



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ ADALETİ VE VERGİ GELİRLERİ YÖNÜYLE
TÜRKİYE’DEKİ DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

SALİHA TURAN CİHANGİR

BURSA-2023



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ ADALETİ VE VERGİ GELİRLERİ YÖNÜYLE
TÜRKİYE’DEKİ DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Saliha TURAN CİHANGİR

Danışman
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

BURSA-2023

ÖZET

Yazar : Saliha TURAN CİHANGİR

Üniversite: Bursa Uludağ Üniversitesi

Ana Bilim Dalı: Maliye

Bilim Dalı: Mali Hukuk

Tezin Niteliği: Yüksek Lisans Tezi

Sayfa Sayısı: XVI+113

Mezuniyet Tarihi:/....../2023

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

VERGİ ADALETİ VE VERGİ GELİRLERİ YÖNÜYLE TÜRKİYE’DEKİ DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet bütçesi içinde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha fazla yer tuttuğu, bu durumun ise vergi adaleti açısından eleştirildiği bilinmektedir. Ancak dolaysız vergilerin adaletli olduğu bilinse de Türkiye’de vergi adaletine ulaşılması yönüyle dolaysız vergilerin vergi sistemindeki yerinin artırılması düşüncelerinin ekonomik, siyasi, sosyal, kültürel gibi birçok etken nedeniyle uygulanamadığını, bu yüzden istenilen düzeye ulaşamadığı görülmektedir.

Bu tezde, vergi teorisindeki dolaylı-dolaysız vergi ayrımı temel alınmıştır. Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu görüşü kapsamında öncelikle Türkiye’deki durumun incelemesi yapılmıştır. Bu bakış içinde diğer ülkelerdeki durum da ele alınarak vergi adaletinin sağlanması için Türk vergi yapısında ne gibi değişikliklere gidilmesi gerektiğini üzerine bir değerlendirme yapılmıştır. Bu kapsamda çalışmada öncelikle birinci bölümde vergi ve vergi adaleti kavramlarının önemi anlatılarak konunun incelemesine hazırlık yapılmıştır. İkinci bölümde dolaylı ve dolaysız vergiler, üstünlükleri ve sakıncalı yönleri ile birlikte incelenerek dolaysız vergilerin önemi üzerinde durulmuştur. Çalışmanın son bölümünde ise dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin durumu diğer ülkelerdeki durum ile karşılaştırılmıştır. Çıkan sonuç; Türkiye’de görünen durum, diğer ülkelerinkinin tam tersidir. Türkiye’de dolaylı vergiler devlet bütçesinde dolaysız vergilere göre çok fazla yer tutmaktadır. Bu sonuç kapsamında

Çalışmanın sonunda dolaysız vergilerin Türkiye’de olması gereken seviyeye ulaşamamasının nedenleri ve buna bağlı olarak yapılması gereken çalışmalar üzerine değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Dolaysız Vergiler

Dolaylı Vergiler

Vergi Adaleti

Vergi Gelirleri

ABSTRACT

Writer: Saliha TURAN CIHANGIR

University: Bursa Uludağ University

Department of Finance

Field of Financial Law

Nature of Thesis: Master Thesis

Number of Pages: XVI+113

Graduation Date:/....../2023

Supervisor: Prof. Dr. Ozhan CETINKAYA

EVALUATION OF DIRECT AND INDIRECT TAXES IN TURKIYE IN TERMS OF TAX JUSTICE AND TAX REVENUES

It is known that indirect taxes take more place in the state budget than direct taxes, and this situation is criticized in terms of tax justice. However, although it is known that direct taxes are fair, it is seen that the ideas of increasing the place of direct taxes in the tax system in terms of achieving tax justice in Türkiye cannot be implemented due to many factors such as economic, political, social and cultural, so the desired level cannot be reached.

In this thesis, the indirect-direct tax distinction in tax theory is based. Within the scope of the view that direct taxes are more fair than indirect taxes, first of all, the situation in Turkey has been examined. In this perspective, an evaluation has been made on what kind of changes should be made in the Turkish tax structure in order to ensure tax justice by considering the situation in other countries. In this context, in the first part of the study, the importance of the concepts of tax and tax justice was explained and preparation was made for the examination of the subject. In the second part, direct and indirect taxes are examined together with their advantages and disadvantages, and the importance of direct taxes is emphasized. In the last part of the study, the situation of direct and indirect tax revenues is compared with the situation in their countries. The result is; The situation in Türkiye is the opposite of that of other countries. Indirect taxes in Türkiye occupy more

space in the state budget than direct taxes. Within the scope of this result, at the end of the study, an evaluation was made on the reasons why the direct taxes could not reach the required level in Türkiye and the studies to be done accordingly.

Key Words

Direct Taxes

Indirect Taxes

Tax Justice

Tax Revenues

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın başlangıç aşamasından onaylanma aşamasına kadar olan tüm süreçte bana yol gösteren, tez çalışmama başladığım günden beri tecrübelerini benimle paylaşan, çok değerli vakitlerini ayırarak bana yardım ve desteğini esirgemeyen, tez danışmanım saygı değer hocam Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA'ya çok teşekkür ederim.

Tez çalışmamın başından sonuna kadar geçen bu zorlu süreçte her zaman yanımda olduklarını ve desteklerini hep hissettiğim en büyük şansım olan babam Halil TURAN, annem Sebahat TURAN ve değerli eşim Ramazan CİHANGİR'e teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
YEMİN METNİ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vii
ÖNSÖZ.....	ix
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLOLAR.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARINA GENEL BİR BAKIŞ

1. VERGİ KAVRAMI.....	3
2. VERGİNİN AMACI VE GEREKLİLİĞİ	4
3. VERGİLEME İLKELERİ	7
3.1. Klasik Vergileme İlkeleri	9
3.2. Modern Vergileme İlkeleri	12
4. VERGİNİN FONKSİYONLARI	19
4.1. Mali Fonksiyonu.....	20
4.2. Ekonomik İstikrar Fonksiyonu	20
4.3. Sosyal Adalet Fonksiyonu.....	21
5. VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMA YOLLARI	22
5.1. En Az Geçim İndirimi	23
5.2. Artan Oranlılık	24
5.3. Ayırma İlkesi	26
5.4. Vergi Muafiyetleri ve İstisnaları	27

6. VERGİLERİN GENEL BÜTÇE VE GSYH İÇİNDEKİ PAYI	29
6.1. Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe İçindeki Payı	29
6.2. Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı	30
7. ADALET VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI.....	32
7.1. Adalet Kavramı	32
7.2. Vergi Adaleti Kavramı	33
7.3. Vergi Adaletinin Anayasal Temeli.....	34
7.4. Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Çeşitli Yaklaşımlar.....	35
7.5. Ödeme Gücü Yaklaşımının Kriterleri	37
8. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR.....	38
8.1. Vergi Ahlakı	38
8.2. Vergi Yüğü	39
8.3. Vergiden Kaçınma.....	40
8.4. Vergi Kaçakçılığı	40
8.5. Verginin Yansıtılması.....	41
8.6. Vergi Afları	42
8.7. Vergi Esnekliği.....	43
8.8. Kayıt Dışı Ekonomi.....	43
8.9. Çifte Vergilendirme.....	44
8.10. Mali Anestezi	45

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN İNCELENMESİ

1. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ YAPISI	46
2. DOLAYSIZ VERGİLER	49
2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	49
2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	58

3. DOLAYLI VERGİLER.....	62
3.1. Katma Değer Vergisi.....	62
3.2. Özel Tüketim Vergisi	64
3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	65
3.4. Gümrük Vergisi	66
3.5. Damga Vergisi.....	66
3.6. Özel İletişim Vergisi	67
3.7. Şans Oyunları Vergisi	68
3.8. Dijital Hizmet Vergisi	68
4. DOLAYSIZ VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI.....	69
4.1. Vergi Konusu Açısından	69
4.2. Vergi Mükellefi Açısından.....	69
4.3. Vergi Matrahı Açısından	70
4.4. Eşitlik ve Adalet Açısından.....	70
4.5. Etkinlik Açısından.....	70
4.6. Uygunluk Açısından.....	71
4.7. Belirlilik Açısından	71
4.8. Sosyal Etkileri Açısından	72
4.9. İstikrar Sağlaması Açısından.....	72
5. DOLAYSIZ VERGİLERİN SAKINCALARI.....	72
5.1. Gelir Dağılımı Açısından	72
5.2. Tasarruflar ve Yatırımlar Açısından.....	73
5.3. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından	73
5.4. Karmaşık Yapıları Açısından	73
5.5. Maliyetler Açısından	74
5.6. Emek Arzı Açısından	74
5.7. Kayıt Dışı Açısından	75
5.8. Yükümlü Psikolojisi Açısından.....	75

6. DOLAYLI VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI	76
6.1. Herkese Uygulanmaları Açısından.....	76
6.2. Otokontrol Mekanizmasına Sahip Olması Açısından	76
6.3. Maliyetlerinin Düşüklüğü ve Daha Az Karmaşık Yapıya Sahip Olması Açısından.....	76
6.4. Tasarrufları Artırması Açısından.....	77
6.5. Maliye Politikası Aracı Olma Açısından.....	77
6.6. Yükümlü Psikolojisi Açısından.....	78
6.7. Tüketici Tercihleri Açısından.....	78
6.8. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından.....	79
7. DOLAYLI VERGİLERİN SAKINCALARI.....	79
7.1. Adalet Açısından	79
7.2. Gelir Dağılımı Açısından	79
7.3. Mükelleflerin Karar ve Davranışlarına Etkileri Açısından	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ GELİRLERİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKELER TEMEL ALINARAK TÜRKİYE İÇİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ YAPISI VE VERGİ GELİRLERİ PAYLAŞIMI	81
2. OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLAŞIMI ..	84
3. TÜRKİYE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ADALET AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	86
4. TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRMEDE ADALETİN SAĞLANABİLMESİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER	87

5. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN DOLAYLI VERGİLERE	
YÖNELMELERİNİN SEBEPLERİ	90
5.1. Tasarruflar ve Sermaye Birikimi	91
5.2. Reel Yatırımlar	91
5.3. Lüks Tüketimler	92
5.4. İşgücü Arzı	92
5.5. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli	92
5.6. İdare ve Uyum Maliyetleri	93
6. VERGİ YAPISINI ETKİLEYEN, DAHA ADALETLİ OLAN	
DOLAYSIZ VERGİLERİN TÜRKİYE'DE UYGULAMAYA	
GEÇİRİLEMEMESİNİN NEDENLERİ	93
6.1. Ekonomik Sebebler	93
6.2. Siyasal Sebebler	95
6.3 İdari-Bürokratik Sebebler	96
6.4. Sosyo-Psikolojik Sebebler.....	97
6.5. Kültürel Sebebler.....	98
7. VERGİSEL KAYITDIŞILIĞIN ÖNLENMESİ, ÇAĞDAŞ, ADALETLİ	
VE ETKİN BİR VERGİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	
İÇİN ÖNERİLER.....	97
8. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	101
9. KAYNAKÇA	104

TABLÖLAR

Tablo 1. Eşit Oranlı Vergi Tarifesi (TL).....	25
Tablo 2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi (TL).....	25
Tablo 3. Azalan Oranlı Vergi Yapısı (TL).....	26
Tablo 4. Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Payı (Bin TL).....	30
Tablo 5. GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2015-2022)	31
Tablo 6. Türkiye'nin 2022 Yılı Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (Bin TL).....	46
Tablo 7. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Dağılımı (Milyon TL).....	47
Tablo 8. Gelir Vergisi Tarifesi (2023)	53
Tablo 9. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL).....	53
Tablo 10. 2013-2023 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları	57
Tablo 11. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL)	57
Tablo 12. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesinde Taşıt Türleri	60
Tablo 13. Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (TL)	61
Tablo 14. Türkiye'nin 2010 – 2022 Yılları Arasında Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL)	63
Tablo 15. 2022 Yılı Özel Tüketim Vergisi Gelirleri (Bin TL)	64
Tablo 16. 2012-2021 Yılları Arası Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Vergi Gelirleri/ %GSYH).....	82
Tablo 17. 2012-2021 Yılları Arası Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerin Dolaysız Vergi Bakımından Toplam Vergi Gelirleri (%GSYH)	83

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi'nin günümüzdeki en büyük sorunlarından biri dolaylı ve dolaysız vergilerle ilgili vergi adaleti problemidir. Ülkemizde, işletmelerin çok büyük bir bölümünün küçük ölçekli olması, yoksulluk, işsizlik, yolsuzluk, piyasada nakit kullanımının fazlalığı, toplumsal olarak vergiye gönüllü uyumun eksikliği ve denetim sisteminin etkisizliği gibi nedenler kayıt dışı ekonominin boyutlarını arttırarak, dolaysız vergilerin adaletli yapısını bozmuş, yapılan harcama politikaları sebebiyle yine devletin kişilerden dolaysız vergiyi tahsil edememesine yol açarak dolaylı vergilere ağırlık verilmesine yol açmıştır.

Vergiden kaçınma veya kaçırmanın sonucunda, elde edilemeyen vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin finansmanı için büyük bir tehlike meydana getirmekte, bu da artan bütçe açıklarına ve yeni ek finansman arayışlarına neden olmakta, diğer bir yönüyle de milli gelirin azalması sadece devleti değil, toplum olarak da tüm bireylerin yaşam kalitesini düşürmektedir. Ülkemizde yaşanan vergi kaçakçılığı, adaletsiz bir vergi sistemine ve adaletsiz bir gelir dağılımına neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile yeterince mücadele edilememesi, toplumda adalet anlayışının yıpranmasına ve halkın sisteme olan güveninin sarsılmasına yol açmaktadır.

Vergi gelirlerinin etkinliğinin sağlanması açısından, vergi cezalarındaki kanunların, vergi suçu işlendiği takdirde, büyük risklerle karşılaştıracak bir düzeyde olması gerekmektedir. Ülkemizdeki gibi, beyana dayalı vergi sistemlerinin sağlıklı işleyebilmesi ancak, etkin bir otokontrol mekanizmasıyla ve caydırıcı bir ceza politikası ile mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda, devlet, vergiye çeşitli nedenlerle direnç gösteren mükelleflere karşı, vergi kayıp ve kaçaklarını minimize edebilmek için, bir takım önlemler almak zorundadır.

Devlet bu zamana kadar farklı önlemler almaya çalışmıştır. Vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin açık ve basit bir hale getirilmesi gibi amaçlar oluşturulmuştur. Ancak yeterli sonuç alınamamıştır.

Bu çalışmamın amacı, Türk Vergi Sistemi'nde, vergi gelirlerine ilişkin yapılan incelemede dolaysız vergi yapısının vergi adaleti kavramından nasıl saptığı, farklı nedenler sebebiyle sağlam bir yapının oluşturulamadığı, bu yüzden devletin dolaylı vergilere ağırlık verdiğini kanıtlamaktır.

Çalışmanın konusunu vergi gelirleri, dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve vergi adaleti kavramları oluşturmaktadır. Bu bileşim içinde oluşan durum incelenmekte, Avrupa Birliği ülkelerinden örnekler alınarak, Türk Vergi Sistemi için önerilerde bulunmaktadır.

Birinci bölümde, verginin teorik yapısı, amacı, ilkeleri, fonksiyonları, verginin ödeme gücüne ulaşma yolları, vergilerin genel bütçe ve GSYH içindeki payı, vergi adaleti kavramı ve bunu etkileyen unsurlar kaleme alınmıştır.

İkinci bölümde ise dolaylı ve dolaysız vergilerin yapısı incelenmiş, dolaylı ve dolaysız vergilerin sınıflandırılması yapılarak, üstün yanları ve sakıncaları ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki vergi sistemi ele alınmıştır. Bu ülkelerdeki vergi yapısı ile vergi adaleti karşılaştırılıp, ülkemizdeki vergi sisteminin neden adaletli bir şekilde uygulanamadığından bahsedilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin dolaylı vergilere yönelmelerinin sebepleri ve dolaysız vergileri ülkemizde etkin bir şekilde uygulayamamamızın nedenleri anlatılarak adaletli ve etkin bir vergi sistemi kurulabilmesi için öneriler sunulmuştur.

Çalışmanın sonuç bölümü ise, kısmi olarak tüm çalışmanın özetlendiği, edinilen çıkarımlar, sorunlar ve yol haritaları hakkında oluşan kanaatleri ifade etmeye yönelik olmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARINA GENEL BİR BAKIŞ

1. VERGİ KAVRAMI

Vergi, devletin önemli kamu gelirlerinden biridir. Verginin kazanç amacı dışında sosyal ve iktisadi müdahale amacı da bulunmaktadır. Bu yüzden genel olarak vergi, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının, gerçek ve tüzel kişilerden mali ve diğer mali olamayan amaçları doğrultusunda karşılıksız, nihai, cebri ve egemenlik hakkına dayanarak aldığı ekonomik değerlerdir. Bir başka deyişle, herkesten ödeme gücüne göre alınan kamusal giderleri karşılamakla görevli para ve iktisadi kıymetlerdir¹.

Anayasanın 73. maddesinde, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilmektedir. Anayasamızın vergi ile ilgili başlıca değindiği hususlar; kamusal giderleri karşılamak, kişilerin ödeme güçlerini dikkate almak ve dayanağının kanun olmasıdır².

İnsanların devlet adı altında örgütlenmelerinin sebebi genel ihtiyaçlarının karşılanma isteğinden dolayıdır. Bu ihtiyaçları günlük hayatımızda hissettiğimiz gerçektir. Devletin karşıladığı önemli ihtiyaçlar, "ulusal savunma", "dış ve uluslararası ilişkilerin yürütülmesi", "iç güvenliğin sağlanması", "kişiler arasındaki uyuşmazlıkların giderilmesi ve adaletin tesis edilmesi" gibi tam kamusal mallar olduğu gibi, bunun dışında olan diğer yarı kamusal ve özel mallar da vardır³. Tüm bu mallar ve hizmetler tamamen ya da kısmen vergilerle finanse edilmektedir.

Geçmişten günümüze vergi, devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Devletin yapısı ve işlevleri ne kadar değişse de vergi ekonomide hep var olmuştur. Bu güne kadar gelmiş geçmiş çoğu hükümdarlıklarda vergiler, halka büyük yük oluşturan bir finansal araç olarak görülmüştür. Fakat devletin kamu giderlerini karşılayabilmesi için vergi, alması gereken en önemli gelir olmuştur. Bu önemli gelirin vergi adaleti kavramı ile bütünleşmesinde vergi sistemlerinin içeriği önemli bir durum oluşturmıştır. Türk

¹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, 12. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s.69.

² Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, Vergi Hukuku, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.73.

³ Hüseyin Perviz Pur, Osmanlı'da Vergi İsyanları 1730 Patrona Halil İsyanı ve Diğer İsyan Hareketleri, İstanbul: Tarihçi Kitabevi Yayınları, 2015, s.11.

vergi sistemimizde de günümüz itibariyle vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayrımı vergi adaletini açısından kullanılan önemli bir tasnif şekli olmuştur.

Vergi, ilk çıktığı andan günümüze kadar tüm topluma yönelik olduğu için büyük önem kazanmıştır. İnsanların hayatlarını düzenli ve sağlıklı sürdürmeleri için bir arada olmaları gereksinimi doğmuştur. Bu durumda bu düzenli ve sağlıklı yaşamın ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir olgunun yani devletin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Devlet de bu ihtiyaçlara cevap verebilmek için belli imkânlarla, güce, gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu da vergi adı altında ortaya atılan bu finansman aracıyla sağlanmıştır⁴.

Vatandaşları ve devleti ilgilendiren, ekonomi ile devlet ilişkisi karışık bir oluşumdan ibarettir. Siyasi tercihler, devletin ekonomiye müdahalesinde farklı boyutlarda rol almaktadır. Gelmiş geçmiş en büyük örneği bunun vergilerdir. Şuan ki modern devletimiz, daha önce görmediğimiz bir vergi devleti haline gelmiştir. Güçlü bir vergi sistemi de devletin büyümesi, müdahaleci yapısının işlemesi ve güçlenmesi ile oluşacaktır.

Türkiye'deki çevre kirliliği, barınma, nüfusun artması, ulaşım, teknolojik yeniliklerdeki yaşanan sorunlar yüklü miktarda kamusal ihtiyaçlara sebep olmaktadır. Bunun içinde iyi bir ekonomik güç ve sürekli kaynak gerekmektedir. Vergi dışında, borçlanma, devlet girişimciliği ve işletmeciliği ile ilgili gelirler, dıştan gelen yardımlar da bunları karşılayan diğer gelirlerdir. Ancak bu gelirler özel sektör yatırımlarını caydırmakla beraber enflasyona da yol açabilmektedir. Bu yüzden kamusal ihtiyaçları karşılamak için en güvenilir yolu yine vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin toplanması yanında yapılan harcamaların durumu da ülkenin gelişimi için önemli bir etken olmaktadır. Devletin teşkilatı vasıtasıyla toplanan vergi gelirlerinin de doğru harcamalara dönüştürülmesi ülkenin büyümesi ve gelişmesi için olumlu görülmektedir⁵.

2. VERGİNİN AMACI VE GEREKLİLİĞİ

Devlet belirlenen sınırlar içinde yaşayan insanların ihtiyaçlarını karşılamakla görevli olan ve bunlar için bazı mali araçlara başvuran bir örgüttür. Devletin kullandığı mali araçlardan en önemlisi ise vergidir. Milli gelir içindeki yüzdesi ise geniş bir yere sahiptir. Vergiler 19. Yüzyıla kadar kamu harcamalarının finansmanı için alınırken,

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrul, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 145.

⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, İzmir: İlkem Ofset, 2007, s. 24-25.

sonradan sosyal ve iktisadi müdahalede bulunmak için de alınmaya başlamıştır. Böylelikle sadece gelir elde etmek için değil sosyal, ekonomik amaçlar içinde kullanılmıştır. Bunun adına vergilemede müdahale ilkesi denmiştir.

İlk olarak verginin mali amacı, toplumdaki kişilerden ödeme gücü dikkate alınarak piyasadaki rekabeti eşitliğini bozmadan kamu harcamalarını finanse etmek için alınması olarak belirlenmiştir. Bu amaç verginin öncelikli fonksiyonudur. Devlet sorumlu olduğu kamusal görevleri, bu mali araçla yerine getirmektedir.

Toplumdaki insanların gereksinimleri çoğaldıkça mali amaç daha mühim hale gelmiştir. Gelişmiş kapitalist veya karma ekonomili devletlerde gelirlerinin içindeki vergi oranı %70'leri, batı ülkelerine baktığımızda ise %90'ları bulmuştur. Diğer bir durumda vergiler bütçe gelirleri içinde nihai, sürekli ve en büyük dilime sahip gelir olarak görülmektedir. Bu da diğer kamu gelirlerini (borçlanma, emisyon, fonlar, özelleştirme, para basmadan sağlanan gelirler gibi v.b.) vergi gelirlerinin yanında daha önemsiz duruma getirmiştir.

Verginin mali amacı gerçekleştirilirken devlet adalet ilkesine uygun olarak hareket etmelidir. Bu yüzden verginin adaletli bir şekilde paylaşılması planlanmalıdır. Adalet ilkesinin işleyişi açısından ülkemizdeki yüksek gelirli kişilerden yüksek oranda vergi, düşük gelirli kişilerden ise düşük oranda vergi alınmaktadır. Bu durum dikey adalet açısından önemlidir. Aynı gelir grubundaki kişilerden aynı oranda vergi alınarak da yatay adaletin sağlanmaya çalışılması önemlidir. Mali amaç işletilirken piyasa mekanizmasının düzeni dikkate alınarak yapılmaktadır⁶.

Devlet mali olmayan amaçlar için de vergileri kullanmaktadır. Bunlardan bazıları sosyal grupların güvence altına alınması, ekonomiye müdahale ederek yön vermek, geliri yeniden dağıtarak daha adaletli bir yapının oluşması için çalışmak gibi durumlardan oluşur. İhracatın artması ithalatın azalması, enflasyon ve durgunluk gibi dönemlerin atlatılması, sektörler üzerine verilecek teşviklerin oluşturulması, sermaye artırımının sağlanması, kalkınmanın gerçekleştirilmesi için vergiler önemli araçlardır⁷.

Devlet sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek için bazı müdahalelerde bulunur. Örneğin, belirli bir malın tüketimini arttırmak için vergi muaflıkları verebildiği

⁶ İzzettin Önder, "Vergi Düzeni ve Reformu", *Maliye Yazıları Dergisi*, S. 42 (1994), s. 7-11.

⁷ Sadık Kırbaş, "Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi", *Sayıştay Dergisi*, S. 3 (1991), s. 3-4.

gibi, o malın tüketimini kıstmak için de caydırıcı yüksek meblağlarda vergiler koyabilir. Bu durumda kişilerin davranışlarını yönlendirir ve piyasada aktif rol oynar.

Getirilen vergi teşvikleri(düşük gelirli ülkelere yatırım yapılması), elde edilen geliri tekrardan dağıtarak olumlu dışsallık yaratmaktadır. Yüksek teknolojisi yönüyle zengin olan ülkelerin endüstrilerinin kullanımı için teşvik sağlanması, bu oluşan olumlu dışsallığın ekonominin diğer kesimlerine yayılmasına yardımcı olmaktadır. Üretim sektörlerinin ve yatırım yapan sektörlerin arttırılması ve çeşitliliğinin fazlalaştırılması da bu mali olmayan amaçlara hizmet etmektedir⁸.

Vergiler hedeflenen ekonomik amaca ulaşmak için aktif rol üstlenirler. Çünkü ekonomiye müdahale araçlarının en önemlileridir. Vergi politikalarının bu amaçla yapılması, oluşturulması, düzenlemelerin yapılması ve uygulamaya konması gerekmektedir.

İktisadi açıdan verginin amacı, ekonomide vergisel tedbirler olarak idame ettirilmesidir. Konjonktürel dalgalanmaların önüne geçmek, fiyat istikrarını oluşturmak, tam istihdamı gerçekleştirmek, dış dengeyi sağlamak için önemli faktör olan vergi esnekliği kullanılır. Çünkü insanların ekonomik davranışları üzerinde büyük bir etken oluşturan araçlar vergilerdir.

Fiyatlar genel düzeyinde denge sağlamak için de vergiler kullanılır. Fiyatların artışa geçmesi fiyat istikrarını bozarak enflasyona neden olur. Bu, toplam talebin toplam arzı geçmesiyle görülür. Bunu önlemek için de genelde vergiler arttırılarak ekonominin iyileşmesi sağlanmaktadır. Durgunluk durumunda yani eksik istihdam zamanı da talepte artış yapılarak tam istihdam düzeyine kadar genişleme sürdürülür. Bu tür vergi politikası ile de işsizliğin önüne geçilir⁹. İhracatı arttırmak, teşvik etmek amacıyla da vergi istisna ve muafiyetleri getirilmektedir. İthalatı azaltmak amacıyla da yüksek oranlı gümrük vergileri konmaktadır. Böylelikle dış ekonomik dengenin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi bu şekliyle maliye politikası aracı olarak kullanarak ekonomiye müdahalede bulunmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanı olarak alınan vergiler, sosyal devlet görüşü nedeniyle gelirin yeniden dağıtılmasını gerektirmektedir. Bu anlayış gereği gelirin bir kesimden diğer kesime aktarılmasında vergiler önemli bir araçtır. Anayasa 73. madde de:

⁸ Hülya Kirmanoğlu, Kamu Ekonomisi Analizi, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2013, s. 267.

⁹ İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 155.

“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” şeklinde açıklanmıştır. Sosyal toplum içinde vergi yükünün, adaletli ve eşit bir şekilde dağıtılması bu amaç doğrultusunda oluşmuştur.

Devletin, sosyal anlayış ışığında insanlara asgari bir düzeyde yaşam imkanı tanınması için belli başlı uygulamaları sağlamak durumundadır. Bunlar; asgari geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar, vergide artan oranlılık, ayırma kuramı gibi uygulamalardır. Bu sunulan hizmetler doğru kanalda değerlendirilirse ve kişiselleştirilebilirse vergi adaletine uygun olacaktır.

Verginin amacı yönüyle vergi tasnifinde kullanılan dolaylı ve dolaysız vergilerin toplamdaki payları da verginin gerekliliğinde öne çıkmaktadır. Bu durum verginin sosyal amacını yerine getirmesi için önemlidir. Devletin, gelir ve servetin dağılımında ortaya çıkan dengesizliklerin giderilmesi için dolaysız vergileri kullanması ve yüksek vergi alması önemlidir. Bunun yanında dolaylı vergileri de kişisel olarak düzenlemesi gelir dağılımını olumlu yönde etkileyebilir.

Devletin caydırıcı amaçla koyduğu vergiler de bir sosyal amaç sunmaktadır. Tütün, alkol gibi insanların sağlığını bozacak maddelerden yüksek özel tüketim vergisi alınması bu amaca hizmet etmektedir. Zorunlu mallar yani talep esnekliği az olan malların üzerine konulan özel tüketim vergisi, toplumun talebini kısıacaktır. Fakat vergide sosyal adalet görüşünü bozacaktır.

Genel olarak baktığımızda devlet ile vergi kavramı, ülkemizde iktisadi ve sosyal yaşamımızın birçok alanında önemli bir yere sahiptir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. Maddesinde yer alan: ‘Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır’ ifadesi, devletin ekonomideki rolünü açıklamıştır. Fakat verginin adil ve eşit bölüştürülmesinde parlamento çoğunluğunun ve değer yargıları gibi etkenlerin etkili olacağı da bilinmektedir¹⁰.

3. VERGİLEME İLKELERİ

İnsanlar tarafından kabullenilmesi için mali, iktisadi, sosyal bazı amaçları hedefleyen vergiler belli başlı ilke ve kurallara sahip olmalıdır. Vergilerin bu ilkelere göre düzenlenmeleri ve toplanmaları doğru olacaktır. Bu kısımda vergileme ilkelerinden ve

¹⁰ Fevzi Devrim, Kamu Maliyesine Giriş, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2002, s. 98.

günümüze geliş sürecinden, özelliklerinden bahsedilecektir. Ayrıca ilkeler klasik ve modern vergi ayrımı yapılarak açıklanacaktır.

Gelir dağılımında adalet, ekonomik büyüme ve istikrar, kaynak dağılımında etkinlik gibi amaçlanan hedefler ekonomik sistemlerde vardır. Bu amaçlanan hedeflerin uygulanabilmesi için devletin ölçülü bir vergi sistemi oluşturması gerekir. Bahsedilen hedeflere varılabilmesi için uygulanan vergi sisteminde olması gereken niteliklere vergileme ilkeleri denmektedir. Bu vergileme ilkelerinin de belli kuralları var olmuştur.

Genel olarak vergileme ilkeleri, insanların kabullendiği mali, sosyal, ekonomik hedeflere doğru istenilen bir şekilde ulaşılması ve vergi sistemlerinin oluşturulması için düzenlenen tüm kurallardır. Bu ilkeler, sosyal ve ekonomik olarak uygun olmayan vergi şeklini ve niteliğini değiştirmek amacındadır. Uygun olan vergi yapısını ve sistemini amaçlayarak oluşturulmuştur.

Vergileme ilkeleri, olması gereken durumu gösteren ilkelerdir. Hukuk bilincinin yanında ülkelerin teknolojik imkânlarıyla da alakalı olan bu ilkeler, bundan dolayı ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu yüzden kanun koyucular vergileme ilkelerini dikkate alarak vergileri belirlemelidirler. O zaman toplumdaki vergi mükelleflerinin vergi bilinci daha da yerleşerek vergiye karşı olan tepkileri azalacaktır¹¹.

Vergiler kamu hizmetlerinin karşılığında alınan önemli araçlardır. Bu hizmetlerin finansmanı kanunlar ışığında mükellefler tarafından sağlanır. Bireyler ve kurumlar için vergiler bir giderdir. Fakat devlet için vergiler bir gelirdir. Vergi hukukunun görevi, devlet ile birey ve kurumlar arasındaki bu menfaat çatışmasını azaltarak, kanuna uygun olarak çevirmek ve düzenlemektir. Bu çatışmanın önüne geçerek dengeli bir yapı oluşturmak, oluşturulan bu dengeli yapıyı da sürekli kılmaya çalışmak gerekmektedir¹².

Devlet geçmişten günümüze bazı yaşanan gelişmelerle birlikte değişikliklere gitmiştir. İlk başta devletlerin bir gereksinimi olarak başlayan vergi, sadece kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınmıştır. Zaman geçtikçe ekonomik yapıdaki değişiklikler, verginin kamu hizmetlerinin karşılığı dışındaki nedenlerden dolayı da tahsil edilmeye başlanmıştır. Devletin yapısındaki değişikliğe bağlı olarak sosyo-ekonomik faktörler önemli hale gelmiştir. Bu durumda belli bir satın alma gücünün, sadece kamu harcamalarının karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine aktarılması görüşü sabit

¹¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s. 111.

¹² Harun Cansız, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı“, Afyon, *Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XVI, S. 2, s. 34.

kalmamıştır. Bu kamu finansmanın sağlanmasının yanında önemli bir yeri olan makroekonomik etkenlerde dikkate alınmıştır. Ekonomik birimlerin yaptığı ödemeler bu amacın gerçekleştirilmesinde rol almıştır¹³.

3.1. Klasik Vergileme İlkeleri

Klasik vergileme ilkeleri, Adam Smith'in genel kabul edilmiş ilkeleridir. Adam Smith 'Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri İle İlgili Bir Araştırma' ya da bilinen adıyla 'Ulusların Zenginliği' kitabında vergileme ilkelerini açıklamıştır. Adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik olarak dört ilkeye ayırmıştır¹⁴.

Adalet ilkesini Adam Smith, "hükümetin masrafını karşılamak için, her devletin uyrukları kendi güçlerine imkân ölçüsünde en yakın oranda, yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmaktadır. Bir büyük milletin bireylerine kıyasla hükümet masrafı, bir büyük mülkün bütün ortaklaşa sahiplerine kıyasla her birinin, o mülkteki çıkarları oranında vermek zorunda bulundukları yönetim giderlerine benzemektedir. Vergide eşitlik ya da eşitsizlik denilen şey, bu ana kuralın gözetilmesinden veya gözetilmemesinden oluşur" şeklinde ele alınmıştır. Kısaca herkesten eşit vergi alınmasını değil, toplumdaki bireylerin ödeme gücüne göre vergi alınmasını söylemiştir. "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü belirtildiği üzere anayasada da yer almaktadır.

Ülkemizde dolaylı vergiler dolaysız vergilerden fazladır. O yüzden günümüzde mali güce göre vergi alımı pek olanaklı değildir. Genel olarak gelir durumu az olan bireylerin tüketim malları için talep esnekliği düşüktür. Yüksek gelir durumuna sahip kişilerde de temel tüketim malları için esneklik azdır. Bu yüzden lüks tüketim ile yapılan tasarruflar oldukça yüksektir. Ücret gelirinde işverenler, vergi sorumlusu sıfatını kullanarak kaynaktan keserek vergiyi toplarlar. Ücretliler ücreti daha eline geçmeden bu vergi sorumluluklarını yerine getirirler. Geriye kalan ücreti de hayatlarını sürdürmek için kullanırlar. Bu kullanım içinde harcama yaptıkları her an için de dolaylı vergi öderler. Bu anlamda ülkemizde mali güce göre vergi ödeme kuramının maalesef uygulanması sıkıntılıdır.

¹³ Karakoç, a.g.e, s. 112.

¹⁴ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s. 10-15.

Adil bir vergi sisteminin belirlenebilmesi için başka kuralların getirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Çünkü mutlak adalet yaklaşımının toplum açısından uygulanamayacak durumda olduğu anlaşılmaktadır. Adam Smith bu yüzden gelirin ölçülmesinde uygulanacak iki önemli ölçütü ortaya çıkarmıştır. Yararlanma ve ödeme gücü ilkeleri bu bağlamda birleşip gelirin vergilendirilmesinde kullanılacaktır.

İlk olarak yararlanma ilkesine bakacak olursak, toplumdaki bireylerin yaptıkları harcamalar kadar vergi yükünden yararlanmaları öngörülmüştür. Bu ilkeye göre vergi piyasadaki koşullara uygun paylaştırılır. Ne kadar harcarsan o kadar vergi yükün olacağından, adil vergi sistemi oluşturulmuş olacaktır. Yoksa tersi bir durum oluşursa, yani harcamaları sonucunda üzerine düşen vergi yükünü, başkasına yansıtırlarsa adil vergi sisteminden söz edilmesi olanaksız hale gelecektir.

Adam Smith'in diğer bir ölçütü ise ödeme gücü ilkesidir. Bu ilkede de insanlardan ödeme gücüne göre vergi alınması, yüksek gelirli kişilerden fazla vergi alınması, asgari geçimin altında bir geliri olan kişilerden de vergi alınmaması ya da vergiden muaf tutulması açıklanmıştır. Modern olarak ise, verginin ödenmesinde, kişilerin eşit fedakârlığa katlanmalarına ve ödeme gücüne göre alınmasına değinmiştir. Ayrıca yüksek gelirli kişilerden daha çok vergi alınması vergi adaletinin yerine getirilmesinin yanında devletin geliri yeniden dağıtım işlevi de gerçekleşmiş olacaktır.

