



**TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA ÖDEME  
GÜCÜNÜ KAVRAMA UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ:  
AYDIN İLİ ÖZELİNDE AMPİRİK ARAŞTIRMA**

**Ozan ÇORAP**  
Yüksek Lisans Tezi  
Danışman: Doç. Dr. Ufuk SELEN  
Uşak  
Eylül, 2017

**TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA ÖDEME GÜCÜNÜ  
KAVRAMA UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ: AYDIN İLİ ÖZELİNDE  
AMPRİK ARAŞTIRMA**

**Ozan ÇORAP**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Doç. Dr. Ufuk SELEN**

**Uşak**

**Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Eylül, 2017**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ÖZETİ

### TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA ÖDEME GÜCÜNÜ KAVRAMA UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ: AYDIN İLİ ÖZELİNDE AMPRİK ARAŞTIRMA

Ozan ÇORAP

Maliye Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2017

Danışman: Doç. Dr. Ufuk SELEN

Devlet, bir toplumda yaşayan insanların kolektif ihtiyaçlarını sağlamak için oluşturulmuş en büyük organizasyon olarak adlandırılmaktadır. Tam kamusal mal ve hizmetler nitelikleri dolayısıyla kamu ekonomisi çerçevesinde sunulmaktadır. Özel sektör, mal ve hizmetlerin nasıl sunulacağını piyasanın belirlediği arz ve talep dengesi içerisinde belirler. Kamusal mallar ise siyasi karar alıcılar tarafından bütçe kısıtı dahilinde sunulabilmektedir. Devletin kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için de temel gereksinim duyduğu kaynak vergilerdir. Vergiler salt olarak kamusal kaynak olmasının haricinde ekonomik istikrarın sağlanması ve sosyal hayatı düzenleyici bir etken olarak görülmektedir. Özel ekonomiden, kamu ekonomisine gelir aktarımı olan vergileme sürecinde asıl önemli olan verginin kimlerden ve hangi faktörlere göre toplanacağıdır. Vergi yükünün mükellefler tarafından karşılanması temel olarak “fayda prensibi” ve “ödeme gücü prensibi” olarak iki kriter üzerinden incelenmektedir. Fayda prensibi, vergiyi piyasa sistemine benzetmektedir. Fayda prensibine göre mükellef ile devlet arasındaki ilişki, “*bir şeyin kendisine eşit olan başka bir şeyle değiştirilmesi*” esasına dayanmaktadır. Mükellef kamusal malların karşılığını o mala atfettiği değer kadar ödeyecektir.

Fayda prensibine göre daha eski ve kapsamlı olan ödeme gücü, vergiyi kişinin kendisi ve ailesini geçindirebilecek seviyenin üstündeki miktar olarak değerlendirmektedir. Vergilemenin, mükelleflerin ödeyebilme gücü ile orantılı olması gerektiği vurgulanmıştır. Ödeme gücünün nasıl belirleneceği hususunda da; gelir, harcama ve servet faktörleri üzerinde durulmuştur. Fayda prensibine nazaran verginin tabana yayıldığı ödeme gücü prensibi vergi sistemimiz tarafından da uygulanmaktadır. Vergi adaletine yatkın olan ödeme gücü yaklaşımının göstergelerinin; gelir, harcama ve servet olmasının yanında vergi ödeme gücüne

ulaşmada yararlanılan araçlar arasında; en az geçim düzeyi, ayırma ilkesi, muafiyet, istisna ve indirim son olarak da tarife yapısı yer almaktadır.

Çalışmada, vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücünü belirleyen faktörlerin etkinliğinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, fayda ve ödeme gücü prensipleri açıklanarak, vergi ödeme gücü araçlarının kullanımı etkinliğinin belirlenmesinde anket yönteminden faydalanılmıştır. Toplumun birçok kesimini içerisine alan mükelleflere uygulanan anketlerden elde edilen sonuçlar SPSS 23 programında analiz edilerek değerlendirilmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Vergi, Vergilemede Adalet, Fayda Yaklaşımı, deme Gücü Yaklaşımı, Mali Gücü.



**ABSTRACT****EFFECTIVENESS OF APPLICATIONS OF THE PAYMENT TOWARDS  
PAYMENT IN TAX ADALETINITY IN TURKEY: AMPRIC RESEARCH IN  
THE AYDIN AREA**

Ozan ÇORAP

Department of Economics

Usak University Institute of Social Sciences, September 2017

Advisor: Asst Doç. Dr. Ufuk SELEN

The State is called the largest organization created to provide the collective needs of people living in a society. Full-quality public goods and services are thus presented within the framework of the public economy. The private sector determines how the goods and services will be offered in the balance of supply and demand determined by the market. Public goods can be presented by political decision makers within budget constraints. The basic requirement for the State to fulfill the public services is the source tax. The tax is seen as a social life regulating factor and providing economic stability apart from being a public resource. In the process of taxation, which is the transfer of income from the private economy to the public economy, what is important is who will collect the income according to who and what factors are. The fact that the tax burden is met by the taxpayers is basically examined by two criteria as "benefit principle" and "payment power principle". The utility principle is analogous to the tax market system. According to the principle of benefit, the relationship between the taxpayer and the state is based on the principle that "something is not replaced by something else equal to itself". The taxpayer will pay the price of the public good to the value attributed to that good. Compensation, which is older and more comprehensive than the utility principle, regards the level above which the taxpayer himself and his family can pass. It has been stressed that taxpayers should be proportionate to the ability to pay. How to determine the power of payment; Income, spending and wealth factors. According to the principle of benefit, the principle of payment power, which is spread by taxation, is also applied by our tax system. Indicators of the payoff approach that are prone to tax justice; Among the instruments utilized in reaching the tax payment power besides being the

return, expenditure and wealth; Minimum development level, separation principle, exemption, exception and discount, and finally tariff structure.

In the study, it was aimed to investigate the effectiveness of the factors that determine the payment power in ensuring justice in taxation. For this purpose, the benefit and solvency principles were explained and the survey method was used in determining the effectiveness of tax payment instruments. The results obtained from the questionnaires applied to taxpayers who have included many segments of the society were analyzed and evaluated in the SPSS 23 program.

**Keywords:** Tax, Justice in Taxation, Utility Approach, Payment Power Approach, Financial Power





**UŞAK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI**

Maliye Ana Bilim Yüksek Lisans Programı 134012081 No'lu öğrencisi Ozan ÇORAP'ın "Türkiye'de Vergi Adaletini Sağlamada Ödeme Gücünü Kavrama Uygulamalarının Etkinliği: Aydın İli Özelinde Amprik Araştırma" adlı tezi 21/09/2017 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

<b>Jüri</b>	<b>Adı Soyadı</b>	<b>İmza</b>
Danışman	: Doç. Dr. Ufuk SELEN	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Mustafa TAYTAK	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Güner TUNCER	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Neslihan YILMAZ	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Ahmet COŞKUN	

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında hiç şüphesiz en büyük katkı; çalışmanın her aşamasında vakit, sabır ve hoşgörüsünü esirgemeyip manevi desteğini üzerimden ayırmayan saygıdeğer hocam Sayın Doç. Dr. Ufuk SELEN'e aittir. Saygıdeğer hocama, konunun belirlenmesinden çalışma süresince göstermiş olduğu teknik yardım ve manevi desteği için teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın sonuçlanması aşamasında destek olan hocam Araş. Gör. Göksel KARAŞ'a teşekkür ederim.

Bugüne kadarki çalışmalarımında her türlü yardımda bulunan; sabır, hoşgörü ve sevgileri ile bana destek olan çok kıymetli aileme sonsuz teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Ozan ÇORAP



## **ÖZGEÇMİŞ**

### **Kişisel Bilgiler**

Adı Soyadı : Ozan ÇORAP  
Doğum Yeri ve Tarihi : Aydın, 21.04.1988  
Lisans Öğretimi : Uşak Üniversitesi  
Yüksek Lisans Öğretimi : -  
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce  
Bilimsel Faaliyetleri : -

### **İş Deneyimi**

Çalıştığı Kurumlar : Emniyet Genel Müdürlüğü 2016-  
Projeler : -  
Ödüller : -

### **İletişim**

e-posta adresi : 134012081@usak.edu.tr

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	VI
ÖZGEÇMİŞ.....	VII
İÇİNDEKİLER.....	VIII
TABLOLAR LİSTESİ.....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
KISALTMALAR.....	XV
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİNİN TANIMSAL ÖZELLİKLERİ VE VERGİLEME İLKELERİ, AMAÇLARI VE GELİŞİMİ

I. VERGİNİN TANIMI VE TANIMSAL ÖZELLİKLERİ.....	4
1. VERGİNİN TANIMI VE TANIMSAL ÖZELLİKLERİ.....	5
1.1. Verginin Tanımı .....	5
1.2. Verginin Tanımsal Özellikleri.....	6
2. VERGİLEMENİN AMAÇLARI .....	10
2.1. Vergilemenin Mali Amacı.....	11
2.2. Vergilemenin Mali Olmayan Amaçları .....	12
2.2.1. Vergilemenin Ekonomik Amacı .....	12
2.2.2. Vergilemenin Sosyal Amacı .....	15

3. VERGİNİN TARİHSEL VE TEORİK GELİŞİMİ .....	16
3.1. Verginin Tarihsel Gelişimi .....	16
3.1.1. Orta Çağ Döneminde Vergileme ve Bütçe Hakkının Doğuşu.....	16
3.1.2. Osmanlı Ve Türkiye’de Vergi Gelişimi .....	18
3.1.2.1. Şer’i Vergiler .....	19
3.1.2.2. Örfi Vergiler.....	19
3.1.2.3. Türkiye Anayasalarında Vergilemeye İlişkin Hükümler .....	20
3.2. Verginin Teorik Gelişimi .....	22
3.2.1. Faydalanma Prensibi.....	22
3.2.1.1. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Açıklayan Görüş.....	23
3.2.1.2. Verginin Değişim (Hizmet Bedeli) Görüşüne Göre Açıklanması ..	23
3.2.1.3. Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Açıklanması .....	24
3.2.2. Ödeme Gücü Prensibi .....	25
<b>II. VERGİLEME İLKELERİ.....</b>	<b>27</b>
1. ADAM SMİTH’İN VERGİLEME İLKELERİ.....	29
1.1. Adalet İlkesi .....	29
1.2. Belirlilik İlkesi.....	30
1.3. Uygunluk İlkesi .....	30
1.4. İktisadilik İlkesi .....	31
2. ADOLPH WAGNER’İN VERGİLEME İLKELERİ .....	31
2.1. Mali İlkeler .....	31
2.1.1. Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi.....	31
2.1.2. Esneklik İlkesi .....	32
2.2. İktisadi İlkeler.....	32

2.2.1. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi .....	33
2.2.2. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi .....	34
2.3. Ahlaki İlkeler .....	34
2.3.1. Vergilemede Genelilik İlkesi .....	35
2.3.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi .....	36
2.3.2.1. Eşit Fedakarlık .....	37
2.3.2.2. Eşit Oranlı Fedakarlık .....	37
2.3.2.3. En Az Toplam Fedakarlık .....	38
2.4. Teknik ve İdari İlkeler .....	39
2.4.1. Belirlilik İlkesi .....	39
2.4.2. Ucuzluk İlkesi .....	39
2.4.3. Uygunluk İlkesi .....	40

## İKİNCİ BÖLÜM

### SOSYAL TERCİH UNSURLARI VE VERGİLEMEDE ADALET

<b>I. SOSYAL TERCİH UNSURU OLARAK EKONOMİK ETKİNLİK VE VERGİLEME .....</b>	<b>41</b>
1. PİYASA KOŞULLARINDA ETKİNLİK .....	41
1.1. Pareto Optimalitesi .....	42
1.2. İkinci En İyi Teorem .....	48
2. EKONOMİK ETKİNLİĞİN SAĞLANMASINDA VERGİNİN ROLÜ .....	52
<b>II. SOSYAL TERCİH UNSURU OLARAK EKONOMİK ADALET VE VERGİLEME .....</b>	<b>54</b>
1. VERGİLEMEDE ADALETE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE YAKLAŞIMLAR .....	61

1.1. Vergilemede Adaletle İlişkin Kavramsal Çerçeve .....	61
1.2. Vergi Adaletini Sağlamada Faydalanma Yaklaşımı .....	64
1.3. Vergi Adaletini Sağlamada Ödeme Gücü Yaklaşımı.....	67
2. VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜN GÖSTERGELERİ VE ÖLÇÜLMESİ .....	72
2.1. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri .....	72
2.1.1. Mükellefin Geliri .....	72
2.1.2. Mükellefin Harcamaları.....	77
2.1.3. Mükellefin Serveti.....	81
2.2. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmada Yararlanılan Araçlar .....	84
2.2.1. En Az Geçim Düzeyi .....	85
2.2.2. Ayırma İlkesi .....	90
2.2.3. Muafiyet, İstisna ve İndirim .....	92
2.2.4. Tarife Yapısı .....	94
2.2.4.1. Düz Oranlı Tarife .....	95
2.2.4.2. Artan Oranlı Tarife .....	95
2.2.4.2.1. Sınıf Usulü Artan Oranlı Tarife .....	98
2.2.4.2.2. Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife.....	99
2.2.4.2.3. Gizli Artan Oranlı Tarife.....	100
2.2.4.3. Azalan Oranlı Tarife .....	100

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA ÖDEME GÜCÜNÜ KAVRAMA UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ: AYDIN İLİ ÖZELİNDE AMPİRİK ARAŞTIRMA

I. TÜRKİYE'DE 2006-2015 DÖNEMİ VERGİ GELİRLERİNİN ANALİZİ.....	101
---	-----

## II. VERGİ ÖDEME GÜCÜ ARAÇLARININ KULLANIMI

<b>ETKİNLİĞİNİN AYDIN İLİ ÖZELİNDE ARAŞTIRILMASI.....</b>	<b>109</b>
1. LİTERATÜR TARAMASI.....	109
2. VERİ VE YÖNTEM HAKKINDA.....	110
3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI HAKKINDA.....	111
3.1. Demografik Özellikler.....	111
3.2. Güvenilirlik Analizi.....	113
3.3. Tanımlayıcı İstatistikler.....	114
3.4. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçların Uygulanmasına İlişkin	
Mükellef Algısı.....	122
3.4.1. Mükellefin Ayırma İlkesi Uygulamasına İlişkin Algısı.....	122
3.4.2. Mükelleflerin En Az Geçim Düzeyi Uygulamasına İlişkin Algısı.....	128
3.4.3. Mükelleflerin Muafiyet İstisna ve İndirim Uygulamalarına	
İlişkin Algısı.....	132
3.4.4. Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı.....	137
<b>SONUÇ.....</b>	<b>144</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>149</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 2.1</b>	Gini Katsayısı	59
<b>Tablo 2.2</b>	OECD Ülkeleri Vergi Sistemlerinde Gelirin Tanımı	75
<b>Tablo 2.3</b>	Harcama Vergilerinin Bazı Yıllara Göre Değişimi	80
<b>Tablo 2.4</b>	Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Yıllara Göre Değişimi	84
<b>Tablo 2.5</b>	Düz Oranlı Tarife	95
<b>Tablo 2.6</b>	2017 Yılı Gelir Vergisi Oranları	97
<b>Tablo 2.7</b>	Sınıf Usulü Artan Oranlı Tarife	98
<b>Tablo 2.8</b>	Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife	100
<b>Tablo 2.9</b>	Gizli Artan Oranlı Tarife	100
<b>Tablo 3.1</b>	2006-2015 Yılları Gelir Gerçekleşmeleri	105
<b>Tablo 3.2</b>	2006-2015 Gelir Gerçekleşmelerinin GSYH Payları	106
<b>Tablo 3.3</b>	2006-2015 Gelir Gerçekleşmelerinin Bütçe Payları	107
<b>Tablo 3.4</b>	2006-2015 Gelir Gerçekleşmelerinin Artış Oranları	108
<b>Tablo 3.5</b>	Aydın İli 2007-2016 Yılları Arası Nüfus ve Nüfus Yoğunluğu	111
<b>Tablo 3.6</b>	Aydın İli 2007-2016 Yılları Arası Yıllık Nüfus Artış Hızı	111
<b>Tablo 3.7</b>	Demografik İfadelerin Dağılımı	112
<b>Tablo 3.8</b>	Güvenilirlik İstatistiği	114
<b>Tablo 3.9</b>	Tanımlayıcı İstatistikler	118
<b>Tablo 3.10</b>	“Türkiye’de adil bir vergileme yapılmaktadır.” İfadesinin Demografik Analizi (%)	120
<b>Tablo 3.11</b>	“Türkiye’de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.” İfadesinin Demografik Analizi (%)	121
<b>Tablo 3.12</b>	Mükellefin Ayırma İlkesi Uygulamasına İlişkin Algısı 1 (%)	126
<b>Tablo 3.13</b>	Mükellefin Ayırma İlkesi Uygulamasına İlişkin Algısı 2 (%)	127
<b>Tablo 3.14</b>	Mükelleflerin En Az Geçim Düzeyi Uygulamasına İlişkin Algısı 1 (%)	130
<b>Tablo 3.15</b>	Mükelleflerin En Az Geçim Düzeyi Uygulamasına İlişkin Algısı 2 (%)	131
<b>Tablo 3.16</b>	Mükelleflerin Muafiyet İstisna ve İndirim Uygulamalarına İlişkin Algısı 1 (%)	135
<b>Tablo 3.17</b>	Mükelleflerin Muafiyet İstisna ve İndirim Uygulamalarına İlişkin Algısı 2 (%)	136
<b>Tablo 3.18</b>	Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı 1 (%)	141
<b>Tablo 3.19</b>	Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı 2 (%)	142
<b>Tablo 3.20</b>	Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı 3 (%)	143

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

<b>Şekil 2.1</b>	İki Bireyli ve İki Mallı Bir Ekonomide Malların Dağılımı Edgeworth Kutusu ile İncelenebilir	43
<b>Şekil 2.2</b>	Edgeworth Kutu Diyagramı	44
<b>Şekil 2.3</b>	Pareto İyileştirmesi ve Sözleşme Eğrisi	46
<b>Şekil 2.4</b>	Laffer Eğrisi	51
<b>Şekil 2.5</b>	Lorenz Eğrisi	59





**KISALTMALAR**

<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GSYH</b>	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>TÜSİAD</b>	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği



## GİRİŞ

Devlet, bir toplumda yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için oluşturulmuş en büyük organizasyondur. Devletin üzerine yüklenmiş olan görevleri yerine getirebilmek için en temel ihtiyaç duyduğu kaynak vergilerdir. Geçmiş dönemlerde vergiler, devletin belli başlı harcamaları yapması amacıyla toplanırken, devlet anlayışının değişmesiyle birlikte başka amaçlar için de toplanması gündeme gelmiştir. Vergiler kamu harcamalarının karşılanması için asli gelir olma fonksiyonu haricinde, ekonomik istikrarın sağlanması ve sosyal hayata bir müdahale aracı olarak görülmektedir. Süreç içerisinde yaşanan değişim vergiciliğin vergileme ilkeleri yoluyla standart hale getirilmesini gerekli kılmıştır. Genel olarak ortak bir tanımlamanın olmamasıyla birlikte vergileme ilkeleri, vergileme sisteminden beklenen amaçları gerçekleştirmek için oluşturulmuş normatif kurallardır.

Vergileme süreci özel ekonomiden kamu ekonomisine gelir aktarımıdır. Dolayısıyla bu aktarımın kimler tarafından sağlanacağı önemli bir konudur. Vergi yükünün bireyler tarafından karşılanması literatürde “ *Fayda ilkesi*” ve “ *Ödeme gücü ilkesi*” ile açıklanmaktadır. Fayda ilkesinde, vergiye fayda temelli bakılmasının yanında, vergileme piyasa sistemine benzer bir sürece tabi tutulmaktadır. Piyasaya konu özel malların talebi karşılığında nasıl bedel ödeniyorsa, kamusal mallardan faydalanma karşılığında da vergi bir fiyat rolü görmektedir.

Vergilemede adaletin sağlanmasında bir diğer yöntem ise ödeme gücü ilkesidir. Ödeme gücü ilkesi, faydalanma ilkesine göre daha kapsamlıdır. Ödeme gücü, vergiyi kişinin kendisi ve ailesini geçindirebilecek seviyenin üstündeki miktar olarak değerlendirmektedir. Vergilemenin faydalanma ilkesinde olduğu gibi karşılılık ilkesi temelli değil, sahip olunan ödeme gücü ile orantılı olması gerektiğini savunulmaktadır.

Kamusal mal ve hizmetler, siyasi karar alma mekanizmalarının belirlemeleri neticesinde oluşmaktadır. Fayda ilkesinin vergiyi fayda-karşılılık olarak ele alması bu durumla örtüşmemektedir. Bunun yanında hizmetlerin ayrı ayrı hesaplanması mümkün olmayacağından değişim konusu olamaz. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 1. fıkrasında “ *Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergi yükünün

belirlenmesinde ödeme gücünün belirleyici olmasını işaret etmektedir. Vergi ödeme gücünün başlıca göstergeleri ise mükellefin geliri, harcaması ve servetidir.

Verginin adaletli bir biçimde dağıtılması için ödeme gücünün belirlenmesindeki göstergelerden olan gelir, diğer göstergelere göre (harcama, servet) adalete daha yatkındır. Kişinin harcamasına göre vergileme yapmak objektif olmayacaktır. Düşük gelire sahip olanların da yapması gereken zorunlu harcamaları vardır. Bunu bir biçimde sağlamaları onların fazlaca gelire sahip oldukları anlamına gelmez. Aynı şekilde servet sahibi olmak, eğer servet üzerinden bir gelir elde edilmiyorsa, kişinin yaşam şartlarını iyileştirmemesi vergi ödeme gücünün varlığı anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla harcama ve servet düzeylerinden ziyade harcamanın nasıl finanse edildiği ve servetin gelir getirici özelliğe sahip olması ödeme gücü ilkesi açısından önemlidir. Ödeme gücünü bu yönleriyle dikkate alan bir vergileme yapılması yani az kazananın az, çok kazananın çok vergi almak hem mükelleflerin vergiye karşı olan güvenlerini pekiştirecek hem de mali açıdan daha etkin olacaktır.

Vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücü ilkesinin rolünün belirlenmesi, çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu amaç çerçevesinde Aydın ili özelinde farklı sektörlerde çalışan, işveren ve işsiz kişilerin vergi adaletini ve vergi adaletini sağlamak adına ödeme gücü ilkesini nasıl algıladıkları araştırılmıştır.

Vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücü ilkesinin rolüne ilişkin algının belirlenmesinde anket yönteminden yararlanılmıştır. Aydın ili özelinde yapılan belirlenen amaca yönelik olarak hazırlanan anket çalışmasından elde edilen sonuçlar SPSS 23 programında analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, verginin tanımı ve tanımsal özellikleri sıralanmıştır. Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları açıklanmış, verginin tarihsel gelişimi incelenerek ilk anayasa olan 1876 Anayasasından bugüne yürürlüğe girmiş anayasalarımızdaki vergisel hükümler üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümünde, vergilemeden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi için normatif görüşler ortaya koyularak, karakteristik çerçeve çizen vergileme ilkeleri açıklanmıştır. Vergileme ilkelerinin farklı boyutlarını ön plana çıkaran yaklaşımlar

olmakla birlikte, çalışmada Adam Smith ve Adolph Wagner'in vergileme ilkeleri esas alınmıştır. Aynı zamanda piyasa koşullarında etkinlik bağlamında, bireylerin ihtiyaçlarının karşılanması sonrası meydana gelecek bireysel refahtan yola çıkarak toplumsal refah artışının sağlanıp sağlanamayacağı üzerinde durularak vergilemeyle olan ilişkisi üzerinde durulmuştur. Burada İtalyan ekonomist Vilfredo Pareto'nun literatüre katkısı olan Paretocu refah iktisadının temel teoremlerinden yararlanılarak toplumsal refah açısından etkinlik ve adalet kavramları incelenmiştir. Vergilemede adaletin kavramsal özellikleri açıklanmış ve vergilemede adaletin sağlanmasında faydalanma yaklaşımının açıklanmasının ardından ödeme gücü yaklaşımı derinlemesine irdelenmiştir. Vergilemede ödeme gücünün göstergeleri ve ödeme gücünün belirlenmesinde yararlanılan araçlar incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, adil bir vergilemede ödeme gücü ilkesine toplumun bakışı Aydın ili örneğinden hareketle belirlenmeye çalışılmıştır. Adil bir vergilemede ödeme gücü ilkesinin rolüne ilişkin algının belirlenmesinde anket yönteminden yararlanılmıştır. Aydın ili özelinde kamu ve özel sektör çalışanlarına, işverenlere uygulanan anketlerden elde edilen sonuçlar SPSS 23 programında analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Çalışmada birincil kaynağa dayalı saha çalışması yapılmıştır. Analiz ve değerlendirmeler, ankette yer alan ifadelere verilen cevaplar üzerinden frekans analizi şeklinde yapılmıştır. Analizler kapsamında öncelikle, katılım sağlayanların demografik özellikleri tespit edildikten sonra, vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan araçlar kapsamında; en az geçim indirimi, ayırma, muafiyet, istisna ve indirim ve tarife faktörlerinin işlerliğini sorgulayan sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TANIMSAL ÖZELLİKLERİ VE VERGİLEME İLKELERİ, AMAÇLARI VE GELİŞİMİ

#### I. VERGİNİN TANIMI VE TANIMSAL ÖZELLİKLERİ

Devlet, toplum halinde yaşayan insanların, ortak ihtiyaçlarını karşılamak için meydana gelen ve gereklilikten doğmuş bir organizasyondur. Platon'un da "Devlet" adlı eserinde tanımını yaptığı gibi bireylerin huzur ve düzen içinde yaşamak üzere oluşturdukları bir siyasal kurumdur (Platon, 2000). Devlet, varlık sebebi gereği üzerine yüklenen görevleri layıkıyla yerine getirebilmesi için birtakım harcamalar yapmaya, bazı mal ve hizmetler satın almaya mecburdur. Devlet anlayışındaki yaşanan gelişmelere paralel olarak verginin sosyo-ekonomik fonksiyonları önem kazanmıştır. Salt kamu hizmetlerinin karşılanması anlayışı yerine makro-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Amaçlanan makro-ekonomik hedefler içerisinde; büyüme ve kalkınmayı sağlamak, gelir dağılımını etkin kılmak, sosyo-ekonomik yaşama müdahale etmek, ekonomi içerisindeki belli sektörleri teşvik etmek amacıyla kamu harcamaları teşvik edici unsur olarak kullanılabilir. Bu noktada kamu yönetimi hedeflemiş olduğu amaçları gerçekleştirmek için kamu gelirine ihtiyaç duyar. Kamu geliri sağlama süreci özel ekonomiden kamu ekonomisine bir kaynak aktarımı şeklinde ortaya çıkar yani vergi ödeme işlemi bireyler veya kuruluşlar açısından bir gider, devlet nezdinde ise geliri oluşturur.

Kamu gelirleri, egemenlik hakkı kriter alındığında "*egemenlik hakkına dayanan*" ve "*egemenlik hakkına dayanmayan*" gelirler olmak üzere iki gruba ayrılır. Devletin egemenlik hakkını kullanarak elde ettiği gelirlerin başında vergiler olmak üzere harçlar, resim, fon gelirleri, şerefiye, parafiskal gelirler, zorunlu borçlanma, para basımı, mali tekeller, para cezaları gibi gelir çeşitleri karşımıza çıkmaktadır. Devletin egemenlik hakkına dayanmayan gelirlere bakılacak olursa; mülk ve teşebbüs gelirleri ile gönüllü borçlanmalar yer almaktadır (Pehlivan, 2009: 87).

Türkiye ekonomisi açısından bakıldığında kamu gelirlerinin kamu mali yönetimini düzenleyen mevzuat çerçevesinde tanımlandığı görülmektedir. Türk kamu mali yönetiminde uzun yıllar yürürlükte kalmış olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yayınlandığı günden bugüne kamu idarelerinin niteliklerinde yaşanan değişimler, bütçe uygulamalarının sınırlı olması, çok yıllık bütçe sisteminin olmaması, mali sistemin gelir gider konusunda kamuoyuna istenilen bilgileri verememesi, performans, verimlilik, saydamlık gibi ilkelerin eksikliği ve kanun dilinin ağdalı olması gerekçeleriyle ihtiyaçlara cevap veremediği gerekçesiyle 10.12.2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun, ülke ekonomilerinin birbirine entegre olduğu düşüncesinden hareketle uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini kurmayı amaçlamaktadır. Mali yönetim ve teşkilat yapısı içerisinde de bazı değişimler gerçekleştirilmiştir. Üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri gibi statüler getirilmiştir. Aynı zamanda idari ve mali açıdan işleyişin etkin şekilde yürütülmesi amacıyla stratejik plan, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve iç denetim ilkelerine yer verilmiştir.

5018 sayılı KMYKK 3/i maddesine göre kamu gelirleri; kanunlara dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerden oluşur (KMYKK, 2003: madde 3/i).

## **1. Verginin Tanımı ve Tanımsal Özellikleri**

### **1.1. Verginin Tanımı**

İlk şekliyle hediye gibi uygulanan, zaman içerisindeki değişimine bağlı olarak bilahare zorunlu ödeme şekline dönüşmüş vergiler ile ilgili olarak gerek bilimsel yönden ve gerekse uygulama itibarıyla önemli gelişmeler olmuştur. Kamu gelirlerinin % 75-90'ını oluşturan vergiler, zorunlu bir ödeme olmaları, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, para şeklinde alınmaları bakımından diğer kamu gelirlerinden büyük ölçüde ayrılırlar (Akdoğan, 2014: 107).

Verginin tanımıyla alakalı tam bir görüş birliği olmayıp zamana ve yaklaşıma göre farklılık arz etmektedir. Genel anlamdaki tanımıyla vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı değerlerdir (Pehlivan, 2009: 87). Tanımda yer alan toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan ifadesinden hareketle, Vergi Usul Kanunu 8. maddesinde mükellefiyet kavramı “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek veya tüzel kişilerdir.*” şeklinde ifade edilmiştir. Bir kişinin vergi mükellefi olması için o ülkede veya o toplumda sürekli yaşamasına gerek yoktur. Mükellef olmak için en basit olarak vergi borcunu doğuran olaya sebebiyet vermek yeterli olacaktır. Belirli zamanlarda yurtdışından ülkeye seyahate gelen turistlerin yapmış oldukları harcamalar neticesinde verginin taşıyıcısı (yüklenicisi) sıfatıyla dolaylı vergiyi ödemiş olurlar.

Vergiyi elde eden ve ödeyen tarafı biraz daha genişleten tanıma göre; vergiler devlet ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerince bireylerden, tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan zorunlu olarak alınan ve direk bir karşılığı olmayan iktisadi değerdir (Nadaroğlu, 1976: 213). Vergi, özelliği dolayısıyla karşılıksızdır yani vergi tahsil edilirken kanuni veya fiili mükellefe ödediği vergiye karşılık herhangi bir hizmet taahhüdünde bulunulmaz. Dolayısıyla vergiler kamu hizmetleri olarak genel bir karşılığa sahiptir.

## **1.2. Verginin Tanımsal Özellikleri**

Vergi, devletin en asli ve gelir kalemleri içerisinde en çok paya sahip olan gelir unsurudur. Devlet, egemenlik yetkisini kullanarak hakimiyet kurduğu noktada vergi almaktadır. Verginin devlet tarafından tahsili, ülkeyi yöneten merkezi devlet örgütü ile birlikte yerel yönetim birimlerini ve vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu kurum ve kuruluşlarını ifade eder (Pehlivan, 2009: 93). Devlet, kamu hizmetlerini topluma sunabilmek için vergilendirme yetkisini belirli sınırlar içerisinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. Bu devir egemenlik hakkının devri değil, vergilendirme sürecine ivedilik ve etkinlik kazandırmak içindir.

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde belirlenebilir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin veya bu



yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini; geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, kamu giderlerini karşılamak için, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan *“her çeşit mali yüküm”*e ilişkin yetkiyi kapsamaktadır (Çağan, 1982: 4). Vergilendirme yetkisi genel olarak, devletin; egemenlik gücü sonucu vergi koymak ve uygulamak konusunda sahip olduğu hak ve yetkidir şeklinde ifade edilebilir (Akdoğan, 2014: 138).

Devlet vergiyi salma ve tahsil etme yetkisini kanun marifetiyle gerçekleştirir. Verginin kanunilik ilkesi, kanunsuz vergi alınamayacağını ifade eder. Kanun yapma yetkisi temsili demokrasilerde milletin seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına ait olduğundan, bu ilkeye *“temsilsiz vergi olmaz”* da denilmektedir. Buna göre, hükümet, vergi idaresi ve diğer idari organlar bireylerden kanuni dayanağı olmayan vergi ve benzeri gelir alamaz. Anayasa’da yer alan bu ilke ile vergilendirmede keyfilik önlenmektedir (Pehlivan, 2013: 19).

Vergi ile ilgili düzenlemelere 1982 Anayasası *“Siyasi Haklar ve Ödevler”* bölümü *“Vergi Ödevi”* başlığını taşıyan 73. madde’de yer verilmiştir. Yetmiş üçüncü maddenin ilk fıkrasında; *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* hükmü mevcuttur. Genellik ilkesinin vurgulandığı yargıda kamu giderlerini karşılamak üzere ifadesiyle vergilerin hangi amaçla toplandığının da üzerinde durulmuştur. Mali güç ilkesi gereği, yükümlülerin kişisel ve ekonomik durumları göz önünde bulundurularak vergileme yapılmalıdır. Böylece daha sağlıklı bir vergileme süreci gerçekleştirilecektir. Maddenin ikinci fıkrasında; *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.”* ifadesi yer almaktadır. Ülkedeki vergi sistemi yapılandırılırken vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasına özen gösterilmelidir.

Vergi yükünün dengeli ve adil biçimde dağıtılmasında ülkenin gelişmişlik düzeyi oldukça önemlidir. Gelişmiş ülke ekonomilerinde vergi bilinci oldukça güçlü olup, (Tosuner ve Demir, 2009: 3), bireyler ve kurumlar vergi ödemenin bir ödev olduğu bilincini içselleştirmiştir. Dolayısıyla mükellefler vergi ödev ve sorumluluklarını vergiye karşı direnç göstermeden yerine getirirler. Oysa gelişmekte olan ekonomilerde ise vergi ödeme bilinci düşüktür. Bu ekonomiler vergi politikalarının belirlenmesinde güçlü bir ikileme karşı karşıya kalırlar: kamu finansmanı için vergiye duyulan ihtiyaç ve mükelleflerin vergiye karşı gösterecekleri

direnç. Toplumun vergiye karşı direncini en alt düzeyde tutarken verginin mali amacını en üst düzeyde gerçekleştirecek vergileme ancak toplumsal uzlaşma temelinde mümkün olabilecektir. Vergileme konusunda toplumsal uzlaşmanın idarenin keyfiyetten uzak bir vergileme gerçekleştirmesi gerekliliğinde sağlandığı gözlenmektedir. Toplumsal uzlaşma metni olan 1982 Anayasası'nın 73/3. maddesinde; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* ifadesi keyfiyetten uzak vergilemeye işaret ettiği görülmektedir. Bu madde uyarınca idarenin keyfiyetine bağlı vergilemesinin önüne geçilmektedir. Aynı maddenin son fıkrasında; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.”* Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki belirli konulara özel ve sınırlı bir yetkidir. Bakanlar Kurulu sadece muafiyet, istisna ve indirimleri kanunda belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar dahilinde değişiklik yapabilir buna karşılık verginin asli unsurlarından olan verginin; konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı yine kanunla belirlenmek zorundadır.

Vergi esas olarak kamu harcamalarının karşılanması amacıyla toplanmaktadır. Devletin sunduğu tam kamusal mal ve hizmetler bu harcamaların temel göstergesidir. Samuelson'un tüketiminde rekabetin olmadığını, Musgrave'in tüketiminde kimsenin dışlanmadığını savunduğu, faydası tüm topluma ait olan tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı kamu gelirleri ile sağlanmaktadır.

Kamu harcamalarının kapsamı ve niteliği kamunun, ekonomi içerisinde ne kadar var olduğu ile alakalıdır. Vergi günümüzde sadece kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak için değil, ekonomik ve sosyal yapının gerektirdiği önlemlerin alınması amacını da gütmektedir. Dolayısıyla süreç içinde kamu ekonomisinin kapsam ve niteliğinin değişmesi vergilemenin amacını da değiştirmiş ve mali amacın yanına ekstra fiskal amaçlarla vergilemeyi gündeme getirmiştir. Yani vergi mali amaçla olduğu kadar ekstra fiskal amaçlarla da alınmaktadır.

Vergi üzerine yapılan tanımlardan da yola çıkılarak vergi, devletin hükümranlığı içerisinde bulunan gerçek kişi veya kurumlardan ya da arızı olarak ülkede bulunan kişilerden tahsil edilir. Nasıl bir ülkede sunulan kamu hizmetleri hiçbir ayırım gözetmeksizin gerçek ve tüzel kişilere yönelikse sunulan bu hizmetlerin

finansmanı için gerekli gelirler de bu hizmetlerden yararlanan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanacaktır. Vergilemede adaletin sağlanması hususunda gerçek kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi esas kuraldır. Tüzel kişiler de, birden fazla kişinin çeşitli amaçlarla oluşturduğu ve varlığını hukuk kurallarından alan yapılardır. Çok sayıda kişinin ekonomik gücünü bir araya getirerek belirli ortak amaçlara yönelmeleri, bu kuruluşları gerçek kişilerinkinden farklı olarak daha güçlü kılmaktadır. Gerek rekabet, gerekse kapasite ve başarı şansı itibarıyla, şahıs kuruluşlarına kıyasla daha güçlü olan söz konusu tüzel kişiler de; güvenlik, asayiş, adalet vb. hizmetler ile sosyo-ekonomik hizmetlerden yararlanabilmektedir. Bu nedenle, tüm topluma yönelik olan hizmetlerin maliyetine gerçek kişilerin yanında, tüzel kişilerin de katılması doğaldır. Kuşkusuz, vergi mükelleflerinin nitelikleri dikkate alınmak suretiyle farklı yapıdaki vergi uygulamaları ile amaçlanan sonuca ulaşılabilmektedir (Akdoğan, 2014: 141).

Verginin karşılıksız olması; mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade eder. Bir mükellef, “ben devlete bu kadar vergi verdim, devlet de benim şu ihtiyaçlarımı karşılansın” diyemez. Devlet, yüklendiği tüm görevleri gerçekleştirmek üzere vergi alır (Akdoğan, 2014: 139). Vergi ödeyicileri piyasadaki gibi ödedikleri miktar karşılığında mal veya hizmet almaları düşüncesi ile vergi ödeme amacını karşılaştırmamaları gerekir. Çünkü piyasada ödenen ücretin karşılığı kadar mal veya hizmet alınır fakat kamu ekonomisinde mükelleflerin ödedikleri vergi karşılığında daha çok ya da daha az hizmet alabilirler. Bu anlamda devletin mükelleflere herhangi bir taahhüdü yoktur. Devlet, olması gerektiği şekilde kamusal mal veya hizmet üretiminde bulunur karşılığı olarak ne kadar faydalanıldığına bakılmaksızın mükellefleri ödeme güçleri doğrultusunda vergi yükümlüsü yapar.

Vergi, bir bireyden diğerine yapılan çoğu para aktarımlarına benzemez. Diğer para transferlerinin çoğu gönüllü yapılırken, vergileme zorunlu bir ödemedir (Stiglitz, 1994: 473). Vergi, devletin anayasal hükme dayanarak cebren aldığı bir gelir unsurudur. Vergiye katılımın zorunlu olmasının esas sebebi kamusal mallarda yaşanan bedavacılık sorunudur. Yani kamusal mallardan faydalanan kişi veya kurumların gönüllü olarak finansmana katılımında bulunmamaları bunun önüne geçmek için devlet vergiyi kanunlardan aldığı yetki zırhıyla cebren tahsil eder. Devletin vergiyi cebren tahsil etmesi ya da tahsil edememesi durumunda cezai

müeyyideler uygulaması yükümlülüklerini zamanında ve gerekli şekilde uygulayan mükellefler açısından bir problem teşkil etmez. Fakat tam aksine yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere de bir uyarı mahiyetinde önem taşır. İyi bir vergi sistemi, uygulanması olanağı bulunmayan vergiyi öngörmez. Ancak, bazı mükelleflerin yükümlülüklerini kendiliklerinden yerine getirmeyebilecekleri dikkate alınarak, denetim ve kontrole önem verilmelidir (Akdoğan, 2014: 140).

Verginin asıl ve ferileri nakdi ödeme niteliği taşır. Ekonomik anlamda daha rasyonel bulunan bu yöntem gereğince aynı şekilde tahsil etmek beraberinde birçok sorunu getirecektir. Vergi eşitliğinin korunması, vergi karşılığında alınacak bedelin taşıma, depolama ve saklama maliyetlerinin olması, aynı verginin nakde çevrilmesi zahmet ve vergi denetiminin sağlanamayacağı düşünceleri vergi tahsilatını nakdi olmaya zorlamıştır. Bu sayede mükellefler ve tahsili yapan idare açısından kolaylık arz edecektir.

## 2. Vergilemenin Amaçları

Klasik mali anlayışın hüküm sürdüğü dönemlerde; devlet faaliyetlerinin temel hizmetlerle sınırlı olması yani tam kamusal mal olarak nitelendirilen savunma, adalet, diploması gibi hizmetleri sunmasının yeterli olduğu düşünülüyordu. Fiyatların esnek olduğu varsayımı altında, ekonomik sistemin kendi kendine dengeye geldiği ve aynı zamanda devletin ekonomiye müdahalesinin asla kabul edilemediği bir anlayışa sahiptir. Dolayısıyla klasik maliye yaklaşımı vergileme konusunda, tarafsız vergi ve harcama politikasını benimsemiştir. Esasen devletin ekonomi üzerindeki etkisini en aza indirmeyi amaç edinen tarafsız vergi politikası, vergileme konusundaki değişikliğin kişi ve firmaların üretim ve tüketim kararları üzerinde herhangi bir farklılığa sebebiyet vermemesidir. *“Her arz kendi talebini yaratır”* biçiminde formüle edilen ve ekonomik kararların arz yönlü şekillendiği inancını yansıtan klasik mali anlayışın varsayımlarının etkisi, 1929 dünya ekonomik krizine kadar sürmüştür. 1929’da başlayan kriz ile tarafsız devlet anlayışından uzaklaşarak devletin ekonomiye müdahalesinin kaçınılmaz olduğu kabullenilmiştir.

Devlet; siyasi, sosyal, mali ve ekonomik değişkenlerden etkilenen çok farklı anayasal görevler üstlenmiş ve değişkenlerdeki gelişmelere bağlı olarak devletin ekonomideki büyüklüğü ve rolü sürekli biçimde değişime uğramıştır. Devletin klasik

nitelikteki görevlerini gerçekleştirebilmesi, yani çeşitli (adalet, savunma, ulaşım, eğitim, diplomasi, sağlık gibi) kamu hizmetlerini topluma sunabilmesi için, finansal ihtiyacı önemli ölçüde vergilerle sağlanmaktadır. Bu anlamda vergi, devletin söz konusu hizmetlerin gerektirdiği giderleri karşılayabilmek amacıyla başvurduğu en önemli finansman aracıdır (Akdoğan, 2014: 124).

Devletin fonksiyonlarının değişmesine paralel olarak verginin de fonksiyonlarında değişme meydana gelmiştir. Vergiler kamu harcamalarının karşılanması için asli gelir olma fonksiyonu yanında devletin ekonomik istikrarın sağlanması ve sosyal hayata bir müdahale aracı olarak görülmektedir. Verginin kamu harcamalarını finanse etmesi mali ya da fiskal fonksiyonu olarak nitelendirilir. Buna karşılık verginin kamu harcamalarını karşılama amacı dışında alınması ise mali olmayan fonksiyon ya da ekstra fiskal fonksiyon olarak adlandırılır. Mali olmayan fonksiyonlar da kendi içinde ekonomik ve sosyal fonksiyon şeklinde ayrılmaktadır.

### **2.1. Vergilemenin Mali Amacı**

Toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla ortaya çıkan devletin görevlerini toplum tercihlerine uygun biçimde sunabilmesi için ortak finansman kaynağına duyduğu ihtiyaç verginin mali amacına işaret etmektedir. Vergilendirmenin tarihi olarak en eski ve geleneksel mali amacı, kamu harcamalarının finansmanı için gerekli geliri sağlamaktır. Devletçe izlenen amaç ve politikalar ışığında vergilere zaman içinde farklı nitelikler yüklenmiş olmakla birlikte, verginin mali amacı değişime uğramayan en temel amacı olmuştur. Verginin mali fonksiyonu, toplumu meydana getiren bireylere bir fiyat karşılığı sunulamayan toplumsal nitelikteki mal ve hizmetler için gerekli olan finansman kaynağını oluşturmaktır (Pehlivan, 2009: 98). Başka bir deyişle verginin mali amacı tam kamusal mal ve hizmet niteliğindeki ürünlerin üretimi için gelir sağlamaktır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi klasik mali anlayış tarafsız vergilemeyi savunur. Klasik mali anlayışta vergilerin mali amacından kasıt, rekabetin korunması adına olabildiğince verginin ikame etkilerini önleyerek, kamu finansmanının belirlendiği veri bir vergi hasılatı sağlamaktır. Burada pareto etkinlik temelinde optimal vergilemeye işaret etmektedir (Turhan, 1993: 34).

## 2.2. Vergilemenin Mali Olmayan Amaçları

Tarihi süreç içerisinde sosyo-ekonomik koşullar devletin görev ve sorumluluklarının farklılaşmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler vergilere mali amacı yanında yeni amaç ve fonksiyonlar da yüklenmesine neden olmuştur. Vergilemenin ekstra fiskal amaçları olarak da ifade edilen mali olmayan amaçları kendi içerisinde “*vergilemenin ekonomik amacı*” ve “*vergilemenin sosyal amacı*” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergilemenin mali olmayan bu iki amacını aşağıdaki biçimde açıklayabiliriz.

### 2.2.1. Vergilemenin Ekonomik Amacı

1929 Büyük Buhran sonrasında doğan modern maliye yaklaşımı, verginin tahsilatında devlet bütçesine gelir sağlamak, yapılacak olan hizmetlerin gerçekleştirilmesi için finansman sağlamak amaçlarında değişiklikler getirmiştir. Verginin ekonomik fonksiyonu da modern maliye yaklaşımının getirdiği değişiklikler neticesinde doğmuştur. Verginin ekonomik fonksiyonu, verginin temel iktisadi hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılmasını ifade eder. Başka bir ifadeyle ekonomide büyüme ve istikrarın sağlanmasında vergilerden yararlanmak verginin iktisadi fonksiyonunu oluşturur (Pehlivan, 2009: 98).

Musgrave’e göre devletin ekonomiyle ilişkisi; kaynak tahsisi, gelirin yeniden dağıtımı ve ekonomik istikrar çerçevesinde gerçekleşir. Ekonomik istikrarı sağlamak için iktisat politikasının üç temel aracından birisi olan maliye politikasının bileşenleri etkin olarak kullanılır. Maliye politikası, iktisat politikası amaçlarına ulaşmak için mali araçların yani kamu gelirleri, kamu harcamaları, kamu borçlarının miktar ve bileşiminde yapılan ayarlamalardır. Sonuç olarak kamu harcamaları ve gelirlerinde yapılan ayarlamalar devletin ekonomiye müdahalesini ortaya çıkarmaktadır.

Maliye politikası aracı olarak vergi, korunmak ve geliştirilmek istenen alanlar için, vergi bağışıklıkları, gelişmesi önlenmek istenen alanlarda ise vergi artırımı yoluyla ekonomiye müdahale edilmesini kolaylaştırır. Vergisel ayarlamalarla ekonomik sosyal hayatta bazı etik amaçlar yerine getirir. Verginin ekonomik amaçları arasında yatırımların teşvik edilmesi, üretim ve tüketimi desteklemek veya kısıtlamak, ekonomik yapıyı değiştirerek ekonomik istikrar ve kalkınma amaçlarına ulaşmak sayılabilir (Selen, 2011: 20).

Ekonomik anlamda uygulanan politikalar çerçevesinde enflasyonist veya deflasyonist dönemlerde ekonomiyi istikrara yaklaştırmak için vergiler etkin olarak kullanılabilir. Deflasyon dönemlerinde toplam talep, toplam arzdan düşüktür ve piyasada işsizlik vardır. Spekülatif amaçlı para talebinde artış gözlenmektedir çünkü toplam talebin düşük olmasına bağlı olarak fiyat değişimlerinden yararlanmak isteyen kesim harcamayarak belirli bir süre elde para tutar. Para spekülatif amaçlı elde tutulduğu için bir birimin harcaması başka birimin geliridir anlayışı olan sosyal hesaplar matrisi bozulmuştur. Spekülatif amaçlı para talebinin artmasının sebep olduğu bir başka sorun ise likidite tuzağıdır. Toplam talebin düşük olması ve elde para tutma arzusuyla faizlerde düşme meydana gelir. Yatırımların faize duyarlılığı sıfırdır, faizdeki düşüş yatırımı etkileyemez hale gelmiştir. Normal şartlarda düşen faizler neticesinde yatırımlar artar fakat umulan kar oranının da düşmesi nedeniyle yatırımlarla faizler arasındaki ters ilişki kaybolur.

Deflasyondaki temel sorun, eksik istihdam yani toplam talebin düşük olmasıdır eğer toplam talep artırılırsa deflasyonist etki azaltılacaktır. Anti deflasyonist vergi politikası kapsamında kullanılabilir gelirin artırılması için toplam vergi gelirlerinin azaltılması gerekmektedir. Harcama vergileri açısından, marjinal tüketim eğilimi yüksek toplum kesimlerinin tüketimine konu mallar üzerindeki harcama vergilerine öncelik verilmelidir. Fiyat-talep esnekliği yüksek malların tabii olduğu harcama vergileri de düşürülebilir. Gelir vergisi açısından, toplam gelir vergisi miktarı azaltılmalıdır böylece bireylerin elinde taleplerini artıracak gelir miktarı artacaktır. Vergi oranlarında indirim yapılırken optimal vergi oranı referans alınmalıdır. Optimal vergi oranı, vergi oranı ile toplam vergi geliri arasındaki ilişkiyi gösteren Laffer Eğrisinde belirlenen vergi oranının, mükellefler üzerinde gelir ve ikame etkilerini yaratmayacak optimal noktayı gösterir. Servet vergileri konusunda ise, yüksek gelirli kesimin marjinal tasarruf eğilimini kırarak değişimler yapılması gerekmektedir. Gelir vergisi indirimiyle birlikte servet unsurları üzerindeki vergi oranları artırılabilir.

Enflasyonist dönemde toplam talep, toplam arzdan yüksektir ve fiyatlar genel düzeyi yükselen trend izlemektedir. Enflasyonist etkiyi azaltmak için daraltıcı maliye politikası izlenerek kişilerin elindeki kullanılabilir geliri azaltma yoluna gidilmelidir. Toplam vergi miktarı artırılmalı ve kamu harcamaları azaltılmalıdır böylece bireylerin talep etme isteklerinin kırılması sağlanmalıdır. Harcama vergileri

kapsamında öncelikle fiyat mekanizması içerisinde alınan ve toplam talep üzerinde doğrudan etki yaratan dolaylı vergiler artırılmalıdır. Fiyat-talep esnekliği yüksek mallar üzerindeki vergi yüksek olmalıdır. Marjinal tüketim eğilimi yüksek toplum kesimlerinin tükettiği mallar üzerindeki vergi yükü artırılmalıdır. Buna bağlı olarak toplam talepte daralma meydana gelir. Gelir vergisi oranı ikame etkisi noktasına kadar artırılmalı aynı zamanda servet vergilerinde de artışa gidilmesi gerekmektedir. Ekonomik amaçlar güdülerek istenilen hedefler ışığında vergi etkin bir politik araç vazifesi görmektedir.

