

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ YÜKÜNÜN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI  
ÜZERİNE BİR ANALİZ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Abdurrahman ÇAT**

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU**

**TEMMUZ – 2020**

**T.C.**  
**SAKARYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ YÜKÜNÜN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI**  
**ÜZERİNE BİR ANALİZ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Abdurrahman ÇAT**

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye**

**“Bu tez 23/07/2020 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”**

<b>JÜRİ ÜYESİ</b>	<b>KANAATİ</b>
Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU	Başarılı
Doç. Dr. Hakan YAVUZ	Başarılı
Doç. Dr. Kenan GÖÇER	Başarılı



SAKARYA  
ÜNİVERSİTESİ

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

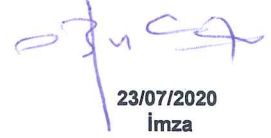
Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Abdurrahman Çat
Öğrenci Numarası	:	Y196006007
Enstitü Anabilim Dalı	:	Maliye
Enstitü Bilim Dalı	:	Maliye
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım Üzerine Bir Analiz
Benzerlik Oranı	:	%16

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

  
23/07/2020  
İmza

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere .....@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

23/07/2020  
İmza

Uygundur

Danışman  
Unvanı / Adı-Soyadı: Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU

Tarih: 23.07.2020

İmza: 

KABUL EDİLMİŞTİR

REDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

## ÖNSÖZ

Bu çalışma süresince ve yüksek lisans eğitimim boyunca yoğun programına rağmen tüm iyi niyetiyle bilgisini ve desteğini esirgemeyen danışmanım, değerli hocam Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU'na,

Bugüne kadar varlıkları ile bana güç veren anneme ve babama,

Hayatımın her alanında olduğu gibi yüksek lisans eğitimim boyunca katkılarıyla bana yardımcı olan ve moral veren sevgili eşim Büşra ÖZAYDIN ÇAT'a,

Son olarak bu tezin eksik ve hataları bana ait olmakla beraber değerli vakitlerini ayırarak ortak bir çalışma olmasına vesile olan ve bilgilerini aktaran bütün katılımcılara,

Teşekkür ederim.

**Abdurrahman ÇAT**

**23.07.2020**

# İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>iv</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>v</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>vi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: VERGİ, VERGİ YÜKÜ, VERGİ ADALETİ, VERGİ TARİFELERİ</b> .....	<b>4</b>
1.1. Vergi Tanımı ve İlkeleri .....	4
1.1.1. Verginin Tanımı .....	4
1.1.2. Vergilendirme İlkeleri .....	5
1.1.2.1. Genellik İlkesi.....	6
1.1.2.2. Adalet İlkesi.....	7
1.1.2.3. Eşitlik İlkesi .....	8
1.1.2.4. Kanunilik İlkesi .....	10
1.1.2.5. Belirlilik İlkesi .....	10
1.1.2.6. Uygunluk İlkesi .....	11
1.1.2.7. İktisadilik İlkesi .....	11
1.2. Vergi Yüğü .....	11
1.2.1. Vergi Yüğü Tanımı ve Önemi.....	11
1.2.2. Vergi Yüğü'nün Çeşitleri .....	13
1.2.2.1. Bireysel Vergi Yüğü .....	13
1.2.2.2. Toplam Vergi Yüğü.....	14
1.2.2.3. Net Vergi Yüğü .....	15
1.2.2.4. Gerçek Vergi Yüğü.....	16
1.2.2.5. Bölgesel Vergi Yüğü .....	16
1.2.2.6. Sektörel Vergi Yüğü.....	16
1.2.2.7. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Yüğü .....	16
1.2.2.8 Demografik Gruplar İtibariyle Vergi Yüğü.....	17
1.2.3. Vergi Yüğü'nü Etkileyen Faktörler .....	17
1.2.3.1. Vergi Rekabeti .....	17
1.2.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi .....	18
1.2.3.3. Vergi Oranı .....	19
1.2.3.4. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma .....	20
1.3. Vergi Adaleti .....	21
1.3.1. Tanımı .....	21
1.3.1.1. Adalet Kavramı.....	21
1.3.1.2. Vergi Adalet Kavramı ve Farklı Vergi Adalet Kavramları .....	22
1.3.2. Vergilemede Adaletin Sağlanması İleri Sürülen Yaklaşımlar .....	25