Ülkemizdeki vergi eşitliğinin sağlanabilmesinde ise bu iki ilkenin öne çıktığı ve sermaye birikimin oluşumuna engel oluşturmada vergi adaletini sağlayabilecek sistemlerin geliştirilmesi önemsenmektedir. Bu çerçevede ekonomik ve sosyal açıdan aynı olmayan mükelleflerden eşit miktarda vergi alınmaması önemli bir konu olmaktadır. Emek ile sermaye gelirlerinden aynı vergi alınmaması ve asgari geçim sınırının altında olanların vergiden muaf tutulmaları verginin amaçları yönüyle öne çıkmaktadır. Böylelikle vergi adaleti biraz da olsa gerçekleşecektir¹⁵.

Adam Smith'in adalet ilkesinden sonra diğer bir ilkesi belirlilik ilkesidir. Smith bu ilkeyi; "Her bireyin ödemek zorunda bulunduğu vergi kesin olmalı ve keyfi olmamalıdır. Ödeme vakti, ödeme biçimi, ödenecek miktar, hepsi, yükümlü için ve diğer kimseler için belli ve açık olmalıdır. Verginin kesin olmayışı, "halkı arsız ve yolsuz değil

¹⁵ Zeynep Ağdemir, Ceyhan Gürkan, "Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında bir İncelemesi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 74, S. 2, 2019, s. 465-470.

iken bile tabiatıyla hoşlanılmayan bir insan tabakası haline getirebilir, arsızlığa özendirir ve yolsuzlaşmasını kolaylaştırır” olarak ifade etmiştir¹⁶.

Vergilemede açık ve anlaşılır kurallar bütününe ihtiyaç vardır. Eğer bu şekilde olursa keyfiyetin önüne geçilebilecektir. Bu durumda hukuki güvenlik ilkesi ile belirlilik ilkesi birbiri ile ilişkili hale gelmiştir.

Kanunlarda verginin tarifesı, matrahı, biçimi, ödeme zamanı kararlaştırılıp vergide belirlilik ilkesi doğrulanmış olur. Toplumdaki kişilerin ödeyecekleri vergiyi saptayamamaları onlar üzerinde baskı yaratıp tedirginliğe sebep olur. Bu belirsizlik aynı zamanda bütçelerini sağlıklı bir şekilde kullanamamalarına neden olur. Böylelikle bu durum insanların üzerinde büyük bir tepki yaratabilir. Bu görüntü içinde devletin de sosyal ve ekonomik duruşu sarsılabilir ve güven ortamı oluşmayabilir.

Bir diğer üçüncü ilke uygunluk ilkesidir. Smith, “her verginin yükümlüye uygun gelmesi en olası zamanda ya da biçimde yönetilmesi gerekir. Kolaylık anlamına da gelen uygunluk ilkesi genel olarak verginin mükellefler açısından en uygun zamanda doğru şekilde alınması ve yine en uygun şekilde tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Örnek verecek olursak, verginin taksitler halinde ödenmesi, zirai gelirden elde edilecek kazancın hasat vakti toplanması söylenebilir. Uygunluk ilkesi kısaca, insanlarda zorlayıcı bir baskı oluşturmadan, verginin bireyin ekonomik ve sosyal yapısına uygun bir şekilde, hedeflenen gelirin elde edilmesi için toplanması şeklinde de ifade edilir¹⁷.

Uygunluk ilkesi kapsamında mükellef, devletin vergi üzerinde yaptığı kolaylıklar ve iyi niyeti gördükçe vergiden kaçınmak yerine ona gönüllü olarak yaklaşacaktır. Böylelikle devletin vergi gelirlerinde görünen bir artış yaşanacaktır. Çünkü vergi ödeme zamanı ve koşullar kötüleştikçe kişilerin vergiyi ödeme istekleri azalmaktadır. Fakat dolaysız vergilere bu ilkeyi uygulamak kolayken, dolaylı vergilerde aynı durum söz konusu değildir. Bireylerin her birine uyacak zamanlama belirlemek devleti uygulama açısından oldukça zora sokacaktır. Mali sistemimizde mükellef gruplarının ve gelir türlerinin farklılığı bunu olanaksız kılmaktadır. Uygunluk ilkesinin vergi türleri ve vergi kaynaklarının oluşturulması ile de ilişkisi vardır. Verginin harcama, servet ve gelirden hangisinden alınmasının vergi adaleti açısından doğru olacağı konusu, verginin

¹⁶ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1998, s. 192.

¹⁷ Aykut Herakman, Kamu Maliyesi, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989, s. 26.

yansıtılması durumu sonucunda da bireylerin üzerine binen vergi yükünün nasıl olacağı büyük önem arz etmektedir.

Adam Smith son ilkesi olan iktisadiliği ise şöyle ifade etmiştir. “Her vergi öylesine düzenlenmelidir ki, halkın cebinden, devlet hazinesine getirdiğinin yanı sıra aldığı miktar hem imkân ölçüsünde az olsun, hem halkın cebi dışında olabildiğince az süre kalsın”. Tasarruf ilkesi de denilen bu ilke, verginin tarh ile tahsil masraflarının en düşük düzeyde tutularak alınmasını savunmaktadır. Devletin hazinesine giren para ile bireylerin ödediği paranın arasındaki farkın az olmasını amaçlamaktadır¹⁸. Bu ilke, verginin nitelinin az olması ve toplumun iktisadi yaşamını olumsuz bir şekilde etkilememesini açıklamıştır. Bu sebeple toplanan vergi gelirlerin çoğunun hazineye girmesi ve toplanması için yapılan giderlerin de en aza indirilmesi ifade edilmiştir. Bu toplanan vergi gelirlerini en aza indirebilmek için idare ve mükellefler arasındaki uyumun çoğaltılması gerekmektedir. Genel olarak vergi yükünün adaletsizliğini ortadan kaldırmak ve açık, anlaşılır, kolay ve sade bir dil kullanılarak kanuni düzeltmelerin yapılmasını sağlamak gerekmektedir. Ayrıca etkin vergi sisteminin oluşturulması ve teknolojik yeniliklerden faydalanılması da bu ilke açısından yararlı sonuçlar doğuracaktır.

Adam Smith’in bu dört temel ilkesi hem devlet hem de mükellefler açısından fayda sağlayarak çok önemli hale gelmiştir. Vergileme açısından bu ilkeler mali kurallar bütünü olarak adlandırılmaktadır. Bu ilkeler günümüzde de geçerliliğini sürdürmektedir. Fakat değişen vergi yapısı nedeniyle nitelikleri artmış ve değişiklik göstermiş olduğundan yeni vergi ilkelerinin de ortaya çıkması gerekmiştir¹⁹.

3.2. Modern Vergileme İlkeleri

Ülkemizde geçmişten bugüne vergi sistemlerinin toplumda siyasi, ekonomik, sosyal, kültürel nedenlerle değişmesi sebebiyle vergilerin oluşturduğu nitelikler zamanla farklılıklar göstermeye başlamıştır. Bu yüzden verimli, doğru bir vergi sistemi olması için vergileme ilkelerinin artması gerekli hale gelmiştir.

İlk olarak genellik ilkesine bakacak olursak, bu ilke toplumda vergi ödeme gücüne sahip ve vergi mükellefiyeti olabilecek tüm insanlardan; ırk, dil, din, cinsiyet ve sınıf

¹⁸ Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, “Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2002, s. 41.

¹⁹ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 214.

farkına bakılmadan gelir, servet ve harcama üzerinden alınmasını söylemektedir. Vergi alınan tüm kişilerden adaletli bir şekilde tahsil edilmesini, hiçbir kişi arasında ayırım yapılmadan bunun gerçekleştirilmesini ve herhangi bir kişi üzerine yüklenmemesini ifade etmektedir.

Bu ilkenin asıl amacı, vergilendirme yetkisine sahip olan bu gücün, vergilendirilen kesim üzerinde serbest, istediği gibi bir kullanım sağlayamamasını ifade etmektedir. Bu sebeple vergilemede aynı biçimde, değişmeyen bir yapı vardır. Vergiye tabi mükellefin gelir elde ettiği kaynak üzerinden düz oranlı vergi tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu yüzden muafiyet ve istisna gibi durumlara yer verilmemesi önemlidir. Örnek verecek olursak; gelir vergisi alınan bir kişiden elde ettiği her gelir kaynağı üzerinden herhangi bir istisna gerçekleştirilmeden aynı oranda vergi alınmasıdır.

Genellik ilkesi anayasa da ‘hukuk devleti’ ve ‘eşitlik’ ilkelerine bağlı olarak çıkmıştır. Bu ilke, vergi gibi sorumluluk yükleyen kanunların oluşturulmasında da önemli bir yere sahiptir. Anayasa’nın 10. ve 73. maddesinde yasal olarak geçmektedir. Anayasa’nın 10. maddesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” ve 73. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmiştir. Görüldüğü üzere bu yüzden vergi kanunları, vergi mükelleflerinden, ödeme güçlerine göre aynı nitelikte alınmak durumundadır.

Bu ilke şuan da daha esnek bir şekilde kullanılmaktadır. Çünkü vergi adaleti ve ekonomik kalkınma sağlanmalıdır. Be sebeple kanun yapıcılar, bazı ekonomik, sosyal amaçları ve vergi adaletini gerçekleştirebilmek için mükelleflere muafiyet ve istisna gibi uygulamalar sağlayabilmektedir. Muafiyet ve istisna gibi uygulamaların olması hem genellik ilkesi hem de vergi adaleti açısından olumsuz etki yaratmaktadır. Bundan dolayı bu uygulamaların, anayasal kurallara ve gerçeklere uyan bir yapıda olması gerekmektedir²⁰.

Bir diğer ilkemiz eşitlik ilkesidir. Bu ilke tüm mükelleflerden eşit vergi alınması değildir. Toplumda eşit gelirden olanlara aynı, farklı gelirden olanlara farklı vergilendirme yapılmasıdır. Yani verginin gelire bakmadan herkesten alınması vergi adaleti kavramına ters bir durumdur. Eşitlik ilkesi kişinin sahip olduğu kazancı göz önünde bulundurularak, ödeme gücüne göre verginin tahsil edilmesini açıklamaktadır. Bu ilke vergi adaleti

²⁰ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Kitapevi, 2011, s. 272.

açısından önemli bir yere sahip olduğundan dolayı, tüm bireylerin kişisel, ekonomik ve ailevi durumlarına bakılarak, vergi yükü çerçevesinde dengeli, eşit bir şekilde paylaştırılmasını öngörmüştür.

Vergileme de eşitlik ilkesi, yatay eşitlik ile dikey eşitlik adı altında iki kısma ayrılmıştır. Aynı gelir düzeyine sahip bireylerden aynı oranda vergi alınmasına yatay eşitlik denmektedir. Farklı gelir düzeyine sahip bireylerden farklı oranlarda vergi alınmasına da dikey eşitlik adı verilmiştir. Vergi mükelleflerinin kişisel, ailevi ekonomik durum ve ihtiyaçları göz önüne alındığında, yatay eşitlik açısından adaletli bir dağıtım amaçlanmaktadır. Bu durumlar incelendiğinde farklı gelir düzeyinde olanlar için, bahsedilen farklılıklar dikkate alınarak, vergi yükünde farklı bir sistem oluşturulmalıdır.

Verginin tahsil edilmesinde sadece gelir unsuruna bakılması, verginin adalete uygun olarak alındığını göstermemektedir. Farklı gelir unsurlarından kazanç sahibi olan kişilerin, elde ettikleri gelirlerin aynı olması adil bir vergi sistemi için yeterli değildir. Yani aynı oranda ücret geliri elde eden kişi ile sermaye geliri elde eden kişinin durumu aynı olmadığı için adil bir vergilendirme kabul edilemez. İcra edilen işin türü dolayısıyla oluşan sorumluluk, vergilendirme çeşidi farklı olduğundan sadece gelir üzerinden alınacak vergi doğru ve adaletli olmayacaktır. Bu da insanların vergi sistemine karşı tutumunu değiştirerek güven ortamını yok edecektir. Bunun yanında bireylerin özel durumları da dikkate alınmak zorundadır. Mesela bir bekar kişi ile evli kişinin durumu aynı olamaz. Bu yüzden bekar kişiden evli kişiye göre farklı vergi tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergide dikey eşitlik, bu bahsedilen tüm durumlar göz önüne alınarak sağlanabilmektedir. Vergi mükellefi bireylerde, ödeme güçlerinin oluşturulması bakımından ödedikleri vergiler karşılığında katlandıkları fedakârlığın dikkate alınması önemlidir²¹. Alınan vergiler ışığında eşit bir vergi kaybı ile fedakârlık oluştuğunda, eşitlik prensibi sağlanabilmektedir. Bu fedakârlık “eşit fedakârlık”, “eşit oranlı fedakârlık” ve “en az toplam fedakârlık” olarak üç durumda açıklanmıştır.

²¹ Yunus Demirli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme“, *Ankara Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*, Yayın No:2011/412, 2011, s. 20-21.

Eşit fedakârlık yaklaşımında farklı gelir durumuna sahip mükelleflerde, matrah büyüklüğü dikkate alınmadan, tahsil edilen vergiler karşılığında gelirlerinde meydana gelen toplam azalış aynı olmalıdır.

Eşit oranlı fedakârlık yaklaşımında ise toplumdaki yüksek gelirli veya servetli kişilerin düşük gelirli veya servetli kişilere göre daha fazla fayda sağladığı düşüncesiyle, yüksek gelirli veya servetli kişilerin, düşük gelirli veya servetlilere göre yüksek oranda vergi ödemesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Son olarak en az toplam fedakârlık yaklaşımında da, verginin ağır yükü karşılığında katlanılan toplam fedakârlık en aza indirilmelidir. Böylelikle verginin yükü mükellefler arasında çok hissedilmeyerek, paylaşırma yapılmaktadır.

Fedakârlıkta eşitlik anlayışının sağlanması kolay görülmemektedir. Çünkü bireylerin sağladığı faydanın ölçülmesi güçtür. Vergilendirilen diğer unsurların bazı ölçütlere göre tespit edilmesi de oldukça zordur. Kişilerin ekonomik güce verdikleri önemin derecesi de farklı olduğu için bu yaklaşımın hayata geçirilmesi güç olmaktadır. Bu yüzden vergilemede daha gerçekçi ve nesnel ölçütlerin kullanılması doğru olacaktır. Bunun dışında, ülkelerin siyasi rejimlerindeki farklılıklar, mali yapısındaki değişiklikler, vergi yasalarına ve vergi yapısına karşı olan tutum, vergi oranları ve vergi indirim oranları gibi durumlar vergi eşitliğinin etkilenmesine neden olacaktır.

Modern ilkelerden bir diğeri kanunilik ilkesidir. T.C. Anayasası 73. maddesine göre, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır”. Bu ilke doğrultusunda vergi konulmasından sonra süregelen tüm uygulamalar ve işlemlerin bir yasaya, kanuna dayalı olması gerekir.

Kanuna dayalı olmadan tahsil edilen vergi, hem kanunilik ilkesini ihmal ederken hem de aynı durumda olan bireylerden farklı vergi tahsil edilmesine neden olacağından vergilemede eşitlik ilkesini de olumsuz etkilemektedir.

Vergi ödevi sadece kamusal bir borç alacak ilişkisi değildir²². Bu maddi ilişkiyle birlikte şekli bir ilişkide mevcuttur. Taraflar arasında oluşan bu ilişki bazında usule yönelik birtakım yükümlülükler de vardır. Bu gibi durumlarda da kanun koyucu burada devreye girmektedir²³.

²² Akdoğan, a.g.e, s. 211.

²³ Ali Rıza Gökbnar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme” ,*CBÜ. İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1998, s.15.

Vergilendirme ile ilgili tüm temel öğeler, idarenin düşüncesine bırakılmaksızın, açık ve anlaşılır bir şekilde yasalarda belirtilmesi gerekmektedir. Hukukumuzda kıyas, bir olayla ilgili kanunda hüküm yer alması durumunda aynı olaya benzer nitelikte bir durumla karşılaşıldığında ve o olayla ilgili bir yasa olmadığında, o olaya da bu kanun hükmünün uygulanmasıdır. Bu kanun boşluğu gibi durumlarda uygulanır. Ancak vergi hukuku açısından baktığımızda, vergi yasalarında açık bir şekilde ifade edilmeyen konuların kıyası mümkün değildir. Vergilendirme de yorum bu ilke gereği belli yasalar çerçevesinde yapılmalıdır. Bu çerçeveye uyulmazsa, yani devlet veya kişiler için olumlu ya da olumsuz bir durum ortaya çıkarsa, yasalarla ilgili olmayan yeni ve değişik hüküm oluşturacak türdeki yorumlar, yorumu vergi hukukunda engel koyulmuş olan kıyasa doğru götürür.

Bir diğer modern ilkelerden biri istikrar ilkesidir. Vergi tekniğiyle alakalı sık sık değişiklik yapılmaması gerektiğini, eğer yapılıyorsa bunların sistemli olarak yapılmasını uygun görmektedir. Bu ilke verginin muhafazasının, tarh tahsil arasındaki hükümlerin ve vergi oranlarının oldukça az değiştirilmesinin doğru olacağını söylemektedir.

Vergi yasaları sık değiştirilmedikçe, vergi sistemi istikrarlı olarak ilerlemektedir. Böyle bir yapıda mükelleflere güven ortamı oluşmaktadır. İstikrarlı bir yapıda kişiler, kararlarını daha rahat ve korkusuz alabilmektedir. Kararlarını etkileyecek ortam kolay kolay oluşmamaktadır. Ayrıca psikolojik açıdan da vergi yüklerinin baskısını az hissetmektedirler. Fakat vergi sistemindeki sürekli değişimler de mükelleflerin vergi ahlakını bozup olumsuz etkiler yaratacaktır.

Vergi yapısının değişken olduğu bir durumda vergiye uyum maliyetleri oldukça yüksek seyretmektedir. Vergi yasalarında sık sık reform gibi değişiklikler yapılması, vergi sistemi ile alakalı yeni kuralların öğrenilmesini ve hayata geçirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu bakımdan da vergi idaresi üzerinde fazlaca bıkkınlık yaratacaktır. Vergi idaresinin de bu durumda hizmet kalitesi düşecek ve sorunlara yeterli çözümler üretemeyecektir.

Bu ilkeden elbette vergi yasaları koyulduğu zaman artık hiç değiştirilemeyeceği anlamı da çıkartmamak gerekmektedir. Belli başlı planlar ve programlar ışığında, ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerden dolayı zaman zaman vergilerde değişikliklere

gidilebilmektedir. Fakat bu yapılacak değişikliklerin zamanın koşullarına uygun ve bir plan, program ile birlikte olması doğru olacaktır²⁴.

Önemli ilkelerden bir diğeri de esnekliktir. Esneklik, vergi gelirlerinin sık değişen koşullar ışığında zaman zaman artması ya da azalışa geçmesi durumudur. Fiyatlar ile üretimdeki bu değişikliklere rağmen, gelir esnekliği olan vergiler farklılık göstermektedir. Örneğin bazı vergilerde fiyat artışı sonucunda vergi gelirlerinin arttırabilmesi mümkündür. Bazı vergilerde ise bu durum olanaksızdır. Yüksek esneklikteki vergilerde, vergi gelirlerinin artışı sağlanabildiği gibi, ekonomik konjonktürdeki dalgalanmaların da önüne geçilebilmektedir.

Kamu kesimi içinde ise durum farklıdır. Kademeler değiştikçe kamunun ihtiyacı ve hedefi değişmektedir. Bu yüzden esnek vergi her yerde sağlıklı görülmemektedir. Örneğin; yerel yönetimlerin, enflasyon ya da durgunluk dönemleri ile mücadelesi olmadığı için, burada daha istikrarlı, düzenli ve süregelen bir gelire ihtiyaç vardır. Her yıl hasılat tahminlerinin değişmesi yerel yönetimler için öngörülemez bir gelir kaynağı yaratacaktır. Bu sebeple, esneklik ilkesinin kullanımı, daha çok merkezi kamu yönetimi içinde yer bulacaktır.

Vergilemede bir diğer ilke olan tarafsızlık ilkesi, vergi açısından rekabette oluşabilecek zararların beklenmedik olumsuz sonuçlarından kaçınmak anlamında kullanılır. Ayrıca piyasanın süregelen işleyişini etkilemeden, devletin vergi miktarını ayarlamasını söylemektedir. Bu yüzden vergi miktarının çokluğu tarafsızlık ilkesinin uygulanması açısından zorluk oluşturacaktır.

Vergide tarafsızlık ilkesinin uygulanmasında piyasanın dengesine fazla etkisi olmayan bir vergi sistemi olması önemlidir. Toplumda bireylerin vergi tarafsızlığı sonucunda genel ekonomik durumlarında bir değişiklik oluşmaması gerekmektedir. Piyasada görülen kaynakların verimli ve düzenli bir şekilde kullanılması vergi sisteminin asıl varılmak istenen hedeflerinin dışında, önemli yere sahiptir. Bu kaynakların verimli kullanılmasının yanında yönlendirilmesine de müdahalede bulunulmamak gerekir.

Bir vergi sistemini tarafsız olarak adlandırabilmemiz için düşük ve düz oranlı vergiler kullanılması gerekmektedir. Bazı kesimlere vergisel ayrıcalıklar sağlanmamalıdır. Tarafsız bir vergi sistemi, ekonomiden bağımsız olarak kendi hedefi doğrultusunda ilerlemeyi ve mükellefler açısından herhangi bir yük oluşturmamayı

²⁴ Edizdoğan, a.g.e, s. 146.

amaçlamaktadır. Toplumdaki vergi mükellefi kişi bu ilkeye göre, ödediği her vergi karşılığında hizmet elde etmektedir. Verginin en önemli özelliklerinden olan karşılıksız olmaya da burada aykırı davranılmıştır. Bu nedenle vergide tarafsızlık ilkesini tümüyle hayata geçirmek mümkün olamamaktadır.

Verimlilik ilkesine baktığımızda ise, bir diğer adıyla yeterlilik ilkesi, çok düşük maliyetlerle verginin toplanmasını ifade etmektedir. Bu maliyetler devletin sadece vergiyi toplarken katlandığı maliyetler değildir. Bunun dışında vergi ödeme yükümlülüğü olan kişilerin mali müşavire, muhasebeciye, avukata yaptığı ödemelerde bu maliyetlerin kapsamına alınmaktadır²⁵.

Bu ilkenin uygulanıp uygulanmadığının hesaplanması, vergiden toplanan gelirlerin yapılan harcamalara oranlanması ile bulunur. Vergilemede en önemli amaçlardan olan mali amaç, vergi gelirlerinin yapılan harcamalarla finansı, yani oranlanması ne kadar fazla çıkarsa o kadar yeterlilik ilkesi için olumlu sonuçlar verecektir. Bu sebeple, mali amaç ve esneklik ilkesi mutlak değildir. Yapılan harcama sonucunda elde edilen gelir hedefi ile nispi olarak tespit edilmektedir. Ayrıca bu ilke gereği, vergi istisna, muafiyet ve indirimlerin az olması gerekmektedir. Bu yüzden vergi ayrıcalıkları fazlaca uygulanmışsa bu toplanan gelirden fazla bir hasılat beklenemez. Özellikle de verimlilik açısından olumlu sonuçlar alınamaz.

Son olarak iktisadi etkinlik ilkesine de bakacak olursak, verginin kamu ekonomisinde, ekonomik istikrarın sağlanması, istihdamın dengeli tutulması ve ekonomik dalgalanmalara uyumlu olması önemli amaçlarındandır. Vergisel düzenlemeler getirilerek ekonomik kalkınma oluşturacak kesimlere amaca uygun destek verilmesi gerekir. Bazı kesimlere verilen bu imtiyazlar diğer taraftaki sektörü zedelemeyen, zarara uğratmadan ölçülü bir şekilde gerçekleştirilmesi önemlidir. Büyüyüp ve belli bir yere ulaşana kadar bu sektörlerin desteklenmeye devam edilmesi gerekmektedir. Bu konuda vergiler önemli şekilde etken olarak kullanılmalıdır. İktisadi kalkınma için vergilerle önemli teşvikler verilirken, yine vergilerle gereksiz faaliyetlerin engellenmesi doğru olacaktır²⁶.

Kısaca vergilerin, ekonomiye katkı sağlayabilmesi açısından, bahsettiğimiz ilkeler ve kurallara riayet etmesi gerekmektedir. Bu yüzden vergileme ilkeleri genel

²⁵ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.292.

²⁶ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2013, s. 149.

olarak tüm devletlerin ekonomik etkinliği, mali disiplini, sosyal dengeyi oluşturabilecek bir vergi yapısının sağlanmasında etkili olacaktır. Burada anlatılan kurallar ve kavramlar ne kadar soyut nitelik taşısalar da, vergi politikalarının ve vergi yapısının düzenlenmesinde önemli bir etken olacaklardır²⁷.

4. VERGİNİN FONKSİYONLARI

Devlet kavramı yüzyıllar önce çıkmış bir kavramdır. Bugüne kadar çoğu düşünür bu kavramın anlamını araştırmıştır. Fakat her çıkan farklı düşünceden dolayı, devlet kavramı net bir şekilde tanımlanamamaktadır. Belli başlı dönemlerde ortaya çıkan ve başka tanımlanan bu kavram, farklı aşamalarda şekil almıştır. Bunun sebebi devlete zamanla yüklenen yetki ve sorumlulukların değişiklik göstermesidir. Devlet kavramının tanımı zamanla değişen idari, sosyal, ekonomik yapıya göre farklılık göstermiştir. Şu an günümüzde ise devlet, toplumdaki tüm insanların başvurabildikleri siyasi bir oluşum adı altında açıklanmaktadır²⁸. Ülke sınırları kapsamında tüm bireylerin aynı türdeki ihtiyaçlarını karşılamak devletin yegâne amaçlarından biridir.

Devletten beklenen kamusal ihtiyaçların karşılanma görevi için belli başlı kaynaklar sağlanmalıdır. Bunlar daha önceden mal ve hizmet olarak tahsis edilirken sonra doğrudan para olarak vergi adı altında toplanmaya başlanmıştır. Vergi günümüzde en önemli gelir kaynağı olarak bilinmektedir. Bu yüzden hep en gündemde olmuştur. Zamanla değişen verginin yapısı, türü, amacı ve işlevi bugüne kadar farklılaşarak gelmiştir²⁹.

Klasik iktisatçılar, devleti “jandarma devlet” modeli olarak tanımlamışlardır. Bu modelde devleti zorunlu bir yapı olarak görmüşlerdir. Devlet savunma, adalet, güvenlik, diploması gibi zorunlu ihtiyaçları karşılarsın fakat piyasaya müdahale etmesin görüşündedirler. Bu yüzden sınırlı durumlarda mal veya hizmet ortaya çıkaracağı için harcamaları da aynı şekilde olacağı düşüncesindedirler. Bu sebeple mal ve hizmeti özel veya kuruluşlardan az toplamaları gerekmektedir³⁰. Müdahaleci devlet anlayışı ile birlikte verginin mali amaçlarının yanında mali olmayan amaçları da uygulanmaya başlamıştır. Mali olmayan amaçlarda, sosyal ve ekonomik olarak ayırım yapılmıştır³¹.

²⁷ Akdoğan, a.g.e, s. 219.

²⁸ Ahmet Nohutçu, İdare Hukuku, Ankara: Savaş Yayınevi, 2023, s. 1-10.

²⁹ Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s.247.

³⁰ Aytaç Eker, Maliye Politikası, Ankara: Takav Matbaacılık Yayıncılık San. A. Ş., 1994, s.22.

³¹ İlham Küsmenoğlu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, İstanbul: Oluş Yayıncılık, 2010, s. 350.

4.1. Mali Fonksiyonu

Mali amaç, vergilerin kamu harcamalarının karşılığı olarak alınmasını ifade etmektedir. Bu da bir diğer ifade ile fiskal amaç ışığında vergilerin alınmasını göstermektedir. Yani buradaki asıl amaç kamu finansmanı olmasıdır. Sadece vergiler için değil, diğer tüm gelirlerde kamu finansmanı amacı vardır³². Verginin asıl amacı da malidir. Toplumda artan nüfus ile birlikte artan kamu harcamalarını karşılamak için vergi ve benzeri gelirlere ihtiyaç artmaktadır. Harcamalardaki artış yeni vergi gelirleri oluşturma ve mevcut vergilerin oranlarını arttırma yoluna gidilmesine sebep olmaktadır. Bu sebeple vergi, kamu finansmanını sağlamak için en çok mali açıdan önemlidir. Bu amaçlara ulaşabilmek için vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi aflarından uzak durulması, vergi muafiyet ve istisna gibi uygulamalardan kaçınılması ve vergi tarifelerinin yükseltilmesi önemli hale gelmektedir.

Mali amaç yani finansal amaç, verginin esnek bir yapıya sahip olup, vergi yapısında zamanla oluşan farklılıklara ayak uydurulması gerektiğini de amaç edinmiştir. Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde ani yani sürpriz olarak parada hızlı bir artış görülebilmektedir. Böyle durumlarda vergi matrahı, oranı, tarifesi gibi uygulamalarda hızlı bir değişiklik yapmak kolaydır. Bu yaşanan beklenmedik olay, böylelikle basit bir şekilde karşılanabilmektedir. Verginin, ülkede değişen koşullara hemen adapte olabilmesi, toplanan vergi potansiyelindeki büyüklük ve vergi kapasitesi ile ilişkilidir³³.

4.2. Ekonomik İstikrar Fonksiyonu

Ekonomik istikrar fonksiyonu devletin mali olmayan amaçlarından biridir. Bu amacın başarısı, vergi gelirlerinin toplanıp bir bütün haline gelmesi açısından önemli yere sahiptir. Bu fonksiyonunun performansı, vergi gelirleri ile ulusal gelirler arasındaki işlevsel ilişkiye bağlıdır.

Vergilerin üstlendiği bu fonksiyon, konjonktürü düzenlemek ve istikrarı oluşturmaktır. Konjonktür olarak ifade edilen durum ekonomide genişleme veya daralma yaratmaktadır. Genelde durgunluk dönemlerinde talep azdır. Daha çok arz fazlası oluşur. Devlet, bu durgunluk dönemlerinden çıkmak için gerekli çalışmalar yapmak ve önlemler almak zorundadır. O sebeple maliye, para ve dış ticaret politikalarını uygulamaya koyarak

³² Naci Mutur, Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç, Kamu Maliyesi, Manisa: Emek Matbaası, 2012, s.134.

³³ Mutur, Çelebi ve Sakınç, a.g.e, s. 131-134.

bu çalışmalar gerçekleştirilebilir. İlk olarak en önemli maliye politikası aracı vergilerdir. Amaç, vergileri azaltarak kişilerin gelirlerini arttırmak ve sonrasında bunu tüketime yansıtmak olacaktır. Konjonktürün genişleme zamanlarında ise tam tersi talep kısılmalıdır. Enflasyonist baskılar da bu durumda yok edilmelidir.

Tüm ülkelerde geçerli ekonomi politikalarının hedefi, iktisadi büyümenin amaç edinilmesidir. Bahsedilen amaca ulaşmak için vergi politikası ve maliye politikaları önemli yere sahiptir. Devlet, önlemler olarak ekonomik büyümeyi oluşturan etkenleri belirleyebilir. Vergi politikaları, işgücü potansiyelinin yükseltilmesi, sermaye birikiminin çabuk bir şekilde toplanması, teknolojik ilerlemenin tavsiye edilmesi şeklinde uygulanabilmektedir. Bütün ekonomiye hitap eden bir gelişme sürecinin oluşması durumunda, çoğunlukla vergisel önlemler yerine kamu harcamaları ile kredi politikaları seçilmektedir.

Sonuçta vergi politikaları, ekonomik büyüme üzerinde aktiftir. Farklı çeşitte vergiler, yatırım ve tasarruf oranlarında yani kısaca sermayenin var olmasında farklı bir tesire neden olacaktır. Sermayenin yükselmesi ya da düşmesi durumunda, vergi öncesinde oluşan kazanç ile elde edilen gelirler etkilenecektir. Dolayısıyla, sermaye gelirlerinden alınan vergiden dolayı, ücretten alınan verginin ikamesi kısa süreliğine önemini yitirecektir. Fakat kesin olarak alınan sonuç ile ilgili, faktör kazançları dikkate alınmadan karar verilmesi olanaksızdır. Bu yüzden sağlam vergi politikasının oluşumunda tüm etkenlerin incelenip karar verilmesi gerekmektedir³⁴.

Bu fonksiyona, üretimin toplumun istekleri baz alınarak yapılması, sağlık programları ile ilgili hedefler koyulması, nüfusa ilişkin plan çizilmesi gibi amaçlarda eklenebilir. Vergilemedeki iktisadi fonksiyonlar, zaman içinde farklı boyut ve değişen özellikler gösterebilir. Yani devletlerin, takip ettikleri iktisadi politikalardan etkilenme ile asıl iktisadi amaçlarda değişiklik oluşabilir³⁵.

4.3. Sosyal Adalet Fonksiyonu

Vergilerin mali olmayan amacından biri de sosyal amaçtır. Bu amaç sosyal adalet, istihdam ve gelir dağılımı üzerinde durmaktadır. Vergi, sosyal adalet amacının gerçekleştirilmesinde sosyal politika vasıtası olarak kullanılmaktadır. Adolph Wagner,

³⁴ Muter, Çelebi ve Sakıncı, a.g.e, s. 131-134.

³⁵ Edizdoğan, a.g.e, s. 62.

toplumsal konuda vergiyi ilk inceleyen, araştıran kişi olmuştur. Wagner, dünya düzeninde sağlanamayan adalet, servet ve gelir dengesinin vergiler yolu ile gerçekleştirilebileceğini açıklamıştır. Gelir durumu iyi olan kişilere göre, gelir durumu kötü ve orta halli olan kişilerden daha düşük vergi tahsil edilmesi, sosyal adalet amacına ulaşılmasını sağlayacaktır.

Etkin büyüme durumunda, sosyal hadiseler ile beraber, parasal ile iktisadi olaylar da farklılaşarak değişimden geçmiştir. Oluşan değişimin takibinde, olayların yarattığı etki gözden geçirilerek, yeni yaklaşım ve kuramlar ortaya atılmıştır. Bu kuramlardan “Negatif Gelir Vergisi”, sosyal açıdan farklı bir öneri halini almıştır. ABD’de bu kuramı Milton Friedman ortaya atmıştır. Gelir vergisinde kullanılan tek nakit yardım yöntemine karşılık olarak, toplumdaki bütün mükelleflerin beyanname verdiği fakat belli bir gelir seviyesinin üstünde olan bireylerden sadece gelir vergisi tahsil edildiği bir sistem önermiştir. Eğer insanların geliri o belirlenen sınırın altında kalıyorsa o zaman hediye çeki anlamında “Negatif Gelir Vergisi” tavsiye edilmiştir. Kısaca burada belirlenen gelir seviyesi sınırının altında olan kişilere vergi ödememelerini, hatta devletin onlara ek yardım yapmaları gerektiğini açıklamıştır. Önerilen vergide, hem yüksek gelirlilerin durumlarını gösteren bir beyanname düzenlemeleri, hem de sınırın altında bulunan fakir ve orta kesimlerin durumlarını gösteren beyanname vermeleri gerekmektedir. Bu beyannamelerdeki durumlar incelenerek toplamda hesaplanan gelir, belirlenen sınırın aşığıındaysa, birey ya da ailesi vergi ödemekten kurtularak üstüne para desteği elde edebilmektedir³⁶.

5. VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMA YOLLARI

Devlet aracılığı ile oluşturulan verginin, toplumdaki bireylerin rızası sorulmadan (zorunlu) tahsil edilmesi ve daha sonra ellerine kalan gelir ile kendisi ile ailesinin geçimini sağlayabilmesi gerekir. Bu sebeple mükelleflerin ödeme gücü sınırının aşılması ve adaletli olması için vergi tarifeleri, ayırma kuramı, en az geçim indirimi ve vergi muafiyet ve istisnaları gibi uygulamaların ödeme gücüne ulaşmak amacıyla kullanması önemlidir³⁷.

³⁶ Aytaç Eker, Kamu Maliyesi, İzmir: Birleşik Matbaa, 2009, s. 148.

³⁷ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.32.

5.1. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi, bireylerin kendisi ile ailesine bakabilmesi için asgari sınırının altında aldığı gelirin vergilendirilmemesini söylemektedir. Bu yüzden bireylerin elde ettiği geliri sadece hayatlarını idame ettirecek kadar olması, vergi ödeme gücünün olmadığını göstermektedir. Bu sebeple bahsedilen durumda olan kişiler, vergiden muaf olacaklardır. Sismondi'de 19. Yüzyıl başlarında bu kavrama şöyle değinmiştir: 'İnsanın hayatını devam ettirmesi için asgari düzeyde sağladığı gelirinden vergi istenmesinden kaçınılmalıdır. Zira açlığa mahkûm olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı faydalardan bahsetmek gülünç olur'.

En az geçim indiriminin gelir vergisinde uygulanması daha doğru ve verimli olacaktır. Harcamalar üzerinden toplanan vergilerde ise en az geçim indiriminin kullanılması olanaksızdır.