Vergilemenin ekonomik fonksiyonu ekonomik istikrar amacıyla sınırlı değildir. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında da vergilerden yararlanılmaktadır. Siyasal süreçte belirlenen toplumsal tercihlere uygun olarak benimsenen ekonomik politika amacına ulaşmak için vergilerden yararlanılmaktadır.

Kalkınmanın finansmanında vergilere ne kadar ağırlık verileceği bugünün tüketimi ile geleceğin tüketimi arasındaki bir tercihe bağlıdır. Bugünkü tüketimin kısılmasına yönelik bir vergi artışı stratejisinin benimsenmesinden sonra, bu amaçla hangi vergilerden etkin bir şekilde yararlanılabileceğinin ortaya konması gerekir. Vergiler, devlete gelir sağlama amacı dışında iş gücünün çalışma arzusunu, yatırımcının yatırım yapma isteğini olumlu yönde etkileme ve daha fazla üretimde bulunmaya yöneltme gibi amaçlarla da kullanılabilen araçlardır. Dolayısıyla kalkınma sürecindeki ülkelerde vergilerin hangi iktisadi faaliyetlere veya kaynağa dayandırılarak alınacağı belirlenirken bu amaçları da dikkate almak gerekir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2017: 290). Bu yönüyle vergilerin ekonomik büyümeyi nasıl etkileyeceği vergilemenin gerçekleştirildiği ekonomik yapıya bağlı olarak değişecektir. Gelişmekte olan ülkelerde milli gelir sınırlı ve tasarruflar yetersiz olduğu için ekonomik büyümeyi yönlendirecek itici güç kamu ekonomisi faaliyetleri olacaktır. Gönüllü tasarruflar ekonomiye belli bir kalkınma hızı kazandırmada yetersiz kalırsa izlenecek politika zorunlu tasarrufa gitmektir. Zorunlu tasarruflar ile kastedilen, vergiler ve enflasyonla yaratılan tasarruflardır. Gelir düzeyinin ve gelir artış hızının düşük olduğu ekonomilerde, tasarruf artışı ancak tüketimin kısılmasıyla yapılabilmektedir. Tüketimin yaygın ve devamlı bir şekilde kısılması ise ancak vergileme ile mümkündür (Savaş, 1973; Şen ve Sağbaş, 2016; Edizdoğan ve



Çelikkaya, 2012). Vergiler yardımıyla zorunlu tasarrufları arttırmanın yolu yeni vergiler getirmek ve/veya yürürlükteki vergilerin oranlarını yükseltmektir.

Ekonomik amaçlara odaklanan bir vergi politikası sosyal öncelikleri de dikkate almak zorundadır. Çünkü vergilemenin mali olmayan ekonomik ve sosyal amaçları çoğunlukla çatışma halindedir.

### 2.2.2. Vergilemenin Sosyal Amacı

Verginin sosyal fonksiyonu, verginin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında bir araç olarak kullanılmasını ifade eder. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Cumhuriyetin niteliklerini belirten 2. madde’de: *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.”* hükmü gereğince devlet yönetsel açıdan uygulayacak olduğu politikalarda sosyal devlet olma gereğini göz önünde bulundurmalıdır. Devletin gelir dağılımında adaleti sağlamak için kullanacağı yegane araç vergidir. Alman tarihçi okulu, vergiyi sosyal amaçlara doğru yöneltmenin gereğine inanmış, verginin amacının sosyal olduğunu ileri sürmüştür. Adolph Wagner, *“verginin ilk ve en önemli finansal amacı yanında sosyo-politik bir amacı daha vardır ki, bu da serbest müdahale rejiminin servet bölüşümünde doğurduğu haksızlıkları değiştirmektedir”* demektedir (Akdoğan, 2014: 125). Birincil dağılım adı verilen piyasa mekanizması sürecinde gerçekleşen gelir dağılımı her zaman adil olmayabilir. Bu adaletsizliği gidermek için devletin piyasaya müdahale etmesi gerekmektedir. Devlet eliyle gerçekleştirilen dağıtıcı adalet anlayışına ikincil dağılım adı verilir. Bahsedilen iki durum arasındaki makas ne kadar açıksa ülkenin ekonomik açıdan gelir dağılımı sistemi o derecede sorunludur.

Kapitalist ekonomik sistemde *“zorunlu fena”* olarak kabul edilen vergilerin, hem faaliyetin niteliğine bağlı olarak ekonomik faaliyet sürecinde hem de faaliyet süreci sonunda gelir dağılımını etkilemesi söz konusudur. Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi daha çok kişisel gelir dağılımı çerçevesinde olmaktadır. Vergilerin gelir dağılımını etkileme gücü; vergilerin teknik özellikleri, verginin gelir esnekliği, toplam vergi gelirlerinin vergi unsurlarına göre dağılımı ve vergilerin yansıma özelliği olarak sıralanan faktörlere bağlıdır (Tokatlıoğlu ve Selen, 2017: 258).

Sosyal amaçla vergileme çerçevesinde, maddi anlamda iyi durumda olan kişilerden artan oranlı olarak yani elde ettikleri gelir nispetinde artış gösterir bir oranla vergi tahsil edilerek ihtiyaç sahibi olanlara aktarılabilir. Bu sayede yüksek geliri kişilerle düşük gelirli kişiler arasındaki gelir dağılımı problemi çözülmeye çalışılır. Vergi sistemine kanallanan muafiyet, istisna, indirim gibi uygulamalar da gelir dağılımını düzenlemek için kullanılır. Negatif durumda olan mükelleflerin muafiyet yoluyla vergiden ayrı tutularak ellerinde harcanabilir gelir kalması sağlanır. Devletin sosyal devlet olması gereği, toplamış olduğu vergilerden ihtiyaç sahibi kişilere transfer harcamaları vasıtasıyla yardımlarda bulunur. Bu yardımların gerçek ihtiyaç sahiplerine yapılması için kişilerin belirlenmesi aşamasında titizlikle davranılması gerekmektedir.

### **3. Verginin Tarihsel ve Teorik Gelişimi**

Verginin gelişim süreci siyasal, sosyal ve ekonomik gelişmelere bağlı biçimde tarihi süreçte ortaya çıkmış olup, tarihsel gelişmelerin ortaya çıkardığı yapılar teorik meşrulaştırma temeline oturtulmuştur. Diğer bir ifadeyle tarihi süreçte ortaya çıkan gelişmeler teorik temellere oturtulmuştur. Bu nedenle verginin gelişimini tarihsel ve teorik gelişmeler ekseninde aşağıdaki gibi ele alınabilir.

#### **3.1. Verginin Tarihsel Gelişimi**

##### **3.1.1. Orta Çağ Döneminde Vergileme ve Bütçe Hakkının Doğuşu**

Toplumlar siyasi bir statü olan devlet yapılanması şeklinde örgütlenmenin sonucunda vergi ile tanışmışlardır. Bu yönüyle verginin tarihi, devlet kavramının var olmasına paraleldir. Kişilerin devlet çatısı altında toplum halinde yaşamalarıyla birlikte kolektif ihtiyaçlarının giderilmesi için kamusal bir gelire gereksinim duyulmuştur. Bu sebeple kamu giderlerinin finansmanında öncelikli öneme sahip kaynak vergilerdir.

Önceleri siyasi bir yapıya geçilmesiyle toplumu oluşturan bireylerden birtakım fedakarlıklar yapılması istenmiştir. Yönetim gücünü elinde bulunduran başkan ya da reis olarak nitelendirilen kişiye hediyeler verilirdi. Başkan veya reis bunun bir kısmıyla kişisel ihtiyaçlarını bir kısmı ile de genel ihtiyaçları karşılardı. Toplumun artarak devam eden ihtiyaçlarına paralel olarak bireylerden alınan

hediyelerin niteliğinde de değişiklik yapılması gereği meydana gelmiştir. Başka bir ifade ile başlangıçta; hediye ve bağışlarla karşılanabilecek düzeyde olan ihtiyaçlar, bir arada yaşama arzusu ve örgütlenme biçiminin gelişimine bağlı olarak artmış, daha sağlıklı finansman kaynaklarına ihtiyaç artmıştır (Akdoğan, 2014: 127).

Orta Çağ döneminde feodal sistem egemendi, derebeyleri giderlerini hakimiyetleri altındaki topraklarda çalışan köylülerin bedensel hizmetleri karşılığında tedarik etmekteydiler. Emlak vergisi derebeyin esas geliri olmuştur. Vergi halk tarafından, arızı durumlarda isteğe bağlı ödenen bir yardım olarak kabul edilmiştir. (Nadaroğlu, 1974: 274) dönemin vergi sistemini Henri Laufenburger'den yaptığı alıntıyla şöyle açıklamaktadır: *“Çok zorunlu haller dışında tebaanın rızası olmadıkça vergi tahsil edilememekte, zorunlu hallerde tebaanın rızası alınmadan tahsil edilen vergiler ise sonradan tasvip ve tasdik edilmekte idi. Vergi alınması hususundaki muvafakat önce tebaa tarafından her hadise için ayrı ayrı olarak verilmekte sonra sorun Etats Generaux (Halk Meclisleri)’larda karara bağlanmakta idi.”* bu ifadeleri günümüz vergiciliği açısından değerlendirilecek olursak şunları söyleyebiliriz. Vergi olağanüstü durumlarda başvurulmuş bir finansman kaynağı olarak görülmüş ve olağan dönemlerde halkın rızasına bağlanmıştır. Halkın rızasına dayanmayan vergilendirmeye ilişkin meşrulaştırmanın vergi tahsilinden sonra halk meclislerinde gerçekleştirildiği gözlenmektedir. Bu nokta orta çağda dahi verginin kanuniliği ilkesi kısmen işletildiğini ortaya koymaktadır. Günümüzde *“temsilsiz vergi olmaz”* prensibi o dönemde de zayıfta olsa benimsendiğini göstermektedir.

Zamanla ticaretin yaygınlaşması ile birlikte kamu harcamalarında da artış görülmüş ve mülk gelirleri harcamalara yetemez hale gelmiştir. Böylece vergi ihtiyari bir gelir olmaktan çıkıp zorunlu hale gelmiştir. Devlet sınırlarının genişlemesi, yönetim kapasitesinin artması ve kamusal ihtiyaçların eski dönemlere nazaran çeşitlilik kazanmasına bağlı olarak devletlerin mevcut kaynakları yetersiz kalmış ve vergileme anlayışı ihtiyarilikten zorunluluğa doğru kaymıştır. Zaman içinde vergi sürekli ve zorunlu bir finansman aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu süreçte vergileme yetkisinin kim tarafından nasıl kullanılacağı temel sorun haline gelmiş ve vergileme yetkisinin sınırlarını belirlemeye yönelik önemli toplumsal mücadeleler verilmiştir. Magna Carta bu mücadelelerin en temel belgelerinden birisidir. Magna Carta veya Hürriyetlerin Büyük Fermanı “Great Charter of Liberties” 15 Haziran 1215 günü İngiliz kralı John tarafından çıkarılmış belgedir.

Belgenin içeriğinde hak ve hürriyetler konusuna geniş yer verilmiştir. Magna Carta belgesinde yönetim hiyerarşisi içinde yer alan alt ve üst toplum yapılarının hak, yetki ve sorumlulukları tanımlanmış olup, vergileme yetkisi özelinde kralın şahsi ve ailevi harcamalarının finansmanı amacıyla vergileme yetkisini kullanamayacağı ve vergi alınması ihtiyacı duyulduğunda halkın rızasını alması gerektiği hüküm altına alınmıştır (Tekin ve Gümüş, 2014: 244). Magna Carta kamu harcamaları ve kamu gelirleri üzerinde söz söyleme hak ve yetkisinin topluma ait olduğunu ifade eden “bütçe hakkı” kavramının somutlaştığı ilk belge olarak da kabul edilmektedir (Selen ve Tarhan, 2014).

### 3.1.2. Osmanlı Ve Türkiye’de Vergi Gelişimi

Osmanlı devlet sisteminin en önemli müesseselerinden olan maliyenin temel dayanağı vergi gelirleri olup vergileme yetkisi padişaha ait olmuştur. Padişahın vergilendirme yetkisi çeşitli girişimlerle sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Anayasal faaliyetler çerçevesinde ilk sınırlandırmanın 1876 Kanun-ı Esasi’de yer aldığı görülmektedir. Kanun-ı Esasi’nin vergi kapsamında değerlendirilecek hükümleri: *“Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfikan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur”*(madde 20). *“Tekalifi Devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz”*(madde 96) (Gözübüyük ve Kili, 1982: 29-39). 1876 Anayasasının 20. maddesinde, *“herkesin kudreti nisbetinde”* yargısı ile yükümlülüğün ödeme gücü esasınca tahsil edileceği vurgulanmıştır. Madde 96’da ise *“bir kanun ile tayin olunmadıkça”* verginin kanun ile salınabileceği üzerinde durulmuştur. 1876 yılında yürürlüğe giren Kanun-ı Esasi, 1878 yılında padişahın meclisi kapatması, vergilendirme yetkisini kendisinin kullanmaya başlaması ile son bulmuştur.

Osmanlı’da vergiler genel anlamda iki ana bölüme ayrılır; tamamıyla dini esaslara dayanan “Şer’i Vergiler” ile toplumsal yapı gereği çeşitli gelenek ve görenekler ile devletin mali gereksinimlerinden doğan “Örfi Vergiler” olarak ayrılmaktadır. Osmanlı’da vergilemenin ekonomik faaliyet temelinden ziyade dini, siyasal ve sosyal yapıya bağlı kriterler temeline oturduğu söylenebilir. Bu durum dönemin ve toplumsal yapının gereklerine uygun olarak ortaya çıkmıştır. Günümüz

ekonomik koşullarının geçerli olmadığı, çok dinli ve çok toplumlu yapıda vergileme de ekonomik temelden ziyade sosyal ve kültürel temelde şekillenmiştir.

### 3.1.2.1. Şer'i Vergiler

Şer'i vergiler kapsamında değerlendirilecek başlıca vergi türleri içerisinde zekat, öşür (aşar), haraç, cizye gelmektedir. İslam dininin beş şartından birini teşkil eden kelime anlamı temizlik ve bereketli olmak olan zekat, bir sadakadan çok toplumun fert üzerindeki hakkı olarak görülür. Zekatın konusunu belli bir zenginliğin göstergesi olan, altın, gümüş, para, hayvanlar ve madenler gibi iktisadi kıymetler oluşturmaktadır. Zekatın oran ve miktarı ise iktisadi kıymetlerin iktisap süresi ve kıymetine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Öşür, dönemin temel üretim faktörü olan toprak ya da tarım ürünlerini konu alan bir vergi olup, ürün miktarının % 10'u oranında alınan bir vergidir. 1925 yılına kadar Türkiye Cumhuriyeti döneminde de kullanılan öşür (Aşar) vergisinin Türk mali sistemine önemli etkileri olmuştur. Hükümet genel oranı % 10 olan vergiyi 4 katına kadar artırmayla yetkiliydi. Verginin mükellefler üzerindeki zorlayıcı etkisinin artması dolayısıyla 1925 yılı Türk maliye tarihi için çok önemli bir dönüm noktasını oluşturmaktadır. Zira o yıl, 1923 İzmir İktisat Kongresi'nde oybirliği ile alınmış olan karar gereğince, çok temel bir vergi olan Aşar kaldırıldı. Aşar yürürlükten kaldırıldığı yıl, bütçe gelirlerinin 1/3'üne yakın bir bölümünü oluşturuyordu (Batirel, Tezel, Önder, Özmucur, 1989: 6).

Osmanlı'da alınan bir diğer vergi de haraçtır. Haraç, fethedilen bir ülke halkının esir edilmeyip, yerlerinde bırakılması ve toprakların kullanım hakkının kendilerine verilmesi karşılığında alınmış bir vergidir. Cizye, Müslüman olmayanlardan askerlik hizmeti karşılığı alınmış bir vergidir (Pehlivan, 2009: 93). Bu özelliği ile cizye Osmanlı'da Müslüman olmayan halkı ilgilendiren bir vergi türü olmuştur.

### 3.1.2.2. Örfi Vergiler

Temel ihtiyaçtan doğan ve örfi esaslarca alınan vergilerdir. Osmanlı Devleti'nin genel itibarıyla mali yapısına bakıldığında padişahın mutlak vergilendirme yetkisinin olduğu görülmektedir. Devletin vergi politikası belirlenirken şer'i vergilerle sınırlı kalınmamış, keyfi uygulamalara da başvurulmuştur.

Örfe vergilere örnek verilecek olursa ilk olarak İmdadiyye-i Seferiyye'den başlamak üzere İane-i Cihadiyye, Avarız, Resm-i Derbend'den bahsetmek gerekecektir. *İmdadiyye-i Seferiyye*: isminden de anlaşılacağı üzere, sefer ve harplere bağlı olarak tarh ve cibayet edilen bu vergi kalemi, muharebe masraflarını karşılamak maksadıyla alınan bir vergidir. *İane-i Cihadiyye*: Bu vergi de, isminden de anlaşılacağı (harp yardımı) üzere, harplar yüzünden devletin düştüğü masrafları azaltmak ve harp giderlerine az da olsa tebayı ortak etmek gibi bir gayeye matuf olarak, her yerin mali imkanları göz önüne alınarak tevzi edilen bir mükellefiyettir. *Avarız*: Osmanlı devletinde, olağanüstü zamanlarda teb'aya yüklenen bedeni, mali ve aynı bir vergidir. Avarız-ı divaniyye adı ile de anılan bu vergi, devlet masraflarının memleket nüfusuna tevzi ve taksimi neticesi ortaya çıkmıştır. *Resm-i Derbend*: Derbend, geçit, kapı anlamında kullanılmaktadır. Derbentlerden geçen tüccar ve diğer yolcular yol emniyetinin karşılığı olarak bir vergi ödemektedir. Buna mali literatürde "resm-i derbend" denilmektedir (Kazıcı, 1986: 307).

Padişahın vergilendirme yetkisi çeşitli girişimlerle sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Anayasal faaliyetler çerçevesinde ilk sınırlandırmanın 1876 Kanun-ı Esasi'de yer aldığı görülmektedir. Kanun-ı Esasi'nin vergi kapsamında değerlendirilecek hükümleri: "*Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfi kan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur*"(madde 20). "*Tekalifi Devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz*"(madde 96) (Gözübüyük ve Kili, 1982: 29-39). 1876 Anayasasının 20.maddesinde, "*herkesin kudreti nisbetinde*" yargısı ile yükümlülüğün ödeme gücü esasınca tahsil edileceği vurgulanmıştır. Madde 96'da ise "*bir kanun ile tayin olunmadıkça*" verginin kanuniliğine vurgu yapılmıştır. Ancak, 1876 yılında yürürlüğe giren Kanun-ı Esasi'nin 1878 yılında yürürlükten kaldırılmasıyla, meclis kapatılmış ve vergileme yetkisi yeniden padişah tarafından kullanmaya başlaması ile vergilerin kanuniliği ilkesine geçiş son bulmuştur.

### 3.1.2.3. Türkiye Anayasalarında Vergilemeye İlişkin Hükümler

Demokratik bir yönetim biçimini benimseyen Türkiye Cumhuriyeti vergileme yetkisini halka bırakmış olup, anayasal düzeyde hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında vergileme alanında birçok düzenleme

yürürlüğe girmiştir. Ancak, 1921 Anayasası geçiş dönemi anayasası olduğu için vergi ödevine ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir (Karakoç, 2013: 1261). Aşağıda 1924 ve 1961 Anayasalarının vergilemeye ilişkin hükümlerine yer verilerek, 1982 Anayasası'nın vergi ile ilgili hükümleri detaylı olarak incelenecektir.

1924 Anayasasında vergi ile ilgili hükümleri: *“Vergi, Devletin umumi mesarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, aşar ve sair tekalif alınması memnudur”* (madde 84). *“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılmıncaya kadar alınmaya devam edilebilir”* (madde 85) (Karakoç, 2013: 1261). Madde 84 uyarınca vergi, devletin genel giderlerinin karşılanması için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. Verginin devletin genel giderlerini karşılama amacı dışında gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya onlar adına yüklemeler yapılması yasaklanmıştır. 1924 Anayasasının 85. maddesinde tıpkı 1876 Anayasasının 96. maddesindeki gibi vergilerin kanunla salınabileceği ifade edilmiştir.

1961 Anayasasında Vergi Ödevi ile ilgili hükümler 61. maddesinde şöyle düzenlenmektedir: *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”* (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1961: 61). 61. maddenin 1. fıkrasındaki *“herkes”* vurgusu gereği genellik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme üzerinde durulmuştur. 2. fıkrasında vergilerin kanuniliği ilkesi hükme bağlanmıştır. 61. maddenin 3. fıkrasında ise kanun yapmakla görevli olan meclis yetkisini belirli ölçüler dahilinde yürütme organına devretmiştir.

1982 Anayasasında Vergi Ödevi 73. maddesinde şöyle düzenlenmektedir: *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin*

*muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: 73).

Her üç Anayasanın da vergilemeye ilişkin olarak, “*vergilerin kanuniliğine*”, “*ödeme gücüne göre vergilemeye*” ve “*kamu finansman amacıyla*” alındığına vurgu yapıldığı gözlenmektedir.

### **3.2. Verginin Teorik Gelişimi**

Devlet üretmiş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının tamamına yakını vergiler yoluyla sağladığı için vergi, mükellefler üzerinde maddi bir yük oluşturmaktadır. Bu maddi yükün de vergi ödeyicileri arasında hangi kriterlere göre dağıtılacağı idarenin yönetim yapısına göre değişiklik arz etmektedir. Kamusal mal ve hizmetler doğası gereği faydasının bireyler arasında paylaştırılmasının zor olduğu hizmetlerdir. Faydasının bölünemediği gibi fiyatlandırmanın da mümkün olmadığı, tam kamusal hizmet olan savunma hizmetinden hangi bireyin ne derecede yararlandığını belirlemek zordur. Aynı zamanda savunma harcamalarını karşılayacak finansman için bireylere ne kadarlık bir vergi salınacağına tespiti de imkansızdır. Dolayısıyla vergilemenin hangi ölçütlere göre mükellefler arasında paylaştırılacağı tartışma konusu olmuş ve temel olarak iki ilke üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Bunlar “*faydalanma ilkesi*” ve “*ödeme gücü*” ilkesidir.

#### **3.2.1. Faydalanma Prensibi**

Fayda prensibinde vergi, kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak kabul edilmiştir. Vergi, bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsünde, hizmetlerin finansmanına yapacağı katkı olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla vergi, kamu mallarından yararlanmanın bedeli niteliğindedir. Faydalanma ilkesinin piyasa ekonomisi anlayışına benzer bir hareket noktası vardır. Piyasa ekonomisi sürecinde birey ve kurumlar talep ettikleri hizmetlerden bedelini ödemeleri halinde yararlanırlar. Kamu ekonomisi açısından da devletin sunduğu hizmetlerden yararlanan bireyler ve kurumlar bir bedel (vergi) ödemek durumundadırlar. Verginin kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığı olduğunu savunan fayda prensibi üç farklı şekilde açıklanmıştır.



### 3.2.1.1. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Açıklayan Görüş

Bu görüşe göre vergi; toplum bireylerinin, mal ve mülklerini güvenlik altında bulunduran devlete, bu hizmetlerinin karşılığı olarak ödemiş oldukları bir sigorta primine benzetilmektedir (Akdoğan, 2009: 133). Sigorta sektörü risk ticaretinin yapıldığı piyasalardan oluşmaktadır. Sigorta şirketi bireylerin çok farklı risklerini belli bir poliçe bedeli karşılığında üstlenmektedir. Risk gerçekleştiğinde oluşan zararı tazmin yükümlüğü altına girmektedir. Vergi, devletin kamusal mal ve hizmetlerle vatandaşların güvenlik talebine cevap vermenin bedeli olarak değerlendirilmekte ve risk ticaretinde ödenen sigorta primine benzetilmektedir. Devlet, kamusal hizmetler bağlamında bireylerin canını ve malını korumak için gerekli tedbirleri alır. Bireylere herhangi bir zarar gelirse de bunu ayırım gözetmeksizin toplumun kolektif ihtiyaçları için topladığı vergilerle bütçe kısıtı dahilinde tedavi etme yoluna gider.

Devlet, olağanüstü durumlarda ortaya çıkan zararların telafisinde, kamusal malların dışlanamaz olma özelliğine bağlı olarak, toplumun vergi mükellefleri arasında ayırım yapamaz. Vergi ödeyenler ya da ödemeyenler şeklinde ayırım yapmaz. Sigorta şirketlerinin amacı ise karlılıktır. Oysa sigorta şirketleri prim karşılığı riskini üstlendiği kişilerin zararlarını tazmin eder. Vergiyi sigorta primi olarak açıklayan görüşe göre, eğer vergi devletin koruyuculuğu karşısında ödenen bedel ise bu bedelin koruyuculuktan sağlanan faydaya göre belirlenmesi gerekir. Bu belirlemenin zor olması mevcut düşüncenin uygulanamazlığını ortaya koymaktadır.

### 3.2.1.2. Verginin Değişim (Hizmet Bedeli) Görüşüne Göre Açıklanması

Değişim görüşüne göre vergi, devletin sunduğu hizmetlerden yararlanmanın bir karşılığı olarak açıklanmaktadır. Fakat vergi belli bir hizmet karşılığı alınmamaktadır. Devletin sunduğu hizmetlerin ayrı ayrı hesaplanıp değer biçilmesi söz konusu olamaz. Piyasa mekanizmasında olduğu gibi hizmet arz ve talebi kamu ekonomisinde geçerli değildir. Üretimi yapılacak hizmetler toplumsal menfaatler ön planda tutularak siyasi karar alıcılar tarafından çeşitli koşullar altında belirlenir. Kamusal mal ve hizmetler, faydasının bölünmez olduğu, tüketiminden kimsenin dışlanamadığı ve herkesin eşit şekilde yararlanma hakkının olduğu hizmet türüdür. Buna bağlı olarak kimin kamusal hizmetlerden ne derecede faydalandığını tespit etmek mümkün değildir.

Mükelleflerin devlete ödediği vergi ile elde ettiği yarar eşit değildir (Akdoğan, 2014: 133). Düşük gelirliler kamu hizmetlerinden en çok yararlanan kesimi ifade etmektedir. Örneğin, kamu hastanelerinden düşük ve orta gelire sahip kişiler yararlanırken, üst gelir grupları ise genellikle özel sağlık kurumlarını tercih etmektedirler. Benzer biçimde canından başka kaybedecek bir şeyi olmayan kişiler ile varlıklı kişilerin asayiş ve güvenlik hizmetlerinden sağlayacağı fayda farklı olacaktır. Kamusal hizmetlere atfedilen faydanın ekonomik birimler açısından farklılık göstermesi vergiyi kamusal hizmetlerden yararlanmanın bedeli olarak açıklamayı zorlaştırmaktadır. Yararlanma düzeylerinin belirlenemediği yani kamusal hizmetlerin bireyselleştirilemediği bir ortamda fayda ilkesine uygun bir vergilemenin yapılması imkansız olmaktadır.

### **3.2.1.3. Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Açıklanması**

Vergi devlet tarafından karşılanan sosyal üretimin bu genel harcamalarına bireylerin kendi payları doğrultusunda katılmalarıdır (Şentürk, 2008: 15). Verginin sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak açıklanması noktasında teorisyenler, devletin üreticiler birliğine benzetilen toplumun giderlerini karşılamakla yükümlü bir yapı olarak nitelendirmişlerdir. Devlet, bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları bir organizasyon olmasının yanında bir üretim birliği varsayımı altında düşünülmektedir. Vergi de, üretimden faydalanmak için her üreticiye düşen gider payı olarak kabul edilmiştir (Akdoğan, 2014: 135).

Devletin üzerine düşen kamusal görevleri yerine getirebilmesi için bireylerden vergi toplaması gerekir. Toplanılan vergileri sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak değerlendirmek doğru değildir. Devlet sadece ekonomik kapsamda hizmetler sunmaz. Mali ve mali olmayan hizmetlerle yüklendiği görevleri yerine getirir. Vergisel kaynaklarla, topluma sunulan hizmetler arasında eşitlik yoktur. Devlet vergi tahsil edemediği ya da tahsil etmekte zorlandığı bölgelere de hizmet götürür. Yani faydalanılan hizmetle devletin vergi gelirleri eşdeğer değildir. Aynı zamanda devletin yapısı, organları ve kuruluş mantığı ile müteşebbislerin oluşturdukları kurumsal yapılar birbirine benzetilemez. İki farklı olgunun karşılaştırılarak ortaya bir sonuç çıkarmak yanıltıcı olur.

### 3.2.2. Ödeme Gücü Prensibi

Fayda prensibi temel olarak vergiyi, kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir bedeli olarak görmüştür. Karşılılık ilkesi gözetilerek açıklanan fayda prensibi tanımı içerisinde yer alan; sigorta primi görüşü, değişim görüşü, sosyal üretim giderlerine katılma payı verginin dayanağını açıklamada yetersiz kalmaktadır. Şüphesiz ki, bireyler kamu hizmetlerinden yarar sağlamaktadır. Bahsedilen yarar, bedeli ödenerek elde edilen bireysel faydadan çok kolektif olarak sunulan hizmetten etkilenmektedir. Günümüzde geçerli olan vergi görüşü, verginin ödeme gücüne göre alınmasıdır. Vergileme açısından ödeme gücü kavramı, her bir bireyin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak seviyenin üzerinde kalan servet ve gelir şeklinde tanımlanabilir (Turhan, 1993: 329).

Ödeme gücü kavramı, fayda ilkesine göre daha eski zamanlarda ortaya atılmıştır. 16. yüzyılda Guicciardini ile Bodin'in ödeme gücü yaklaşımına öncülük eden fikirleri daha sonra çeşitli siyasal ve iktisadi görüşteki yazar tarafından tamamlanmıştır. Bunlar arasında Rousseau, Sismondi, Say, Mill ve Wagner ve pek çok çağdaş yazarı buluruz (Uluatam, 2009: 286). Bireylerden vergi alabilmenin dayandırıldığı nokta konusunda ödeme gücü kavramı, fayda kavramına göre idareye daha çok yardımcı olmuştur. Fayda kavramında vergi, kamusal hizmetlerden yararlanmanın bir fiyatı olarak nitelendirilmiştir. Kişilerin mali gücünün olup olmadığı göz önüne alınmamıştır. Ödeme gücü yaklaşımında temel amaç kamu harcamalarının maliyetinin kişilerin ödeme güçleri göz önünde tutularak bireyler arasında paylaştırılmasıdır (Sağbaş, 2010: 11). Ödeme gücü yaklaşımı anayasal çerçevede teminat altına alınmıştır. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 1. fıkrasında *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm verginin, mükelleflerin mali gücüyle orantılı olarak tahsil edilmesine işaret etmektedir.

Vergi, mükellefler arasında vergi ödeyebilme kapasiteleri dikkate alınarak dağıtılmalıdır. Ödeme gücüne göre vergileme, mükelleflerin vergiye karşı olan direncinin azalmasına sebep olur. Fayda ilkesinde kamusal hizmetlerden yararlanan kişilerin vergi ödemesi öngörülmektedir. Fakat kamusal hizmetlerden çoğunlukla ödeme gücü az olan kesim yararlanmaktadır. Buna bağlı olarak devletin bu kesimden vergi tahsil edebilmesi zordur. Ödeme gücünde ise bireylerden mali güçleriyle

orantılı olarak vergi alınmaktadır. Böylece mükellefler vergiye karşı fazla bir direnç göstermez ve vergi tabana yayılmış olur.

Devletin, her geçen gün artan yönetsel yükünü karşılayacak maddi kaynağa ihtiyacı vardır. Bu ihtiyacı karşılayacak en temel kaynak olan verginin hesaplanmasında oranlarının titizlikle belirlenmesi gerekmektedir. Devlet vergi oranlarını belirlerken, mükellefleri ikame etkisine sevk edecek şekilde değil, aksine gelir etkisi yaratarak kişileri daha çok çalışmaya yönelterek toplam vergi gelirlerinin artmasına ve dolayısıyla mali amacın daha güçlü biçimde sağlanmasına odaklanmalıdır.

Ödeme gücü ilkesi, sosyal devlet ilkesiyle yakından ilişkiliyken, faydalanma ilkesi piyasa mekanizması modelinden hareket etmektedir. Devletin sunduğu hizmetten yararlanmanın karşılığı olarak vergi (ücret) ödenir. Ödeme gücü ilkesinde vergi, faydalanma ilkesine göre daha geniş bir tabana yayılmıştır. Fakat ödeme gücü çok olandan yüksek vergi, ödeme gücü düşük olandan ise az vergi alınır. Hiç ödeme gücü olmayandan ise vergi alınmaz. Dahası gerçek bir ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmede, vergi ödeme gücünün altında gelir elde edenlere negatif vergi ödemesi söz konusudur. Kamu harcamaları içinde yer alan sosyal transfer harcamalarını bir çeşit negatif vergi olarak değerlendirmek de mümkündür. Bu yönüyle ödeme gücü, faydalanma ilkesine göre sosyal anlamda daha etkindir.

Ödeme gücü ilkesi, adalet yönünden yatay ve dikey adalet kavramları üzerinde durmaktadır. Yatay adalet, maddi durumu aynı olanların aynı vergiyi ödemelerini esas almaktadır. Dikey adalet ise maddi durumu yüksek olanların düşük olanlara göre yüksek miktarda vergi ödemesidir. Vergi, devletin bireylere yüklediği en önemli ödevlerdendir. Bu ödevin yerine getirilmesi birtakım fedakârlıkları beraberinde getirecektir. Devletin vergi tahsil etmesi yüksek gelir sahipleri için lüks tüketimlerinden ve tasarruflarından, düşük gelire sahip olanlar için de temel harcamalarından feragat etmeleri demektir. Ödeme gücüne göre vergileme bunu sağlayabilecek etkin bir yöntemdir. Ödeme gücüne göre vergilemenin vergilemede adalete yaklaşmayı sağlayacağı kabul edilmektedir. Bu kabul azalan marjinal fayda postülasına dayanmaktadır. Üst gelir gruplarının marjinal gelire atfettikleri fayda düşük olması nedeniyle daha fazla vergi alınması durumunda refah kaybında azalma fazla olmayacaktır. Oysa alt gelir gruplarının marjinal gelire atfettiği fayda yüksek

olduğu için yüksek oranda vergi alınması vergi yükünün fazlaca hissedilesine neden olacaktır. Bu nedenle vergi ödeme gücü düşük olan kesimlerden düşük, yüksek olan kesimlerden fazla vergi alınması vergilemede adalete yaklaştıracaktır. Farklı vergilendirme mükelleflerin marjinal gelire atfettikleri fayda eşitleninceye kadar vergilemede adalete yaklaşmada yardımcı olacaktır. Ödeme gücüne uygun vergileme bu bölümün ikinci kısmında geniş biçimde açıklanacağı için buradaki açıklamalar şimdilik yeterli görülmüştür.

## II. VERGİLEME İLKELERİ

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için yararlandığı en önemli kaynak vergilerdir. Kamu harcamaları için gerekli olan finansal kaynağı da kanunlar ölçüsünde mükelleflerden sağlayacaktır. Vergi birey ve kurumlar için gider, devlet açısından ise gelirdir. Devlet ile kişiler arasında ortaya çıkan çıkarlar çatışmasını hukuka uygun bir çıkarlar dengesine dönüştürmek ve bu dengeyi devam ettirmek (vergi) hukukun(un) görevi olmaktadır. Çünkü vergi hukukunun, bir bütün olarak devlet ile kişiler arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya ve korumaya çalışması gerekmektedir (Karakoç, 2013: 1259).

Devletin tarihsel süreç içerisinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak yüklendiği görevler değişiklik göstermiştir. Vergi, bir gereklilik olarak doğup devletler tarafından tahsil edilmesinin ilk başlangıcında sadece kamusal ihtiyaçların finansmanı amacını taşıyordu. Ekonomik yapının dinamikleri verginin kamu harcamalarının finansmanı dışında kullanılmasını sağlamıştır. Devlet anlayışındaki gelişmelere paralel olarak verginin sosyo-ekonomik fonksiyonları önem kazanmıştır. Böylelikle “sadece kamu harcamalarının yapılabilmesi için belli bir satın alma gücünün özel sektörden kamu sektörüne aktarılması” gibi dar bir vergi anlayışı yerine “kamusal ihtiyaçların karşılanması ve makro-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için ekonomik birimlere yüklenen ödemeler” anlayışı egemen olmuştur (Gökbunar, 1998). Verginin mali olmayan amaçları kapsamında ekonomik ve sosyal amaç değerlendirilmektedir. Modern maliye yaklaşımı ile doğan ekonomik amaç, verginin temel ekonomik hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılmasını ifade etmektedir. Sosyal amaç ise, verginin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında araç olarak kullanılmasıdır.

Vergileme ilkeleri konusunda çeşitli tanımlamalar mevcuttur. Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususları ifade eder (Pehlivan, 2009: 144). Vergileme ilkeleri; vergilerin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken noktaları ifade eder (Nadaroğlu, 2000: 307). Genel itibarıyla tanımlamalar birbirine benzemekle beraber üzerinde önemle durulan husus vergileme ilkelerinin, vergilerin belirlenen mali ve mali olmayan amaçlarına ulaşabilmeleri için dikkat edilmesi gereken kriterleri ortaya koymuş olmasıdır.

Vergileme ilkelerinin tarihi, verginin doğuşu kadar eskidir. Vergi üzerine çalışmalar yapan maliyeciler, vergi ilkeleri ile ilgili doktrinler kurmuşlardır. Adam Smith, Mc Culloch ve John Stuart Mill gibi Liberal Okul öncüleri, Adolph Wagner gibi devletçiler, Sismondi gibi sosyalistler, nihayet modern iktisat ve maliye kuramının gelişmesine büyük katkıları olan Panteleoni, Mazzola, Sax, Wicksell, Linhdal ve Viti de Marco gibi yazarlar birtakım vergileme ilkeleri belirtme gereği duymuşlardır (Uluatam, 2009: 279). Vergileme konusunda katkılarda bulunan Adam Smith ve Adolph Wagner'in ortaya koydukları vergileme ilkeleri değerlendirilecektir.

Devletin varoluş sebebine yeni anlamlar yüklenilmesi, devletin görevlerinde değişiklik yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Gerçekleşen bu değişiklikler her geçen gün kamu giderlerinde artış meydana getirmektedir. Vergiye atfedilen değer de devletin varoluş sebebine bağlı olarak revize edilmiştir. Vergileme ilkeleri, vergilemenin amaçlarına ulaşmak için oluşturulmuştur. Vergilemeden beklenen fonksiyonların gelişmesine paralel olarak vergileme ilkeleri de değişmiştir (Pehlivan, 2009: 144). Bir vergi sistemini oluşturmak kadar değerlendirmekte de kullanılabilir bu ilkelerin, ülkeden ülkeye ya da aynı ülke içinde dönemden döneme değişmesi doğaldır (Uluatam, 2009: 279). Bu yönüyle vergileme ilkeleri günün koşullarına göre düzenlenebilmesi açısından esnek bir yapı arz eder.

Vergileme ilkeleri, normatif uygulamalar ortaya koymaktadır. Vergilemenin belirlenen amaçlarına ulaşılabilmesi için olması gereken şartları yansıtır. Objektif

değil, normatiftir. Fakat belirlenen normatif ilkeler, mali sistemdeki objektif durumlardan etkilenecek yapısal reformlar ışığında dizayn edilmiştir.

## 1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Vergilemenin klasik ilkeleri olarak adlandırılan ilkeler Klasik İktisadın öncülerinden Adam Smith tarafından ortaya atılmış ve hala geçerliliğini korumaktadır. Adam Smith'in vergileme ilkeleri: adalet, belirlilik, uygunluk, iktisadilik ilkeleridir.

### 1.1. Adalet İlkesi

“Hükümetin masrafını karşılamak için, her devletin uyrukları kendi güçlerine imkan ölçüsünde en yakın oranda yani devletin koruyuculuğundaki her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmalıdır. Vergide eşitlik ya da eşitsizlik denilen şey, bu ana kuralın gözetilmesinden veya gözetilmemesinden oluşur” (Smith, 2006: 927-930). Adam Smith, adalet ilkesinde özellikle ödeme gücü konusuna vurgu yapmıştır. Aynı zamanda herkesin imkan ölçüsünde vergi ödemesi öngörüldüğü için genellik ilkesi üzerinde de durulmuştur. Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması gerektiğine dikkat çekmiştir. Adam Smith'in üzerinde durduğu ödeme gücü kavramı anayasa tarafından hükme bağlanmıştır: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”*.

Günümüz mali sisteminde mali güce göre vergileme pratikte pek mümkün olmamaktadır. Türk mali sisteminde dolaylı vergiler, dolaysız vergilere nazaran daha fazladır. Gelir durumu düşük olan kesim aynı zamanda tüketim mallarına olan talep esnekliği az olan kesimi temsil etmektedir. Yüksek miktarda gelire sahip olan kişilerin temel tüketim mallarına karşı talebi düşüktür. Buna karşılık lüks tüketim ve tasarruf eğilimi fazladır. Ücret geliri elde edenler kaynakta kesinti yoluyla ellerine ücretleri geçmeden devlete karşı olan vergisel yükümlülüklerini işverenin vergi sorumlusu olması sıfatıyla yerine getirmiş olurlar. Vergi sonrası elde etmiş oldukları ücret gelirinden de yaşamlarını idame ettirebilmeleri için harcama yaparak dolaylı vergi ödemiş olurlar. Dolayısıyla dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere göre fazla olduğu mali sistemimizde mali güce göre vergilemeden bahsetmek zordur.

## 1.2. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, yükümlülerin ödeyecekleri vergilerin türünün ve oranının önceden belli olması demektir (Pehlivan, 2009: 145). Mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin konusunu, matrahını, oranını, miktarını ve zamanını önceden bilmeleri kolaylık sağlayacaktır. İdarenin vergi ile ilgili gerekli bilgileri önceden sunması, ödeme zamanı geldiğinde mükelleflerce bahane üretilmesini engeller. Mevcut bilgilere sahip olmak idarenin keyfi tutumlarının önüne geçer. Böylece ayrımcılık, kayırmacılık engellenmiş olur. Mükellefler bazı kesimin idare tarafından haksız yere kayırıldığını öğrendiğinde, devlete vergi ödeme konusunda isteği kırılır ileriki safhalarda da vergi kayıp ve kaçak oranlarında artış gözlenir. Devletin vergi ile ilgili bilgileri net olarak önceden belirlemesi, yapılacak olan yatırımların planlanması noktasında öngörü sağlar. Bütçe tahminlerindeki sapmaların azalması devletin planladığı projelere referans teşkil eder.

## 1.3. Uygunluk İlkesi

Bu ilkeye göre vergiler, mükelleflerden en uygun zamanda ve en uygun biçimde tahsil edilmelidir. Bu sayede vergi mükellefi vergiyi zorlanmadan öder. İdarenin vergileme kolaylığı konusunda iyi niyetini gören mükellef vergiye gönüllü uyum göstermesiyle gönüllü uyumun karşılığı olarak vergi gelirlerinde artış sağlanacaktır. Teorik olarak uygulanmaya çalışılsa da pratik olarak dolaylı vergilere bu ilkenin uygulanması, dolaysız vergilere uygulanmasından daha zordur. Her mükellef grubuna hitap edecek bir zamanlamanın belirlenmesi de idareyi uygulama bakımından zorlamaktadır. Türk mali sisteminde gelir kalemlerinin ve mükellefiyet türlerinin çeşitli olduğu göz önünde bulundurulursa bu ilkeden beklenen sonuç elde edilemez. Son yıllarda gerçekleştirilen yapısal reformlar çerçevesinde vergi tahsilatlarının internet üzerinden yapılabilmesi mükellefler açısından olumlu karşılanmaktadır.

Uygunluk ilkesi başka bir yönü ile uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitlerinin seçilmesi ile ilgili bulunmaktadır. Vergi adaleti bakımından verginin servet, harcama veya gelirin hangisi üzerinden alınmasının daha anlamlı olacağı, konulacak vergi çeşidinin yansıma mekanizması sonucu mükellefler üzerindeki yük dağılımının nasıl gerçekleşeceği burada önem taşımaktadır (Akdoğan, 2014: 219).



#### 1.4. İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergilemenin maliyetinin mümkün olduğunca düşük olmasını ve vergilerin iktisadi hayatın işleyişini bozmamasını ifade eder (Pehlivan, 2009: 145). Vergileme sürecinde yapılan masrafların en aza indirilmesi hedeflenmektedir. Mükelleflerin vergi ödeyerek yapmış oldukları fedakarlık ile devletin vergiyi tahsil etmesiyle elde ettiği fayda arasındaki farkın az olması gerekmektedir. İktisadilik ilkesi ile minimum vergi toplama maliyeti ve maksimum vergi tahsilatı amaçlanmaktadır. Vergilerin iktisadi hayatın işleyişini bozmaması tarafsız vergileme kapsamında değerlendirilir. Mükellefler ödedikleri vergiler dolayısıyla piyasada verecekleri kararların olumsuz etkilenmemesi durumudur.

### 2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri

Verginin mali amacı dışında ekonomik ve sosyal amaçlar için de kullanılabileceğini ileri süren Wagner, Adam Smith'in vergileme ilkelerinden kısmen yararlanarak bu ilkeleri dört grupta incelemiştir. Wagner'in vergileme ilkeleri; mali ilkeler, iktisadi ilkeler, ahlaki ilkeler, teknik ve idari ilkelerdir.

#### 2.1. Mali İlkeler

Verginin asıl amacı kamu harcamalarının finansmanı için hazineye gelir sağlamaktır. Wagner, devletin varlığını bireylerin varlığından daha önemli ve üstün olarak görmüştür. Bu üstünlüğün belirli seviyelerde tutulması için de devletin optimal düzeyde vergi hasılatı elde etmesi gerekmektedir.

Wagner mali ilkeyi “yeterlilik” ve “esneklik” olmak üzere iki kısımda incelemiştir.

##### 2.1.1. Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi

Verimlilik ilkesi, vergilerin devlet tarafından yapılacak harcamaların finansman kaynağının büyük bir kısmını karşılayacak düzeyde olmasını ifade eder (Pehlivan, 2009: 146). Vergilemenin asıl amacı, devletin yapacak olduğu kamusal harcamaların finansmanını karşılamaktır. En önemli finansal kaynak olan vergilerin de verimli bir şekilde kullanılması için yeterli miktarda toplanması gerekir.

Verginin kamu harcamalarını karşılama gücünün artması vergilemede yeterlilik ilkesine uyumun arttığını gösterir. Tahsil edilen vergiler devletin icra ettiği

veya planladığı hizmetleri karşılayacak düzeyde değilse bu durum farklı gelir kaynaklarına yönelme eğilimini kaçınılmaz kılmaktadır.

Vergilemenin yeterlilik ilkesi mutlak bir sınır belirtmez. Devletin gelişen ekonomik süreç içerisindeki rolü gereği harcamalarında değişimler meydana gelir, buna bağlı olarak toplanan vergilerin harcamalara yetebilme kabiliyeti de değişiklik arz eder.

Vergilemede yeterlilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanununda vergi ayrıcalıkları adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, o verginin uygulanmasından önemli bir hasılat beklenemez, o vergi verimli olmaz (Özer, 1993: 8-9). Aynı zamanda vergi kayıp ve kaçığının azaltılması yönünde alınacak tedbirler verginin yeterli miktarda toplanmasına katkı sağlayacaktır.

### **2.1.2. Esneklik İlkesi**

Vergilemede esneklik ilkesi, vergi gelirlerinin değişen şartlara göre çoğalıp azalma özelliğine sahip olmasını ifade eder (Pehlivan, 2009: 147). Verimlilik ilkesi, o günkü kamu ihtiyacını karşılamayı kendisine amaç edindiği gibi, olağanüstü dönemlerde dahi gereksinimleri rahatlıkla karşılayabilecek bir yapıya da sahip olmalıdır. Yani verimlilik ilkesi içinde, esneklik ilkesi olarak da adlandırılan verginin esnek olması da mevcuttur (Mutluer, Öner, Kesik, 2013: 199).

Esneklik ilkesi gereği vergi, mali ihtiyaçlardaki artış veya azalışlara uygun şekilde değişim göstererek kamu harcamalarını karşılayabilmelidir. Yani verginin günün koşullarına ayak uydurabilecek elastikiyete sahip olması gerekir. Konjonktürel dalgalanmalara dirençli bir vergi sistemi ekonomik aksaklıklara karşı önemli rol oynar.

### **2.2. İktisadi İlkeler**

Verginin ekonomik bir olay da olması gereği, ekonomideki sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir dağılımı, üzerinde çeşitli etkiler oluşturmaması beklenemez. Verginin yapısal özelliği gereği bu etkinin boyutu değişebilmekte ve bu amaçlar doğrultusunda vergi politikası da şekillenmektedir (Nadaroğlu, 2000: 304-305).

İktisadi amaçlara ulaşabilmek, ekonomik çerçevede kısıt olan kaynaklarla gerçekleştirilebilir. Klasik iktisadi akımın öne sürdüğü düşüncede, piyasa süreci içerisinde kısıt olan kaynakların kullanımıyla beraber kaynak kullanımında etkinlik ve kaynak dağılımında etkinliğin sağlanacağı öngörülmüştür. Devletin ekonomik alanda elindeki en büyük etken olan verginin kullanımını mevcut etkinliği bozacağı savunulmuştur. Klasik iktisat temsilcileri vergi dolayısıyla bireylerin tarafsızlığının bozulacağını öne sürmüşlerdir.

### **2.2.1. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi**

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir (Gökbunar, 1998: 7). Vergilerin tarafsızlığı, devlet tarafından alınan vergilerin miktarının, piyasanın işleyişini bozmayacak bir düzeyde olmasını ifade eder. Bu nedenle, vergiler ne kadar az olursa, o kadar tarafsız olur (Pehlivan, 2009: 149).

Vergilemede tarafsızlık ilkesinden bahsedilebilmesi için, piyasada oluşan dengeyi en az etkileyen bir vergi sisteminin olması gerekir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiçbir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir (Gökbunar, 1998: 7).

Devletin piyasa süreci içerisindeki rolü ne kadar artarsa o nispette vergilerin tarafsızlığından söz etmek zorlaşır. Vergi oranları birçok ekonomik etkenin göz önünde bulundurulması sonucu belirlenmelidir. Vergi miktarında artış hedefleyen devletin vergi oranlarını, optimal vergi oranı referans alarak düzenlenmelidir. Optimal vergi oranına göre belirlenmediği takdirde verginin gelir veya ikame etkisi ortaya çıkacaktır. Gelir vergisinde ücret geliri elde eden çalışanlardan kaynakta kesinti yoluyla vergileri kesilir ve işveren tarafından vergi dairesine ödenir. Vergi oranlarının yüksek miktarda belirlenmesi sonucunda ücret geliri elde eden kişilerin kullanılabilir gelirlerinde azalma meydana gelir. Bir noktadan sonra kişilerde çalışmak yerine çalışmamaya yönelme gözlenir. Verginin ikame etkisi sonrasında çalışan kişi sayısı azaldığı için hem işsizlik sayısında bir artış hem de devletin stopaj yoluyla en az masrafla elde ettiği vergide azalma meydana gelecektir. İşsizlik sayısında artış olduğunda otomatik istikrar sağlayıcı olan işsizlik ödemesi gündeme

gelecektir. Kurumlar vergisi açısından ise, yüksek düzeyde gelir elde eden kurumların vergisel yükü çok fazla olmamalıdır. Kazançlarının çoğunu devlete vergi olarak ödeyeceğini bilen firmaların girişimlerinde azalma meydana gelir. Kar maksimizasyonu amacı olan müteşebbislerin yüksek oranda vergileme yapılan sektörlerle karşı önyargılı yaklaşımları kaçınılmazdır. Genellikle dolaysız vergilerde görülen muafiyet istisna gibi pozitif ayrımcılık yapan uygulamaların vergi sisteminde mümkün olduğu kadar az yer tutması vergilemede tarafsızlığın sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

Dolaylı vergiler mükelleflerin özel durumlarını dikkate almayan subjektif bir uygulamadır. Tüketicilerin talep esnekliğinin düşük olduğu mallara olan vergi yükünün artırılması hitap eden kesimin git gide talebinde düşmeye sebep olur. Sonuç olarak devletin vergi gelirinde azalma meydana gelir.