1.3.2.1. Vergilemede Fayda İlkesi .....	25
1.3.2.2. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi .....	28
1.4. Vergi Tarifeleri .....	36
1.4.1. Vergi Tarifesi Türleri .....	37
1.4.1.1. Düz Oranlı Vergi Tarifesi .....	37
1.4.1.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi .....	37
1.4.1.3. Azalan Oranlı Vergi Tarifeleri .....	39
<b>BÖLÜM 2: VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR.....</b>	<b>40</b>
2.1. Vergi Yükü ve Vergi Esnekliği Kavramının Değerlendirilmesi .....	40
2.1.1. Vergi Yükü .....	40
2.1.2. Vergi Esnekliği.....	40
2.2. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı ve Vergi Adaleti .....	41
2.3. Vergi Adaleti ve Vergi Tarifesi .....	42
2.3.1. Düz Oranlı Vergiler.....	43
2.3.1.1 Düz Oranlı Vergi Tarifesini Savunan Görüşler .....	44
2.3.1.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesine Yöneltilen Eleştiriler .....	46
2.3.2. Artan Oranlı Vergiler .....	48
2.3.2.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesini Savunan Görüşler .....	49
2.3.2.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesine Yöneltilen Eleştiriler .....	50
2.3.3. Azalan Oranlı Vergiler .....	52
2.4. Vergi Adaleti ve Vergi Matrahını Elde Etme Yöntemleri.....	53
2.4.1. Beyan Yöntemi.....	53
2.4.2. Kaynakta Vergileme Usulü .....	54
2.4.3. Götürü Yöntem.....	54
2.5. Vergi Adaleti ve Yapısal Faktörler.....	55
2.5.1. Siyasi Yapı .....	55
2.5.2. Ekonomik Yapı .....	56
2.5.3. Mali Yapı .....	57
2.5.4. Sosyal Yapı .....	57
2.6. Vergi Adaleti ve Vergi Harcamaları.....	58
2.6.1. Vergi Harcaması Kavramı.....	58
2.6.2. Vergi Harcaması Kavramı ile Vergi Adaleti ilişkisi .....	59
<b>BÖLÜM 3: YÖNTEM.....</b>	<b>62</b>
3.1. Araştırmanın Modeli: .....	62
3.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları .....	62
3.3. Araştırmanın Örneklemi .....	63
3.4. Katılımcı Profili.....	64
3.5. Verilerin Analizi:.....	64
<b>BÖLÜM 4: ANALİZ .....</b>	<b>65</b>
4.1. Vergilendirmede Adalet Kavramının Analizi.....	65
4.1.1. Vergi Adaleti Kavramının Analizi .....	65
4.1.2. Vergilendirmede Amaç Analizi .....	68

4.1.3. Vergilendirmede Genellik İlkesini Analizi .....	72
4.1.4. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Analizi .....	75
4.1.5. Vergilendirmede Pozitif Ayrımcılık Analizi.....	80
4.2. Vergilendirmede Adaleti Etkileyen Unsurların Analizi .....	85
4.2.1. Verginin Konusunun Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisinin Analizi .....	85
4.2.1.1. Ödeme Gücü Göstergelerinin Vergi Adaletine Etkisine İlişkin Görüşlerin Analizi.....	85
4.2.1.2. Vergi Sistemi ve Vergi Konusuna ilişkin görüşlerin analizi .....	88
4.2.1.3. Mevzuata ilişkin eksiklikler ve uygulamada tahsilatın çeşitlendirilmesine yönelik görüşlerin analizi.....	91
4.2.1.4. Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Görüşlerin Analizi .....	97
4.2.2. Vergi Tarife Politikasının Vergi Adaleti Üzerine Etkisi.....	98
4.2.2.1. Vergi Tarife Uygulamalarına İlişkin Görüşlerin Analizi .....	98
4.2.2.2. Türkiye’de uygulanan vergi tarife politikasına ilişkin görüşlerin analizi .....	101
4.2.3. Vergi Matrahı Elde Etme Yöntemleri ve Vergi Adaleti .....	114
4.2.3.1. Beyan usulü, kaynaktan kesme ve götürü yöntemlerinin uygulama verimi ve adalet açısından analizi .....	114
4.3. Vergilendirmede Adaletin Sağlanmasında Uygulanacak Yöntemlerin Analizi ....	118
4.3.1. Asgari Geçim İndiriminin Uygulaması Hakkında Görüşlerin Analizi.....	118
4.3.2. Ayırma kuramının Uygulaması Hakkında Görüşlerin Analizi .....	122
4.4. Türkiye’de Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüne Etki Eden Faktörlerin Analizi .....	127
4.4.1. Türkiye’de Vergi Yüğü Dağılımı Analizi .....	127
4.4.2. Türkiye’deki Vergi Yüğü Dağılımındaki Aksaklıkların Analizi .....	130
4.4.3. Vergilendirme Sisteminde Etkinlik ve Eşitlik Çelişkinin Analizi.....	135
4.4.4. Katılımcıların Vergi Sistemine Yönelik Düşünce ve Önerilerinin Analizi	137
<b>SONUÇ .....</b>	<b>143</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>148</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>154</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>156</b>