En az geçim indirimi, toplumdaki kişilerin hayatını sürdürme biçimine, sürekli alınan gıda ürünlerinin fiyatlarına, işçi grubunda olanların ortalama gelirine bakılarak gelir vergisi üzerinde uygulanmaktadır. Bu yasaların hazırlanmasında işçi grubundaki kişilerin siyasi baskısına, harcama vergilerinin gelir durumu kötü olan kişilerin üzerindeki etkisine ve tersine artan oranlılık durumu da incelenerek en az geçim indirimi hesaplanmaktadır. Bunun dışında devletin gelir ihtiyacının derecesi, kişilerin yaklaşık ortalama kazancının düşük ya da fazla olması, indirim tutarı gibi etkenlerde en az geçim indirimi üzerinde olumlu ya da olumsuz tesir edebilmektedir. Bu gibi farklı etkenler ülkeden ülkeye değişebildiği gibi, yaşadığın zamana göre de değişiklik oluşturabilmektedir. Fakat en az geçim indirimi temek olarak üç şekilde kullanılabilir. Matrahtan indirim yöntemi, vergiden indirim(dekont) yöntemi ve bölme(katsayı) yöntemi olmak üzere adlandırılmaktadır³⁸.

Matrahtan indirim yöntemi, toplumda üzerine vergi borcu düşen kişilerin gelirinden, en az geçim indirimi miktarının düşülmesi, takibinde geriye kalan miktarın vergilendirilmesi yoluyla tahsil edilmesidir. Burada indirilen gelir, matrahmış gibi görülmektedir. Fakat bu durumda, matrah kavramının açıklamasına ve özelliğine aykırı bir tutum sergilenmiş olacaktır. Matrah, verginin hesaplanmasında temel alınan tutar veya miktardır. Burada ise asıl olan en az geçim indiriminden sonra kalan kısmın vergi olarak tahsil edileceğidir.

³⁸ Akdoğan, a.g.e, s. 241.

Vergiden indirim yani dekont sisteminde ise, vergi mükellefi kişinin kazancı indirime tabi tutulmadan artan oranlı tarife uygulanarak bulunmaktadır. Daha sonra vergi mükellefi kişinin evli bekar durumuna ve çocuk sayısına göre en az geçim indirimi hesaplanmaktadır. Bulunan en az geçim indiriminin matrah dikkate alınarak düzenlenen vergi miktarından indirilmesi sonucunda tahsil edilecek vergi miktarı hesaplanmış olunacaktır. Vergiden indirim sistemi kısaca, matraha düşen vergiden, en az geçim indirimine düşen verginin çıkarılmasıdır.

Son olarak bölme(katsayı) yönteminde ise, ailede bulunan kişilerin kazançları toplamının ailede bulunan kişi sayısına bölünmesi ile vergi tutarı bulunmaktadır. Bu sistemde dikkat edilen artan oranlı vergi tarifesinin gelir dilimleri açısından önemidir. Eğer aile içinde toplanan gelirler, toplam gelir üzerinden direk vergiye tabi olursa; gelir, vergi tarifesinin üst oranlarına tekabül edecektir. Fakat toplam gelir ailede bulunan her bir ferde bölünüp ayrı ayrı hesaplanırsa o zaman oluşan gelir daha az olacak ve vergi tarifesi ona göre düşük oranda çıkacaktır. Bu da kişilerin vergi yükünü azaltarak rahatlamalarını sağlayacaktır. Hesapladığımız verginin ailedeki kişi sayısı ile çarpımı sonucunda da toplam vergi yükü bulunmaktadır³⁹.

5.2. Artan Oranlılık

Matrahta kullanılacak ölçü ve oranlar aracılığıyla, hesaplanacak verginin bulunmasına vergi tarifeleri denmektedir⁴⁰. En az geçim indirimi tek başına yeterli olmayacağından, en uygun vergi ödeme gücüne varmak için vergi tarifelerinden yararlanma ihtiyacı hissedilmiştir.

Matraha etki eden tarifeler, spesifik ve ad valorem tarife olarak ikiye ayrılır. Ayrıca vergi tarifeleri kendi içinde de tek, artan, azalan oranlı olarak üç şekilde sınıflandırılır. Toplanan verginin bulunmasında, matrahın her düzeyinde, verginin aynı oranda alındığı tarife, eşit oranlı tarifiedir⁴¹.

³⁹ İsa Sağbaş, Vergi Teorisi, Ankara: Ece Matbaası, 2010, s. 71-72.

⁴⁰ Orhan Şener, Kamu Ekonomisi, İstanbul: Alkım Kitapevi, 1998, s. 265.

⁴¹ Turhan, a.g.e, s. 192.

Tablo 1. Eşit Oranlı Vergi Tarifesi (TL)

Gelir	Vergi Oranı (%)	Ödenen Vergi	Ortalama Vergi Oranı (%)	Marjinal Vergi Oranı (%)
3000	10	300	10	-
6000	10	600	10	10
9000	10	900	10	10
12000	10	1200	10	10

Yukarıda yer verilen Tablo 1, varsayımsal bir örnek olarak oluşturulmuştur. Bu tabloda marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı eşittir. Yani bu demek oluyor ki, gelir ne kadar artarsa atsin marjinal ve ortalama vergi oranında bir değişiklik olmamaktadır. Her gelir düzeyinde bu oran %10 olarak görülmektedir.

Diğer tarifelerden biri de artan oranlı gelir tarifesidir. Bu tarifiede matrah yükseldikçe ortalama vergi oranı da yükselmektedir⁴². Ortalama vergi oranının yükselmesinin matraha oranlanması eşit çıkarsa düz, düşük çıkarsa azalan ve yüksek çıkarsa artan oranlılık vardır⁴³.

Vergide artan oranlılık, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir kavramdır. Bu kavram, vergiyi şahsileştirmenin en önemli araçlarından⁴⁴. Ayrıca artan oranlı vergi tarifesinin belirlenmesi, siyasi iktidarlar ile bürokrasiye bırakılarak oluşturulmaktadır.

Tablo 2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi (TL)

Gelir Dilimleri	Vergi Oranları (%)	Ortalama Vergi Oranı (%)	Marjinal Vergi Oranı (%)
1000'e kadar	20	20	-
1000-2000	25	22.5	25
2000-5000	30	25	30
5000-10000	35	27.5	35
10000-15000	40	30	40
15000'den fazlası	45	32.5	45

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2019>, Ortalama vergi oranı ve Marjinal vergi oranı tarafımızdan hesaplanmıştır.

⁴² Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 170-171.

⁴³ Turhan, a.g.e, s. 28.

⁴⁴ Türk, a.g.e, s. 123.

Örnek olarak hazırlanan Tablo 2’de ise artan oranlı tarife gösterilmiştir. Bu tabloda, gelir dilimleri ile vergi matrahı yükseldikçe vergi oranı yükselmektedir. Vergi oranı yükseldikçe de ortalama vergi oranı matrahla beraber yükselmektedir.

Diğer bir tarife ise azalan oranlı vergi tarifesidir. Bu tarife, vergi matrahı artarken vergi oranının da azalma durumunda olması veya matrahla olan bir artış sonucunda ortalama vergi oranında yine bir düşüş yaşanması şeklinde iki şekilde ifade edilmektedir⁴⁵.

Tablo 3. Azalan Oranlı Vergi Yapısı (TL)

Matrah	Vergi Oranı (%)	Ödenen Vergi	Ortalama Vergi Oranı (%)	Marjinal Vergi Oranı (%)
0-1000	30	300	30	-
1000-2000	25	550	27,5	25
2000-3000	20	750	25	20
3000-4000	15	900	22,5	15

Kaynak: Aksoy, a.g.e., s. 287.

Örnek olarak verilen Tablo 3’de de azalan oranlı vergi tarifesi gösterilmektedir. Tabloda görüldüğü gibi, matrah yükseldikçe vergi oranı düşmektedir. Vergi oranı düşünce, ortalama vergi oranı da düşerek seyir etmektedir.⁴⁶

5.3. Ayırma İlkesi

Ayırma ilkesi, vergi ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan diğer uygulamalardan birisidir. Bu ilke, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine nazaran daha az vergiye tabi tutulmasını anlatmaktadır. Çünkü sermaye gelirleri devamlı bir gelir olarak alınmaktadır. Fakat emek gelirleri ise bireyin sağlık, çalışma zamanları gibi kişisel durumuna göre değişebildiğinden sürekli bir gelir olarak görülmemektedir⁴⁷.

Artan oranlı gelir tarifesinde bilindiği üzere kişinin gelir durumu dikkate alınmaktadır. Ayırma ilkesinde ise daha çok gelirin edinildiği kaynak ve bireylerin kişisel durumları dikkate alınarak vergi tahsil edilmektedir. Böylelikle en az geçim indirimi ile

⁴⁵ Akdoğan, a.g.e., s. 250.

⁴⁶ Aksoy, a.g.e., s. 287.

⁴⁷ Türk, a.g.e., s.141.

artan oranlılığın bir nebze de olsa eksik yanları giderilerek daha sağlıklı ve doğru tespitli, ödeme gücüne uygun bir sistem oluşturulmak istenmektedir⁴⁸.

Ayırma ilkesi farklı uygulamalar şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bunlar, emek gelirlerine vergi indirimi uygulanması, sermaye gelirlerinden fazla vergi tahsil edilmesi, gelir kaynaklarının sınıflandırılması ile farklı vergi miktarı alınması, vergi tarifesine bir limit getirilmesi gibi uygulamalardır⁴⁹.

5.4. Vergi Muafiyetleri ve İstisnaları

Türkiye’de yapılan kamu harcamalarının artması, vergi gelirlerine olan talebi de harcama hızına bağlı olarak artırmaktadır. Bu yüzden daha fazla vergi geliri elde etme ihtiyacı doğmuştur. Fakat bu mali amacın dışında bir önemli husus olan sosyal amaca da dikkat edilmelidir. En önemli sosyal amaçlardan biri olan vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, vergi muafiyet ve istisna uygulamaları ile sağlanabilmektedir.

Muafiyet, üzerine vergi düşen bazı kişilerin sürekli veya geçici, kısmen ya da tamamen, kısaca belli şartlara sahip bulunması ışığında vergi dışı bırakılması durumudur. Burada amaç, pozitif dışsallık yayan hizmetleri ya da bireyleri teşvik ederek sosyal ve ekonomik açıdan daha iyi yerlerde olmamızı hedeflemektir. Vergi muafiyeti, bireylerin veya piyasadaki sektörlerin iyileşmesine, istihdam açısından da ferahlığa ulaşılmasında etken olacaktır.

İstisna uygulaması ise, üzerine vergi konan bir konunun, sürekli veya geçici, tamamen ya da kısmen vergi dışı bırakılması durumudur. Vergi harcamaları nezdinde önemli yere sahip olan vergi istisnası, belli kesimlerin, faaliyet ya da sektörlerin büyümesine ve canlanmasına katkı sağlamaktadır. Öncelikle ülke ekonomisine katkı getirecek ve hedeflenen noktaya ulaşmada yardımcı olacak vergi istisnaları yerli veya yabancı yatırımların artmasına ve gelişmesine sebep olacaktır. Çoğunlukla günümüzde gelişmeye devam eden ülkelerde bu görülmektedir. Yabancı yatırım çekmek amaçlı vergi ayrıcalıkları tanınmakta ve buna yönelik işlemler yapılmaktadır. Ülkemiz de gelişmemiş bölgeler ve sektörlerle, bahsedilen yatırımları çekebilmek için bu konuda düzenlemeler yapan ülkelerdendir.⁵⁰.

⁴⁸ Aksoy, a.g.e., s.263.

⁴⁹ M. Umur Tosun, “Çevirimiçi”, <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~utosun/duyurular.html>, 20.02.2012

⁵⁰ Pehlivan, a.g.e, s. 114.

Muafiyet ve istisna gibi uygulamaların, ülkemizdeki ihtiyaç derecesi, kullanılma biçimi iyi tespit edilmek zorundadır. Bu uygulamaların gerekliliği ne kadar bilinse de, çoğu zaman amacından saptırılarak kullanılabileceğinden (baskı guruplarının etkisi ile) belli kurallar çerçevesinde sınırlar koyularak belirlenmesi gerekmektedir.

Anayasamızın 73. maddesindeki “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” fıkrası, genellik ilkesine değinmektedir. Muafiyet ve istisna uygulaması da belli bazı kişi ve konuları vergi dışı bıraktığından genellik ilkesine ters düşmektedir. Bu yüzden çok eleştirilen konulardan biri olmuştur. Ancak aynı kanunun başka fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denildiğinden, sosyal adalet için bazı ayrıcalıkları kabul edilebilir kıldığını göstermektedir.

Muafiyet ile istisna uygulamaları, bazı kişilerden vergi alınmasını engellediği için devletin toplam vergi gelirlerinde bir azalış gözlemlenecektir. Muafiyet ile istisnanın aralığı doğru ayarlanmazsa, bu açığı kapatmak için de devlet, vergi ayrıcalığı olmayan kişilerden daha fazla vergi almak isteyecektir. Bunun sonucunda da devlet vergi oranlarında bir artış ya da yeni vergiler sunarak vergi mükellefi kişilerin vergi baskısını arttırarak, vergiye karşı olumlu tutumlarını olumsuzla çevirecektir.

Bu uygulamalar siyasi otoriteler aracılığıyla halkçı politikalara kullanılabilecek müsaitliktedir. Muafiyet ile istisna uygulamaları, çoğunlukla siyasi otoritelerin oy amaçlı kullandığı, bireylerin ihtiyaçlarını giderme bahanesiyle başta hissedilmeyecektir. Fakat zamanla vergi gelirlerindeki azalış, devletin ekonomik gücü açısından olumsuz etki yaratacaktır. Bu sebeple vergileri yükseltmek, ekonomik açığın giderilmesi maksadıyla üzerine vergi intikal eden bireyleri negatif bir şekilde etkileyecektir.

Türkiye’de de vergi kanunlarında yer verilen muafiyet, istisna uygulamalarına gerektiğinden fazla başvurmak, vergi adaletsizliğine yol açabilir. Ayrıca vergi gelirlerinin düşmesinin yanında, bireylerde ve sektörlerde azim, başarı oranı azalabilecektir. Sektörler daha çok ürün üretip bu kayıpları düşürmek yerine, daha çok muafiyet ve istisna gibi uygulamalardan yararlanmanın yolunu arayabilecektir. Bu yüzden ekonomik hedeflere ulaşabilmek sebebi ile bu uygulamalara rasyonel davranarak yer verilmelidir. Örnek verecek olursak, ihracattan elde edilen kazançların yükselmesi amacıyla KDV konusunda ihracat istisnası uygulanması söz konusudur. Genel olarak getirilen tavsiye paketlerinde, bu uygulamaların istihdamın, refahın artmasını sağlayacak, ülkenin

gelişmesine katkıda bulunacak ve yurt içi hasılatımızı yükseltecek hedefler ışığında kullanılması gerektiğine vurgu yapılmaktadır⁵¹.

6. VERGİLERİN GENEL BÜTÇE VE GSYH İÇİNDEKİ PAYI

Vergilemede başta dikkat edilmesi gereken konu, kamu harcamalarına gerekli kaynağı sağlayabilmektir. Gerçek bir vergi sisteminin kamu harcamaları için ihtiyacı karşılama oranı, “Vergi sistemi, kamu finansmanını yeteri kadar karşılayabiliyor mu?” sorusuna nasıl bir cevap alabildiğimizdir. Bu sorunun cevabı ile bu durum ölçülebilmektedir⁵².

Devletin vergi ile ilgili politikalarını gerçekleştirebilmek için elde edecekleri vergi gelirlerinin getirisinin payı büyüktür. Vergi gelirlerinin verimli bir şekilde verginin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için problemsiz bir vergi politikası izlenmesi önemli amaçtır. Amaçlanan bir vergi geliri tahsil edilemezse devletin oluşturduğu politikalar bundan zarar görecektir. Ülkede iktisadi ve mali politikalarda aksamalar belirmeye başlayacaktır. Bilindiği üzere devletler genelde beş, on, yirmi yıllık planlar hazırlamaktadırlar. Hazırlanan iktisadi ve mali planların başta gelen aracı vergilerdir. Vergiler devletin yapacağı planların izlenimini oldukça etkiler. Bu yüzden beklenmeyen bir vergi tahsilatı, devletin planlarını doğrudan değiştirmektedir. Böyle bir durum ekonomimizi olumsuz olarak etkilemektedir.

Bildiği üzere verginin asıl fonksiyonu kamusal harcamaları karşılamasıdır. Fakat bu asıl fonksiyonunun yanında vergilerin birçok yerde de önemi bilinmektedir. Vergiler bir diğer mühim husus olan iktisadi göstergelerde de kendini belirgin olarak hissettirmektedir. Bu gibi kıstaslara baktığımızda verginin dikkate değer önemi, kamu gelirleri arasında çoğalmaktadır. Vergilerin yerini aşağıda belirtilen ana konularda ele almak mümkündür.

6.1. Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe İçindeki Payı

Kamu geliri için büyük yere sahip mali bir araç olan vergiler, farklı göstergelerle açıklanıp ifade edilmektedir.

⁵¹ Zühra Yıldız, “Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi”, Ankara, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 7, s. 141-149.

⁵² Yunus Demirli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, Ankara, *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*, C.1, S.2 (2011), S.28.

Tablo 4. Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Payı (Bin TL)

	2019 Yılı Bütçe Geliri	%	2020 Yılı Bütçe Geliri	%	2021 Yılı Bütçe Geliri	%
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	255.282.571	32,7	276.711.270	29,3	414.512.901	31,0
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	15.779.173	2,0	17.361.257	1,8	21.218.426	1,6
Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	321.502.302	41,2	410.029.788	43,5	527.439.540	39,2
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	143.579.075	18,4	186.361.511	19,7	298.334.777	22,3
Damga Vergisi	19.190.879	2,4	21.301.852	2,2	28.818.452	2,5
Harçlar	24.712.774	3,1	31.342.183	3,3	43.052.466	3,2
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	5.870	0,2	4.073	0,2	1.104.862	0,2
Toplam Vergi Gelirleri	780.052.644	100	943.111.934	100	1.334.481.424	100
Toplam Bütçe Gelirleri	961.198.170		1.117.899.816		1.544.405.537	

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin 2019, 2020, 2021 Yıllarına Ait Gelirleri, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/10/2023-Yili-Butce-Gerekcesi_17102022.pdf, (17.10.2022).

Yukarıdaki Tablo 4’de, 2019 yılına ait toplam bütçe geliri 961.198.170.000 TL bulmuşken vergi gelirlerin buradaki payı 780.052.644.000 TL kadardır. Yani vergiler neredeyse genel bütçenin %82’sini oluşturmaktadır. 2020 yılına baktığımızda ise toplam bütçe gelirleri 1.117.899.816.000 TL’dir. Bunu yanında vergi gelirleri ise 943.111.934.000 TL olarak görülmektedir. Burada da ortalama vergi gelirleri bütçe gelirlerinin %84’üne tekabül etmektedir. Son olarak 2021 yılında vergi gelirleri 1.334.481.424.000 TL ile en büyük yere sahiptir. Genel toplam bütçe ise 1.544.405.537.000 TL’dir. Yani vergi gelirlerinin 2020 yılında da %86 oranında bir payları görülmektedir. Vergi gelirlerinin bu kadar yüksek oranlara sahip olması bütçenin ana kaynağı durumunda olduğunu ispatlamaktadır.

6.2. Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

Vergiler, devletin önemli hasılatlarının başında gelen mali araçlardan biridir. Vergilerin doğru yerlere yönlendirilerek kullanılması devletin gelişmesine ve bireylerin refahlarının yükselmesine olanak sağlayacaktır. Bu kısımda verimlilik ilkesi ihtiyacı

oluşmaktadır. Bu ilke hiç yoktan bireylerin refahını düşürmeden verginin alınması sağlanmalı veya düşen refahın çok az olması, yani hissedilmemesi gerektiğini söylemektedir. Devlet toplumdaki kişilerden vergi alarak, iktisadi daralmaya sebep olmaktadır. Ayrıca bu daralma sonucunda özel kesimde etkilenerek yatırımlarında düşüş göstermektedir. Bu durum çoğunlukla gelişmeye devam eden ülkelerde izlenmektedir. Bu ülkelerdeki yatırım veya tasarruf açığı bireylere yapılan vergisel destekler ile aşılarak düzeltilmiştir. Bu düzeltme çalışması sırasında yatırım ve tasarruf dışındaki diğer alanlarda negatif bir durum oluşmamasına önem verilmelidir⁵³.

Tablo 5. GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2015-2022)

(Bin TL)

YILLAR	GSYH	VERGİ GELİRLERİ	VERGİ YÜKÜ (%)
2015	2.350.941.343	465.229.389	19,8
2016	2.626.559.710	529.607.901	20,2
2017	3.133.704.267	626.082.415	20,0
2018	3.758.773.727	738.180.401	19,6
2019	4.317.786.909	820.148.186	19,0
2020	5.046.883.307	983.258.493	19,5
2021	7.248.788.983	1.395.725.545	19,3
2022	15.006.574.157	2.708.979.101	18,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, GSYH Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2015-2022), [Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](http://gelir.idaresi.baskanligi.gib.gov.tr).

(*)Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadeler dâhil tutarlardır. Vergi gelirleri tutarları sadece genel bütçe vergi gelirlerini kapsamaktadır.

Not: 2015-2022 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

Tablo 5’ de 2015 ile 2022 arasındaki gayrisafi yurtiçi hasıla ve vergi gelirleri gösterilmiştir. Vergi gelirlerinin gayri safi hasılaya oranlanması durumunda da vergi yüğü bulunmuştur. Bu kavram, toplumdaki bireylerin toplam elde ettikleri gelirden kamuya paylaşılan kısmı anlatmaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere 2015’den bu yana vergi yüğü genelde %20’lerde olduğu izlenmektedir. Bu sebeple devlet kişilerin gelirlerinin %20’sini tahsil etmektedir.

⁵³ Anıl Akçağlayan, Meltem Kayıran, Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Gelirleri: Public Expenditures and Revenues in Turkey: Nedensellik İlişkisi Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir, *Osmangazi Üniversitesi İibf Dergisi*, 2010, C. 5, S. 2, s. 129- 146.

Bu tabloda 2015’da 2022’ye kadar bu oranda bir farklılık olmadığı anlaşılmaktadır. Devlet, vergi gelirlerini gayri safi hasılat içinde hep aynı oran ve düzeyde belirlemiştir. Bu oran zamanla yükselmediği gibi düşme eğilimine de geçmemiştir. Fakat vergi gelirleri yükseltilerek başka bir politikaya dönüştürülebilir. Müdahaleci bir yapı ile seyri değiştirebilir. Böyle bir düşünce de olan devlet, iktisadi karar verici olmakla beraber piyasayı elinde tutabilmektedir. Fakat bu elde edilen gelirler yanlış yerlere kanalize edilebileceği gibi verimli şekillerde harcanmazsa büyük refah kayıplarına da sebep olabilmektedir.

Eğer vergi oranlarında bir düşüş yaratılırsa o zaman insanların gelirleri daha çok ellerine kalacağı için rahatça tasarruf yapabileceklerdir. Devletin, vergi hasılatını düşürmesi, bir yandan da mükelleflerin yaptığı tasarrufları verimli ve doğru yatırımlara dönüştürmesine olanak tanıyacaktır.

7. ADALET VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI

7.1. Adalet Kavramı

Adalet kavramı için geçmişten günümüze kadar gelen süreçte farklı tanımlamalar yapılmıştır. Asıl kökeni Arapçadır. “Adl” sözcüğünden günümüze gelmektedir. Farklı dillerde de hak, hukuk anlamına gelmektedir⁵⁴. Türk Dil Kurumu ise bu kavramı “*Yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması, hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme, bu işi uygulayan ve yerine getiren devlet kurumları, herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme*” şeklinde ifade etmiştir⁵⁵. Yasalara uygun olması açısından ifade edilmekle birlikte, adalet kavramının tam olarak açıklaması mevcut değildir. Yani adalet asıl değer yargısı amacı olarak görüldüğü için net bir şekilde tanımlı olmamakla beraber, göreceli bir terimdir⁵⁶.

Platon adalet kavramını, toplumdaki kişilerin kendi hayat süresi ve becerilerine göre bir iş icra etmesi ve böylelikle farklı bölümlerin uyumlu ve düzenli bir şekilde ömür

⁵⁴ Gufran Kıyıcı, “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)”, Sakarya, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C.6, S.4 (2019), s.557.

⁵⁵ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=ADALET, (24.09.17)

⁵⁶ Anıl Çeçen, *Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliliği Üzerine Bir Deneme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.22.

sürdürmesi olarak ifade etmiştir⁵⁷. Aristoteles ise adalet kavramını bir fikir olarak görmemiştir. Daha çok toplumsal gerçeklik içinde bulunan ilişkilerden dolayı doğan bir terim olarak tanımlamaktadır. Dağıtıcı adalet ile denkleştirici adalet kavramları da bu düşünür tarafından çıkmıştır. Dağıtıcı adalet, varlıkların bölüştürülmesinde bireylerin becerileri ve insanlar içindeki durumuna bakılarak kendi payını elde etmesidir. Denkleştirici adalet ise, kanunsal bir ilişki durumunda tarafların eşit işlemlere tabi olmasıdır⁵⁸.

Adalet kavramı bir şeyin önemini, özünü, nitelik ve niceliğini saptamaya yönelik bir yargıdır. Toplumun yapısı ve erdemliliği kendini haklı ve doğru bildiğine itmektedir. Her bireye kendine düşen pay kadar vermek ve buna uygun davranış ile bilinci sağlamaktadır. Bu durum doğru, gerçeklik ve yardımseverlik gibi davranışları tetiklerken adalet kavramını da beslemektedir. Hukukta birçok yeri olan adalet, genel bir ilke olmasının yanında hukukun en bilinen yasalarından biridir.

7.2. Vergi Adaleti Kavramı

Bu kavram verginin konulmasından başlayarak, uygulanması ve yargısına kadar giden bir süreci kapsamaktadır.⁵⁹ Toplumdaki kişilerin vergi düzeninden istedikleri, verginin adaletli bir şekilde paylaşılması olmaktadır⁶⁰. Kişilerin vergiye gönüllü katılımı ve vergi bilincinin oluşması için adaletli bir vergi tahsili olduğuna ikna edilmeleri ile alakalıdır. Çünkü birey doğumundan ölümüne kadar her adımında vergilerle karşı karşıya gelmektedir. Bu yüzden kişinin devletin bütün yapılaşmasına olan bakışı oldukça önem arz etmektedir⁶¹.

Anayasa'nın 73. maddesinde bu kavram "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" olarak ifade edilmiştir⁶². Verginin en

⁵⁷ Adnan Güriz, Adalet Kavramının Belirsizliği, Adalet Kavramı, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2013, s.7.

⁵⁸ Niyazi Öktem, Adalet Kavramı ve Sosyal Realite, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2013 s.75.

⁵⁹ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi", Ankara, *Maliye Dergisi*, S.161 (2011), s.24.

⁶⁰ Özalp Kılıç, "Türkiye'de Vergi Adaleti", Kırgızistan, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, S.66 (2018), s.398.

⁶¹ İhsan Cemil Demir, Yıldray Gülten, "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması", Manisa, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.11, S.1 (2013), s.271.

⁶² A. Savaş Demircan, "Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.121 (2015), s.78.

önemli mali araçlardan biri olduğu, kanunda da özellikle adalet ilkesine değinildiği de görülmektedir⁶³.

Genel bir tanım yapacak olursak, vergi adaleti kişilerin üzerine düşen verginin adaletli bir şekilde paylaştırılması denilebilir. Bu adalet kavramı yatay ve dikey adaletle de uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Yatay adalet, aynı durumda olan bireylerden eşit vergi almak, dikey adalet ise, farklı şartlarda olan bireylerden de durumları derecesinde farklı vergiler almayı söylemektedir. Yatay vergi adaleti, “kanun önünde eşitlik ilkesi” ve dikey vergi adaleti “sosyal refah devleti” ile ilişkilidir. Bu sebeple yatay vergi adaletinin uygulanması için kanunlarda genel, gerçeğe dayanan, kişisel olmayan, bir sistem olmalıdır. Ayrıca ödeme gücü ile ailevi durumu göz önüne alınarak aynı şartlarda olan kişilerden aynı vergi alınmalıdır⁶⁴. Yatay vergi adaletinin tam açıklaması yapılabilmesi için iktisadi anlamda tanımlanmalı ve elde edilen gelirin matrahının bütün unsurları kapsamı gerekmektedir⁶⁵. Bunların yanında genellik ilkesi de burada önemle dikkate alınmalıdır. Dikey vergi adaleti de, verginin iktisadi gücü ile ilişkili olması ilkesiyle sağlanabilmektedir. Bu ilke, sosyal devletin vergi adaleti ile ilişkilidir⁶⁶. Bu iktisadi gücün, gelir ile servetten oluşması durumu benimsenmiştir⁶⁷. Ayrıca günümüzde tüketim düzeyi de, ödeme gücünün bir etkeni olarak düşünülmektedir. Bu sebeple ülkelerde tüketim üzerinden alınan verginin oransal olarak yükseldiği görülmektedir⁶⁸.

Vergileme de yatay ve dikey adaleti, aktif ve pasif vergi adaleti sağlayabilmektedir. Aktif vergi adaleti, gelir durumu yüksek olan kişilerin artan oranlı bir vergilemeye tabi tutulması, gelir durumu düşük olanların ise ailevi ve iktisadi yardımlar ile güçlendirilmesini anlatmaktadır. Amaç doğal adaletsizlikleri yükseltecek vergi adaletsizliğinin yok edilmesi değildir. Asıl olan vergi alınması sonucunda oluşan adaletsizliğin, doğal olarak bulunan adaletsizlikle önlenbilmesidir. Yani kısaca gerçek olan adaletle ulaşmaktır. Dolayısıyla vergi adaleti kavramı yerine vergi eşitliği kavramı getirilebilmektedir. 15. Yüzyılda yaşayan Guicciardini bu durumu, “Mademki bizler aynı devletin vatandaşlarıyız ve hepimiz eşitiz, vergilerin bizi ancak aynı ekonomik düzeye

⁶³ A. Savaş Demircan, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Ankara, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.116 (2015), s.260.

⁶⁴ Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011, s.62.

⁶⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e, s. 255.

⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s. 52.

⁶⁷ Kirmanoğlu, a.g.e, s. 263.

⁶⁸ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.54.

getirmeleri halinde hakiki adaletten ve hakiki eşitlikten bahsedilebilir” şeklinde ifade etmiştir⁶⁹.

7.3. Vergi Adaletinin Anayasal Temeli

Vergilemede adalet anayasal olarak hüküm altına alınmış bir ilkedir. Verginin “mali güce göre alınması”, anayasa ile korunmaktadır. Anayasada bulunan 73. maddenin birinci bendinde bu hususla ilgili “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” açıklaması yapılmıştır.

Anayasada bahsedilen bir diğer durum da Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir devlet olmasıdır. “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır” diyerek verginin sosyal amacına da değinilmiştir.

Anayasanın 73. maddesinde verginin konusundan da bahsedilmiştir. “Siyasal Haklar ve Ödevler” bölümünün “Vergi Ödevi” başlığında, bu konu ifade edilmektedir. Bu maddede açık olarak vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç ve kanunilik ilkeleri de mevcut olarak görülmektedir. Ayrıca anayasada güvence altına alınan “sosyal hukuk devleti” beraberinde adalet ilkesini de ortaya çıkarmıştır.

Vergileme ilkeleri anayasada bulunan 73. Maddenin “Vergi Ödevi” kısmında açıklanmıştır. Bu ilkeler anayasa da görüldüğü gibi üzerine vergi düşen bireylerin, vergi ödevi olarak sayılmıştır. Ayrıca kişilerin hakları ile ödevleri hakkında belli bir sınır çizilerek de bunun aşılması için uğraşmıştır. Aynı maddenin ikinci bendinde “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” sözü yine burada önem taşımaktadır. Çünkü toplamda oluşan verginin ağırlığının, toplumdaki insanlara adaletli ve eşit bir şekilde bölüştürülmesi, devletin en önemli sorumluluklarından biridir.

7.4. Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Çeşitli Yaklaşımlar

Tarih boyunca vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için birçok düşünce ele alınmıştır⁷⁰. Adil bir vergi yapısı sağlanabilmesi için çok farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Fakat temel olan iki yaklaşım burada bahsedilecektir. Bunlar fayda ve ödeme gücü yaklaşımıdır.

⁶⁹ Türk, a.g.e, s. 134-135.

⁷⁰ Tarkan Peran, İskender Gümüş, “Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma”, *Kırklareli, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.6, S.5 (2017), s.187.

İlk olarak faydalanma yaklaşımına bakacak olursak, toplumdaki kişilerin kamudan elde edilen fayda kadar bir vergiye tabi tutulması gerektiğini ve kişiler üzerinde oluşan vergi yükünün mükelleflere paylaştırılmasının doğru olacağını anlatmaktadır⁷¹.

Bu ilke serbest piyasanın ana ögesi olan mübadeleyi oluşturmaktadır. Piyasada olan her malın karşılığında alınan bir para varsa, kamu için de yapılan her hizmetin karşılığı olarak vergi tahsil edilmektedir. Faydalanma yaklaşımının gerçekleştirilebilmesi, kamuya ait mallar ya da hizmetlerin bölünebilir ile pazarlanabilir olarak sunulmasına bağlıdır. Çünkü sadece bölünebilir ile pazarlanabilir hizmet ya da mallar üzerine fiyat tahsis edilebilmektedir⁷².

Günümüze baktığımızda bu ilkenin hayata geçirilmesi neredeyse olanaksızdır. Çünkü toplumdaki insanların kullandığı mal ile hizmetlerin bölünemeyen ve fiyatlandırılmayanları da mevcuttur. Bunun yanında kişilerin yarar sağladığı mal ile hizmetlerin ölçülmesi de güç olduğundan faydalanma ilkesi tam olarak işlevini yerine getirememektedir⁷³.

Faydalanma yaklaşımının, vergide adalet ilkesine uygun şekilde yapılması devletin gerçekleştirdiği kamusal hizmetlerin karşılığı olarak alınan verginin bir mali araç olarak kullanılmasına neden olacaktır. Fakat devletin asıl mal ile hizmetlerinin niteliği bölünemez olmaları ve yarar sağladığı durumun ölçülememesidir. Hatta buna en önemli örneklerden biri de milli savunmadır. Bu gibi bölünemez hizmetler tam kamusal mal olarak adlandırıldığı gibi kolektif bir yapıya da sahiptir. Bu ise piyasa da gerçekleştirilecek olan faydalanma ilkesinin uygulanmasını güç hale getirecektir.

Diğer bir yaklaşım ise ödeme gücü yaklaşımıdır. Kamu tarafından sağlanan mal ile hizmetlerin karşılığının alınabilmesi için verginin adaletli dağıtımı çerçevesinde, vergi mükelleflerinin ekonomik ve sosyal durumları incelenerek elde edilmesi doğru olacaktır. Dolayısıyla bu ilke, üzerine vergi borcu düşen bireylerin ödeme güçleri göz önüne alınarak verginin tahsil edilmesini ifade etmektedir. Bu yaklaşım, bireyin kendisi ile ailesine bakabilecek düzeyde olan gelirinin artan kısmını anlatmak istemektedir.

⁷¹ Güngör Özcan, Hazal Bucak, “Seçilmiş Ülkelerde Ücretlerin Vergilendirilmesi: Vergi Adaleti Açısından Bir Değerlendirme”, Kırşehir, *Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.5, S.1 (2021), s.63.

⁷² Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, Trabzon: Derya Kitapevi, 2006, s.163.

⁷³ Aytaç Eker, Kamu Maliyesi, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001, s.167.

Bu yaklaşımda diğer değinilmesi gereken olay, ödeme gücü yaklaşımının göstergeleridir. Bu göstergeler gelir, servet ve harcamadır⁷⁴. Devlet vergi adaleti açısından toplumdaki bireyleri vergilendirirken bu gelir, servet ve harcama kalemlerini dikkate alarak tahsil etmelidir.⁷⁵

7.5. Ödeme Gücü Yaklaşımının Kriterleri

Gelir, bireyin ödeme gücünü gösteren en önemli kriterdir. Kişi açısından tam olarak bakıldığında, vergilemedeki gelir görülecektir. Böylelikle gelir, bireyin kendi veya ailesinin bir sene içerisinde hasıladan elde ettiği oran olarak ifade edilebilir. Bu oran, gelirin tüketim ile tasarruf payını da içermektedir.

Gelirin verginin ödenmesinde ne kadar güçlü olduğu bilinse de en az geçim indirimi ve muafiyet ile istisnalar sebebi ile gelirin bütününe vergilendirilmesi mümkün değildir. Vergi tahsil edilirken kişinin elde ettiği gelir miktarı dışında kişisel, ailevi, medeni ve sağlık gibi subjektif durumları ve gelirin kaynağı dikkate alınmaktadır.

Servet ise, gelirden tasarruf edilerek, edilen kısmın bir yere toplanmış halidir. Dolayısıyla toplumdaki insanların vergiyi ödeme durumları sadece gelir değil bu servet unsurunu da etkilemektedir⁷⁶. Çünkü servetler de bireylere yarattıkları güven ortamı ve potansiyel bir gelir olmalarından dolayı vergiye tabi tutulmalıdırlar. Aslında bir yandan da gelir getirmediğini bildiğimiz servet unsurundan vergi tahsil edilmesi, hele ki zarar zamanlarında çok da adaletli olmayacağı görülmektedir⁷⁷

Son olarak tüketim unsuruna bakacak olursak, gelir ve servetin kazanılmasının dışında aynı zamanda harcanmasını da gösteren bir ödeme gücü kriteridir. Ne kadar gelirin ödeme gücü kriteri olarak en önemli unsur olduğu belirtilse de, bazı düşünürler farklı görüşte olmuşlardır⁷⁸. Özellikle Hobbes, Fisher, Mill ve Kaldor adındaki düşünürler, vergi ödeme gücü olarak harcamaların kullanılması gerektiğini söylemişlerdir. Bu düşüncüyü savunanlar farklı görüşler öne sürmüşlerdir.