Vergi şüphesiz özel sektörden kamu ekonomisine gelir aktarımıdır. Emlak vergisinin bütçe geliri içerisindeki payı % 10 düzeyindedir. Fakat konut talebinde belirleyici rol oynamaktadır.

### **2.2.2. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi**

Vergi kamu ekonomisinin en temel gelir kaynağı olmasıyla beraber ekonomik istikrarın sağlanması, konjonktürel dalgalanmalara uyum sağlaması, istihdamın dengelenmesi gibi amaçlara da hizmet etmektedir.

Ekonomik olarak kalkınma yaratacak olan sektörlerin vergisel düzenlemelerle desteklenmesi gerekir. Ölçülü bir şekilde dizayn edilecek olan vergisel imtiyazlar diğer sektörlerin ekonomik anlamda zarar görmeyeceği düzeyde belirlenmelidir. Beklenen olgunluğa erişene kadar sektörün ayakta tutulması gerekir bu noktada vergiler önemli rol oynar. Bu ilkeye göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır (Gökbunar, 1998: 8).

### **2.3. Ahlaki İlkeler**

Verginin ahlaki ilkesi, vergi yükünün ödeyiciler arasında adil şekilde dağıtılmasını esas alır. Wagner'in "*hakkaniyet*" olarak nitelendirdiği ilkeler

zamansal ve politik süreçler itibariyle değişkendir. Ahlaki ilkeler kapsamında değerlendirilmesi gereken, genellik ve eşitlik ilkeleridir.

### 2.3.1. Vergilemede Genellik İlkesi

Genellik ilkesi, anayasamızda hükme bağlanmıştır. 1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” yargısındaki “*herkes*” ifadesi ile genellik ilkesine vurgu yapılmaktadır. Genellik ilkesi, herkesten vergi alınmasını başka bir deyişle vergi alırken toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder (Pehlivan, 2009: 151).

Devletin ürettiği kamu hizmetlerinin faydası tüm toplumu kapsayıcı niteliktedir. Devlet kamusal hizmeti nasıl ayırım yapmaksızın sunuyorsa, sunulan hizmetin finansmanını da tüm toplumdan ayırım yapmaksızın tahsil eder. Devlet topladığı vergiler ve diğer kamu gelirleri dolayısıyla, tüm topluma fayda yaratmaktadır. İşte yaratılan bu toplumsal fayda ile ilgili harcamaların finansmanına herkesin vergi ödeme gücüne göre katılması gereklidir. Bu zorunluluk, o ülke vatandaşı olsun, yabancı olsun herkes açısından geçerlidir (Akdoğan, 2014: 206).

Anayasal hüküm gereği herkesin vergi ödemek zorunda olması gerekirken bu ilkeyi pratikte tam olarak gerçekleştirme olanağı yoktur. Vergisel imtiyazlar çerçevesinde çeşitli amaçlar güdülerek bazı kişilerden vergi alınmaz. Ekonomik, politik, sosyal ve yatırımların teşvik edilmesi konularında vergisel ayrıcalıklar getirilir. Söz konusu uygulamaların gelişigüzel olmaması ve genellik ilkesine ters düşecek boyutta aşırı şekilde yaygınlaştırılmaması gerekir. Aksi takdirde, önemli boyutlara varabilecek ölçüde vergi erozyonu ile karşı karşıya kalınabilir (Akdoğan, 2014: 207).

Hiçbir geliri olmayan, başkalarının yaptığı yardımlarla geçinen ya da devletin sosyal devlet olması gereği sunmuş olduğu maddi anlamdaki yardımlarla hayatını idame ettiren kişilerden tamamen vergi almamak mümkün değildir. Her ne kadar gelir vergisi kapsamında kişilere ayırım sağlansa da ülkemiz mali sisteminde dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere karşı üstünlüğü göz önüne alınacak olursa yapılan ayrıcalıkların amacına etkin bir biçimde ulaştığını iddia etmek mümkün değildir.

### 2.3.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesinden; herkesin aynı şekilde vergilendirilmesi değil, eşit durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmalıdır. Genellik ilkesinden yola çıkarak vergiyi herkesten tahsil etmek vergide adalet kavramının zedelenmesine sebep olur. Vergilemede eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi borçlarının tespitinde sahip oldukları ödeme güçlerinin dikkate alınmasını ifade eder (Pehlivan, 2009: 150). Vergilemede eşitlik ilkesinin, vergilemede adaleti sağlama açısından çok büyük önemi bulunmaktadır. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Gökbunar, 1998: 10).

Vergilemede eşitlik, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate alarak kişisel durumlarına göre vergileme yapılmasını öngörür. Eşitlik ilkesinin uygulanmasında yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramlarından yararlanır. Aynı durumda olanların aynı vergilemeye tabi tutulması yatay eşitlik, buna karşılık farklı durumda olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesi de dikey eşitlik olarak nitelendirilir. Yatay eşitlik aynı ekonomik durumda olan kişiler arasında vergileme açısından adil bir uygulama yaratma çabasıdır. Gerek kişisel ve ailevi, gerekse sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sağlama biçimleri itibarıyla mükellefler, birbirinden değişik konumlara sahip bulunabilirler. Dikey eşitlik yaklaşımı, söz konusu farklılıkların göz önünde bulundurulması suretiyle, vergi yükünde de farklılaştırma yapılmasını gerektirir (Akdoğan, 2014: 210).

Vergilemenin sadece gelir miktarı esas alınarak yapılması mükellefler açısından adil bir vergileme olmaz. Aynı gelir miktarına sahip olan fakat farklı gelir unsurlarından kazanç elde edenlerin aynı standartlara göre vergilendirilmesi adil değildir. Aynı miktarda ücret geliri elde eden kişi ile servet geliri elde eden kişilerin ya da sermaye geliri elde eden kişiler ile ücret geliri elde edenlerin aynı şekilde vergilendirilmesi adil olmaz. Yapılan işin nevi gereği katlanılan sorumluluk, risk, vergilendirilme şekli gibi şartlar dolayısıyla gelire endeksli vergileme vergi sistemine karşı olan inancı zedeleyecektir. Bunun yanında vergilemeye tabi tutulacak olan kişilerin özel durumları da vergileme noktasında göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin iki kişiden biri bekar, diğeri evli ve çocuklu olabilir. Bu durumda, bekar

olan kişi evli olan kişiye nazaran daha yüksek bir vergi ödeme gücüne sahiptir. Dolayısıyla vergilemede dikey adalet gerçekleştirmek için bekar olan kişiyi evli olan kişiye nazaran daha ağır vergilendirmek gerekebilir (Pehlivan, 2009: 150).

Vergi, karşılıksız olarak ve cebren yükümlülerin ellerindeki harcanabilir geliri azaltması bakımından bir fedakarlık olarak nitelendirilir. Vergi adaleti bakımından bu fedakarlığın şüphesiz eşit olması gerekir (Pehlivan, 2009: 151). Fedakarlık konusu; eşit fedakarlık, eşit oranlı fedakarlık, en az toplam fedakarlık olarak üç şekilde incelenmektedir.

### **2.3.2.1. Eşit Fedakarlık**

Eşit fedakarlık görüşü; ödenmesi söz konusu vergi dolayısıyla mükelleflerin sahip oldukları toplam faydadaki azalışın aynı düzeyde olması, bu yolla katlanılan fedakarlığın eşit kılınmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2014: 211). Ortaya çıkan söz konusu fayda kaybının kişilerde aynı derecede hissedilmesi gerektiği savunulur (Mutluer vd, 2013: 203). Eşit fedakarlık görüşü gereği; hangi mükellef grubuna dahil olduğu, fayda kaybının hangi gelir unsurundan sağlandığı, mükelleflerin ne kadarlık bir gelire sahip olduğunun herhangi bir önemi yoktur.

Herkesten eşit miktarda vergi alınması görüşüne karşı bireylerin gösterecek olduğu tepkinin şiddeti, belirlenecek vergi miktarıyla yakından ilişkilidir. Eşit fedakarlık görüşünden hareketle, her mükelleften sabit 100 TL vergi tahsil edileceği varsayımından hareket edecek olursak. Bu 100 TL'lik vergi tahsili dolayısıyla harcanabilir gelirden meydana gelen fayda kaybının mükellefler üzerinde etkisi farklı olacaktır. Çünkü bireylerin; ailevi durumları, alışkanlıkları, yaşam standartları, sosyal çevreleri, ekonomik koşulları 100 TL'lik vergiye attıkları değeri farklılaştırır. Varlıklı kişilerden tahsil edilecek vergi miktarının aynı zamanda asgari ücretle geçinen iki çocuklu bir aileden de tahsil edilmesi vergi adaleti açısından uyumlu değildir. Vergilemede ödeme gücü açısından, eşit fedakarlık görüşünün adil olmaması sebebiyle uygulama alanı bulunmamaktadır.

### **2.3.2.2. Eşit Oranlı Fedakarlık**

Eşit oranlı fedakarlık görüşünde dikkati çeken husus tek vergi oranının belirlenmiş olmasıdır. Matraha uygulanacak sabit vergi oranı fazla gelir elde eden kişileri, az gelir elde eden kişilere göre ayıracaktır. Oransal olarak herhangi bir

değişim olmamasına rağmen, matrah farklılığının vergi miktarındaki değişimi belirlemesi devlet açısından önem arz etmektedir. Bu durumda; uygulanacak eşit ya da tek vergi oranı, farklı refah düzeylerine sahip mükelleflerin farklı tutarlarda vergi ödemesi sonucunu yaratacaktır (Akdoğan, 2014: 212). Örneğin %10 olarak belirlenen vergi oranı 1.000 TL geliri olan için 100 TL, 10.000 TL geliri olan kişi için ise, 1.000 TL vergi salınacaktır.

Eşit oranlı fedakarlık görüşü, ödeme gücüne göre vergileme yapılması konusunda eşit fedakarlık görüşüne nispeten daha etkindir. Aynı zamanda dikey adaletin sağlanması noktasında önemli bir yöntemdir.

Eşit fedakarlık görüşü değişik şekillerde eleştirilere uğramış ve bu eleştirileri karşılayabilmek için de, vergilerde muafiyet ve istisna uygulamaları ile matrahtan bazı indirimlerin yapılabileceği ileri sürülmüştür. Daha başka bir ifadeyle esas olarak bu görüş, gelir veya servet düzeyi yükseldikçe oransal fedakarlığın değişmemesi gerektiği düşüncesi üzerine oturmaktadır. Oysa ki artık, kişinin gelir ve serveti dolayısıyla ekonomik gücü arttıkça vergiden fedakarlık edebileceği oranın yükseleceği genelde kabul gören bir düşünce olarak karşımıza çıkmaktadır (Mutluer vd, 2013: 204).

### **2.3.2.3. En Az Toplam Fedakarlık**

En az toplam fedakarlık, toplam vergi yükünün başka bir ifadeyle toplanan vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranının mümkün olan en az düzeyde tutulması suretiyle toplum üzerindeki vergi yükünün en az düzeyde olmasıdır (Pehlivan, 2009: 151). Buradaki amaç belli bir kesimin elindeki harcanabilir gelirini artırmak değil, tüm toplumun ödeyeceği vergi miktarını el alt seviyeye çekmektir. Klasik iktisadi yaklaşımın vergi konusundaki fikirlerine benzeyen bu görüşe göre devlet toplumdan mümkün olduğu kadar az vergi almalıdır.

En az toplam fedakarlık görüşü, ödenen verginin son lirasının neden olduğu fayda kaybının, tüm vergi mükellefleri için eşit yük getirecek şekilde olması gerektiği ifade edilmiştir. Böylece, toplumu meydana getiren herkesin katlandığı fedakarlık eşit hale getirilebilirse, toplumun tümünün katlanmış olduğu fayda da eşit hale gelmiş olacaktır (Mutluer vd, 2013: 204).



## 2.4. Teknik ve İdari İlkeler

İdari amaçlı vergileme ilkeleri, vergi yasalarında yükümlüye sağlanması gerekli kolaylıklar ve vergisinin tahsilini kolaylaştırıcı nitelikteki ilkelerden oluşmaktadır (Gökbunar, 1998: 13). Bu ilkeler; belirlilik, uygunluk ve ucuzluk olmak üzere üç'e ayrılmaktadır.

### 2.4.1. Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirlilik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini belirtir. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin en uygun biçimde belirlenmesi yoluyla bu ilkeye uyulmuş olur (Gökbunar, 1988: 13). Belirlilik ilkesine göre, vergi idaresi personelinin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşması gerekmektedir (Soğukpınar, 2009: 23).

Vergi ile ilgili gerekli bilgilerin önceden belirtilmesi gerekmektedir. Mükellefleri şüphede bırakmayacak, yönlendirmeler neticesinde mükellefler görevlerini tam anlamıyla yerine getirmelerini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi süreci konusunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi, hem mükelleflerin vergiye karşı olan tepki ve direncini azaltır hem de idarenin vergiyi toplama noktasında işini kolaylaştırır.

Vergide belirlilik ilkesinin, verginin mali fonksiyonları kadar sosyo-ekonomik fonksiyonları açısından da önemi vardır. Ekonominin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi, ödenecek vergi de dahil olmak üzere politik çevrenin dengeli olmasına ihtiyaç gösterir (Akdoğan, 2014: 216).

### 2.4.2. Ucuzluk İlkesi

Verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük tutulmasını amaçlayan ucuzluk ilkesi, Adam Smith'in iktisadilik ilkesine benzemektedir. Ucuzluk ilkesi, en az maliyetle en fazla gelir elde etme mantığı çerçevesinde kurulmuştur. Vergi tahsilinin devlete olan maliyetinin düşük seviyede olmasıdır. Bu ilkeye uyum gösterildiğinde kıt kaynaklarla toplumsal hizmet üretmeye çalışan kamu ekonomisi bakımından vergilerden sağlanan fayda maksimum düzeye çıkarılmış olur.

### 2.4.3. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi, verginin mükellef için en uygun yerde, zamanda ve en uygun ödeme şekliyle tahsil edilmesidir. Mükelleflerin vergiyi zorlanmadan ödeyecek olması, ödeme bakımından en yüksek seviyede olmasına bağlıdır. İdare bu gibi durumları göz önünde bulundurarak vergiyi tahsil etmelidir. Her mükellef için uygun zamanın belirlenmesi idare açısından zorlayıcı olacaktır. Kişilerin ekonomik durumları, ailevi koşulları, istihdam edildikleri sektörler farklılık taşımaktadır. Fakat asgari bir ödeme zamanının belirlenmesi hem idare hem de mükellefler adına etkin olacaktır.

Uygunluk ilkesi başka bir yönü ile uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitlerinin seçilmesi ile ilgili bulunmaktadır. Vergi adaleti bakımından verginin servet, harcama veya gelirin hangisi üzerinden alınmasının daha anlamlı olacağı, konulacak vergi çeşidinin yansıma mekanizması sonucu mükellefler üzerindeki yük dağılımının nasıl gerçekleşeceği burada önem taşımaktadır (Akdoğan, 2014: 219).

## İKİNCİ BÖLÜM

### SOSYAL TERCİH UNSURLARI VE VERGİLEMEDE ADALET

#### I. SOSYAL TERCİH UNSURU OLARAK EKONOMİK ETKİNLİK VE VERGİLEME

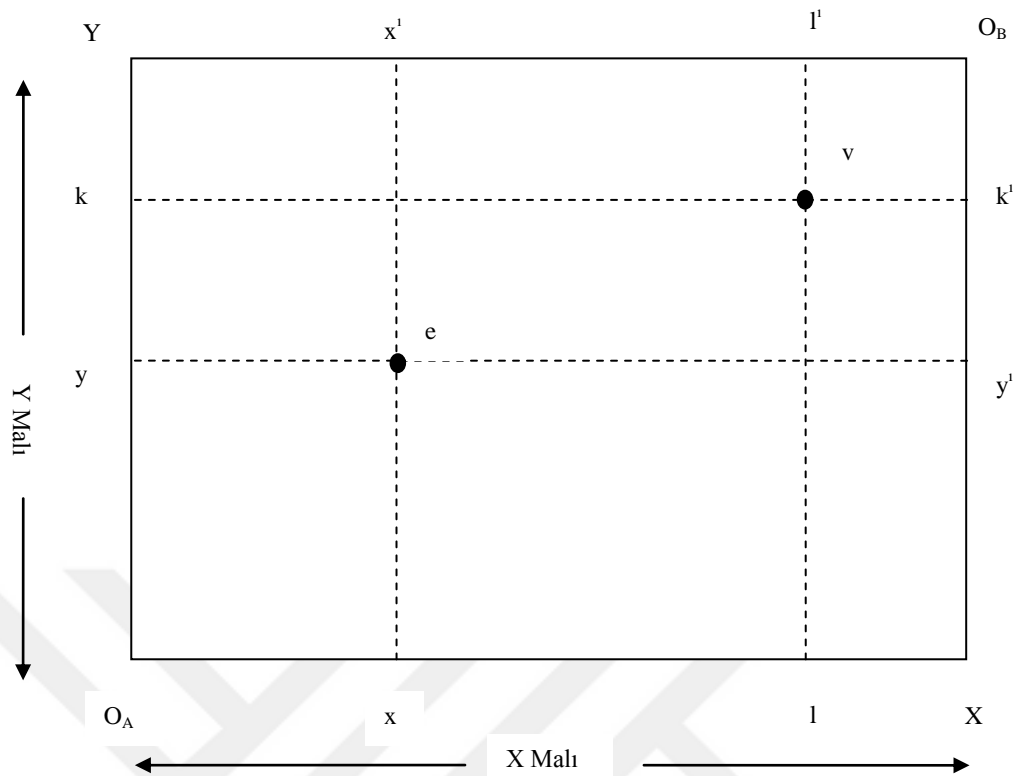
##### 1. Piyasa Koşullarında Etkinlik

Toplumların iki temel hedefi vardır: etkinlik ve adalet. Kaynakların kıt olmasının dayattığı bir sorun olan kaynakların etkin kullanımı her toplumun en önemli ortak hedefidir. Etkinlik, toplum bireylerinin istediği mal ve hizmetleri en az maliyetle üretmektir. İhtiyaçlar; sınırsız, karşılandıkça şiddeti azalan, şiddeti azaldıkça daha şiddetli olanın onun önüne geçtiği hiyerarşik bir yapı arz etmektedir. Bireylerin ihtiyaçlarının karşılanması sonrası meydana gelecek bireysel refahtan yola çıkarak toplumsal bir sosyal refaha ulaşıp ulaşılamayacağı konusunda İtalyan Ekonomist Vilfredo Pareto literatüre önemli derecede katkı sağlamıştır. Refah ekonomisi, alternatif farklı durumların toplum tarafından tercih edilebilirliği üzerinde duran ekonomik teoridir (Savaşan, 2012: 71-72). Refah ekonomisi, kaynak tahsisinde alternatif durumların hangisinin toplum refahını artırmada daha faydalı olacağı düşüncesi üzerinde yoğunlaşır. Paretocu etkinlik yaklaşımı adaletle ilgilenmek yerine etkinliği esas almıştır. Sosyal refahı, bireysel refah öğelerinin bir toplamı olarak tanımlayan Paretocu sosyal refah anlayışına göre, gelir ve kaynak dağılımının eşitlikçi dağılımının sosyal refahla doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır (Bağlı, 2011: 267). Üretici ve tüketicilerin piyasa süreci içerisinde etkinliği sağlayabilmelerini temin eden tam rekabet piyasasının varlığıdır. Rekabetçi piyasa dengesi ile sosyal refah arasında kurulan bu zorunlu ilişkisellik sonucu, refahın piyasa üzerinden maksimize edileceği düşüncesi ortaya çıkmıştır ve herhangi bir başka şart aranmaksızın tam rekabetçi piyasa dengesinin kendiliğinden sosyal refahı sağlayan bir olgu olduğu ifade edilir (Bağlı, 2011: 264).

### 1.1. Pareto Optimalitesi

Refah ekonomisi temel olarak iki teorem üzerine yoğunlaşmıştır. Birinci teorem pareto etkinlik olarak ifade edilirken, ikinci teorem ise birinci en iyi dağılım mümkün değilse (pareto etkinlik) ikinci en iyinin elde edilmesi için yani vergileri, marjinal maliyetten ayırıştırarak yeni vergilerin konulması gerektiği görüşü hakimdir. Vilfredo Pareto'ya göre Pareto-etkinlik veya Pareto-optimalite, etkinliğin en çok kabul gören tanımıdır. Pareto optimalite, bir kişinin durumunun iyileştirilmesi mutlaka bir başkasının durumunun kötüleşmesini gerektirmekteyse elde edilmiştir şeklinde açıklanmıştır. Diğer bir ifadeyle pareto etkinlik, bazı kişilerin durumunu iyileştiren değişiklik mutlaka başka bazılarının durumunun kötüleşmesini gerektirmekteyse sağlanmıştır (Savaşan, 2012: 72). Kimsenin durumu kötüleşmeden bir kişinin/kişilerin durumunun iyileşmesi mümkünse pareto artışı sağlanır.

Sosyal refahın nasıl maksimum olacağını Pareto optimalitesi üç varsayım üzerinden açıklamaktadır. Bireyin üstünde ve altında toplum yoktur. Onun için değerlendirmeler yapılırken sadece bireyin refahı esas alınmalıdır. Bireysellik, kendi refahını en iyi değerlendirmedir ve kişinin kendisi için en iyi olanı seçmesidir. Başkasının refahı azaltılmaksızın en azından bir kişinin refahı artırılabilirse sosyal refah artıyor demektir (Bağlı, 2011: 265). Francis Ysidro Edgeworth tarafından geliştirilen Kutu Diyagramı tüketimde Pareto etkinliğin nasıl sağlandığını göstermektedir.

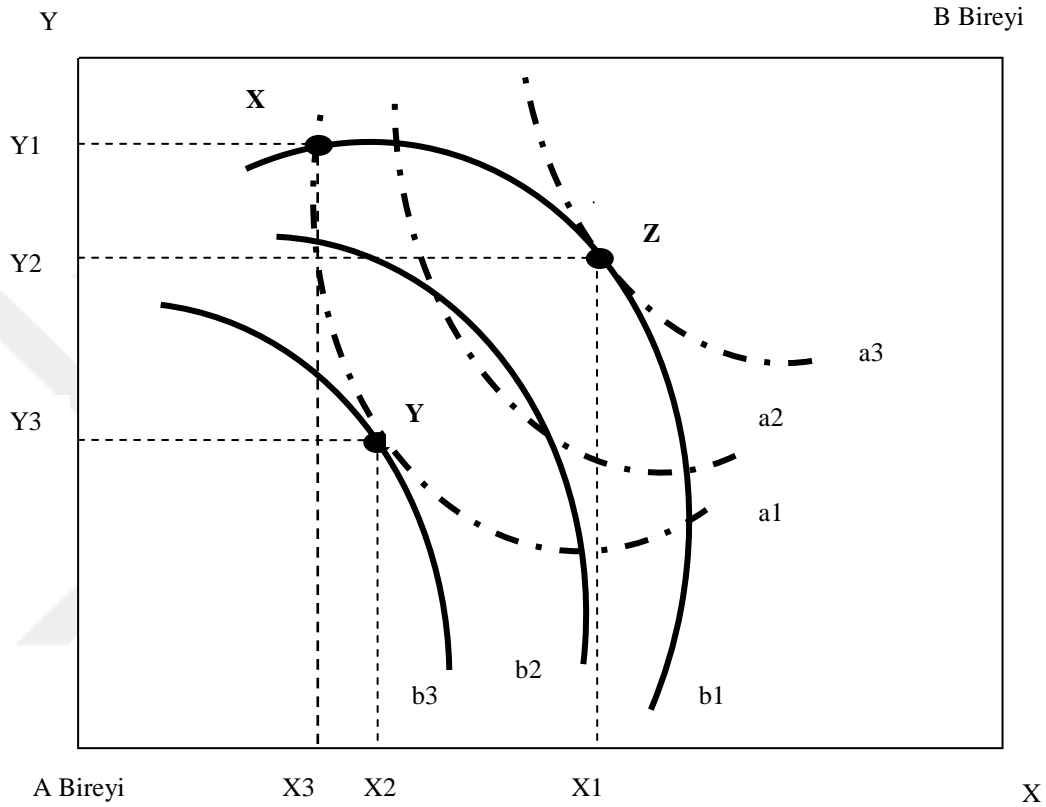


**Kaynak:** (Savaşan, 2012: 76)

### Şekil 2.1-İki Bireyli ve İki Mallı Bir Ekonomide Malların Dağılımı Edgeworth Kutusu ile İncelenebilir

Toplumda iki kişinin ve iki malın (X ve Y) tüketildiği varsayımı üzerinden değerlendirme yapılacak olursa bu iki kişi, iki malı tüketerek faydalarını maksimize edecektir. Şekil 2.1 yardımıyla iki kişinin X ve Y mallarını nasıl paylaştıklarında ikisinin de faydasının maksimize olacağı tespit edilmeye çalışılacaktır. Faydanın paylaşılması Pareto optimalitesi gereği iki bireyin de faydası azaltılmadan sosyal refahın artırılması esas alınmaktadır. Şekildeki  $O_A$  noktasında A bireyinin tüketimi sıfır B bireyi ise iki malın da tamamına sahipken,  $O_B$  noktasında da B bireyinin tüketimi sıfır olup A bireyi iki malın tamamını tüketmektedir. Kutu içerisindeki herhangi bir nokta iki malın nasıl paylaşıldığını göstermektedir. Örneğin, e noktasında A bireyi X malı için  $O_{AX}$ , Y malı için de  $O_{AY}$  kadarına sahip olmasına karşılık malların diğer kalanına B bireyi sahiptir. v noktasında ise A bireyi  $O_{Al}$  kadar X malına,  $O_{Ak}$  kadar da Y malına sahiptir. v noktası baz alınarak A bireyinin sahip olduğu paydan geri kalanına B bireyi sahiptir. Kutu içerisindeki her iki nokta da (e,v) incelendiğinde e noktasının v'ye göre daha adil olduğu anlaşılmaktadır. v noktası B

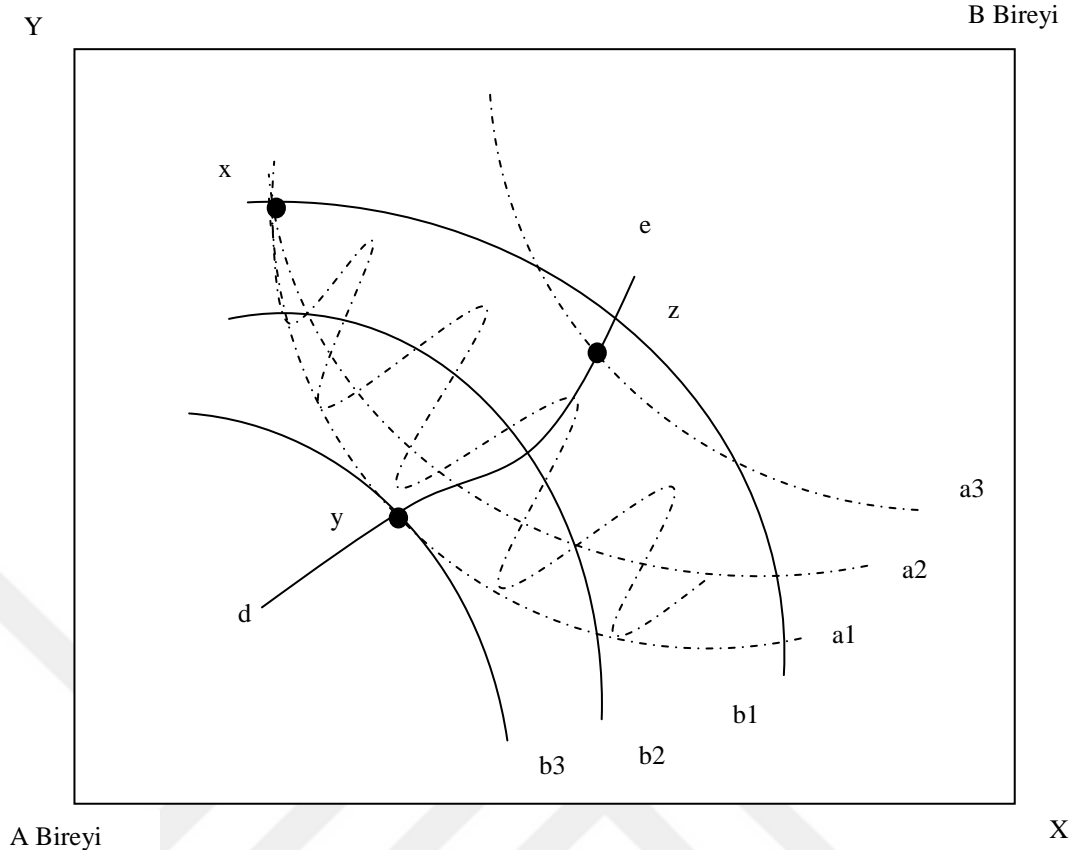
bireyine daha yakinken e noktası nispeten her iki bireye v noktasına göre adil sayılabilecek mesafededir. Bireysel olarak düşünüldüğünde asıl olan hangi maldan ne kadar tüketildiğinden ziyade toplam olarak ne kadar fayda elde edildiğidir. Bu yönüyle A ve B bireyleri her iki maldan farklı bileşimlerde tüketim yaparak faydalarını maksimize etmektedirler.



**Şekil 2.2- Edgeworth Kutu Diyagramı**

Edgeworth Kutu Diyagramı yardımıyla X ve Y malını tüketen A ve B bireylerinden oluşan bir toplum ele alınmaktadır. Kişilerin bireysel refahlarını maksimize etmek amacıyla aldıkları kararlardan hareketle toplumsal refaha nasıl ulaşılacağı gözlemlenecektir. Farksızlık eğrisi, tüketicinin bir maldan daha az, diğer maldan daha fazla satın almak suretiyle aynı tatmini-faydayı elde etmesinin mümkün olduğu husus üzerine inşa edilmiştir (Ünsal, 2011: 160). Şekil 2.2’de A bireyi için farksızlık eğrileri a1, a2 ve a3 olarak devam etmektedir. B bireyi için de farksızlık eğrileri b1, b2 ve b3 olarak devam eder. Farksızlık eğrileri, özelliği gereği orijinden uzaklaştıkça bir üst faydaya ulaşır. Şekilde görülemeyen sonsuz sayıda farksızlık

eğrileri mevcuttur ve her birey kendi faydasını en üst seviyeye taşımak için bir üst farksızlık eğrisine geçmek ister. İlk durumda farksızlık eğrisi üzerinde bulunan  $x$  noktasında A bireyi Y malından B bireyine göre daha fazla tüketmektedir. Aynı şekilde A bireyi  $x$  noktasında X malından ise B bireyine göre daha az tüketmektedir. Şekil 2.2'de  $x$  noktasındaki durumdan yola çıkarak farklı bir tüketim bileşimi toplum refahını artırıp artırmadığı incelenecektir. Sorulması gereken iki soru vardır: A bireyinin refahı azaltılmadan B bireyinin refahı artırılabilir mi? ve B bireyinin refahı azaltılmadan A bireyinin refahı artırılabilir mi? Eğer cevap evet ise, pareto iyileştirmesi yapılabilir, bölüşümün yeniden düzenlenmesi gerekir. Cevap hayır ise, pareto etkinlik sağlanmıştır, bölüşüme müdahale edilmemelidir. A bireyi açısından  $a_1$  farksızlık eğrisi üzerinde kalındığında refahında bir azalma meydana gelmez. Buna karşın B bireyinin refahında artış meydana gelebilir.  $x$  noktası  $a_1$  ve  $b_1$  farksızlık eğrilerinin kesiştiği noktadır,  $x$  noktasından  $y$  noktasına geçiş gerçekleştiğinde A bireyinin refahında bir azalma olmaksızın B bireyi  $b_1$  farksızlık eğrisinden  $b_3$  farksızlık eğrisine geçerek refahında artış gözlenir. B bireyi açısından ise  $b_1$  farksızlık eğrisi üzerinde kalmak B bireyinin refahında herhangi bir azalmaya sebep olmaz. Z noktasına geçilmesiyle A bireyi,  $a_1$  farksızlık eğrisinden  $a_3$  farksızlık eğrisine geçer. Bu durumda bir bireyin refahı azaltılmadan diğer bireyin refahında artış gözlemlenir.



**Şekil 2.3-Pareto İyileştirmesi ve Sözleşme Eğrisi**

Şekil 2.3'teki taralı alan A ve B bireyleri açısından da refahın arttığı alandır. x noktasından z ve y noktalarına geçişin gerçekleştiği süreçte iki birey açısından pareto iyileştirmesinin yapıldığı alandır. Buradan hareketle z ve y noktaları pareto etkinliğin tanımında olduğu gibi bir kişinin durumunun iyileştirilmesi mutlaka başkasının durumunun kötüleşmesini gerektirdiği noktada etkindir yargısından hareketle, pareto anlamında etkin bir bölüşümün gerçekleştiği noktalardır. Pareto anlamında etkin olan noktalardan sonra yapılacak müdahale (z ve y noktaları) refah kaybına neden olacağı için bölüşüm ilişkileri bozulacaktır. A bireyi açısından z noktasının sağladığı sosyal refah x noktasından fazladır. B bireyi açısından ise y noktasının sağladığı sosyal refah x noktasından fazladır.

Edgeworth kutu diyagramında sadece görünen farksızlık eğrileri mevcut değildir. z ve y noktaları arasında sonsuz sayıda farksızlık eğrileri vardır bu eğrilerde farklı mal değişimleri sonucu oluşan dengeler gösterilmektedir. Bu noktaları gösteren eğriye *sözleşme eğrisi* denir. Şekil 2.3'te (d,e) noktalarının birleşimiyle



gösterilen sözleşme eğrisi, Pareto etkinliğin sağlandığı sonsuz sayıda noktanın bileşiminden oluşur. Sözleşme eğrisi üzerinde her nokta Pareto etkindir; ancak, bazı noktalarda dağılım diğerlerine göre daha adildir (Savaşan, 2012: 81).

Edgeworth diyagramının bize söylediklerini sıralayacak olursak:

1. Sosyal refahı maksimum kılacak alternatif bölüşüm bileşenleri mümkündür.
2. Pareto etkinliği sağlayacak bölüşüm bileşenleri sözleşme eğrisini oluşturur. Bu eğri üzerinde kalındığı sürece Pareto etkinlik ve sosyal refah maksimum hale gelmiş olur.
3. Sözleşme eğrisi üzerinde orijinden uzaklaşıldıkça bölüşüm, uzaklaşılan birey lehine gerçekleşir.
4. Kayıtsızlık eğrilerinin arasında kalan bölgede Pareto iyileştirmesi (pareto artırımı) mümkündür. Bu alan içerisinde her iki bireyin faydası artırılabilir.
5. Pareto iyileştirme alanı içerisinde sözleşme eğrisi üzerine gelen bölüşüm ilişkilerinde Pareto etkinliği sağlanırken (birinin refahı sabit kalırken diğerinin refahı artırılabilir) bu eğri dışındaki alanlarda her iki bireyin refahı artırılabilir ancak sosyal refah maksimum kılınmaz.

Toplumsal refah, temelde kolektif ihtiyaçların karşılanması ve aynı zamanda toplumsal ihtiyaçların en adil ve en üst düzeyde toplumsal refahı sağlayacak şekilde sunulması esasına dayanır. Toplumsal refah, toplumun ihtiyacı ne kadar karşılanıyorsa o derece artıyor demektir. Rekabetçi piyasanın değişmez iki aktörü olan üretici ve tüketicinin temel amacı, faydalarını maksimize etmektir. Üretici, üretimini yaptığı iş kolunda en az maliyetle maksimum çıktı elde etmek ister. Tüketicinin amacı ise piyasadaki bedelini ödeyerek elde etmiş olduğu mal veya hizmetten maksimum fayda elde etmektir. Genel etkinlik olarak nitelendirilen durum, üretilenin tüketicilerin arzu ettikleri ile örtüşmesine denir (Savaşan, 2010: 91). Piyasadaki oluşan bu denge durumu üreticilerin ellerindeki üretim faktörlerini tam ve etkin bir şekilde üretime kanalize ettiklerini göstermektedir. Aynı zamanda tüketicilerin de faydalarını maksimize edeceğine düşündükleri talep edilen malları edindikleri anlamına gelmektedir. Rekabetçi genel denge altında Pareto etkinliği sağlandığı için kamunun piyasaya her türlü müdahalesinin Birinci Teoreme göre piyasa dengesini bozacağından etkinlik kaybına yol açacağı ileri sürülmektedir (Bağlı, 2011: 265).

## 1.2. İkinci En İyi Teorem

Pareto etkinliğin temel hareket noktası var olanı çoğaltmaktır. Yani olmayan bir şeyin adil olmasının bir kazanım olmadığı görüşü doğrultusunda, sahip olunan üretim faktörlerinin doğru alanlarda yeterli miktarda kullanılması esas alınmıştır. Pareto etkin dağılımının sağlanamadığı veya toplumun adaleti etkinliğe tercih ettiği durumlarda refah ekonomisinin ikinci temel teoremi devreye girer.

Etkinlik kaybına neden olmadan adaletin sağlanmasını mümkün kılacak kamu müdahalelerinin nasıl yapılabileceği refah iktisadı bağlamında araştırılmaktadır. Bu bağlamda etkinlik bozulmadan adaletin sağlanabilmesi için bireysel tercihlere etki etmeyen müdahale araçlarından ve yöntemlerinden yararlanılabileceğine işaret edilmektedir. Adaleti sağlamak adına taraflı bir şekilde kişilerin kararlarını etkileyecek faktörler etkinliği bozacaktır. Örneğin devletin turizm sektörüne vergi istisnası getirmesi kararları değiştirecektir. Etkinlik koşulu bozulur. Bunu sağlamanın yolu, tarafsız vergileme ve tarafsız harcama politikalarının uygulanmasıdır.

Pareto optimalitesi tam rekabet piyasası koşullarında etkinliğin sağlanabileceği düşüncesi üzerine inşa edilmiştir. Fakat bu görüşün etkinliği sağlayamayıp devletin bir şekilde müdahale etmesi gerektiği durumda, devlet en etkin aracı olan vergiyi kullanacaktır. Devletin vergisel yollarla piyasada gelir dağılımını sağlama çabası, bireyler ve toplum üzerinde ağır yükler oluşturmamalıdır.

Kişinin ödemiş olduğu vergi, nihai olarak onun şu anki gelirinde ya da gelecekteki servetinde azalma meydana getirir. Vergi, karakteristik özelliği gereği, karşılıksız ve devletin egemenliği ilkesi gereği alınması sonucu ödeyiciler üzerinde maddi ve manevi açıdan yük oluşturmaktadır. Vergi yükünün kişisel ve toplumsal olarak hesaplanabilmesine karşın defacto düzeyde tam karşılığını bulmak zordur. Vergi yükünün psikolojik tarafı olan vergi baskısı (tazyiki), vergi ödemenin bireylerin davranışları üzerinde meydana getirdiği psikolojik etkidir (Pehlivan, 2009: 161). Kişi veya kuruluşların zorunluluk gereği vergi ödemek durumunda olmaları çoğu zaman üzerlerine yüklenen vergisel yükü başkalarına yansıtılmalarına sebep olmaktadır.

Vergi yansımaları genel tanımıyla, vergi mükellefinin üzerine düşen vergi borcunu, bir şekilde başkalarına aktarma çabasıdır. Verginin başkalarına

yansıtılmasını sağlayan en önemli mekanizma fiyattır. Mal veya hizmetlerin fiyatlarına verginin bir kısmı ya da piyasanın durumuna göre hepsi eklenerek yansıma gerçekleştirilir. Verginin yansıtılması belli aşamalardan geçerek gerçekleşir. Öncelikle verginin ödenmesi yansımayı başlatan aşamadır. Verginin vurgu etkisi ise vergiyi ödeyen kişinin ödenmesinden dolayı hissettiği etkidir. Verginin yayılması verginin fiyat aracılığıyla başkalarına devredilmesi sonucu da nihai aşama olan verginin yerleşmesi aşaması artık bir başkasına daha vergiyi devredememe durumudur. Verginin yansıtılması olarak adlandırılan bu durum, sonsuz değildir ve nihai olarak yükleniciler tarafından karşılanmaktadır (Akdoğan, 2014: 318).

Verginin yansıtılması belirli şekillerde gerçekleşir. Yansımanın yönü itibariyle ileriye ve geriye doğru yansıma ele alınır. İleriye doğru yansıma, üretilen ürünün tüketicilere yansıtılması durumudur. Verginin kısmen ya da tamamen ileriye doğru yansıtılması, üretici ya da mal ve hizmet satışını yapan kimselerin ödemiş oldukları vergiyi, mal ve hizmetin satış fiyatına ekleyerek alıcıya devretmesi şeklinde gerçekleşir (Pehlivan, 2009: 163). Geriye doğru yansıma, verginin üretim faktörlerine doğru yansımasıdır. Arz ve talebe göre ödenen verginin fiyata eklenerek alıcıya devrinin mümkün olmaması halinde, satıcıların çeşitli yollarla girdi fiyatlarını düşürerek vergiyi geriye doğru yansıtılmasını ifade eder (Mutluer vd, 2013: 230). Diğer yansıma çeşidi kanuni ve fiili yansımadır. Yansımanın kanun koyucunun iradesine uygun yapılması kanuni yansımadır. Vergilerin ait oldukları kanunlar çerçevesinde kime yansıtılacağı önceden belirlenebilir. Mali sistemimiz açısından bunun en belirgin olanı Katma Değer Vergisidir. Kanunda verginin nihai alıcıya devredilmesi önünde bir engel yoktur. Fiili yansıma ise ekonomik işlemlerden yararlanmak suretiyle mükellefin vergi yükünü, yasa koyucunun amaçlamış olmamasına karşın, başka kişilere devretmesidir (Akdoğan, 2014: 320). Örneğin, bir apartman dairesinden elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla gelir vergisi ödeyen bir yükümlü, ödemiş olduğu bir vergiyi, kirayı yükseltmek suretiyle kiracının üzerine devretmek, başka bir deyişle yansıtmak isteyecektir. Bunun başarılması halinde, ortaya çıkan yansıma, kanunda açık bir şekilde öngörülmediği için fiili yansıma olarak nitelendirilir (Pehlivan, 2009: 165). Sınırlı ve sınırsız yansıma ayrımı ise, yansımanın belirli kişilere yönelik olduğu aynı zamanda sürekli bir yayılımın olup olmadığı üzerine yoğunlaşmıştır. Biçimsel ve efektif yansıma ise, verginin görünüşte mi yoksa gerçekten belirli kesimin üzerinde kalıp kalmadığını

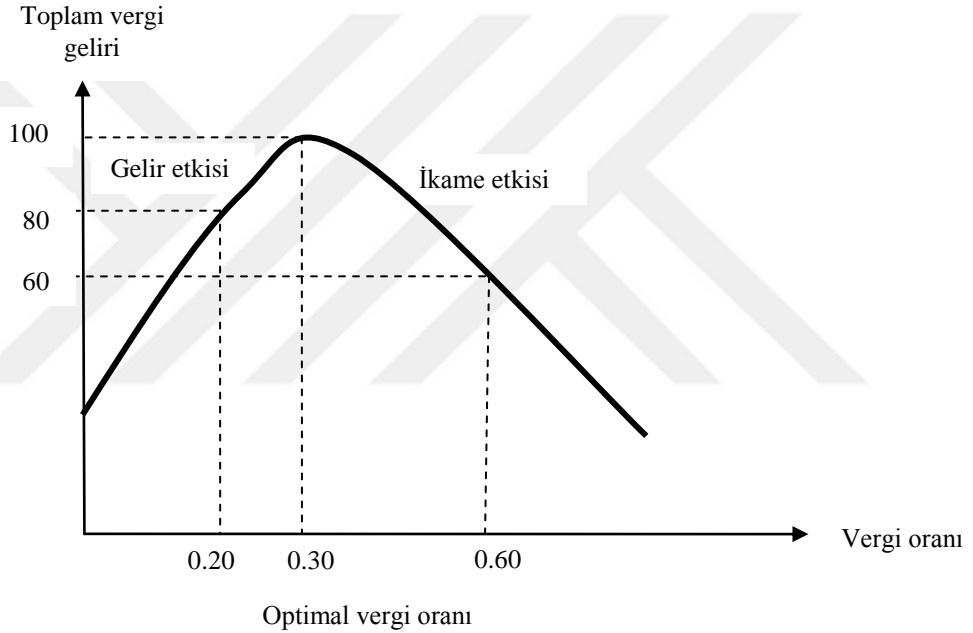
incelemektedir. Mutlak yansıma, muhatap alınan vergi kaleminde meydana gelen artışın gelir dağılımında yaratacak olduğu etkiyi dikkate almaktadır. Diferansiyel yansıma ise, kamu harcamaları sabit kalmak kaydıyla, yürürlükte bulunan herhangi bir verginin kaldırılarak yerine başka bir verginin konulması suretiyle gelir dağılımında meydana gelen değişmedir (Pehlivan, 2009: 166).

Pareto optimalitesi, tam rekabet şartları altında etkin hale gelmektedir. Aşırı vergi yükü kişiler üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Aynı zamanda kişilerin piyasa süreci içerisinde verecekleri kararları da etkilemektedir. Bu durumda, verginin salınmasının öncesindeki durum ile vergi sonrası durum arasında farkın olmaması halini işaret eden tarafsız vergileme önem kazanmaktadır. Tarafsız vergileme, kişilerin vergi dolayısıyla piyasa sürecinde kararlarında herhangi bir değişiklik olmaması gerekliliğini ifade eder. Verginin maddi yükünün varlığı sadece tüketici cephesinde etkili değildir. Aynı zamanda üretici açısından da vergi yükünün düşük seviyelerde tutulması üretimin devamlılığı esasınca önemlidir. Ağır vergi yükü altında olan üretici kesimi, üzerine yüklenen vergiyi fiyat mekanizması marifetiyle tüketiciye yansıtmak isteyecektir. Ekonominin bu yansıtmayı taşıyabilme kapasitesinin düşük olması üretim-tüketim döngüsünü sekteye uğratacaktır.

Karar alıcılar tarafından vergi oranlarının belirlenmesi aşamasında birçok faktör göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlardan birisi de verginin gelir-ikame etkisidir. Verginin gelir-ikame etkilerini anlamak için Laffer eğrisinden yararlanmak gerekmektedir.

Laffer eğrisi, vergi oranlarında meydana gelen bir değişikliğin vergilendirilebilir gelirleri etkileyebileceğini belirlemiştir (Mitchell, 2011: 328). Verginin ödenmesi kişinin kullanılabilir gelirinde bir azalmaya sebep olmaktadır. Dolayısıyla kişiler üzerinde vergiye karşı bir tepki olan gelir ve ikame etkisi meydana gelir. Gelir etkisi, ödediği vergi nedeniyle mükellefin daha fazla veya rasyonel çalışmak suretiyle vergiden önceki gelir düzeyine çıkmasına denir. İkame etkisi ise, tüketimini kısarak dinlenmeye ve/veya eğlenmeye yönelmesine denir (Sağbaş, 2010: 47). Şekil 2.4'de verginin gelir ve ikame etkileri Laffer eğrisi yardımıyla açıklanacaktır. Vergi oranı 0.30 olarak belirlendiğinde toplam vergi hasılatı 100 birimdir. Optimal vergi oranınının sol tarafı olan kısımda vergi oranı 0.20 olarak belirlenmiş ve 80 birim vergi hasılatı ortaya çıkmıştır. 0.20 ile 0.30 oranları

arasında artış meydana geldiğinde vergi hasılatı artmaktadır. Gelir etkisinin ön plana çıktığı alanda, kişiler artan vergi oranları karşısında daha fazla çalışarak gelirlerini artırma yoluna gitmişlerdir. Optimal vergi oranının sağ tarafında ise, vergi oranı 0.30'dan 0.60'a çıkarılmıştır. Buna karşılık vergi hasılatı 60 birim olmuştur. İlk durumdan yani optimal vergi oranının vergi hasılatına kazandırdığından daha düşüktür. Artan vergi oranları kişiler üzerinde ikame etkisi yaratarak çalışmak yerine çalışmamayı hatta vergi kayıp ve kaçığına yönelmelerini sağlamıştır. Vergi kayıp ve kaçığına meydana gelmesi direkt vergi hasılatında düşüş demektir. Laffer eğrisi taraftarlarına göre devletin düşük vergi uygulaması daha fazla vergisel gelir elde etmelerini sağlayacaktır (Mitchell, 2011: 330).



**Şekil 2.4-Laffer Eğrisi**

Vergi oranları konusunda karar alıcı mercilerin yüksek vergi oranları devlete daha çok vergi geliri sağlayacaktır şeklindeki tutumunun pratikte öyle olmadığı Laffer eğrisi yardımıyla açıklanmaktadır. Vergi oranlarındaki artışlar, vergilendirilebilir gelirler üzerinde azaltıcı etkilere sahiptir. Mesela vergi oranlarındaki artışlar, bireylerin gelir elde etme isteklerini büyük ölçüde azaltabilmekte ya da elde edilen gelirlerin vergi otoritelerinden saklanması veya vergi kaçırılmasına neden olmaktadır (Mitchell, 2011: 328).

## 2. Ekonomik Etkinliğin Sağlanmasında Verginin Rolü

Devletlerin ekonomik bakış açılarına göre farklılık arz etmekle birlikte ülkemizde etkin olan “sosyal devlet” kavramı günümüz vergi politikalarına da egemen olan vergileme yaklaşımı yeniden dağıtıcı temellerde şekillenmiştir. Yeniden dağıtıcılığı ön plana çıkararak ekonomik yapı bünyesinde transfer harcamalarını da barındırmaktadır. Mirrlees’e göre vergi ödeme gücü, gelirin kendisiyle değil, gelir elde etme yeteneği ile ilişkilidir. Burada önemle üzerinde durulması gereken gelir elde etme yeteneğinin nasıl belirleneceğidir (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009). Bireylerin ekonomi performansları ve vergilendirilebilecek gelir, kişinin sahip olduğu imkan ve yeteneklere bağlı olarak farklılaşacaktır. Mirrlees’e göre optimal bir vergileme, bireysel farklılıkların ortaya çıkarılması ve bu farklılıklardan kaynaklanan eşitsizlik düzeyinin belirlenmesini gerektirmektedir. Mirrlees optimal vergilemenin barındırdığı karmaşıklığı azaltmak için belli varsayımlardan hareket etmiştir. Bu bağlamda;

*Gelirin zamanlar arası taşınmasına neden olan tasarruflar modele dahil edilmemiş,*

*Mükelleflerin değer yargılarını temsil eden unsurlar model dışında tutulmuş,*

*Sosyal refah düzeyinin sadece bireysel tercihlere bağlı olduğu kabul edilmiş,*

*Vergi arbitrajına yönelik göç hareketlerinin olmadığı kabul edilmiş,*

*Eksik bilgi probleminin olmadığı,*

*Vergi uyum maliyetlerinin olmadığı kabul edilmiştir.*

Bu somut varsayımlar altında oluşan sonuçlar Mirrlees tarafından;

*Negatif gelir vergisiyle desteklenmiş düz oranlı bir vergi tarifesinin kullanılması,*

*Gelir vergisinin, düşünüldüğünün aksine, eşitsizlikleri azaltmada kullanılabilecek etkili bir araç olmadığı,*

*Vergilerin vergi uyum maliyeti yaratmadan, gelir vergisini tamamlayıcı biçimde ayrıştırılmasının iyi olabileceği biçiminde özetlenmiştir.*

Mirrlees, vergilerin ayrıştırılmasıyla farklılaştırılmış gelir vergisine işaret etmektedir. Elde edilen gelir kadar çalışma süresine de dayanan tarife yapısının kullanılmasıyla sağlanabilecek olan gelir vergisinde farklılaştırma, tembelliğin ağır vergilendirilmesi veya çalışma süresi arttıkça vergi oranlarının düşürülmesi şeklinde uygulamalardan yararlanılabilir. Farklılaştırılmış tarife uygulamasında temel sorun optimal vergileme açısından marjinal vergi oranının ne olacağı ve tarife yapısının nasıl olması gerektiğidir (Selen, 2017: 336). Yüksek marjinal vergi oranlarının verginin ikame etkisini harekete geçirerek etkinlik kaybına neden olacağına dikkat çekilmiştir.