## KISALTMALAR

<b>BSMV</b>	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>GSYH</b>	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir



**Sakarya Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti**

<b>Yüksek Lisans</b>	X	<b>Doktora</b>	
<b>Tezin Başlığı:</b> Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Bir Analiz			
<b>Tezin Yazarı:</b> Abdurrahman ÇAT <b>Danışman:</b> Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU			
<b>Kabul Tarihi:</b> 23.07.2020 <b>Sayfa Sayısı:</b> vi (ön kısım) + 156 (tez)			
<b>Anabilim Dalı:</b> Maliye			
<p>Türkiye’de vergi yükü, gündemi sürekli olarak meşgul eden bir kavram halini almıştır. Bu durumun temel sebebi vergi tanımının devlet açısından bakıldığında toplumsal ihtiyaçların karşılanması, bireysel açıdan bakıldığında ise gelirlerin bir kısmının zorunlu olarak kamuya aktarılması olarak tanımlanmasıdır. Bu noktada insanların vergi kavramını külfet olarak veya devlet harcamalarının karşılığı olarak görmesini sağlayan temel kavram ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımıdır.</p> <p>Bu çalışmanın amacı vergi yükü ve adaletinin gerçekte birçok değişkenden etkilenen bir kavram olduğunu ortaya koymak ve vergi adaletine etki eden unsurların vergi uygulayıcısı konumunda olan katılımcılar üzerinden değerlendirmesinin yapılmasıdır. Çalışma kapsamında öncelikle vergi adaleti kavramının ortaya koyulması hedeflenmiş vergi yüküne etki eden faktörlerin uygulamada nasıl olduğu, nelerin eksik yapıldığı ve nelerin yapılması gerektiği konularının ortaya koyulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda vergi adaletini etkileyen unsurlar üzerinden alanda uzman 18 kişi ile yarı yapılandırılmış mülakat görüşmeleri gerçekleştirilmiştir ve elde edilen sonuçlar nitel veri analizi yöntemi ile analiz edilmiştir.</p> <p>Vergi adaletini etkileyen unsurların Türkiye’de uygulanmakta olan vergi sistemindeki karşılıklarını, artılarını ve eksilerini ortaya koyabilmek amacı ile nitel veri analiz yöntemi kullanılarak sorunlar tespit edilmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur. Sonuç olarak çalışma kapsamında, Türkiye’de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için mevzuat açısından kapsamlı bir literatüre sahip olduğu ancak uygulamada istenilen sonuçların elde edilemediği ve uygulama noktasında ciddi sorunların var olduğu sonucu elde edilmiştir.</p>			
<b>Anahtar Kelimeler:</b> Vergi adaleti, vergi yükü, vergi oranı, vergi tarifesi,			