Tüketim unsuru, en elverişli vergi matrahını gösterebilir. Vergi matrahının içindeki kapasite, bireyin tükettiği mal ya da hizmettir. Yatırıma yönelttiği veya kenara

⁷⁴ Mehmet Cahit Güran, “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”, Ankara, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.22, S.2 (2004), s.250.

⁷⁵ Akdoğan, a.g.e., s.174.

⁷⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 308-309.

⁷⁷ Şener, a.g.e., s. 208.

⁷⁸ Nadaroğlu, a.g.e., s.365.

koyup biriktirdiği bir kazanç olmamıştır. Bu konu ile ilgili Hobbes, “Tasarruf ve yatırım diğer kişilerinde lehinde sosyal eylemler olup, tüketim ise bencillik ve sosyal olmayan unsurlar taşır” ifadesini kullanmıştır.

Fakat bu gibi görüşler çoğunlukla haklı bulunmamıştır. Çünkü tüketimi verginin ödenmesinde kullanılan tek araç olarak görenler, gelir üzerinden alınan verginin, tasarruf üzerinden alınan vergiyi çifte vergilendirmeye çalıştığını ifade etmişlerdir. Bunun sonucunda da adaletli bir vergi sistemi oluşmadığına vurgu yapmışlardır. Bu düşünürler, gelir üzerinden alınan verginin tüketimi de düşürdüğünü söylemişlerdir. Çünkü ilk önce tasarruf için ayrılan geliri düşüreceğini daha sonra da düşürülmüş tasarruftan elde edilecek kazançları azaltacağını ifade etmişlerdir⁷⁹.

8. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

Bu başlıkta vergi adaletini belirleyen unsurlar ve vergi adaleti ile ilişkili kavramlardan bahsedilecektir.

8.1. Vergi Ahlakı

Devlet, toplumun her alanında yaptığı harcamaların karşılığını elde edebilmek ve ileride planladığı her türlü amaçlarını gerçekleştirmek için vergilere gereksinim duymaktadır. Bununla beraber vergi mükellefleri de devletin sağladığı kamu mal ve hizmetlerden en yüksek yararı elde etmeye uğraşmakta ve gelirlerindeki düşüşün en az şekilde olmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu yüzden genel olarak vergileri üzerinde bir baskı olarak gören vergi yükümlüleri, vergilerden kaçınma amacıyla birtakım yollara başvurarak değişik davranışlarda bulunabilmektedir. Dolayısıyla kişilerin üzerine düşen vergiyi zamanında vermesi vergiye uyum açısından çok önemlidir. Fakat vergiye istekli, gönüllü uyum, bütün vergi yükümlüleri için aynı olarak görülmemektedir. Böyle bir davranışta, vergi denetimleri ile vergi cezaları devreye girerek, bu durumu düzeltmeye çalışmaktadır⁸⁰. Burada mükelleflere vergi konusunda yapılan motivasyonlar ile uygulanmaya çalışılan vergi ahlakı, temelde vergiye uyum ilkesini anlatmaya çalışmaktadır.

⁷⁹ Akdoğan, a.g.e., s.176.

⁸⁰ Binhan Elif Yılmaz, Maliye, İstanbul: Der Yayınları, 2018, s.350

Kısaca vergi ahlakı, üzerine vergi borcu düşen kişilerin vergi kaçakçılığı ile vergi cezaları gibi yasa dışı durumlara karşı gösterdikleri hal ve hareketler olarak ifade edilebilmektedir. Vergi ahlakının genel ahlaktan farkı, vergi kaçırma gibi hareketlerin bir beceri sonucunda oluştuğu düşüncesidir. Bu duruma sebep olan fikir ise, vergi yükümlülerinin vergiyi zora dayalı bir araç gibi hissetmeleridir. Ayrıca kamu harcamalarının karşılığı sonucunda alınan vergilerin, verimli olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olunmadığından böyle yasa dışı hareketler doğmaktadır. Vergi ahlakı ile ilişkili olan diğer bir asıl unsur da vergi adaletidir. Bu iki kavram ters orantılı olarak çalışmaktadır. Verginin adaletli dağıtımının olmadığı düşüncesi vergiye uyumu bir diğeriyle vergi ahlakını düşürmektedir⁸¹. Vergi ahlakı, toplumu oluşturan insanlar üzerinde benimsenmesi için eğitim hayatı ve gelişmişlik seviyesi açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple devlet bu gibi faaliyetleri ülkenin geleceğine katkı saylayacak politikalarla düzgün ve etkin bir şekilde yapması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı konusunda da aldığı önemli tedbirler ve sıklaştırdığı vergi denetimleri bu açıdan büyük önem arz etmektedir. Bu durumda genel olarak vergi ahlakı, kamu kurumları için ne kadar önemli ise vergi yükümlüleri için de o mahiyettedir⁸².

8.2. Vergi Yüğü

Bu kavram, büyük etki yaratan Birinci Dünya Savaşı ile beraber yapılan kamu harcamalarının finanse edilebilmesi için alınan vergi ihtiyacı sebebiyle oluşan bir kavramdır. Vergiler o dönemde fazlasıyla artarak vergi yükünü ortaya çıkarmıştır. Bu kavram devlete ödenen vergi ile elde edilen gelirin oranlanması ile bulunmaktadır.

Toplamda oluşan vergi yükünü bulmak için milli gelir payı içerisindeki devlet ile kamu içerisindeki tüzel kişiler tarafından tahsil edilen vergilerin payı bulunarak ölçülmektedir. Kişisel açıdan vergi yüküne baktığımızda ise, kişi başına düşen gayri safi milli gelir içerisindeki kişi başına devlete ve kamuya ödediği vergilerin oranlanması ile ortaya çıkmaktadır.

⁸¹ Naci Birol Muter, Vergi Teorisi, Manisa: Emek Matbaacılık, 1997, s.120.

⁸² Erdoğan Teyyare, Ensar Kumbaşı, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”, Bolu, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.16, S.4, 2016, s.5.

Ülkeler açısından vergi yükünü incelediğimizde ise farklı etkenler ortaya çıkmaktadır. Öncelikle bu kavramı ölçebilmemiz için ülkelerin gelir durumları ve gelir dağılımlarını karşılaştırılarak bir analiz yapılması daha sağlıklı olacaktır.

Vergilemenin sebebini öğrenmek için, bu kavramın ölçülmesine gereksinim oluşmuştur. Yeni vergi çıkmasında dikkat edilen vergide adalet, ödeme gücü, eşitlik ve yarar ilkeleri büyük önem arz etmektedir. Bu ilkelerden adalet ve eşitliğin gerçekleştirilebilmesi, sosyal gruplar ya da değişik sektörlerdeki vergi yüklerinin belirlenmesi ile bulunacaktır. Fakat bu değişik sektörler ile gruplarda eğer vergi yükü açısından bir adaletsizlik görülüyorsa, yeni çıkacak vergilerin konusunu vergi yükü daha az olan sektörler ile sosyal gruplar belirleyecektir. Verginin tarifesinin oluşturulmasında da muafiyet ile istisna uygulamalarına düzenleme getirilerek, vergi yükünün değişik dağılımları bunlar üzerinde etkili olacaktır⁸³.

Üretim faktörlerinden olan emek üzerinde oluşan vergi yükü de ayrı olarak bahsedilmekte ve buna da vergi takozu denmektedir. Vergi takozu, toplamda meydana gelen işgücü maliyeti (brüt ücret, işveren sigorta primi ve varsa diğer vergilerin toplamı) ve işçinin aldığı net ücretin farkı alınarak açıklanmaktadır⁸⁴.

8.3. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, kanun boşluklarından faydalanıp, kanuni açıdan da hiçbir engeli olmadan vergiyi ödemekten vazgeçmektir. Kısaca vergi yükü, toplumdaki kişilerin kanuna aykırı olmayan bir şekilde vergi yükünü düşürmesidir. Bu durumda devlet hazinesinin toplam vergi gelirleri azalış gösterecektir⁸⁵.

Vergiden kaçınmaya başvuran bireyler bunu farklı şekillerde yapabilmektedir. Yasalarda yer alan istisna ile muafiyet uygulaması bunun bir örneğidir. Bunun dışında kanunlarda geçen vergi konularından sapmak ya da sorumluluk alanından çıkmak, vergiyi doğuran herhangi bir duruma neden olmamak gibi durumlarda vergiden kaçınma yöntemlerinden biridir. Vergi kanunlarında bulunan boşluklarda bu duruma sebebiyet vermektedir. Bu kavram bireysel ya da sosyal bakımdan refah azalmasına sebep olmaktadır. Ayrıca kanunlar tarafından tanınan verginin, işlevsiz ve uygulanabilir

⁸³ Duran Bülbül, Aytaç Eker, Kamu Maliyesi, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık, 2013, s. 171-174.

⁸⁴ Ali Çelikkaya, "OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme", Ankara, *TİSK Akademi Dergisi*, C.8, S.16 (2013), s.70.

⁸⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.213.

tarafının kalmamasına yol açmıştır. Vergi yükümlüleri yasa boşlukları aracılığı ile kanunları kendileri yorumlayabilmektedir. Bunun sonucunda yasaların öngördüğü vergiyi doğuran duruma neden olmadan, hemen hemen aynı türdeki durumları yerine getiremeyecek yükümlülerin aleyhine, verginin yükünden kaçınmaktadır. Bu kaçınma derecesinde vergi adaletsizliği de artışa geçmektedir⁸⁶.

8.4. Vergi Kaçakçılığı

Vergi doğuran durum mevcut olsa bile, yasalara aykırı davranarak verginin tümünün veya bir kısmının ödenmemesi işlemine de vergi kaçakçılığı denmektedir.⁸⁷ Toplumda üzerine vergi borcu intikal edenler yaptıkları bazı kanuna aykırı işlemlerle vergi kaçırmaktadır. Bunlardan bazıları defter ve kayıtlarda yapılan hileler, belgelerin yasa dışı kullanımudur. Bunun gibi daha birçok vergiyi kaçırmak için hileli işlemler yapılmaktadır. Bu durum ülkemizdeki vergi ahlakı ile ilgili olup, bütün piyasalarda görülebilmektedir.

Vergi kaçakçılığı bunların yanı sıra birçok alanı da etkilemektedir. İktisadi, sosyal, mali gibi alanlarda belirgin bir şekilde bu görülmektedir. İktisadi açıdan bakacak olursak, bütçeden elde edilen gelirlerde bir düşüş ile dengesizlik oluşabilecektir. Düşen bütçeyi yükseltmek içinde devlet tarafından ya vergi oranları yükseltilecek ya da yeni vergiler piyasaya sürülerek bu açık kapatılmaya çalışılacaktır⁸⁸. Vergilerini kaynaktan veren vergi yükümlüsü kişiler ve vergisini bütünüyle veren kişiler için verginin ağırlığı açısından negatif bir etki oluşturacağı görülmektedir. Böylelikle toplumdaki vergi borcu olan bireylerin vergi karşısındaki eşit durumları yok olacaktır. Buradan anlaşılacağı gibi vergi kaçakçılığı, vergi kaçırın yükümlülerin lehine olacağı gibi, diğer ödeyen yükümlülerin aleyhine olacaktır. Vergi kaçakçılığındaki bu artışın ülke büyümesi vergi adaleti bakımından daha da olumsuz sonuçlar doğuracağı gibi çarpıklaştırıcı etkiler de meydana getirecektir⁸⁹.

8.5. Verginin Yansıtılması

Yansıtma anlam olarak borç ve üzerine düşen yükümlülüklerin başkasına aktararak yerine getirilmesine denmektedir. Verginin yansıtılması ise üzerine vergi

⁸⁶ Bülül, Eker, a.g.e, s. 171-174..

⁸⁷ Erginay, a.g.e., s.130.

⁸⁸ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 217-218.

⁸⁹ Akdoğan, a.g.e., s.44.

borcu intikal eden bireylerin o borcu başkası üzerine aktarması sonucu oluşan iktisadi durum olarak tanımlanmaktadır⁹⁰.

Kanunen yeni vergi çıktığında, bu vergiyi üstlenen kişinin kim olacağının kararlaştırılması konusu üzerinde düşünülmektedir. Mesela buna bir örnek verecek olursak, çoğu ülkede kanun koyucu sosyal güvenlik açısından ödenen verginin yarı yarıya işveren ve işçi arasında paylaşılması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Burada istenilen işçi ile işveren üzerindeki vergi yükünü, eşit tutarak herhangi bir tarafa yüklememektir. Ama kanun koyucunun amaçladığı bu duruma rağmen, iktisatçılar yine de bunu araştırarak vergi yükünün kimin üzerine düştüğünü ve nasıl paylaştırıldığını belirlemeye çalışmışlardır⁹¹.

Vergi yansımasının kullanıldığı diğer bir yer piyasadaki gelir dağılımıdır. Bu koşullardaki gelir dağılımının, doğru ve adil bir paylaşım üzerinden dağıtılması veya oluşan konjonktürel dalgalanmaların önüne geçilebilmesi için verginin yansıtılması kullanılabilir. Mesela konjonktürün genişleme zamanlarında, harcamaların düşürülerek vergilerin yükseltilmesi işlemi, insanlar üzerinde oluşan vergi yükünün büyümesi sonucunda yerleşerek kaldığı zaman verginin yansıtılması durumu baş gösterecektir⁹².

8.6. Vergi Afları

Bu kavram, toplumdaki bireylerin üzerine düşen vergi borçlarını ifa etmemelerinden dolayı ortaya çıkan kişilerin kendilerine yüklenecek olan hukuki ya da idari yaptırımların yok edilmesi durumudur⁹³. Vergi afları, vergi adaleti ya da vergi sistemi gibi teknik değildir. Daha çok politik bir kavram olan vergi afları devletin özel bir yasası ile bazı olağanüstü durumlarda ortaya çıkan bir kriterdir. Vergi affı eşitlik ilkesini ihlal eden bir durumdur. Ayrıca vergi borcunu zamanında yerine getiren ve hiç aksatmayan iyi niyetli vergi yükümlülükleri için de bu durum vergi adaletini bozucu etki yaratmaktadır. Vergi aflarının sıklıkla kullanılması, vergi yükümlüsü kişilerin vergi

⁹⁰ Turhan, a.g.e., s.277.

⁹¹ Güneri Akalın, Kamu Ekonomisi, Ankara: Akçağ Yayınları, 2000, s.265.

⁹² Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, İstanbul, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 2010, s.81.

⁹³ Mustafa Taytak, Tuğba Akyüz Dalkıran, “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, Uşak, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.6, S.1 (2019), s.116.

ödememek için bu zamanları beklemesine yol açacaktır. Bu durumda devletin vergi hasılatının zamanla azalmasına neden olacaktır.

Vergi aflarını ülkemiz dahil birçok ülkede sosyali iktisadi ve politik gibi nedenlerden dolayı kullanılan bir kriterdir. Vergi yükümlülerinin bazıları da bu af zamanlamalarını beklemesi dikkat edilmesi gereken önemli bir konudur. Özellikle böyle zamanları bekleyen bazı yükümlüler diğerlerine göre farklı davranışlarda bulunabilirler. Vergi ödememeyi alışkanlık haline dönüştürmüş bazı yükümlüler ile vergi aflarının sık sık uygulanması önemli bir bağlantı vardır. Çünkü bu tarz yükümlülerin toplum içindeki sayısı arttıkça vergi uygulamalarında büyük bir zayıflık yaratacaktır. Dolayısıyla bu olayın araştırılıp çözümlenmesi doğru olacaktır⁹⁴.

Vergi affı, çoğunlukla vergi cezaları ile vergi zamlarına yönelik yapılmaktadır. Verilen süre içinde vergi borcunu ifa eden yükümlüler, vergi zam ile cezalarından muaf tutulmaktadırlar. Yalnız vergi affından faydalanan yükümlüler ile vergi borcunu dürüst bir şekilde zamanında yerine getirenler arasındaki eşitliğin bozulması sebebiyle vergi adaleti negatif bir seyir izleyecektir⁹⁵.

8.7. Vergi Esnekliği

Bu ilke vergi sisteminin verimliliğini belirlemeye çalışan önemli bir diğer unsurdur. Vergi esnekliği, iktisadi ihtiyaçlardaki değişmelere karşı duyarlı ve oluşabilecek gelir açıklarını giderebilecek bir ilkedir⁹⁶.

Ekonomi devamlı bir hareket durumunda olduğu için, en önemli mali araç olan vergilerin de buna uygun olarak değişmesi doğru olacaktır. Bu sebeple vergiler fiyatlar genel düzeyindeki artışa yani enflasyona, bunun tam tersi olan deflasyona ve gelişme amaçlı yapılan her türlü değişime duyarlı olmak durumundadır. Vergilerin esnek olduğu bir durumda otomatik stabilizatör niteliği devreye girmektedir. Bu özellik sayesinde vergilerin herhangi bir müdahale ihtiyacı hissetmeden, kendi düzeylerine geri gelmelerine olanak sağlamaktadır⁹⁷.

⁹⁴ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, Afyon, *Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.8, S.1, 2006, s.43-44.

⁹⁵ Dikmen, a.g.e, s. 110.

⁹⁶ Metin Taş, Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1994, s.6.

⁹⁷ Selin Ertürk Atabey, Tolga Avşar, Mehmet Bulut, “Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı Ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi”, Ankara, *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, C.20, S.71 (2009), s. 111.

8.8. Kayıt Dışı Ekonomi

Yapılan bütün fiil ve işlemlerin yapısı ve farklılıkları yüzünden bu kavramın net bir açıklaması yapılamamaktadır. Fakat genel kısa bir açıklama yapacak olursak, aslen gerçekleşmiş bir olayın, kaydının yapılmamasından kaynaklanan ve denetim dışında tutulan bütün iktisadi faaliyetleri ifade etmektedir⁹⁸. Bu kayıt dışı ekonomi son birkaç senedir ülkemizde ve tüm dünyada artma eğilimine geçmiştir. Vergi adaletini bozucu etkisi ise fazlasıyla hissedilmektedir. Bu oluşan bozucu etki de şu sıralar konuşulan önemli konular arasında yer almaktadır.

Kayıt dışılığın oluşmasının bazı nedenleri vardır. Bunun en iyi örneklerinde biri bireylerin ihtiyaçlarının sınırının bulunmaması fakat buna nazaran kaynaklarının ise az olmasıdır. Ekonomik işlemlerini kayıt altına almayan bir birey, devlete vergi ifa ederek gelirinin düşmesini istemeyecektir. Bu sebeple, belli bir tüketim düzeyinde daha aşağıya düşmemek için bu yola başvuracaktır⁹⁹.

Kayıt dışı ekonomi ile vergi kelimeleri birbirleri ile ilişkili olan kavramlardır. Vergilerin artışı insanları kayıt dışılığa doğru yönlendirmektedir. Aynı şekilde kayıt dışılıkta, insanlar üzerinde oluşan verginin yükünü daha da arttırmaktadır. Kayıt dışı ekonominin var olmasının sebepleri arasında, vergi adaleti, bireylerin arasında paylaştırılan vergi yükü ile mükelleflerin, yapılan kamu harcamaları hakkındaki görüşleri de mevcuttur. Bunların dışında istisna ile muafiyet uygulamalarının da yer alması, toplumda bu uygulamalardan faydalanamayan kesimleri kayıt dışılığa doğru itmektedir¹⁰⁰.

8.9. Çifte Vergilendirme

Aynı türdeki vergilerin konusunun, yine aynı türdeki vergileme yetkisiyle uyuşmaması durumunda ya da aynı türdeki yetkinin birden çok kullanılması sebebiyle aynı konudaki vergiden birçok vergi alınması sonucunda çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Hukuki açıdan ve ekonomik açıdan çifte vergilendirmenin tanımı da

⁹⁸ Mehmet Yücel, Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2016, s.4.

⁹⁹ Ercan Baldemir, Mehmet Faysal Gökalp, Mehmet Avcı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Mırmır Model İle Tahminlenmesi”, Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.10, S.2 (2005), s.234.

¹⁰⁰ İzzettin Önder, “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergileme”, *İstanbul, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.0, S.23-24 (2001), s.241.

yapılabilmektedir. Hukuki açıdan çifte vergilendirme, bir vergi yükümlüsünün aynı türdeki gelir üzerinden, birden çok ülke tarafından birden çok vergiye tabi tutulmasıdır. Ekonomik açıdan çifte vergilendirme ise, birden çok vergi yükümlüsünün aynı türdeki gelir üzerinden, birden çok ülke aracılığı ile vergiye tabi tutulmasıdır.

VUK'un 117. maddesinde çifte vergilendirme “vergi hataları” başlığında, “Verginin mükerrer olması aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde açıklanmıştır.

Vergi yükümlülerinin aynı kaynaklarından birden fazla vergi tahsil edilmesi durumunda, bu kaynaklar üzerinde ağır iktisadi yükler oluşacaktır. Dolayısıyla oluşan bu olay sonucunda vergi adaleti de olumsuz etkilenip bozulacaktır¹⁰¹.

8.10. Mali Anestezi

İktisadi yükümlülüklerin, üzerine vergi borcu düşen mükellefler tarafından hissedilmeden ödenmesine mali anestezi denmektedir. Buna örnek verecek olursak en bilineni dolaylı vergilerdir. Fiyatların altına gizlenerek oluşturulurlar. Dolaylı vergilerin bu özelliği yüzünden bireyler, ödedikleri verginin farkına varmamaktadırlar. Çünkü fiyatın altına gizlenmiş bir vergi çok güç görülmektedir. Mükellefler mal ya da hizmet elde ederken ifa ettikleri vergiyi tam olarak idrak edemezler. Bu sebeple vergi mükellefler ifa ettikleri vergiyi algılayamadıkları için herhangi bir şey hissetmezler. İktisadi olarak uyuşturulmuş gibi bir duruş sergilemektedirler. Mükelleflerin hakkında bilinçli olduğu subjektif vergi yükünün, kabul edilebilir durumda olması maksadıyla kamu harcamaları ve verginin aralarındaki ilişkinin sağlanmaya çalışılması gerekmektedir.

Bahsedildiği gibi mali anestezi dolaylı vergilerde daha çok görülmektedir. Bu yüzden gelişmekte olan ülkelerde hızla artan dolaylı vergilerin büyük bir kısmı oluşturması sebebiyle mali anestezi etkisi daha yüksektir. Hissedilmemesi sebebiyle bu artışlar hızla devam etmektedir. Dolayısıyla da vergi adaleti git gide düşerek ülkedeki bireylerin gelir seviyesi arasındaki farklılıklar artmaktadır¹⁰².

¹⁰¹ Erginay, a.g.e., s.133.

¹⁰² Akdoğan, a.g.e, s. 178.

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN İNCELENMESİ

1. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ YAPISI

Türk Vergi Sistemi’nde dolaysız vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisidir¹⁰³. Dolaylı vergiler ise, dahilde ve ithalde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, harçlar vb. olarak ifade edilmektedir¹⁰⁴.

Yüksek gelirli ülkelerde toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız vergiler fazla iken, düşük gelirli ülkelerde dolaysız vergiler az görülmektedir. Dünya Bankası bu konu ile ilgili bir sınıflandırma yapmıştır. Bu sınıflandırmada da ülkemiz üst orta gelirli ülke olarak izlenmektedir. Ülkece yüksek gelirli bir yapıya sahip olamadığımız için, dolaylı vergilerin miktarı dolaysız vergilere göre oldukça fazladır. Gelişmiş ülkelere baktığımızda ise, dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre miktar olarak daha fazladır. Çünkü bu yapıdaki ülkelerde, vergi bilinci ile verginin idaresi gelişmiştir. Bu yüzden daha sağlam bir yapıya sahiptirler.

Tablo 6. Türkiye’nin 2022 Yılı Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (Bin TL)

Vergi Türü	2022 Tahsilat	Vergi Gelirleri İçindeki Payı %
Vergi Gelirleri	2,673,417,612	100
Gelir Vergisi	367.376.434	13,7
Kurumlar Vergisi	523.880.239	19,6
Veraset ve İntikal Vergisi	2.994.515	0,1
Motorlu Taşıtlar Vergisi	23.681.857	0,8
Damga Vergisi	42.984.709	1,6
Özel Tüketim Vergisi	421.929.714	15,8
Gümrük Vergisi	77.375.609	2,9
Dahilde Alınan KDV	497.322.951	15,8
İthalde Alınan KDV	578.979.504	21,7
Harçlar	78.122.489	2,9
BSMV	58.769.591	2,2

Kaynak: 2022 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri,
<https://www.muhasabat.gov.tr>

¹⁰³ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009, s. 274.

¹⁰⁴ Orhan Şener, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, İstanbul: Beta Yayınları, 2007, s.198.

Tablo 6 ‘da Türkiye’deki 2022 yılı içerisinde oluşan merkezi yönetim vergi gelirleri gösterilmektedir. 2022 yılındaki en yüksek miktara sahip merkezi yönetim vergi geliri, 578.979.504.000 TL gibi bir değerle ithalde alınan KDV olmuştur. Özel tüketim vergisinin vergi gelirleri içindeki payı ise %13,33 TL’dir. İthalde alınan katma değer vergisini takip eden 2. sıradaki merkezi yönetim vergi geliri ise 523.880.239.000 TL gibi yakın bir değerle kurumlar vergisi olmuştur. Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı da %16,55 olarak görülmektedir. Bu tabloya göre en az değer ve paya sahip olan merkezi yönetim vergi geliri ise veraset ve intikal vergisidir.

Tablo 7. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Dağılımı (Milyon TL)

Yıllar	Dolaylı Vergiler	Payı %	Dolaysız Vergiler	Payı %
2015	279.291	68,5	128.528	31,5
2016	308.821	67,3	150.180	32,7
2017	359.768	67,0	176.849	33,0
2018	390.105	63,0	231.431	37,0
2019	416.720	62,0	257.140	38,0
2020	551.924	66,3	281.139	33,7
2021	746.245	64,0	418.743	36,0
2022	1.462.827	62,2	890.459	37,8

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe Finansmanı İstatistikleri, İstatistikler - T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (hmb.gov.tr), (20/06/2023).

Tablo 7’de 2015 ve 2022 yılları arasındaki ülkemizde gerçekleşen dolaylı ve dolaysız vergi miktarlarını görülmektedir. Bu verilere bakıldığında dolaylı ve dolaysız vergilerin en yüksek miktarda olduğu yıl 2022 yılıdır. Çünkü hem dolaylı vergiler hem dolaysız vergiler, tablodan da anlaşılacağı üzere her yıl sonrası sürekli artarak yükselmektedir. Ancak dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere göre hep daha fazla görülmektedir. Bunun da nedeni, hala gelişmeye çalışan orta gelirli bir ülke olmamızdan kaynaklanmaktadır.

Aşırı vergi yükü, ekonomik büyüme üzerinde dolaysız vergilemeye ağırlık verilen duruma oranla daha fazla zararlıdır¹⁰⁵. Ekonomik büyümeyi maksimum hale getirecek vergi bileşimi için; dolaysız vergilerin oranı % 65, dolaylı vergilerin oranı % 35 olmalıdır. Bu oranlar gerçekte sırasıyla % 68 ve % 32 olup maksimum büyüme için gerekli olan bileşime oldukça yakındır” gibi açıklamalarda bulunulmuştur.

¹⁰⁵ Uluatam, a.g.e, s.274.

Buna benzer başka bir çalışma da Hasan Atılgan tarafından gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de 2001’e kadar olan veriler incelenerek oluşturduğu Knox modelinin yapılması ile bazı sonuçlar çıkarılmıştır. Türkiye’de dolaylı vergiler ekonomik büyümeyi, dolaysız vergilere oranla daha fazla olumsuz yönde etkilemiştir. Söz konusu dönemde gerçekleşen, büyümeyi maksimum hale getiren dolaysız vergi ve dolaylı vergi bileşiminin ortalamaları sırasıyla %41,34 ve %58,66 olarak hesaplanmıştır. Modelin uygulandığı dönemdeki fazla vergi yükü, dolaysız vergilere ağırlık veren yapıya oranla ekonomik büyümeyi daha çok olumsuz etkilemiştir. Türkiye’nin söz konusu dönemdeki vergi yükleri ortalaması %13,97 iken ekonomik büyümeyi maksimum hale getiren vergi yüklerinin ortalaması %12,69’dur. Gerçekleşen dolaylı dolaysız vergi bileşimi yerine ekonomik büyümeyi maksimum hale getiren vergi yükü bileşiminin uygulanması halinde ise Reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla’nın büyüme ortalaması ise %3,92 olması yerine %12,77 olacağı tahmin edilmiştir” açıklaması ile ifade edilmiştir¹⁰⁶.

Türkiye gibi gelişmeye devam eden ülkeler de, gelirlerinin çoğunu dolaylı vergiler olarak adlandırılan vergilerden tahsil etmektedirler¹⁰⁷. Bahsedilen dolaylı vergilerin, tüm gelirlerin içindeki en yüksek oranlara sahip olmalarının sebebi, dolaysız vergiler olarak adlandırılan gelir vergisi gibi vergilerin uygulanmalarının zorluğudur. Aynı zamanda bu zorluk yanında idari açıdan basit vergiler olması da diğer nedenlerden biridir. Bunun yanında dolaylı vergilerin olumlu bir yanı, vergi oranları yükseldikçe toplumdaki bireylerin tasarrufa yönelerek dış ticarete döviz tasarrufu elde edilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu kolaylık neticesinde de ülkenin büyümesi gerçekleşmektedir. Piyasadaki mal ve hizmetlerin fiyatının içine gizlenen dolaylı vergilerin artması, kişilerin harcamalarını azaltmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte kaynaklarında yatırımlar için kullanılmasına olanak sağlamaktadır. İthal mal ve lüks mal için de yüksek vergiler konulması harcamaları kısacağı gibi, ülkenin dövizden de tasarruf etmesine sebep olacaktır.

John F. Due dolaylı vergilerle ilgili inceleme yaptığı bir konuda, bu vergilere daha fazla önem verilmesine vurgu yapmıştır. Bu vergilere verilen önem ile beraber, yapılan

¹⁰⁶ Hasan Atılgan, Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, 2004, s.182-206.

¹⁰⁷ Beyhan Ataç, Maliye Politikası, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 1994, s.259.

asıl yatırımlara yönelik negatif etkilerin düştüğünü gözlemlemiştir. Ayrıca bu olayın, az gelişmiş olan ülkelere de pozitif olarak döneceğini söylemiştir.

Gelir seviyesi düşük ya da az gelişmiş olarak adlandırılan ülkelerde, dolaylı vergilerin ağırlığının fazla olmasının bazı nedenleri vardır. Bunlardan biri, toplumdaki bireylerin vergiye tabi olan geliri düşük düzeyde olduğu için devlet dolaysız vergilere yönelememektedir. Çünkü böyle bir durumda elde ettiği gelirin tahsilatı ve verimi azalacaktır. Bir başka durum ise, az gelişmiş ülkelerde sanayi gelişmemiştir. Daha çok tarım odaklı bir ülkedir. Tarım odaklı olduğu için de dolaysız vergilerin fazla olduğu bir durumda, tarımsal açıdan gelir vergilendirilememekte ve böylelikle gelirden istenilen kazanç sağlanamamaktadır. Dolaysız vergilere ağırlık verilmemesinin bir diğer sebebi de, yatırımları kötü etkilemesidir. Eğer dolaysız vergilere ağırlık verildiği düşünülseydi, yatırım hevesi düşme eğilimine geçecek, bu yüzden tüm piyasa negatif etkilenmiş olacaktır. Ekonomik açıdan da daralan bir döneme girilecektir.

2. DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler, gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi, servet üzerinden alınan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisini kapsamaktadır¹⁰⁸.

2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

İlk olarak gelir vergisini inceleyecek olursak, bu vergi normal bir zamanda ortaya çıkmamıştır. Savaş gibi olağanüstü bir zamanda ilk örneği görülmüştür. İlk olarak bu vergi İngiltere’de uygulanmıştır. Fransa ve İngiltere’nin 1799 senesinde Napolyon savaşı adı verilen bir dönemde finansman elde etmek için alındığı söylenmektedir. 1820 yılında da Almanya’da elde edilen gelir vergisi 1891 senesinde modern bir yapı oluşturulup kanunlaşarak yürürlüğe konmuştur. Amerika Birleşik Devleti’nde ise 1861 senesinde savaş öncesi alınmıştır. Fakat tam olarak uygulamaya başlanması 1913 tarihine kadar uzanmıştır. İsviçre’de ilk olarak 1840, Fransa’da ise 1916 senesinde gelir vergisi uygulanmıştır. Türkiye’de ise modern bir yapının oluşturup gelir vergisinin kabul

¹⁰⁸ Haldun Soydal, Levent Yılmaz, “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”, Konya, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C.12, S. 1-2, s.298.

edilmesi 1949 senesinde gerçekleşmiştir. 1950 senesinde de yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamıştır¹⁰⁹.

Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan gelir vergisi kanununun temelini Alman Vergi Sistemi oluşturmaktadır. 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile oluşan bu vergi, 31.12.1960 senesinde çıkan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra 1961 senesinde yeni düzenlemeler yapılarak tekrar yürürlüğe girmiştir¹¹⁰.

Türkiye'de alınan gelir vergisinin diğer ülkeler için de hayli önemli olduğu görülmektedir. Özellikle de gelişmiş ülkelerde önemli gelir kaynaklarından sayılmaktadır. Vergi ödeme gücü bakımından incelendiğinde de temel olan kriterlerin başında gelmektedir. Vergide eşitliği sağlamak ve ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan temel etken gelir unsurudur.

Türkiye'de Gelir Vergisi Kanunu 1. Madde ile gelir vergisinin konusu açıklanmıştır. "Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirler gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca gelir; gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde ifade edilmiştir¹¹¹. Bu tanım gelir vergisinin nihai amacıdır. Karşılığında gelir sağlamak gayesiyle yapılan giderler indirildikten sonra son kalan kısım vergiye tabi tutulmaktadır. Fakat ticari, zirai ile mesleki etkinliğin sağlanabilmesi, giderlere vergilendirme anında önem verilmesine karşın, aynı durumda uygulama alanı bulunamayan durumlar mevcuttur. Mesleki uzmanlık ile yeteneğin devamlı olması için yapılan dolaylı harcamalar ile ilgili çalışmalar yapılamamaktadır. Eğitim ile öğretime giden harcamalarında amortismanı tabi olması gerekmektedir. Verginin amaçlarına göre istenilen nitelikler farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla değişik yaklaşımlar bu bağlamda çıkabilmektedir¹¹². Bu tavsiye ile yaklaşımlara değinecek olursak;

- Vergiye ait iktisadi etkinlikler dikkate alınarak sağlanmalıdır.
- Gelir vergisinde oluşan karışıklıklar zamanla fazlaştığı için önlenmesi için çalışmalar yapılmalıdır.
- Vergiyi ifa etme birimi olarak kişinin dikkate alınması gerekmektedir.

¹⁰⁹ Turhan, a.g.e., s.110-111.

¹¹⁰ Pehlivan, a.g.e., s.165.

¹¹¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Bursa: Ekin Basım Dağıtım Yayınları, 2018, s. 4-5.

¹¹² Akdoğan, a.g.e., s.267.

- Verginin tahsil edilmesi durumunda yaşanan zorluklar tespit edilerek üzerinde durulmalıdır.
- Vergi matrahının oluşturulmasında enflasyonun da etkisine dikkat edilmelidir.
- Yüksek ve artan oranda seyir eden vergilerden uzak durulmalıdır.

Bu tavsiyelere kulak verildiğinde vergi sisteminin her türdeki gereksinimini karşılayabilecek özellikte olması düşünülmektedir. Ayrıca karışıklık yaratmadan doğru bir şekilde yasalarda yer almasının da öneminin büyük olduğu görülmüştür.

Gelir vergisi temel olarak iki türde uygulanmaktadır. Sedüler gelir vergisi ve üniter gelir vergisi olarak adlandırılmaktadır. İlk olarak sedüler gelir vergisi, toplumu oluşturan gerçek kişilerin elde ettiği farklı türdeki kaynakların gelirlerinden, her biri ayrı ayrı incelenerek tarifelerin farklı uygulanmasıdır. Üniter gelir vergisi ise, sedüler gelir vergisinin tam tersini söylemektedir. Toplumdaki gerçek kişilerin elde ettiği farklı türdeki kaynakların gelirlerinin, birlikte toplanması ve mevcutsa zararların çıkarılması sonucu toplamda oluşan safi bir gelirin vergilendirilmesini anlatmaktadır¹¹³.

Bu iki sistemin dışında karma veya birleşik adında bir sistem daha bulunmaktadır. Karma sistem ise gelirin ilk önce sedüler sistemde vergi alındıktan sonra, bir araya getirilip yani toplanıp oluşan gelirden tekrar vergi alınmasını ifade etmektedir. Bu sistemin karışık olması sebebi ile uygulama alanı çok azdır¹¹⁴.