Kişisel gelirin vergilendirilmesini bireyin gelir elde etme yeteneği ile ilişkilendiren Mirrlees, optimal vergileme problemini, politika yapıcıları ve vergi mükellefleri arasında, eksik bilgiye dayalı, bir oyun olarak görmektedir. Politika yapıcı, yetenekli kesimlerden vergi almayı ve yeteneksiz kesimlere transfer yapmayı istemektedir. Bu yönüyle günümüzde uygulanan transfer harcamalarına bu uygulamaya benzerlik göstermektedir.

Aşırı vergi yüküne neden olan vergiler, etkinliği bozucu vergiler olarak kabul edilmektedir. Verginin de fiyata yansıtılması toplam arz ve talep düzeyinin değişmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla piyasa dışı bir faktör olan vergi etkinlik kaybına neden olmaktadır. Optimal vergi teorisinin önemli isimlerinden olan Ramsey aşırı vergi yükünü en aza indirebilecek bir vergilemenin nasıl yapılabileceği ile ilgilenmiştir. Aşırı vergi yükünün en aza indirilme sorunu Ramsey'in problemi olarak tanımlanmıştır. Düz oranlı vergilerle sosyal refahın nasıl en üst düzeye çıkarılabileceği konusu Ramsey problemi olarak nitelendirilmektedir (Mankiw vd, 2009). Götürü vergiler fiyata etki etmeden dolayısıyla arz ve talep yapısını etkilememektedir. Aynı zamanda götürü vergileme kamusal finansman ihtiyacını da karşılamayacaktır.

Ramsey, optimal vergileme probleminin çözümüne dolaylı vergiler üzerinden alınan vergiler özelinde yaklaşmıştır. Ramsey hareket noktasını fiyat talep esnekliği olarak belirlemiştir. Talebin fiyat esnekliğine bağlı ters yönlü bir vergi oranının kullanılmasıyla; verginin talep, dolayısıyla fiyat üzerindeki olumsuz etkisinin en aza indirilebileceğini ortaya koymuştur. Literatüre *ters esneklikler kuralı* veya *Ramsey Kuralı* olarak giren bu vergileme yaklaşımıyla talep esnekliği yüksek mallara düşük

oranda vergi uygulanırken, talep esnekliği düşük olan mallara ise yüksek oranda vergi uygulanması ile aşırı vergi yükünü en aza indirebileceği kabul edilmiştir (Mankiw vd, 2009).

## **II. SOSYAL TERCİH UNSURU OLARAK EKONOMİK ADALET VE VERGİLEME**

Kamu ekonomisi, devletin ve bütün kamu kuruluşlarının ekonomik faaliyetlerinin yer aldığı ekonomik kesimdir (Pehlivan, 2009: 33). Aynı zamanda kamu ekonomisi, toplumsal ihtiyaçların karşılanması için nasıl bir üretim modelinin benimsenmesi gerektiğini irdeleyen sistemdir. Devletin oluşumuna yönelik var oluşundan bugüne kadar birçok anlamlar yüklenmiştir. Devlet, kişilerin toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak üzere vardır. Kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak için de devlet bir şekilde ekonomik sistemde etkin olacaktır. Bu etkinliğin ne derece kabul edilebilir olduğu yönetsel bakış açılarına göre değişmektedir. Devlet sadece adalet, ulusal savunma, diplomasi gibi tam kamusal mal ve hizmetler yanında özel mal niteliğinde üretimlerde de bulunmuştur.

Toplumun isteklerine cevap vermek için tüm üretim faktörlerini piyasanın elinde tutması sonucunda beklenen verim alınmadığı için ekonomik olarak kamusal bir otoriteye ihtiyaç duyulmuştur. Neo-klasik görüşün iktisat literatürüne temel katkısı olan piyasa başarısızlığı (market failure), devlete biçilen minimal rolün teorik alt yapısını oluşturur. Buna göre, piyasa başarısızlığına yol açan bazı mikro ekonomik faktörler, piyasa mekanizmasının kamu politikaları ile yönlendirilmesi, düzeltilmesi veya tamamlanması ihtiyacını doğururlar. Richard A. Musgrave, devletin ekonomiyle ilişkisinin üç yolla kurulduğunu dile getirmiştir: kaynak tahsisi, gelirin yeniden dağıtılması ve istikrar (Savaşan, 2012: 14-17). Kaynak tahsisi, ülkedeki mevcut kaynakların özel sektör ile kamu sektörü arasında paylaşılmasıdır. Devlet gerçekleştirecek olduğu hizmetler için gerçek harcamalarda bulunur. Yapılacak harcamalar çerçevesinde optimum verimlilik esası gözetilmelidir. Bu alanda görüşler ortaya koyan en önemli maliyecilerden A. C. Pigou ve John F. Due, devletin belirli bir hizmeti gerçekleştirmek üzere vatandaşlarından aldığı marjinal (son) para biriminin sosyal faydasının, marjinal sosyal maliyete eşit olmasına kadar



kamunun o hizmetlere kaynak ayırması yerinde olacaktır, şeklinde açıklamışlardır (Mutluer vd, 2013: 28).

Gelir dağılımı, bir ülkede milli gelirin çeşitli gelir grupları arasındaki dağılımını ifade eder (Pehlivan, 2009: 51). Gelir dağılımını yoksulluk kavramı ile ilişkilendirerek kapsamlı bir şekilde açıklayan başka bir tanıma göre, gelir dağılımı belirli bir yoksulluk sınırı altında kalan kişi ya da hane halkının dağılımından daha ziyade nüfusun tümüne ait dağılımı belirlediği için yoksulluktan daha geniş bir kavramdır, şeklinde tanımlanmıştır (Aktan ve Vural, 2002: 8). Gelir eşitsizliği, bir ülkede meydana gelen gelir dağılımının bireylere eşit ve adil olarak dağıtılmadığının göstergesidir. Bir ülkede gelir eşitsizliğinin önlenmesi için mevcut yasalar çerçevesinde alt yapının hazırlanmış olması gerekmektedir. Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen kurallar dizayn edilirken bu ilke göz önünde bulundurulmalıdır. 1982 Anayasasının Vergi Ödevi başlıklı vergisel yükümlülükleri düzenleyen 73. maddesinde gelir dağılımı hakkında hüküm bulunmaktadır. 73. maddenin birinci fıkrasında “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” ibaresinin ardından aynı maddenin ikinci fıkrasında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” hükmü yer almaktadır. Sosyo-ekonomik açıdan önem arz eden gelir dağılımı böylece yasalar tarafından da güvence altına alınmıştır.

Klasik iktisat ekolünün “*Her arz kendi talebini yaratır*” prensibinden hareketle piyasalarda tam rekabet koşulunun geçerli olduğu görüşleri 1929 Büyük Buhranının yaşanmasıyla son bulmuştur. Piyasa bazı ekonomik şartların oluşmasıyla etkin çalışamaz hale gelir bu duruma piyasa başarısızlığı denilmektedir. Piyasa başarısızlığına sebep olan durumlar: kamusal mallar ve dışsallıklar, eksik rekabet (tekel, doğal tekel), eksik ve asimetrik bilginin olduğu alanlar, belirsizliğin yaşandığı alanlardır. Mikro yönlü devlet faaliyetleri kapsamında kaynak tahsisi gereği, piyasa başarısızlığının görüldüğü yerde devletin ekonomik faaliyetlerde bulunması gerekir. Özel ekonomik kesim yemek, içmek, giyinmek ve barınmak gibi özel nitelikteki mal ve hizmetlerin üretiminde başarılı olurken toplumsal nitelikteki mal ve hizmetlerin üretiminde başarılı olamaz (Pehlivan, 2009: 39). Kamusal mallar finansmanı devlet tarafından sağlanan, faydasının birimlere bölünmediği, dışlanamaz nitelikteki, tüketiminde rekabet olmayan, faydası tüm topluma yayılmış devlet tarafından üretilen mal ve hizmetlerdir. Kamusal malların varlığı beraberinde bedavacılık

sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bedavacılık sorunu, bir kişinin kamusal maldan faydalanmasına karşın, kamusal malın finansmanında maliyet yüklenmekten imtina etmesidir. Kişinin sunulan mal veya hizmetin finansmanına katılsa da katılmasa da hizmetin gerçekleşeceğini biliyor olması bu davranışın sebebinin ortaya koymaktadır. Buna karşın özel mal ve hizmetlerde finansmana katılmayıp faydalanmak gibi bir durum söz konusu değildir. Çünkü özel sektörde faaliyet gösterenler kar amacı güderek üretim yapmaktadır.

Bir ekonomik birimin (alıcı veya satıcı) gerçekleştirdiği ekonomik faaliyet (üretim veya tüketim) sonucunda, başka ekonomik birimlerin bundan olumlu veya olumsuz etkilenmesine ve bu etkiyi tazmin edici bir bedelin ödenmemesine dışsallıklar denir (Kargı ve Yüksel, 2010: 183). Dışsallık, üretim veya tüketimden üçüncü kişilerin kendi iradesi dışında etkilenmesi ve sadece etkilenen durumda olmasıdır. Dışsallıklar, dış fayda ya da maliyet şeklinde olabilmektedir. Herhangi bir hizmetin gerçekleştirilmesi sonucu, toplumun elde ettiği fayda yanında o hizmet dolayısıyla katlandığı yan maliyetler olabilmektedir (Akdoğan, 2014: 55). Pozitif dışsallık, ekonomik birimlerin eylemlerinin diğer birimlere fayda sağlaması ve bu faydayı elde edenlerin eylemi gerçekleştirilene ödemede bulunmaması durumunda ortaya çıkar. Gerek üretim gerekse tüketimde pozitif dışsal ekonomiler söz konusu olduğu zaman ekonomide oluşan sosyal fayda fonksiyonu kişinin özel fayda fonksiyonundan yüksektir. Pozitif dışsallıklara verilecek en önemli örnek eğitim hizmetleridir. Eğitim hizmetlerinin dışsal faydalarının artışı; siyasi istikrar, sosyal ve kültürel kalkınma, sanayileşme çabası ve suç oranında düşme gibi toplumsal olarak yarar sağlayıcı etkiye sahiptir. Negatif dışsallıklar, bir ekonomik birimin faaliyeti sonucunda başka bir birimin olumsuz etkilenmesidir. Sosyal faydanın maksimum olması pozitif dışsallık, negatif olması ise negatif dışsallık olarak adlandırılır. Dışsallık, gerçekleştirilen üretim veya tüketim faaliyeti dolayısıyla da başkalarına etki edebilir. Tüketici bir malı kendisine sağlayacağı marjinal faydayı maksimize edeceğini düşündüğü için edinir. Aynı zamanda üretici de bir malı üretirken kendisine yüklenecek marjinal maliyeti hesaba katarak üretim kapasitesini belirler. Mal ve hizmetlerin marjinal özel faydası veya maliyetinin ayarlanması dışsallığın içselleştirilmesi durumudur. Bir negatif dışsallık durumunda, içselleştirme için marjinal dışsal maliyet, marjinal özel maliyete eklenir. Pozitif bir dışsallıkta,

dışsallığı içselleştirmek için marjinal dışsal fayda marjinal özel faydaya eklenir. Bir malın tüm marjinal sosyal maliyet ya da faydasını yansıtmak için dışsallığı içselleştirmek, fiyatlardaki değişimlerle sonuçlanır. Bu nedenle, içselleştirme dışsallığın marjinal değerinin fiyatlandırıldığı anlamına da gelir. Dışsallıkların varlığında, piyasanın gerçekleştirdiği kaynak dağılımı etkin olmayabilir (Stiglitz, 1994: 93). Etkinliği sağlamak için devlet dışsallıklara karşı bazı düzenlemeler getirir: Pigoucu vergileme ve sübvansiyon, emisyon vergilemesi ve sübvansiyon, kamusal düzenlemeler, emisyon ticareti gibi önlemler getirir. Dışsallığa neden olan malların üzerine vergi konulması fikri A. C. Pigou tarafından ortaya konulmuştur. Pigou tipi vergileme, sosyal açıdan etkin üretim düzeyinde ortaya çıkan kirliliğin parasal karşılığı kadar firmadan birim vergi alınmasıdır. Negatif dışsallıklarda firmalar dışsal maliyeti hesaba katmaz, fiyat içerisinde sadece girdi maliyetleri yer alır. Pigoucu vergilemede, dışsal maliyetler firmanın maliyet hesabına alınmaya çalışılır. Pigoucu sübvansiyonda ise firmadan minimum dışsallık yayacak üretim yapması istenir. Bu talep karşılığında firmanın kaybı telafi edilir. Devletin, firmanın kirliliği azaltması durumunda oluşacak zararı üstlenmesi durumudur. Emisyon vergileri, firmaları belli bir tercih yapmaya yöneltir. Kirliliği azaltacak (dışsallığı azaltacak) önlemlerin alınmaması karşılığında vergi alınma zorunluluğu doğacaktır. Firma kirliliği azaltıcı önlemler alırsa vergiden muaf olur, önlem almazsa vergi ödemekle yüz yüze gelir. Emisyon sübvansiyonunda, firmadan kirliliği azaltması için gerekli önlemlerin alınması istenir önlemlerin marjinal azaltma maliyeti devlet tarafından karşılanır. Kamusal düzenlemeler kapsamında devlet doğrudan yaptırım gücüne bağlı koyduğu standartlarla negatif dışsallıkları azaltmaya çalışır. Emisyon ticaretinde, devlet kirletmeyi engellemek için belli sınırlar koyar o sınıra kadar kirletme hakkını firmalar kullanabilir bu hakka emisyon permileri adı verilir. Emisyon permilerini elinde tutan firmalar ile ihtiyacı olan firmalar arasında ticaret yapılabilir.

Tam rekabet piyasası alıcı ve satıcıların arz talep dengesi içerisinde oluşan piyasadır. Tam rekabet piyasasında devlet, sadece üzerine yüklenen tam kamusal mal ve hizmetleri yerine getirmelidir bunun yanında ekonomiye müdahale etmemelidir. Fakat gerçek hayatta böyle bir piyasanın varlığı mümkün değildir. Tam kamusal mal ve hizmetleri, özel piyasaların yeterince arz etmede başarısız olduğu tek mal ve hizmet grubu değildir. Arz maliyeti, kişilerin ödemeye hazır olduğu tutardan düşük

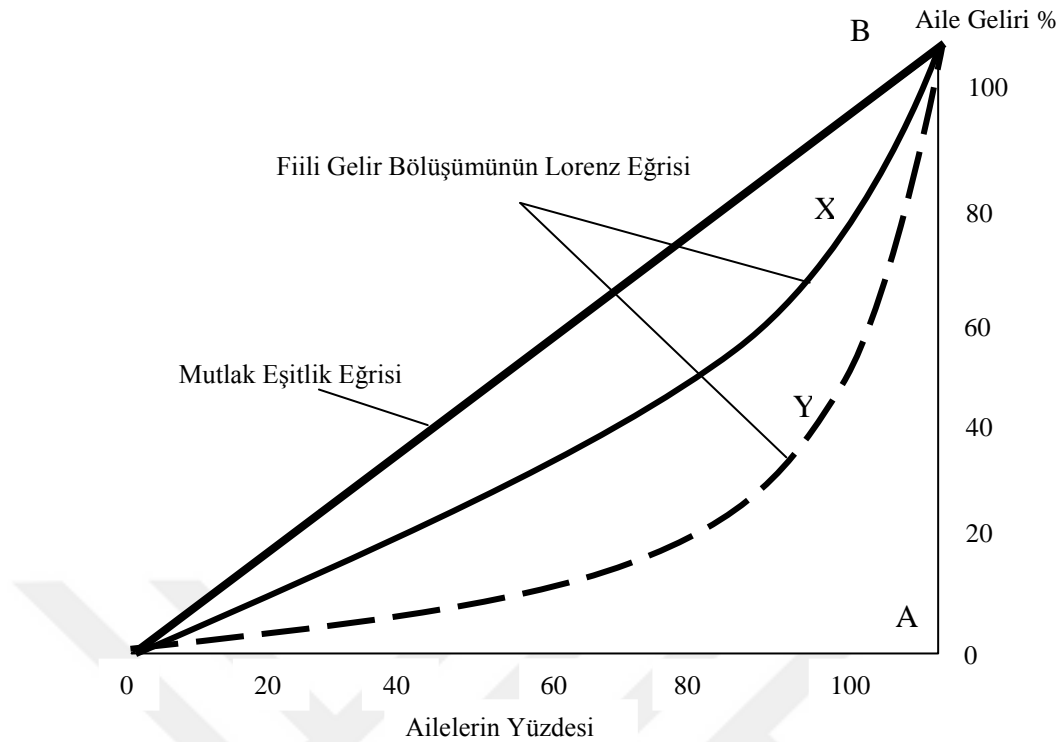
olmasına rağmen, özel piyasalar bir mal ve hizmeti tedarikte başarısız ise eksik piyasalar adı verilen bir piyasa aksaklığı var demektir (Stiglitz, 1994: 94).

Ekonomik faaliyetlerini yürüten birimler ihtiyaç duydukları bilgi setine tam olarak sahip değildirler (Savaşan, 2012: 19). Etkin bir piyasa işleyişi için piyasada var olan aktörler doğru bilgiye ulaşmalıdırlar. Çoğu yönleriyle bilgi bir kamu malıdır. Bir fazla kişiye daha bilgi verme, diğerlerine verilen miktarı azaltmaz. Etkinliği sağlamak için bilgi ya bedava verilmeli ya da daha doğrusu alınacak bedel sadece bilgiyi aktarma maliyeti olmalıdır (Stiglitz, 1994: 97). Piyasada önünü görememe durumu meydana geldiğinde girişimci sayısında azalma ve yatırım artışında düşüş gözlemlenir. Devletin bu durumda ekonomik dalgalanmaları minimize edecek uygulamalar yürürlüğe koymalıdır.

İstikrarı sağlamak adına vergisel önlemlerle ekonomiye etki edilebilir. Konjonktürel dalgalanmalara duyarlı maliye politikası araçları kullanılarak ekonomideki daralma ve genişleme durumlarıyla etkin bir şekilde mücadele edilir. İstikrar fonksiyonu ise yüksek istihdam, makul derecede bir fiyat istikrarı ve uygun ve sürdürülebilir bir ekonomik büyümeyi temin etmek için devletin ekonomiye müdahalesi anlamına gelmektedir (Savaşan, 2012: 17).

Bir ülkedeki gelir dağılımının durumu o ülke açısından ekonomik gelişmişlik seviyesini ortaya koymaktadır. Bireysel yetenekler veya yeteneksizlikler, ailenin ekonomik durumu, kişinin eğitim seviyesi gibi etkenler gelir dağılımının farklılaşmasında etkilidir.

Gelir dağılımında eşitsizliğin ölçülmesinde en çok kullanılan iki yöntem: Gini Katsayısı ve Lorenz Eğrisidir. 1912'de Corrado Gini tarafından geliştirilen Gini Katsayısı, dağılım ölçüsü olarak en çok kullanılan ölçüdür (Pehlivan, 2009: 41). Gini katsayısı 0 ile 1 arasında değişmektedir. Bulunan değer 0'a yakın olduğunda dağılımda eşitliğe yaklaşıldığını, 1'e yakın bir değer bulunduğu ise eşitlikten uzaklaşıldığını ifade etmektedir. Lorenz eğrisi ise 1905 yılında Amerikalı İstatistikçi M.O. Lorenz tarafından bulunan Lorenz Eğrisi gelir dağılımındaki eşitsizliğin grafiksel olarak gösterilme yollarından biridir (Pehlivan, 2009: 42).



**Şekil 2.5- Lorenz Eğrisi**

**Kaynak:** Aktan vd. a.g.e. s.:20

Şekil 2.5’de Lorenz Eğrisinde yatay eksen nüfusun yüzde payları, dikey eksen ise gelirin yüzde payları yer almaktadır. 45° açı yapan OB doğrusu mutlak eşitlik eğrisidir yani olması gereken eşitlik durumunu göstermektedir. Eğik açıyla duran doğru mutlak eşitlik eğrisine yaklaştığı ölçüde gelir dağılımında eşitliğe yaklaşırlar. Mutlak eşitlik doğrusundan uzaklaştığı ölçüde ise eşitlikten uzaklaşmış olur.

**Tablo 2.1-Gini Katsayısı**

Gini Katsayısı	Yıllar									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	0,428	0,406	0,405	0,415	0,402	0,404	0,402	0,400	0,391	0,397

**Kaynak:** <https://www.google.com.tr>

Türkiye açısından 2006 ile 2015 yılları arasındaki 10 yıllık aralıkta Gini Katsayısı Tablo 2.1 üzerinden değerlendirildiğinde genel itibariyle 0 ile 1’in ortası olan 0,5’ten alt seviyededir. 2006 yılından 2009 yılına kadar eşitliğe yaklaşan bir trend izlenmiştir. 2009 yılından bir önceki yıla göre 0,010 değerinde bir artış gözlenerek nispeten eşitlikten uzaklaşmıştır. 2010 ile 2013 yılları arasında birbirine

benzer eşitlikte değerler ortaya çıkmıştır. 2015 yılında ise analizi yapılan 10 yıl içerisinde bir önceki yıla göre azalan trendi bozarak 0,006'lık bir artış gözlenmiştir.

Gelir dağılımı konusunda devletin ekonomiye müdahale etmeden önce ve müdahale ettikten sonraki dağılım durumunu ifade eden birincil ve ikincil dağılım kavramları mevcuttur. Birincil dağılım, piyasa sürecinin işlemesiyle oluşan gelir dağılımı, ikincil dağılımı ya da gelirin yeniden dağılımı ise devletin piyasanın işleyişine kamu gelirleri ve harcamaları yoluyla yaptığı müdahaleler neticesinde meydana gelen gelir dağılımı anlamına gelmektedir (Pehlivan, 2009: 25). İkincil dağılıma müdahale noktasında maliye politikası araçlarından yararlanır. Verginin dolaylı veya dolaysız özellik taşıması; gelire göre artan, azalan veya sabit oranlı olması, muafiyet ve istisnaların kapsam ve büyüklükleri gibi faktörler gelir dağılımını olumlu veya olumsuz etkilemektedir. Vergi yükümlüsünün özel durumlarını dikkate almayan harcama vergileri kapsamında değerlendirilen dolaylı vergilerin sistemde çok yer kaplaması gelir dağılımında adaletin sağlanması noktasında sorun teşkil etmektedir. Marjinal tüketim eğimli yüksek olan dar gelirli gruplara yüklenecek vergiler o kesimin elinde harcanabilir gelirin azalacağı anlamına gelmektedir.

İdeolojik, teorik ve pratik gerekçeleri farklı olsa da devlet her ekonomide az ya da çok ama mutlaka görev üstlenir (Savaşan, 2012: 12). Piyasa kendi kendine dengeye gelemeyeceği için devlet, ekonomik anlamda adaleti sağlamak adına piyasada var olmalıdır. Devletin çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunmasının önemli bir nedeni de adil gelir dağılımını sağlamaktır (Pehlivan, 2009: 51). Piyasa dağılımını başarısız bulan toplumlar devlete vergiler, transferler, fiyat destekleri, sosyal sigorta gibi yöntemlerle daha adil dağılımı elde etme görevi vermektedir (Savaşan, 2012: 21).

Ekonomik olarak adaletin sağlanması için vergiler en etkin araç olarak kullanılır. Devlet, gelir dağılımında adaleti sağlamak için harcama ve gelir politikalarını kullanabilir. Harcama politikası olarak transfer harcamalarından yararlanır. Vergi politikası olarak da dar gelirli sınıfa ait vergilemeye muafiyet, istisna ve indirimler getirilebilir bunun yanında dar gelirli ekonomik grupların tükettiği mal ve hizmetler üretilerek düşük bedelle ihtiyaç sahiplerine ulaştırılabilir.

Böylece devletin ekonomiye vergiler yoluyla müdahale etmesi hem gelir dağılımında adaleti hem de ekonomik adaleti sağlayacaktır.

## **1. Vergilemede Adaletle İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Yaklaşımlar**

### **1.1. Vergilemede Adaletle İlişkin Kavramsal Çerçeve**

Arapça "*Adl*" sözcüğünden dilimize geçmiş olan adalet kavramı, hak ve haklılık kavramlarıyla iç içe geçmiştir. Adalet kavramının anlaşılabilirliğini sağlamak için hak-hukuk kavramının açıklanması gerekmektedir. Hukuk, hak kelimesinin çoğulu olup; "*haklar*" anlamına gelir. Bilim dilinde ise hukuk, kişilerin birbiriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve yaptırım gücü ile desteklenmiş yazılı kurallardır (Bayraklı, 2011: 1). Hukuk, adaletin sağlanması için teamüllerin ötesinde olan üst bir otoritedir. Adalet, o toplumda yaşayan bir vatandaşın haklarının diğer vatandaşa karşı korunmasıdır. Çoğunluğun azınlık üstünde kurduğu tahakkümü engelleyici niteliktedir.

Adalet göreceli bir kavramdır; kişiden kişiye, toplumdaki topluma, zamandan zamana farklılık gösterir. Hukuk kurallarının nihai amacı olan adalet, ilgili olduğu toplumun adalet anlayışına göre şekillenir (Kayar ve Üzülmez, 2008: 28). Adalet normatif olandır yani olması gerektirir. Normatif olan adalet algısının objektif herkes için genel kabul gören bir tanımını bulmak oldukça zordur çünkü adalet, günden güne ve toplumdaki topluma değişiklik göstermektedir. Her ne kadar karakteristik çerçeve içerisinde olsa da günün değişen koşulları adalet konusunda da bazı değişikliklere sebep olmaktadır.

Vergi adaleti, esas olarak vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak ifade edilmesiyle beraber iki farklı adalet anlayışından söz edilebilir: Denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet. Denkleştirici adalet, özünde birey özgürlükleri olan ve insanların belli bazı özel durumlarına göre farklı uygulamalara maruz kalmasını engelleyen, herkese eşit davranan adalet anlayışı iken dağıtıcı adalet, özünde eşitlikçi bir zihniyet olan ve insanların belli bazı özelliklerine göre farklı uygulamalara maruz kalmasını haklı gösteren adalet anlayışıdır. Buna göre; denkleştirici adalet anlayışında birey özgürlüklerinin korunması, dağıtıcı adalet anlayışında ise bireyler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi hedeflenir (Yereli ve Ata, 2011: 23). Denkleştirici adaletin eşitliği ön plana çıkarması gibi dağıtıcı adalet

anlayışında da, kişilerin beceri ve yetenekleri göz önünde bulundurulup ona göre muamele yapılır. Denkleştirici ve dağıtıcı adalet yaklaşımı yatay ve dikey adalet ile örtüşmektedir. Denkleştirici adalet eşitlik temelli, kişilerin özel durumlarına bakılmaksızın aynı şartlarda olanlara aynı muamele yapılır. Yatay adalet anlayışında da aynı şartları taşıyanlar aynı vergileme ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Dağıtıcı adalet ise dikey adaletle benzeşmektedir. Farklı durumda olanlara farklı uygulamalar vesilesiyle kişilerin özelliklerine göre idarenin yaklaşımı değişmektedir. Denkleştirici adalete vergisel açıdan bakıldığında, dolaylı vergiler sınıfına giren KDV kişilerin özel durumlarına bakmaksızın o mal veya hizmeti kim tüketirse tüketsin fiyat mekanizması yoluyla yansıtılmış olan vergiyi ödemekle yükümlü tutulmaktadır. Buna karşılık gelir vergisi subjektiftir yani kişilerin özel durumları ailevi durumları, evli veya bekar olmaları hatta kaç tane çocuk olduğuna bakılarak vergisel yükümlülük meydana çıkar bu yönüyle de dağıtıcı adalete işaret etmektedir. Dağıtıcı adalet anlayışı kişilerin özel durumlarını dikkate alması dolayısıyla vergilemede mali güç ilkesinin uygulanabilirliğini desteklemektedir.

Adalet eşitlik demek değildir, herkese eşit davranmış olmak adaletli davranıldığı anlamına gelmez. Adaleti eşitlik olarak algılamamanın neticesinde, vergi mükellefiyeti yönünden herkesi aynı miktar vergi yükü ile muhatap etmek adalet anlayışına aykırılık oluşturmaktadır. Verginin mali güce göre alınması anayasa tarafından güvence altına alınmıştır. Anayasamızın 73. maddesinin birinci fıkrasında *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* ifadesi bunun en belirgin örneğidir.

Vergilemede adalet kavramını, salt olarak verginin adil bir şekilde yükümlülerden toplanması şeklinde dar bir kalıptan bakmaksızın meseleyi geniş ele almak gerekir. Ekonomik açıdan, devletin egemenlik ilkesi gereği topladığı, bütçesinin hemen hemen tamamını oluşturan gelir kalemi olan verginin, nasıl tahsil edildiği de önem taşır. Bunun yanında sosyal amaçlı olarak vergisel düzenlemelerle getirilen muafiyet, istisna ve indirimler mali gücü olmayan ya da az olan kişilere karşı pozitif ayrımcılık sağlanarak ellerindeki kullanılabilir gelirin artmasına bağlı harcama kanalları önündeki engelin aşılması gerekmektedir. Sosyal devlet düşüncesiyle gerçekleştirilecek bu uygulamalar aynı zamanda gelir dağılımında adaletin de sağlanmasına yardımcı olacaktır.



Vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması, vergilemede müdahale ilkesiyle gerçekleştirilebilmektedir. Vergilemede yatay adaletin sağlanması pasif vergi adaleti ile uyumlu iken, dikey adaletin sağlanması vergi önünde eşitlik kavramından, vergi aracılığıyla sağlanan bir eşitlik kavramına geçişi gerektirmektedir. Aktif vergi adaleti anlayışına göre, yüksek gelirlilerin artan oranlı vergilerle vergilendirilmeleri, buna mukabil az gelirlilerin çeşitli mali ve ailevi yardımlarla desteklenmeleri gerekir (Gök, Biyan, Akar, 2013: 271). Dikey adalet aktif vergi adaleti kavramıyla benzeşmektedir. Farklı ekonomik getirilere sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesi bunun yanında mali açıdan dar gelimli olanların da devlet eliyle pozitif ayrımcılıklar tanınarak desteklenmeleri öngörülmüştür.

Tarihsel süreçte devletlerin oluşumuyla eşzamanlı olarak ortaya çıkan vergileme ve onun adalet temelli yapılandırılması, günümüzde de devam eden temel sorunlar arasında varlığını korumaktadır (Gök vd, 2013: 270). Vergi adaletine güven duygusunun artması bireylerin vergiye gönüllü uyumunu da beraberinde getirecektir. Aksi takdirde ağır vergi yükü altında kalanlar ya da adil olmayan bir vergi sistemi olduğu inancında olan bireyler vergiye karşı direnç gösterip kayıt dışı, vergi kayıp ve kaçağı gibi yasal olmayan yollarla vergi kaybına sebep olurlar. Vergisel açıdan oluşturulan hukuk kurallarının yaptırımları kişileri kayıp ve kaçaktan caydırıcı nitelikte olmalıdır. Böylece alınan önlemler hem hazineye girecek olan vergi miktarında artışa sebep olacak hem de vergi adaletinin sağlanmasına da hizmet edecektir. Vergi afları konusu da vergilemede adaletin sağlanmasında etkilidir. Sık sık vergi aflarının çıkarılması vergi adaletini zedelemektedir. Vergi affının çıkacağını düşünen mükellefler bilinçli olarak vergi ödemekten imtina etmektedirler. Bu durum vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerinin haklarının çiğnendiği anlamına gelmektedir. Bu yönüyle vergi affı mekanizması siyasi bir araç olmaktan çıkıp gerçekten gerekli olduğu üzere düzenlenmelidir.

Vergi adaletine ulaşma yöntemleri çerçevesinde izlenecek iki temel kriter vardır. Vergi adaletine ulaşmada ilk izlenecek yöntem, verginin kişilerin kamusal hizmetlerden yararlanma ölçüsünde alınması gerektiğini savunan faydalanma (yararlanma) ilkesidir. İkinci yöntem olarak da kişilerin özel durumlarını göz önüne alan ve mali güç kavramını ön plana çıkaran ödeme gücü ilkesidir.

## 1.2. Vergi Adaletini Sağlamada Faydalanma Yaklaşımı

Devlet, yükümlülüğü gereği kamusal mal ve hizmet üretmek durumundadır. Üretilecek olan hizmetlerin en temel finansman kaynağı da vergilerdir. Kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilebilmesi için ya da devletin mali olmayan amaçlar çerçevesinde toplayacak olduğu vergiler toplum nezdinde adilane bir yöntem gözetilerek yapılmalıdır. Vergi adaletine ulaşma yöntemleri içerisinde ilk sırada fayda ilkesi yer almaktadır. Fayda teorisi, vergi ile herhangi bir faydanın değişimini esas almaktadır (Akdoğan, 2014: 132). Vergi kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığı olarak görülmüştür. Devlet vergiyi kamusal hizmetlerden yararlanmanın bir karşılığı olarak görürken herkese eşit bir miktar vergi salmaktan öte, kamu harcamalarından sağlanan faydaya göre dağıtılmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2014: 132).

Kamu maliyesi üzerine çalışmalar yapan birçok düşünür vergilemede adalet konusunda fayda ilkesini savunmuştur. J.S. Mill'e göre, fayda yaklaşımı esasınca, vergi mükellefi ile devlet arasındaki ilişki "*Bir şeyin kendisine eşit olan başka bir şeyle değiştirilmesi (quidproquoterms)*" esasına dayanmaktadır (Musgrave, 2004: 76). J.J. Rousseau, devletin varlığının görünürde mevcut olmayan bir sözleşmeye dayandırılması gerektiğini belirtmiştir (Mutluer vd, 2013: 191). Bu düşünceye bağlı olarak kişiler kendilerini yönetmek için oluşturdukları devlet organizasyonundan hizmet talep etmekle birlikte, sunulacak bu hizmetlerin karşılığında da devletin vergi adı altında gelir elde etmesine razı olmuşlardır.

Fayda ilkesinin vergileme yöntemine bakışı piyasa sistemine benzemektedir. Vergilerin karakteristik özelliği olan "*karşılıksız*" yargısı bu yaklaşımla farklılığa uğramıştır. Fayda ilkesi, piyasa sisteminde mal ve hizmet mübadelesi bakımından geçerli olan kuralların kamu ekonomisine yansıtılmış şeklidir (Turhan, 1998: 211). Fayda kuramı esasınca vergileme piyasa koşullarına göre gerçekleşmektedir. Kamusal hizmetlerden yararlanan bireylerin hizmete atfettiği değer ölçüsünde devlete vergi ödeyecektir. Kamusal hizmetin bedelini belirleme piyasa koşullarına göre ya da bireyin hizmete atfettiği değer nispetinde olması devlet açısından etkin bir yöntem olmayacaktır. Mükelleflerin ne kadarlık bir vergi yüküyle karşılaşacağını devletin belirlemesi durumunda da hangi kriterlerin etkili olacağı önemlidir.

Devletin sunduğu kolektif hizmetler için mükelleflerin devlete ödedikleri vergiler ile devletin sunduğu hizmetlerden yararlanmaları arasında bir eşdeğerlilik yoktur. Devletin sunduğu tam kamusal mal niteliğindeki hizmetler gereği tüketiminde rekabetin olmadığı yani hizmetlerden kimsenin, diğerinden daha az veya daha çok yararlanması söz konusu değildir. Bazı bölgelere hizmetlerin etkin götürülememesi ulaşım imkansızlığı ya da farklı dışsal etkenlerden kaynaklanmaktadır. Fakat devletin hizmetlerden yararlanacaklar arasında ayırım yaptığı iddiası, hizmetlerin karakteristik özelliğine uymamaktadır.

Vergi, devletin kolektif giderlerini finanse etmek için karşılılık esası olmaksızın toplanan gelir türüdür. Tüketiminden kimsenin dışlanmadığı tam kamusal mal niteliğindeki hizmetlerden yararlanacak olanlar açısından vergi ödeyen ya da ödemeyen ayırımı yapılmaz. Bazı kamu hizmetleri için ise yararlanmaları karşılığında harç adı verilen bir bedel alınır. Harçlar, bir kısım kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında ödenen bedel niteliğindedir. Harçların önemli özelliği dışsallığa sahip yarı kamusal hizmetlerin finansmanı için kullananların belli kısmına katıldıkları gelirler olmalarıdır (Çetinkaya, 2011: 75). Ayrıştıkları özellikler harici genel itibariyle harçlar, vergilerle iç içe girmiş bir gelir türüdür. Hem merkezi idare tarafından sunulan hizmetler için hem de yerel idareler tarafından sunulan hizmetler için harçlar geçerli olur. Mahalli idarelerin görev sahası içinde sunulan ve özel fayda taşıyan hizmetlerden yararlanmak isteyenlerin bunun karşılığı olan ödemeyi yapmaları fayda ilkesi kapsamında zorunluluktur (Çetinkaya, 2011: 75).

Adalet sağlama yönüyle incelendiğinde fayda ilkesi denkleştirici adalet anlayışını yansıtmaktadır. Fayda yaklaşımı, herkese eşit davranan kişilerin özel durumlarını göz önüne almaksızın vergiyi, kamusal hizmetlerden yararlanan kişilerin ödeyeceği bedel olarak nitelendirmesi dolayısıyla denkleştirici adaleti işaret eder.

Vergi bilincinin gelişmesi açısından da fayda ilkesi önemli rol oynar. Toplumsal olarak vergi bilincinin gelişmesi, kişilerin ödemiş oldukları verginin karşılığını hizmet olarak alabilmelerine bağlıdır. Fayda ilkesinin, hizmetten sağlanacak faydaya karşılık olarak vergi ödenmesi dolayısıyla vergi bilincinin gelişimine hizmet edeceği savunulmuştur. Devletin, yüklenmiş olduğu kamusal mal ve hizmetleri yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Verginin devlet tarafından tam olarak ve en az maliyetle tahsil

edilebilmesi için kişilerin vergiye uyum göstermesi gerekmektedir. Mükellef, vergiye karşı gönüllü uyumu sağlamadığı durumlarda vergiye karşı direnç göstermeye başlar. Vergi kayıp ve kaçığının artışı, vergi yansımalarının beklenen orandan fazla olması, beraberinde kayıt dışı ekonomide artış gözlenmesi gibi durumlar bahsedilen tepkinin en açık göstergeleridir. Kişilerin vergiye karşı gönüllü bir uyum gösterebilmesinin bir şartı da, ödemiş oldukları vergilerden somut olarak karşılığını görmek istemeleridir. Vergiyi, kamu mallarından elde edilen faydaların karşılığında ödenen bedeller, vergi ve kamu malları arasında ilişkiyi de değişim kavramıyla açıklayan fayda ilkesi vergiye gönüllü uyum açısından önemli bir etkiye sahiptir (Şentürk, 2014: 129). Vergilemede fayda ilkesi, kamu hizmetleri ve vergi arasında bir karşılık durumunun varlığı koşuluna dayandığı için mükelleflerdeki isteksizliği ortadan kaldıran veya en azından azaltan bir etki ortaya çıkarması beklenmektedir (Şentürk, 2014: 137).

Vergilemede fayda yaklaşımı, matraha uygulanacak olan tarife yapısını da etkilemiştir. Eşitlik anlayışı temelli düz oranlı vergileme ile artan oranlı vergileme arasında düşünürler karar vermeye çalışmışlardır. Kamu hizmetlerinden faydalanma karşılığında vergi ödenmesi temelindeki bu yaklaşım gereği düşünürlerin çoğu kısmı düz oranlı vergiyi savunmuşlardır. Fayda kuramını savunanların bir kısmı düz oranlı, bir kısmı ise artan oranlı vergiyi savunmuşlardır (Kızılot, 1997: 3).

Fayda prensibini savunanlara göre, vergiyi kamu hizmetlerinden yararlanan kişilerden karşılılık esasınca tahsil etmeme durumu, beraberinde bedavacılık sorununu getirir. Kamusal hizmetlerde görülen bedavacılık sorunu bir nevi vergiye karşı gösterilen direncin belirtisidir. Tam kamusal mal ve hizmetler, nevi gereği dışlanamazlık özelliği taşıması dolayısıyla vergi ödemeyenlerin hizmetten yararlanamaması gibi bir durumu yoktur. Fayda prensibinin uygulanması ile bunun önüne geçileceği savunulmaktadır. Çünkü kamusal hizmetlerden yararlanan kişilerden vergi alınması yoluyla vergisini (bedelini-fiyatını) ödemeyen kişi hizmetten yararlanamayacaktır. Bu yönüyle fayda prensibinin uygulanması vergileme açısından etkin bir yöntem olarak görülmektedir.

Yöntem itibariyle bu görüşün uygulanabilirliği yoktur. Bu yaklaşımın uygulanabilirliğinin olmamasının bir gerekçesi, kamusal faaliyetlerden elde ettiği marjinal faydaya göre vergilendirilen yükümlülerin marjinal faydasını ölçmek zor bir

iştir (Işık, 2008: 22). Fayda yaklaşımı, vergiyi piyasa sürecinde olduğu gibi değişim temelli yorumlamaktadır. Yani kamusal hizmetin sunumu doğrultusunda, yararlanan kişiler bunun karşılığında devlete belirlenen miktarda vergi ödemektedirler. Fakat bu düşünce uygulama aşamasında karşılık bulamamaktadır. Devletin yaptığı tüm hizmetlerin, ayrı ayrı hesaplanıp değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu nedenle değişim konusu olamaz (Akdoğan, 2014: 132). Devletin sunduğu kamusal nitelikli hizmetler bölünemezlik özelliği taşımaktadır. Samuelson'un da ifade ettiği gibi kamusal malların tüketiminde rekabet yoktur. Aynı zamanda faydası bireyler arasında bölünemez. Tam kamusal malların özelliklerinden olan “bölünemezlik” neticesinde kimin ne kadar fayda sağladığı ya da kullandığı kesin bir şekilde belirlenmemektedir (Yereli ve Ata, 2011: 26). Bu düşünce dolayısıyla hizmet bölünemediği için kimin o hizmetten ne kadar yararlandığının tespiti yapılamayacağı için fiyatlandırma yapmak da mümkün değildir.

Fayda ilkesi vergiyi, bireylerin kamusal mal veya hizmetlerden yararlanmaları karşılığında ödedikleri bedel olarak ifade etmektedir. Piyasa mekanizması sürecine benzeyen fayda görüşü, uygulama açısından aksaklıklar içermektedir. Piyasada bireyler talep ettikleri malları bedel ödeyip satın alırlar. Kamusal mallar açısından hizmetin nasıl ve ne kadar sunulacağı siyasi karar alıcılar tarafından belirlenmektedir. Fakat tam kamusal mallarda örneğin güvenlik, kişilerin talebi doğrultusunda sunulmamaktadır. Zaten devletin devlet olmasının bir gereği olarak bu hizmet sunulmaktadır. Dolayısıyla sanki kişilerin talebine karşılık sunulan bir hizmetmiş gibi lanse edilip vergi toplamak etkin bir yöntem değildir.

### **1.3. Vergi Adaletini Sağlamada Ödeme Gücü Yaklaşımı**

Vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücü yaklaşımı vergiyi, faydalanma yaklaşımı gibi yararlanılan hizmet karşılığında devlete ödenen bir bedel olarak nitelendirmemektedir. Ödeme gücü ilkesi içeriği itibariyle faydalanma yaklaşımına göre daha kapsamlıdır.

Ödeme gücü ilkesi, fayda ilkesinden daha önce, ilk kez İtalyan ekonomist Guicciardini tarafından ele alınmıştır (Şener, 2001: 210). Aynı zamanda Adam Smith de faydalanma yaklaşımı yerine ödeme gücü yaklaşımını benimsemiştir.

Ödeme gücü, kişinin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelir düzeyinden sonraki kısmı işaret etmektedir. Ödeme gücüne göre vergilendirme esas anlamıyla,

kamu hizmetleri için belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstündeki kısımdan vergi yüküne katılmasıdır (Erginay, 1994: 53). Yararlanma ilkesi uygulanabilirliği açısından beraberinde birçok sorun getirmektedir. Tam kamusal hizmetlerinin bölünemez niteliğe sahip olması yine kamusal malların temel özelliğinden olan dışlanamazlık özelliği gereği hangi vatandaşın o malın bedelini ödediğinin ya da ödemediğinin tespitinin yapılmasının güç olması dolayısıyla kimse mal veya hizmetin faydasından mahrum bırakılmamaktadır. Fayda ilkesi, karşılıklık, mübadele gibi kavramların temelinde oluşmuştur. Ödeme gücü kavramı ise, bazı kamu maliyesi kitaplarında olduğu gibi devletin egemenliği ya da iktidar prensibi temelinde oluşmuştur. Yani devletin oluşturmuş olduğu kurallar çerçevesinde verginin de tanımsal özelliğinde var olduğu gibi herhangi bir karşılık göstermeksizin tahsil edilir. Buna benzer aksaklıkların meydana gelmesi faydalanma ilkesinin uygulanabilirlik fikrinin çürümesine sebep olmuştur.

Demokratik, anayasal bir hukuk devletinin temel enstrümanı, yasalardır. Yasaların da tabii olduğu anayasa, devletin esas yönetsel çerçevesini çizmektedir. Vergileme açısından da mali güç ilkesinin anayasal dayanağı mevcuttur. 1982 Anayasasının birinci kısmının “*Cumhuriyetin Nitelikleri*” başlıklı ikinci maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*” yargısı devletin yönetsel karakteristik özelliklerini çizmiştir. Mevcut karakteristik özelliklerden “*sosyal bir hukuk devletidir*” ibaresi vergileme konusunda da yol gösterici olmuştur. Kamu otoritesi vergiyi salt olarak mali işlevi gereği devletin sunacağı kamusal harcamalara finansman sağlanması düşüncesiyle yaklaşmamalıdır. Verginin ekstra fiskal amaçlarının işlevsel hale getirilmesi gerekmektedir. Vergilemenin mali güce göre yapılması, sosyal devlet olmanın bir gereği olarak düşünülmektedir. Vergi sistemi tasarlanma aşamasında farklı gelir seviyesine sahip kişiler ile aynı gelir seviyesine sahip mükellef kesimi arasındaki dengeyi iyi kurmak durumundadır. Verginin temel ilkelerinden birisi de genellik ilkesidir. Genellik ilkesi, ülke sathında yaşayan herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu, hiç kimsenin bunun dışında kalamayacağını anlatmaktadır. Anayasamızın onuncu maddesinde “*Herkes, dil, ırk,*

*renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*” ifadesi herkesin kanun önünde eşit olduğu vurgusunu yapmaktadır. Eşitlik konusunda bir diğer bağlayıcı evrensel bir yargı da İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin ikinci maddesidir, “*Herkes, ırk, cinsiyet, dil, din, siyasal veya başka bir görüş, ulusal veya sosyal köken, mülkiyet, doğuş veya herhangi başka bir ayırım gözetmeksizin bu Bildirge ile ilan olunan bütün haklardan ve bütün özgürlüklerden yararlanabilir. Ayrıca, ister bağımsız olsun, ister vesayet altında veya özerk olmayan ya da başka bir egemenlik kısıtlamasına bağlı ülke yurttaşı olsun, bir kimse hakkında, uyruğunda bulunduğu devlet veya ülkenin siyasal, hukuksal veya uluslararası statüsü bakımından hiçbir ayırım gözetilmeyecektir.*”. Kanunsuz vergi olmaz ilkesi gereği her vergisel yükümlülüğün mutlaka yasal bir zemini vardır. Kanunlar önünde herkes eşit olduğuna göre herkes vergi ödemekle yükümlüdür şeklinde genel bir yargı çıkarılabilmekle beraber devletin sosyal devlet olması dolayısıyla bazı standartların altında bulunan mükellefleri vergi dışı tutarak pozitif ayrımcılık sağlamaktadır. Sosyal devlet ilkesine bağlı olarak uygulanacak pozitif ayrımcılık kanunlara bir aykırılık getirmemektedir. Aksine kişilerin toplumda insanca yaşayabilmeleri için zemin oluşturulmaktadır. Ödeme gücü yani mali güç ilkesi tam da burada devreye girmektedir. Toplumda herkes eşit gelir veya eşit servete sahip değildir. Bazı kişiler doğumlarından itibaren varlıklı bir ailede yetişmelerinin rahatlığı ile gelecekleri de garanti altındadır. Bazı kişiler ise dar gelirli ailede yaşamak durumundadırlar. Yani herkes eşit ekonomik şartlar altında yaşayamamaktadır. Hal böyle iken her ekonomik kesimi eşit şartlarda vergilemeye tabi tutmak kanunun ruhuna aykırılık teşkil etmektedir.

İlk yazılı anayasa olan 1876 Anayasasında mali güç ilkesine vurgu yapılmıştır. 1876 Anayasasının 20. maddesinde “*Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür.*” yargısındaki “*kudreti oranında*” ibaresi vergiyi ödeyecek olan kişinin mali gücünü kastetmektedir. 1876 Anayasası tarafından mali güç ilkesi güvence altına alınmıştır (Aldıkaçtı, 1978: 63).

Mali güç ilkesi 1961 Anayasası ile hukuki bir boyut kazanmıştır. Takip eden 1982 Anayasasında da varlığını korumuştur. 1982 Anayasasının dördüncü bölümü “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” başlığı “*Vergi Ödevi*” adı altında 73. maddesinin birinci fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi*

*ödemekle yükümlüdür.*” ifadesiyle mali güç kavramı anayasal teminat altına alınmıştır. Bu yargıdan çıkarılacak bir diğer sonuç ise vergi idaresinin vergi toplama konusunda anayasal olarak sınırlandırılmasıdır. Vergi toplamakla görevli idare anayasal yargı dolayısıyla istediği gibi kişiler üzerine vergi salamaz. Verginin mali güce göre alınacağına anayasa’da belirlenmesi, kişileri zor durumda bırakacak, ödeme güçlerini aşacak şekilde vergi tahsil edilmesi önünde bir sınır olmuştur. Aynı maddenin ikinci fıkrasında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” şeklindeki yargı ile vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağı konusunda açıklık getirilmiştir. Vergi adaleti, vergi yükünün mükellefler arasında nasıl adil bir şekilde dağıtılacağı konusunda fikir yürütür. Vergi adaleti, denkleştirici ve dağıtıcı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Faydalanma ilkesi bu adalet anlayışlarından denkleştirici adalete yakındır. Ödeme gücü ilkesi ise, dağıtıcı adalet anlayışı ile özdeştir. Dağıtıcı adalet, eşitlikçi bir bakış açısı ile insanların bazı özelliklerine göre farklı uygulamalara maruz kalmasını haklı gösteren adalettir. Dağıtıcı adalet ise dikey adaletle benzeşmektedir. Farklı kişisel durumlarına göre farklı uygulamalarla idarenin mükelleflere yaklaşımı değişmektedir.