**Sakarya University**  
**Institute of Social Sciences Abstract of Thesis**

<b>Master Degree</b>	<input checked="" type="checkbox"/>	<b>Ph.D.</b>	<input type="checkbox"/>
<b>Title of Thesis:</b> An Analysis Of The Fair And Balanced Distribution Oof Tax Burden			
<b>Author of Thesis:</b> Abdurrahman ÇAT		<b>Supervisor:</b> Professor Fatih YARDIMCIOĞLU	
<b>Accepted Date:</b> 23.07.2020		<b>Number of Pages:</b> vi (pre text) + 156 (main body)	
<b>Department:</b> Public Finance			
<p>Tax incidence is a term which comes to fore on Turkey's agenda. Main cause of it, concept of tax from aspect of state is defined as fulfilling public needs, from aspect of individual is defined as transfer of incomes to the public mandatorily. At this juncture distribution of the tax incidence fairly and equally is the basic concept which provides people to see the tax as a burden or as an exchange of government expenditures.</p> <p>Aim of this study is to demonstrate that the tax justice and tax incidence are the terms which are affected by many factors and to evaluate the factors which affect tax justice with the participants who are situated as tax practitioners. Within the scope of study, firstly the concept of tax justice is focused and the factors which affect tax incidence in practice, what is not done and what can be done are the issues which are aimed to explain. In that vein a semi-structured interview is done upon the factors which affect tax justice with 18 experts and the conclusiones are analyzed by the qualitative data analysis method.</p> <p>Factors affecting the provision of tax fairness in the tax system applied in Turkey, the pros and cons with the aim to reveal the problems have been identified using qualitative data analysis methods and solutions are presented. Consequently, the scope of work, fair tax burden in Turkey and in the legislation for a balanced distribution while possessing a comprehensive literature, but in practice the desired can not be obtained the results and at the applications point is obtained where there are serious problems.</p>			
<b>Keywords:</b> tax fairness, tax burden, tax rates, tax tariff			

# GİRİŞ

## **Çalışmanın Önemi**

Kamu harcamaları için ihtiyaç duyulan kaynakların tamamına yakını vergi ile tahsil edilmektedir. İnsanlardan zora dayalı olarak tahsil edilen vergilerin adaletli ve dengeli bir şekilde toplanması hem tahsilatı kolaylaştıracağı için hem de sosyal huzurun korunması noktasında sağlıklı bir zemin oluşturacağı için önem arz etmektedir.

Etkin bir vergi sisteminde hedeflenen en büyük amaç kamu harcamalarını karşılayabilecek kaynağın toplanmasıdır. Ancak vergi sisteminin başarısı, yüksek ve adaletsiz bir vergi yükü ile kamu harcamalarının karşılanabilmesi değildir. Vergi sisteminin başarısında kamu harcamalarını karşılayabilme derecesinin yanında; ekonomik kalkınma, yatırım, tasarruflar, kaynak dağılımı ve vergiyi tabana yayabilme derecesi gibi faktörler üzerinde oluşturduğu etkilerin de önemi bulunmaktadır.

Kamu harcamalarının en büyük finansal kaynağı vergidir. Devlet açısından bakıldığında verginin tanımı toplumsal ihtiyaçların karşılanması için tahsil edilen gelirlerdir. Bireyler açısından ise, kazançlarının bir kısmının zorunlu olarak kamuya aktarılması veya kamunun sunduğu hizmetlerin karşılığı olarak katlandıkları ekonomik ödemeler olmak üzere iki farklı tanım oluşabilmektedir. Ancak insanlar bu tanımlardan hangisini hisseder? Vergi insanlardan zorunlu olarak alınmaktadır. İnsanların vergiyi külfet olarak veya devlet harcamalarının karşılığı olarak görmesinin temel etkeni vergi adaletidir. Yani vergi adaleti kavramı devletin en büyük gelir kaynağının toplum üzerindeki tanımı noktasında büyük önem arz etmektedir. Bu önemin bireylerin vergi bilinci ve vergi gayretine olan etkisinin yanında toplumsal huzura olan etkisi ise mutlaktır.

## **Çalışman Konusu**

Vergi yükünün adaletsiz olduğu yönündeki inanç insanların vergiye karşı tepki oluşturmasına neden olmaktadır. Bu nedenin sonucu ise tarihsel süreç içerisinde birçok toplumsal ayaklanmaya kadar varmaktadır. Günümüz çerçevesinde değerlendirildiğinde ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma sorunlarının temelini oluşturmaktadır. Vergi adaletinin sağlanmasındaki amaç devletin vergilendirme yetkisini belli bir hukuksal forma sokmak ve keyfilikten uzaklaştırmaktır. Bu noktadaki sorun ise hukuksal formun genel geçer sabit doğrular ile belirlenememesidir. Adalet olması gereken bir kavramdır

ancak bu olması gereken kavramın ne olduğu, nasıl belirlendiği noktasında kesinlik yoktur. Çünkü vergi adaleti açısından doğrunun tanımı zamana, yere, kültüre ve koşullara göre değişmektedir. Bu değişkenlik ise teorik olarak birçok çalışmaya konu olan vergi adaletinin Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal koşullar açısından ele alınması ihtiyacını doğurmaktadır.