Türk Vergi Sistemi'nde ki gelir vergisi ilke olarak subjektif yapıdadır. Bu durumun ilke olarak anılmasının nedeni, verginin zamanla değişen yapısı yüzünden verginin teorik özelliğinin farklılık göstermesidir. Ayrıca gelir vergimiz, tek elemanlı yapıya sahiptir. Yani kişinin geliri, belirlenen sınırı geçtiğinde tekrar ondan vergi alınmamaktadır.

Türkiye'de gelir farklı iki teoride açıklanmaktadır. Bunlar; kaynak teorisi ile safi artış teorisidir. Bu teoriler gelirin kabul biçimi açısından araştırma yapabilmek amacıyla yararlı olmaktadır.

Kaynak teorisi kuramı, Alman iktisatçı Van Hermann tarafından çıkarılmıştır. Alman hukukçu Fuisting ise bu kuramı geliştirmiştir. Geliştirilen bu kuram geliri farklı bir şekilde tanımlamıştır: Gelir, üretim faktörlerinden oluşan emek, sermaye, teşebbüs ile tabiat unsurunun, üretimde bulunmaları çerçevesinde faktör sahiplerinin kazandığı

¹¹³ Turhan, a.g.e., s. 114-115.

¹¹⁴ Akdoğan, a.g.e., s. 269.

iktisadi değerleri göstermektedir. Bu tanıma göre, üretim faktörlerinin bizzat kendisinde görülen artışlar gelir gibi sayılmamaktadır. Gelirin nakdi özelliğinin yanında aynı de olması uygundur. Faktör sahipleri bu aynı olan geliri, daha çok tüketimde kullansa dahi yine de gelirin içine girmektedir. Kaynak teorisine göre faktör kullanılmadan direk miras, bağış, şans oyunları, piyango gibi bunlardan parasal bir değer alınırsa o zaman gelirin içine girmemektedir¹¹⁵.

Safı artış teorisinin ilk çıkışı ise Alman iktisatçı G. Schanz tarafından olmuştur. Bu kurama göre, gelir kavramının oluşturulması açısından kaynak ve devamlılık gibi öncüllere gerek duyulmamaktadır. Asıl olan servetteki fiili yükselişlerdir. Yani servetteki bütün fiili artışları oluşturan öğeler gelir kapsamına alınmaktadır. Başka şekilde ifade edecek olursak, bir bireyin geliri, dönem başı ile dönem sonu arasında servette görülen bütün artışlar ile tüketim giden bütün harcamaların toplamı ile oluşmaktadır. Dolayısıyla anlaşıldığı üzere safı artış kuramı, kaynak kuramına göre geliri daha geniş bir yapıda incelemektedir¹¹⁶.

Türkiye’de uygulanan gelir vergisi, geliri başta dar olarak yani kaynak teorisi çerçevesinde benimsenmiştir. 1988 senesine gelindiğinde gelirin, geniş açıdan kullanılması gerektiğine inanılarak bunu değiştirmek için çalışmalar yapılmıştır. Ancak elde edilen bu çalışmalar ışığında yapılan değişiklikler 2003 senesine ertelenmiştir. 2003 senesine gelindiğinde de eski kullanımı olan kaynak teorisine dönüş yapılmıştır. Yani ülkemizde yıllardır süre gelen dar anlamda oluşturulan kaynak teorisi kullanılmaktadır.

Gelir kavramının teoriler çerçevesinde açıklanmasından sonra, diğer bir önemli konu olan gelirin hangi unsurlardan oluştuğudur. Türkiye’de üniter bir gelir vergisi kullanıldığından dolayı da, gelirin birçok unsurdan oluştuğu görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 2. Madde kapsamında bu unsurlar açıklanmıştır. Bunlar “ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar” olarak ifade edilmiştir.

Birçok ülkede, gelir vergisi oranları değişerek farklılık göstermektedir. Türkiye’de kullanılan gelir vergisi oranları ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

¹¹⁵ Aksoy, a.g.e., s. 324.

¹¹⁶ Turhan, a.g.e., s.118.

Tablo 8. Gelir Vergisi Tarifesi (2023)

Gelir Dilimi	Vergi Oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	%40

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Tarifesi 2023, <https://www.gib.gov.tr/node/150668>, (15.06.2023)

Tablo 8'deki oranlar 2023 yılına aittir. Türkiye'de gelir vergisi oranları açısından diğer ülkelere göre orta bir konumdadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan veriler ışığında, Türkiye'deki 2000-2020 yılları arasındaki vergi tahsilatı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 9. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL)

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2010	235.714.637	49.385.289	21,0
2011	284.490.017	59.885.000	21,0
2012	317.218.619	69.671.645	22,0
2013	367.517.727	78.726.008	21,4
2014	401.683.956	91.063.306	22,7
2015	465.229.389	105.395.330	22,7
2016	529.607.901	123.686.147	23,4
2017	626.082.415	143.962.939	23,0
2018	738.180.401	175.420.074	23,8
2019	820.148.186	207.849.896	25,3
2020	983.258.493	203.986.510	20,7
2021	1.395.725.545	285.606.384	20,05
2022	2.708.979.101	367.376.434	13,06

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikleri, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm.

Tablo 9'da 2010 ile 2022 yılları arasındaki toplam gelir vergisinin, tahsil edilen toplam gelirler içindeki miktarı ve oranı görülmektedir. Toplam gelirler ve toplam gelir

vergisi tahsilatı seneler geçtikçe artarak seyir etmiştir. Ancak artış oranı her sene farklı düzeylerde olmuştur.

Ülkemizde uygulanan gelir vergisinin toplam vergilerin içinde en fazla paya sahip olduğu sene 2019’dur. 2019 senesinde gelir vergisi %25,3 ile toplam gelirlerin içinde yerini almıştır.

Gelir vergisinin toplam gelirlerin içinde en az paya sahip olduğu sene ise 2022’dir. 2022 senesinde toplam gelirlerin içinde bulunan gelir vergisi payı %13,6 olmuştur. 2022 yılında toplam gelirlerin içindeki gelir vergisi miktarı 367.376.434.000 TL’dir. Bu düşüşün nedeni enflasyon, yapılandırma kanunu ve seçimlerden kaynaklı gerçekleşmiş olabilir.

Kurumlar vergisi bir diğer gelir üzerinden alınan vergilerimizden biridir. 19. yüzyıldan sonra ortaya çıkan anonim ile limited adıyla kurulu sermaye şirketleri ve karma yapıdaki komandit şirketler zamanla artarak çoğalmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip ortaya çıkan bu kurumlar seri bir şekilde gelişerek oluşturulmaktadır. Bu yüzden gelir vergisini tamamlayıcı olarak kurumlar vergisinin oluşmasını sağlamaktadır. İlk olarak gelir vergisine ek olarak tahsil edilen vergi zamanla tek bir vergi yapısını almış ve çoğu ülkede uygulamaya geçmiştir¹¹⁷.

Kurumlar üzerinden alınan vergi, Amerika Birleşik Devletleri’nde 1909, Almanya’da 1920, Fransa’da 1948 ve İngiltere’de 1947 senesinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de ise Osmanlı zamanında başlamıştır. 1907 senesinde “Temettü Vergisi” olarak adlandırılan kurum kazançlarının vergiye tabi tutulması ile ilk örnekleri görülmüştür. Cumhuriyet zamanında ise 1925 tarihinde aşar vergisinin kaldırılması ile temettü yerine kazanç vergisi konularak tahsil edilmiştir. Bu iki dönemde de çıkarılan vergi çeşitleri gelir vergisi ve kurumlar vergisinin her ikisini de kapsamaktadır. Fakat kurumlar vergisinin ilk ayrı bağımsız olarak alınması 1949’da kabulü 1950’de ise yürürlüğe alınması sonucunda başlayan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile sağlanmıştır. Dolayısıyla gelir vergisinden bu yasa ile ayrılmıştır.

Alman Vergi Kanunu göz önüne alınarak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun 10 yıl boyunca devam etmiştir. 1960 yılında değişen koşullar itibariyle eksiklikleri giderme amaçlı 92 sayılı kanun kullanılmaya başlanmıştır. 2006

¹¹⁷ Aksoy, a.g.e, s. 324.

yılına gelindiğinde ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olarak değişmiştir. Şuan günümüzde de bu kanun hala varlığını devam ettirmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 1. Madde'sinde asıl kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kurumların kazançları yer almaktadır. Bu kurumlar:

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadî kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sayılmaktadır¹¹⁸.

Kurumlar vergisinin konusu ise yukarıda bahsedilen kurumların kazançlarıdır. Kurumların bu kazançları gelir vergisinin konusuna dahil olan kazançlar içindedir. Bu iki verginin de konusuna dahil olan bu kazançlar (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) yedi gelir unsuru olarak bilinmektedir.

Kurumlar vergisinin diğer vergilerden ayrı olarak tahsil edilmesi farklı bakış açılarının doğmasına neden olmuştur. Bilim insanları kurumlar vergisi için farklı fikirler sunarak nasıl iyi bir vergi olabilir bulmaya çalışmışlardır. Tabi bu farklı düşünceler ortamı karşıt görüşleri de ortaya çıkarmıştır.

Entegrasyon teorisi görüşlerine göre kurumlar vergisi ayrı bir vergi olarak alınmamalıdır. Gelir vergisi içinde alınmasının daha doğru olacağını düşünmektedirler. Çünkü kurumların sahipleri zaten kazanç elde eden kişilerdir. Bu yüzden onlar elde ettikleri kazançtan kendilerine düşen pay kadar bir gelir vergisi ödeyeceklerdir. Bu düşünceye göre, verginin tahsil edilmesinde kullanılan yöntemin de bir önemi yoktur. Çünkü verginin asıl yüklenicileri yine bireylerdir. Bireyler dolayısıyla bir bütün halinde vergilendirilmemesi gerekmektedir. Eğer böyle bir yapı olmazsa bireylerden birden fazla vergi alınacağını düşünerek çifte vergilendirmeye sebep olacaktır. Bunun sonucunda da adaletsiz bir vergi yapısının oluşacağı düşüncesi hakimdir.

Kurumlar vergisinin ayrı bir vergi olarak alınmasını düşünenler ise bu tüzel kişilerin ortaklardan bağımsız bir iktisadi ve toplumsal oluşum olarak görmektedir. Çünkü kurumların kendilerine has amaçları ve iradeleri bulunmaktadır. Dolayısıyla

¹¹⁸ Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, 44.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2020, s. 95.

ödeme güçleri farklı olmaktadır. Yani ayrı bir vergi olarak alınmasının doğru olacağı söylenmektedir¹¹⁹.

Kurumlar vergisi tek oranlı bir vergidir. Geçmişten günümüze oranlarda farklılıklar görülmektedir. 1950 senesinde kurumlar vergisi oranı %10 olarak belirlenmiştir. 1960 ile 1963 senelerinde ise oran %20 olmuştur. 1964 senesinde %25 değerine gelmiş ve 1980'e kadar devam etmiştir. 1980'e kadar süregelen farklı oranlara ek, dağıtılan kardan %20 değerinde gelir vergisi stopajı kesilmiştir. Bu gelir vergisinden kesilen stopaj 1980 yılından sonra görülen matrah belirsizlikleri ile vergi hesaplarında yapılan hatalardan dolayı kaldırılmıştır. Kurumlar vergisi oranı bu sebeple %50 yapılmıştır. 1995'te %46'dan %25'e indirilmiştir. 2003'te %30, 2004'te %33, 2005'te ise tekrar %30 olarak belirlenmiştir. 2006 yılına gelince %20 olmuştur.¹²⁰ 2017'ye kadar da bu oranda devam etmiştir. 2018, 2019 ile 2020 yılları için %22 yapılmıştır. 2021'ye gelindiğinde ise %25 olarak görülmektedir. 2022'de bu oran %23'e düşmekte ve 2023'de ise 5520 sayılı kanunun 21. Maddesi gereği %25 olmuş ve bankalar, 6321 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları için %30 şeklinde uygulanmaktadır. Bu zamana kadar değişen bu oranlar bundan sonrada değişen koşullara göre farklılık gösterecektir.

Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de iki mükellef türü mevcuttur. Bunlar tam ile dar mükelleftir. Tam mükelleflere bakacak olursak iş yeri ya da kanuni merkezi ülke sınırlarımız içinde olan kişiler sayılmaktadır. Bu mükellefler ister Türkiye sınırları içinden ister Türkiye sınırları dışından gelir elde etmeleri durumunda Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır. İş yeri ya da kanuni merkezinin ikisi de yurt dışında olanlara da dar mükellef denmektedir. Bu mükelleflerde yalnız yurtiçinde sağladığı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.

2013-2020 yılları kurumlar vergisi oranları da aşağıdaki Tablo 2.5.'de görülmektedir.

¹¹⁹ Turhan, a.g.e., s.135-136.

¹²⁰ Ramazan Armağan, "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.12, S.3 (2007), s.232-233.

Tablo 10. 2013-2023 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları

Hesap Dönemi	Oranı	Dayanağı
2023	%25	K.V.K. Geçici Madde 32
2022	%23	K.V.K. Geçici Madde 13
2021	%25	K.V.K. Geçici Madde 13
2020	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2019	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2018	%20	K.V.K. Geçici Madde 10
2017	%20	K.V.K Mad.32
2016	%20	K.V.K Mad.32
2015	%20	K.V.K Mad.32
2014	%20	K.V.K Mad.32
2013	%20	K.V.K Mad.32

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Kurumlar Vergisi Oranları (2013-2023),
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html.

Tablo 10’a baktığımızda, Türkiye’de 2013 ile 2017 yılları arası dahil olmak üzere kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmıştır. Ülkemizde 2018 yılına kadar K.V.K Madde 32 ile bu oran geçerliliğini sürdürmüştür. 2018 yılına gelindiğinde ise K.V.K Geçici Madde 10 ile bu oran %22’ye çıkartılmıştır¹²¹. 2021 yılında bu oran %25 ve 2022 yılında da %23 olmuştur. 2023 yılına gelindiğinde ise genel oran %20 olarak belirlenmiştir. Ülkeler için bu kurumlar vergisi oranı oldukça önem arz ettiği için değişimleri de ekonomi üzerinde etki yaratmaktadır. Özellikle yabancı yatırım ile sermayelerin ülkemize çekilmesinde bu oran dikkate alınmaktadır. Ülke olarak kurumlar vergisi oranlarındaki düşüklük dünyadaki ülkeler ile rekabette azımsanmayacak boyutta olduğumuzu kanıtlamaktadır.

Tablo 11. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL)

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2010	235.714.637	22.854.846	9,7
2011	284.490.017	29.233.725	10,3
2012	317.218.619	32.111.820	10,1
2013	367.517.727	31.434.581	8,6
2014	401.683.956	35.163.517	8,8
2015	465.229.389	37.009.625	8,0
2016	529.607.901	46.898.425	8,9
2017	626.082.415	57.868.208	9,2

¹²¹ Uğur Çiçek, Kübra Uğur, “Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırılması”, Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.10, S.24 (2019), s.308.

2018	738.180.401	84.132.155	11,4
2019	820.148.186	87.528.217	10,7
2020	983.258.493	112.871.319	11,5
2021	1.395.725.545	190.150.638	13,6
2022	2.708.979.101	523.880.239	19,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikleri,
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm.

Tablo 11’den de anlaşılacağı üzere, geçmişten günümüze kurumlar vergisi tahsilatının sürekli artışta seyir ettiği görülmektedir. Toplam gelirler içindeki paya bakıldığında yani kurumlar vergisi tahsilatı orana vurulduğunda ise yıllara göre farklılıklar oluşmaktadır. Dolayısıyla tablodan da anlaşılacağı üzere dalgalı bir durum söz konusu olmaktadır. Türkiye’ de yukarıdaki yıllar incelendiğinde kurumlar vergisi en yüksek %19,3 oranı ile 2022 yılında belirlenmiştir. En düşük orana bakıldığında ise 2015 yılı %8,0 olarak görülmektedir.

2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Emlak, kelime anlamı olarak üzerinde bina bulunan ya da bulunmayan tüm gayrimenkullere denmektedir¹²². Emlak vergisi ise “bina” ile “arazi” vergilerinin birleşiminden oluşmaktadır¹²³. Emlak vergisi, Mülkiyet Vergisi adıyla 1319 sayılı yasa ile 1970 senesinde, vergi sistemimize dahil olmuştur¹²⁴. 1985 tarihinde de tahsilatı belediyeler kendi üzerine almıştır. Emlak vergisinin temel hususu gayrişahsi olması ile mahalli bir yapı içinde bulunmasıdır. Böylelikle vergi bireylerden değil, bina, arazi, arsa üzerinden alınmaktadır. Bunun yanında tersine artan oranlı olması da bu verginin özelliklerinden biridir.

Emlak Vergisi Kanunu 3. Madde’sinde de bu verginin mükellefine değinilmiştir: “Bina, arazi ve arsanın maliki, intifa hakkı sahibi veyahut bunların olmaması durumunda malik gibi tasarrufta bulunan gerçek veya tüzel kişilerdir”.

Emlak vergisi oranları da 18. Maddede açıklanmıştır: “Normal yörelerde konut ve arazi için binde 1, işyeri için binde 2, arsa için binde 3, büyükşehir sınırlarında ise konut ve arazi için binde 2, işyeri için binde 4 ve arsa için binde 6’dır”. Bunun yanında Türkiye içinde brüt 200 metrekareyi aşmayan sadece tek meskeni olan ve geliri olmayan ya da

¹²² Özgür Mustafa Ömür, Adnan Gerçek, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 15, S. 2, 2017, s. 199.

¹²³ Akdoğan, a.g.e, s. 560.

¹²⁴ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e, s. 225.

sosyal güvenlik kurumu tarafından verilen aylıklarla geçinen şehit ile gazilerin dul veya yetimlerine bina vergisi sıfırdır.

Emlak vergisi yükümlünün başladığı seneyi takip eden yılın başında tahakkuk etmektedir. Emlak vergisinin ödemesi iki taksit şeklinde gerçekleşmektedir. İlk taksit Mart, Nisan, Mayıs aylarında ödenirken, ikinci taksit Kasım ayında ödenmektedir.

05.12.2019 da giren Dijital Hizmet Kanunu çerçevesinde ve bu tarihte yapılan diğer kanun değişiklikleri ile Emlak Vergisi'ne iki madde eklenmiştir. 42. ve 49. Madde'de "Değerli Konut Vergisi" olarak adlandırılan yeni bir vergi oluşturulmuştur.

Bu verginin konusu 42. ve 49. Madde'de "Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değeri 5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir" şeklinde ifade edilmiştir.

Mükellefi ise bu vergiyi konut olarak kullanılan taşınmazların sahibi, varsa yararlanma hakkı sahibi, bu ikisi de yoksa konut gibi kullanılan taşınmaza malik olarak tasarrufta bulunanlar ödemektedir.

Değerli Konut Vergisi'nin oranı da kanunun 42. Maddesi'nde yazılmıştır: "Matrah Tapu Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer ile bina vergi değerinden hangisi yüksek ise o kabul edilir. Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri; 9.967.000 TL ile 14.951.000 TL arasında olanlar 9.967.000 TL'yi aşan kısmı için (Binde 3), 19.936.000 TL'ye kadar olanlar 14.951.000 TL'si için 14.952 TL, fazlası için (Binde 6), 19.936.000 TL'den fazla olanlar 19.936.000 TL'si için 44.862 TL fazlası için (Binde 10) oranında vergilendirilir".

Konut türünde olan taşınmazın değerinin kanunun 42. Madde'sinde yazan tutarı geçtiği seneyi izleyen sene şubat ayının 20. günü bitimine kadar beyanname vererek beyan edilmektedir. Vergi, vergi dairesi tarafından yıllık tarh ile tahakkuk olmaktadır. Beyanname vererek tarh ve tahakkuk olan vergi, şubat ve ağustos aylarının bitimine kadar iki taksitte ödenmektedir.

Diğer bir servet vergisi ise motorlu taşıtlar vergisidir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Madde 1'de bu vergi, "Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil

Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Motorlu Taşıtlar Vergisine (MTV) tabidir” şeklinde ifade edilmiştir¹²⁵.

MTV’nin konusunu kısaca kara ile havada kullanılan eşya ya da insan taşımaya yarayan taşıtlar oluşturmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus ise bu taşıtların bürolara kayıt ve tescilidir. Çünkü kayıt ve tescil olmayan taşıtlar bu kapsama girmemektedir.

MTV’nin mükellefine de Madde 3’te şöyle değinilmiştir: “Trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı’na tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir”.

MTV spesifik yapıda bir vergidir. MTV’nin tarifesi motor silindir hacmi, motor gücü, ağırlığı, taşıma kapasitesi ile yaşından oluşmaktadır. Tarifeler taşıt türlerine göre aşağıdaki tabloda sıralanmıştır.

Tablo 12. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesinde Taşıt Türleri

I. Sayılı Tarife	II. Sayılı Tarife	III. Sayılı Tarife	IV. Sayılı Tarife
Otomobil, Arazi taşıtı vb. Motosiklet	Minibüs, Panelvan, Motorlu Karavanlar, Otobüs, Kamyonet, Kamyon, Çekici vb.	5897 sayılı Kanunun 2. maddesi (c) bendiyle 30.06.2009 itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.	Uçak ve Helikopter

Kaynak: Gelir İdaresi başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/motorlu-tasitlar-vergisi-genel-tebligleri>, (23.11.2021).

MTV Kanunu’nun 9. Maddesi’nde taşıtların kayıt ile tescilinin yapıldığı yerdeki vergi dairesi tarafından her sene ocak ayının başında tahakkuk ettirildiği açıklanmıştır. MTV’nin tahakkuk ettiği gün ayrıca tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Yani bu durum mükellefe bildirilmez. MTV ayrıca 2 taksit şeklinde ödenmektedir. Eşit taksitlerle alınan bu verginin zamanı Ocak ile Temmuz ayları olarak belirlenmiştir¹²⁶.

Veraset ve İntikal Vergisi de diğer bir servet vergisidir. Bu vergi 1959’da “7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu” adı altında ortaya çıkmıştır. Veraset ve İntikal Vergisinin oluşumunda hibe, bağış mallarının, talih ile bahis oyunlarının ve miras ile geçen eşyaların bireye veraset veya ivazsız olarak intikal etmesi etkili olmuştur. Bu

¹²⁵ Pehlivan, a.g.e, s. 128.

¹²⁶ Adnan Gerçek, 2018 Pratik Bilgiler El Kitabı, Bursa: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2018, s. 64.

verginin alınması için diğer şartlardan biri bireyin ölmesi ya da Türk Medeni Kanunu'na göre gaiplik kararının verilmesi gerekmektedir. Bunun yanında ivazsız intikallerde de birey yaşıyorken bağışta bulunmuş olması aranan şartlardandır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusunu Türkiye'de bulunan mallar ya da Türkiye uyruğuna sahip bireylerin mallarının karşılıksız olarak bağış yapılması ve veraset yolu ile bir başka kişi üzerine geçmesi oluşturmaktadır. Bunun yanında Türk Cumhuriyeti vatandaşı olan bireylerin yurtdışında herhangi bir mal edinmeleri sonucunda da veraset ve intikal vergisi alınmaktadır. Fakat bu ülke vatandaşlarının ülkemiz içinde bulunan fakat ikametgâhı olmayan yabancı kişilere veraset veya karşılıksız olarak gönderdikleri mallar bu verginin konusu içine girmemektedir¹²⁷.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, ivazsız bir şekilde veya veraset kanalıyla mal intikal olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Tüzel kişiler yalnız ölüme bağlı tasarruflarda mirasçı olabilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi için 2023'de uygulanan tarife ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13. Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (TL)

Matrah	Vergi Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 1.100.000 TL için	1	10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	3	15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	5	20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	7	25
Matrahın 20.100.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/veraset-ve-intikal-vergisi-kanunu-genel-tebligleri>, (30.12.2022).

Türkiye'nin ülke sınırları içinde olan malların yine bu ülkenin vatandaşı tarafından veraset, intikal veya nasıl olursa olsun herhangi bir şekilde, bir bireyden diğer bir bireye aktarılmasında bu vergi kullanılmaktadır. Bu intikaller sonucunda beyanname verilmektedir. Eğer veraset kanalıyla bir intikal gerçekleşiyorsa ölümün Türkiye içinde geçip geçmediği ve mükellefin Türkiye sınırları içinde olup olmadığı incelenmektedir. Eğer kişi Türkiye'de ölmüşse ve mükellefte Türkiye'de bulunuyorsa bu kişi 4 ay içinde

¹²⁷ Emine Orhaner, Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s. 199-200.

beyanname vermek durumundadır. Eğer birey ölüm ülke içinde gerçekleşmiş fakat mükellef yabancı bir ülkede ise veya birey yabancı bir ülkede ölmüş mükellefte ülke sınırları içinde ise 6 ay içinde beyanname verilmektedir. Ölen taraf ile mükellefin bulundukları yabancı ülke aynı ise ölüm zamanından itibaren 4 ay, farklı yabancı ülkelerde ise 8 ay içinde beyanname verme yükümlülüğü vardır. Gaiplik gibi olağanüstü bir durum olduğunda da ölüm siciline işlediği zaman dikkate alınarak, bu zamandan itibaren 1 ay içinde beyanname verilmektedir. Karşılıksız intikal durumunda ise malın hukuken kazanıldığı zamandan itibaren 1 aylık bir süre içinde beyanname verilmektedir. Bu vergi tahakkuktan itibaren üç senede bir, senenin Mayıs ile Kasım aylarında altı defada eşit taksitlerle ifa edilmektedir.

3. DOLAYLI VERGİLER

Dolaylı vergiler daha önce de bahsettiğimiz gibi mal ve hizmet üzerinden aynı oranda alınan vergilerdir. Mal ve hizmetten kim faydalaniyorsa o kişiden alınmaktadır. Dolaylı vergiler kapsamında olan en önemli vergiler, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Gümrük Vergisi, Damga Vergisi (DV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi (ÖİV) ve Dijital Hizmet Vergisi olarak ifade edilmektedir.

3.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, iktisadi faaliyetlerin tüm aşamalarından tahsil edilmektedir. Ancak vergi bütün satış fiyatına uygulanmamaktadır. Sadece o an ki katma değer üzerine uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Bu vergi dolaylı vergiler arasında yansıtılması kolay olan vergilerdendir. Bunun yanında toplumdaki kişiler, bu vergiyi ödediklerini hissetmemektedir. Çünkü bu vergiler fiyatın içine gizlenerek fark ettirmeden alınmaktadır. Katma Değer Vergisi genel tüketim vergileri içinde bulunmaktadır. Genel tüketim vergilerinin de en gerçekçi ve gelişmiş örnekleri arasındadır. Türkiye’de tahsil edilmesinin dışında bu vergi, birçok Avrupa Birliği ülkelerinde de uygulandığı görülmektedir¹²⁸.

¹²⁸ Bilici, a.g.e, s. 188.

Katma Değer Vergisi'nin matrahı, vergi indirimi yöntemi şeklinde hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, satışlar üzerinden alınan vergiden, alışlar üzerinden alınan vergiyi çıkararak yapılmaktadır¹²⁹.

Bugüne kadar harcamalar üzerinden tahsil edilen bu vergi çok farklı aşamalar görmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında “umumi istihlak vergisi” olarak harcamalar üzerinden alınmıştır. Daha sonra farklı isimlerde alınarak bu vergi kullanılmıştır. 1985’e gelindiğinde ise bu vergi, “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi” adı altında toplanmaya başlamıştır. Günümüzde de hala bu isimle devam etmektedir.¹³⁰

Tablo 14. Türkiye’nin 2010 – 2022 Yılları Arasında Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Bin TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	206.679.678	33,0
2018	738.180.401	250.661.593	34,0
2019	820.148.186	270.152.810	32,9
2020	983.258.493	324.038.872	33,0
2021	1.395.725.545	533.684.455	38,2
2022	2.708.979.101	1.076.302.455	39,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, [Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](http://gib.gov.tr).

Tablo 14’de 2010 ile 2022 yılları arasındaki toplam vergi gelirleri tahsilatına, bu gelirlerin içindeki KDV tahsilatına ve KDV’nin vergi gelirleri içindeki yüzdesel oranına değinilmiştir.

Geçmişten günümüze baktığımızda tabloda, vergi gelirlerindeki artış ile birlikte katma değer vergisi gelirlerinin de zamanla arttığı gözlemlenmiştir. 2010 yıllarından bu yana katma değer vergisinin oranı hep %30’ların üzerinde seyir etmiştir. En çok pay %39,7 ile 2022 senesinde tahsil edilmiştir. Bunun yanında en düşük payı da %31,9 ile 2016’da elde etmiştir.

¹²⁹ Ülkü Arıkboğa, “Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi”, *İstanbul Maliye Dergisi*, S. 169 (2015), s. 9.

¹³⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e, s. 381.

KDV yasasının 10. Maddesi'nde kanuni oran %10 olarak açıklanmıştır. Bu oran ne kadar kanuni olarak geçse de uygulamada kullanılmamaktadır. Bunun yerine %1, %10 ve %20 olmak üzere üç farklı oran uygulanmaktadır.

3.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 2002 senesinde onaylanarak yürürlüğe alınmıştır. ÖTV dolaylı vergilerin kapsamı içinde bulunan bir vergidir. Bu vergi bazı belirli ürünlerde bulunmaktadır. KDV gibi istisnai durumlar dışında tüm mal ve hizmetlerden alınmamaktadır. KDV'den bir diğer farkı ise her satış basamağında alınmayışıdır. ÖTV konusu ürünlerin, üreticisi ya da ithalatçısı tarafından elde edildiğinde bu vergi ifa edilmektedir. Motorlu taşıtlarda da eğer tescili gerekiyorsa tescil anında bu vergi ödenmektedir. Dolayısıyla ÖTV son kullanıcılar üzerinde kalmaktadır. Yani maliyete eklendiği son aşamada dahil olarak tüketiciye yansımaktadır. Bu sebeple satış anında ifa edilen ÖTV, maliyet içine girdiğinden, daha sonraki işlem ve aşamalarda KDV kapsamına alınacaktır. Aslında bu verginin alınmasındaki asıl amaç alkol, sigara gibi kötü alışkanlıkların ve lüks olan görülen malların tüketiminin farklı bir vergilendirmeye tabi tutulmasını sağlamaktır¹³¹.

Tablo 15. 2022 Yılı Özel Tüketim Vergisi Gelirleri

(Bin TL)

ÖTV Çeşitleri	ÖTV Tahsilatı
Toplam ÖTV Gelirleri	429.525.501
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri	76.765.024
Motorlu Taşıt Araçları	167.141.524
Alkollü İçkiler	43.702.394
Tütün Mamulleri	101.275.219
Kolalı Gazozlar	4.170.968
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar	26.736.434
Haberleşme Vergisi	66.284
Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	4.240.847
İşyerlerine Ait Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	5.427.289

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe Gelirleri, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>.

¹³¹ Pehlivan, a.g.e., s.385.

Tablo 15’de 2022 yılındaki özel tüketim vergi çeşitleri ile bu vergilerin tahsilat tutarları belirtilmiştir. ÖTV gelirleri arasındaki en büyük payı, tablodan da anlaşılacağı üzere motorlu taşıt araçları almıştır. Takibinde de ikinci sırada tütün ürünleri görülmektedir. Devamında ise petrol ve doğalgaz ürünleri, alkollü içkiler vb. ürünler seyir etmektedir.

3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, bankacılık, sigorta ve bankerlerin işlemlerinin düzenlenmesi amacıyla tahsil edilen dolaylı bir vergi türüdür¹³².

Gider Vergileri Kanunu’nda bulunan BSMV Kanunu 28. Maddesinde bu verginin tanımlamasını yapmıştır. “Banka ve sigorta şirketlerinin 10.06.1985 tarihli 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir” olarak ifade edilmiştir.

Bu verginin mükellefi ise bankalar ile bankerlerdir. Bunun yanında sigorta işleri ile uğraşan sigorta şirketleri de burada mükellef görevindedir. Kanunun 28. Madde’sinde sayılan işleri de yerine getiren kişiler, banker kabul edilerek yükümlü olmaktadır. Kısaca döviz büroları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ile aracı kurumlar yerine getirdikleri işlerden dolayı banker olarak sayılmaktadır ve vergi ifa etmektedir¹³³. Fakat bankalar veya bankerler kanuni mükellef sıfatıyla ifa ettikleri bu vergiyi aracı mükellef olarak hizmet verdikleri bireylere aktarmaktadır.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu 33. Madde çerçevesinde, bu verginin kanuni oranı %15 olarak belirlenmiştir. Kambiyo muamelelerinde ise bu oran matrahın binde ikisi şeklinde oluşturulmuştur. Kanunun 33. Madde’si kapsamında “Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1’e, kambiyo muamelelerinde ise sifıra kadar

¹³² Eker, a.g.e., s.216.

¹³³ Ahmet Kırman, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Ankara: Cem Yayınevi, 2001, s.14.

indirmeye ve kambiyo muamelelerinde on katına, vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkilidir” açıklaması yapılmıştır.

BSMV’nde tarh ile tahsil zamanı mükellefin beyanıyla gerçekleşmektedir. Mükellefler, aylık yaptığı işlemlerin vergiye tabi olanlarını, bulundukları ayı takip eden ayın on beşinci gününe kadar beyan ve ifa edilecektir.

3.4. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi geçmişten günümüze uygulanan bir dolaylı vergi çeşididir. Tüm devletler için bu vergi, önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur¹³⁴. Asıl olarak bu vergi malların gümrük sınırını geçmesi üzerine tahsil edilmektedir. Gümrük vergileri mal üzerinden tahsil edildiği için de objektif yapıdadır. Dolaylı vergiler grubunda olan gümrük vergisinin yansıtılması da kolaydır¹³⁵. Bu verginin gelir getirme özelliğinin yanında, yerli üretimi diğer yabancı ürünlere karşı muhafaza altına alarak rekabeti önlemek amaçlı da alınmaktadır.

Gümrük vergisi yerli üreticiyi korumak açısından alınan önlemler kapsamında önemli yere sahiptir. Bu vergi tahsil edildiğinde ithalat payında bir azalma yaşanacaktır. Böylelikle yerli üretimimiz yabancı üretimle daha kolay rekabet içinde bulunabilecektir.

İthalat ürünlerine devlet tarafından belli sınırlamalar getirilebilmektedir. Bunlardan biri de Gümrük Vergisi tahsili ile sağlanmaktadır. Mesela bazı malların ülkeye girişinin istenmesinden dolayı bu vergiler düşük tutulmaktadır. Fakat bazı malların ise ülkede tüketiminin istenmemesinden dolayı vergilerin arttırılması yoluna gidilmektedir. Bu sebeple Gümrük Vergisi, malın geldiği ülke için ya da diğer adıyla ithal edildiği ülke için önleme politikası izleyerek bu vergilere müdahale edilebildiği görülmektedir¹³⁶.

3.5. Damga Vergisi

Damga vergisi, tüketim üzerinden alınan bir vergidir. Bu vergisinin konusuna ise Damga Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinde değinilmiştir. Bu maddede bahsedilen verginin konusu, yasanın ekinde var olan I sayılı tabloda bulunan yazılı kâğıtlardır. Burada bahsedilen kâğıtlardan kasıt, yazılan ve imzalanan veya imza yerine bir işaret koyarak oluşturulan, herhangi bir durumu kanıtlamak ya da belli etmek amaçlı sunulan

¹³⁴ Pehlivan, a.g.e., s.394.

¹³⁵ Nadaroğlu, a.g.e., s.368.

¹³⁶ Bilici, a.g.e, s.190.

belgeler olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanında elektronik imza aracı ile oluşturulan manyetik ortam ile elektronik veriler çerçevesindeki belgeleri de kapsamına almaktadır. I sayılı tablodaki herhangi bir kâğıdın düzenlendiği an vergi doğmuş sayılacaktır. Vergi mükellefi de bu bahsettiğimiz kâğıtlara imza atan bireylerdir. Resmi kurumlar ve özel kişiler arasında atılan imzaların mükellefi de özel kişiler olmaktadır.

Damga vergisi, ya oran ya da tutar üzerinden tahsil edilmektedir. Nispi yani oran üzerinden alınan vergilerin esas niteliği kâğıtların üzerinde yazılı olan paradır. Maktu yani tutar üzerinden alınan vergilerin esas niteliğinde ise kâğıtların mahiyetleri dikkate alınmaktadır.

Bu verginin ödeme aşaması ise üç farklı şekilde yapılmaktadır. Bu aşamalar: istihkaktan kesinti, basılı damga ve makbuz karşılığı yoluyla tahsil edilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu aşamalardan hangisinin ne zaman kullanılacağını belirleme yetkisi bulunmaktadır. 01.04.2019 tarihinde yapılan bir düzenleme ile beyanname verme ve ödeme sürelerinde değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik, damga vergisi beyannamesinin takip eden ayın 26. günü akşamına kadar verilmesi ve bu süre içinde de ödenmesi olarak düzenlenmiştir¹³⁷.

3.6. Özel İletişim Vergisi

Bu vergi, 1999'da yaşanan Marmara depremi sonucunda oluşan ekonomik bozukluklar neticesinde tahsil edilmek üzere çıkmıştır. 2002 yılına kadar alınmayı düşünülen geçici bir vergi olarak görülse de 2004 yılı ile beraber özel iletişim vergisi, kesinleşen bir vergi durumuna gelmiştir. Bu verginin konusu ise, telefon işletmeleri aracılığı ile yapılan teslim, devir, haberleşme ve radyo televizyon bünyesindeki uydu platformlarının ile kablo yoluyla iletilmesidir. Bu yapılan hizmetler vergi kapsamına alınmış ve ülkeye gelir sağlamaya devam etmektedir. Özel İletişim Vergisi, bir defada tahsil edilen bir vergidir. Faturalarda da yer alması mecburidir.