Vergilemede ödeme gücü farklı kavramlarla ifade edilmesine rağmen içerik olarak aynı eksen etrafında şekillenmiştir. Henry Carter Adams vergi konusundaki görüşünü “*vergilemenin yardım teorisi*” ifadesiyle açıklamaktadır. Adams’a göre vergi, devletin desteklenmesi amacıyla vatandaşlar tarafından devlete yapılan yardımlardır. Adams, vatandaşlar tarafından devlete yapılması gereken yardımın/verginin tespitinde “*ödeme güçlerinin dikkate alınması*” gerektiğini ifade etmektedir (Şentürk, 2008: 43). Şanver’in mali güç kavramına yönelik kullandığı terim “*edim gücü*” dür. Dolayısıyla edim gücüne göre vergi alınması modern maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalet esasını gerçekleştirmeye yöneliktir (Şanver, 1972: 400).

Kişinin; kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade eden vergi ödeme gücü, vergi uygulaması bakımından gerekli olduğu kadar, ulaşılması güç bir niteliğe sahiptir (Akdoğan, 2014: 224). Kişinin mali gücünün tespiti sadece bir kritere bağlı kalınarak değerlendirilmemelidir. Mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin mali gücüne göre



vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereğidir (Akdoğan, 2014: 223). Harcama düzeyi düşük olan birisinin ailevi durumunun iyi olması dolayısıyla mal varlığı açısından yüksek gelirli sayılabilir. Bu kişinin harcama olarak kısır davranması onun vergileme konusunda mali gücünün olmadığını göstermez. Aynı şekilde asgari ücretle hayatını idame ettirmek zorunda kalan mükellef grubu tüketim talep esnekliği düşük olan kişilerdir. Yani ellerine geçen 100 birimlik gelirin hemen hemen % 100'lük kısmını harcamak zoruna kalırlar hatta duruma göre borçlanabilirler. Bu mükellef grubunu harcama kapasitelerine bakarak mali gücü yüksek gibi bir nitelendirme, vergi sistemine olan samimiyeti mükellefler nezdinde yitirecektir.

Vergi kalemleri bir devlet için temel gelir kaynaklarından vazgeçilmez nitelikte olanlardır. Devletin vergi gelirlerindeki artış; kamu harcamalarının rahatlıkla yapılabilmesi, gerçekleştirilmesi planlanan yatırımlarda artışın sağlanması, ekonomi üzerindeki enflasyonist baskının azalmasına sebep olur. Fakat bu vergi gelirlerindeki artış, mükelleflerin ödeme gücüne göre yani toplum tarafından meşru ve kabul edilebilir bir yöntemle elde edilmesi gerekmektedir. Verginin ödeme gücüne göre alınması, vergiye karşı direnci ve bu direncin sevk ettiği girişimleri azaltmaktadır. Vergilemenin ödeme gücü esasınca belirlenmesi, vergi tabanının genişlemesini sağlayacaktır. Faydalanma yaklaşımında, kamu hizmetlerinden yararlanan kişiler vergi ödüyordu. Başka bir ifade ile herhangi bir kamusal hizmetten yararlanmayan (yararlandığı tespit edilemeyen) kişi vergi ödemişti. Buna bağlı olarak da vergi tam olarak topluma nüfuz edememiş haldeydi. Ödeme gücü ilkesine göre ise, mükellefler mali güçleri nispetinde belirlenen ölçüde vergi ödemektedirler. Vergi ödeme gücü bulunmayanlar ise vergiden muaf tutulurlar. Muaf tutulmaya bağlı olarak da sosyal devlet gereği kişiler arası adaleti sağlamış bulunmaktadır. Böylece mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ilkesini daha da belirginleştirmiştir denilebilir.

Mali güç, mükellefin asgari olarak geçinebilecek olan düzeyin üzerinde kalan kısmı ifade etmektedir. Mali güce göre vergilendirme düşüncesi, mali açıdan güçlü olanın, zayıf olana göre daha fazla vergi ödemesidir. Mali gücü belirlerken sadece gelir elde eden kişinin şahsi durumu değil, ailevi durum da göz önünde bulundurulmalıdır. Bir kişinin çalışmasıyla elde edilen gelirle geçinen ailede yapılan; çocukların okul ve bakım giderleri, ev kirası ve düzenli olarak gelen faturalar, gıda, sağlık ve yakacak harcamaları eğer varsa bakmakla yükümlü olunan aile büyükleri

gibi etkenler için harcamalar detaylı bir şekilde incelenmelidir. Bu mevcut şartlara sahip kişi ile bekar bir kişinin aynı miktar gelir elde etmesi sonrası mali gücünü belirleme noktasında farklılığın olması normatif olandır. Bu itibarla sadece ne kadarlık bir gelir üzerinden vergi salınacağı değil o gelirin nasıl bir aile/kişi tarafından elde edildiği önemlidir. Vergileme yönünden sosyal devlet ilkesi bu uygulamalar ışığında vücut bulacaktır. Başka bir deyişle, yaşamı sürdürecekt kadarlık gelirin belirlenmesi titizlik gerektiren bir unsurdur. Verginin ödeme gücüne göre belirlenip tahsil edilmesi için idarenin de bu konuda kurum ve kuruluşlarıyla, yasal mevzuatının alt yapısıyla, teknik donanımı ile yeterli düzeyde olmalıdır. Dolayısıyla ülkede uygulanan vergi sisteminin o ülkenin vergi mükellefleri tarafından takdir toplaması için, verginin kişiler üzerinde adaletli ve dengeli dağılımına bağlıdır.

## **2. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri ve Ölçülmesi**

Vergi ödeme gücünü, kişinin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelir miktarı üzerindeki kısmı olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımlamayla beraber vergi ödeme gücü vergi sistemi açısından ne kadar önemliyse bahsi geçen vergi ödeme gücünü gösteren unsurların neler olduğunun da belirlenmesi o kadar önem teşkil etmektedir. Bunu belirlemek için gelir, servet ve harcama (tüketim) faktörlerinin üzerinde durulmaktadır. Vergi ödeme gücünün belirlenmesi için gelir, servet veya tüketimden hangisi esas alınmalıdır? En iyi gösterge bunlardan hangisidir? (Akdoğan, 2014: 226) Bu soruların titizlikle incelenip uygulamaya konulması gerekmektedir.

### **2.1. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri**

Vergi ödeme gücünün göstergeleri mükellefin geliri, harcaması ve servetidir. Bu göstergelerin genel özellikleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

#### **2.1.1. Mükellefin Geliri**

Mükellefin gelirinin, vergi ödeme gücünün belirlenmesinde nasıl bir etki yaratacağına geçmeden önce gelir kavramı üzerinde durulması yararlı olacaktır. Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilir (Tosuner ve Arıkan, 2012: 10). Mali açıdan bu şekilde ifade edilen gelir kavramı, her verginin bir yasal zemine oturtulması ilkesi dolayısıyla 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanunu birinci maddesine göre “*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır.*” olarak açıklanmıştır. GVK’nın ikinci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır. “*Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar.*” şeklinde sıralanmıştır. Elde edilen gelir, kanunda sayılan yedi kazanç ve iratlardan hiçbirine dahil edilememesi veya yasadışı yollardan kazanılması o gelirin vergilendirilmesinin önünde engel değildir.

Vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından çeşitli vergileme tekniklerini bünyesinde uygulamaya olanak sağlayan gelir, kapsam ve sınırlarının belirlenmesi açısından bazı güçlükleri de bünyesinde taşımaktadır (Akdoğan, 2014: 261). Vergiye tabi gelirin tanımlanması için iki yöntem, “*kaynak teorisi*” ve “*saflı artış teorisi*” olarak adlandırılmaktadır.

Kaynak teorisi, Alman iktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüştür. Bu teori, daha sonraları Alman Vergi Hukukçusu Fuisting ve bazı eleştirileri olmakla beraber Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir (Ortaç, 1999: 107). Kaynak teorisine göre gelir, üretim faaliyetine katılan üretim faktörlerinin üretimden aldıkları paylardır (Pehlivan, 2013: 141). Başka bir anlatımla, üretim faktörlerinden emek, sermaye, doğa unsuru ve girişimin üretime katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin (ücret, faiz, rant ve kar gibi) elde ettikleri ekonomik değerler akımına gelir denilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2012: 11). Gelirin kaynak kuramına göre değerlendirilmesi için öncelikle hangi kaynaktan elde edildiği belirlenmiş olması gerekmektedir. Aynı zamanda belirli bir kaynaktan elde edilen gelirin sürekli olması esastır. Vergi hukuku açısından vergide dönemsellik ilkesi geçerlidir ve bu dönem bir yıllık bir süredir. Kaynak kuramına göre gelirin tanımlanması dar tutulduğu için arızı olan ve kaynağı belli olmayan gelir unsurları vergilemeye dahil tutulmaz. Halbuki kaynak kuramı kapsamına girmeyen gelir de ödeme gücünün bir göstergesidir. Bu yönüyle kaynak kuramının kapsamının dar olması ödeme gücüne göre vergileme konusunda sorun teşkil etmektedir. Kaynak kuramı vergi eşitliğini sağlayamadığı konusunda da eleştirilmiştir. Kaynak kuramı düşüncesiyle, belirli bir düzeyde gelir elde edebilmek için gerek emek ve gerekse sermaye gücünü belirli düzeyde riske eden, zahmetlere katlanan bir kişinin geliri sırf sürekli nitelikte olduğu için vergilendirilecek, oysa; ödeme gücünün açıkça artışına neden olan bazı (piyango, ikramiye vs.) arızı ödemeler kapsam dışında

düşünülecektir. Bu durum vergi eşitliğini bozar (Akdoğan, 2014: 262). Kaynak teorisi, verginin elde edildiği kaynağın tespiti temelinde şekillenmiştir. Kanunda sayılan yedi gelir unsurundan diğer kazanç ve iratlar hariç olmak üzere geriye kalan altı gelir unsurunun hangi konu üzerinden tahsil edileceği bellidir. Vergi tabanını daraltıcı bir yöntem izlemesi sebebiyle kaynak teorisi eleştirilmiştir.

Vergiye tabi gelirin tanımlanmasında izlenen diğer yöntem net artış teorisi olarak da adlandırılan safi artış teorisi. Safi artış teorisi ilk defa 1891 yılında George Von Schanz tarafından ifade edilmiştir (Ortaç, 1999: 108). Kaynak teorisine nazaran daha geniş kapsamlı olarak ele alınır. Kaynak teorisine göre açıklanan gelir kavramını da kapsayan net artış teorisine göre gelir, bir kişinin belli bir dönemin başı ile aynı dönemin sonu arasında varlığında meydana gelen net artıştır (Pehlivan, 2013: 142). Safi artış teorisi gelire kapsayıcı bir nitelik kazandırmıştır. Yedi gelir unsurundan sonuncusu olan diğer kazanç ve iratlar bu tanımlama içerisinde değerlendirilir. Kaynak teorisinde olduğu gibi gelir hakkında hangi kaynaktan yararlandığı, düzenli olup olmadığı, sürekliliği baz alınmaz. Safi artış teorisinde üzerinde önemle durulan nokta, kişinin gelirinde bir dönemin başı ile sonu arasındaki müspet fark olup olmadığıdır. Teoriye göre, üçüncü kişiler tarafından sağlanan parayla ifade edilen hizmetler, vaset ve intikaller, lotarya gelirleri, sigorta ödemeleri, kaynağı ne olursa olsun elde edilen tüm iktisadi değerler gelir kapsamı içerisinde (Ortaç, 1999: 108). Kaynak teorisine nazaran kapsayıcı özelliği bulunan safi artış teorisinin eleştirilen yönleri de mevcuttur. Servet değerinde meydana gelen artışlar ile öz tüketimin tam olarak tespit edilememesi, harcamaların ve tasarrufların belgelendirilememesi durumunda dönem gelirinin hesaplanmasındaki güçlükler gibi safi artış teorisinin uygulanmasındaki zorluklar bulunmaktadır (Sağbaş, 2010: 165).

Gerek kaynak kuramı gerekse safi artış kuramının hem olumlu hem de olumsuz yanları mevcuttur. Gelirin vergisel açıdan değerlendirilmesi için objektif bir tanımlama yapılmasına ihtiyaç yoktur. Kanunda sayılan yedi gelir unsurunun vergilendirilmeleri arasında farklılıklar vardır. Bu farklılıklardan birisi de vergilendirilecek olan gelirin tanımlanmasıdır. Bu ayrımlar gelir unsurlarını ilgilendiren kanunlarda açıklanmıştır.

**Tablo 2.2-OECD Ülkeleri Vergi Sistemlerinde Gelirin Tanımı**

Ülke	Tanım
ABD	Net Artış Teorisi
ALMANYA	Net Artış Teorisine Daha Yakın
HOLLANDA	Kaynak Teorisine Daha Yakın
PORTEKİZ	Net Artış Teorisi
YUNANİSTAN	Net Artış Teorisi
LÜKSEMBURG	Net Artış Teorisine Daha Yakın
FİNLANDİYA	Net Artış Teorisi
İNGİLTERE	Net Artış Teorisi
İSVEÇ	Net Artış Teorisi
AVUSTURYA	Kaynak Teorisi
BELÇİKA	Kaynak Teorisi
DANİMARKA	Net Artış Teorisi
FRANSA	Her İkisine de Yakın

**Kaynak:** Tosuner a.g.e. s.:13

Ödeme gücünün ölçülmesi bakımından gelir esas belirleyicidir. Elde edilmemiş bir gelir harcamaya dönüşemez -borçlanma dışında ki, borçlanma da zamanı geldiğinde gelir yaratılarak ödenmelidir- bunun yanında servet ise uzun ve kısa vadede gelirin birikmiş halidir. Bu açıdan bakıldığından gelir ödeme gücünün esas belirleyicisidir. Gelir, salt olarak kişi ve aile için ödeme gücünü belirlemede yetersiz kalabilir. O gelirin kim tarafından elde edildiği hem kişi hem de aile olarak göz önünde bulundurulurak vergileme yapılmalıdır. Kişinin evli veya bekar olması, ailevi durumu, çocuk sayısı, ailede çalışan kişi sayısı gibi sosyal ve ekonomik faktörler gelirin nasıl tüketildiği konusunda idareye fikir verir. Mevcut faktörlere göre yapılacak vergileme süreci adalete daha yatkın olacaktır. Gelir asgari geçim düzeyi ile yakından ilişkilidir. Bu unsuru önemli hale getiren yaklaşım ise kişinin ait olduğu toplumda onurlu bir yaşam sürmesidir. Devlet, ülkesinde yaşayan üst düzey gelire sahip kişileri de, gelir düzeyi düşük olan kişileri de gözetmelidir. Toplumda gelir bakımından negatif durumda olanlara pozitif ayrımcılık sağlayarak vergisel açıdan adaletli davranmalıdır. Bu şartlar altında kişilerin devlete olan inanç ve güvenleri artar.

Gelirin belirlenebilmesi için “*vergi harcaması*” kavramının kullanılması gerekir. Vergi harcaması, devletin belirli bir sosyal veya ekonomik amaçla verginin tahsilatından bilinçli olarak vazgeçmesidir. Devlet bilerek ve isteyerek verginin

tahsilatından vazgeçer. Tahsilatından vazgeçtiği vergi miktarını belirli amaçlar için göze almıştır. Vergi harcaması; vergi istisnası, vergi muafiyeti, indirimler, oran indirimleri, vergi iadesi, vergi erteleme, terkin gibi yöntemlerle gerçekleşir. Gelir vergisine uygulanan indirim, bağışıklık ve istisnalar ile ayırma ilkesi vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamaya etkindir (Mercan, 2006: 26). Vergi harcamaları amaçları yönünden incelendiğinde, sosyal amaçlı vergi harcamaları gelir transferi anlamına gelirken, ekonomik amaçlı olanlar, bir tür teşvik aracı özelliği kazanır (Saraç, 2010: 271). Gelir transferi sağlama amacı, gelirin adil bir şekilde dağıtılması ile yakından ilgilidir. Mükellefleri muafiyet ya da istisna yoluyla vergi dışı bırakmak, vergi dışı bırakılanlar açısından maddi bir kazanımdır. Kişilerin ellerinde kullanılabilir gelir miktarında artış olur. Elleriinde meydana gelen kullanılabilir gelir miktarındaki artış mutlaka harcama veya tasarruf yoluyla gelir akımına dahil edilecektir. Kişi elindeki geliri bugün olmasa yarın harcama kanalına dahil eder ve dolaylı vergi olarak devlete ödenir. İhtiyatlılık gereği ileriye dönük az ya da çok tasarrufta bulunan kişiler gayrimenkul olarak değerlendirme, bankada tasarrufta bulundurmamak gibi çeşitlendirilebilecek seçeneklerle gelirlerini bir kenara atarlar. Hangi yolla bunu gerçekleştiriyor olsalar da bir biçimde bu devlete vergi olarak dönüş yapar. Bu yönüyle vergi harcaması, devlet nezdinde elde edilecek gelirden bir gecikme olarak düşünülebilir.

Bir vergi uygulamasının çeşitli etkileri ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresinin ya da verginin ekonomik, sosyal ve mali niteliklerinden dolayı çeşitli toplum kesimlerinin değişik şekillerde etkilenmesi söz konusu olabilmektedir (Akdoğan, 1999: 98). Bu etkilerin en belirgin olanları, gelir ve ikame etkileridir. Vergi sebebiyle kişi çalışmak yerine çalışmamayı yani üretim faktörlerinden emeği saf dışı bırakmayı tercih edebilir. Gerek bireysel ve gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olan bu etki, uygulamaya konulmuş olan verginin de amaçladığı fonksiyonu görememesine yol açtığı gibi, yıllarca süren ve büyük çabalarla oluşturulmuş vergi bilincinin olumsuz bir şekilde etkilenmesine neden olabilecek niteliktedir (Akdoğan, 1999: 98). Verginin gelir etkisi ise ekonomik açıdan beklenen tepkidir. Bu tepkiye bağlı olarak devletin elde etmiş olduğu gelir miktarında artış gözlenir. Devletin üreteceği kamusal hizmetlerin önündeki mali kaynak yaratma engeli kaldırılmış olur.

### 2.1.2. Mükellefin Harcamaları

Mükellefin vergi ödeme gücünü belirleyen bir başka kriter de harcamadır. Harcama, gelirin tüketim amacıyla kullanılan kısmını ifade etmektedir (Şentürk, 2008: 46). Harcamanın vergi ödeme gücünün bir göstergesi olduğu fikrini; J.S. Mill, Marshall, Pigou, Kaldor, Einoudi ve Fisher gibi bilim adamları da harcamanın vergiye temel alınması gerektiğini ifade etmişlerdir (Şentürk, 2008: 46). Harcama üzerinden alınan vergiler farklı süreçlerden geçerek günümüze kadar ulaşmıştır. İlk olarak 1926 yılında yürürlüğe konulan Umumi İstihlak Vergisi uygulamada başarılı olamamış, 1927 yılında Muamele Vergisi uygulamaya konulmuştur. Muamele Vergisi 1956 yılında yerini Gider Vergileri Kanunu ile İstihsal Vergisine bırakmış, Gider Vergileri Kanunu içinde yer alan vergiler de yerlerini 1985 yılında Katma Değer Vergisi'ne bırakmıştır. 2002 yılında da Katma Değer Vergisi dışında kalan ve dağınık şekilde bulunan harcamalara ilişkin çok sayıda vergi Özel Tüketim Vergisi adı altında birleştirilmiştir (Mutluer vd, 2013: 254).

Harcama, gelir ve servet gibi vergi ödeme gücünü belirleyen bir diğer faktördür. Kişinin tüketim yapabilme gücünün olması onun bir bakıma mali gücünün olduğunun göstergesidir. Gelir, servet ve harcamanın vergilendirilmesi aslında gelirin farklı aşamalarda vergilendirilmesi demektir. Gelirin vergilendirilmesi elde edildiği anda, harcamanın vergilendirilmesi elde edilen gelirin tüketilmesi durumunda, servetin vergilendirilmesi de gelirden gelir elde etme aşamasında vergilendirilme işleminin gerçekleştirilmesidir. Vergi ödeme gücüne ulaşmanın yanında kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir (Akdoğan, 2014: 279). Tüketim üzerinden alınan vergiler, objektif karakterlidir. Yani tüketimi yapan kişinin şahsi veya ailevi durumu göz önüne alınmaksızın vergileme yapılıır. Muafiyet ve istisna uygulamaları, gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibi kolay uygulanamamaktadır. Fakat gelirin vergilendirilmesinde olduğu gibi birtakım ayrıcalıklar mevcuttur. Örneğin, sinema, toplu taşıma araçlarında; öğrenci, yaşlı ve engellilere yapılan indirimler gibi.

Tüketim vergilerinde tahsilat, fiyatın içerisine dahil edilerek yani üzerine vergi borcu düşen kişinin vergiyi başkasına devretmesi olan yansıma mekanizmasıyla tahsil edilir. Dolaylı vergilerde görülen yansıma mekanizması

ödenen verginin başkalarına aktarılmasına yardımcı olur. Yansıma, verginin kanuni mükellefi ile fiili mükellefinin farklı kişiler olmasını sağlar. Verginin yansıtılması işlemi sonsuz değildir, mutlaka bir yerde yansıtılamaz hale gelir ve bir kişi üzerine kalır.

Devletin, harcamalar üzerinden aldığı dolaylı vergileri tahsil edebilmesinin bir şartı da kişilerin tüketime karşı olan duyarlılığı yani esnekliğidir. Bir mal ve hizmetin talebinin fiyat esnekliği mal ve hizmetlerin fiyatında vergi artışı nedeniyle meydana gelen yükselişin, bu mal ve hizmetlerin talebinde meydana getirdiği düşüşe oranı olarak tanımlanabilir (TÜSAİD, 2012: 19). Dolaylı vergilerde yapılan bir artış doğrudan o malın fiyatında bir artışa neden olmaktadır. Gerçekleştirilen vergi artışı dolayısıyla malın fiyatının artmasına karşı gösterilecek tepki o malın türüne göre değişmektedir. Zorunlu tüketim mallarındaki vergi artışı düşük gelirli kesimi direkt etkilemektedir. Düşük gelirli kesimin zorunlu tüketim mallarına karşı duyarlılığı yüksek olduğu için fiyat talep esnekliği düşüktür. Yani talep edilen maldaki 1 birimlik vergi artışına karşı kişiler o malı almamayı tercih edemezler. Buna karşılık yüksek gelir sahibi kişilerin fiyat talep esneklikleri yüksektir. Daha önceden tüketim konusunda doygunluğa ulaştıkları için temel tüketim yerine lüks tüketim mallarına karşı talepleri yüksektir. Sonuç olarak, harcama vergileri üzerinden ödeme gücüne dayanarak vergi elde etmede esneklik belirleyici faktörlerden birisidir.

Harcama üzerinden alınan vergilerin yani dolaylı vergilerin tahsili, dolaysız vergilere nispeten devlet açısından daha az maliyetlidir. Verginin fiyatın içerisine giydirilerek tahsilinde kolaylık sağlamaktadır. Dolaylı vergilerin, vergi sistemi içerisinde ciddi boyutta olması, verginin mali amacının uygulanması bakımından yararlıdır. Objektif nitelikli olan harcama vergileri gider kaynaklı elde edildiği için harcamayı yapan kişinin şahsi durumu göz önünde bulundurulmaz. 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi özellikle objektif nitelikli olması dolayısıyla yani vergileme evrelerinde kişinin özel durumlarını dikkate almaması onun tarafsızlık kavramını ön plana çıkardığının bir göstergesidir. Gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibi muafiyet, istisna, indirim uygulamalarının harcama üzerinden alınan vergilerde olmaması devletin gelir sağlama amacına hizmet eder.

Dolaylı vergilerin yönetimi, dolaysız vergilere kıyasla daha kolaydır (Akdoğan, 2014: 305). Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere kıyasla yönetimi daha



kolay olan bu vergiler, önemli hasılat sağladıklarından ve çok çeşitli sayıda mal ve hizmet üzerine yayıldığından büyük ölçüde başvuru bir vergi grubu niteliğindedir (Akdoğan, 2014: 280). Harcama üzerinden alınan dolaylı vergiler fiskal amacın dışında, ekstra fiskal amaçların uygulanmasına yatkın vergi türüdür. Ekonomik konjonktürel dalgalanmalara adaptasyon açısından devlete yardımcı olmaktadır. Ekonominin içerisinde bulunduğu koşullara göre harcama üzerindeki vergilerin artırılması dolayısıyla talep daraltıcı bir önlem ile ekonomi soğutulabilir. Aynı şekilde ekonomide durgunluğun olduğu dönemlerde harcama üzerindeki vergi yükü düşürülüp hedeflenen talep artışı sağlanabilir. Maliye politikasının mali araçları içerisinde yer alan vergiler, devletin bütçe fazlası yaratması için artırılır buna karşılık kamu harcamaları azaltılır. Aynı şekilde kamu gelirleri sabit tutularak kamu harcamaları azaltılır. Uygulanacak daraltıcı maliye politikası beraberinde deflasyonist etki yaratır. Devletin ekonomideki baskıcı elini hafifleterek kamu gelirlerini azaltıp kamu harcamalarını artırabilir ya da kamu gelirlerini sabit tutarak kamu harcamalarını artırır. Piyasanın içerisinde bulunduğu duruma göre talebi artırmak amacıyla devlet kontrollü bir şekilde enflasyonist etki yaratacak adımlar atabilir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin 2005-2006-2013 ve 2014 yıllarındaki değişimini gösteren Tablo 2.3'ten de anlaşılacağı üzere en büyük paya Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi sahiptir. Toplam 7 kalemden oluşan vergi gelirlerinde her yıl bir önceki yıla göre artış göstermiştir. 2006 ile 2014 yılları kıyaslandığında yaklaşık üç katı oranında dahilde alınan mal ve hizmet vergileri kaleminde artış sağlanmıştır. Mevcut artışa sebep olarak vergi oranlarında artış, vergilerin kapsamında yapılmış olan bir genişletilme bunun yanında ülke sathında nüfusun artmasına bağlı olarak tüketim mallarına olan talebin yarattığı bir gelir artışı da olabilir. Hatta ülkemiz konumu gereği yabancı turistlerin ziyaret ettiği bir ülkedir, ziyarete gelen turistlerin de yapmış oldukları alışverişler verginin tahsilatında etkili paya sahiptir. Dolaylı vergilerin ülke ekonomisi açısından olumlu etkilerinin yanında ekonomi içerisinde ağırlıklı büyüklüğü vergi adaleti açısından sakınca yaratmaktadır. Harcama üzerinden alınan vergiler kişilerin satın alma güçlerine bakılmaksızın yansıtıldığı için vergi adaletine ters düşmektedir.

**Tablo 2.3-Harcama Vergilerinin Bazı Yıllara Göre Değişimi**

GELİRİN ÇEŞİDİ	HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN YILLARA GÖRE DEĞİŞİMİ (BİN TL)			
	2005 TAHSİLAT	2006 TAHSİLAT	2013 TAHSİLAT	2014 TAHSİLAT
DAHİLDE ALINAN MAL ve HİZMET VERGİLERİ	61.011.974	68.986.181	158.342.807	170.703.126
DAHİLDE ALINAN KDV	22.038.878	25.291.023	61.144.841	66.124.818
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	33.621.775	37.102.948	85.770.481	91.657.358
BANKA ve SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	1.995.418	2.630.207	6.167.842	7.494.649.
ŞANS OYUNLARI VERGİSİ	312.325	368.769	692.354	768.167
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	3.043.578	3.593.234	4.567.282	4.658.132
ULUSLARARASI TİC. ve MUAM. AL. VERGİLER	21.838.289	27.579.814	68.335.098	71.194.077

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr>

Bir vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin yüksekliği vergilemede ve gelir dağılımında adalet ilkesi ile çelişebilmektedir. Dolaylı vergilere konu mal ve hizmetlerde oransal farklılaşmaya giderek (az gelirli kesimlerin tüketimleri içerisinde büyük yer tutan mal ve hizmetlere düşük oran uygulanması gibi) doğabilecek adaletsizlikler hafifletilmeye çalışılabilir (TÜSİAD, 2012: 20). Ödeme gücü göstergesinin yalnızca harcama olarak kabul edilmesi beraberinde yanlış uygulamaları da getirmektedir. Dar gelirli kesim eline geçen gelirin hemen hemen hepsini bir şekilde harcama kanalına dahil edilmesi ve aynı mallar üzerinden dar gelirli olmayan kişilerin de vergilendirilmesi vergilemede adalet açısından tutarlı değildir. Aynı şekilde serveti çok olup harcama düzeyi düşük olan bir kişi için vergi ödeme gücü yoktur denilebilir. Servet, gelirin birikmiş halidir düşüncesinden hareketle bir kişinin servetinin olması da vergi ödeme gücünün bir göstergesidir.

Devletin mali amaçla daha fazla gelir elde etme isteği, tüketim harcamaları üzerindeki vergi yükünü artırması, geliri fazla olan kişilerden ziyade düşük gelirli kesimi etkileyecektir. Bu da düşük gelirli kesimin elindeki kullanılabilir gelir miktarını düşürecektir. Vergi yüklenicisinin, vergiye dayanma gücünün bulunup bulunmadığı dikkate alınmaksızın vergi yükünün altında kalması, dolaylı vergilerin en önemli sakıncalarındandır (Akdoğan, 2014: 304).

Dolaylı verginin konusu içerisinde olan mal veya hizmeti kim satın almış olursa olsun dolaylı olarak vergiyi ödemek durumundadır. Harcamayı yapan kişiler

arasında ayırım yapmaması objektif olmanın yanı sıra dolaylı vergilerin adaletli olmadığına bir kanıttır. Bir ülke için gelişmiş ya da gelişmekte olduğunun bir kriteri de vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin kapladığı alandır. OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında Türkiye’de dolaylı vergi yükünün önemli ölçüde yüksek olduğu görülmektedir (TÜSİAD, 2012: 87). Gelişmiş ülkelere bakıldığında ise vergi sistemi içerisinde dolaysız vergiler dolaylı vergilerden daha çok yer tutar.

### 2.1.3. Mükellefin Serveti

Servet konusunda herkesin üzerinde mutabık kaldığı bir tanımı yoktur. Servet kavramının yorumlanmasına göre farklı tanımlamalar ortaya çıkmıştır. Örneğin Osman Pehlivan’a göre servet, gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları ve para ile ifade edilen iktisadi kıymetlerinin tamamını ifade eden kavramdır (Pehlivan, 2009: 125). En genel anlatımıyla servet, gelirin biriktirilmiş hali olarak tanımlanmaktadır. Servet kavramı üst bir kavramdır. Bu kavramın kapsamının içine birçok servet türü dahildir (Mutluer vd, 2013: 266). Servet tanımının içerisinde taşınabilir nitelikte olan menkul mallar da dahil edilebilir, taşınmazlar sınıfında olan bina, arsa, arazi gibi değerler de dahil edilebilir.

Servet üzerinden vergi alınması eski dönemlerden bugüne kadar uygulanmış gelmiştir. Gerek Batı Avrupa ve Amerika’da gerek dünyanın diğer ülkelerinde, vergicilik tarihine damgasını vuran vergilerin, arazi ve bina vergileri olduğu söylenebilir (Mutluer vd, 2013: 265). Servet vergileri sürekli uygulanabildiği gibi, sadece bir kereye özgü de uygulanabilmektedir. Sürekli servet vergisi, düzenli aralıklarla her yıl alınan servet vergileridir. Geçici servet vergisi, servet unsurları üzerinden bir kereye mahsus olmak üzere alınan servet vergisidir. Geçici servet vergileri genellikle olağanüstü dönemlerde, örneğin savaş ve benzeri hallerde uygulanır. Türkiye’de 1942 yılında “*varlık vergisi*” adı altında uygulanmış olan servet vergisi, geçici servet vergisinin somut örneğini teşkil etmektedir (Pehlivan, 2009: 125).

Gelir, tüketim ve tasarrufun toplamı olarak görülür. Kişi eline geçen kullanılabilir gelirin bir kısmını genel ihtiyaçlarını karşılamak adına tüketimde bulunur ya da gelecekte yapacak olduğu harcamalar için tasarruf yapar. Marjinal tüketim ve tasarruf eğilimine, bu eğilimleri etkileyen diğer faktörlere bağlı olarak, gelirin tasarruf edilen bölümünün bir uzantısı olarak oluşan servetin ya da bu servet

unsurlarının transferinin vergiye esas alınması yoluna gidilebilmektedir (Akdoğan, 2014: 270). Tasarruf eylemi kişinin ihtiyatlı düşüncesi sonucunda oluşur. Gelecekte ortaya çıkabilecek olağanüstü harcamalara hazırlıklı olabilmek adına kişi elde ettiği gelirinin bir kısmını tasarruf etmek ister. Dar gelirli kesimin tasarruf edebilme yeteneği, yüksek gelirli kesime göre düşüktür.

Devlet gün geçtikçe artan harcamalarını finanse etmek için vergiye ihtiyaç duyar. Vergileme açısından en tabii kalem olan gelirin ve gelire bağlı meydana gelen harcamanın yanında gelirin biriktirilmiş hali servetin de vergilendirilmesi olağandır. Vergi ödeme gücünün göstergesi olarak servet önemli bir yer tutmaktadır. 19. Yüzyılın ortalarına kadar servet ya da mülk genellikle vergi ödeme gücünün kanıtı olarak kabul ediliyordu. Gelir düzeyinin, kişilerin vergi ödeme güçlerinin tamamını belirlemek açısından yetersiz kalması üzerine servetin de vergilendirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştu (Mercan, 2006: 27). Bir kişinin servetinin kapsamı o kişinin vergi ödeme gücü olduğunun göstergesidir. Gelir miktarının kişiler arasında farklılığa sebep olduğu gibi servet miktarı da kişiden kişiye değişiklik gösterir. Vergilemeye konu teşkil eden servetin sahibine gelir getirip getirmemesinin bir önemi yoktur. Servet, gelir getirmese dahi güven duygusu vermesi sebebiyle bir kazanım yaratmaktadır ve istenildiği anda da gelire dönüşebileceği için vergilendirilmelidir.

Servet üzerinden vergi alınması devlete gelir sağlamanın yanında başka amaçlara da hizmet eder. Servet vergilerinin devlete gelir sağlamanın ötesinde, toplum içindeki mali dengesizliği düzeltme, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama, kontrol etme ve servet verimliliğini artırarak ekonomik etkinliği sağlamak gibi işlevleri de bulunmaktadır (Öz, Kutbay, Buzkıran, 2014: 2). Mükellefler arasında adaletin sağlanması açısından da servet üzerinden vergi alınması yararlı olacaktır. Aynı gelire sahip iki kişiden birinin servetinin olması fakat diğerinin olmaması durumunda serveti olan ödeme gücü açısından güçlü konumdadır. Ayırma ilkesinde emek ve sermayenin ayrı vergilendirilmesi ve servetin sağladığı ek avantajların vergilendirilmesi amaçlanır. Bu yüzden ayırma ilkesinin yanı sıra servet vergisi kullanılmasına karşı çıkılabilir. Ancak ayırma ilkesine göre servetin iradı yoksa fonksiyon görmez. Bu nedenle servet vergileri alınmalıdır (Sağbaş, 2010: 180). Vergilendirilme aşamasında gelir

üzerinden vergileme ile servet üzerinden vergilendirmede gelire pozitif ayrımcılık tanınmalıdır. Çünkü servet sahibi olan kişiye, şartlarına göre sermaye olarak da değerlendirilmesi imkanı tanır. Bunun yanında servet sahibi, kendisini güvende ve gelecek hakkında nispeten kaygısız hisseder. Emek faktörü karşılığında ücret geliri elde eden kişi ise her an işini kaybetme endişesiyle baş başadır. Bu açıdan gelir üzerinden özellikle de ücretin vergilendirilmesi ile servet gelirinin vergilendirilmesi farklı esas ve uygulamalara tabi olmalıdır.

Servet üzerinden alınan vergilerin devlete sağladığı fiskal ve ekstra fiskal yararları dışında olumsuz tarafları da mevcuttur. Vergiye konu olan servetin kapsamının ve servetin değerinin neye göre belirlenecek olması vergi idaresine hesaplama zorluğu getirmektedir. Servet üzerinden alınan vergilerin oranlarının iyi ayarlanması gerekir. Tasarruf oranlarının düşük olduğu ülkemizde kamu idaresinin vergi oranlarını belirlerken gelir sahiplerini tasarruf etmekten alıkoymamalıdır. Ülkemiz demografik özellikleri itibarıyla genç nüfusa sahip bir ülkedir. İşsizlik sorununun olması dolayısıyla istihdam artırıcı adımlar atılması önem taşır. Servet birikimi ileride sermayeye dönüşerek yeni iş sahaları yaratılabilir. Bu açıdan servetin vergilendirilmesi, sermaye birikimini teşvik etmemesi nedeniyle yatırımları azaltabilir (Sağbaş, 2010: 181).

Ülkemizde uygulanan servet vergileri; Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi olarak üç grupta incelenmektedir. Servet vergileri, vergi konusunu teşkil eden servet unsurlarının kapsamının genişliğine göre “genel servet vergileri” ve “özel servet vergileri” olarak iki gruba ayrılır. Genel servet vergileri kapsamında Veraset ve İntikal Vergisi, motorlu araçların motor hacmine, yaşına, yolcu kapasitesine göre spesifik olarak hesaplanan Motorlu Taşıtlar Vergisi ise özel servet vergisi sınıfında değerlendirilir. Servet vergileri içerisinde ekstra fiskal amaçlarla birtakım muafiyet ve istisnalar getirilmiştir. Örneğin, emlak vergisi kapsamında; devlete ait binalar, ordu evleri, gazino, kamu menfaatine yararlı derneklere ait binalar, ibadethaneler, baraj ve sulama tesisleri, tersane binaları gibi emlak vergisi kapsamında değerlendirilebilecek yapılar emlak vergisinden daimi muaf tutulmuştur (Pehlivan, 2013: 287). İstisna uygulamasında Motorlu Taşıtlar Vergisi için istisnalar kamu kuruluşlarına ait araçlar, diplomatlara ait taşıtlar, sakatlara ait taşıtlar olarak düzenlenmiştir (Pehlivan, 2013: 309).

Servet vergileri eski dönemlerden bu yana uygulanan Türk Vergi Sistemi içerisinde de entegre olmuş bir vergi türüdür. Fakat vergi gelirleri içerisindeki payı diğer vergi türleri olan gelir ve harcama üzerinden alınan vergi miktarından azdır.

**Tablo 2.4-Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Yıllara Göre Değişimi**

GELİR ÇEŞİDİ	SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN YILLARA GÖRE DEĞİŞİMİ (BİN TL)			
	2005 TAHSİLAT	2006 TAHSİLAT	TAHSİLAT ARTIŞI %	GSYH'DAKİ % PAYLARI (2005-2006)
<b>MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</b>	2.648.361	3.159.574	19,3	0,42
Veraset Ve İntikal Vergisi	88.963	121.964	37,1	0,02
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2.559.398	3.037.610	18,7	0,40
	2013 TAHSİLAT	2014 TAHSİLAT	TAHSİLAT ARTIŞI %	GSYH'DAKİ % PAYLARI (2013-2014)
<b>MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</b>	7.754.861	8.270.231	6,6	0,47
Veraset Ve İntikal Vergisi	357.037	435.979	22,1	0,02
Motorlu Taşıtlar Vergisi	7.397.824	7.834.252	5,9	0,45

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr>

Tablo 2.4'de 2005, 2006, 2013 ve 2014 yılları servet üzerinden alınan verginin değişimi incelenmiştir. 2006 yılında 2005 yılına göre % 19,3 oranında tahsil edilen vergilerde artış gözlenmiştir. Aynı şekilde 2014 yılında da 2013 yılına nazaran % 6,6 oranında vergi tahsilinde artış olmuş. İncelenen dört yılda da sürekli bir önceki yıla göre rakamsal artış vardır. Vergi türünün GSYH'deki payı incelenen yıllarda % 0,47'lik sınırı geçmemiştir. Servet vergisinin diğer vergilere göre (gelir üzerinden ve harcama üzerinden alınan vergilere), vergi gelirleri içerisindeki payının az olduğu yorumunu destekler niteliktedir. Fakat yine de servet vergileri Türk Vergi Sistemi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Fiskal amaç çerçevesinde getirisi fazla olmasa da ekstra fiskal amaçlar yönünden değerini korumaktadır.

## 2.2. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmada Yararlanılan Araçlar

Vergi ödeme gücüne ulaşmak için birtakım araçlardan yararlanır. Bunlar; en az geçim düzeyi, ayırma ilkesi, muafiyet, istisna, indirim ve tarifelerdir. Bu araçlar sayesinde bir kişinin vergi ödeme gücüne ulaşılabilir ve vergileme işlemi gerçekleştirilir.

### 2.2.1. En Az Geçim Düzeyi

Bir kişinin vergi ödeme gücü asgari olarak kendisini ve ailesini geçindirebilecek olduğu sınırdan başlar. Bu sınıra en az geçim düzeyi, sınırın altında kalan miktar, vergilendirilmeyen gelir kısmına da asgari geçim indirimi denir. En az geçim indirimi ile asgari geçim indirimi birbiri içerisine girmiş aynı anlamda kullanılan kavramlardır. Vergi ödeme gücünün başlangıç noktası, mükelleflerin fizyolojik varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli asgari gelirdir (Şentürk, 2008: 49). Vergi ödeme gücünün tanımı yapılırken bir kişinin kendisini geçindirebilecek gelirinin üzerindeki kısmın vergilendirilmesi olarak yapılmıştır. En az geçim düzeyi tam da burada devreye girmektedir. Kişilerin kendisini, ailesini ve varsa bakmakla yükümlü olduğu kişilerin giderlerini karşılayabilecek olan gelir miktarı kadar kısmının vergilendirilmemesini ön görmektedir. Bu ilke gereğince kişinin vergi ödeme gücü, kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelir düzeyinin üzerindeki kısımdır. Bu sınırdan sonraki maddi güç vergilendirilmelidir.

Kamu harcamalarını karşılamak üzere herkesten ödeme gücüne göre vergi toplamak anayasal bir hükümdür. Fakat ülkede yaşayan insanlar arasında yatay ve dikey adaletin bir şekilde sağlanması için kanunlara aykırılık oluşturmadan bazı ayrımlar yapmak da devletin sosyal devlet olmasının bir gereğidir. En az geçim indirimi de kişiler arasında vergi adaletinin sağlanması için uygulanması gereken yöntem olması dolayısıyla anayasal bir hüküm olan sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Devlet nasıl çok geliri olandan çok vergi alabiliyor ve bunu ödeme gücünün bir gereği olarak görüyorsa, hiç geliri olmayan ya da asgari geçim düzeyi altında kalan gelir kısmından da vergi almamalıdır. Devletin asgari geçim düzeyini baz alarak belirlenen düzeyin altında kalan kişilerden vergi almaması vergi harcaması kavramını bize hatırlatmaktadır. Vergi harcaması genel tanımıyla, devletin elde edecek olduğu gelirden bilerek, gönüllü olarak vazgeçmesidir. Bu uygulama ile de adaletin sağlanması için belli amaçlarla, belirlenen miktarda devlet gelirden feragat etmektedir. Asgari geçim indirimi, sadece dolaysız vergi olan gelir vergisinde uygulanmaktadır. Dolaylı vergilerin karakteristik özellikleri gereğince kişisel durumları göz önünde bulundurulmaz. Mal ve hizmetin fiyatının içerisine yansıtılmış vergi zengin fakir, dar gelirli yüksek gelirli ayrımı yapılmaksızın malı satın alan herkes tarafından ödenmiş olur.

En az geçim indirimi ile kişi, vergi yükünün yaratacağı yıkıcı etki altında ezilmekten kurtulacaktır. En az geçim indirimi uygulandığında verginin ikame etkisi azaltılmış olur. Vergi sisteminin kendisine pozitif ayrımcılık tanıdığını bilen mükellef, vergiye karşı direnç göstermekten ziyade vergisini ödemiş olmanın manevi tatminini yaşamak için vergiden kaçınma yollarını tercih etmez. Böylece vergi gelirlerinde bir kayıp meydana gelmez. Kişilerin asgari ihtiyacı kişiden kişiye ve zamana göre değişkenlik gösterir. Buna bağlı olarak en az geçim indirimine konu olacak miktar titizlikle belirlenmelidir. Belirleme yapılırken kişinin kendisi ve ailesinin sadece temel giderlerinin miktarı kadar mı yoksa sosyal bir yaşamda olmanın getirdiği giderler de hesaplama dahil edilmeli mi konusunda netlik yoktur. Bu açıdan da genel bir miktarın belirlenmesi zordur.

En az geçim düzeyi hakkında lehte ve aleyhte birçok görüş beyan edilmiştir. Temelde vergi ödeme gücüne hizmet etmesi dolayısıyla savunulmaktadır. En az geçim indirimi, anlamlı ve gerçekçi tutarlarda uygulanır ise; verginin mükelleflerin yaşamalarını zorlaması engellenmiş olacağından, çeşitli sosyal problemler engellenecektir (Akdoğan, 2014: 236). En az geçim indirimi uygulanırsa, hayatını idame ettirecek kadarlık kısmı vergi dışı bırakılan bireyin elinde kullanılabilir gelir artışı meydana gelecektir. Dolayısıyla uygulamadan önceki dönemlere göre kişiler ihtiyaçlarını daha rahat giderecektir. Bunun yanında maddi imkansızlık nedeniyle kişilerin devletten talep edecekleri sosyal yardımlarda azalma görülür. Buna bağlı olarak neticede devletin giderlerinde bir azalma meydana gelir. En az geçim indiriminden yararlanan kişinin elinde kullanılabilir gelir kaldığı için bu yine harcama kanalına dahil edilir. Dolaylı vergiler yoluyla devlet yine vergiyi dolaylı yoldan tahsil etmiş olur. Asgari geçim düzeyi esas alınarak vergileme yapılırsa, vergileme için yapılacak maliyet, elde edilecek vergi gelirinden aşağıda olacaktır. Bu yüzden asgari geçim düzeyi kadarlık kısmın vergilendirilmemesi hem vergi adaleti açısından hem de vergi idaresi açısından etkin olacaktır.

En az geçim indirimine yönelik en önemli eleştiri, uygulamanın vergilemede genellik ilkesine aykırı olduğu noktasındadır (Şentürk, 2008: 52). En az geçim indirimiyle belirlenen düzeyin altında kalan kısmın vergilendirilmeyeceği için bazı kişilerin vergi ödemeyeceği düşüncesi üzerine genellik ilkesinin zedeleneceği iddia edilmektedir. Bireyler kazandıklarını; harcama, tasarruf, yatırım gibi yollarla



değerlendirirler. Devlet her üç aşamada da vergi marifetiyle payını alır. Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında “*genellik*” ilkesine değinildiği gibi aynı fıkrada “*ödeme gücü*” kavramına da işaret edilmiştir. Bu kavramı desteklemek için de asgari geçim indirimi gibi pozitif ayrıcalık tanınan uygulamalar vergi sisteminde mevcut olmalıdır. En az geçim indirimi seviyesinin nasıl belirleneceği bir sorun oluşturmaktadır. Kişinin toplumsal hayatta insanca yaşayabilmesi, ait olduğu sosyal statü gereği yapması gerekli olan harcamaları yapabilmesi için hangi sınırdan en az geçim indiriminin belirleneceği üzerinde tartışılan bir konudur.

En az geçim indirimi vergi kaybına neden olacağı düşüncesiyle eleştirilmiştir. Gelir vergisi mükelleflerinin genelini dar gelirli kesim oluşturmaktadır. Ücret geliri elde edenler kaynaktan kesinti yöntemiyle vergilendirildiğinden devlet açısından önemlidirler. İlk etapta yüksek gelirli kişilerden daha çok vergi geliri elde edilir şeklinde düşünülür. Fakat yüksek gelir elde edenler çeşitli muafiyet istisna gibi araçlar marifetiyle vergilendirilecek gelir miktarını düşük göstererek az vergi öderler. Dolayısıyla en az geçim indiriminden yararlanacak olan kesim aynı şekilde devletin vergi tahsili açısından da öneme haiz olan kesimdir.

En az geçim düzeyine karşı olan bir başka görüş, bu uygulamadan dar gelirli kesimin faydalanacağıdır. Aynı zamanda bu kesim kamusal hizmetlerden özellikle de sağlık, eğitim gibi hizmetlerden en çok yararlanan kişiler olması dolayısıyla asgari geçim düzeyinden vergi alınmadığı gibi kamusal imkanlardan yararlanacak olmaları, bu düzeyin üzerinde kalanların vergileriyle dar gelirli kesimin harcamalarını finanse edeceği düşüncesiyle eleştirilmiştir. Her ne kadar böyle olsa da yüksek gelir düzeyine sahip kişiler devletin sunduğu örneğin sağlık hizmetinden değil özel kurumların hizmetinden yararlanırlar sonuç olarak herhangi bir adaletsizlik söz konusu değildir.

Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için, en az geçim indirimi uygulaması bakımından vergi dışı bırakılması söz konusu gelir kısmının; asgari fizyolojik ihtiyaçları mı yoksa bunun yanında asgari kültürel ihtiyaçları mı karşılamaya yönelik olması gerektiği, teoride uzun uzun tartışılmıştır (Akdoğan, 2014: 234). Bu konuda ileri sürülen görüşler; fizyolojik asgari görüş, kültürel asgari görüş ve medeni asgari görüştür.

Fizyolojik asgari görüŖe göre, en az geçim indirim tutarın hiç olmazsa insanların yaŖamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan ihtiyaç maddelerini karŖılayacak miktardan az olmaması gerektiğini savunmuŖtur (Mutluer vd, 2013: 215). En az geçim indirim, kiŖinin fizyolojik olarak varlığını idame ettirebilmesi için gerekli olan miktar olarak değerlendirilmektedir. Fakat bu yöntemin uygulanmasında birtakım zorluklar vardır. Genel bir asgari tutar belirlemek imkansızdır. Asgari ihtiyaı sağlayacak tutarı belirlemek için günün koŖullarının iyi gözlenmesi gerekir. Bunun yanında bölgesel farklılıkların değerlendirilmesi zamana ve mekana göre optimal bir miktar ölçülmelidir.

Kültürel asgari grŖ, en az geçim indirimine fizyolojik asgari grŖne göre daha geniŖ açıdan bakmakta ve insanların sadece geçimlerini sürdürecek bir miktarın değil, bununla birlikte kültürel ihtiyaçlarını karŖılayacak tutardaki harcamalarının da vergi kapsamına alınmaması gerektiğini benimsemektedir (Mutluer vd, 2013: 215). Her kültürel sınıfın kendine has değerleri, alışkanlıkları mevcuttur. Bu mevcudiyet giderler konusunda da farklılık yaratır. İnsanın sosyal bir varlık olması, insan olmaktan ve toplum içerisinde yaŖamaktan doğan eğitim, spor, eğlenme gibi kültürel ihtiyaçlarını dikkate alan bir indirim uygulamasının daha doğru olacağı da ileri srlmŖtir (Akdoğan, 2014: 234). KiŖinin ait olduğu sosyal çevrenin özelliğine göre gereksinimleri ölçülerek elde edilecek miktarda asgari geçim düzeyi belirlenmelidir. Her sosyal sınıfın kendine göre belirli standartları vardır. KiŖi bulunduğu çevreyle uyumlu olarak sosyal hayatta var oluŖunu devam ettirebilmesi için yapması gereken giderleri karŖılamak durumundadır.

Medeni asgari görüŖe göre, medeni bir insanın tüm ihtiyaçlarını karŖılayacak gelirlerinin vergiye tabi olmaması gerektiğini savunmaktadır (Mutluer vd, 2013: 215). Medeni asgari grŖ, asgari geçim indirim kavramını diğer iki kavrama göre daha geniŖ açıdan deđerlendirmiŖtir. Bunun da miktarının tespitinin zor olması nedeniyle uygulanabilirliği yoktur.