### **Çalışman Amacı**

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi adaletine etki eden unsurların analizidir. Bu amaçla alanında uzman akademisyen, bürokrat ve uygulayıcılar ile mülakatlar yapılarak Türkiye'de vergi adaletine etki eden unsurların neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak yarı yapılandırılmış mülakat tekniği kullanılmıştır. Geleneksel kuramlar gerçekleri hep aynı gözle görmekte ve sürekli bir değişim içinde olan sosyal olguları açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Sosyal olgular durağan olmamakla birlikte zamana ve yere göre değişkendir. Sosyal bilimlerin zamana ve yere göre değişen bu özellikleri nitel araştırmada kullanılan yöntemlerde dikkate alınmaktadır. Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemi sosyal olguların bu göreliliğini ve hareketliliğini yakalamaya ve anlamaya fırsat oluşturmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, 135). Görüşme tekniği diğer yöntemlere göre farklı nitelikte ve derinlikte veri sağlayacak bir araştırma tekniği olarak öngörüldüğünden çalışmamızda görüşme yöntemi tercih edilmiştir.

### **Çalışmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları**

Bu araştırmada örneklem seçiminde “amaçlı örnekleme” yöntemlerinden “kolay ulaşılabilir durum örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini vergi uygulayıcıları durumunda olan; vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, konunun uzmanı akademisyenler ve bürokratlar oluşturmuşlardır.

Çalışma kapsamında İstanbul, Ankara, Eskişehir, Kocaeli, Sakarya ve Bolu olmak üzere 6 farklı ilden 18 katılımcı ile yarı yapılandırılmış mülakat görüşmeleri yapılmıştır. 18 katılımcınının 1'i vergi müfettişi, 5'i vergi müfettiş yardımcısı, 1'i serbest muhasebeci

mali müşavir, 3'ü Yeminli Mali Müşavir, 5'i akademisyen ve 3'ü Gelir İdaresi Başkanlığında yönetici pozisyonundadır.

Dört bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde kavramsal çerçeve ele alınmıştır. İkinci bölümde vergi adaletini etkileyen unsurlar açıklanmıştır. Üçüncü bölümde araştırmanın modeli, örnekleme ve katılımcı profili açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise çalışma kapsamında katılımcılar ile gerçekleştirilen mülakat görüşmeleri vergi adaleti kavramı, vergi adaletini etkileyen unsurlar, vergi adaletini sağlayacak yöntemler ve Türkiye'de vergi yükünün dağılımına etki eden faktörler başlıkları üzerinden nitel veri araştırma yöntemi ile analiz edilmiştir.

# **BÖLÜM 1: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: VERGİ, VERGİ YÜKÜ, VERGİ ADALETİ, VERGİ TARİFELERİ**

## **1.1. Vergi Tanımı ve İlkeleri**

### **1.1.1. Verginin Tanımı**

Vergi devletin toplumsal ihtiyaçları finanse etmek üzere karşılıksız ve zora dayalı olarak topladığı bedeldir. Tarihsel sürece baktığımızda vergi kavramı kamu gelirine duyulan ihtiyaç ile ortaya çıkmıştır. Kamu geliri ise devlet kavramının oluşması ile gün yüzüne gelmiş bir olgudur (Noyan ve Avşarlıgil, 2007: 51). Devlet kavramının ortaya çıkması ile güvenlik, adalet vb. hizmetlere ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyaçlar finansman sorununu ortaya çıkarmıştır. Sanayi devrimi öncesinde servetin kaynağı toprak olarak görülmüştür ve mülk vergileri uygulanmıştır. Toplumsal gelişmeler ile birlikte 18 ve 19. yüzyıllarda vergi tanımı vatani görev, vatandaşlık borcu niteliğine dönüşmüştür. 19. yüzyıl sonlarında ise sanayi devrimi ile birlikte devletlerin gelir ihtiyacının artması sonucu vergi olağanüstü bir gelir olmaktan çıkmış kamu gelirlerinin temel dayanağı haline gelmiştir. Günümüzde ise toplumsal yapının değişmesi ve sosyal devlet anlayışının güç kazanması ile birlikte vergiler klasik işlevinin yanında, ekonomik ve sosyal yaşama müdahale için de kullanılabilir bir araç haline gelmiştir (Çiçek, 2006: 21).