Bu vergi genel olarak advalorem yani değer esaslı olarak tahsil edilmektedir. Bunun istisnası ise telefon aboneliklerinde alınan ilk tesis bedelidir. Fakat kural olarak özel iletişim vergisi ile katma değer vergisi matraha dâhil edilmemektedir.

¹³⁷ Mehmet Yüce, Neslihan Kızıler, Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar, *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 8, 2016, s. 38-51.

3.7. Şans Oyunları Vergisi

Şans Oyunları Vergisi, özel iletişim vergisi gibi tek aşamalı bir vergi türüdür. 2007 yılında “Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun” ile yürürlüğe girmiştir. Bu vergi Türkiye’de oynanan bütün şans oyunlarını kapsamaktadır. Vergi mükellefi olarak bu vergide, şans oyunlarının düzenlenmesi ve işletilmesi hakkı verilmiş olan kurumlar sayılmaktadır. Matrah ise şans oyunları tarafından tahsil edilen gelirin tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. Kanunda verginin oranı; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde %10, at yarışlarında %14 ve diğer şans oyunlarında %20 olarak ifade edilmektedir. Cumhurbaşkanı ise bu oranlar üzerinde yarısına kadar indirim yapmaya ya da 1 katına kadar artış sağlamaya, kısaca değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır.

Şans oyunları vergisinin beyanname verme süresi, vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesinde gerçekleşmektedir. Ödeme zamanı da, aynı süre zarfı içinde yapılmaktadır. Aynı zamanda bu vergi, gelir vergisi ile kurumlar vergisi çerçevesinde gider olarak yazılamamaktadır. Ayrıca herhangi bir vergiden de indirim yapılamamaktadır¹³⁸.

3.8. Dijital Hizmet Vergisi

Dijital Hizmet Vergisi 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamıştır. Bu vergi kanunda yazılı olan dijital hizmetler için alınmaktadır. Ayrıca bu dijital vergiler alınırken Türkiye sınırları dikkate alınmaktadır. Bunun yanında dijital alandaki sağlayıcılar tarafından oluşturulan aracılık hizmetlerinin gelirleri de bu kapsama alınmaktadır.

Dijital hizmet vergisinin mükellefini, dijital hizmet veren sağlayıcılar oluşturmaktadır. Konusunu ise dijital alanda gösterilen reklam hizmetleri, görsel, işitsel ya da dijital bir verinin yine dijital alanda satılmasıyla beraber izlenmesi, oynanması, dinlenmesi ya da elektronik aygıtlara kaydedilmesi ya da elektronik aygıtlarda kullanılması yönünden hizmet sunulması gibi pek çok durum oluşturmaktadır.

Dijital Hizmet Vergisi’nin oranı ise 2023 yılı için %7,5 olarak uygulanmaktadır. Bu vergi, oran ile matrah çarpılarak elde edilmektedir. Bu elde edilen vergiden indirim yapılması söz konusu değildir.

¹³⁸ Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/03/20070321-1.htm>, (14/03/2007).

Takvimde bulunan yılın her bir ayı vergilendirme dönemini göstermektedir. Fakat hizmet türlerindeki farklılıklar ve vergi yükümlülerinin faaliyet hacmi açısından, Hazine ve Maliye Bakanlığı, genel süre olan bir aylık zamanları 3 aylık olarak kararlaştırabilmektedir. Vergi yükümlüleri ile vergi kesintisi görevini yapmakla yetkili kılınan kişiler, vergilendirme dönemini izleyen ayın son gününe kadar vergi beyannamelerini, vergi dairesine getirmekle sorumludurlar. Yine aynı şekilde verginin ödenme süresi de beyanname verme süresi içinde gerçekleştirilmektedir. Bu vergi, vergi yükümlüleri aracılığıyla indirim tabi tutulmaktadır. Yani gelir ile kurumlar vergisinin hesaplanmasında esas alınan safi kazancın oluşturulmasında gider adı altında indirim yapılabilmektedir¹³⁹.

4. DOLAYSIZ VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI

4.1. Vergi Konusu Açısından

Dolaysız vergilerde, verginin konusunun mükellef üzerinde bir vergi yüküne sebep olması dolayısıyla, kişilerin bu yüke verdiği tepki, davranış, dolaylı vergilere göre daha kolay tespit edilebilmektedir. Dolaylı vergilerde yaşanan vergiden kaçınma gibi durumlarda, yani vergiyi doğuran duruma neden olmamak veya vergi konusu bu unsuru hiç almamak gibi tepkiler doğarken, dolaysız vergilerde ise bu sorunun yaşanması çok nadir şekilde görülmektedir.

4.2. Vergi Mükellefi Açısından

Yansıma ölçütüne bakarak, verginin kanuni mükellefi ile fiili mükellefi aynı kişiler ise dolaysız, verginin kanuni mükellefi ile fiili mükellefinin farklı kişiler olması durumunda ise dolaylı bir vergi var olduğu öne sürülmüştür. Dolayısıyla dolaysız vergilerde vergiyi asıl yüklenen kişinin doğru tespit edilmesi olanaktır. Ayrıca mükellef açısından baktığımızda, kişinin tabi tutulacağı vergi miktarını önceden bilmesi, onun yapacağı harcama ve tasarrufunu etkileyeceğinden, kaynaklarını kullanma düzeyini de belirlemiş olacaktır.

¹³⁹ Aydın, a.g.e., s.20.

4.3. Vergi Matrahı Açısından

Dolaysız vergilerin matrahı daha dayanıklı bir özelliğe sahiptir. Dolaysız vergilerin en belirgin özelliklerinden biri de, kanunlarda belirtilen vergi yükümlülerinden, isme göre tahsil edilmesidir. Bu şekilde tahsil edilmek istenilen vergide, yükümlülüğün gerçekleştirilmemesi gibi bir durumda yaptırım eşliğinde verginin alınması kolay olabilmektedir¹⁴⁰.

4.4. Eşitlik ve Adalet Açısından

Vergilemede adalet, önem verilmesi gereken kavramlardan bir tanesidir. Eğer vergide adalet gerçekleşmezse ya da adaleti gerçekleştirebilecek vergiler kullanılmazsa, sosyal ve iktisadi sorunlar ortaya çıkacaktır¹⁴¹. Bu sebeple bu kavram ödeme güçleri bakımından aynı durumda olanların aynı miktarda vergi vermesi anlamına gelmektedir. Diğer adıyla yatay eşitliğin sağlanması gerekmektedir. Fakat bir mükellefin diğerine göre daha fazla ödeme gücüne sahip olması, vergi miktarı açısından da daha fazla vergiye tabi tutulmasını gerektirmektedir. Yani dikey eşitliğe uygun bir tahsil işlemi yapılması sağlanmalıdır¹⁴². Dolaysız vergiler de bu yatay ve dikey eşitliğe uygun yapıda vergilerdir.

Dolaysız vergilerde, bireylerin kişisel, ailevi koşulları dikkate alınmaktadır. Bu sebeple dolaysız vergiler şahsileştirilebilmektedir. Dolaylı vergilerde ise bu durum olanaksızdır. Çünkü vergi konusunu yerine getirecek kişi tam olarak bilinmemektedir. Ek olarak dolaysız vergilerin yansıtılması zor olduğu için de adil dağılımı daha doğru bir şekilde yapılmaktadır¹⁴³.

4.5. Etkinlik Açısından

Burada bahsedilen kavramdan kasıt, verginin toplanmasında oluşan etkinlik olarak ele alınmıştır. Vergi idaresinin önem arz eden bu görevi yerine getirmesi beklenmektedir. Hem mükellefler hem devlet bakımından vergi tahsisinin, en az maliyetle yapılması sağlanmalıdır. İyi bir vergi sistemi için bu ön koşulun bulunması

¹⁴⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 279-280.

¹⁴¹ Ufuk Gencel, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, İstanbul, *Vergi Sorunları Dergisi*, C.201, 2005, s.150.

¹⁴² Garip Ayaz, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.289 (2005), s.63.

¹⁴³ Akdoğan, a.g.e, s.280.

gerekmektedir¹⁴⁴. Bu bakımdan dolaylı vergilerin bu konu hakkında daha etkin olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü dolaylı vergiler, hizmet ya da mal fiyatına yansıtılarak vergi tahsil edildiğinden ekstra bir maliyet oluşmamaktadır.

Dolaysız vergiler için, yükümlülerin vergileri hakkında beyan ettikleri miktarların incelenmesi ve araştırılması büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple bazı idari harcamaların yapılması gerekmektedir. Fakat maliyetlerin yükselmesi ile gelir düşmesi durumu üretici ve tüketiciler açısından herhangi bir ikame etkisine yol açmayacağı için ekonomik etkinliği fazla olacaktır¹⁴⁵.

4.6. Uygunluk Açısından

Burada bahsedilen uygunluk kavramı mükellefleri ele almıştır. Mükellefleri herhangi bir zorlamaya sokmayan, uygun koşullar ve ödeme zamanları tercih edilmesi, verginin ödenmesinde olumlu bir sonuç ile geri dönüş sağlayacaktır. Fakat bu durum zorlaştırıldıkça, kişilerin vergiyi ödeme süreci gecikecek veya kaçınmalar oluşacaktır.

Dolaysız vergiler için herhangi bir gelir unsuru olduğu durumda vergi tahsil edilmektedir. Eğer bir gelir elde edilmiyorsa vergi alınmamaktadır. Bu sebeple dolaysız vergiler daha uygun olmaktadır.

4.7. Belirlilik Açısından

Verginin ödenmesinde bulunan tüm soruların bilinmesi verginin yükümlüsü ve devlet tarafından önemlidir. Bu önemlilik mükelleflerin vergiye uyumu ile devletin vergi gelirleri açısından incelenmektedir.

Vergi yükümlülerinin vergilendirilmesinde, elde edilen gelirlerinin nasıl, ne zaman ve ne oranda alınacağı hususu dikkate alınarak, vergiyi ifa etmesi hakkındaki düşüncelerini etkileyecektir. Bu sebeple, kanuni mükelleflerin belli olması, ödeme zamanı ve yapılacak vergi indirimlerinin önceden bilinmesi, dolaysız vergileri dolaylı vergilerden üstün kılacaktır¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Mustafa Durmuş, “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, Ankara, *Yaklaşım Dergisi*, S.135, 2004, s.223.

¹⁴⁵ Akdoğan, a.g.e, s.282.

¹⁴⁶ Durmuş, a.g.e, s.223.

4.8. Sosyal Etkileri Açısından

Dolaysız vergiler, bilindiği üzere vergi adaletinin sağlanabilmesi açısından daha uygulanabilir vergilerdir. Bunun dışında, ayırma ilkesinin, artan oranlı tarifelerin, muaflık ile istisna uygulamalarının, indirimlerin de bu vergiye uyumlu olduğu görülmektedir. Bu sebeple dolaysız vergiler, sosyal ve iktisadi etkileri nedeniyle daha elverişli vergiler olmaktadır¹⁴⁷.

4.9. İstikrar Sağlaması Açısından

Ülkelerdeki vergi sistemleri, vergi yapıları ile ekonomik durumlar dikkate alınarak oluşturulması gerekmektedir. Bu sebeple ülkemiz için bu koşullar temel alınırca iyi bir vergi sistemi sağlanmış olunacaktır. Ülkenin vergi yapısında daha fazla ağırlık verilmesi gereken vergilerin belirlenmesi önem arz etmektedir. Dolayısıyla buradan yola çıkılarak gelişmiş ülkelerde, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha fazla olduğu görülmektedir.

Dolaysız vergiler arasındaki gelir vergisi, artan oranlı bir vergi olduğu için, iktisadi durumlardaki değişikliklere uyarlanması bakımından otomatik stabilizatör özelliği bulunmaktadır. Enflasyonun bulunduğu bir ekonomide, artan fiyatlar ışığında vergilerde kendiliğinden artarak talep düzeyini kısacaktır. Bu sebeple gelir vergisinin artan oranlı olması, vergi sistemleri arasında önemli bir yer edinmekle beraber, esnek bir vergi sistemi adı altında tanımlanmaktadır¹⁴⁸.

5. DOLAYSIZ VERGİLERİN SAKINCALARI

5.1. Gelir Dağılımı Açısından

Dolaysız vergilerin artan oranlı yapısının gelir dağılımını düzenleyici işlevinden bahsedilse de, bazı durumlarda yetersiz kaldığı gözlemlenmektedir. Gelir vergisi gibi artan oranlı tarife yapısına sahip vergilerin yeniden dağılımının sağlanması için bazı şartlar bulunmaktadır. Elde edilen kazanç ve iradın aynı vergi tarifesi üzerinden hesaplanması, genel bir vergi olması, vergiden kaçınma gibi vergi yapısını bozucu etkilerin olmaması gibi şartların sağlanması gerekmektedir. Ancak muaflık ile istisna

¹⁴⁷ Akdoğan, a.g.e, s.281.

¹⁴⁸ Mehmet Şahin, Çiğdem Özenç, Türkiye’de Mali Stabilizatörlerin Etkinliği, Bursa: Ekin Kitabevi, 2008, s. 3.

uygulamalarının fazla olması, dolaysız vergilerin bu gelir dağılımı işlevini yerine getirmesine engel oluşturarak, vergiden kaçınma gibi durumları ortaya çıkarabilmektedir.

5.2. Tasarruf ve Yatırımlar Açısından

Dolaysız vergilerin yapısı gereği, kişilerin özel tasarruflarının dolaylı vergilere göre bu vergilerden daha çok etkilendiği görülmektedir. Kişilerin elde ettiği kazançlarından tahsil edilen gelir vergileri onların özel tasarruflarını azalttığı gibi, kurum kazançları üzerinden tahsil edilen vergilerin de ayrılan tasarruflarından ifa edildiği anlaşılmaktadır. Bu sebeple dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki böyle bir tasarruf farklılığı oluşmaktadır. Bu durumda tasarrufların faize olan duyarlılığı fazla ise, dolaysız vergiler açısından dolaylı vergilere göre tasarrufları daha çok azaltacaktır¹⁴⁹.

Dolaysız vergilerin gelir dağılımını yeniden düzenleme etkisi artan oranlı yapının zamanla önemini kaybetmesine neden olmaktadır. Çünkü yüksek gelir grubu içinde bulunan kişilerin ödeyeceği verginin giderek artması, kişileri yapacakları yatırımlardan ve riske girme arzularından vazgeçmesine itmektedir. Bu nedenle bu durum üretken ve verimli yapının kaybolmasına sebep olmaktadır¹⁵⁰.

5.3. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından

Yatırım kararlarını etkileyen birçok faktörün varlığı gibi dolaysız vergiler de diğer etmenlerden biridir. Ayrıca yatırım gelirleri ile işgücü gibi faktörlerde meydana gelen değişiklikler ve iktisadi etkinliğin sınırının geçilmesi durumunda oluşan vergi yükü, işgücünün rahat hareket etmesinin engellenmesine ve çifte vergilendirme gibi olumsuz bir vergilemeye yol açmaktadır. Dolayısıyla üretim faktörleri, işgücü ve sermaye üzerinde etkin dağılımın önlenmesine sebep olmaktadır. Bu olayın bilerek devam ettirilmesi ve herhangi bir önlem alınmaması durumunda olumsuz etkiler bırakacak bir vergi rekabetinin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

5.4. Karmaşık Yapıları Açısından

Dolaysız vergilerde bulunan yatay ile dikey adaletin uygulanabilmesi için, indirim, muafiyet, istisna gibi ayrıcalıkların kullanılması, vergi sistemini olumsuz yönde

¹⁴⁹ Atılğan, a.g.e, s. 96.

¹⁵⁰ Ahmet Ulusoy, Birol Karakurt, “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 254 (2002), s. 103-115.

etkileyerek karmaşık bir yapıya dönüşmesine neden olmaktadır. Bu karmaşıklığın çoğalması da vergi idarelerinin topladığı vergilerin tahsil maliyetini yükselterek verimliliğin düşmesine yol açmaktadır. Özellikle stopaj kullanılmadan yapılan tahsilat işlemlerinde vergi denetimlerinin de düzenli yapılmamasından kaynaklı vergi kaçakçılığı gibi verginin azalmasına yol açan durumlar oluşmaktadır. Vergiyi kaçırانların sayısı çoğaldıkça da vergiyi yüklenenlerin ağırlığı giderek artmaktadır¹⁵¹.

5.5. Maliyetler Açısından

Dolaysız vergiler dolaylı vergilere kıyasla tahsil edilmeleri açısından daha yüksek maliyete neden olmaktadır. Ülkemiz de dâhil gelişmekte olan ülkelerin tümünde farklı sektörlerde bulunan kurumlardan, farklı vergi oranları tahsil edilmektedir. Bu uygulanan farklı oranlar piyasada işleyişi bozmakla beraber, yönetsel açıdan maliyetleri de yükseltmektedir. Bunun yanında dolaysız vergilerde, vergi yükümlülerinin beyanname vermeleri için vergi idaresine gitmeleri ya da gerektiğinde banka kuruluşlarına başvurmalarından dolayı maliyetler çoğalmaktadır. Bu durum artık elektronik ortamlarda ne kadar çözümlenmeye çalışılsa da, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde yeterli seviyeye gelememiştir.

Bu yüzden dolaysız vergilerde, artan oranlı bir tarife yapısının mevcut olması hem vergi yükümlüleri hem de idare tarafından kolay bir durum olmadığı ve maliyetleri yükselttiği açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

5.6. Emek Arzı Açısından

Dolaysız vergiler kazanç üzerinden alındıkları için vergi yükümlülerinin, az vergi vermek istediklerinden dolayı bireysel çalışmalarını azaltmaları, vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Bu vergiler tamamen gelire endeksli oldukları için böyle bir durumda emek arzı azalma eğilimine geçecektir. Çünkü kişiler önceden ne kadar vergi ödeyeceklerini bildikleri için, ona göre kazanç sağlama amacı güdeceklerdir.

5.7. Kayıt Dışı Açısından

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla daha adil olduğu söylenmektedir. Ancak bu söylemde kişilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken vergi yasalarına

¹⁵¹ Cemil RAKICI, “Vergi Adaleti Ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 275 (2004), s. 114-123.

uygun olarak yapıldığı varsayılmaktadır. Oysaki bireyler dolaysız vergilere tepki ve direnme eğilimi gösterirler. Bunun sonucunda vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi yollara başvurulmaktadır. O yüzden dolaysız vergilerin bu yönü nedeniyle toplumca benimsenmemekte ve kayıt dışılığı çoğalttığı için tasvip edilmemektedirler¹⁵². Bu yüzden devlet, vergilerin denetimini doğru bir şekilde yapamamaktadır. Dolayısıyla kayıt dışında oluşan vergi gelirlerindeki azalmanın, kayıt içinde bulunan kişilerin üzerine yüklenmesi sonucunda karşılanmaya çalışılmaktadır. Vergi oranlarının bu denli yükselmesi de, bireyleri daha çok kayıt dışılığa sevk etmektedir.

Vergi yükümlüleri dolaysız vergileri ödediklerinde, verilen verginin hissedilmesi ve bilinmesinden ötürü, kişiler bu duruma fazla tepki gösterecektir. Bundan dolayı kayıt dışılık, vergi kaçırma ya da kaçınma durumları yükselmektedir.

5.8. Yükümlü Psikolojisi Açısından

Dolaysız vergilerin literatürde adil olarak tanımlandıkları bilinse de sosyal yaşamda görülen tam da bunu yansıtmayabilmektedir. Kişilerin ödedikleri vergi miktarını bilmesi veya vergi idaresi ile direk muhatap olması, üzerlerinde bir yük oluşmasına neden olmaktadır. Bu yük sonucunda bireyler tepki göstermeye başlamaktadır.

Dolaysız vergilerde yansıtma mümkün olmadığından ya da çok güç olduğundan kişiler bunu hissetmektedir. Bir ülkenin vergi sisteminde eğer genel olarak dolaysız vergi fazla olarak görünüyorsa, bireyler vergi ifa ettiklerinin farkındadırlar. Bu vergiler görülebilir olmasından dolayı ve gelir ya da servetten tahsil edilerek direk kişi üzerinde yük oluşturmamasından kaynaklı toplum üzerinde baskı yaratmaktadır.

6. DOLAYLI VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI

6.1. Herkese Uygulanmaları Açısından

Dolaylı vergiler, toplumdaki her kişinin devletin oluşturduğu faaliyetlere iştirak etmesi açısından dolaysız vergilere göre üstün olarak görülmektedir. Çünkü dolaylı vergiler, en ufak gelirleri dahi harcamalar aracılığıyla vergiye tabi tutmaktadır¹⁵³.

¹⁵² Nadaroğlu, a.g.e, s. 330-333.

¹⁵³ Durmuş, a.g.e, s. 223-224.

Bu vergiler diğerk adıyla harcama vergileri olarak bilindiğinden dolayı harcama yapıldığı her durumda ve toplumdaki her kişi için ortaya çıkmaktadır. Buradan yola çıkılarak dolaysız vergilerde servet ve gelir unsuru bulunmadığı takdirde vergi yoktur. Fakat dolaylı vergilerde ise harcama yapıldığı her an vergi tahsil edilmektedir. Hükümet için de dolaylı vergiler her zaman daha verimli vergiler olmuştur. Çünkü zaman geçtikçe dolaysız vergiler artış göstermeyebilmektedir. Ancak dolaylı vergiler nüfus artışı ile beraber bütçede bulunan oranları daima artış halinde olmaktadır.

6.2. Otokontrol Mekanizmasına Sahip Olması Açısından

Dolaylı vergilerde vergi, malın ya da hizmetin fiyatının içinde olduğundan dolayı, vergi kaçırılması zorlaşmaktadır. Bu vergilerden biri olan katma değer vergisi, özelliğı gereğı otokontrol mekanizması olduğu için vergi kaçakçılığına izin vermemektedir. Dolaylı vergilerde firmalar, vergiyi malın fiyatına yansıtarak tahsil ettiklerinden dolayı, vergi idaresine ödedikleri vergi üzerinde bir yük hissetmemektedir. Burada asıl yük malı veya hizmeti alan hissedenden kişiler olmaktadır. Bu durumda satıcılar üzerlerinde vergi baskısı hissetmedikleri için vergi kaçırma eğilimine girişmemektedir.

6.3. Maliyetlerinin Düşüklüğü ve Daha Az Karmaşık Yapıya Sahip Olması Açısından

Dolaylı vergilerin idaresi dolaysız vergilere göre basittir. Dolaylı vergilerin toplanması usulü ise kolay olmasının yanında ayrıca ucuzdur¹⁵⁴.

Bu vergilerin bahsedildiğı gibi kolay ve gecikme yaratmadan tahsili, dolaysız vergilere göre beyannameli olmamasından kaynaklı kısa sürede uygulanması gibi durumlar idare bakımından maliyetleri düşürmektedir. Bunun yanında tüketici bakımından yükümlü olan mükellefler açısından, beyanname verme, daha sonra ifasını yerine getirme ve muhasebeci ile anlaşma gibi durumlar söz konusu olmadığı için uyum maliyetleri de azalmaktadır. Bu sebeple hükümet açısından dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre daha verimli olarak görülmektedir.

Dolaylı vergilerde vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde muafiyet, indirim, istisna gibi uygulamaların olmamasından ötürü idare bakımından vergilerin tahsili, toplanması kolay ve basit olmaktadır.

¹⁵⁴ Akdoğan, a.g.e, s. 285.

6.4. Tasarrufları Artırması Açısından

Dolaylı vergilerde yani diğer adıyla harcama vergilerinde, vergi tüketim üzerinden alınmaktadır. Bu yüzden tasarruflar üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Kişinin yaptığı harcamalar, direkt matrahı etkilediğinden tasarruflar bu durumda göz önüne alınmamaktadır. Böylelikle gayri safi yurt içi tasarruf, yükselme durumuna geçmektedir. Özellikle gelişmeye devam eden ülkeler açısından bu tasarruf yükselişi önemli yer edinmektedir. Kısaca harcamalar üzerinden alınan verginin, tasarruf üzerine herhangi bir etkisinin olmaması veya dolaysız vergilere göre çok daha az sapmaya neden olması tarafsız olduğunun bir kanıtıdır.

Ayrıca dolaylı vergilerin kişinin elde ettiği geliri ile bir bağlantısı olmadığından, çalışmayı azaltıcı etkisi yoktur. Kişiler özellikle her zaman yaptıkları harcamalarını devam ettirebilmek, yani aynı düzeyde kalabilmek için çalışmalarını artırmak istemektedirler. Bunun yanında kişiler toplumda bulunan bazı yüksek oranlı vergiye sahip mal ya da hizmetlerden uzak durarak veya daha az bunları tedarik ederek kendisini verginin negatif etkisinden muhafaza edebilmektedir¹⁵⁵.

6.5. Maliye Politikası Aracı Olma Açısından

Dolaylı vergilerin bir diğer pozitif etkisi, maliye politikasında kullanılan bir araç olarak rahatlıkla uygulanabilmesidir. Enflasyonun hâkim olduğu yani talep fazlalığı olan bir dönemde örneğin harcama üzerinden alınan vergilerin arttırılarak ekonomi üzerinde yaşanan bu sorunun azaltılması sağlanabilmektedir. Bunun tam tersi olan deflasyon yani talep azlığı görülen ekonomide ise vergi oranlarının düşürülerek bu talep azlığının eski haline gelerek yani arttırılarak düzelmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla bu dengesizliklerin harcama vergileri sayesinde önüne geçilebilmektedir.

Dolaylı vergilerin konusunun dolaysız vergilere göre geniş aralıklı olmasının yanında matrah, oran ve miktar açısından da bu genişlik görülmektedir. Böyle bir durumda da vergi oranının ya da miktarının az olması durumu ortaya çıkmakta ve devletin istenilen hasılatının sağlanması gerçekleşmiş olmaktadır.

¹⁵⁵ Durmuş, a.g.e, s. 224-225.

6.6. Yüklü Psikolojisi Açısından

Dolaylı vergilerde görülen malın ya da hizmetin fiyatının içine gizlenen vergi, kişiler üzerinde herhangi bir yük ya da baskı yaratmadığı için bir tepki görmemekle beraber yansıması da kolaylıkla yapılabilir. Bu da dolaylı vergilerin önemli avantajlarından biri olarak görülmektedir. Toplumdaki bireyler fiyatın içinde bulunan vergiyi, malın kendi fiyatını ödediğini düşünerek ifa ettiğinden, o yükü hissetmezler. Bunun adına mali uyuşturucu ya da diğer ismiyle mali anestezi olarak ifade edilmektedir.

Dolaysız vergilerde bireyin elde edilen kazanç arttıkça, ifa edeceği vergi miktarı yükselirken, dolaylı vergilerde herhangi bir harcama olmadan bir vergi ödenmemektedir. Bu sebeple dolaysız vergilerde kazancın en üst diliminde bulunan kişiler ile diğer dilimlerdeki kişiler dolaylı vergilerden aynı oranda istifade edecektir. Bu da yüksek gelirli kişiler için bir avantaj olarak görülmektedir.

Dolaylı vergilerde dolaysız vergiler gibi elde ettiği kazancını beyanname aracılığıyla bankaya ya da idareye verme zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁵⁶. Bu yüzden kişiler bu konuda da psikolojik bakımdan iyi hissedeceklerdir. Dolayısıyla mükellef üzerindeki psikoloji açısından dolaylı vergiler seçilmektedir.

6.7. Tüketici Tercihleri Açısından

Dolaylı vergilerin tüketici üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Tüketicinin tercihini ya da kalıplaşmış düşüncelerini değiştirebilmektedir. Tüketimi fazla olan veya tüketimi çok az olan mal ya da hizmetlere, fiyatlarının arttırılarak ya da düşürülerek bir müdahalede bulunulabilmektedir. Bunun dışında vergi kapsamı içine alınarak ya da vergi kapsamından çıkarılarak bir tercih farklılığı yaratılabilmektedir. Küçük bir örnek verecek olursak; tütün, alkol gibi vücuda zarar getiren maddelerin fiyatları arttırılarak, vergi uygulamasının içine dâhil edilebilmektedir¹⁵⁷.

6.8. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından

Dolaylı vergiler ekonomik ticaret ve rekabette dolaysız vergilere kıyasla daha etkindirler. Dolaylı vergiler direkt, doğrudan etkisini olumlu olarak gösterirken, dolaysız vergiler uzun sürede ve olumsuz bir etkiye sahip olmaktadır. Bununla beraber katma

¹⁵⁶ Nadaroğlu, a.g.e, s. 333-335.

¹⁵⁷ Akdoğan, a.g.e, s.282.

değer vergisindeki bir yükselmenin, ülkeler arasındaki rekabet gücüne etkisi, ihracatta ifa edilen KDV'nin iadesi ya da ithalattaki KDV ifası gibi düzenlemeler zamanla geliştirilmektedir. Dolayısıyla ihracatın yükselmesi ile ithalatın düşmesi sonucunda iktisadi büyüme ile refah düzeyi yükselecektir. Dolaysız vergiler, sermayenin maliyetine, hemen ardından da üretimin maliyetine etki ederek yükselmesine yol açmaktadır. Bu da uluslararası rekabeti düşürmektedir. Dolaylı vergilerden olan KDV ise, ihracatta vergiyi geri iade verdiği için yerli işletmelerin ihracattaki gücüne herhangi bir etkisi yoktur.

7. DOLAYLI VERGİLERİN SAKINCALARI

7.1. Adalet Açısından

Dolaylı vergilerin adaletsiz bir yapıda olduğu görüşü benimsenmektedir. Ödeme gücüne göre alınmayan bu vergiler, gelir düzeyi yüksek ya da düşük olmak üzere bir ayırım yapmaksızın herkesten eşit olarak alınmaktadır¹⁵⁸. Dolayısıyla harcama vergisi olarak da adlandırılan dolaylı vergiler sabit oran üzerinden tahsil edilmektedir. Bu sebeple gelir düzeyi düşük olan bireylerin üzerinde oluşan vergi baskısı ve yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu da dolaylı vergilerin eleştirilere maruz kalmasına yol açmıştır.

Dolaylı vergilerde görülen bu adaletsizlikleri bir nebze de olsa azaltmak adına bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna örnek olarak; bazı temel ihtiyaç olan mal ve hizmetlere daha düşük, lüks adı altında bulunan mal ve hizmetlere ise daha yüksek vergi oranları uygulanmaktadır. Bu uygulamalar ve düzenlemeler ne kadar yapılsa da dolaylı vergilerin adaletsiz yapısını maalesef ortadan kaldırmamaktadır.

7.2. Gelir Dağılımı Açısından

Dolaylı vergilerin bir diğer olumsuz etki bıraktığı durum ise gelir dağılımıdır. Daha öncede bahsedilen yatay ve dikey eşitlik kavramları burada önem arz etmektedir. Bildiğimiz üzere yatay eşitlik aynı gelir düzeyine sahip kişilerden aynı oranda vergi tahsil edilmesidir. Dikey eşitlik ise farklı gelir düzeyine sahip kişilerin farklı oranlarda vergiye

¹⁵⁸ Durmuş, a.g.e, s. 224.

tabi tutulmasıdır. Dolaylı vergilerde ise adaletsiz yapıya dikey eşitlik öncülük etmektedir¹⁵⁹.

Görülen adaletsizlikle beraber düşük gelir gruplarının daha çok vergiye katlanmasına, yüksek gelirlilerin ise bundan fazla etkilenmemesine neden olmaktadır. Bu nedenle düşük gelirli kişilerin daha çok yoksullaşma eğilimine girdiği görülmekte ve gelir dağılımı arasındaki oransızlık giderek yükselmektedir.

7.3. Mükelleflerin Karar ve Davranışları Etkileri Açısından

Dolaylı vergilerin bir diğer negatif etkisi, fiyatın içine konulan verginin, malın fiyatını arttırarak, kişinin refahını azaltmasıdır. Fiyatların yükselmesi sonucu bireyin kararları ile davranışları negatif anlamda değişim göstermektedir.

Dolaylı vergiler, bu fiyat içine alınma özelliğinden dolayı gizli vergiler ismiyle de ifade edilmektedir. Aslında bu yüzden vergi yükümlüleri ifa edilen vergiyi tam olarak fark etmemektedirler. Bu olay da mali aldanma dediğimiz durumu ortaya çıkarmaktadır¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Ersin Nazalı, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 304 (2006), s. 164.

¹⁶⁰ Tamer Budak, “Türk Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 308 (2007), s. 205-221.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ GELİRLERİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKELER TEMEL ALINARAK TÜRKİYE İÇİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’deki dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi adaleti açısından değerlendirilmesinde bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı çeşitli ülkeler temel alınarak incelendiğinde Türkiye’deki paylaşımın adil olup olmadığı yönünde fikir oluşabilecektir. Bu çerçevede başlıkta yer alan çeşitli ülkeler ifadesinin içeriğinde Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri ele alınmıştır.

1. AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ YAPISI VE VERGİ GELİRLERİNDE PAYLAŞIM

Avrupa Birliği ülkelerinde dış ticaret gerçekleşirken ortak bir politika izlendiği söylenmektedir. Bu politikada tarım, sanayi ve dış ticaret ele alınmaktadır. Fakat bakıldığında, ülkelerin ekonomik ve sosyal imkânları farklı olduğundan ortak bir politika izlenemeyeceği anlaşılmaktadır. Bunun yanında AB üye ülkelerde yeni oluşturulan ya da değişiklik yapılan bir vergi konusu hakkındaki karar, bir diğer üye ülkelerde de etkili olmaktadır. Bundan dolayı, vergi politikalarının üye ülkelerde tekrardan gözden geçirilerek kendilerine uyarlanması temel amaç olmaktadır.

AB üyesi ülkelerin vergi politikalarını inceleyecek olursak iki faktör ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki ülkelerin kendi yönetiminde olan dolaysız vergilerdir. Diğeri ise ülkeler arası etkileşim sırasında ortaya çıkan dolaylı vergilerdir. Avrupa Birliği ülkelerinde dolaysız olarak alınan vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Servet Vergileri gibi farklı kategoride oluşmaktadır. Avrupa Birliği de Türkiye’de olduğu gibi dolaysız vergiler açısından bazı düzenlemeler getirmiştir. Bunlardan ilki çifte vergilendirmenin önüne geçmektir. Diğer bir durum ise vergiden kaçınmadır. Avrupa Birliği bu dolaysız vergiler içinde kurumlar vergisine ağırlık vererek, bu vergi üzerine yönelik politikalara daha çok öncelik tanımıştır. Kurumlar vergisine ortak birleştirilmiş bir şekilde matrahın uygulanması buna örnek olmuştur. Bunun yanında değişik ülkelerde hem ana şirketlerin hem bağlı ortakların yaygın işlemleri üzerinden alınan mali işlem vergisi, telif hakkı ve faizi kapsamaktadır. Dolaysız vergilere bağlı kişisel vergilerde ise;

bireysel tasarrufları, gerçek kişi temettü gelirlerini ve Avrupa Sigorta Emeklilik Denetleyicileri Komitesi'nin sınır ötesi koşullara karşı engellerle mücadele vergilemelerinden oluşmaktadır¹⁶¹.

AB’de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, dolaysız vergi olarak alınmaktadır. Ancak AB’ne üye her ülkenin ekonomik durumu farklıdır. Bu sebeple bu vergilerin tüm ülkelere aynı şekilde uyumlaştırılması doğru değildir. Vergilere müdahalede bulunulması, sosyal açıdan ve her ülkenin kendi sınırları dahilindeki uyguladığı politikalar nezdinde yanlış bir seçim olacaktır. Bundan dolayı ülkeler de kendi muafiyet, istisna, indirim ve oranlarını belirlemektedir¹⁶².

Tablo 16. 2012-2021 Yılları Arası Avrupa Birliği’ne Üye Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Vergi Gelirleri/ %GSYH)

Ülkeler	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Belçika	47,8	48,6	48,2	47,44	46,6	47,1	47,2	45,8	46,0	46,0
Bulgaristan	26,1	28,1	28,4	28,9	29,2	29,8	29,7	30,3	30,5	30,7
Çek Cumhuriyeti	34,5	34,9	34,2	34,3	35,1	35,4	36,0	35,9	36,0	36,0
Danimarka	46,9	47,3	49,9	47,3	46,6	46,5	45,2	47,8	48,0	48,8
Almanya	39,7	39,9	39,6	40,1	40,5	40,7	41,2	41,4	41,1	42,4
Estonya	31,9	31,9	32,4	33,6	33,8	33,1	33,2	33,8	33,6	33,8
İrlanda	29,6	29,9	30,0	24,1	24,6	23,5	23,2	22,7	20,7	21,9
Yunanistan	39,4	38,7	39,4	39,8	42,1	42,3	42,7	41,9	41,3	41,5
İspanya	33,3	34,1	34,8	34,7	34,4	34,6	35,4	35,4	37,7	39,0
Fransa	46,5	47,5	47,7	47,7	47,6	48,3	48,1	47,1	47,5	47,0
Hırvatistan	35,5	36,1	36,2	36,7	37,0	36,9	37,5	37,5	36,9	35,8
İtalya	43,4	43,5	43,2	43,1	42,4	42,1	41,9	42,4	42,8	43,6
Kıbrıs	31,6	31,7	33,6	33,1	32,2	32,8	33,1	34,2	34,0	36,0
Letonya	29,3	29,6	30,0	30,1	31,0	31,4	31,4	31,1	31,2	30,8
Litvanya	27,3	27,2	27,8	29,3	30,0	29,7	30,4	30,6	31,1	32,6
Lüksemburg	37,8	37,6	37,5	36,2	36,9	38,1	40,8	41,0	39,6	39,9
Macaristan	39,0	38,6	38,5	38,8	39,2	38,0	36,9	36,4	36,1	34,0
Malta	32,8	32,5	32,6	30,5	31,5	31,1	31,1	30,6	30,3	31,2
Hollanda	36,1	36,6	37,6	37,5	38,9	39,2	39,3	39,7	40,3	40,2
Avusturya	42,6	43,4	43,5	43,9	42,4	42,5	42,9	43,2	42,6	43,7
Polonya	33,3	33,4	33,3	33,4	34,5	35,2	35,9	36,0	36,4	37,7
Portekiz	34,4	37,1	37,0	37,0	36,6	36,5	37,0	36,7	37,5	37,6
Romanya	26,6	27,5	27,5	28,0	27,1	26,0	26,6	26,7	26,9	27,3

¹⁶¹ Ayşe Atılğan Yaşa, Ahmet Özen, “Dolaysız Vergiler Açısından Türk Vergi Sistemi İle AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, International Journal of Applied Economic and Finance Studies, Vol. 1, No.1, 2016 ISSN 2548-043X Published by HEKZA, 2016, s. 44.