En az geçim indiriminin  uygulanıŖ biçimi mevcuttur. Bunlar; matrahtan indirim, vergiden indirim, bölme sistemidir. Matrahtan indirim sisteminde, verginin hesaplanmasına esas olan matrah üzerinden belirlenen asgari geçim düzeyi miktarı dŖrlerek kalanı vergiye tabi tutulur. En az geçim indiriminin dŖldđu gelir, matrahmıŖ gibi dŖnldđnden, matrahın tanımı ve niteliğine ters dŖen bir Ŗekilde

işlem yapıldığı görülür (Akdoğan, 2014: 237). Matrahtan indirim yöntemiyle vergi henüz hesaplanmadan önce indirim yapılmış olur. Dolaysız vergiye uygulanabilen asgari geçim indirimi yöntemi diğer vergiden indirim yöntemine göre mükellef için daha yararlıdır. Artan oranlı olarak hesaplanan gelir vergisine indirim uygulanmadan üst bir gelir diliminde hesaplanacak vergi, indirim uygulandıktan sonra bir alt dilimden hesaplanabilme şansı getirir bu da mükellefin lehinedir. Günümüzde yaygın bir şekilde uygulanan matrahtan indirim sistemi, yapı olarak en az geçim indirimi kurumunun tanımına, niteliğine ve amaçlarına daha uygundur (Akdoğan, 2014: 237).

Asgari geçim indirimi GVK 32. maddesinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. *“Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5 diğer çocuklar için %5’idir.”* şeklinde ifade edilmiştir. Aynı maddede çocuk ve eş tabiri de açıklanmıştır. *“İndirimin uygulanmasında “çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.”* açıklamalarıyla uygulamanın nasıl gerçekleştirileceği anlatılmaktadır.

En az geçim indiriminin bir diğer uygulaması vergiden indirim (decote) sisteminde ise, önce mükellefin vergilendirilmesi söz konusu geliri, vergi tarifesine göre vergilendirilmekte daha sonra; en az geçim indiriminin tarifeye göre bulunan vergisi, toplam vergiden düşülmektedir (Akdoğan, 2014: 238). Devletin lehine olan uygulamada matrahtan indirim yöntemine nazaran, vergi sisteminin hesaplamadaki dilim ayırımına göre devlet nispeten daha çok gelir elde etmektedir. Çünkü matrahtan indirim yönteminde bir üst gelir dilimine geçmeden vergilemeye tabi gelir ortaya çıkar. Vergiden indirim yönteminde aynı gelirler üzerinden dahi bir üst dilime giren miktar dolayısıyla daha fazla vergi ödenir.

Bölme sistemi, toplam gelirin aile bireylerine bölünmesiyle ayrı ayrı verginin hesaplanmasıdır. Birey başına bölünen gelire ayrı hesaplanacak vergi için en az geçim indirimi uygulanacaktır. Bu sistem tam anlamıyla en az geçim indirimi ile

doğrudan ilişkili değildir (Mutluer vd, 2013: 217). Yöntemin içeriğine bakıldığında kişiye artan oranlı vergilemeden aşırı etkilenmemesine karşı bir uygulamadır.

### 2.2.2. Ayırma İlkesi

Vergilemede ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan bir diğer yöntem de ayırma ilkesidir. Gelirin sağlandığı kaynağın ve niteliklerinin göz önünde bulundurulması suretiyle, vergi bakımından farklı işleme tabi tutulması yoluna gidilebilmektedir (Akdoğan, 2014: 255). Ayırma ilkesinde üzerinde durulan, gelirin hangi kaynaktan elde edildiğidir. Gelirin yaratıldığı kaynağa göre vergileme yapılması savunulur. XIX. yüzyılda sosyal nedenlerle ortaya atılmış bu görüş, günümüzde de önemini korumaktadır (Akdoğan, 2014: 255). Ayırma ilkesi uygulama açısından dolaylı vergilere adapte edilmesinde zorluklar yaşanmaktadır. Dolaylı vergiler kişilerin şahsi özelliklerini dikkate almadan vergilendirildiği için emek faktörü dolayısıyla elde edilen ücret geliri ile sermaye geliri arasında bir ayırmanın yapılmasına müsait olan gelir vergisine uygulanması daha etkindir.

Ayırma ilkesi, emek gelirinin, sermaye ve emekten meydana gelen kazançlara ve sadece sermayenin getirisi olan iratlara oranla daha hafif vergi yüküne tabi tutulması gerektiğini savunur (Mutluer vd, 2013: 218). Vergilemede adaletin sağlanması için ödeme gücüne göre vergileme yapılmalıdır. Bunun bir yöntemi de emeğin sermayeye nazaran daha az vergilendirilmesidir. Ayırma ilkesi, mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde uygulanan en az geçim indirimi ve artan oranlı tarife tekniklerinin eksik yönlerinin tamamlanması amacıyla hayata geçirilmiş olan telafi edici nitelikte bir tekniktir (Şentürk, 2008: 57).

Ayırma ilkesi, emek ile sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde emek lehine bir vergilemenin yapıldığında vergi ödeme gücünün tespitinin daha sağlam belirleneceğini savunur. Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklı olduğundan, vergi yükünün mükellefler arasında, ödeme güçlerinin dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir; bu gereğe uyulduğunda herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi sağlanmış olmaktadır (Saraçoğlu, 2001: 61).

Ayırma ilkesinin uygulanması açısından dayanak oluşturan görüşler mevcuttur. Sermaye sahiplerinin gelir sağlamak için sarf ettikleri çaba ile emeği

karşılığında gelir sağlamaya çalışanların karşılaştıkları risk ve güçlükler birbirinden farklı olup, emek gelirinin zahmeti ve güçlüğü daha fazladır (Akdoğan, 2014: 255).

Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha devamlılık arz eder. Sermaye geliri elde eden kişi, emek gelirinden kazanç elde edene göre kendini daha güvende hisseder. Emek nevi gereği bireysel güce ve verimliliğe dayanan gelir unsurudur. Kişi hastalanır ya da başka mücbir sebepler meydana geldiğinde çalışamaz hale gelir. Buna karşılık sermaye geliri emeğe nispeten kişiye güven verir.

Sermaye geliri sahiplerinin emek geliri elde edenlere göre daha çok boş zamana sahip olmaları nedeniyle, onlar kendileri için başka işler organize ederek bu alanlardan da kazanç ve hatta ücret elde etme olanaklarına sahiptir (Mutluer vd, 2013: 219).

Servet veya sermaye, sahibine toplum içerisinde sağladığı itibarın sonucu olarak yeni gelir fırsatları yaratabilir. Bu fırsat ve olanaklar değerlendirildiği ölçüde, kişinin vergi ödeme yükselir (Akdoğan, 2014: 256). Sermaye sahibi, parasal gücünü kullanarak yeni sektörlere girer ya da iş kapasitesini büyütür gelir artırma yoluna gidebilir. Emeğin bu imkanı kısıtlıdır.

Emek gelirleri, konjonktürdeki değişiklikleri kolayca izleyemez. Sermaye konjonktürü emeğe göre daha rahat izleyebildiği için, bu açıdan da sermaye gelirleri emek gelirlerine kıyasla avantajlı durumdadırlar (Şentürk, 2008: 58).

Emek, gücünü üretim faktörüne dahil ederek karşılığında ücret geliri elde ederek kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilir. Dolayısıyla vergi kaçırma eğilimi içerisine giremez. Sermaye ise, beyan usulüne göre vergilendirildiğinden vergi kaçırma ihtimali emeğe göre fazladır. Bu anlamda risk oluşturur.

Ayırma ilkesinin lehinde görüşler olduğu gibi gelir kaynakları arasında ayırım yapılmasına eleştiriler yorumlamalar da yapılmıştır. Emek ve sermaye gelirlerinin birbirlerinden net olarak ayrılması her zaman sağlanamaz. Karma nitelikteki gelirlerin, bu bakımdan ayırımı güçtür (Akdoğan, 2014: 257). Sermaye devamlılık ve gelecek konusunda teminat oluşturma karşısında emek lehine de uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Sivil toplum kuruluşlarının, sendikaların, işçi örgütlerinin örgütlü bir yapı arz ederek çalışanların haklarını korumaları neticesinde emek faktörünün haklarında genişletilmeler yapılmıştır.

Emeği korumak için sermayeyi yüksek vergilemeye tabi tutmak, ileride oluşabilecek yatırımların önünü tıkamaktadır. Sermeye sahibi, vergi dolayısıyla yaptığı kaynak aktarımı yatırımlar için ayrılan fonu azaltabilir. Yatırımların azalması iş gücü istihdamını azaltır buna bağlı olarak ülkede meydana gelecek milli hasılayı olumsuz etkiler.

Ayırma ilkesi vergilemede yatay adalet ilkesine ters düşmektedir. Yatay adalet ilkesi aynı durumda olanların aynı vergileme ilkesine tabi tutulmasını gerektirir. Ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilecek olan gelir, harcama ve servet temelinde vergi öncesinde eşitlenmiş/aynılaşmış mükellefler bu temel karşısındaki durumlarına göre vergilendirilmelidirler. Ayırma ilkesi bu hususu göz ardı ederek mükellefler arasında farklılıklar oluşturmaktadır (Şentürk, 2008: 60).

### **2.2.3. Muafiyet, İstisna ve İndirim**

Devletin her geçen gün artan giderlerine paralel olarak vergi gelirlerine olan ihtiyacı da giderek artmaktadır. Vergileme sistemi, mali amacın yanında sosyal amaçlar da göz önünde bulundurularak dizayn edilmelidir. Verginin sosyal amacı muafiyet, istisna gibi uygulamaları bünyesinde barındırarak vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmektedir. Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir kişinin, kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı tutulması şeklinde tanımlanabilir (Pehlivan, 2013: 58). İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması şeklinde tanımlanabilir (Pehlivan, 2013: 58).

Verginin sosyal amacı olan vergilemede adaletin sağlanması için devlet vergi sistemi içerisinde muafiyet istisna gibi yöntemleri kullanmalıdır. Buna bağlı olarak; ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlerle bir kısım vergi konuları ya da vergi mükelleflerinin vergi karşısında korunmaları yoluna gidilmesi, vergi ödeme gücü ile ilgili teorik yaklaşımları ilgilendirir etkiler yaratmaktadır (Akdoğan, 2014: 259). Muafiyet ve istisna uygulamaları vergi adaletinin sağlanmasında etkin bir rol üstlenmesi yanında içerik bakımından vergi harcaması olarak nitelendirilir. Kanunlarda belirtilmek şartıyla belli konuların ya da belli mükelleflerin vergi dışında tutulması devlet açısından bilinçli bir şekilde elde edilecek gelirden vazgeçme anlamı taşımaktadır.

Mevzuatımızda fazlaca yer tutan muafiyet ve istisnalara ne kadar gerek var ve ne kadar etkin bir şekilde kullanılmaktalar bunların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Muafiyet ve istisnaların getirilmesi zorunlu olmakla birlikte, çoğu zaman esas amaçları olan ekonomik ve sosyal yönlerinden saptırılması nedeniyle, onların sınırlı tutulması ve sınırlarının çok iyi belirlenmesi gerekir (Mutluer vd, 2013: 295).

Anayasanın vergi ile alakalı maddesi olan 73. maddenin birinci fıkrasındaki *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* hükmünde verginin genellik ilkesine vurgu yapılmıştır. Muafiyet, istisna gibi uygulamalar bazı mükellefleri vergi dışında bıraktığı için genellik ilkesine ayrılık oluşturulacağı gerekçesi ile eleştirilmiştir. Fakat aynı kanun maddesinin ikinci fıkrasında *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* yargısı vergi yükünün mükellefler üzerinde adaletli ve dengeli dağıtılabilmesi için maliye politikasının sosyal amacı gözetilerek gerçekleştirilecek birtakım ayrıcalıkları meşru hale getirmiştir.

Muafiyet ve istisnalar, vergilendirilecek mükellef sayısını azaltarak vergi gelirlerinde azalmaya sebep olur. Muafiyet ve istisna kapsamının genişliği iyi hesaplanmadığı durumlarda vergi gelirleri azalacağı için ayrıcalıklardan yararlanmayan kişilerden açıkların giderilmesi yoluna gidilecektir. Yeni vergi çeşitlerinin gündeme gelmesi ya da vergi oranlarının yükseltilmesi gibi alınacak önlemler beraberinde vergiye karşı direnci artıracaktır.

Muafiyet ve istisna, siyasi karar alıcı mekanizmalar tarafından popülist politikalara malzeme haline getirilmeye müsait uygulamalardır. Oy kaygısı ile muafiyet, istisna tabanını genişletmek ilk dönemlerde hissedilmese de ileriki aşamalarda vergi gelirlerine negatif yansıyacaktır. Bu durum neticesinde vergi artışlarıyla açığın kapatılması mükellefleri olumsuz etkileyebilir.

Vergisel ayrıcalıklar içerisinde değerlendirilen muafiyet ve istisnalara fazlaca başvurulması halinde vergi sisteminde adaletsizliğe sebep olduğu gibi vergi gelirlerinin azalmasına, kişi ve şirketler üzerinde azim kaybına neden olur. Firmalar üretim kapasitelerini artırarak vergisel yükü azaltma istekleri yerini vergisel ayrıcalıklardan daha fazla yararlanmayı tercih etmelerine sebep olur. Buna karşılık, ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için muafiyet ve istisnalardan yararlanılabilir,

örneğin ihracat gelirlerinin artması için KDV’de ihracat işlemlerinin vergi istisnası konusu olması gibi (Sağbaş, 2010: 73). Yürürlüğe konulan teşvik paketlerinde üretimi canlandırmak, istihdam artırmak beraberinde milli hasılayı artırma gibi amaçlarla muafiyet ve istisnalara yer verilmektedir.

İndirim müessesesi ise, dönem içerisinde ödenen verginin dönem sonunda indirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir vergisi kanununun 120. maddesinde açıklandığı üzere ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı olanlar üçer aylık kazançlarını dönem sonunda mahsup edilmek üzere idareye öderler. Dönem içerisinde ödenen vergiler de dönem sonunda indirilir.

İndirimle alakalı KDVK 29. maddesinde vergi indirimi kapsamına girenler maddeler halinde sıralanmıştır. “*Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve vesikalarda gösterilen katma değer vergisi*”, “*İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi*” şeklinde vergiden indirilecek kalemler belirlenmiştir (KDVK 29/1-2).

#### **2.2.4. Tarife Yapısı**

Vergi tarifesi, ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran veya ölçüler olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2014: 243). Ödenecek olan vergi miktarının tespitinin sağlanması dolayısıyla vergileme açısından önemlidir. Matraha uygulanacak vergi tarifesinin türü, mevcut vergi sisteminin yapısı hakkında bilgi vermektedir. Aynı zamanda ülkenin ekonomik açıdan gelişmişlik düzeyi de tarife yapısını belirlemektedir. Özellikle, aynı durumdaki mükelleflerin farklı vergi yükleri altında kalmamaları veya tersine farklı durumlardaki mükelleflerin aynı vergi yükü altında bırakılmaması yönündeki düşünce ve görüşler, vergi tarifelerinin önemini artırmıştır (Akdoğan, 2014: 243).

Vergi tarifesini anlamlı kılan iki temel unsur; vergiye esas oluşturan matrah diğeri de matraha uygulanacak vergi oranıdır. Bireyler, vergi sisteminin kendilerine eşit davranmadığı şeklinde bir kanaate sahiplerse, vergi mükellefiyetini eksik yerine getirme ya da tamamen vergi sistemi dışında kalma yollarını arama eğiliminde olacaklardır (Güran ve Karayılmazlar, 2005:142). Buradan hareketle, vergi



sisteminin bir parçası olan vergi tarifelerinin titizlikle belirlenmesi gerekmektedir. Başlıca vergi tarifeleri; düz oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı vergi tarifesidir.

#### 2.2.4.1. Düz Oranlı Tarife

Vergi matrahındaki değişmelere rağmen vergi oranının sabit kaldığı tarife türüdür. Sabit oranlı ya da tek oranlı vergiler de denilen bu uygulama, vergi matrahı ne kadar olursa olsun, marjinal birimin yarattığı faydanın aynı kalması esasına dayalıdır (Akdoğan, 2014: 244). Bu tarife yapısında vergi gelirlerinde artışı belirleyecek olan vergi oranı sabit olduğu için matrahtaki artıştır. İlk bakışta vergilemede eşitlikçi bir yaklaşımın esas alındığı anlaşılrsa da herkese eşit davranmanın adalet olmadığı göze çarpmaktadır. Yüksek gelir elde eden ile düşük gelir elde edenlerin aynı tarifeye tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması açısından etkin değildir.

**Tablo 2.5-Düz Oranlı Tarife**

Matrah	Oran (%)	Vergi (TL)
4.500	% 10	450
15.000	% 10	1.500
20.000	% 10	2.000

Düz oranlı vergileme her matrah düzeyinde aynı vergi oranının uygulanmasıyla sağlanmaktadır. Düz oranlı vergilemeye de artan oranlılık kazandırılabilir. Düz oranlı tarife kapsamında birtakım indirimler marifetiyle düşük gelirli kesim vergi dışı bırakılmaktadır. Böyle bir uygulamayla düz oranlı vergiye gizli artan oranlılık kazandırılmaktadır.

#### 2.2.4.2. Artan Oranlı Tarife

Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile vergi oranı arasında doğru yönlü ilişkinin olduğu, dolayısıyla vergi matrahı yükseldikçe vergi oranının da yükseldiği tarifedir (Akgül, 2006: 242). Anayasamızın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesinin birinci fıkrasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” yargısı artan oranlılığın uygulanabilmesi için kanuni dayanak teşkil etmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” ifadesinde adaletli ve dengeli dağılım derken mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin ölçülmesi bakımından adaletli davranmak için artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması gerekmektedir.

Vergi matrahındaki artma veya azalmaya bağlı olarak vergi oranının da aynı doğrultuda artması veya azalması öngörülmektedir (Akdoğan, 2014: 245). Artan oranlı tarife matrah yükseldikçe, matraha karşılık gelecek oranın hesaplanmasını esas alması dolayısıyla vergi ödeme gücünün belirlenmesine hizmet edecektir.

Artan oranlı vergi tarifesi azalan marjinal fayda teorisi temellidir. Kişilerin gelirleri arttıkça artan gelirlerinin kendilerine sağlayacak olduğu fayda da azalmaktadır. Artan oranlı vergileme, düşük gelirli kişiler ile yüksek gelirli kişiler arasındaki artan gelir farklılıklarının azaltılmasında rol oynamaktadır. Buna bağlı olarak, dikey vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Yani fazla gelir elde edenlerden fazla vergi tahsil edilecektir.

Artan oranlı vergilemenin etkinliği, tarifedeki dilim sayısı, dilim artış oranı, uzunluğu ve yüksekliği gibi etkenlere göre değişmektedir. Artan oranlı tarife yapısı gereği, matrah farkı ve oran farkı dolayısıyla yumuşak ve dik olarak isimlendirilir. Tarife içerisindeki en yüksek matrah ile en düşük matrah arasındaki farka *uzunluk farkı*, en yüksek vergi oranı ile en düşük vergi oranı arasındaki farka da *yükseklik farkı* denir. Yükseklik farkının fazla olması tarifenin, dik bir yapıda olduğunu göstermektedir. Uzunluk farkının ise yüksek olması tarifenin yumuşak yapıda olduğuna işaret etmektedir.

Devlet gelir dağılımında adaleti sağlama adına yüksek gelir elde edenlerden fazla vergi almayı amaçlıyorsa, artan oranlı tarifede dilim sayısını artırıp, vergi oranlarını artırması gerekmektedir. Oranlar arasındaki artışın fazla olması ise, gelir sahipleri açısından olumsuzluk yaratması dolayısıyla vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi eğilimlerini artırır. Bu bakımdan artan oranlılık uygun düzeyde belirlenmelidir.

Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergi, artan oranlı tarifeye göre tahsil edilmektedir. Artan oranlı tarife uygulanırken dikkat edilmesi gereken husus, tarife artış hızıdır. Ülkemizde gelir vergisi oranları % 15, 20, 27, 35 şeklinde artmaktadır, son iki dilimin hızlı artış göstermesi yüksek miktarda gelir elde edenlerin yüksek oranda vergilendirilmesi anlamına gelmesi dolayısıyla gelir dağılımı açısından olumlu etki yaratmaktadır. Buna karşılık, ilk dilimin % 15'ten başlaması düşük gelirli grupların ellerindeki kullanılabilir geliri azaltacağı için bu gruplar açısından

olumsuzluk teşkil etmektedir. Vergi adaletinin sağlanması, vergi oranlarının optimal düzeyde tutulmasıyla gerçekleşecektir.

**Tablo 2.6-2017 Yılı Gelir Vergisi Oranları**

13.000 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5,350 TL), fazlası	% 27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası	% 35

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr>

Ülke ekonomisinin gelire ihtiyaç duyduğu göz önünde tutulursa artan oranlı vergilemenin uygulanması hazine açısından yararlı olacaktır. Artan oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsiz bir yapı göstermektedir. Bu adaletsizliğin giderilmesi amacıyla devlet artan oranlı vergilerle yüksek gelirli aleyhine, düşük gelirli lehine gelir dağılımına müdahalede bulunmalıdır (Şentürk, 2005: 18). Artan oranlı tarife lehine bir başka görüş ise, eksik rekabet koşullarının mevcut olması halinde, ekonomik denge klasiklerin söyledikleri gibi kendiliğinden gerçekleşmeyebilir. Böyle durumlarda ortaya çıkmış olan dengesizliğin giderilmesi gerekir. Bunu gerçekleştirecek olan mekanizmalardan biri de, artan oranlı vergilerdir (Mutluer vd, 2013: 209).

Liberal görüşü savunanlara göre piyasa mekanizması sayesinde gelir esasen kendiliğinden adil bir şekilde dağıtıldığı için, artan oranlı vergilere gerek yoktur. Bu itibarla vergi tarafsız olmalı yani, piyasada kendiliğinden meydana gelen gelir dağılımını değiştirmemelidir. Oysaki; artan oranlılık verginin tarafsızlığını müdahaleciliğe dönüştürmektedir. Bu da liberallere göre iktisat kurallarına aykırıdır (Şentürk, 2008: 56). Artan oranlı vergi tarifesi ile tarafsız vergileme arasında ilişki kuran klasik görüşe göre verginin tarafsız olması gerektiğini, vergiler yolu ile ekonomiye müdahale edilmesinin doğru olmadığını ve müdahalenin piyasada var olan dengeyi bozacağını ifade etmiştir. Bu bakımdan klasik görüşe taraftar olanlara göre, artan oranlı tarifeler gelir dağılımını değiştirir ve bunun sonucunda da ekonomide var olan doğal dengeyi bozar (Mutluer vd, 2013: 209).

Artan oranlı vergileme, vergi matrahındaki artışa paralel olarak oranın da artmasını ifade eder. Yabancı sermayeye ihtiyaç duyan ülke olarak artan oranlı vergilemenin çok kazananlardan çok vergi alınmasını hedeflemesi yabancı sermayenin

ülkeye duyduğu hevesi azaltabilir. Karlılığı gözeten özel sektör yabancı sermaye, yatırım yapacak olduğu ülkede ilk olarak hukuk ve vergi sistemini incelemektedir. Yatırımın pozitif geri dönüşü olacağı yapılacak analizlerde belirlenmesi, sermayenin ülkeye kanalize olması için en önemli kriterdir. Buna karşılık artan oranlı vergi sisteminin varlığı yatırım yapmayı planlayan yabancı sermayenin temkinli davranmasına sebep olabilir.

Artan oranlı vergi tarifelerinin, düşük gelir gruplarının çalışma arzusu üzerinde negatif etkisi vardır. Bu etki özellikle düşük gelir gruplarında ikame etkisinin, gelir etkisinden daha yüksek bir düzeyde gerçekleşmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Sancar ve Şentürk, 2012: 8). Artan oranlı vergileme, gelirinin artmasına bağlı olarak artan oranlı bir şekilde vergi yükünü artırması dolayısıyla kişilerin elindeki harcanabilir geliri azaltmaktadır. Bu da çok gelir elde edenin cezalandırılması düşüncesini uyandırmaktadır. Böylece kişilerin kazançlarını artırma girişimlerine ket vurmaktadır. Sonuç olarak artan oranlı vergileme kişilerin harcama, yatırım, tasarruf kararları üzerinde etkili olması dolayısıyla tarafsız vergileme ilkesine aykırılık teşkil ettiği görüşü mevcuttur.

Artan oranlı vergi tarifeleri; sınıf usulü artan oranlı tarife, dilim usulü artan oranlı tarife ve gizli artan oranlı tarife olmak üzere incelenmektedir.

#### 2.2.4.2.1. Sınıf Usulü Artan Oranlı Tarife

Vergi oranı, matrahtaki değişime bağlı olarak kendisine karşılık gelen matrahın tümüne uygulanır. Başka bir deyişle, vergi konusu olan gelirin tabi olduğu dilimin yükselmesi halinde, tüm matraha uygulanacak oran da yükselmekte, sınıf değişikçe matrahın geneline uygulanacak vergi oranı da yükselmektedir (Akdoğan, 2014: 247).

**Tablo 2.7-Sınıf Usulü Artan Oranlı Tarife**

<b>Matrah</b>	<b>Oran (%)</b>
5.000 TL'ye kadar	10
10.000 TL'ye kadar	15
20.000 TL'ye kadar	20
30.000 TL'ye kadar	30

Tablo 2.7’de görüldüğü üzere 5.000 TL matrahı olan bir mükellef % 10 vergi oranı üzerinden 500 TL vergi ödeyecektir. Mükellefin geliri 5.001 TL dahi olsa % 15 üzerinden vergi hesaplanacaktır. Mükellefin geliri 19.500 TL olduğunda % 15 üzerinden hesaplama yapılarak 2.925 TL vergi ödemesi gerekirken 20.500 TL geliri olsa % 20 oran üzerinden 4.100 TL vergi ödemesi gerekecektir. Örnek incelendiğinde matrahtaki 1.000 TL’lik artış vergide 1.175 TL’lik vergi artışına sebep olduğu görülmektedir. Sınıf usulü artan oranlılık örnekten de anlaşılacağı üzere vergi yükünde hızlı artışa sebep olmakla beraber vergi adaleti açısından olumlu değildir.

#### **2.2.4.2.2. Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife**

Dilim usulü artan oranlılıkta, matrah; tarifinin öngördüğü dilimlere bölümlenmekte, her dilim için ayrı bir vergi oranının uygulanması yoluna gidilmektedir (Akdoğan, 2014: 248). Türkiye’de gelir vergisinde kullanılan dilim usulü artan oranlılıkta, sınıf usulü artan oranlılıktan farklı olarak vergi oranı tüm matraha uygulanmayıp belirlenen dilime karşılık geldiği kadarki orana göre hesaplama yapılır.

Sınıf usulü artan oranlılığın sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilen dilim usulü artan oranlılık ile az kazananın az, fazla kazananın fazla vergi alınmasını sağlayarak dikey adaletin sağlanmasını gerçekleştirmektedir.

Tablo 2.8’e dayalı olarak örneklendirilecek olursa, 8.000 TL geliri olan mükellef dilim usulü artan oranlılık esasınca öncelikle 8.000 TL’nin 5.000 TL’ye karşılık gelen % 10’luk dilime göre 500 TL ve geriye kalan 3.000 TL’lik kısım için de % 15 üzerinden hesaplanan 450 TL eklenerek toplamda 950 TL vergi hesaplanmaktadır. Buna karşılık aynı matraha sınıf usulü artan oranlı tarife yapısı uygulansaydı, 8.000 TL’nin tamamı % 15’lik oran üzerinden hesaplanacaktı ve ortaya çıkan vergi miktarı 1.200 TL olacaktı. Her iki örnek karşılaştırıldığında dilim usulü artan oranlı tarifinin, sınıf usulü artan oranlı tarifeye nazaran mükellef lehine olduğu gözlenmektedir.

**Tablo 2.8-Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife**

Matrah	Oran (%)
5.000 TL'ye kadar	10
5.001 – 10.000 TL'ye kadar	15
10.001 – 20.000 TL'ye kadar	20
20.001 – 30.000 TL'ye kadar	30

### 2.2.4.2.3. Gizli Artan Oranlı Tarife

Gizli artan oranlılık, aslında düz oranlı tarifeden matrahlardan eşit oranda indirim yapılması dolayısıyla artan oranlı tarifeye dönüşmesi durumudur. Başka bir deyişle, gizli artan oranlılık bir tarife şekli olmaktan çok, eşit oranlı bir vergi uygulaması üzerinde vergi indiriminin etkisini dikkate alan bir yaklaşımı yansıtmaktadır (Akdoğan, 2014: 252).

**Tablo 2.9-Gizli Artan Oranlı Tarife**

Gelir	İndirim	Matrah	Oran	Vergi Miktarı	Gelire Göre Oran
4.000	2.000	2.000	% 10	200	% 5
6.000	2.000	4.000	% 10	400	% 7
10.000	2.000	8.000	% 10	800	% 8
14.000	2.000	12.000	% 10	1.200	% 8,6

Tablo 2.9 incelendiğinde gelirden aynı miktarda yapılan indirimin mükellefler arası vergi yüklerinin farklılaştığı görülmektedir. Her gelir düzeyinde uygulanan 2000 TL'lik bir götürü indirim uygulaması, uygulanan oran düz olmasına rağmen, mükelleflerin vergi yükünü fiili, olarak tersine artan oranlı hale getirmektedir. Yani az kazananın çok, çok kazananın çok vergi alınması sonucu ortaya çıkmaktadır.

### 2.2.4.3. Azalan Oranlı Tarife

Azalan oranlı tarife, vergi matrahının yükselmesine karşılık vergi oranının düştüğü tarife tipidir (Pehlivan, 2009: 112). Bu tarife uygulaması artan oranlı vergi tarifesinin ters halidir. Azalan oranlı tarife iki şekilde ortaya çıkmaktadır; matrah ile birlikte vergi oranının da düşmesi diğeri ise, matrahın yükselmesine rağmen vergi oranının düşmesidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA ÖDEME GÜCÜNÜ KAVRAMA UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ: AYDIN İLİ ÖZELİNDE AMPİRİK ARAŞTIRMA

#### I. TÜRKİYE'DE 2006-2015 DÖNEMİ VERGİ GELİRLERİNİN

##### ANALİZİ

Ekonomik sınıflandırma kriteri açısından bakıldığında Türkiye'de gelir, harcama ve servet üzerinden vergi alındığı görülmektedir. Bu üç vergi unsurunun özelliği ödeme gücünün göstergesi niteliğinde olmasıdır. Buradan hareketle, Türkiye'de vergi sisteminin anayasal düzeyde kabul edilen mali güce göre vergilendirme prensibine uygun olarak sistematize edildiğini söyleyebiliriz.

Yapısal açıdan bakıldığında Türk vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergi unsurlarına yer verildiği de söylenebilir. Vergi yapısı kavramı ile literatürde vergilerin dolaylı ve dolaysız olma kriterleri anlatılmak istenir (Ay ve Talaşlı, 2008: 137). Türk vergi sistemi içerisinde dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı incelendiğinde dolaylı vergilerin daha fazla yer kapladığı görülmektedir. Vergi adaletini zedeler nitelikteki mevcut durum gelişmekte olan ülkelerin genel özelliği sayılabilir. Buna bağlı olarak, mali sistem içerisinde dolaylı vergilere ya da dolaysız vergilerden hangisine ağırlık verileceği hususunda uygulanacak politikaların önceliği belirleyici olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere göre bütçe açıkları fazladır aynı zamanda yapılacak olan yatırımlar için devletin fon ihtiyacı artmaktadır. Mevcut ve ileride ortaya çıkabilecek ihtiyaçları karşılamak için gelir dağılımında adaleti negatif etkileyen dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisindeki payı artış göstermiştir.

2006-2015 döneminde dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerindeki değişim Tablo 3.1 ve Tablo 3.2 yardımıyla ortaya koyulabilir. Tablo 3.1'de 2006-2015 yılları arası bütçe gelir gerçekleştirmeleri açısından dolaylı ve dolaysız vergi kalemleri olarak verilmiştir. Genel itibarıyla vergi gelirleri olarak değerlendirildiğinde her yıl bir önceki yıla göre artış gözlenmiştir. Tablodaki yıllara bakıldığında en fazla artışın 2015 ile 2014 yıllarında olduğu göze çarpmaktadır. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin her yıl bir öncekine göre artmasının yanında, kendi içerisinde de gelir

vergisinden elde edilen vergi miktarı kurumlar vergisinden elde edilen vergi miktarından fazladır. Dolaylı vergi kapsamında değerlendirilen dahilde alınan mal-hizmet vergileri en fazla paya sahip vergi kalemidir. Tabloya bakıldığında 2002 yılında mevzuata eklenen ÖTV, daha eskiye dayanan KDV'yi pay olarak geçmiş bulunmaktadır. Buradan ÖTV kapsamındaki içeriklerin geniş tutulduğu sonucunu çıkarılabilmektedir.

Tablo 3.2'de vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı incelendiğinde dolaylı vergilerin, dolaysız vergilerden görece üstünlüğü göze çarpmaktadır. Dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin GSYH içerisindeki payı 7,1-8,6 bandına iken, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin payı ise 5,3-6,1 bandında değişmektedir.

Tablo 3.3'te 2006-2015 yılları gelir gerçekleştirmelerinin bütçedeki payları verilmiştir. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler en fazla 26,2'ye kadar yükselirken dahilde alınan mal ve hizmet vergileri 2010 yılında 36,1'e yükselmiştir. Sanayileşmiş ülkelerin ve gelişmekte olan ülkelerin verilerine dayanılarak yapılan araştırmalar sonucunda; sanayileşmiş ülkelerde toplanan gelir vergilerinin, gelişmekte olan ülke tüketim vergilerine oranla iki kat fazla olduğu hesaplanmıştır (Ay ve Talashlı, 2008: 143). Gelişmekte olan ülkelerin en belirgin özelliklerinden olan mevcut durum vergi adaletinin negatif etkiler niteliktedir. Vergi adaletini sağlayacak durum bunun tam tersidir. Dolaylı vergilerin payının yüksek olması problemi, aslında dar gelirli kesimi etkilemektedir. Çünkü talep esnekliği düşük olan dar gelirli kesimin tüketim yapmama ihtimali düşüktür. Yüksek gelirli kesim açısından durumun böyle olmaması vergi yükünün dar gelirli kesim üzerinde kalması sonucunu kaçınılmaz kılmaktadır.

Gelir vergisi ile kurumlar vergisi kendi içerisinde karşılaştırıldığında, gelir vergisinin bütçedeki payı % 18'e kadar yükselmişken, kurumlar vergisinin payı % 9 düzeyinde kalmıştır. Mevcut durum Türkiye'de çalışan kişi sayısının fazla olmasının yanında, ülke ekonomisinin henüz kurumsallaşma sürecini tamamlayamamış olduğunun ispatı niteliğindedir.

Tablo 3.4'de 2006-2015 yılları vergi gelirlerindeki artış oranları verilmiştir. Belirlenen yıllar içerisinde sadece Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Kurumlar Vergisinde eksiye düşme olmuştur,



diğer tüm vergi kalemleri bir önceki yıla göre artış göstermiştir. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ile dahilde alınan mal ve hizmet vergileri istikrarlı olmasa da artan seyir izlemişlerdir.

Vergi sistemlerinin temel hedefi, devletin kamu harcamalarını finanse etmesinin yanı sıra, iktisadi etkinliği bozmayan (etkinlik sağlamaya yardımcı olan), vergi adaleti ve gelir dağılımı problemi yaratmayan, iktisadi büyümeyi engellemekten çok teşvik eden, basit, anlaşılır ve etkin bir yapıya sahip olmasıdır (TÜSİAD, 2012: 13). Mali sistem içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin konumu değerlendirildiğinde ise, gelişmekte olan ülkelerde finansman ihtiyacı fazladır. Ülkenin sermaye birikimini sağlaması, umulan gelişmişlik seviyesine erişmesinde yaşanacak gecikmeler, yapılması planlanan yatırımlar için gerekli olan mali fonu sağlamanın yolu dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden fazla olmasıdır. Gelişmiş ekonomilerde ise bunun tam tersi durum gözlenmektedir. Belirli refah düzeyine ulaşan ülkede mükelleflerin ödeme gücünü olumsuz etkilemeyecek şekilde mali sistem dizayn edilmektedir.

Dolaylı vergilerin ağırlıklı olarak tercih edilmesini gerektiren başlıca sebeplerden; tahsilinde maliyetin düşük olması, mükellef tabanının geniş olması, mali anestezi olarak adlandırılan vergi ödeyicilerinin vergiye karşı tepkilerinin yüksek olmaması bir başka etkidir. Fiili mükellefler mal/hizmetin fiyatının içerisinde ne kadarlık bir vergi yansıtıldığını bilmeksizin ödemeyi yaparlar. Mükelleflerin yüksek vergi yükü, vergi oranlarının fazlalığı gibi saiklerle vergiden kaçma/kaçınma yoluna gitmektedirler. Dolaylı vergilerin etkin kullanılması sonucu, paranın kaynağı belli olmasa dahi bir şekilde harcama kanalına dahil edilmesi yoluyla kayıt altına girer ve vergilendirilmiş olur.

Dolaylı vergilerin etkin kullanılmasını gerektirecek etkenlere rağmen bir ülkedeki vergi sisteminin ne kadar sosyal amacı göz önünde bulundurduğunu anlamak için dolaylı-dolaysız vergilerin dağılımına bakmak fikir verecektir. Anayasamızın 73. maddesinin ikinci fıkrasında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” ifadesiyle güvence altına alınmış olan “*maliye politikasının sosyal amacı*” çerçevesinde dolaylı vergilerin optimal seviyenin üzerinde kullanılması vergisel adaleti zedeler niteliktedir.

Bir ülkedeki vergilerin adaletli ve dengeli dağılımı söz konusu ise dolaylı ve dolaysız vergilerin toplanan vergiler içindeki payı önem arz etmektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 106). Dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisinde payının artması devletin gelir diliminde artışa meydan vermesi karşısında, gelir durumu düşük olanlar üzerinde vergisel yük oluşturmaktadır. Vergi adaletinin uygulanmadığını düşünen kişilerde devletin yaptığı/yapacağı faaliyetlere karşı bakışı önyargılıdır. Fakat adaletli ve ödeme gücünü esas alan vergi politikaları uygulandığında kişiler devlete karşı olumlu bir tutum sergilemelerinin yanında vergi ödemeye gönüllü uyum göstermeleriyle devletin vergi toplama maliyeti de düşük olacaktır.

Mükellefler üzerine yüklenecek vergi yükünün adil bir şekilde paylaşılması için devlet, ne kadar vergi alınacağını belirlerken kişinin şahsi ve ailevi durumunu göz önünde bulundurarak karar vermelidir. Bu noktada vergilemede adaletin sağlanması için ödeme gücünün belirlenmesinde yararlanılacak araçlardan; en az geçim düzeyi, ayırma ilkesi, muafiyet, istisna ve indirim son olarak da tarifeler önem kazanmaktadır. Ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan araçlar, vergi yükünün adaletli şekilde nasıl dağıtılabileceğinin tespitini yapmaya yönelik kullanılır. Dolaylı vergilerin vergi sisteminde yüksek paya sahip olması, ödeme gücüne ulaşmada kullanılacak araçların etkinliğini olumsuz etkileyecektir. Asgari geçim indirimi, sadece dolaysız vergi olan gelir vergisinde uygulanmaktadır. Çünkü sadece dolaysız vergide mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları göz önünde bulundurulurken vergileme yapılır. Dolaylı vergilerde ise vergileme, objektif bakış açısıyla yapılmaktadır. Mükelleflerin özel durumları göz önünde bulundurulmaz, bu da vergilemede adaletin gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır. Ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan bir diğer araç olan ayırma ilkesi, emekten elde edilen gelirin sermayeden elde edilen kazançta göre daha az vergilendirilmesini savunmaktadır. Emek lehine vergilemenin, vergilemede ödeme gücünün belirlenmesinde etkin olacağını savunan görüşün uygulanması için dolaylı vergilerin sistemde ağırlığının azaltılması gerekmektedir. Dolaylı vergilerde gelirin kaynağına inilmemesi dolayısıyla emek ya da sermaye gelirin vergilendirilmesi şeklinde bir ayırım yapılamaz bu da vergilemede adaletin sağlanması engeller.

**Tablo 3.1-2006-2015 Yılları Gelir Gerçekleşmeleri**

(Bin TL)	GERÇEKLEŞME									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Vergi Gelirleri</b>	137.480.292	152.835.111	168.108.960	172.440.423	210.560.388	253.809.179	278.780.848	326.169.164	352.514.457	407.474.654
<b>Gelir Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>40.140.687</b>	<b>48.198.187</b>	<b>54.935.030</b>	<b>56.468.694</b>	<b>61.317.113</b>	<b>75.799.871</b>	<b>85.510.933</b>	<b>92.748.508</b>	<b>106.206.636</b>	<b>119.141.186</b>
Gelir Vergisi	28.982.977	34.447.311	38.029.985	38.445.864	40.392.222	48.807.078	56.493.510	63.760.750	73.901.525	85.753.179
Kurumlar Vergisi	11.157.710	13.750.876	16.905.045	18.022.830	20.924.891	26.992.793	29.017.423	28.987.758	32.305.111	33.388.007
<b>Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>3.117.182</b>	<b>3.645.438</b>	<b>4.088.064</b>	<b>4.663.977</b>	<b>5.248.607</b>	<b>6.257.008</b>	<b>7.009.128</b>	<b>7.693.098</b>	<b>8.215.085</b>	<b>9.383.805</b>
<b>Dahilde Mal-Hizmet Vergileri</b>	<b>59.408.212</b>	<b>63.589.733</b>	<b>67.258.421</b>	<b>73.136.329</b>	<b>91.735.660</b>	<b>103.380.870</b>	<b>113.836.692</b>	<b>134.854.795</b>	<b>142.111.067</b>	<b>167.071.468</b>
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	15.911.290	16.793.065	16.804.601	20.852.820	26.325.142	29.956.675	31.572.064	37.995.279	38.121.444	46.423.969
Özel Tüketim Vergisi	36.926.175	39.110.505	41.831.723	43.619.794	57.285.121	64.188.786	71.705.544	85.461.561	91.095.043	105.902.496
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.624.254	3.149.146	3.695.158	4.003.091	3.570.534	4.288.351	5.470.706	6.160.170	7.486.521	9.171.600
Şans Oyunları Vergisi	368.763	326.500	376.164	395.833	434.109	528.064	615.504	692.341	768.167	842.177
Özel İletişim Vergisi	3.577.724	4.210.517	4.550.775	4.264.791	4.120.754	4.418.994	4.472.917	4.545.452	4.640.204	4.731.654
Damga Vergisi	3.148.694	3.642.047	3.945.061	4.169.006	5.082.749	6.464.418	7.360.478	9.415.830	10.324.610	12.043.299
<b>Uluslararası Tic Muamele Vergileri</b>	<b>27.562.843</b>	<b>28.970.328</b>	<b>32.781.443</b>	<b>28.651.405</b>	<b>39.527.583</b>	<b>53.451.637</b>	<b>55.310.438</b>	<b>68.269.134</b>	<b>71.143.779</b>	<b>82.866.541</b>
<b>Harçlar</b>	<b>3.958.239</b>	<b>4.743.577</b>	<b>5.050.209</b>	<b>4.755.033</b>	<b>7.033.501</b>	<b>8.343.814</b>	<b>9.674.683</b>	<b>12.947.970</b>	<b>14.510.664</b>	<b>16.965.786</b>

**Kaynak:** <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2015.html>

Tablo 3.2-2006-2015 Gelir Gerçekleşmelerinin GSYH Payları

(%)	GSYH PAYLARI %									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Vergi Gelirleri</b>	18,1	18,1	17,7	18,1	19,2	19,6	19,7	20,8	20,2	20,9
<b>Gelir - Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>5,3</b>	<b>5,7</b>	<b>5,8</b>	<b>5,9</b>	<b>5,6</b>	<b>5,8</b>	<b>6,0</b>	<b>5,9</b>	<b>6,1</b>	<b>6,1</b>
Gelir Vergisi	3,8	4,1	4,0	4,0	3,7	3,8	4,0	4,1	4,2	4,4
Kurumlar Vergisi	1,5	1,6	1,8	1,9	1,9	2,1	2,0	1,8	1,8	1,7
<b>Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>
<b>Dahilde Mal-Hizmet Vergileri</b>	<b>7,8</b>	<b>7,5</b>	<b>7,1</b>	<b>7,7</b>	<b>8,3</b>	<b>8,0</b>	<b>8,0</b>	<b>8,6</b>	<b>8,1</b>	<b>8,6</b>
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	2,1	2,0	1,8	2,2	2,4	2,3	2,2	2,4	2,2	2,4
Özel Tüketim Vergisi	4,9	4,6	4,4	4,6	5,2	4,9	5,1	5,5	5,2	5,4
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5
Şans Oyunları Vergisi	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Özel İletişim Vergisi	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2
Damga Vergisi	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6
<b>Uluslararası Ticari Muamele Vergileri</b>	<b>3,6</b>	<b>3,4</b>	<b>3,4</b>	<b>3,0</b>	<b>3,6</b>	<b>4,1</b>	<b>3,9</b>	<b>4,4</b>	<b>4,1</b>	<b>4,2</b>
<b>Harçlar</b>	<b>0,5</b>	<b>0,6</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,6</b>	<b>0,6</b>	<b>0,7</b>	<b>0,8</b>	<b>0,8</b>	<b>0,9</b>

**Kaynak:** <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2015.html>

**Tablo 3.3-2006-2015 Gelir Gerçekleşmelerinin Bütçe Payları**

(%)	BÜTÇE PAYLARI %									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Vergi Gelirleri</b>	79,2	80,3	80,2	80,0	82,8	85,5	83,9	83,7	82,9	84,3
<b>Gelir - Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>23,1</b>	<b>25,3</b>	<b>26,2</b>	<b>26,2</b>	<b>24,1</b>	<b>25,5</b>	<b>25,7</b>	<b>23,8</b>	<b>25,0</b>	<b>24,6</b>
Gelir Vergisi	16,7	18,1	18,1	17,8	15,9	16,4	17,0	16,4	17,4	17,7
Kurumlar Vergisi	6,4	7,2	8,1	8,4	8,2	9,1	8,7	7,4	7,6	6,9
<b>Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>1,8</b>	<b>1,9</b>	<b>2,0</b>	<b>2,2</b>	<b>2,1</b>	<b>2,1</b>	<b>2,1</b>	<b>2,0</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>
<b>Dahilde Mal-Hizmet Vergileri</b>	<b>34,2</b>	<b>33,4</b>	<b>32,1</b>	<b>33,9</b>	<b>36,1</b>	<b>34,8</b>	<b>34,2</b>	<b>34,6</b>	<b>33,4</b>	<b>34,6</b>
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	9,2	8,8	8,0	9,7	10,4	10,1	9,5	9,8	9,0	9,6
Özel Tüketim Vergisi	21,3	20,5	20,0	20,2	22,5	21,6	21,6	21,9	21,4	21,9
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1,5	1,7	1,8	1,9	1,4	1,4	1,6	1,6	1,8	1,9
Şans Oyunları Vergisi	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Özel İletişim Vergisi	2,1	2,2	2,2	2,0	1,6	1,5	1,3	1,2	1,1	1,0
Damga Vergisi	1,8	1,9	1,9	1,9	2,0	2,2	2,2	2,4	2,4	2,5
<b>Uluslararası Tic Muamele Vergileri</b>	<b>15,9</b>	<b>15,2</b>	<b>15,6</b>	<b>13,3</b>	<b>15,5</b>	<b>18,0</b>	<b>16,6</b>	<b>17,5</b>	<b>16,7</b>	<b>17,1</b>
<b>Harçlar</b>	<b>2,3</b>	<b>2,5</b>	<b>2,4</b>	<b>2,2</b>	<b>2,8</b>	<b>2,8</b>	<b>2,9</b>	<b>3,3</b>	<b>3,4</b>	<b>3,5</b>

**Kaynak:** <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2015.html>

**Tablo 3.4-2006-2015 Gelir Gerçekleşmelerinin Artış Oranları**

(%)	ARTIŞ ORANLARI %								
	2007/2006	2008/2007	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014
<b>Vergi Gelirleri</b>	<b>11,2</b>	<b>10,0</b>	<b>2,6</b>	<b>22,1</b>	<b>20,5</b>	<b>9,8</b>	<b>17,0</b>	<b>8,1</b>	<b>15,6</b>
<b>Gelir - Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>20,1</b>	<b>14,0</b>	<b>2,8</b>	<b>8,6</b>	<b>23,6</b>	<b>12,8</b>	<b>8,5</b>	<b>14,5</b>	<b>12,2</b>
Gelir Vergisi	18,9	10,4	1,1	5,1	20,8	15,7	12,9	15,9	16,0
Kurumlar Vergisi	23,2	22,9	6,6	16,1	29,0	7,5	-0,1	11,4	3,4
<b>Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>16,9</b>	<b>12,1</b>	<b>14,1</b>	<b>12,5</b>	<b>19,2</b>	<b>12,0</b>	<b>9,8</b>	<b>6,8</b>	<b>14,2</b>
<b>Dahilde Mal-Hizmet Vergileri</b>	<b>7,0</b>	<b>5,8</b>	<b>8,7</b>	<b>25,4</b>	<b>12,7</b>	<b>10,1</b>	<b>18,5</b>	<b>5,4</b>	<b>17,6</b>
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	5,5	0,1	24,1	26,2	13,8	5,4	20,3	0,3	21,8
Özel Tüketim Vergisi	5,9	7,0	4,3	31,3	12,1	11,7	19,2	6,6	16,3
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	20,0	17,3	8,3	-10,8	20,1	27,6	12,6	21,5	22,5
Şans Oyunları Vergisi	-11,5	15,2	5,2	9,7	21,6	16,6	12,5	11,0	9,6
Özel İletişim Vergisi	17,7	8,1	-6,3	-3,4	7,2	1,2	1,6	2,1	2,0
Damga Vergisi	15,7	8,3	5,7	21,9	27,2	13,9	27,9	9,7	16,6
<b>Uluslararası Tic Muamele Vergileri</b>	<b>5,1</b>	<b>13,2</b>	<b>-12,6</b>	<b>38,0</b>	<b>35,2</b>	<b>3,5</b>	<b>23,4</b>	<b>4,2</b>	<b>16,5</b>
<b>Harçlar</b>	<b>19,8</b>	<b>6,5</b>	<b>-5,8</b>	<b>47,9</b>	<b>18,6</b>	<b>16,0</b>	<b>33,8</b>	<b>12,1</b>	<b>16,9</b>

**Kaynak:** <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2015.html>

## **II. VERGİ ÖDEME GÜCÜ ARAÇLARININ KULLANIMI ETKİNLİĞİNİN AYDIN İLİ ÖZELİNDE ARAŞTIRILMASI**

### **1. Literatür Taraması**

Vergilemede adaletin belirlenmesi hususunda literatür incelendiğinde genel olarak fayda ve ödeme gücü ilkelerinin karşılaştırılarak birbiri arasındaki farklılıklar ve üstünlükler üzerinde durulduğu görülmektedir. Konu ile ilgili dikkat çeken çalışmaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Budak (2006) çalışmasında mali güç, kavramsal ve tanımsal olarak incelenmekle birlikte yakın kavramlarıyla karşılaştırmaya tabi tutulmuştur. Vergilerin kimlerden hangi ölçülere göre alınacağı dönemin iktisatçıları ve Merkantilistler, Fizyokratlar, Kameralistler, Klasikler ve Keynesyenler gibi fikir akımlarınca incelenerek verginin mali güce göre alınması sonucuna varılmıştır. Çalışmada, uluslararası düzeydeki belge ve bildirgelerdeki vergi düzenlemeleri içerisindeki mali güç ilkesinin yeri ve önemi belirlenerek aynı zamanda Türk tarihinde 1876 Anayasasından bugüne oluşturulan anayasalarda mali güç kavramına yer verildiği tespit edilmiştir.

