014

GÖK Musa, **BİYAN** Özgür, **AKAR** Sevda , "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları:Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2013

GÜNAY, Kerem, Türkiye’de Vergi Yükü ve Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Bir Çalışma, İstanbul 2007

- İŞİK** Nihat, **KILINÇ** Efe Can , "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", KMU İİBF Dergisi, Yıl:11, Sayı:17, 2009
- KANLI**, Murat, "Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi",Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007
- KARAKOÇ**, Yusuf, Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004
- KAYA**, Ayşe, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi:Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma", Maliye Dergisi, Sayı: 167, Temmuz-Aralık 2014
- KAYNAR**, Handan , "Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adana,2010
- KIRANOĞLU**, Tülin, Vergi Adaleti, Vergi Sorunları Dergisi, S.174, Mart 2003
- LANG**, Joachim, Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, (Çev. Başaran Yavaşlar, Funda) XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, İstanbul 2000
- MERCAN**, Saygın, "Vergi Adaleti ve Tük Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi",Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006
- ÖZ**, Ersan, "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Harcamaların Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Cilt:17 Sayı:1, 2002
- ÖZSOYLU**, A. Fazıl "Kim Kazanıyor Kim Kaybediyor?", Ekonomik Forum, TOBB, 1994.
- PARLE**, M. William, **HİRLİNGER** ve W. Mike , "Evaluating the Use of Tax

Amnesty by State Governments”, Public Administration Review, 1986

RAKICI Cemil, **TUNÇER** Mehmet, “Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararı Sonrası Yeni Tarifinin Ücret Gelirlerine Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 353, Ocak 2011,

SABAN, Nihal (2001), “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2001

SARAÇOĞLU, Fatih (2009)., “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”. Finans- Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:483, Haziran 2004

SELEN Ufuk, **ÖZEN** Ercan , "Türkiye'de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011

STELLA, Peter , “An Economic Analysis of Tax Amnesties”, IMF Working Paper, 1989

ŞENYÜZ, Doğan, “Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku”, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi, 2007

TEKBAŞ, Abdullah, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:12 , Özel S. 2010

TEKİN, Fazıl, Artan Oranlilik ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, Eskişehir 1978

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu(1992), TOBB Yayını, Ankara

VURAL, İrfan, Kurumlar Vergisi Rehberi, Nisan,2013

YAVAŞLAR Funda Başaran, “ Bir Adaletsizlik örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Fasikül Dergisi, Sayı 30, Mayıs 2012.

YETİM, Sedat, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt dışı Ekonomi, Türkiye Bankalar Birliği, 1999, İstanbul

Yaralanılan Kanunlar

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

Yararlanılan İnternet Siteleri

www.gib.gov.tr

www.tuik.gov.tr

www.vdk.org.tr

stats.oecd.org

ÖZGEÇMİŞ

Gökhan ERASLAN Tokat'ın Niksar ilçesinde doğdu. İlk ve orta öğrenimini Tokat'da Vakıfbank Namık Kemal İlköğretim Okulu ve Tokat Plevne İlköğretim Okulunda tamamladı. Lise eğitimini 2006 yılında Tokat Anadolu Lisesinde bitirdi. Aynı sene Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümünü kazandı. 2011 yılında üniversiteden mezun oldu ve aynı yıl Gazi Osman Paşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim dalında yüksek lisans eğitimine başladı. 2013 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının açmış olduğu kurum sınavını kazanarak gelir uzman yardımcısı mesleğine başladı. Halen kurumdaki görevine devam etmektedir.

ERASLAN bekar olup, İngilizce bilmektedir.