¹⁶² Hakan Yazarkan, Pınar Mezararkalı, “Avrupa Birliği ve Türkiye İlişkilerinde Doğrudan Vergi Uygulamaları”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 2015, s.67.

Slovenya	38,2	37,8	37,7	37,9	37,9	37,6	37,7	37,7	37,8	38,5
Slovakya	28,8	31,0	31,9	32,6	33,1	34,0	34,1	34,6	34,9	36,2
Finlandiya	42,5	43,5	43,6	43,7	43,9	43,0	42,5	42,4	41,9	43,1
İsveç	42,7	43,1	42,7	43,2	44,7	44,7	44,4	43,5	43,1	43,5

Kaynak: Eurostat, <http://ec.europa.eu/eurostat>, (26.01.2023).

Tablo 16’da yer verilen değerler, AB üyesi ülkelerin toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasılaya oranını göstermektedir. Bu tabloda, 2012 yılına ait vergi gelirlerinin GSYH’ya oranı en düşük olan Bulgaristan ile en yüksek olan Belçika görülmektedir. Bu nedenle 2012’de vergi yükü en yüksek olan ülke Belçika iken vergi yükü en düşük olan ülke ise Bulgaristan olmaktadır. 2021 yılına bakıldığında ise vergi yükü en yüksek olan ülke Danimarka, vergi yükü en düşük olan ülke ise İrlanda’dır. Yıllara göre en fazla vergi yükü artışı ise İspanya’da olmuştur. Genel olarak tüm yıllara bakıldığında ise en yüksek vergi yükü 2014’de yaşanırken, en düşük vergi yükü ise 2020 yılında meydana gelmiştir.

Tablo 17. 2012-2021 Yılları Arası Avrupa Birliği’ne Üye Ülkelerin Dolaysız Vergi Bakımından Toplam Vergi Gelirleri (%GSYH)

Ülkeler	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Belçika	16,2	16,7	16,7	16,3	16,0	16,6	16,8	15,7	15,7	15,8
Bulgaristan	4,6	5,0	5,2	5,4	5,6	5,9	5,8	5,8	5,8	6,3
Çek Cumhuriyeti	7,4	7,6	7,7	7,7	8,0	8,1	8,5	8,5	8,5	7,7
Danimarka	29,2	30,2	33,2	30,6	29,6	29,8	28,4	31,2	31,3	32,2
Almanya	11,9	12,1	12,1	12,3	12,7	12,9	13,2	13,2	12,6	13,5
Estonya	6,6	7,2	7,4	7,8	7,5	7,2	7,4	7,3	7,7	8,4
İrlanda	12,7	12,8	12,8	10,6	10,7	10,3	10,5	10,2	10,0	10,7
Yunanistan	11,0	10,5	9,8	9,5	10,2	10,0	10,4	9,7	9,2	9,3
İspanya	10,0	10,0	10,1	9,9	9,9	10,1	10,6	10,4	11,2	11,9
Fransa	12,4	12,9	12,7	12,7	12,5	12,8	13,2	13,1	13,2	12,9
Hırvatistan	6,2	6,5	6,2	6,0	6,4	6,2	6,3	6,5	6,5	5,6
İtalya	14,8	14,9	14,6	14,7	14,6	14,4	14,0	14,4	15,1	15,0
Kıbrıs	9,9	10,4	10,4	9,8	9,3	9,5	9,5	9,3	9,6	10,4
Letonya	7,6	7,6	7,7	7,7	8,1	8,4	7,2	6,8	6,9	7,0
Litvanya	4,8	5,0	5,0	5,4	5,6	5,4	5,7	8,8	8,7	9,7
Lüksemburg	13,5	13,4	13,1	13,8	14,3	14,7	16,9	16,9	15,8	15,8
Macaristan	6,7	6,5	6,7	6,8	7,2	7,1	6,6	6,5	6,7	5,6
Malta	12,7	13,1	13,2	12,4	13,1	13,1	12,7	13,0	12,9	13,8
Hollanda	10,0	9,9	10,5	11,3	11,5	12,7	12,5	13,2	13,2	13,5
Avusturya	13,1	13,4	13,7	14,2	12,8	13,0	13,6	13,7	12,9	13,9
Polonya	7,0	6,8	6,9	6,9	7,1	7,4	7,8	7,9	7,9	8,4
Portekiz	8,9	11,3	10,9	10,7	10,1	9,9	10,1	9,7	10,0	9,7

Romanya	5,5	6,0	6,2	6,6	6,5	6,1	4,9	4,8	4,7	5,1
Slovenya	7,5	7,0	7,2	7,2	7,5	7,5	7,9	7,8	7,8	8,4
Slovakya	5,6	6,2	6,7	7,1	7,2	7,2	7,3	7,2	7,2	8,0
Finlandiya	15,5	16,1	16,3	16,5	16,4	16,4	16,0	16,0	15,9	16,7
İsveç	17,4	17,7	17,8	18,3	18,9	19,0	18,6	18,1	18,1	18,4

Kaynak: European Commission, Taxation and Customs Union, <http://ec.europa.eu/>, (26.01.2023).

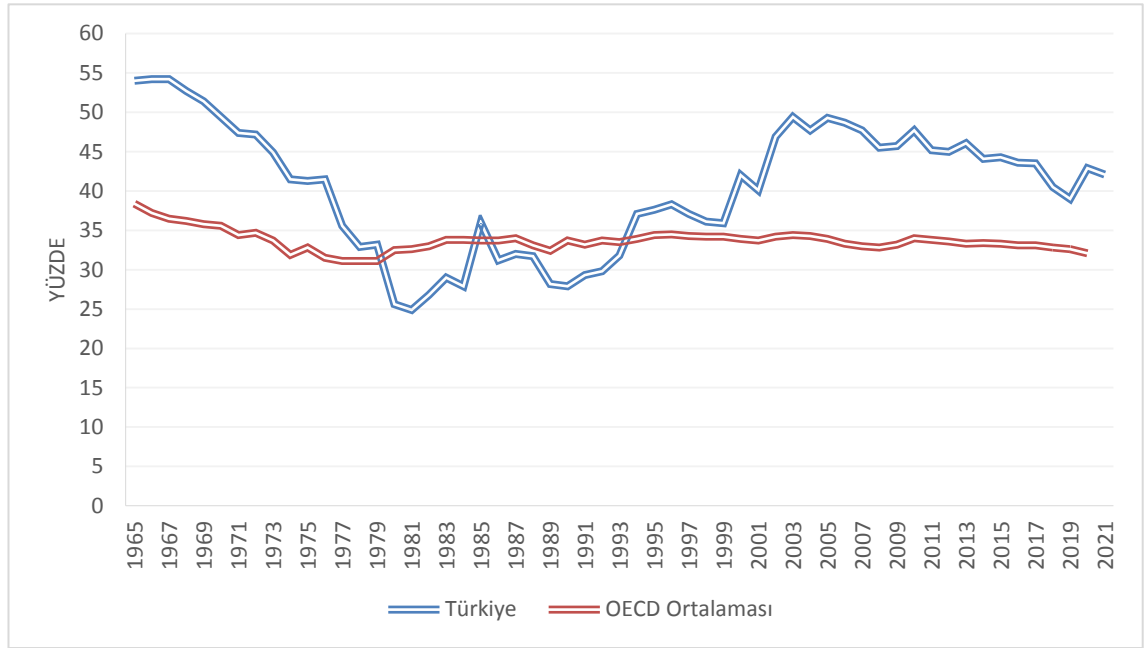
Ülkelerin vergi ile ilgili politikası dolaysız vergileri arttırarak vergi adaleti sağlamak olmuştur. Kısaca dolaysız vergilerin GSYH'ya oranını yüksek tutmak amaçlanmaktadır. Tablo 17 incelendiğinde 2012 yılında en düşük vergi oranı Bulgaristan'da iken, en yüksek vergi oranı ise Danimarka'da görülmektedir. Bu sebeple vergi adaletine en uygun dağılımın yapıldığı ülke Danimarka olmuştur. 2021 yılına baktığımızda ise en yüksek vergi oranına sahip yine Danimarka olurken, en düşük oran ise Romanya'da bulunmaktadır. Bu on yılın geneline baktığımızda da en yüksek yani en adaletli vergi dağılım yapılan ülke Danimarka olurken, en adaletsiz dağılım ise Bulgaristan'da yapılmıştır.

2. OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLAŞIMI

OECD ülkelerindeki dolaylı dolaysız vergilerin paylaşım oranları OECD'nin yayımladığı veri setinden görülebilmektedir. Aşağıdaki Grafik 1'de bu durum gösterilmektedir.

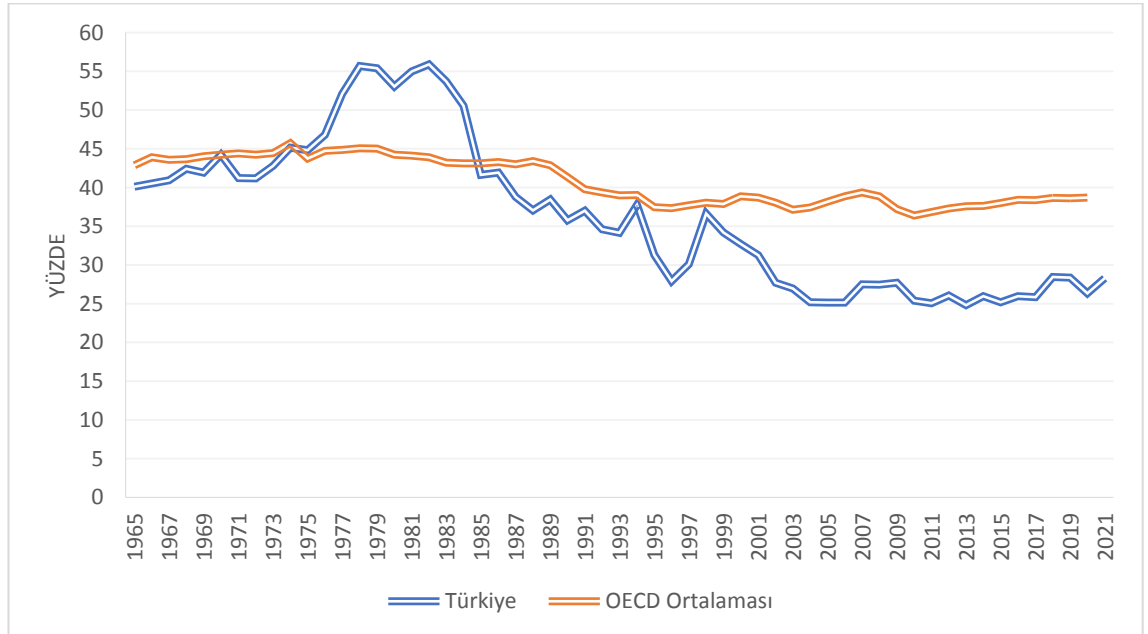
Grafik 1'de görüldüğü üzere Türkiye'nin 1965-1979 yılları arasındaki dolaylı vergi oranlarının ağırlığı OECD ortalamasının üstünde gerçekleşmiştir. Vergi adaleti yönüyle bakıldığında yıllar itibariyle pay azalışı gösteren dolaylı vergiler bunu 1981 yılına kadar sürdürmüşlerdir. 1981-1993 yılları arasında ise dalgalı bir seyir alan vergi ağırlığı 1993'ten sonra ise dolaylı vergilerin payının arttığı bir döneme geçmiştir. Grafığe göre son yıllarda OECD ortalaması dikkate alındığında Türkiye'de adil olmadığı kabul edilen dolaylı vergi ağırlıklı bir yapı olduğu görülmektedir

Grafik 1: Dolaylı Vergilerin Toplam Vergileme (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) İçindeki Payı (1965-2021)



Kaynak: OECD, data.oecd.org (28,08,2023)

Grafik 2: Dolaysız Vergilerin Toplam Vergileme (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) İçindeki Payı (1965-2021)



Kaynak: OECD, data.oecd.org (28,08,2023)

Grafik 2'ye göre Türkiye'nin dolaysız vergi gelirleri payı 1975-1985 yılları arası OECD ortalamasının üzerindeyken bu durum 1985 sonrası bozulmuş olup her geçen yıl daha fazla bozularak 2021 yılına kadar gelmiştir.

3. AB VE TÜRKİYE'DE DOLAYSIZ VE DOLAYLI VERGİLERİN ADALET AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

AB ülkeleri genellikle karmaşık bir vergi sistemi kullanır ve vergi oranları ülkelere göre farklılık gösterir. Dolaysız vergiler; gelir vergisi, servet vergisi ve kurumlar vergisi gibi çeşitli kategorilerde uygulanabilir. Dolaylı vergiler arasında KDV, tüketim vergisi ve enerji vergisi gibi vergiler bulunmaktadır. Türkiye'de ise gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi dolaysız, KDV gibi dolaylı vergiler bulunmaktadır.

AB, genel olarak sosyal adalet ve gelir eşitsizliğinin azaltılması üzerine odaklanır. Vergi politikalarının adaleti sağlaması ve daha yüksek gelire sahip bireylerin daha fazla vergi ödemesini gerektirmesi hedeflenir. Türkiye'de ise gelir dağılımı daha dengesiz olmaktadır. Bu sebeple vergi sistemi daha geniş bir yükümlülük tabanına dayanmaktadır.

AB ülkeleri vergi istisnaları ve vergi kaçakçılığı konusunda daha sıkı düzenlemelere sahiptir. Vergi kaçakçılığını önlemek için çeşitli denetim mekanizmaları ve uluslararası iş birliği önemlidir. Türkiye'de ise vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi yüksek düzeyde olup bununla mücadele edilmekte ve vergi kaçakçılığını azaltmak üzere vergi denetimi konusunda daha fazla önlemler alınmak için çaba gösterilmektedir.

AB'de vergi politikalarında adalet ve vergi gelirlerinin toplumsal hizmetlere adil bir şekilde yönlendirilmesi genellikle toplumsal destek görür. Vergi gelirlerinin kamu hizmetlerine ve sosyal güvenlik sistemine yeterli ve adil bir şekilde aktarılması önemlidir. Türkiye'de de benzer bir anlayış vardır ancak bazı toplumsal kesimler arasında vergi sistemiyle ilgili memnuniyetsizliklerde yaşanmaktadır¹⁶³.

Sonuç olarak AB ve Türkiye'deki dolaysız ve dolaylı vergilerin adalet açısından karşılaştırılması, vergi politikalarının farklılıklarını ve hedeflerini yansıtır. Ülkemiz için özellikle vergi sisteminin adil olması, gelir dağılımı eşitsizliklerinin azaltılması ve toplumsal destek görmesi çok önemlidir. Türkiye'deki vergi politikalarının sürekli olarak gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi gerekmektedir¹⁶⁴.

¹⁶³ Çiçek, Uğur, a.g.e, s. 290-310.

¹⁶⁴ TÜSİAD, Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, İstanbul: Sis Matbaacılık, 2012, s. 35-39.

4. TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRMEDE ADALETİN SAĞLANABİLMESİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

Türkiye’de daha çok toplanan dolaylı vergilerin azaltılması ve beyana dayalı olan dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla arttırılması yönünde çalışmalar yapılmalıdır. Çünkü daha adaletsiz olan dolaylı vergiler ülkenin gelişmesine engel olurken kişiler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır. Fakat vergilemedeki bu adaletsizliğin giderilmesinin önünde engeller mevcuttur.

Türkiye’de tahsil edilen dolaylı vergilerin fazla olması sebebiyle vergi sistemimiz olumsuz etkilenmektedir. Kişilerin yaşam alanlarının her anında alınan bu vergiler insan üzerinde büyük bir yük oluşturmaktadır. Toplum üzerinde adaletsizliğe yol açan bu vergilerin toplanmasının kolaylığı ve insanlar üzerindeki mali anestezi etkisi sebebiyle devlet bu vergilere yönelmek istemektedir.

Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha fazla gelir getirmesi devletin bu vergilere yönelimini arttırmaktadır. Çünkü dolaysız vergilerden toplanan gelir yeterli gelmemektedir. Fakat devletin bu politikası, kişilerin vergiyi ödeme istediğini azaltmakta ve toplum açısından vergiye uyum zorlaşmaktadır. Kişiler, vergiden kaçınma gibi vergiyi ödememek için birçok yöntemle başvurmaktadır. Bu durum da ülkemizde vergi adaletini sağlamamıza engel olmaktadır.

Ayrıca devletin dolaysız vergileri, istenilen düzeyde tahsil edememesi, devletin dolaylı vergileri arttırmak zorunda kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle toplum tarafından tüketilen zorunlu veya bağımlılık yapan ürünler üzerinde arttırım yapılarak bu geliri yükseltmek amaçlanmaktadır¹⁶⁵.

Kayıt dışı ekonomi ülkenin gerilemesine, istihdam düzeyinin düşmesine ve refah düzeyinin azalmasına neden olan önemli bir durumdur. Bu durum, vergi adaletini bozmanın yanında, haksız rekabet ortamı yaratmakta ve vergi bilinci oluşmamaktadır. İnsanların kayıt dışılığa yönelmesi, verginin düşük gelirli kişiler üzerinde kalmasına yol açmaktadır. Bu da vergi sisteminin düzenli işlemesine engel oluşturmaktadır. Bunun yanında kayıt dışılığa yönelim, devletin alacağı yatırım kararlarını da etkileyerek plan yapmasını güçleştirmektedir.

Türkiye, kayıtdışı ekonomi konusunda Avrupa Birliği ülkelerine göre daha ön plandadır. Türkiye ekonomisine bakıldığında vergilendirilmeyen birçok şeyin bulunduğu

¹⁶⁵ Kıyıcı, a.g.e, s. 556-571.

da bu durumda gözlenlenmektedir. Bu sebeple kayıt dışılığın varlığı, vergi adaletini sağlayamadığımızın en önemli göstergelerinden biridir.

İstisna ve muafiyetlerin (vergi harcamaları) ortadan kaldırılması, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin artmasına katkı sağlamaktadır¹⁶⁶. Bu yüzden vergi harcamalarına ihtiyaç duyan kişiler haricinde zorunlu bir durum olmadıkça başvurulmamalıdır. Vergi indirimi, muafiyeti ve istisna durumunun azaltılması da verginin tabanını büyüterek arttıracaktır. Böylelikle adaletin sağlanmasının önündeki engellerden birini kaldırmaya yardımcı olarak vergide adaletin sağlanabilmesine katkı sağlayacaktır.

Toplumdaki kişilerin vergiye gönüllü uyumu, indirim, muafiyet, istisna gibi uygulamaların fazlalığı nedeniyle azalış da gösterecektir. Bu gibi uygulamalar vergi bilincinin eksilmesine yol açarak vergisini ödeyen insanları, vergi ödemekten kaçınmaya sevk ederek kayıt dışı ekonomiyi gündeme getirecektir. Bu da devletin toplam vergi gelirlerinin azalmasına yol açarak bir vergisel kayıp oluşturacaktır¹⁶⁷.

Vergi mevzuatı sık sık değişen kanunlar sebebiyle belirsiz bir durum içerisinde kalmaktadır. Toplumun bireyleri bu değişen vergi mevzuatlarından dolayı olağan durumu takip edememekte ve vergi idaresinin personelleri ile üzerlerine binen yük artmaktadır.

Vergi kanunlarını ne kadar istikrarlı olursa vergi sistemi bir o kadar güçlenirken, mükellef ile personel arasındaki uyumda artacaktır. Fakat mevzuat ne kadar çok belirsiz ve değişiklik içinde olursa uyum sağlamak bir o kadar zorlaşacaktır. Diğer deyişle değişiklik içinde olan bir mevzuat, sistemi daha karmaşık hale getirerek anlaşılır olmasını ve kolayca işlemlerin gerçekleştirilebilmesini olumsuz yönde etkileyecektir. Bunun sonucunda da kişiler vergiye uyum göstermeyerek vergiden kaçınmaya çalışacaklardır. Bu eylem durumunda yüksek maliyetler ortaya çıkarak ekonominin negatif yönde etkilenmesine neden olacaktır.

Türkiye’de vergi denetimleri yeteri kadar yapılamamaktadır¹⁶⁸. Beyan üzerine kurulu bir vergi sistemimiz olduğu için de vergi denetimlerinin önemi büyüktür. Kişiler denetimlerin iyi ve düzenli bir şekilde yapıldıklarını bilirse, beyanlarında bildirdikleri

¹⁶⁶ İkrâmi Tayfur, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Etkileyen Faktörler, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s. 19.

¹⁶⁷ Muharrem Çakır, “Gelir Vergisi Kanunu’nun Kayıt Dışı Ekonomi Açısından İncelenmesi”, *Pamukkale Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 2022, S. 53, s. 201-214.

¹⁶⁸ Fatih Çavdar, “Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 2, s. 751-770.

bilgiler de gerçeği yansıtır olacaktır. Bu sebeple ülkemizde denetim sıklığını düzenli olarak yapmak vergi sistemimiz için gereklidir.

Vergi denetimlerinin çok başlı bir yapıda olması yani merkez ve taşra ayrımı gözetilerek yapılması denetimin sağlıklı olmasını engellemiştir. Bu sebeple Vergi Denetim Kurulu tek bir oluşum etrafında toplamak etkili olacaktır. Ancak burada da oluşan bu yapının kendi içerisinde durmadan değişim içinde olması yine ulaşmak istenilen sonuca varmasına engel olmuştur.

Türk Vergi Sistemi'nde cezaların caydırıcı bir yaptırımını olmaması, kayıt dışılığı arttıran bir diğer önemli nedenlerden biridir. Türkiye'de uygulanan mevzuat, toplumu vergi ödemeye teşvik etmekten çok, koyduğu yasalar nedeniyle kişilere rahatlık sağlamaktadır. Bu yüzden toplumun vergi bilincinin oluşmasında engel görülmektedir. Uygulanan uzlaşma yolu da verilen cezaların caydırıcılığının önüne geçerek, daha da azalmasına neden olmaktadır¹⁶⁹.

Verginin tahakkukunda, tahsilinde kişilerin verdiği beyan esas alınmaktadır. Toplumdaki insanların vergi bilinci ne kadar gelişirse verdikleri beyanlarında doğruluğu o kadar fazla olacaktır. Beyan sistemi vergi kaçakçılığı kavramını da içinde bulundurduğundan denetimlerin daha dikkatli ve sıklıkla yapılması ihtiyacı doğmaktadır. Bu yüzden bireyler üzerinde öncelikle yapılması gereken vergi bilincini oluşturmaktır. Kişiler vergiyi üzerlerinde bir yük gibi değil, devletin yaptığı harcamaların karşılığı gibi hissederek gönüllü katılımda bulunmalarını sağlamak gerekmektedir. Bu bilinç eğer oluşturulmassa vergi kaybı giderek artmaya devam edecektir. Bunun yanında vergi ahlakı da bozularak toplumda negatif bir etki yaratacaktır.

Devlet otoritelerinin kişilere yeterince açık ve şeffaf bir şekilde toplanan vergilerin kullanıldığı harcamaları anlatmadığı için, toplum vergi bilinci konusunda eksik kalmaktadır. Böylelikle insanlar vergiye direnç göstermektedirler. Bu durum da kişileri vergi bilincinden uzaklaşmaya itmektedir.

Bir diğer konu ise vergi aflarıdır. İnsanlara amme alacaklarının taksitli bir şekilde ödenmesi veya tamamen silinmesi beklenti oluşturan bir konudur. Ödül gibi görünen bu uygulama, diğer kişiler yani vergilerini zamanında, düzenli bir şekilde ödeyen kişiler üzerinde, bir yük olarak görünmektedir. Vergilerini zamanında ödeyen bu kişiler, kendi

¹⁶⁹ Selçuk Arslantaş, *Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Model Önerisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021, s.100.

motivasyonlarını kaybetmektedirler. Bu da vergi sisteminde uygulanan bu politikanın, adalet ve eşitlik çerçevesinde olmadığını göstermektedir. Vergi aflarından yararlananlara verilmiş bu ödül, mali açıdan çıkar haline dönüşmüş bulunmaktadır. Bu durumun sorumlusu da burada bizzat yöneticiler olmaktadır.

Türkiye’de uygulanmış ve halen uygulanmaya devam eden yapılandırma, kısaca borçların taksitlendirilmesi konusu vergi affı olarak bilinmektedir. Fakat burada borç silinmemekle birlikte belli bir miktar ödeme ile kısmi vergi affı sağlanmaktadır. Bu uygulama, toplumdaki vergi bilincinin azalmasına neden olmaktadır. Çünkü kişiler, yapılandırmanın zaman zaman geleceğini bildikleri için vergi borçlarını ödemekten kaçınılmaktadır. Kısır döngü halinde olan bu durum büyük bir rahatlık sunarak, verginin tahakkuk ve tahsilatlarının azalmasına neden olmaktadır¹⁷⁰.

Uzlaşma yolu yasaların tam olarak bilinmemesi veya içeriğinin kavranamaması nedeniyle kişilere sunulan bir avantajdır. Fakat bu yol zamanla suistimal edilerek bilmeyen mükellefler dışında bilenlerinde başvurduğu bir durum haline gelmiştir. Çünkü bireyler devlete fazla vergi ödememek için doğru beyan vermeyerek, yakalandıklarında bu kanun yoluna başvurabileceklerini bilmektedirler. Cezaların bir kısmının indirilerek ödeneceğini bildikleri içinde sorumluluktan kolayca kurtulabilmektedirler. Bu yüzden bu uygulama asıl amacı olan konuya hizmet etmekten sapmıştır¹⁷¹.

5. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN DOLAYLI VERGİLERE YÖNELMELERİNİN SEBEPLERİ

Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre payı yüksektir. Gelişmiş ülkelerde ise bu durum tam tersi şeklindedir. Yani dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre oldukça yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerde mali sorunlar yaşanması sebebiyle tüketim üzerine bağımlı bir vergilendirme mevcuttur. Bunun yanında dış ticaret üzerinden alınan vergiler de bu sebeple büyük önem arz etmektedir. Bu durum uzun vadeli düşünüldüğünde dış ticaretimizi olumsuz yönde etkilemektedir. Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilere ağırlık verilmesinin bazı nedenleri bulunmaktadır.

¹⁷⁰ Samet Akdağ, *Türkiye’deki Vergi Affı Uygulamalarına Vergi Müfettişlerinin Bakış Açısı*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2022, s. 5-15.

¹⁷¹ Arslantaş, a.g.e, s. 104.

5.1. Tasarruflar ve Sermaye Birikimi

Gelir vergileri elde edilen gelirin bir kısmı kadar tahsil edilirken, tüketim vergileri ise sadece harcama yapılan kısım kadar tahsil edilmektedir. Gelirin ileride tüketilmek üzere tasarruf edilmesi veya gelirin bulunduğu dönemde tüketilmesi sebebiyle kişiler dolaylı vergilerden uzak durabilirler. Dolaylı vergiler gelir vergileri gibi artan oranlı olmadığı içinde tasarrufu teşvik edici konumdadır. Dolaysız vergiler hem gelir hem tasarruf üzerinden alındığı için dolaylı vergiler gibi teşvik edici olmadığı gibi caydırıcı da olabilmektedir.

Gelecek için yapılan tasarrufların bir yandan ileride tüketim için kullanılabileceği de olası olduğu için teşvik edici olmadığı yönünde görüşler de mevcuttur. Tabi burada tasarruf edilen gelirin hangi kanalda kullanılacağı da bilinmediğinden net bir durum olası değildir.

Dolaysız vergilerin çoğu gelirini harcamayıp biriktiren yani tasarruf eden orta ve yüksek gelirli kişiler üzerinden tahsil edilmektedir. Dolaylı vergiler ise büyük bir bölümünü kişilerin yaptığı harcamalardan oluşturduğu için tasarrufları ve sermaye birikimini artırma yönünde eğilim sağlamaktadırlar.¹⁷²

5.2. Reel Yatırımlar

Reel yatırımların dolaysız vergiler açısından etkisi azaltıcıdır. Yani dolaysız vergiler reel yatırımların getirileri üzerinden de tahsil edileceği için caydırıcı olmaktadır. Dolaylı vergiler ise reel yatırımlara doğrudan etki etmemektedir. Fakat yatırımların tüketim harcaması olarak kullanılması durumunda yatırımdan elde edilecek reel kazanç azalmış olacaktır. Bunun yanında kişiler yatırımlarının getirilerini yine yatırım üzerinde kullanırsa, dolaylı vergiden kaçınma durumu da mevcuttur.

Sermaye fonları, yaşanan sık değişmelere duyarlı olduğu için girişimci bir yapıyı destekleyen vergi sisteminin yatırım ve refah düzeyi üzerinde olumlu etkisi olacaktır. Vergi oranlarının aşırı fazla olduğu bir durumda ise büyüme azalarak, reel yatırımlar negatif yönde etkilenecek ve sermaye çıkışı yaşanacaktır.

¹⁷² İhsan Günaydın, Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 267 (2003), s. 160-174.

5.3. Lüks Tüketimler

Dolaylı vergilerin artması tasarrufları arttırdığı gibi, lüks tüketimlerinde önünü kesmektedir. Çünkü yapılacak her lüks tüketim kişiye her seferinde vergi yükü getireceğinden kişiler lüks tüketimden kaçınacaklardır. Fakat bunun yanında toplum lüks tüketimin ikamesini bulabileceği için, öncelikle yapılması gereken ithal edilen lüks mallara konacak dolaylı verginin arttırılması olmalıdır¹⁷³.

5.4. İşgücü Arzı

İşgücü arzı, dolaylı vergiler açısından kişinin çalışmasını çok etkilememektedir. Çünkü dolaylı vergiler kişilerin yaptıkları harcama kadar alındığından çalışma arzuları ile bağlantısı daha azdır. Fakat dolaysız vergilerde ise durum böyle değildir. Dolaysız vergiler, kaynaktan tevkif yöntemi ile tahsil edildiğinden işgücü arzını yani çalışma arzusunu daha fazla etkilemektedir.

Dolaylı vergilerin işgücü arzını negatif yönde etkileyen bir diğer durumu, mal fiyatlarındaki artışlardır. Ürünler üzerindeki bu artışlar toplumdaki bireylerin alım güçlerinin üzerinde izlenirse veya üretim üzerinde olumsuz yönde etkisi olursa, işgücü arzı azalacaktır. İşgücü arzı üzerinde etkili olan, artan oranlı olan gelir vergisi ile marjinal oranlarının fazlalığı da burada dikkat çekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi matrahlarının yüksek olması işçi ve işverenlerin vergiyi doğru beyan etmeyip, vergi kaçırma eylemini gerçekleştirmeye itmektedir. Bu durumda kayıtdışılığa yol açarken, kayıtdışılık kayıtçı bir durumdan daha fazla görülen bir durum haline gelmektedir¹⁷⁴.

5.5. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, toplam vergi potansiyeli önemli bir güçtür. Bu vergi geliri potansiyelinin yüksek olabilmesini sağlayan önemli bir neden dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere göre gelişmekte olan ülkelere daha çok tercih edilen ve ekonomik kalkınma ile büyümeye katkı sağlayan yapıdadır. Bunun yanında vergi gelirlerindeki artış kişilerin vergiye direnç göstermesine neden

¹⁷³ Murat Kanlı, *Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 50.

¹⁷⁴ Aynur Arslan, *Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 86.

olmaktadır. Bu yüzden verginin tek bir kalemden alınmak yerine daha düşük oranda fakat farklı çeşitte vergi türleri olarak alınması toplam vergi potansiyelini olumlu yönde etkileyecektir¹⁷⁵.

5.6. İdare ve Uyum Maliyetleri

Dolaylı vergiler idare ve uyum maliyetleri açısından incelendiğinde etkin bir uygulama yapısındadır. Yani dolaysız vergilere göre daha uyumlu ve avantajlı konumdadır. Dolaylı vergiler, vergi mükellefiyeti olan birçok kişi yerine, daha az miktardaki işletmelerden veya ithalat işi ile uğraşanlardan toplanabilir. Gelişmekte olan ülkelerde vergiler bu sebeple daha çok kamu çalışanlarından, şirket çalışanlarından tahsil edilmektedir.

6. VERGİ YAPISINI ETKİLEYEN, DAHA ADALETLİ OLAN DOLAYSIZ VERGİLERİN TÜRKİYE’DE UYGULAMAYA GEÇİRİLEMEMESİNİN NEDENLERİ

6.1. Ekonomik Sebepler

Az gelişmiş ülkelerde ekonomik düzenlemeler, bürokrasi, kanuni sınırlamalar daha fazla görülmektedir. Bunun en büyük nedeni doğru beyan edilmeyen dolaysız vergiler sebebiyle ortaya çıkan kayıt dışı ekonomidir¹⁷⁶.

Kanuni sınırlamalar, ülkenin kalkınmışlık düzeyi, gelişmişlik seviyesi, devlet müdahalelerinin fazlalığı gibi birçok etken kayıtdışını etkilemektedir. Çünkü gelişmiş ülkelere bakıldığında, hepsinin ekonomiklerinin gelişmişlik düzeyinde sabitlendiği, enflasyon probleminin sorun olarak gözükmeyeceği ve kurumlarının değişmez standartlara sahip olduğu görülmektedir. Devletin uygulamak istediği ortodoks politikalar, devletin arzı artırmak istemesi ve teşvikler vermek istemesi de dolaysız vergilerini daha etkin hale getirmek istenmesinin nedenlerindendir.

Enflasyon Türkiye’de yaşanan en büyük sorunlardan biridir. Diğer bir deyişle artan fiyatlar sebebiyle reel geliri artmayan mükellefin vergi diliminde yüksek orandan

¹⁷⁵ Barış Bal, *Dolaylı Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Ekonomiye Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 80.

¹⁷⁶ Vuslat Us, *Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara: 2004, Yayın No:2004/17, s.11.

vergilendirilmesi önemli bir problemdir. Bu yüzden kişiler beyanlarını düşük göstermek istemektedirler. Enflasyonla birlikte yaşanan bu durum, kayıtdışılığı da arttırmaktadır¹⁷⁷.

Daha adaletli olan dolaysız vergileri uygulamaya geçiremememizin bir diğer nedeni ise milli gelir düzeyindeki adaletsiz dağılımdır. Orta gelir grubunun azlığı, düşük ve yüksek gelir grubunun fazlalığı nedeniyle kayıtdışılığa yönelim mevcuttur. Düşük gelir grubuna sahip kişiler gelirlerini arttırmak için bu yola başvururken, yapılan denetimlerin azlığı ve tüketimin bolluğu sebebiyle bu durumu kendileri için avantaj haline dönüştürmektedirler. Yüksek gelir gruplarının da vergi benzeri sorumluluklarının ağır olması onları gelirlerini gizlemeye itmektir¹⁷⁸.

Bunun yanında gelirleri düşük olan insanlar, istihdam alanlarının azlığı sebebiyle kayıtdışılığa itilmek zorunda kalmaktadır. Çocuklar ve kadınlar çoğu iş alanında kayıtdışı şekilde çalışmak durumunda kalmaktadır¹⁷⁹.

Bilgi teknolojilerinin ortaya çıkması ile kayıtdışılığın giderek artmasına neden olduğu gözlemlenmektedir. Çünkü çıkan yeni teknolojiler ile internet üzerinden alış satış veya farklı iş faaliyetleri yaparak gelirini arttıran birçok kişi bulunmaktadır. Bu yeni iş kolları ile ilgili kanunda yer alan net bir düzenleme de olmadığından, bireyler bu faaliyetlere yönelerek kayıtdışı işlem yapmaya teşvik edilmektedir. Teknolojinin gelişmesi ile de elektronik ticaret, internet üzerinden yapılan faaliyetlerin çoğalması, bireyler üzerinde tercih sebebi oluşturmaktadır. Bu nedenle doğru beyan edilmeyen gelirler sebebiyle burada da dolaysız vergilerin neden etkin bir şekilde uygulanamadığı görülmektedir¹⁸⁰.