Şentürk (2006) çalışmasında, vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkelerinden olan vergi adaleti karşısında artan ve düz oranlı vergileri incelemiştir. Uygulama itibariyle artan oranlı vergilerin düz oranlı vergilere göre vergi adaletini sağlamada üstün olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mercan (2006) çalışmasında, vergi adaleti kavramının içeriği, vergileme sürecinin faktörlerinden olan vergiyi doğuran olay, verginin matrahı ve tarifeler üzerinde durmuştur. Türk vergi sistemi; gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin vergi adaleti açısından incelenmesi yanında vergi yönetimi, vergi denetimi konuları da analiz edilmiştir. Aynı zamanda kayıt dışı ekonominin önlenmesine vurgu yapılan çalışmada vergi bilincinin oluşturulması yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Şentürk (2008) çalışmasında, öncelikle vergilemede fayda ilkesi üzerinde durmuştur. Vergiler kamusal malların fiyatı olarak kabul edilerek piyasa sistemine benzer bir yapı üzerinde yoğunlaşmıştır. Günümüzde fayda ilkesine dayalı bir

vergilemenin mümkün olup olamayacağını tartışmıştır, aynı zamanda bu tartışmada Türk vergi sistemi tüm vergiler açısından değerlendirilmiş ve sistemin fayda ilkesinden ziyade ödeme gücüne dayalı bir yapıya sahip olduğu vurgulanmıştır.

Yereli ve Ata (2011) çalışmalarında, adil bir vergileme ilkesiyle olması gerekenin gelir ve servet eşitliğinin yaratılmasının ötesinde bireysel özgürlüklerin de önünün açılması olduğu bunun için de faydalanma ilkesinin benimsenmesi üzerinde durulmasına karşın, faydası bölünmeyen malların nasıl vergilendirileceği sorunu fayda ilkesinin tek başına yeterli olamayacağı sonucunu ortaya çıkarmıştır. Buna bağlı olarak fayda ilkesi ile ödeme gücü ilkesinin birlikte kullanılmasının gerekliliği savunulmuştur.

Sancar ve Şentürk (2012) çalışmalarında vergi ödeme gücüne ulaşma yöntemlerinden; asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi ve ayırma kuramı araçları arasından artan oranlı vergi uygulaması üzerinde yoğunlaşmıştır. Çalışma kapsamında artan oranlı vergi tarifesinin mali açıdan yaratmış olduğu olumsuzluklar üzerinde durulmuştur. Türk vergi sisteminde gerçekleştirilecek düz oranlı vergi reformu çerçevesinde ne gibi değişikliklerin yapılabileceği belirtilerek mali sistemimizde artan oranlı vergi yerine düz oranlı verginin etkin olması gerektiği yönünde öneride bulunmuştur.

Çalışma sonucunda, Türk vergi sisteminin bir bütün olarak ele alınarak çağın değerleri ve anayasada yer alan vergilendirmede yasallık ve eşitlik ilkeleri bağlamında düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği üzerinde durularak, mükelleflerin eşit bir şekilde vergilendirilmesinin tek ölçütünün yine anayasanın 73. maddesinde yer alan mali güç ilkesinin olduğu vurgulanmıştır.

## **2. Veri ve Yöntem Hakkında**

Çalışmada, Aydın ilinde vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücü ilkesinin rolü hakkında vatandaşların görüşlerinin ölçülmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın yapıldığı Aydın ili nüfusu 2016 yılı için 1.068.260 kişi olarak belirlenmiştir. Tablo 3.5'te görüldüğü gibi ilin nüfusu son 10 yılda bir önceki yıla göre artış göstermiştir. Aynı zamanda kilometrekareye düşen insan sayısı olarak nüfus yoğunluğu da her geçen yıl bir önceki yıla nispeten artış göstermiştir.



**Tablo 3.5-Aydın İli 2007-2016 Yılları Arası Nüfus ve Nüfus Yoğunluğu**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Nüfus</b>	946.971	965.500	979.155	989.862	999.163	1.006.541	1.020.957	1.041.979	1.053.506	1.068.260
<b>Nüfus Yoğunluğu</b>	121	123	125	126	127	128	130	133	134	136

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>

Tablo 3.6'ya göre ise nüfus artış hızı düzensiz durumdadır. En yüksek artışın 2012-2013 ile 2013-2014 dönemi arasında 6,2 oranında artış gözlenmiştir.

**Tablo 3.6-Aydın İli 2007-2016 Yılları Arası Yıllık Nüfus Artış Hızı**

	2007/2008	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
<b>Artış Hızı</b>	19,4	14,0	10,9	9,4	7,4	14,2	20,4	11,0	13,9

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>

Çalışmada ilgili grupların algılarını ölçmek için 300 adet anket uygulanmıştır. Anket 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılanlarla ilgili demografik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise vergilemede adaletin sağlanmasında kullanılan ayırma ilkesi, muafiyet ve istisna, tarifeler ve en az geçim düzeyi ile ilgili sorular sorulmuştur. Bu ifadeler Beşli Likert Ölçeği ile değerlendirilmiştir. 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum'u temsil etmektedir. Kullanılan veriler SPSS 23 istatistik paket programında analiz edilmiştir.

### 3. Araştırmanın Bulguları Hakkında

#### 3.1. Demografik Özellikler

Aydın ili özelinde yapılan anket çalışmasında, ankete katılım sağlayan kitleyi tanımak adına; cinsiyet dağılımı, yaş aralığı, çalışma durumu, eğitim düzeyi ve aylık gelir düzeyini belirleyen sorular yöneltildi.

Ankete katılanların demografik özellikleri Tablo 3.7'de belirtilmiştir. Ankete katılan 300 kişinin 209'u erkek, 91'i kadınlardan oluşmaktadır. Genel toplam içerisindeki paylarına bakıldığında katılımcıların % 70'i erkeklerden, % 30'u kadınlardan oluşmaktadır.

**Tablo 3.7-Demografik İfadelerin Dağılımı**

CİNSİYET DAĞILIMI		Sıklık	%
	Kadın	91	30
Erkek	209	70	
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>	
YAŞ ARALIĞI	18-24	39	13,0
	25-35	102	34,0
	36-45	81	27,0
	46-55	58	19,3
	56 ve üzeri	20	6,7
	<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>
ÇALIŞMA DURUMU	Kendi Özel İşim	37	12,3
	Bir İşverene Bağlı	128	42,7
	Kamu Çalışanı	76	25,3
	Emekli	38	12,7
	İşsiz	21	7,0
	<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>
EĞİTİM DÜZEYİ	İlkokul	25	8,3
	Lise	84	28,0
	Ön Lisans	50	16,7
	Lisans	123	41,0
	<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>
AYLIK ORTALAMA GELİR	1000 TL'nin Altında	40	13,3
	1000-2500 TL	159	53,0
	2501-4000 TL	85	28,3
	4001-5500 TL	3	1,0
	5501-7000 TL	5	1,7
	7001 ve üzeri	8	2,7
	<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100,0</b>

**Kaynak:** SPSS 23 Programı yardımıyla tarafımızdan üretilmiştir.

Ankete katılanların yaş aralığını gösteren Tablo 3.7'ye bakıldığında genel itibariyle dengeli bir dağılımın olmasıyla beraber 25-35 yaş grubunun % 34,0 ile diğerlerinden fazla olduğu gözlenmektedir. 18-24 yaş grubundaki genç nüfus aralığının katılımcı sayısı % 13,0 iken 36-45 yaş grubunda olan katılımcı sayısı % 27,0 iken 46-55 yaş grubunda olan katılımcı sayısı % 19,3 iken 56 ve üzeri yaş grubunda olan katılımcı sayısı % 6,7'dir.

Ankete katılanların hangi sektörde çalıştıklarını belirlemek için; kendi özel işim, bir işverene bağlı, kamu çalışanı, emekli ve işsiz olmak üzere beş farklı genel iş koluna verilen cevaplara bakıldığında, % 42,7 bir işverene bağlı olarak çalışanlar en fazla paya sahiptir. Bunu % 25,3 kamu çalışanı, % 12,7 emekli, % 12,3 kendi özel işim ve % 7 ile işsiz takip etmektedir.

Ankete katılanların eğitim yönünden özellikleri Tablo 3.7'de gösterilmiştir. Tablo 3.7 incelendiğinde, ankete katılanların % 41'i lisans mezunudur. Bunu % 28 lise, % 16,7 ön lisans öğrenimi, % 8,3 ile ilkokul ve % 6 yüksek lisans öğrenimi takip etmektedir. Ankete katılanların % 63,7 gibi yüksek bir oranının üniversite mezunu olması ankete verilen cevapların niteliği açısından olumlu görüş sunmaktadır.

Ankete katılanların aylık gelir düzeyleri Tablo 3.7'de belirtilmiştir. Buna göre, katılım sağlayanların % 53'ü yani en az yarısı 1000-2500 TL arası gelir elde etmektedir. Bunu % 28,3 ile 2501-4000 TL, % 13,3 1000 TL altı gelir elde edenler oluşturmaktadır. Genel toplam içerisinde en az peye sahip olanlar da % 2,7 7001 ve üzeri, % 1,7 5501-7000 TL ve % 1 4001-5500 TL gelir elde edenlerdir.

### **3.2. Güvenilirlik Analizi**

Güvenilirlik, bir test ya da ankette yer alan ifadelerin birbiri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derecede yansıttığını ifade etmektedir. Dolayısıyla Güvenilirlik, elde edilen ölçümler üzerinden yorum ve analizler için temel oluşturur. Güvenilirlik analizi, ölçmede kullanılan ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir. SPSS uygulaması ile farklı güvenilirlik ölçümleri yapmak mümkündür (Kalaycı, 2010: 404).

Çalışmada katılımcılara uygulanan ölçeğin güvenilirliği Cronbach'ın alfa ( $\alpha$ ) katsayısı ile ölçülmüştür. Bu yöntem ağırlıklı standart değişim ortalaması olup ölçekteki soruların varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile elde edilir. Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında olup ölçeğin güvenilirliği şu şekilde yorumlanır:

- $0.00 \leq \alpha < 0.40$  ise ölçek güvenilir değil,
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$  ise ölçeğin güvenilirliği düşük,
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$  ise ölçek oldukça güvenilir,
- $0.80 \leq \alpha < 1.00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir (Kalaycı, 2010: 405).

Buna göre Aydın İli vergi mükelleflerine uygulanan ölçekte alfa katsayısı ( $\alpha$ ) 0,714 çıkmıştır. Referans aralıklarına bakıldığında ölçeğimizin oldukça güvenilir kabul edilen sınırlar içinde olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.8-Güvenilirlik İstatistiği**

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,714	,718	23

**Kaynak:** SPSS 23 Programından üretilmiştir.

### 3.3. Tanımlayıcı İstatistikler

Ödeme gücü ilkesinin, vergilemede adaletin sağlanmasında rolü algısını ölçmeye yönelik 25 adet ifadenin ankete katılanlar tarafından verilen cevapların aritmetik ortalaması ve verilen cevapların sıklık derecesi Tablo 3.9'da gösterilmiştir.

Ankette beşli Likert ölçeği kullanıldığından ortalamanın 1'e yaklaşması ifadeye katılmadığını, 5'e yaklaşması ifadeye katılım sağlandığı ve 3 civarında olması da kararsızlık durumunu temsil etmektedir. İfadelerin ortalamaları incelendiğinde, en düşük ortalamaların 1,9 ile 12. ifadeye ve 2,0 ile 24. ifadeye ait olduğu görülmektedir. Buradan hareketle, katılımcılar 1,9 ortalamaya sahip olan "*Herkesten aynı miktarda vergi alınmalıdır.*" (12. ifade) ifadesine katılmadıkları anlaşılmaktadır. Diğer bir söyleyişle toplum bireysel açıdan farklılaştırılmış bir vergilemeyi tercih etmektedir. Bu sonucu, toplumda eşitliğin adalet olarak algılanmadığı biçiminde de yorumlamak mümkündür. "*Türkiye'de adil bir vergileme yapılmaktadır.*"(24. ifade) 2,0 ortalama ile en düşük değeri almıştır. Bu sonuç

toplumun Türkiye’de adil bir vergileme yapılmadığı düşüncesine sahip olduğu biçimde yorumlanabilir. Tablo 3.10 incelendiğinde toplumun % 73,7 oranında adil bir vergileme yapıldığına inanmadığı görülmektedir. *“Türkiye’de adil bir vergileme yapılmaktadır.”* (24. ifade) 2,0 ortalamayla bu yargımızı desteklemektedir. Şöyle ki, ödeme gücüne göre vergilemenin vergilemede adaletin sağlanmasında önemli olduğuna yönelik teorik açıdan güçlü bir destek vardır. Vergi ödeme gücünü dikkate almayan bir vergilemenin adil bir vergilemeye imkan sağlamayacağı kabul edilmektedir. *“Türkiye’de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.”* ifadesine 2,2 ortalamayla katılım sağlanmamış olması, toplumun adil bir vergileme yapılmadığı fikrine sahip olduğunun bir başka göstergesi olarak değerlendirilebilir.

En yüksek ortalamaya sahip ifadelerin ise 4,0 ortalama ile 5, 11, 13 ve 18. ifadeleri olduğu görülmektedir. *“İşçi, işverene göre daha zahmetli gelir elde ettiği için daha düşük oranda vergilendirilmelidir.”* (5. ifade) toplum gelirin elde edilme biçimine bağlı vergilendirme tercihini ortaya koymaktadır. Yukarıda 12. ifade için de vurgulandığı gibi 5. ifade de farklılaştırılmış bir vergi yapısının tercih edildiğini ortaya koymaktadır. *“Gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmı vergi dışında tutulmalıdır.”* (11. ifade), *“Türkiye’de gelir düzeyi düşük olanlardan daha az vergi alınmalıdır.”* (13. ifade), *“Emek geliri elde edenler sermaye geliri elde edenlerden daha az vergi ödemelidir.”* (18. ifade) ifadelerini destekler nitelikte katılım sağlanmıştır. Bu ifadelerin ortak özelliği toplumun farklılaştırılmış vergileme hakkındaki algısını ortaya çıkarmayı amaçlamasıdır. Toplumun bu ifadelere 4,0 ortalamayla katılım sağlaması farklılaştırılmış bir vergi yapısının toplum tarafından tercih edildiği yargısını güçlendirmektedir.

Vergilemede adaletin farklılaştırılmış vergi yapısına bağlı olduğuna inandığını ortaya koymaktadır. *“Vergilemede ayrıcalıkların dengeli biçimde uygulanması vergilemede adaleti sağlar.”* (22 İfade), *“Gelir düzeyi arttıkça, artan oranda vergi ödenmesi vergi adaletini sağlar.”* (2. ifade), *“Muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi adaletini bozar.”* (4. ifade), ifadelerine toplumun 3,7 ve 3,8 oralarında katılım sağlama eğiliminde olduğu görülmektedir. Burada her üç ifade de farklılaştırılmış vergilemenin vergilemede adalete uygun olduğu düşüncesini ortaya koyarken, 4. ifade farklılaştırmanın boyutuna dikkat çekmektedir. Vergilemede farklılaştırma unsurları olan muafiyet, istisna ve indirimlerde aşırıya kaçmanın

adaleti sağlamak yerine adaletsizliklere neden olacağı düşüncesini ortaya koymaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanmasında birtakım araçlardan yararlanılır. Bunlar; “ayırma ilkesi uygulaması”, “en az geçim düzeyi uygulaması”, “muafiyet, istisna, indirim uygulamaları” ve “tarife yapısı” olarak bilinmektedir. Bu araçların uygulanmasına ilişkin toplumsal algı ölçümü yapılmış olup, gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Türkiye’de adil bir vergileme yapılmadığı algısının demografik özellikler açısından analizini Tablo 3.10’dan hareketle yapabiliriz. Eğitim düzeyi açısından bakıldığında eğitim düzeyi arttıkça vergi adaletine ilişkin hassasiyetin arttığı söylenebilir. Yüksek lisans düzeyinde katılanların % 72,2’si, ön lisans ve lisans düzeyinde ise sırasıyla % 54 ve % 52,8 oranlarında Türkiye’de adil bir vergileme yapıldığı yargısına kesinlikle katılmadığını ifade ederken, sırasıyla % 16,7; % 16,0 ve % 28,5 oranlarında da katılmadıklarını beyan etmektedir. Eğitim düzeyi ve adil bir vergileme yapılmadığı algısı arasındaki pozitif ilişkiyi vergi bilincinin eğitim düzeyi ile arttığı biçiminde yorumlayabiliriz.

Cinsiyet açısından bakıldığında ise erkek ve kadınların % 73,7 (50,7 + 23) oranında vergilemede adaletin olmadığını düşündükleri gözlenmektedir. Bu sonuç kadın ve erkeklerin vergilemede adalet algısının farklılaşmadığını göstermektedir.

Ankete katılanların vergilemede adalet algısı çalışma durumuna göre de fazla farklılık göstermemektedir. Ancak, bu analizde dikkat çekici iki nokta bulunmaktadır. İlki, kendi özel işinde çalışanların vergilemede adaletin olmadığı düşüncesinin daha güçlü olduğudur. Kendi özel işinde çalışanlar % 81,1 oranında adil bir vergileme yapılmadığı algısına sahiptir. Dikkat çeken ikinci nokta ise adil bir vergileme yapıldığını düşünenler arasındaki farklılıktır. Ankete katılanların % 10’u adil bir vergileme yapıldığı algısına sahip olup, bu algının oluşmasında emeklilerin etkisinin yüksek olduğu gözlenmektedir. Emeklilerin % 26,3’ü Türkiye’de adil bir vergileme yapıldığı algısına sahip olduğu gözlenmektedir.

Ankete katılanların gelir düzeyi arttıkça adil bir vergileme yapılmadığı algısının da arttığı görülmektedir. En üst gelir grubunun % 100’ü adil bir vergileme yapılmadığını düşünürken, en alt gelir grubunun ise % 72,5’i adil bir vergileme

yapılmadığı algısına sahiptir. Adil bir vergileme yapıldığını düşünen % 10'luk kesim içinde orta ve orta üstü gelir gruplarının belirleyici olduğu söylenebilir.

Vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücü ilkesi benimsenmektedir. Çalışmada ödeme gücüne uygun bir vergileme yapılıp yapılmadığı algısı "*Türkiye'de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.*" ifadesiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Ankete katılanların % 67'sinin ödeme gücüne uygun bir vergileme yapılmadığı algısına sahip olduğu Tablo 3.11'den görülmektedir. Bu algının demografik özellikler açısından değerlendirmesini Tablo 3.11 yardımıyla yapabiliriz. Üst gelir gruplarının adil bir vergileme yapılmadığı algısının çok yüksek olduğu gözlenmektedir. Bu algının yüksek çıkmasında üst gelir gruplarında vergilemede ödeme gücünü dikkate alınmadığı algısının belirleyici olduğu ifade edilebilir. En üst gelir grubunun % 87,5'inin ödeme gücüne duyarlı bir vergileme yapılmadığını düşündüğü ve kalan % 12,5'lik kısmının da kararsız olduğu gözlenmektedir. Bu kesim ödeme gücüne uygun bir vergileme yapıldığı yargısına hiçbir biçimde katılmamaktadır.

Ankete katılanların % 17,7'si ödeme gücüne duyarlı bir vergileme yapıldığı algısına sahip olup bu algının oluşmasında orta üst gelir grubunun belirleyici olduğu söylenebilir. Bu grubun % 63,3'ü vergilemede ödeme gücüne dikkat edildiği fikrine sahip olduğu gözlenmektedir.

Çalışma grupları ve cinsiyet dağılımı açılarından ödeme gücüne duyarlı bir vergileme yapılıp yapılmadığı algısında özel bir durum gözlenmemektedir. Her alt grubun konuya ilişkin algısı yaklaşık aynı düzeyde olup, genel eğilim ödeme gücüne duyarlı bir vergileme yapılmadığı yönündedir.

**Tablo 3.9-Tanımlayıcı İstatistikler**

İFADE		1	2	3	4	5	Ortalama
Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.	Sıklık	36	30	25	97	112	3,7
	%	12	10	9	32	37	
Gelir düzeyi arttıkça, artan oranda vergi ödenmesi vergi adaletini sağlar.	Sıklık	37	25	12	112	114	3,8
	%	12	8	5	37	38	
Gelirin belirli bir miktarından vergi alınmazsa vergi ödeme isteği artar.	Sıklık	46	67	42	91	54	3,1
	%	15	22	14	30	19	
Muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi adaletini bozar.	Sıklık	25	40	32	105	98	3,7
	%	8	13	11	35	33	
İşçi, işverene göre daha zahmetli gelir elde ettiği için daha düşük oranda vergilendirilmelidir.	Sıklık	27	26	15	76	156	4,0
	%	9	9	5	25	52	
Aynı gelir düzeyine sahip olanlar, aynı miktarda vergi ödemektedir.	Sıklık	68	69	39	78	46	2,9
	%	23	23	13	26	15	
Emek lehine vergileme, vergi adaletini artırır.	Sıklık	31	30	43	103	93	3,7
	%	11	10	14	34	31	
Muafiyet ve istisna ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlar.	Sıklık	25	40	32	105	98	3,0
	%	8	13	11	35	33	
Gelir arttıkça daha yüksek oranda vergi ödenmesinin adil olacağını düşünüyorum.	Sıklık	30	43	20	103	104	3,7
	%	10	14	7	34	35	
Her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alınması vergi adaletini sağlar.	Sıklık	91	70	25	69	45	2,7
	%	30	23	8	24	15	
Gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmı vergi dışında tutulmalıdır.	Sıklık	30	25	20	76	149	4,0
	%	10	8	7	25	50	
Herkesten aynı miktarda vergi alınmalıdır.	Sıklık	160	80	11	24	25	1,9
	%	53	27	4	8	8	
Türkiye’de gelir düzeyi düşük olanlardan daha az vergi alınmalıdır.	Sıklık	29	21	10	87	153	4,0
	%	10	7	3	29	51	
Türkiye’de zenginler yüksek oranda vergi ödemektedir.	Sıklık	115	80	38	38	29	2,3
	%	39	26	13	12	10	
Türkiye’de aynı gelir seviyesine sahip kişilere aynı düzeyde muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi ayrıcalıkları sağlanmaktadır.	Sıklık	63	83	58	51	45	2,8
	%	21	28	19	17	15	
Benimle aynı yaşam standardına sahip olanlar ile kendimi karşılaştırdığımda onlarla aynı vergi ayrıcalıklarına sahip olduğumu düşünüyorum.	Sıklık	65	89	65	47	34	2,7
	%	22	30	22	16	10	



Muafiyet ve istisnalar aynı gelir düzeyinde olanların farklı vergi ödemesine neden olur.	Sıklık	26	31	53	128	62	3,6
	%	9	10	18	43	20	
Emek geliri elde edenler sermaye geliri elde edenlerden daha az vergi ödemelidir.	Sıklık	24	21	22	103	130	4,0
	%	8	7	7	34	44	
Gelirin belirli bir düzeyi vergi dışı bırakılmalıdır.	Sıklık	42	31	35	104	88	3,6
	%	14	10	12	34	30	
Herkes vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmektedir.	Sıklık	75	56	36	69	64	3,0
	%	26	19	12	23	21	
Ücretlilerin, eşin çalışma durumu ve çocuk sayısına göre farklı vergilendirilmesi vergi adaleti açısından doğru bir uygulamadır.	Sıklık	30	31	34	113	92	3,7
	%	10	11	11	37	31	
Vergilemede ayrıcalıkların dengeli biçimde uygulanması vergilemede adaleti sağlar.	Sıklık	30	22	35	119	94	3,8
	%	10	7	12	40	31	
Vergi aslı ve/veya cezalarına yönelik aflar vergilemede adaleti olumlu yönde etkiler.	Sıklık	90	69	60	47	34	2,6
	%	30	23	20	16	11	
Türkiye’de adil bir vergileme yapılmaktadır.	Sıklık	152	69	32	17	30	2,0
	%	51	23	10	6	10	
Türkiye’de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.	Sıklık	119	82	43	21	35	2,2
	%	40	27	14	7	12	

1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım

4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum

**Kaynak:** SPSS 23 Programından üretilmiştir.

Tablo 3.10-“Türkiye’de adil bir vergileme yapılmaktadır.” İfadesinin Demografik Analizi %

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Eğitim düzeyi?	Yüksek Lisans	72,2	16,7	5,6	5,6		100,0
	Lisans	52,8	28,5	9,8	5,7	3,3	100,0
	Ön Lisans	54,0	16,0	18,0	2,0	10,0	100,0
	Lise	47,6	21,4	8,3	7,1	15,5	100,0
	İlkokul	28,0	20,0	12,0	8,0	32,0	100,0
<b>Toplam</b>		50,7	23,0	10,7	5,7	10,0	100,0
Cinsiyetiniz?	Erkek	54,1	19,6	10,0	5,3	11,0	100,0
	Kadın	42,9	30,8	12,1	6,6	7,7	100,0
<b>Toplam</b>		50,7	23,0	10,7	5,7	10,0	100,0
Çalışma durumunuz?	İşsiz	66,7	19,0	4,8	4,8	4,8	100,0
	Emekli	36,8	28,9	7,9		26,3	100,0
	Kamu çalışanı	52,6	22,4	14,5	2,6	7,9	100,0
	Bir işverene bağlı	50,0	21,1	12,5	9,4	7,0	100,0
	Kendi özel işim	54,1	27,0	2,7	5,4	10,8	100,0
<b>Toplam</b>		50,7	23,0	10,7	5,7	10,0	100,0
Aylık ortalama gelir (TL)	7001 ve üzeri	75,0	25,0				100,0
	5501-7000 TL	60,0	20,0			20,0	100,0
	4001-5500 TL		33,3		33,3	33,3	100,0
	2501-4000 TL	55,3	24,7	9,4	5,9	4,7	100,0
	1000-2500 TL	47,2	22,6	13,2	3,8	13,2	100,0
	1000 TL'nin Altında	52,5	20,0	7,5	12,5	7,5	100,0
<b>Toplam</b>		50,7	23,0	10,7	5,7	10,0	100,0

Tablo 3.11-“Türkiye’de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.” ifadesinin Demografik Analizi %

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Eğitim düzeyi?	Yüksek Lisans	38,9	44,4	11,1	5,6		100,0
	Lisans	39,0	33,3	14,6	6,5	6,5	100,0
	Ön Lisans	50,0	20,0	14,0	4,0	12,0	100,0
	Lise	40,5	21,4	15,5	8,3	14,3	100,0
	İlkokul	20,0	20,0	12,0	12,0	36,0	100,0
<b>Toplam</b>		39,7	27,3	14,3	7,0	11,7	100,0
Cinsiyetiniz?	Erkek	45,0	23,9	12,4	6,2	12,4	100,0
	Kadın	27,5	35,2	18,7	8,8	9,9	100,0
<b>Toplam</b>		39,7	27,3	14,3	7,0	11,7	100,0
Çalışma durumunuz?	İşsiz	47,6	23,8	14,3	9,5	4,8	100,0
	Emekli	39,5	23,7	10,5	7,9	18,4	100,0
	Kamu çalışanı	35,5	38,2	15,8	2,6	7,9	100,0
	Bir işverene bağlı	42,2	19,5	16,4	8,6	13,3	100,0
	Kendi özel işim	35,1	37,8	8,1	8,1	10,8	100,0
<b>Toplam</b>		39,7	27,3	14,3	7,0	11,7	100,0
Aylık ortalama gelir (TL)	7001 ve üzeri	25,0	62,5	12,5			100,0
	5501-7000 TL	60,0	20,0		20,0		100,0
	4001-5500 TL		66,7		33,3		100,0
	2501-4000 TL	48,2	31,8	11,8	3,5	4,7	100,0
	1000-2500 TL	37,1	24,5	13,8	7,5	17,0	100,0
	1000 TL'nin Altında	35,0	20,0	25,0	10,0	10,0	100,0
<b>Toplam</b>		39,7	27,3	14,3	7,0	11,7	100,0

### 3.4. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçların Uygulanmasına İlişkin Mükellef Algısı

Vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan “ayırma ilkesi uygulaması”, “en az geçim düzeyi uygulaması”, “muafiyet, istisna, indirim uygulamaları” ve “tarife yapısı” araçlarının kullanımına ilişkin toplumun algısı ölçülmeye çalışılmıştır. Her bir unsur için belirlenen ifadelerle verilen cevaplarla yapılan ölçüm sonuçlarına ilişkin değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir. Zikredilen her bir araç bir faktör olarak alınmış ve bu faktörleri açıklama gücü olan ifadelerin ortalamaları üzerinden analizler yapılmıştır.

#### 3.4.1. Mükellefin Ayırma İlkesi Uygulamasına İlişkin Algısı

Ayırma ilkesi, vergilemede adaletin sağlanmasında gelirin hangi kaynaktan elde edildiğiyle ilgilenmektedir. Gelirin elde edilmesindeki güçlüğün dikkate alınarak vergilendirilmesi gerektiğinden hareket etmektedir. Ankette mükelleflerin ayırma ilkesine ilişkin yaklaşımlarını belirlemek amacıyla ifadeler yöneltilmişlerdir. Bu ifadelerle 3,7 ve 4,0 düzeyinde ortalamalarla katılım sağlandığı gözlenmektedir. Bu sonuç, ankete katılanların emek lehine ayırıcı uygulamaları vergilemede adalet açısından yararlı olacağını düşündükleri biçiminde yorumlanabilir. Katılımcıların demografik özellikleri açısından ifadeler özelinde hazırlanan Tablo 3.12 ve Tablo 3.13 numaralı tablolardan hareketle daha ayrıntılı analizler yapılabilir.

*“Sermaye gelirleri emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.”* ifadesi özelinde hazırlanan Tablo 3.12 incelendiğinde katılımcıların ifadeye 3,7 ortalama ile kararsızlıkla katılım arasında bir tutum sergilediği gözlenmektedir. Cinsiyet özelinde bakıldığında erkeklerin ifadeye katılım eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde erkeklerin ifadeye katılım oranı 0,49 iken, kadınların oranı ise 0,20 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından ifadeye verilen cevaplar değerlendirildiğinde eğitim düzeyi arttıkça ifadeye katılım eğiliminin de arttığı gözlenmektedir. Burada dikkat çeken ve genel değerlendirmemizi güçlendiren nokta yüksek lisans düzeyinde net biçimde ifadeye katılım sergilenmiş olmasının gözlenmesidir.

Hatırlanacağı gibi ayırma ilkesi, emeğin sermayeye oranla daha düşük oranda vergilendirilmesini benimsemekteydi. *“Sermaye gelirleri emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.”* çalışma durumu açısından değerlendirildiğinde bağımlı çalışanların bu ifadeye yüksek oranda katılım sağladığı gözlenmektedir. Özel işinde çalışanların toplam 0,06’sı ifadeye katılım eğilimi gösterirken işverene bağlı çalışanların 0,31’i, (kamu çalışanları ile birlikte değerlendirildiğinde 0,50) emeğin daha düşük oranda vergilendirilmesini istediği gözlenmektedir. Burada dikkat çeken nokta işverene bağlı çalışanların özel işinde çalışanlara nazaran emeğin sermayeye göre daha düşük oranda vergilendirilmesi fikrine katılmamış olmalarıdır. İlgili oranlar bağımlı çalışanlarda 0,08 iken (kamu çalışanları ile birlikte değerlendirildiğinde 0,13), özel işinde çalışanlarda 0,06 düzeyindedir.

*“Sermaye gelirleri emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.”* ifadesi aylık ortalama gelir açısından değerlendirildiğinde alt orta gelir gruplarının emek lehine vergilemenin doğru olacağına inandıkları gözlenmektedir. Alt orta gelir grubunun çoğunluğunun bağımlı çalışanlardan oluştuğu dikkate alındığında bu sonuç doğaldır. Burada dikkat çeken nokta orta üst gelir grubunun ankete ve bu ifadeye katılımının düşük kalmış olmasıdır. Ayrıca, en üst gelir grubunun bu ifadeye düşük oranda da olsa katılım sağlamış olması da dikkat çeken bir nokta olarak değerlendirilebilir. Bu son sonuç, azalan fayda ilkesinden hareket eden artan oranlı vergileme fikrini zayıf biçimde desteklediği şeklinde yorumlanabilir. Toplam katılımcılar içinde 0,03’lük paya sahip olan en üst gelir grubunun 0,02 oranında emek lehine vergilemeye evet diyecek biçimde yaklaşması gelirin marjinal faydasının azalmasından kaynaklandığı biçiminde yorumlanabilir.

*“İşçi, işverene göre daha zahmetli gelir elde ettiği için daha düşük oranda vergilendirilmelidir.”* ifadesi özelinde hazırlanan Tablo 3.12 incelendiğinde katılımcıların ifadeye 4,0 ortalamaıyla katılım sağladığı gözlenmektedir. Bu ifadenin bir önceki ifadeden farkı emek lehine vergileme fikrinin gerekçesiyle ilgili olmasıdır. İfadeye katılım sağlanıyor olması ayırma ilkesinin gerekçesinin ankete katılanlar açısından genel kabul görmesidir. Demografik açılardan şunlar söylenebilir. Ankete katılanlar 0,77 oranında, işçinin işverene oranla daha zahmetli biçimde gelir elde ettiği için işçinin daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği fikrini, güçlü biçimde benimsediği gözlenmektedir. Bir önceki ifadede olduğu gibi bu ifadeye de erkeklerin katılımı kadınlara göre oldukça güçlüdür.

Eğitim düzeyi açısından değerlendirildiğinde ankete cevap verenlerin 0,25 oranında katılım, 0,51 oranında kesinlikle katılıyorum, toplamda ise 0,76 oranında katılım yönünde irade açıkladıkları gözlenmektedir. Katılım iradesinin eğitim düzeyi ile orantılı olduğu gözlenmektedir. Diğer bir söyleyişle eğitim düzeyi yükseldikçe ifadeye katılım eğilimi de artmaktadır. Çalışma durumu açısından değerlendirildiğinde, bağımlı çalışanların net biçimde çalışanların işverene oranla daha zor koşullarda gelir elde ettiği ve düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği algısına sahip olduğu görülmektedir. Özel işinde çalışanlar bu konuda net bir tavır sergilememektedir. 0,07 oranında katılım sergilerken, 0,05 oranında da ifadeye katılmamaktadır. Kamu çalışanları ve emeklilerin de emek gelirinin daha zor koşullarda elde edildiği fikrine sahip oldukları gözlenmektedir. Emeklilerin büyük oranda bağımlı çalışma karşılığı emekli olduğu düşünüldüğünde çıkan sonucun fazla şaşırtıcı olmadığı söylenebilir. Gelir düzeyi açısından bakıldığında her gelir düzeyinde emeğin daha zor koşullarda gelir elde ettiği algısının hakim olduğu söylenebilir. Özellikle alt orta gelir düzeyindekilerin ifadeye katılımı oldukça yüksek görünmektedir.

Tablo 3.13’de “*Emek lehine vergileme, vergi adaletini artırır.*” ifadesine ilişkin verilen cevaplar demografik özellikler bazında verilmiştir. Tablo 3.13’den hareketle tüm katılanların 3,7 ortalamaıyla bu emek lehine vergilemenin vergi adaletini artıracığına yönelik zayıf bir katılım sağladığı söylenebilir. Cinsiyet açısından bakıldığında, katılanların “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” ifadelerinin toplamı olarak 0,65 oranında ifadeye katılım beyan ettikleri görülmektedir. Bu algının oluşmasında erkeklerin algısı kadınların algısından daha belirleyici olduğu söylenebilir. Toplam katılımcıların yaklaşık 0,70’ini oluşturan erkeklerin 0,45’i emek lehine vergilemenin vergi adaletini artıracığı inancına sahip olduğu gözlenmektedir. Buna karşılık kadınların bu ifadeye katılımı oranı 0,20 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından bakıldığında, diğer ifadelerde de olduğu gibi, emek lehine vergileme algısının, eğitim düzeyi yükseldikçe, güçlendiği gözlenmektedir. Çalışma durumu açısından bakıldığında ise ağırlıklı olarak bağımlı çalışanlar olmakla birlikte, tüm çalışma gruplarının ifadeye net biçimde katılım yönünde algıya sahip olduğu gözlenmektedir. Aylık ortalama gelir kriteri açısından

bakıldığında alt orta gelir düzeyinin emek lehine vergileme taraftarı olduğu gözlenmektedir.

Ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanmasında ayırma ilkesine yaklaşımı belirleme amacıyla “*Ücretlilerin, eşin çalışma durumu ve çocuk sayısına göre farklı vergilendirilmesi vergi adaleti açısından doğru bir uygulamadır.*” ifadesinden yararlanılmıştır. Bu ifade Türkiye’de ayırma ilkesine ilişkin politika uygulamasına ilişkindir. Bu ifadeye ilişkin cevaplar demografik özellikler açısından Tablo 3.13’de gösterilmiştir. Katılımcılar ifadeye 3,7 ortalamaıyla zayıf bir katılım sağlamaktadır. Bu ifadeye ilişkin dikkat çekici nokta her kriter açısından kararsızların oranının diğer ifadelerdeki kararsızlara göre daha fazla olmasıdır. Cinsiyet açısından en yüksek kararsızlık oranı 0,08 ile erkeklere ait olup, aylık ortalama gelir kriteri açısından ise en yüksek kararsızlığın 0,06 oranıyla alt orta gelir grubuna ait olduğu gözlenmektedir. Dikkat çeken bir diğer nokta ise kararsızlık oranının eğitim düzeyi ile ters orantılılık göstermesidir. Eğitim düzeyi arttıkça kararsızların oranı da artmaktadır. İlkokul düzeyindekilerin konuya ilişkin kararsızlığı 0,017 düzeyinde ve lisans düzeyinde bu oran 0,037 olarak gözlenmektedir. Bu farklılık, ankete katılanların ayırma ilkesine ilişkin uygulamalar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları biçiminde yorumlanabilir.

Tablo 3.12-Mükellefin Ayırma İkesi Uygulamasına İlişkin Algısı 1 (%)

Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir. (İfade Ortalama: 3,7)

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	0,02	0,10	0,01	0,05	0,01	0,05		0,04	0,04	0,02	0,02	0,00	0,00	0,07	0,04			0,01
Katılmıyorum	0,03	0,07	0,02	0,02	0,03	0,03	0,00	0,02	0,04	0,03	0,01		0,01	0,04	0,04	0,00		0,00
Kararsızım	0,05	0,04	0,01	0,04	0,02	0,02	0,00	0,01	0,04	0,02	0,00	0,02	0,02	0,04	0,02			
Katılıyorum	0,11	0,21	0,02	0,09	0,04	0,14	0,02	0,02	0,16	0,08	0,04	0,02	0,05	0,18	0,08	0,00	0,00	0,01
Kesinlikle Katılıyorum	0,09	0,28	0,02	0,08	0,07	0,16	0,03	0,04	0,15	0,11	0,05	0,03	0,04	0,19	0,11	0,00	0,01	0,01
Toplam	30,30	69,70	0,08	0,28	0,17	0,41	0,06	0,12	0,43	0,25	0,13	7,00	13,30	53,00	28,30	1,00	0,02	2,70

İşçi, işverene göre daha zahmetli gelir elde ettiği için daha düşük oranda vergilendirilmelidir. (İfade Ortalama: 4.0)

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	2,3	6,7	2,3	2,0	1,0	3,7		2,3	2,7	2,3	1,3	0,3	1,0	4,0	3,3			0,7
Katılmıyorum	2,0	6,7	0,3	2,3	1,0	4,3	0,7	2,3	3,0	2,3	0,7	0,3	0,7	3,7	3,7	0,3		0,3
Kararsızım	1,0	4,0	0,7	1,7	1,0	1,7		1,0	2,3	1,3	0,3		0,3	3,0	1,7			
Katılıyorum	9,0	16,3	3,7	6,3	3,7	9,7	2,0	2,0	11,0	6,7	4,7	1,0	2,7	13,0	7,7	0,3	1,0	0,7
Kesinlikle Katılıyorum	16,0	36,0	1,3	15,7	10,0	21,7	3,3	4,7	23,7	12,7	5,7	5,3	8,7	29,3	12,0	0,3	0,7	1,0
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7



Tablo 3.13-Mükellefin Ayırma İkesi Uygulamasına İlişkin Algısı 2 (%)

Emek lehine vergileme, vergi adaletini artırır. (İfade Ortalama: 3,7)

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	0,03	0,07	0,02	0,04	0,02	0,03	0,00	0,02	0,05	0,03	0,01	0,00	0,01	0,06	0,03		0,00	0,00
Katılmıyorum	0,02	0,08	0,01	0,05	0,02	0,02	0,00	0,01	0,04	0,03	0,01	0,01	0,01	0,05	0,03	0,00	0,00	
Kararsızım	0,05	0,09	0,02	0,04	0,03	0,05	0,01	0,02	0,06	0,03	0,02	0,02	0,02	0,09	0,03			
Katılıyorum	0,13	0,21	0,02	0,08	0,05	0,17	0,02	0,03	0,15	0,09	0,05	0,03	0,05	0,15	0,11	0,01	0,01	0,02
Kesinlikle Katılıyorum	0,07	0,24	0,02	0,08	0,05	0,14	0,02	0,05	0,12	0,08	0,04	0,02	0,04	0,17	0,09		0,00	0,01
Toplam	30,30	69,70	0,08	0,28	0,17	0,41	0,06	0,12	0,43	0,25	0,13	7,00	13,30	53,00	28,30	1,00	0,02	2,70

Ücretlilerin, eşin çalışma durumu ve çocuk sayısına göre farklı vergilendirilmesi vergi adaleti açısından doğru bir uygulamadır. (İfade Ortalama: 3,7)

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	1,7	8,3	1,3	3,0	1,7	4,0		3,3	3,7	2,0	0,7	0,3	1,0	4,3	4,0			0,7
Katılmıyorum	4,0	6,3	1,0	4,3	2,3	2,3	0,3	1,0	4,3	2,7	2,0	0,3	0,7	6,3	3,0	0,3		
Kararsızım	3,7	7,7	1,7	2,7	2,3	3,7	1,0		4,7	4,3	1,7	0,7	2,0	6,0	3,0	0,3		
Katılıyorum	12,7	25,0	2,0	10,3	5,3	17,3	2,7	4,0	17,7	9,7	4,0	2,3	5,7	18,7	9,7	0,3	1,3	2,0
Kesinlikle Katılıyorum	8,3	22,3	2,3	7,7	5,0	13,7	2,0	4,0	12,3	6,7	4,3	3,3	4,0	17,7	8,7		0,3	
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

### 3.4.2. Mükelleflerin En Az Geçim Düzeyi Uygulamasına İlişkin Algısı

En az geçim düzeyi, kişilerin fizyolojik varlıklarını sürdürmeleri için önceden belirlenecek bir miktarın, vergileme dışında tutulmasıdır. Mükellefler açısından olumlu olan uygulama vergilemede adaletin sağlanmasında etkindir. Ankete katılanların en az geçim indirimi ile ilgili verdikleri cevapların sonuçları Tablo 3.14’de gösterilmiştir. Katılanların, “*Gelirin belirli bir miktarından vergi alınmazsa vergi ödeme isteği artar.*” ifadesine 3,1 ortalamaıyla cevap vermeleri bu konuda kararsız olduklarını göstermektedir. İfadeye cinsiyet özelinde bakıldığında erkeklerin ifadeye katılım eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde erkeklerin ifadeye katılım oranı % 34,6 iken, kadınların oranı ise % 13,7 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından ifadeye verilen cevaplar değerlendirildiğinde lisans düzeyinde ifadeye katılım eğiliminin de arttığı gözlenmektedir. Çalışma durumu ile birlikte değerlendirildiğinde katılımcıların % 49 oranında gelirin belli bir miktarından vergi alınmazsa vergi ödeme isteğinin artacağını düşünmektedir. Burada dikkat çeken nokta işverene bağlı olarak çalışanlar ile kamu çalışanlarının ifadeye toplamda % 41 oranında katılmış olmasıdır. Gerek işverene bağlı olarak çalışanlar gerekse kamu çalışanları stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Yani henüz kazançlarını elde etmeden vergileri işveren tarafından ödenmek üzere hesaplanıp kesilmektedir. İfadeye katılım oranının yüksek olması çalışanların stopaj usulü de olsa alınan vergiler nedeniyle vergi ödeme isteklerinin azaldığı yönünde yorumlanabilir. Aylık ortalama gelir açısından değerlendirildiğinde tüm gelir gruplarının gelirin belirli bir miktarından vergi alınmazsa vergi ödeme isteklerinin artacağına inandıkları gözlenmektedir.

Katılanlar, “*Gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmı vergi dışında tutulmalıdır.*” ifadesine 4,0 gibi yüksek bir ortalamaıyla katıldıklarını beyan etmişlerdir. Cinsiyet özelinde bakıldığında erkeklerin ifadeye katılım eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde erkeklerin ifadeye katılım oranı % 53 iken, kadınların oranı ise % 22 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından ifadeye verilen cevaplar değerlendirildiğinde eğitim düzeyi arttıkça ifadeye katılım eğiliminin de arttığı gözlenmektedir. İfade, çalışma durumu ile birlikte değerlendirildiğinde % 75’lik destek karşımıza çıkmaktadır. Ankete katılanların hemen hemen tamamına yakını

gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmın vergi dışında tutulması gerektiğini düşünmektedir. Aylık ortalama gelir açısından değerlendirildiğinde tüm gelir gruplarının gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmın vergi dışında tutulması gerekliliğine inandıkları gözlenmektedir.

Tablo 3.15’de “*Gelirin belirli bir düzeyi vergi dışı bırakılmalıdır.*” ifadesine ilişkin katılımcı cevapları demografik boyutuyla verilmiştir. Katılımcılar bu ifadeyi 3,6 ortalama ile zayıfta olsa destek sağlama yönde tercihte bulunmuşlardır. Cinsiyet özelinde bakıldığında erkeklerin ifadeye katılım eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde erkeklerin ifadeye katılım oranı % 42,7 iken, kadınların oranı ise % 21,3 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından ifadeye verilen cevaplar değerlendirildiğinde eğitim düzeyi arttıkça ifadeye katılım eğiliminin de arttığı gözlenmektedir. Çalışma durumu ile birlikte değerlendirildiğinde katılımcıların % 64 oranında gelirin belirli bir düzeyinin vergi dışı bırakılması gerektiğini düşünmektedir. Burada dikkat çeken nokta ankete katılan tüm çalışma gruplarında ifadeye yüksek oranda katılımın sağlanmış olmasıdır. Aylık ortalama gelir açısından değerlendirildiğinde tüm gelir gruplarının gelirin belirli bir düzeyinin vergi dışı bırakılması gerektiğine inandıkları gözlenmektedir.

Türk vergi sisteminde en az geçim düzeyi uygulaması yer almamaktadır. Oysa mükelleflerin bu konudaki beklentisinin yüksek olduğu söylenebilir. Ancak, gelirin belli bir kısmının vergi dışı bırakılmasının vergi ödeme istekliliğini artırıp artırmayacağı konusunda katılımcılar kararsız bir tutum sergilemektedir. Sistem içinde muafiyet ve istisna uygulamaları gibi vergilendirme dışı bırakılan gelir bulunabilmektedir. Ancak bu tür uygulamalar münferit olup, tüm mükellefleri kapsayacak ölçüde değildir. Oysa teorik açıdan “en az geçim düzeyi” uygulamasının her gelir grubundaki mükellefi, vergilemede genellik ilkesine uygun biçimde, kapsayacak şekilde uygulanması öngörülmektedir.

<b>Tablo 3.14-Mükelleflerin En Az Geçim Düzeyi Uygulamasına İlişkin Algısı 1 (%)</b>																		
<b>Gelirin belirli bir miktarından vergi alınmazsa vergi ödeme isteği artar. (İfade Ortalama: 3,1)</b>																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	4,0	11,3	1,7	4,7	3,0	6,0		3,3	6,3	4,3	1,0	0,3	2,0	7,0	6,3			
Katılmıyorum	8,7	13,7	1,3	6,7	4,0	8,3	2,0	2,0	9,3	5,3	2,3	3,3	4,3	12,0	5,0		0,7	0,3
Kararsızım	4,0	10,0	0,3	4,0	3,7	5,0	1,0	1,3	7,0	3,7	0,7	1,3	1,7	7,3	4,3			0,7
Katılıyorum	9,0	21,3	3,7	6,7	4,3	13,3	2,3	3,0	13,3	8,3	4,7	1,0	3,7	16,3	8,0	0,7	0,3	1,3
Kesinlikle Katılıyorum	4,7	13,3	1,3	6,0	1,7	8,3	0,7	2,7	6,7	3,7	4,0	1,0	1,7	10,3	4,7	0,3	0,7	0,3
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7
<b>Gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmı vergi dışında tutulmalıdır. (İfade Ortalama: 4,0)</b>																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	2,7	7,3	2,3	4,3	1,3	1,7	0,3	2,3	5,0	1,3	1,0	0,3	1,0	5,7	3,3			
Katılmıyorum	3,3	5,0	1,0	2,0	1,7	3,3	0,3	0,7	4,0	2,7	1,0		1,0	5,3	1,7			0,3
Kararsızım	2,3	4,3	0,3	0,7	1,0	4,0	0,7	0,7	2,7	2,7	0,7		0,7	3,3	2,3			0,3
Katılıyorum	9,7	15,7	2,0	7,7	4,3	10,0	1,3	2,3	11,0	7,7	3,0	1,3	3,3	11,3	8,3	0,3	1,0	1,0
Kesinlikle Katılıyorum	12,3	37,3	2,7	13,3	8,3	22,0	3,3	6,3	20,0	11,0	7,0	5,3	7,3	27,3	12,7	0,7	0,7	1,0
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

**Tablo 3.15-Mükelleflerin En Az Geçim Düzeyi Uygulamasına İlişkin Algısı 2 (%)****Gelirin belirli bir düzeyi vergi dışı bırakılmalıdır. (İfade Ortalama: 3,6)**

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	3,7	10,3	1,3	5,3	2,0	4,7	0,7	1,7	6,3	4,0	1,3	0,7	2,0	6,7	4,7	0,3		0,3
Katılmıyorum	2,3	8,0	1,0	3,0	1,0	4,7	0,7	1,0	3,3	4,3	1,3	0,3	0,7	5,3	3,7			0,7
Kararsızım	3,0	8,7	0,7	3,7	2,3	4,3	0,7	1,3	4,7	3,0	0,7	2,0	3,0	4,0	4,0		0,7	
Katılıyorum	15,0	19,7	2,3	9,7	4,0	15,3	3,3	2,7	16,3	9,3	4,3	2,0	5,3	18,0	9,0	0,7	0,7	1,0
Kesinlikle Katılıyorum	6,3	23,0	3,0	6,3	7,3	12,0	0,7	5,7	12,0	4,7	5,0	2,0	2,3	19,0	7,0		0,3	0,7
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

### 3.4.3. Mükelleflerin Muafiyet İstisna ve İndirim Uygulamalarına İlişkin Algısı

Ankete katılanların ödeme gücüne ulaşmada yararlanan araçlardan olan muafiyet ve istisna uygulamaları hakkındaki algılarının belirlenmesi amacıyla kullanılan ifadelere ilişkin görüşleri demografik açılardan aşağıdaki gibi yorumlanabilir. Çalışmada “*Muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi adaletini bozar.*” ifadesi ile ilgili yargıları sorulmuştur. Tablo 3.16’da gösterildiği gibi tüm katılımcılar 3,7 ortalama ile katılım yönü ağırlık kazanan bir kararsızlık göstermektedir. Erkeklerin, muafiyet ve istisnaların vergi adaletini bozacağı inancı kadınlara göre daha güçlü olduğu gözlenmektedir.

Eğitim düzeyi açısından bakıldığında lise ve lisans mezunlarının bu ifadeye katılımını belirlediği söylenebilir. Toplam katılanlar içindeki oranları sırasıyla % 28 ve % 41 oranıyla bu grup gelmekle birlikte, % 18,7 ve % 27,3 oranında üst düzeyde bir katılım yönünde tercihte bulunulduğu görülmektedir.

Çalışanlar açısından, bağımlı çalışanların muafiyet ve istisnalardaki artışın vergi adaletini bozacağı inancının daha güçlü olduğu gözlenmektedir. Vergi sistemimiz açısından değerlendirildiğinde muafiyet ve istisna ayrıcalıklarından özel işini yapanlar ve büyük firmalar daha etkin yararlanmaktadır. Ankette dikkati çeken nokta kendi özel işini yapanların bu yargıya katılmadıklarını yüksek oranda belirtmemeleridir. Muafiyet ve istisnaların fazla olmasının vergi adaletini bozacağı yargısına % 37’lik pay ile alt gelir grubunun katılım sağladığı görülmektedir.

Ödeme gücüne göre vergilemenin sağlamlasında muafiyet ve istisna yaklaşımının önemini belirleme amacıyla “*Muafiyet ve istisna ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlar.*” ifadesi ile ilgili yargıları sorulmuştur. Katılımcıların, 3,0 ortalama ile tam bir kararsızlık eğilimi içerisinde oldukları gözlenmektedir. Genel toplamda % 69,7 oranında erkeğin katılım sağladığı çalışmada, bahsi geçen yargıya hem kararsızlık hem de katılım sağlama anlamında erkeklerin kadınlardan önde olduğu gözlenmektedir. Eğitim düzeyi yönünden değerlendirildiğinde lisans düzeyinde olanların kararsızlık noktasında belirleyici etkeni olması yanında dikkati çeken, lisans düzeyinde eğitime sahip kesimin % 15 oranında hem katılım sağladıkları hem de katılmadıkları yönünde cevap vermiş olmalarıdır. Buradan yola çıkarak net bir karar verilemediği yorumu yapılabilir.

Çalışma durumuna göre “*Muafiyet ve istisna ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlar.*” yargısı incelendiğinde işverene bağımlı çalışanların % 19 oranında katıldıkları ve % 15,3 oranında katılım sağlamadıklarını belirtmişlerdir. Bağımlı çalışanların “*Muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi adaletini bozar.*” yargısı ile “*Muafiyet ve istisna ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlar.*” birlikte düşünüldüğünde muafiyet ve istisna uygulamalarının her ne kadar ödeme gücüne göre vergi alınmasına hizmet edecek olsa da vergi sistemi içerisinde fazlaca yer verilmesinin vergi adaletini bozacağını düşündükleri şeklinde yorumlama yapılabilir. Gelir düzeyi açısından alt gelir grubunun kararsızlık yönünde cevap verenler içerisinde en çok paya sahip kesim olduğu gözlenmektedir.

Vergisel afların vergi adaleti açısından ne yönde etkileyeceği sorusuna yanıt aramaya çalışan “*Vergi aslı ve/veya cezalarına yönelik aflar vergilemede adaleti olumlu yönde etkiler.*” ifadesine Tablo 3.17’de ankete katılanların, 2,6 gibi katılmama, buna karşılık kararsızlığa da yakın bir oranla cevapladıkları gözlenmiştir. Erkeklerin % 26 oranıyla kadınlardan önde oldukları gözlenmektedir. Eğitim yönünden ise genel içerisinde lise ve lisans düzeyinde olanların sırasıyla % 28 ve 41 oranına sahiptirler. İfadeye lise % 13,7, lisans ise % 22,7 oranlarıyla katılım sağlamama eğiliminde cevap verilmesi eğitim seviyesinin artması beraberinde vergi bilincinin de artmasında etkili olduğu düşüncesini desteklediği gözlenmektedir.

Bağımlı çalışanlar, diğer kararsızlıkları % 10,7 en yüksek olduğu gibi katılım sağlamama % 18,7 ağırlığı da en fazla olan grup olduğu gözlenmektedir. Alt gelir grubu ile orta düzey gelir grubuna mensup olanların da katılım sağlamadıkları yönünde tercihte buldukları gözlenmektedir. Vergi afları hakkında ankette elde edilen verilerden hareketle vergi asıl ve cezalarına yönelik afların vergi adaleti açısından olumsuzluk teşkil ettiği, nasılsa vergi affı çıkar düşüncesiyle vergilerini ödemeyen kesimin, vergisel ödevlerini bilinçli biçimde zamanında ve tam olarak ödeyenlere göre avantajlı konuma geçtiği, bu itibarla vergi aflarının vergi adaletini olumlu etkilemediği yönünde görüş beyan edildiği gözlenmektedir.

Çalışmada ödeme gücüne göre vergilemenin gerçekleştirilmesi için etken olan muafiyet ve istisna çerçevesinde “*Vergilemede ayrıcalıkların dengeli biçimde uygulanması vergilemede adaleti sağlar.*” ifadesinden yararlanılmıştır. Katılımcılar ifadeye 3,8 ortalamaıyla katılım sağlanmasına dönük bir irade sergilemişlerdir.

Erkekler önceki ifadelerde olduğu gibi sırasıyla % 49,3 ve % 25,6 oranında kadınlara göre yüksek oranda katılım göstermişlerdir. Eğitim düzeyi incelendiğinde, katılımın sağlanmasında ön lisans hariç olmak üzere istikrarlı bir artışın olduğu ve en yüksek payın % 30,6 ile lisansa ait olduğu bununla birlikte eğitimin vergisel bilinci etkilediği bir kez daha gözlenmektedir. Çalışma durumu değerlendirildiğinde, bir işverene bağımlı çalışanların % 28,4 oranıyla en yüksek katılıma sahip oldukları takiben kamu çalışanlarının % 18,3'lük pay ile ifadeyi destekledikleri, gelir düzeyi yönünden de % 37,3 oranında alt gelir grubunun ifadeyi destekler nitelikte tercihte bulunduğu gözlenmektedir.

Muafiyet, istisna ve indirim gibi vergisel enstrümanlar vergi adaletini gerçekleştirmek amaçlı pozitif ayrımcılık sağlayan uygulamalardır. Çalışmada *“Vergilemede ayrıcalıkların dengeli biçimde uygulanması vergilemede adaleti sağlar.”* ifadesi ve diğer benzer ifadelerle yapılan tercihlerden hareketle, ankete katılanların muafiyet ve istisna gibi ayrıcalıkların ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlayacağı fakat vergi sistemi içerisinde fazlaca yer kaplamasının vergisel adaleti zedeler nitelikte olacağı şeklinde kanaatte buldukları gözlenmektedir.



Tablo 3.16-Mükelleflerin Muafiyet İstisna ve İndirim Uygulamalarına İlişkin Algısı 1 (%)

Muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi adaletini bozar. (İfade Ortalama: 3,7)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	1,0	7,3	1,0%	2,3%	1,0%	4,0%		2,3	3,3	2,0	0,7		0,7	3,0	4,7			
Katılmıyorum	3,7	9,7	1,3	3,3	1,3	7,0	0,3	3,7	5,7	2,7	1,0	0,3	1,3	6,3	4,7			1,0
Kararsızım	4,7	6,0	1,3	3,7	2,3	2,7	0,7	1,0	5,3	1,3	1,3	1,7	2,0	6,7	2,0			
Katılıyorum	14,0	21,0	3,7	9,0	5,3	14,0	3,0	3,0	16,0	8,7	5,3	2,0	5,3	20,0	7,0	0,3	1,0	1,3
Kesinlikle Katılıyorum	7,0	25,7	1,0	9,7	6,7	13,3	2,0	2,3	12,3	10,7	4,3	3,0	4,0	17,0	10,0	0,7	0,7	0,3
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7
Muafiyet ve istisna ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlar (İfade Ortalama: 3,0)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	3,7	15,0	3,0	6,0	2,3	6,3	1,0	3,3	9,0	3,7	2,0	0,7	1,3	10,7	5,3	0,3	0,3	0,7
Katılmıyorum	5,0	12,0	0,7	4,0	2,3	8,7	1,3	1,3	6,3	5,3	2,7	1,3	2,0	8,3	5,7		0,3	0,7
Kararsızım	9,0	15,0	1,0	5,3	5,0	11,0	1,7	2,0	8,3	8,0	3,0	2,7	2,3	14,7	6,3	0,3		0,3
Katılıyorum	10,7	17,3	2,7	7,7	4,0	12,0	1,7	3,0	15,0	5,7	2,7	1,7	6,3	12,3	7,3	0,3	0,7	1,0
Kesinlikle Katılıyorum	2,0	10,3	1,0	5,0	3,0	3,0	0,3	2,7	4,0	2,7	2,3	0,7	1,3	7,0	3,7		0,3	
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

Tablo 3.17-Mükelleflerin Muafiyet İstisna ve İndirim Uygulamalarına İlişkin Algısı 2 (%)

Vergi aslı ve/veya cezalarına yönelik aflar vergilemede adaleti olumlu yönde etkiler. (İfade Ortalama: 2,6)

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene bağlı	Kamu çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	4,3	25,7	2,7	7,0	6,3	13,0	1,0	5,3	9,7	7,7	4,7	2,7	4,0	10,7	12,0	0,3	1,3	1,7
Katılmıyorum	9,0	14,0	1,3	6,7	3,3	9,7	2,0	2,7	9,0	7,3	3,3	0,7	2,0	11,7	8,0	0,3		1,0
Kararsızım	8,0	12,0	2,0	6,7	2,7	6,3	2,3	1,3	10,7	5,0	1,3	1,7	3,0	13,3	3,7			
Katılıyorum	6,3	9,3	1,0	4,7	3,0	6,3	0,7	1,7	8,0	2,7	1,7	1,7	3,3	9,0	2,7	0,3	0,3	
Kesinlikle Katılıyorum	2,7	8,7	1,3	3,0	1,3	5,7		1,3	5,3	2,7	1,7	0,3	1,0	8,3	2,0			
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

Vergilemede ayrıcalıkların dengeli biçimde uygulanması vergilemede adaleti sağlar. (İfade Ortalama: 3,8)

	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	2,3	7,7	1,7	3,3	2,0	2,3	0,7	2,0	5,0	1,7	1,0	0,3	0,7	5,3	4,0			
Katılmıyorum	2,3	5,0	1,0	2,0	1,0	3,3		0,7	3,7	2,3	0,7		1,0	4,0	2,0		0,3	
Kararsızım	4,0	7,7	1,0	4,0	1,7	4,7	0,3	1,3	5,7	3,0	1,7		1,3	6,3	2,7	0,3		1,0
Katılıyorum	14,3	25,3	1,7	10,0	6,7	17,3	4,0	4,0	16,7	10,3	5,0	3,7	7,0	19,0	11,0	0,3	1,0	1,3
Kesinlikle Katılıyorum	7,3	24,0	3,0	8,7	5,3	13,3	1,0	4,3	11,7	8,0	4,3	3,0	3,3	18,3	8,7	0,3	0,3	0,3
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

#### 3.4.4. Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı

Çalışmada katılımcıların, vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücünün ölçülmesi noktasında tarife faktörünün etkisinin belirlenmesi hakkındaki görüşleri araştırılmıştır. Vergi tarifesi, ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran veya ölçüler olarak tanımlanabilir.

Ankette mükelleflerin tarife yapısına ilişkin yaklaşımlarını belirlemek amacıyla 5 adet ifade kullanılmıştır. Bu ifadelerin 1,9 ve 3,8 arasında ortalamaya sahip olduğu gözlenmektedir. Bu sonuç, ankete katılanların tarife yapısına ilişkin uygulamaların vergilemede adalet açısından yararlı olacağını düşündükleri biçiminde yorumlanabilir. Katılımcıların demografik özellikleri açısından ifadeler özelinde hazırlanan Tablo 3.18, Tablo 3.19 ve Tablo 3.20 numaralı tablolardan hareketle daha ayrıntılı analizler yapılabilir.

*“Gelir düzeyi arttıkça artan oranda vergi ödenmesi vergi adaletini sağlar.”* ifadesi özelinde hazırlanan Tablo 3.18 incelendiğinde katılımcıların ifadeye 3,8 ortalamayla katılıma yakın bir tutum sergilediği gözlenmektedir. Cinsiyet özelinde bakıldığında erkeklerin ifadeye katılım eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde erkeklerin ifadeye katılım oranı % 52,6 iken, kadınların oranı ise % 22,7 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından ifadeye verilen cevaplar değerlendirildiğinde ön lisansın genel içerisindeki payının az olması dolayısıyla hariç tutulmak üzere eğitim düzeyi arttıkça ifadeye katılım eğiliminin de arttığı gözlenmektedir. Burada dikkat çeken nokta yüksek lisans düzeyinde net biçimde ifadeye katılım sergilenmiş olmasının gözlenmesidir. İfade çalışma durumu yönünden değerlendirildiğinde, bağımlı çalışanların % 32,4 oranında katılım sağlamışlardır. Ankete verilen cevapta dikkati çeken özel işini yapan kesimin uç noktayı ifade eden “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” sorularına % 3,3 oranında katılım sağlamalarıdır. Buradan hareketle özel iş sahiplerinin gelir düzeyinin artmasına bağlı artan oranda vergi ödenmesi konusunda net bir fikir birliğinin olmadığı değerlendirilmesini yapılabilir. Gelir düzeyine bakıldığında alt gelir grubunun gelir düzeyiyle birlikte vergi ödemesinin de artmasını destekledikleri üst gelir grubunun net şekilde katılım sağlamadıkları gözlenmektedir. Bu sonuç mükellef psikolojisi açısından oldukça doğru ve tutarlı bir yaklaşımı ortaya koymaktadır.

*“Gelir düzeyi arttıkça artan oranda vergi ödenmesi vergi adaletini sağlar.”* yargısı artan oranlı vergilemeye işaret etmektedir. Artan oranlı vergileme, vergi matrahının artmasına bağlı olarak vergi oranının da artış göstermesini ifade etmektedir. Diğer bir söyleyişle çok kazananın çok, az kazananın az vergi ödemesinin öngörülmesi vergilemede adaletin sağlanması hakkında yardımcı olacağı değerlendirilmektedir. İfadeye katılım oranına bakıldığında da katılanların bunu destekledikleri yorumu yapılabilir.

*“Gelir arttıkça daha yüksek oranda vergi ödenmesinin adil olacağını düşünüyorum.”* ifadesi üzerinden incelendiğinde katılımcıların ifadeye 3,7 ortalamayla katılım sağladığı gözlenmektedir. Bu ifadenin bir önceki ifadeyle birbirini bütünler nitelikte olduğu gözlenmektedir. Demografik açılardan şunlar söylenebilir. Erkekler % 47,7 oranında kadınlar ise % 21,4 oranında katılım sağladıkları gözlenmektedir. Eğitim düzeyi arttıkça vergi bilincinin yerleştiği bir kez daha anlaşılmıştır. Çalışma durumu göz önünde bulundurulduğunda bir önceki ifadede olduğu gibi bağımlı çalışanların yüksek katılım gösterdikleri fakat oransal olarak bir önceki ifadede daha az olduğu dikkati çekmektedir.

Çalışmada *“Her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alınması vergi adaletini sağlar.”* ifadesine yer verilmiş ve ifadeye katılım düzeyleri Tablo 3.19’da demografik açılardan verilmiştir. Tüm katılanlar 2,7 ortalamayla kararsızlığa yakın fakat ifadeye katılmama yönünde eğilim gösterdikleri gözlenmekle birlikte katılımcılar her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alındığında vergi adaletinin sağlanamayacağı kanaatinde oldukları yorumlanabilir. Cinsiyet açısından bakıldığında, katılanların “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” ifadelerinin toplamı olarak % 53,6 oranında ifadeye katılmadıklarını beyan ettikleri görülmektedir. Bu algının oluşmasında erkeklerin algısı kadınların algısından daha belirleyici olduğu söylenebilir. Toplam katılımcıların yaklaşık % 70’ini oluşturan erkeklerin % 37’si her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alınmasının adil olmadığı inancına sahip olduğunu beyan etmişlerdir. Buna karşılık kadınların bu ifadeye katılımı oranı % 16,6 düzeyindedir. Eğitim düzeyi açısından bakıldığında, diğer ifadelerde de olduğu gibi, tarife faktörünün vergi adaletinin sağlanmasındaki önemi eğitim düzeyi yükseldikçe, güçlendiği gözlenmektedir. Çalışma durumu açısından bakıldığında ise ağırlıklı olarak bağımlı çalışanlar olmakla birlikte, kamu

çalışanlarının da ifadeye katılım sağlamama yönünde algıya sahip oldukları gözlenmektedir.

Aylık ortalama gelir kriteri açısından, alt orta gelir düzeyinin vergi adaletinin sağlanması için her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alınması fikrine katılmadıklarını beyan etmektedirler. Bu ifadeye verilen cevaplarda dikkati çeken özel işini yapan kesim toplamda % 12,3'lük bir paya sahip ve ifadeye katılmama oranı % 6 düzeyinde olmakla birlikte kararsızların oranı % 0,7'dir. Özel işini yapanlarının çoğunun kurumsal yapı içerisinde değerlendirirsek, aylık gelir düzeyi açısından 7.000 TL ve üzeri gelir elde edenlerin % 2,7'lik kesimi temsil etmektedir. Mevcut iki durum beraber değerlendirildiğinde, yüksek gelir elde edenlerin ve yaptığı işin belirli bir olgunlukta olduğu garantisizlikle ülkede verginin adil bir şekilde dağılımının sağlanması için bireysel düşünmedikleri gözlenmektedir.

Ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanmasında tarife yapısının etkisini belirleme amacıyla "*Herkesten aynı miktarda vergi alınmalıdır.*" ifadesinden yararlanılmış ve ifadeye ilişkin değerlendirmeler Tablo 3.19'da demografik açılardan verilmiştir. Bu ifade Türk vergi sisteminde oran farklılaştırmasının olmamasını savunmaktadır. Katılımcılar ifadeye 1,9 ortalamaıyla katılım sağlamadıklarını net bir şekilde beyan etmişlerdir. Bu ifade 25 sorudan oluşan anket çalışmasında en düşük ortalamaı almış ifade olması dolayısıyla tüm kriterlerde katılım sağlanmadığı ağırlıklı olarak beyan edilmiştir. İfade, vergilemede adaletin sağlanması için "*az kazandıktan az, çok kazandıktan çok*" vergi alınması görüşünü benimsememesi, vergi mükellefler nezdinde ikame etkisi yaratarak beraberin vergi kayıp ve kaçığı gibi etkiler getirecektir. Üst düzey gelir elde eden kesim ile asgari ücret düzeyinde gelir ile hayatını idame ettirme çabasında olanların aynı miktarda vergilendirilmesi fikri "*herkese eşit davranmanın adalet olmadığı*" yargısını bir kez daha hatırlatmaktadır.

Çalışmada, "*Aynı gelir düzeyine sahip olanlar, aynı miktarda vergi ödemektedir.*" ifadesi özelinde hazırlanan Tablo 3.20 incelendiğinde katılımcıların ifadeye 2,9 ortalamaıyla kararsızlık tutumu sergiledikleri gözlenmektedir. Cinsiyet özelinde bakıldığında tezatlık söz konusudur; erkeklerin ifadeye % 33,3 ile katılmadıklarını beyan ederken, kadınlar % 13,7 oranında katılım gösterdiklerini beyan etmişlerdir. Eğitim düzeyi açısından ifadeye verilen cevaplar değerlendirildiğinde katılımcıların katılma ve katılmama görüşlerinin birbirine yakın

olduğu dikkat çekmektedir. Eğitim düzeyi kriterinde; ilkokul, lise ve yüksek lisans düzeyinde katılmama görüşü baskındır diğerlerinde katılma şekilde görüş beyan edildiği gözlenmektedir. Çalışma durumu açısından bakıldığında, özel işini yapanlar, bağımlı çalışanlar ve kamuda çalışanlar ifadeye katılmama tercihinde buldukları, emekli ve işsiz kesimin ise ifadeye katıldıkları yönünde tercihte buldukları gözlenmektedir. Aylık ortalama gelir düzeyi açısından, her gelir grubunda katılmama yönünde tercihin ön planda olduğu dikkat çekmektedir. Sonuç olarak katılımcıların, aynı gelir düzeyine sahip olanların, aynı miktarda vergi ödediği görüşünü net olmamakla birlikte katılım sağlamadıkları gözlenmektedir. Her ne kadar aynı gelir düzeyinde olanların aynı miktarda vergi ödeyebileceği fikri oluşmuş olsa da, vergi sistemimiz dahilinde olan ödeme gücünün belirlenmesinde yararlanılan muafiyet, istisna uygulamaları neticesinde ödenecek vergi miktarı farklılık arz edecektir. Vergi yargısı kapsamında “kıyas yasağı” uygulamasının var olması hiçbir mükellefin vergisel durumunun aynı olmayacağı düşüncesi üzerine yapılanmıştır. Bu itibarla ankete katılanların da tercihlerinden anlaşılacağı üzere aynı gelir düzeyine sahip olanların, aynı miktarda vergi ödemekte oldukları fikri destek görmediği şekilde yorumlanabilir.

Tablo 3.18-Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı 1 (%)																		
Gelir düzeyi arttıkça, artan oranda vergi ödenmesi vergi adaletini sağlar. (İfade Ortalama: 3,8)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	2,3	10,0	2,0	4,0	2,0	4,0	0,3	3,3	4,3	3,0	1,3	0,3	1,7	5,7	4,3		0,3	0,3
Katılmıyorum	4,0	4,3	1,0	2,3	2,0	2,7	0,3	0,3	4,0	2,0	1,3	0,7	0,3	5,7	1,7		0,3	0,3
Kararsızım	1,3	2,7	0,3	1,7	0,7	1,0	0,3	0,7	2,0	1,3			0,7	2,7	0,7			
Katılıyorum	12,0	25,3	3,7	10,0	5,3	17,0	1,3	4,7	16,7	8,7	5,0	2,3	5,3	18,3	11,0	1,0	0,3	1,3
Kesinlikle Katılıyorum	10,7	27,3	1,3	10,0	6,7	16,3	3,7	3,3	15,7	10,3	5,0	3,7	5,3	20,7	10,7		0,7	0,7
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7
Gelir arttıkça daha yüksek oranda vergi ödenmesinin adil olacağını düşünüyorum. (İfade Ortalama: 3,7)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	2,3	7,7	1,3	3,7	2,0	3,0		2,0	4,0	1,7	1,7	0,7	1,3	6,0	2,3			0,3
Katılmıyorum	4,7	9,7	1,0	2,7	4,3	6,0	0,3	2,0	4,7	4,3	2,0	1,3	1,7	7,7	4,0	0,3	0,3	0,3
Kararsızım	2,0	4,7	1,0	2,0	0,7	2,7	0,3	0,3	3,7	1,7	0,7	0,3	1,7	3,0	2,0			
Katılıyorum	11,7	22,7	3,3	10,3	3,3	15,7	1,7	3,7	17,3	7,3	5,0	1,0	4,0	17,3	9,7	0,7	1,0	1,7
Kesinlikle Katılıyorum	9,7	25,0	1,7	9,3	6,3	13,7	3,7	4,3	13,0	10,3	3,3	3,7	4,7	19,0	10,3		0,3	0,3
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

Tablo 3.19-Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı 2 (%)																		
Her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alınması vergi adaletini sağlar. (İfade Ortalama: 2,7)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	9,3	21,0	2,3	5,0	5,0	16,0	2,0	3,0	11,7	9,0	2,3	4,3	5,7	13,7	9,7		0,3	1,0
Katılmıyorum	7,3	16,0	2,0	7,0	3,0	9,7	1,7	3,0	9,0	7,3	3,0	1,0	2,0	13,0	7,0	0,3	0,3	0,7
Kararsızım	3,0	5,3	0,3	3,0	2,3	2,3	0,3	0,7	5,7	1,7		0,3	1,3	4,0	2,7			0,3
Katılıyorum	8,0	15,0	2,3	7,7	3,3	7,7	2,0	3,3	9,0	5,0	4,7	1,0	3,0	11,7	6,7	0,3	1,0	0,3
Kesinlikle Katılıyorum	2,7	12,3	1,3	5,3	3,0	5,3		2,3	7,3	2,3	2,7	0,3	1,3	10,7	2,3	0,3		0,3
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7
Herkesten aynı miktarda vergi alınmalıdır. (İfade Ortalama: 1,9)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	16,0	37,3	3,0	14,3	7,0	24,3	4,7	5,7	21,3	14,7	6,3	5,3	8,7	26,3	16,0		0,3	2,0
Katılmıyorum	7,0	19,7	2,7	7,7	5,3	9,7	1,3	4,7	11,3	6,0	3,3	1,3	2,0	16,0	7,0	0,3	1,0	0,3
Kararsızım	1,7	2,0	0,3	1,3	0,7	1,3			1,7	1,0	0,7	0,3	1,0	1,7	1,0			
Katılıyorum	3,7	4,3	1,0	3,0	1,3	2,7		0,3	5,3	1,7	0,7		1,3	4,0	2,0	0,3	0,3	
Kesinlikle Katılıyorum	2,0	6,3	1,3	1,7	2,3	3,0		1,7	3,0	2,0	1,7		0,3	5,0	2,3	0,3		0,3
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7



Tablo 3.20-Mükelleflerin Tarife Yapısı ve Uygulamalarına İlişkin Algısı 3 (%)																		
Aynı gelir düzeyine sahip olanlar, aynı miktarda vergi ödemektedir. (İfade Ortalama: 2,9)																		
	Cinsiyet		Eğitim Düzeyi					Çalışma Durumu					Aylık Ortalama Gelir (TL)					
	Kadın	Erkek	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Özel İşim	İşverene Bağlı	Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz	0-1000	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501-7000	7000 üzeri
Kesinlikle Katılmıyorum	5,3	17,3	2,3	7,7	3,3	7,3	2,0	4,7	8,3	6,7	1,7	1,3	3,3	10,3	7,7	0,3	0,3	0,7
Katılmıyorum	7,0	16,0	2,7	6,3	2,7	9,7	1,7	2,3	10,7	4,7	4,0	1,3	3,0	13,0	6,3		0,7	
Kararsızım	4,3	8,7	0,3	4,0	1,7	6,3	0,7	0,7	6,7	4,0	1,0	0,7	1,3	6,7	4,0	0,3		0,7
Katılıyorum	11,0	15,0	1,7	6,3	5,3	11,7	1,0	2,3	11,3	6,3	3,7	2,3	4,3	13,3	6,3	0,3	0,3	1,3
Kesinlikle Katılıyorum	2,7	12,7	1,3	3,7	3,7	6,0	0,7	2,3	5,7	3,7	2,3	1,3	1,3	9,7	4,0		0,3	
Toplam	30,3	69,7	8,3	28,0	16,7	41,0	6,0	12,3	42,7	25,3	12,7	7,0	13,3	53,0	28,3	1,0	1,7	2,7

## SONUÇ

Devlet organizasyonuna yüklenen görevlerin her geçen gün artmasıyla birlikte, devletin asli gelir unsuru olan vergilere atfedilen önem de aynı nispette artmaktadır. Klasik iktisat döneminde vergiler, sadece temel giderleri (savunma, adalet, diplomasi) karşılamak için mali amaç çerçevesinde toplanırken 1929 Büyük Buhran sonrasında ekonomi anlayışının değişmesi verginin mali olmayan amaçlar dahilinde toplanmasını meşru kılmıştır.

Devletin kendisine atfedilen hizmetleri yerine getirebilmesi açısından büyük öneme sahip vergilerin hangi ölçülere göre toplanacağı hususunda fikir birliği sağlanamamakla birlikte  *faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesi* şeklinde iki önemli görüş belirlenmiştir. Faydalanma ilkesi, piyasa ekonomisi anlayışına benzer bir nitelik taşımaktadır. Piyasa sürecinde bireyler nasıl talep ettikleri mallardan bedelini ödemeleri karşılığında faydalanıyorlarsa, bu ilkeye göre kişiler kamu mallarından yararlanmanın bedeli olarak vergisini ödemeleri neticesinde yararlanacaklardır. Ödeme gücü ilkesine göre vergi, faydalanma ilkesine göre tabana yayılmıştır. Vergiyi kişilerin ödeme gücü olup olmamasını göz önünde bulundurarak tahsil etmektedir. Günümüz mali sisteminde ön planda olan ve faydalanma ilkesine göre daha eskiye dayanan ödeme gücü ilkesi Magna Carta'dan başlayan süreçte anayasal zemine oturtulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti'nde vergileme 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" hükmü gereği ödeme gücüne bağlanmıştır.

Vergileme amaçlarının karşılanabilmesi, ancak belli ilkelere uygun vergileme ile mümkün olabilmektedir. Mali sistemdeki değişikliklere bağlı biçimde gelişen ve somutlaşan vergileme ilkeleri normatif değerler ortaya koymaktadır. Vergileme ilkelerinin gerekleri sağlandığı ölçüde ideal vergilemeye o oranda yaklaşımış olacaktır. Ancak, mali amaçlardaki çatışmalar ideal vergilemeye yaklaşmayı zorlaştırmaktadır. Örneğin, Adam Smith'in vergileme ilkelerinden olan adalet ilkesi, kişilerin devletin masraflarının karşılanması için kendi güçlerine göre katkıda bulunması gerektiğini savunmaktadır. Fakat pratikte pek mümkün olmadığı gözlenmektedir. Türkiye açısından bakıldığında teorik olarak adil olmadığı kabul edilen dolaylı vergilerin, toplam vergiler içindeki payının zaman içinde artmış olması bu yargının en somut delili olarak ifade edilebilir. Mevcut durum, dar gelirli

vatandaşlar ile yüksek gelirli vatandaşların harcamaları üzerinden mali güce dayalı vergileme yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bunun yanında vergi oranları belirlenirken Laffer Eğrisinden faydalanarak optimal vergi oranı kavramının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Vergileme süreci, mükelleflerin kullanılabilir gelirinde bir azalmanın meydana gelmesiyle sonuçlanır. Bu azalma öyle bir seviyede olmalı ki, ikame etkisi yaratarak kişileri çalışmak yerine çalışmamaya sevk etmemeli aksine kişileri daha fazla gelir elde etme amacına yönelterek, gelir etkisi yaratmalıdır.

Vergilemede adaletin sağlanmasındaki ilk yaklaşım olan faydalanma ilkesi vergiyi, piyasa sistemine benzer bir yapı olarak kamusal hizmetin bir bedeli şeklinde değerlendirmektedir. Fakat bu ilkenin uygulanabilirliğinin olmadığı görülmüştür. Kamusal hizmetler bölünemez niteliktedir, aynı zamanda tüketiminde rekabet yoktur. Dışlanamazlık özelliği gereğince kimse vergisini ödeyip ödemediğine bakılmaksızın devletin sunduğu tam kamusal nitelikteki hizmetlerden yararlanırlar. Buna benzer sorunlar faydalanma yaklaşımının pratikte uygulanamaz olduğunu göstermektedir. Fayda ilkesinin uygulanamaz oluşu, kişinin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelir miktarı üzerindeki kısmı olarak tanımlanan ödeme gücü ilkesinin uygulanma alanını işaret etmektedir.

Mali gücün belirlenmesinde; gelir, harcama ve servet gösterge kabul edilmiştir bu göstergelere dayanarak mali güç ölçütü dahilinde vergilendirme tekniği araçlarından olan en az geçim düzeyi, ayırma ilkesi, muafiyet, istisna, indirim ve tarifelerden yararlanılmalıdır.

Devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere herkesten ödeme gücüne göre vergi toplaması anayasal bir hüküm olmasının yanında, vergisel adaletin sağlanması için kanunlara aykırılık oluşturmadan bazı ayrımlar yapmak devletin sosyal devlet olmasının bir gereğidir. Buna bağlı olarak, hiç geliri olmayan ya da asgari geçim düzeyi altında kalan gelir kısmından da vergi almaması vergide adaletin oluşmasına olumlu katkıda bulunacaktır.

Dolaylı vergilerde uygulanmasının zor olduğu ayırma ilkesi, gelirin kaynağını esas alarak vergileme yapılmasının adilane olacağını savunmaktadır. Sermaye geliri elde eden kişiler, emek yoluyla gelir elde edenlere göre kendilerini daha güvende hissederler. Olası ekonomik sarsıntılarda şüphesiz ki tüm ekonomik aktörler

etkilenecektir fakat belirli bir seviyeye ulaşmış sermaye, emeğe göre daha garanti görülmektedir. Vergileme sürecinde ayırma ilkesinin göz önünde tutulması konjonktürel dalgalanmalardan olumsuz etkilenen emek faktörünü olumlu etkileyecektir.

Verginin, mali amacın yanında sosyal amaçlar da göz önünde bulundurularak toplanılması gerekmektedir. Verginin sosyal amacı gereği muafiyet, istisna gibi uygulamaları bünyesinde barındırarak vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmektedir. Her ne kadar bu uygulamalar devletin bilerek gönüllü olarak elde edecek olduğu gelirden vazgeçmesi olarak nitelendirilen vergi harcaması kapsamında değerlendirilse de kişilerin elinde harcanabilir gelirindeki sağlanacak artış ve bu artışın bir şekilde harcama kanalına dahil edilecek olmasıyla aslında devlet açısından herhangi bir kaybın olmadığına işaret etmektedir.

Ödenecek olan verginin tespitinde belirleyici olan tarifeler değerlendirildiğinde, artan oranlı tarife matrah yükseldikçe, matraha karşılık gelecek oranın hesaplanmasını esas alması dolayısıyla vergi ödeme gücünün belirlenmesine hizmet edecektir. Artan oranlı vergileme çok kazananın çok, az kazananın az vergi alması yönüyle vergilemede adaleti sağlamada etkili olacaktır.

Vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücü ilkesinin rolüne ilişkin algının belirlenmesinde anket yönteminden yararlanılmıştır. Aydın ili özelinde yapılan anket çalışmasında, farklı sektörlerde çalışan kişilere ve işverenlere uygulanan anketlerden elde edilen sonuçlar SPSS 23 programında analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Analiz ve değerlendirmeler, belirlenen amaca yönelik olarak hazırlanan ankette yer alan ifadelere verilen cevaplar üzerinden yapılmıştır. Analizler kapsamında öncelikle ankete katılanların demografik özelliklerinin anlaşılmasını sağlayacak; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, çalışma durumu ve aylık ortalama gelirini belirleyecek sorular yöneltilmiştir.

Yapılan analizlerde ankete katılanların ödeme gücüne duyarlı bir vergilemenin adalete katkı sağlayacağı algısı hakim olmakla birlikte, Türkiye’de ödeme gücüne uygun bir vergileme yapılmadığına dikkat çekilmektedir. *“Türkiye’de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.”* ifadesine 2,2 ortalamayla katılım

sağlanmamış olması, toplumun adil bir vergileme yapılmadığı fikrine sahip olduğunun en temel göstergesidir. Türkiye’de adil bir vergileme yapılmadığı algısının demografik özellikler açısından analiz sonuçlarında ulaşılan bulguları şöyle sıralamak mümkündür:

- Eğitim düzeyi arttıkça vergi adaletine ilişkin hassasiyet artmaktadır. Eğitim düzeyi ve adil bir vergileme yapılmadığı algısı arasındaki pozitif ilişkiyi vergi bilincinin eğitim düzeyi ile arttığı biçiminde yorumlayabiliriz.
- Erkek ve kadınların vergilemede adalet algısı arasında fark yoktur. Her iki kesim de vergilemede adaletin sağlanamadığına inandığı gözlenmektedir.
- Çalışma durumu açısından bakıldığında tüm grupların vergi adalet algısı benzerdir. Burada iki nokta dikkat çekicidir:
  - o İlki, kendi özel işinde çalışanların vergilemede adaletin olmadığı düşüncesinin daha güçlü olduğudur.
  - o İkinci nokta ise adil bir vergileme yapıldığını düşünenler arasındaki farklılıktır. Ankete katılanların % 10’u adil bir vergileme yapıldığı algısına sahip olup, bu algının oluşmasında emeklilerin etkisinin yüksek olduğu gözlenmektedir. Emeklilerin % 26,3’ü Türkiye’de adil bir vergileme yapıldığı algısına sahip olduğu gözlenmektedir.
- Gelir düzeyi arttıkça adil bir vergileme yapılmadığı algısı artmaktadır.
  - o En üst gelir grubunun % 100’ü adil bir vergileme yapılmadığını düşünürken,
  - o En alt gelir grubunun ise % 72,5’i adil bir vergileme yapılmadığı algısına sahiptir.
  - o Adil bir vergileme yapıldığını düşünen % 10’luk kesim içinde orta ve orta üstü gelir gruplarının belirleyici olduğu söylenebilir.

Katılımcılar, vergilemede adaletin farklılaştırılmış vergi yapısı ile sağlanabileceğine inanmaktadır. Bu noktada adalet açısından farklılaştırma

uygulamalarının önemli olduğu algısı ön plana çıkmaktadır. Muafiyet, istisna ve indirimlerde aşırıya kaçmanın adaleti sağlamak yerine adaletsizliklere neden olacağı düşüncesini ortaya koymaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanmasında yararlanılan ayırma ilkesi uygulaması, en az geçim düzeyi uygulaması, muafiyet, istisna, indirim uygulamaları ve tarife yapısı araçlarının uygulanmasına ilişkin toplumsal algı hakkında şu tespitlerden bahsedilebilir:

Katılımcıların emek lehine farklılaştırılmış bir vergilemenin adalet açısından yararlı olacağını düşündükleri gözlenmektedir. Ödeme gücüne ulaşmada *ayırma ilkesinin* ön gördüğü uygulamaların vergi sistemi içinde artırılmasının adalet algısını olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir. Emeğin sermaye ile eş değer tutulmaması ve emeğe pozitif ayrımcılığın tanındığı uygulamalara ağırlık verilmelidir.

Türk vergi sisteminde *en az geçim düzeyi uygulaması* yer almamaktadır. Oysa mükelleflerin bu konudaki beklentisinin yüksek olduğu söylenebilir. Ancak, gelirin belli bir kısmının vergi dışı bırakılmasının vergi ödeme istekliliğini artırıp artırmayacağı konusunda katılımcılar kararsız bir tutum sergilemektedir. Sistem içinde muafiyet ve istisna uygulamaları gibi vergilendirme dışı bırakılan gelir bulunabilmektedir. Ancak bu tür uygulamalar münferit olup, tüm mükellefleri kapsayacak ölçüde değildir. Oysa teorik açıdan en az geçim düzeyi uygulamasının her gelir grubundaki mükellefi, vergilemede genellik ilkesine uygun biçimde, kapsayacak şekilde uygulanması öngörülmektedir.

*Muafiyet ve istisna uygulamalarının* vergilemede adalete yardımcı olacağı hususunda katılımcılar kararsız bir tutum sergilemektedir. Ancak, ifade özelinde bakıldığında vergi sisteminde muafiyet ve istisna uygulamalarına fazla yer verilmesinin adalet algısını olumsuz etkilediği gözlenmiştir.

Katılımcıların, teorinin de öngördüğü gibi, artan oranlı vergilemenin vergi adaletini sağlamada daha yararlı olacağına inandıkları gözlenmektedir. Artan oranlı vergilemenin dilim sayısının artırılmasının daha adilane olacağı görüşünün hakim olduğu gözlenmiştir. Katılımcıların, eşitlik ve adaletin aynı olmadığı bilincine sahip olduğu ve düz oranlı tarifinin vergilemede adalete ulaşmada kullanılmasının uygun olmadığını düşündükleri gözlenmiştir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Akdoğan, A. (2014). **Kamu Maliyesi**, 16.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aldıkaçtı, O. (1978). **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, 3.Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Batirel, Ö. F., Tezel, A., Önder, İ., Özmucur, **Vergi Gelirlerini Artırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler**, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul: Can Matbaa.
- Bayraklı, H. H. **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Çağan, N. (1982). **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çetinkaya, Ö. (2011). **Mahalli İdareler Maliyesi**, 2.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, N., Çelikkaya, A. (2012), **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Erginay, A. (1994). **Kamu Maliyesi**, Ankara: Savaş Yayınları.
- Gözübüyük, A. Ş., Kili, S. (1982). **Türk Anayasa Metinleri 1839-1980**, 2.Bası, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Kalaycı, Ş. (2010). **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 5.Baskı, Ankara: Asil Yayınları.
- Kayar, İ., Üzülmez, İ. (2008). **Hukukun Temel Kavramları**, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Nadaroğlu, H. (1974). **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1976). **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (2000). **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Musgrave, R. A. (2004). **Kamu Maliyesi Teorisi-Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, (Çev. Şener, O., Methibay, Y.), İstanbul: Asil Kitabevi.

- Mutluer, K., Öner, E., Kesik, A. (2013). **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Pehlivan, O. (2009). **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2013). **Vergi Hukuku**, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Platon. (2000). **Devlet**, (Çev. S. Eyuboğlu, M.A. Cimcoz). Türkiye İş Bankası Yayınları 2.Basım.
- Sağbaş, İ. (2010). **Vergi Teorisi**, Ankara: Ece Matbaası.
- Savaş, V. (1986). **Kalkınma Ekonomisi**, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Savaşan, F. (2012). **İki Başarısızlık Arasında Kamu Ekonomisi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Selen, U. (2011). **Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Selen, U. (2017). **Refah İktisadı Bağlamında Optimal Vergileme Arayışı ve Türk Vergi Sisteminin Analizi**, Yaşar METHİBAY'a Armağan, (Ed Saraçoğlu, ve F., Çakır, M.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selen, U., Tarhan , A. (2014). **Türkiye'de Bütçe Hakkı Algısı**, Bursa: Yazarlar.
- Şen, H., Sağbaş, İ. (2016), **Veri Teorisi ve Politikası**, Ankara: Yazarlar.
- Şener, O. (2001). **Teoride ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, İstanbul: Beta Yayınları.
- Smith, A. (2006). **Milletlerin Zenginliği**, 1.Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Stiglitz, J. E. (1994). **Kamu Kesimi Ekonomisi**, (Çev. Ö. F. Batirel). Marmara Üniversitesi Yayınları.
- Tokatlıoğlu, M., Selen, U. (2017), **Maliye Politikası**, 1.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2012). **Türk Vergi Sistemi**, 17.Baskı, İzmir: Kanyılmaz Matbaa.
- Turhan, S. (1993). **Vergi Teori ve Politikası**, 5.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.



Uluatam, Ö. (2009). **Kamu Maliyesi**, 10.Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.

Ünsal, E. M. (2011). **İktisada Giriş**, 3.Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.

### **Kanunlar**

Gelir Vergisi Kanunu. (31 Aralık 1960), T.C, Resmi Gazete, 10700, 6 Haziran 1961.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). T.C, Resmi Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (09 Temmuz 1961), Sayı.334, Resmi Gazete, 10859, (20 Temmuz 1961).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (18 Ekim 1982), Sayı.2709, Resmi Gazete, 17863, (9 Kasım 1982).

### **Sürelî Yayın**

Akdoğan, A. (1999). **Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2/99, 97-104.

Aktan, C.C., Vural, İ.Y., (2002). **Gelir Dağılımında Adalet(siz)lik ve Eğitim(siz)liği: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçüm Yöntemleri**, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Konfederasyonu Yayınları.

Ay, H.M., Talaşlı, E., (2008). **Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki**, Maliye Dergisi, 154, 135-155.

Bağlı, M.S. (2011). **Etkinlik-Eşitlik Çelişkisi Bağlamında Yeniden Dağıtım Politikalarının Sosyal Refah Üzerindeki Etkisi**, Maliye Dergisi, 161, 259-282.

Gök, M., Biyan, Ö., Akar, S., (2013). **Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırılmalı Bir Analiz**, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B Dergisi, I, 269-292.

Gökbunar, A.R. (1998). **Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4.

- Karakoç, Y. (2013). **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15, 1259-1308.
- Kargı, V., Yüksel, C. (2010). **Çevresel Dışsallıklarda Kamu Ekonomisi Çözümleri**, Maliye Dergisi, 159, 183-202.
- Kazıcı, Z. (1986). **Osmanlılarda Örfi Vergiler Ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, 4, 285-310.
- Kızılot, Ş. (1997). **Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sisteminin Oran Yapısının Değerlendirilmesi**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Vergi Sistemindeki Refah Önerileri.
- Mankiw, N., Weinzierl, M., Yagan, D. (2009). **Optimal Taxation in Theory and Practice**, Journal of Economic Perspectives, 23(4), 147-174.
- Mitchell, J. (2011). **Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması**, (Çev. S. Çukurçayır). Maliye Dergisi, 161, 326-336.
- Ortaç, F. R. (1999). **Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması**, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2/99, 105-115.
- Öz, E., Kutbay, H., Buzkıran, D., (2014). **Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım**, Gümrük ve Ticaret Dergisi, 4, 1-19.
- Özer, İ. (1993). **Vergilemede İki Temel Sorun**. *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, 324, 8-9.
- Sancar, C., Şentürk, M., (2012). **Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği**, Akademik Bakış Dergisi, 28, 1-13.
- Saraç, Ö. (2010). **Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri**, Maliye Dergisi, 159, 262-277.

- Saraçoğlu, F. (2001). **Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
- Şentürk, S. H. (2005). **Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler**, Çimento İşveren, 16-25.
- Şentürk, S. H. (2014). **Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 9(3), 129-143.
- Susam, N., Oktayer, N. (2007). **Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)**, İstanbul Üniversitesi İİBF Dergisi, 21, 2, 105-123.
- Tekin, A., Gümüş, Ö. (2014). **1982 Anayasasında Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 39, 243-258.
- Yereli, A.B., Ay, A. (2011). **Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi**, Maliye Dergisi, S:21-32.
- Tosuner, M., Demir, İ. C. (2009). **Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.14, S.1 s.1-15.
- Yereli, A. B., Ata, A. Y. (2011). **Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi**, Maliye Dergisi, 161, 21-23.
- Yılmaz, G. A. (2006). **Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 21, 1, 239-268.
- Güran, M. C., Karayılmazlar, E., (2005). **Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 60-2, 141-169.

### Tezler

- Budak, T. (2006). **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veritabanından 10 Ocak 2016 tarihinde elde edildi. (Tez no: 210961).
- Işık, S. (2008). **Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği**, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veritabanından 04 Ocak 2016 tarihinde elde edildi. (Tez no: 257364).
- Mercan, S. (2006). **Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veritabanından 08 Ocak 2016 tarihinde elde edildi. (Tez no: 209991).
- Soğukpınar, G. (2009). **Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği**, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veritabanından 16 Kasım 2015 tarihinde elde edildi. (Tez no: 249650).
- Şentürk, S. H. (2008). **Vergilemede Fayda ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi**, (Yayımlanmamış doktora tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veritabanından 08 Ocak 2016 tarihinde elde edildi. (Tez no: 231685).
- Pehlivan, M. S. (2009). **Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği**, Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü.

### Online Yayınlar

[www.nufusu.com](http://www.nufusu.com)

Aktan, Coşkun C., Vural, Yaşar İ., **Gelir Dağılımında Adalet(siz)lik ve Gelir Eşit(siz)liği: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçüm Yöntemleri**.

[https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi0zt61trHVAhVGkRQKHXYBqAQFgg3MAM&url=http%3A%2F%2Fwww.tuik.gov.tr%2FPreIstatistikTablo.do%3Fistab\\_id%3D1601&](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi0zt61trHVAhVGkRQKHXYBqAQFgg3MAM&url=http%3A%2F%2Fwww.tuik.gov.tr%2FPreIstatistikTablo.do%3Fistab_id%3D1601&)

[usg=AfQjCNGcDTWoEyurrIousV4aFSUqesEWkQ](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm) (17 Temmuz 2017 tarihinde elde edildi.)

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_24.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm)  
(01 Ağustos 2017 tarihinde elde edildi.)

<http://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017> (05 Ağustos 2017 tarihinde elde edildi.)

<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> (10 Ağustos 2017 tarihinde elde edildi.)

### **Seminerler**

Şanver, S. (1982). **Vergi Ödevi. Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Semineri**, 5-6-7 Şubat 1982, İstanbul: 391-439.

TÜSİAD, (2012). **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları**, Yayın no: TÜSİAD-T/2012-10/532

## EK 1:

Sayın katılımcı,

Bu anket formu Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalında hazırlanmakta olan "TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA ÖDEME GÜCÜNÜ KAVRAMA UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ: AYDIN İLİ ÖZELİNDE AMPİRİK ARAŞTIRMA" adlı yüksek lisans tezi kapsamında hakkında bilgi toplamayı amaçlamaktadır.

Anket formunda toplam 30 adet soru yer almaktadır. Sorulara yanıt verme süreniz yaklaşık 20 dakikadır. Araştırmaya katılmak gönüllülük esasına dayalıdır. Araştırma sürerken herhangi bir zamanda istemeniz durumunda sorumlu araştırmacıyı bilgilendirmek koşulu ile araştırmadan ayrılabilirsiniz. Araştırma sırasında sizden alınan bilgiler araştırmacıda saklı kalacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel amaçla kullanılacaktır. Ankette bulunan sorulara vereceğiniz yanıtların doğruluğu, araştırmacının niteliği açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, ankette bulunan sorulara doğru yanıt vermenizi rica eder, işbirliğiniz için teşekkür ederiz.

Sorumlu Araştırmacılar

Danışman Doç. Dr. Ufuk SELEN

YL Öğrencisi Ozan ÇORAP

Yaşınız	18-24	25-35	36-45	46-55	56 ve üzeri						
Cinsiyetiniz	Kadın	Erkek									
Eğitim Düzeyi	İlkokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora					
Çalışma Durumunuz	Kendi Özel İşim	Bir İşverene Bağlı		Kamu Çalışanı	Emekli	İşsiz					
Aylık Ortalama Gelir TL	1000 TL'nin Altında	1000-2500	2501-4000	4001-5500	5501- 7000	7001 ve üzeri					
ÖLÇEK							Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
							1	2	3	4	5
1	Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.										
2	Gelir düzeyi arttıkça, artan oranda vergi ödenmesi vergi adaletini sağlar.										
3	Gelirin belirli bir miktarından vergi alınmazsa vergi ödeme isteği artar.										
4	Muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi adaletini bozar.										
5	İşçi, işverene göre daha zahmetli gelir elde ettiği için daha düşük oranda vergilendirilmelidir.										
6	Aynı gelir düzeyine sahip olanlar, aynı miktarda vergi ödemektedir.										
7	Emek lehine vergileme, vergi adaletini artırır.										
8	Muafiyet ve istisna ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlar.										
9	Gelir arttıkça daha yüksek oranda vergi ödenmesinin adil olacağını düşünüyorum.										
10	Her gelir düzeyinde aynı oranda vergi alınması vergi adaletini sağlar.										
11	Gelirin asgari ücrete karşılık gelen kısmı vergi dışında tutulmalıdır.										
12	Herkesten aynı miktarda vergi alınmalıdır.										
13	Türkiye'de gelir düzeyi düşük olanlardan daha az vergi alınmalıdır.										

14	Türkiye'de zenginler yüksek oranda vergi ödemektedir.					
15	Türkiye'de aynı gelir seviyesine sahip kişilere aynı düzeyde muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi ayrıcalıkları sağlanmaktadır.					
16	Benimle aynı yaşam standardına sahip olanlar ile kendimi karşılaştırdığımda onlarla aynı vergi ayrıcalıklarına sahip olduğumu düşünüyorum.					
17	Muafiyet ve istisnalar aynı gelir düzeyinde olanların farklı vergi ödemesine neden olur.					
18	Emek geliri elde edenler sermaye geliri elde edenlerden daha az vergi ödemelidir.					
19	Gelirin belirli bir düzeyi vergi dışı bırakılmalıdır.					
20	Herkes vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmektedir.					
21	Ücretlilerin, eşin çalışma durumu ve çocuk sayısına göre farklı vergilendirilmesi vergi adaleti açısından doğru bir uygulamadır.					
22	Vergilemede ayrıcalıkların dengeli biçimde uygulanması vergilemede adaleti sağlar.					
23	Vergi aslı ve/veya cezalarına yönelik aflar vergilemede adaleti olumlu yönde etkiler.					
24	Türkiye'de adil bir vergileme yapılmaktadır.					
25	Türkiye'de ödeme gücüne göre vergileme yapılmaktadır.					