Finansal işlemlerde, bankacılık ile ilgili bir faaliyette müşteri bilgilerinin saklı bulundurulması da vergi dairelerinin denetim yapmasını engellemektedir. Bilgi teknolojisinin eğitilmiş bir işgücü kesimine yönelmesi de, işsiz sayısını arttırarak vasıfsız görülen işçilerin kayıtdışına yönelmesine neden olmaktadır. Evden çalışan kesimin de giderek çoğalması haliyle olumsuz etki yaratmaktadır¹⁸¹.

¹⁷⁷ Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri-I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 23, S. 144, 2000, s.199

¹⁷⁸ İlhan Acar, “Türkiye’de Gelir Dağılımı”, *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C. 4, S. 8, 2015, s. 44-59.

¹⁷⁹ İsmail Çiloğlu, “Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi”, *Hazine Dergisi*, S. 11, 1998, s. 71.

¹⁸⁰ Özer Özçelik, Emre ÖZCAN, Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s. 168.

¹⁸¹ Ercan Alptürk, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 153, 2001, s. 39.

İşletmelerin çoğunun küçük olması, denetimin zorlaşmasına sebep olmaktadır. Bu küçük işletmelerin sayıca fazla olması, tarım, hizmet gibi sektörlerde kayıtdışılığa bir kapı daha açmaktadır. Bu küçük işletmelerle ilgili kanunlarda da herhangi bir hüküm olmadıkça, yani kanun bunları kapsamı içine almadıkça, kişiler rahat bir şekilde gelirini düşük gösterebilmektedir. Bunun yanında işletmeler küçüldükçe işletmelerin kayıtdışı işçi bulundurma olasılığı daha da artmaktadır.

Dış ticaret açısından baktığımızda ise işletmeler rekabet edebilmek amacıyla ucuz iş gücü ve emek ararlar. Bu durumu sağlamak için kayıtdışılığa yönelmektedirler¹⁸².

6.2. Siyasal Sebepler

Siyasi liderler vergi politikalarını popülist amaçlar için kullanabilirler. Özellikle seçim dönemlerinde vergi indirimleri veya muafiyetleri gibi popüler vergi politikalarıyla halkın oyunu kazanmaya çalışabilirler. Bu tür popülist yaklaşımlar, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir ve vergi tabanının azalmasına yol açabilir.

Vergi politikaları, adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olmalıdır. Ancak siyasal faktörler, vergi adaletsizliğine neden olabilir. Örneğin, belli bir sektör veya grup ayrıcalıklı bir vergi muafiyeti veya düşük vergi oranı alabilirken diğerleri yüksek vergi yüküyle karşılaşabilir. Bu durum dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir ve halk arasında hoşnutsuzluğa yol açabilir. Buna benzer siyasal iktidarlar, oy uğruna da çevrenin etkisiyle bu olayı fırsata çevirerek kişiler üzerindeki adalet kavramını yok etmektedirler¹⁸³.

Vergi politikalarının sık sık değişmesi veya belirsizlik içermesi, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir. Siyasal belirsizlik veya politik istikrarsızlık, işletmelerin ve bireylerin uzun vadeli planlamalarını etkileyebilir ve vergi ödemelerini etkileyen kararları ertelemelerine veya değiştirmelerine neden olabilir.

Siyasal faktörler, belirli sektörler ve gruplar için vergi istisnaları ve muafiyetler sağlayabilir. Baskı gruplarının kendi çıkarları doğrultusundaki bu istekleri siyasal liderler tarafından yerine getirilmesi, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltır ve vergi tabanını

¹⁸² Burak Büyükkuşoğlu, Murat Çetinkaya, “Kayıt Dışı Sektörün Rekabet Politikasına Etkileri”, *Rekabet Dergisi*, s. 4.

¹⁸³ Özçelik, Özcan, a.g.e, s. 165-168.

daraltır. Özellikle güçlü bir lobinin etkisiyle vergi muafiyetleri ve indirimleri elde etmek, siyasi çıkarların ön planda olduğunu gösterebilir¹⁸⁴.

Vergi tahsilatında yetersizlik, siyasi faktörlerden kaynaklanabilir. Vergi tahsilatının etkinliği ve verimliliği, iyi bir yönetim ve idari kapasite gerektirir. Ancak siyasi etkiler veya yönetim zafiyetleri nedeniyle vergi tahsilatı yetersiz kalabilir. Bu durum, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir ve vergi kaybına yol açabilir.

Bu faktörler göz önüne alındığında Türkiye’de dolaysız vergilerin etkin olabilmesi için siyasi iktidarın bakışı adaletli vergi politikaları, güçlü yönetim ve idari kapasite gibi önemli hususlara odaklanmak olmalıdır. Aynı zamanda, vergi politikalarının uzun vadeli planlamaları desteklemesi ve popülizm amaçlı manipülasyonlardan uzak durması gerekmektedir¹⁸⁵.

Türkiye’de siyasi iktidarlar tarafından getirilen vergi aflarının da sık sık görülmesi kişilerin vergi konusundaki sorumluluklarını yerine getirmede olumsuz etkilemektedir. Toplumdaki insanlar, vergiyi ödemeyen kişilerin bu aflardan yararlandıklarını gördükçe, vergiyi ödeme konusundaki tutarlılıklarını kaybetmektedir¹⁸⁶.

6.3. İdari-Bürokratik Sebepler

Vergi idaresinin yeterli kapasiteye sahip olmaması, vergi toplama ve denetleme süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini engelleyebilir. Eksik teknik bilgi, yetersiz kaynaklar, düşük personel, düşük personel kapasitesi ve verimsiz süreçler, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir¹⁸⁷.

Vergi idaresinin vergi mükelleflerini denetleme sürecindeki zayıf performansı, dolaysız vergilerin ülkemizde uygulamaya geçirilememesinin bir yönünü daha göstermektedir. Etkili bir denetim yapısı olmaması veya denetimlerin düşük düşük sıklıkta yapılması, vergi kaçakçılığı ve uyum oranındaki düşüşe neden olabilir.

Bunun yanında vergi mevzuatının karmaşık olması hem mükellefler hem vergi idaresi için bir zorluk oluşturabilir. Karmaşık ve anlaşılması güç vergi kuralları, yanlış

¹⁸⁴ Ömer Faruk Çolak, Selahattin Bekmez, Kayıt Dışı Ekonomi ve Siyasal Tercihler: Bir Oyun Teorisi Analizi, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007, s.1.

¹⁸⁵ Recep Aygün, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 369 (2012), s. 90.

¹⁸⁶ Nihat Işık, Mustafa Acar, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, Kayseri, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 21 (2003), s. 121.

¹⁸⁷ Fevzi Devrim, Kamu Maliyesine Giriş, 3. Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s. 230-231.

beyanlar ve hatalı vergilendirmelere yol açabilir. Bu durum, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir ve vergi tahsilatında sorunlara neden olabilir.

Vergi iadelerinin zamanında ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmemesi, mükelleflerin motivasyonunu düşürebilir ve vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir. Vergi iadelerindeki gecikmeler, mükelleflerin nakit akışını etkileyebilir ve dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilir.

Vergi istisnaları ve indirimler, dolaysız vergilerin etkinliğini azaltabilecek bürokratik karmaşıklıklara yol açabilir. İsnista ve indirimlerin doğru bir şekilde yönetilmemesi veya kötüye kullanılması, vergi tabanının daralmasına ve vergi kaybına neden olmaktadır.

Bu faktörler göz önüne alındığında, idari bürokrasinin azaltılması, vergi idaresinin kapasitesinin güçlendirilmesi, daha basit ve anlaşılabilir vergi mevzuatının oluşturulması, denetim süreçlerinin etkinliğinin artırılması ve vergi iade süreçlerinin hızlandırılması gibi adımlar dolaysız vergilerin etkin kullanılmasına olanak sağlayabilir¹⁸⁸.

6.4. Sosyo-Psikolojik Sebepler

Vergi bilinci, bireylerin vergi ödevlerine ilişkin farkındalığı ve anlayışıdır. Vergi bilinci düşük olan toplumlar, vergi ödemelerine karşı direnç gösterebilir veya vergi kaçakçılığına yönelme eğiliminde olabilir. Bunun yanı sıra, vergi algısı da önemlidir. Eğer vergilerin adil bir şekilde toplandığına veya halka geri dönüş sağlandığına dair bir algı oluşmazsa, mükellefler vergi ödemelerine karşı isteksizlik gösterebilir¹⁸⁹.

Toplumda vergi sistemi ve vergi idaresine karşı güvensizlik ve şeffaflık eksikliği olduğunda, mükelleflerin dolaysız vergilere karşı olumsuz bir tutum geliştirmesi muhtemeldir. Vergi idaresinin şeffaf bir şekilde vergi toplama ve harcama politikalarını açıklaması ve hesap verilebilir olması, güvenin oluşmasına yardımcı olabilir¹⁹⁰.

Vergi ödemelerinin bireyler üzerindeki hissedilen yükü, dolaysız vergileri olumsuz etkileyebilir. Yüksek vergi oranları veya adaletsiz bir vergi sistemi, bireylerin

¹⁸⁸ Baycan Demiral, *Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği ile Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci*, (Yüksek Lisans Tezi), Kars: Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 79.

¹⁸⁹ Atilla Yanpar, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Büyüme Yönelimli Vergi Politikası*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 130.

¹⁹⁰ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Yaşar Vural, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2006, s. 159-161.

vergi ödemelerine karşı negatif bir tutum geliştirmesine neden olabilir. Bu durum, vergi uyumunu azaltabilir ve vergi tahsilatını zorlaştırabilir¹⁹¹.

Vergi denetimi ve cezalandırma politikaları, mükelleflerin dolaysız vergilere uyumunu etkileyebilir. Eğer vergi denetimi etkin bir şekilde gerçekleştirilmiyor veya cezalar yeterli düzeyde uygulanmıyorsa, vergi kaçakçılığı ve uyumsuzluk artabilir. Bu da dolaysız vergileri kötü etkilemektedir.

Vergi sisteminin adaletli olduğuna dair bir algı oluşmaması, mükelleflerin vergi ödemelerine karşı direnç göstermesine veya vergi kaçırma eğiliminde olmasına yol açabilir. Vergi adaleti ile bireylerin ve işletmelerin vergi ödeme konusunda adil bir şekilde muamele gördüğünü hissetmelerini sağlamak önemlidir.

Bu gibi durumlar dikkate alındığında, vergi bilinci ve algısının artırılması, güven ve şeffaflığın sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması, etkin vergi denetimi ve cezalandırma politikalarının uygulanması, vergi adaletinin sağlanması gibi önlemler, dolaysız vergilerin etkinliğini arttırabilir¹⁹².

6.5. Kültürel Sebepler

Bazı toplumlarda vergi kaçırma, yaygın ve kabul edilebilir bir davranış olarak görülebilir. Vergi kaçırma kültürü, vergiye uyum oranını düşürür ve dolaysız vergilerin etkinliğini azaltır. Bu kültür vergi sistemi ile ilgili olumsuz bir algının yaygın olduğunu ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmek yerine kaçınmaya çalıştığını gösterir.

Kültürel olarak güvensizlik ve şüphecilik duygularının yaygın olduğu toplumlarda, mükellefler dolaysız vergilere karşı olumsuz bir tutum geliştirebilir. Vergi idaresine olan güvensizlik, vergi ödemelerine direnç göstermeye ve vergi kaçırma eğilimine neden olabilir.

Bazı kültürlerde ikili ekonomi ve kayıtdışı faaliyetler yaygın olabilir. Kayıtdışı ekonomi, vergi tabanının daralmasına ve dolaysız vergilerin doğru bir şekilde tahsil edilmesine engel olabilir. Vergi kaçırma ve kayıtdışılığın yaygın olduğu kültürlerde, dolaysız vergilere uyum sağlamak zorlaşır.

¹⁹¹ İbrahim Halil Sugözü, Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s. 104-105.

¹⁹² Şinasi Aydemir, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1995, s. 59.

Toplunun vergi ödemelerine ve vergi uyumuna ilişkin sosyal normları ve değerleri, dolaysız vergilerin etkin olmasında rol oynar. Örneğin, vergi ödemeleriyle ilgili sorumluluk ve toplumsal dayanışma değerlerinin yüksek olduğu kültürlerde, mükellefler vergi yükümlülüklerini daha iyi yerine getirebilir. Ancak, vergi ödemeleriyle ilgili sorumluluk ve toplumsal dayanışma değerlerinin düşük olduğu kültürlerde, vergi uyumu zayıflar.

Kültürel olarak, hukukun üstünlüğü ve adalet algısının zayıf olduğu toplumlarda, vergi ödemelerine karşı olumsuz bir tutum yaygın olabilir. Eğer mükellefler vergi sisteminin adaletli çalıştığına inanmazlarsa, vergi ödemelerine uyum sağlamakta isteksizlik gösterebilirler. Bu gibi durumlar göz önüne alındığında, vergi bilinci ve eğitimin artırılması, vergi uyumunu teşvik eden kültürel normların ve değerlerin geliştirilmesi, hukukun üstünlüğü ve adalet algısının güçlendirilmesi gibi önlemler, dolaysız vergilerin kullanımını arttırmaya yardımcı olabilir. Aynı zamanda, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergi kaçakçılığı ile mücadele için etkili politikaların uygulanması da önemlidir¹⁹³.

7. VERGİSEL KAYIT DIŞILIĞIN ÖNLENMESİ, ÇAĞDAŞ, ADALETLİ VE ETKİN BİR VERGİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI İÇİN ÖNERİLER

Vergi kaçakçılığını ve kayıt dışılığını önlemek için etkili denetim ve izleme mekanizmaları kurulmalıdır. Vergi incelemeleri sıklaştırılmalı ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edecek özel ekipler oluşturulmalıdır. Vergi denetimlerinde risk temelli yaklaşım benimsenmelidir. Veri analitiği ve risk analizi teknikleri kullanılarak vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığı riski yüksek olan mükellefler öncelikli olarak denetlenmelidir¹⁹⁴.

Vergi bilincinin artırılması toplumun vergi ödemeye yönelik sorumluluk duygusunu güçlendirecektir¹⁹⁵. Vergi mükelleflerine vergi yükümlülükleri ve vergi

¹⁹³ Elif Biberoglu, *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyum*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 92-93.

¹⁹⁴ Dilara Topan, *Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 103-105.

¹⁹⁵ Turhan, a.g.e, s. 24.

sistemi hakkında eğitim verilmeli, vergi ödemenin önemi vurgulanmalıdır. Vergi sistemi ve yükümlülüklerini anlatmak için kampanyalar düzenlenmelidir¹⁹⁶.

Vergi tahsilat ve izleme süreçlerinde teknolojik altyapının güçlendirilmesi gerekmektedir. Otomatik vergi analizi, yapay zeka, elektronik vergi sistemleri ve dijital takip yöntemleri gibi teknolojiler kullanılarak vergi kayıtlarının izlenmesi vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığının tespiti için etkili araçlar sağlanmalıdır. Bu gibi sistemler, vergi beyannamelerinin elektronik olarak doldurulmasını, ödemelerin takibini ve vergi denetimlerini kolaylaştırır.

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığıyla mücadelede vergi cezalarının caydırıcılığı ve etkili ceza uygulamaları önemlidir. Cezaların daha etkili ve caydırıcı hale getirilmesi, kayıt dışı faaliyetlerde bulunanlar hakkında yüksek yaptırımların uygulanması, vergi kaçakçılığı riskini azaltabilir.

Vergi sisteminde teşviklerin, indirimlerin ve kolaylık sağlayan politikaların adil bir şekilde dağıtılması önemlidir. Vergi teşvikleri ve indirimlerin belirlenmesinde şeffaflık ve objektiflik sağlanmalı, ayrıcalıklı gruplar yerine halkın yararını gözetmek ön planda olmalıdır. Böylelikle mükellefin vergi ödeme konusunda daha istekli olması sağlanmalıdır.

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığıyla mücadelede uluslararası iş birliği büyük önem taşır. Bilgi paylaşımı, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığına karşı ortak adımlar atılması için uluslararası kuruluşlar ile iş birliği yapılmalı, bu birlik için mekanizmalar oluşturulmalı ve güçlendirilmelidir¹⁹⁷.

Vergi sistemi karmaşık olduğunda kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığı riski artar. Vergi mevzuatının basitleştirilmesi ve vergi beyannamesi süreçlerinin kolaylaştırılması ile vergi uyumunun artırılması mümkündür. Bunların gerçekleştirilmesi durumunda, mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini daha iyi anlaması sağlanır ve uyum oranlarını arttırmaya yardımcı olur¹⁹⁸.

Yolsuzlukla mücadele, hükümetlerin dürüstlüğü ve hesap verilebilirliği teşvik ettiği politikaların uygulanması ile güçlendirilebilir. Şeffaflık, hesap verilebilirlik ve adalet prensiplerine dayalı politikalar vergisel kayıt dışılığı azaltabilir.

¹⁹⁶ Ayşe Günay, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s. 129.

¹⁹⁷ Nevzat Erdağ, *Kayıt Dışı, Kara Para, Yolsuzluk*, İstanbul: Cinius Yayınları, 2007, s. 30-31.

¹⁹⁸ Fatih Acar, Fazıl Aydın, *Vergi ve İstihdam Politikası Açısından Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2011, s. 350-351.

Bu öneriler vergisel kayıt dışılığın önlenmesi ve adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması için çeşitli adımları içermektedir. Bu adımların uygulanması ile vergi uyumu arttırılabilir ve kaynakların adil bir şekilde toplanması sağlanabilir¹⁹⁹.

8. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergilerin sınıflandırmasında kullanılan dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı Türkiye’de vergi adaleti ve vergi gelirleri yönüyle tartışılan önemli bir konudur. Genel olarak dolaylı vergilerin adaletsiz dolaysız vergilerin adaletli olduğu savunulmaktadır. Fakat görünmeyen bir kayıt dışılık söz konusudur. İnsanların gelirleri üzerinden alınan dolaysız vergiler, beyan üzerinden dikkate alındığı için, burada olumsuz bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu olumsuz durum kişilerin doğru beyan vermemesi nedeniyle gelişen kayıt dışılık dediğimiz kavram ile ortaya çıkmaktadır. Bu kavram sebebiyle adaletli görünen dolaysız vergiler adaletli olmamaktadır. O yüzden çözüme kavuşturulması gereken ilk konu bu kayıt dışılık olmalıdır. Türkiye’nin gelişmesi ve büyümesi için gerekli tüm özenin gösterilerek, memnuniyet ortamı yaratılması gerekmektedir.

Türkiye’de dolaysız vergileri etkin kılamamamızın büyük nedenleri bulunmaktadır. Bu; ekonomik, siyasi, bürokratik, sosyal, psikolojik, kültürel sorunlar, vergi sistemi yapımızı oluşturmaktadır. Öncelik bu sorunlarla ilgilenecek, çözüme ulaştıracak politikalar üretilmeli ve Türkiye’yi gelişmiş bir ülke yolunda büyük adımlarla ilerlemesine katkı sağlanmalıdır. Toplum bu konuda bilinçlendirilmeli ve vergiye uyum sağlanarak bu süreç olumlu bir şekilde atlatılmalıdır. Kayıt dışı bir ortamın bu sorunlar sebebiyle her geçen gün artması olasıdır. Bunun için vergi denetiminin yeterince etkin olması, vergi idaresinin organizasyon yapısı, gerekli personel, donanım ve veri tabanından mahrum bırakılmaması, hatta vergi denetimlerinin siyasi ve ekonomik kaygılarla ertelenmemesi büyük önem arz etmektedir.

Dolaysız vergileri, AB üyesi ülkelerdeki gibi baskın bir duruma dönüştürebilmemiz için alınacak olan tedbirlerin piyasa ekonomisi, kurumsal yapı, sosyoekonomik değişkenler ve kültürel yapıya uygun hale getirmek gerekmektedir. Bu mücadelede tek bir yöntem ile değil, yaşanan olayların durumuna göre farklı alternatifler denenmelidir. Çünkü kayıt dışılık bir neden değildir, bir sonuçtur. Bu durumun ortadan

¹⁹⁹ Mehmet Yücel, *Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 225.

kalması için tüm yollar denenmelidir. Bunun yanında devlet ile toplum arasında güven ortamı sağlanarak, kronikleşmiş negatif etkilerden de arınmak gerekmektedir.

Türkiye’de görülen bu sorun kolay şekilde aşılacak bir durum değildir. Bunun belli bir vadesi, zamanı elbette olacaktır. Çünkü bu sorun kronikleşmiştir. Dolaysız vergileri ülkemizde etkin kılmak için kronikleşmiş bu sorunların uzun bir sürece yayılarak kalıcı bir şekilde değiştirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple süreç, kararlı bir şekilde uygulanması gereken ve yapısal olumsuzlukları gidermeye çalışan bir politikayı gerektirmektedir.

Bu süreçte vergi yasalarına da dikkat edilmeli ve sık sık değişiklik yapılmamalıdır. Temel değişmez kanunlar uygulanmalıdır. Çünkü vergisel önlemler tek başına yeterli değildir. Çalışmada da bahsedildiği üzere bu sorunlar birçok neden barındırdığı için her açıdan bir kolun tutulması gerekmektedir.

Türkiye ekonomisinin, ülke gündeminden düşmeyen bir sorunu olan enflasyonunda kayıt dışı ekonomiyi arttırdığı görülmektedir. Enflasyondan korunmak için geliştirilen yöntemler de bu durumun önüne geçmek yerine zaman zaman kayıt dışılığı yükselterek, artmasına neden olmuştur. Bu yüzden bu konuda yapılan çalışmalar daha planlı ve öngörülebilir şekilde düzenlenmelidir.

Ülkenin, ekonomiye duyarlı, etkin ve çağdaş bir vergi sistemi ve vergi idaresine kavuşturulmasına ihtiyacı vardır. Bu sebeple orta vadeli vergi stratejisinin omurgasının, ek vergi yükü yaratmadan, kayıt dışı ekonomiyi kavrayıcı, vergi tabanını genişletici, dar bir kesim üzerinde yoğunlaşmış olan vergi yükünü azaltıcı tedbirlerden oluşması gerekmektedir.

Bu mücadelede, vergi denetimlerine ağırlık verilirken otomatik mekanizmalar devreye sokulmalıdır. Kişiler arasındaki alışverişlerde, banka hesapları üzerinden kontrolü kolayca sağlanmalı ve nakit akışının önüne geçilerek kredi kartı veya benzer araçların kullanımının arttırılması amaç edinilmelidir.

Vergi idaresi, ihtiyaç duyduğu kalifiye personeli istihdam edebilen, merkez ve taşra teşkilatıyla hiyerarşik bütünlük arz eden bir yapıya ve üstlenmiş olduğu fonksiyonların önem ve gereğine uygun statüye tam olarak kavuşturulmalı ve vergi idaresinin yeniden yapılandırma süreci sağlıklı bir şekilde tamamlanmalıdır. Mükelleflerin öncelikli olarak katılımlarının kendi istekleri doğrultusunda olması sağlanmalıdır. Bunun dışında kalan kişiler de yaptırımlar eşliğinde sisteme dahil

edilmelidir. Bu düşünce doğrultusunda kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaçlanmaktadır. Şuan kullandığımız vergi sisteminin dolaylı vergiler üzerinde ağırlıklı olması talebi daraltıcı etki yapmaktadır. Ayrıca dolaylı vergilerin kayıt dışı ekonomiyi de teşvik ettiği gözlemlenmektedir.

Vergi sisteminin temelinde, belge düzeninin sağlıklı ve güvenilir olması önemlidir. Belge ve kayıt düzeninin istismara imkan vermeyecek şekilde yerleştirilmesi, vergi oranlarının katlanılabilir düzeylerde belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaç gerçekleştiğinde doğru ve ekonomik düzene uygun bir işlem yapılmış olacaktır. Böylelikle mükelleflerden beyan usulüne göre alınan vergi, ödeme gücü oranında toplanabilecektir.

Dolaysız vergilerin etkin hale getirilmesi, kayıt dışılığın azaltılması gerçekleştirilirse, bundan hem toplum hem özel sektör olumlu yönde etkilenecektir. Bu durum gerçekleşirse vergi tabanı genişleyecek ve ilave kaynaklar elde edilecektir. Bunun sonucunda da sosyal güvenlik primleri ile vergi oranlarının düşmesi görülecektir. Mükellefler bu konuda iyice bilgilendirilmeli, oluşacak avantajlar anlatılmalıdır.

Genel olarak baktığımızda dolaysız vergilerin etkin bir şekilde ülkemizde kullanılabilmesi için devlete ve topluma büyük sorumluluk düşmektedir. Başta adalet olgusundan bir an olsun sapmadan, denetimin yaygın ve titizlikle gerçekleştirildiği bir yapıya sahip, belge düzenine dikkat eden, sağlam ve geniş bir vergi yapısını amaçlayan, kişilerin vergiye uyumunu arttıran, devletin temel kamu harcamalarına kaynak sağlayabilen ve bu kaynakların vergiler yoluyla tahsil edilmesini en aza indiren, sağlam, objektif bir vergi sisteminin yapılaşması sağlanabilir. Kısaca idaresi, denetimi, yargısı ve mükellefi ile uyum içinde çalışan, etkin bir vergi tabanı oluşturulmalıdır.

Vergi gelirlerinin harcanmasında idarenin rolü de büyük önem arz etmektedir. Dolaysız vergilerin yetersizliğinde mükelleflerin idarenin kötü harcama politikaları yüzünden vergi vermek istememesi de görünen bir etkidir. Harcamaların vatandaşların istediği şekilde yapılmaması nedeniyle dolaysız vergi ödemeye gitmedikleri idarenin de rahat toplanan dolaylı vergilere yöneldiği görülmektedir. Bu nedenle dolaylı vergilerdeki artışın nedenlerinden biri de yapılan yanlış harcama politikaları olmaktadır. Bunun yüzden dikkat edilmesi gereken harcama politikalarının doğru bir planlama içinde yapılması gerekmektedir.

9. KAYNAKÇA

- ACAR Fatih, AYDIN Fazıl, *Vergi ve İstihdam Politikası Açısından Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2011.
- ACAR İlhan, “Türkiye’de Gelir Dağılımı”, *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C. 4, S. 8, 2015, s. 44-59.
- AĞDEMİR Zeynep, GÜRKAN Ceyhun, “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında bir İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 74, S. 2, 2019.
- AKALIN Güneri, *Kamu Ekonomisi*, Ankara: Akçağ Yayınları, 2000.
- AKÇAĞLAYAN Anıl, KAYIRAN Meltem, “Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Gelirleri: Public Expenditures and Revenues in Turkey: Nedensellik İlişkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 5, S. 2 (2010).
- AKDAĞ Samet, *Türkiye’deki Vergi Affı Uygulamalarına Vergi Müfettişlerinin Bakış Açısı*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2022.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- AKSOY Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL İstiklal Yaşar, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2006.
- ALPTÜRK Ercan, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 153, 2001.
- ARICI Fürgan, *Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- ARIKBOĞA Ülkü, “Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi”, *İstanbul Maliye Dergisi*, S. 169 (2015).
- ARMAĞAN Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.12, S.3 (2007).

- ARSLAN Aynur, *Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- ARSLANTAŞ Selçuk, *Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Model Önerisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2021.
- ATABEY Selin Ertürk, AVŞAR Tolga, BULUT Mehmet, “Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı Ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi”, Ankara, *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, C.20, S.71 (2009).
- ATAÇ Beyhan, *Maliye Politikası*, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 1994.
- ATILGAN Hasan, *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, 2004.
- AYAZ Garip, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.289 (2005).
- AYDEMİR Şinasi, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1995.
- AYGÜN Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 369 (2012).
- BAL Barış, *Dolaylı Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Ekonomiye Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- BALDEMİR Ercan, GÖKALP Mehmet Faysal, AVCI Mehmet, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Mımcık Model İle Tahminlenmesi”, Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.10, S.2 (2005).
- BİBEROĞLU Elif, *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyum*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- BİLİCİ Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.
- BUDAK Tamer, “Türk Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 308 (2007).
- BÜLBÜL Duran, EKER Aytaç, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık, 2013.

- BÜYÜKKUŞOĞLU Burak, ÇETİNKAYA Murat, “Kayıt Dışı Sektörün Rekabet Politikasına Etkileri”, *Rekabet Dergisi*, 2005.
- CANSIZ Harun, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XVI, S. 2. (2014).
- ÇAKIR Muharrem, “Gelir Vergisi Kanunu’nun Kayıt Dışı Ekonomi Açısından İncelenmesi”, *Pamukkale Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 2022, S. 53, s. 201-214.
- ÇAVDAR Fatih, “Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 2, s. 751-770.
- ÇEÇEN Anıl, *Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliliği Üzerine Bir Deneme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- ÇELİKKAYA Ali, “OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme”, Ankara, *TİSK Akademi Dergisi*, C.8, S.16 (2013).
- ÇİÇEK Uğur, UĞUR Kübra, “Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırılması”, Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.10, S.24 (2019).
- ÇİLOĞLU İsmail, “Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi”, *Hazine Dergisi*, S. 11, 1998.
- ÇOLAK Ömer Faruk, BEKMEZ Selahattin, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Siyasal Tercihler: Bir Oyun Teorisi Analizi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007.
- DEMİR İhsan Cemil, GÜLTEN Yıldırım, “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, Manisa, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.11, S.1 (2013).
- DEMİRAL Baycan, *Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği ile Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci*, (Yüksek Lisans Tezi), Kars: Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- DEMİRCAN Aslan Savaş, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Ankara, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.116 (2015).
- DEMİRCAN Aslan Savaş, “Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.121 (2015).

- DEMİRLİ Yunus, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, Ankara, *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*, C.1, S.2 (2011), S.28.
- DEMİRLİ Yunus, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2011/412, 2011.
- DEVİRİM Fevzi, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2002.
- DİKMEN Orhan, *Maliye Dersleri*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1980.
- DURMUŞ Mustafa, “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, Ankara, *Yaklaşım Dergisi*, S.135, 2004.
- EDİZDOĞAN Nihat, ÇETİNKAYA Özhan, GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitapevi, 2011.
- EKER Aytaç, *Kamu Maliyesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001.
- EKER Aytaç, *Kamu Maliyesi*, İzmir: Birleşik Matbaa, 2009.
- EKER Aytaç, *Maliye Politikası*, Ankara: Takav Matbaacılık Yayıncılık San. A. Ş, 1994.
- ERDAĞ Nevzat, *Kayıt Dışı, Kara Para, Yolsuzluk*, İstanbul, Cinius Yayınları, 2007.
- ERDEM Metin, ŞENYÜZ Doğan, TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, 12. b, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.
- ERGİNAY Akif, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınları, 1998.
- European Commission, Taxation and Customs Union, <http://ec.europa.eu/>, (26,01,2023).
- Eurostat, <http://ec.europa.eu/eurostat>, (26.01.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikleri, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikleri, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, [Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](http://www.gib.gov.tr).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Tarifesi 2023, <https://www.gib.gov.tr/node/150668>, (15.06.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, GSYH Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2015-2022), [Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](http://www.gib.gov.tr).
- Gelir İdaresi başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/motorlu-tasitlar-vergisi-genel-tebligleri>, (23.11.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/veraset-ve-intikal-vergisi-kanunu-genel-tebligleri>, (30.12.2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2019>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Kurumlar Vergisi Oranları (2013-2023), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html.

2022 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_5_0.xls.htm.

GENCEL Ufuk, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, İstanbul, *Vergi Sorunları Dergisi*, C.201, 2005.

GERÇEK Adnan, *2018 Pratik Bilgiler El Kitabı*, Bursa: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2018.

GÖKBUNAR Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1998.

GÜNAY Ayşe, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

GÜNAYDIN İhsan, BENK Serkan, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 267 (2003).

GÜRAN Mehmet Cahit, “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”, Ankara, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.22, S.2 (2004).

GÜRİZ Adnan, *Adalet Kavramının Belirsizliği, Adalet Kavramı*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2013.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe Finansmanı İstatistikleri, [İstatistikler - T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı \(hmb.gov.tr\)](https://www.hmb.gov.tr/istatistikler), (20/06/2023).

HERAKMAN Aykut, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.

İŞİK Nihat, ACAR Mustafa, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, Kayseri, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 21 (2003).

- KANLI Murat, *Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.
- KILDİŞ Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri-I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 23, S. 144, 2000.
- KILIÇ Özalp, “Türkiye’de Vergi Adaleti”, Kırgızistan, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, S.66 (2018).
- KIRBAŞ Sadık, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 3 (1991).
- KIRMAN Ahmet, *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, Ankara: Cem Yayınevi, 2001.
- KIYICI Gufran, “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)”, *Sakarya Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C.6, S.4 (2019).
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KİRMANOĞLU Hülya, *Kamu Ekonomisi Analizi*, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2013.
- KÜSMENOĞLU İlham, *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi*, İstanbul: Oluş Yayıncılık, 2010.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe Gelirleri, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>.
- MUTER Naci Birol, *Vergi Teorisi*, Manisa: Emek Matbaacılık, 1997.
- MUTER Naci, ÇELEBİ Kemal, SAKINÇ Süreyya, *Kamu Maliyesi*, Manisa: Emek Matbaası, 2012.
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- NOHUTÇU Ahmet, *İdare Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2023, s. 1-10.
- OECD, data.oecd.org (28,08,2023)
- ORHANER Emine, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.
- ÖKTEM Niyazi, *Adalet Kavramı ve Sosyal Realite, Adalet Kavramı*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2013.
- ÖMÜR Özgür Mustafa, GERÇEK Adnan, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 15, S. 2 (2017).

- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- ÖNDER İzzettin, “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergileme”, *İstanbul, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.0, S.23-24 (2001).
- ÖNDER İzzettin, “Vergi Düzeni ve Reformu”, *Maliye Yazıları Dergisi*, S. 42 (1994).
- ÖZCAN Güngör, BUCAK Hazal, “Seçilmiş Ülkelerde Ücretlerin Vergilendirilmesi: Vergi Adaleti Açısından Bir Değerlendirme”, *Kırşehir, Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.5, S.1 (2021).
- ÖZÇELİK Özer, ÖZCAN Emre, *Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitapevi, 2006.
- PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku*, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2013.
- PERAN Tarkan, GÜMÜŞ İskender, “Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma”, *Kırklareli, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.6, S.5 (2017).
- PUR Hüseyin Perviz, *Osmanlı’da Vergi İsyanları 1730 Patrona Halil İsyanı ve Diğer İsyan Hareketleri*, İstanbul: Tarihçi Kitabevi Yayınları, 2015.
- RAKICI Cemil, “Vergi Adaleti Ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 275 (2004).
- Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/03/20070321-1.htm>, (14/03/2007).
- SAĞBAŞ İsa, *Vergi Teorisi*, Ankara: Ece Matbaası, 2010.
- SARAÇOĞLU Fatih, EJDER Haydar, “Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2002.
- SAVAŞAN Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, *Afyon, Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.8, S.1, 2006.
- SOYDAL Haldun, YILMAZ Levent, “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”, *Konya, Selçuk üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C.12, S. 1-2.

- SUGÖZÜ İbrahim Halil, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.
- ŞAHİN Mehmet, ÖZENÇ Çiğdem, *Türkiye’de Mali Stabilizatörlerin Etkinliği*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2008.
- ŞENER Orhan, *Kamu Ekonomisi*, İstanbul: Alkım Kitapevi, 1998.
- ŞENER Orhan, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, İstanbul: Beta Yayınları, 2007.
- ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Basım Dağıtım Yayınları, 2018.
- TAŞ Metin, *Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi*, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1994.
- TAŞKIN Yasemin, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, İstanbul, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 2010.
- TAYFUR İkrami, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Etkileyen Faktörler*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- TAYTAK Mustafa, DALKIRAN Tuğba Akyüz, “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, Uşak, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.6, S.1 (2019).
- TEYYARE Erdoğan, KUMBAŞLI Ensar, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”, Bolu, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.16, S.4, 2016.
- TOPAN Dilara, *Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- TOSUN Mustafa Umur, “Çevrimiçi”, <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~utosun/duyurular.html>, 20.02.2012.
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: İlkem Ofset, 2007.
- TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1998.
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=ADALET, (24.09.17)
- TÜRK İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin 2019, 2020, 2021 Yıllarına Ait Gelirleri, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/10/2023-Yili-Butce-Gerekcesi_17102022.pdf, (17.10.2022).
- TÜSİAD, *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, İstanbul: Sis Matbaacılık, 2012.
- ULUATAM Özhan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- ULUATAM Özhan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009.
- ULUSOY Ahmet, Birol Karakurt, “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.254 (2002).
- US Vuslat, *Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara: 2004, Yayın No:2004/17.
- YANPAR Atilla, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Büyüme Yönelimli Vergi Politikası*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- YAŞA Ayşe Atılğan, ÖZEN Ahmet, “Dolaysız Vergiler Açısından Türk Vergi Sistemi İle AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, Vol. 1, No.1, 2016 ISSN 2548-043X Published by HEKZA, 2016.
- YAVAŞLAR Funda Başaran, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011.
- YERELİ Ahmet Burçin, ATA Ahmet Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, Ankara, *Maliye Dergisi*, S.161 (2011).
- YILDIZ Zühra, “Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi”, *Ankara Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 7, s. 141-149.
- YILMAZ Binhan Elif, *Maliye*, İstanbul: Der Yayınları, 2018.
- YÜCE Mehmet, KIZILER Neslihan, “Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 8, 2016.
- YÜCEL Mehmet, *Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2016.

YÜCEL Mehmet, *Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*,
(Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.