Vergi teriminin Türkçe karşılığı hediye edilen, karşılıksız verilen bir değer olarak belirtilmektedir. Ancak vergi tanımı kişiye, topluma ve zamana göre değişen bir anlam taşımaktadır. Tanımda yaşanan karmaşaya rağmen adil bir uygulama vergi açısından son derece önemlidir. Kural olarak sağlıklı bir vergi sistemi için uygulamanın tüm toplumu kapsamaması, ödeme gücüne göre alınması, kullanılan kaynağı kurutmaması, anlaşılabilir olması ve maliyet yarar ilişkisini sağlaması gibi birçok etkeni sağlaması gerekmektedir (Akdoğan:116-117). Görüldüğü üzere vergi, ekonomik ve sosyal yaşam üzerinde ciddi bir öneme sahiptir. Toplumun vergiye bakışı ve vergiyi tanımlaması noktasında vergi politikalarının adil ve kabul edilebilir olması büyük önem taşımaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002: 60).

Vergi sistemlerinin temel kaynağı anayasadır. 1982 Anayasası 73.maddesinin ‘Vergi Ödevi’ başlıklı kısmında; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne

göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadeleri ile vergi tanımlanmıştır. Anayasa’nın bu maddesi incelendiğinde; verginin amacının kamu giderlerini karşılamak olduğu, verginin ödeyenin mali gücü ile orantılı olarak belirleneceği ve verginin ancak kanun ile alınacağı anlaşılmaktadır.

Verginin tanımını günümüz anlayışına yakın olarak Nadaroğlu (1998:216), devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerini getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir ile bir karşılık vaadi olmaksızın ve geri vermemek üzere aldıkları para tutarı olarak tanımlamıştır.

### **1.1.2. Vergilendirme İlkeleri**

Vergi teorisinin en önemli noktalarından birisi vergi yükünün toplum nezdinde hangi esaslara göre dağıtılması gerektiği sorunudur. Vergi yükünün dağılımındaki temel amaç bireylerin vergi ödemekle katlanacağı fedakârlığın minimum düzeyde tutulması olmalıdır. Adaletli ve verimli bir vergi sistemi için uyulması gereken kurallar toplumların değer yargılarına, zamana ve yere göre değişmektedir. Ancak yükümlülere güvence ve kolaylık sağlanabilmesi için vergilendirme işlemlerinde asgari ölçüde uyulması gereken kuralların olması gerektiği mutlak bir gerçektir (Erdem vd. , 2015:137). Bu kurallar vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için uygulamada göz önünde tutulması gereken hususları oluşturmaktadır.

İyi bir vergi sisteminin oluşturulması ve vergilerin amaçları aşılmadan alınması için uygulanan kurallar bütününe vergileme ilkeleri denilmektedir. Vergileme ilkeleri vergi mevzuatının oluşturulması, uygulaması ve yürütülmesi sürecindeki kurallar bütünüdür. Bir diğer açıdan vergilendirme ilkeleri egemen gücün vergilendirme esnasında uyması gereken kuralların sınırlarını çizmektedir (Erdem vd. , 2015:137).

Günümüzde vergilemeden beklenen amaçlar artmış bulunmaktadır. Bu amaçların layıkıyla yerine getirilmesi ülkenin ekonomik, mali ve sosyal şartları doğrultusunda optimal vergileme ilkelerinin belirlenebilmesine bağlıdır. Güçlü bir vergi sisteminin

oluşturulabilmesi “vergileme ilkeleri” olarak nitelendirdiğimiz yerleşik bir takım kuralların varlığına ve uygulanabilirliğine bağlıdır.

Dünyada son yıllarda yaşanan gelişmeler, her alanda olduğu gibi vergileme alanında da çok önemli değişimlere neden olmaktadır. Toplumsal değerlerin değişmesi ile birlikte etkin ve adil bir vergi yapısının gerekliliği her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Bu tür gelişmeler geçmişi Adam Smith’e kadar giden ve iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken özellikleri içeren vergileme ilkelerini, vergi idareleri ve ülkelerin ekonomileri açısından hayati hale getirmektedir (Güran, 2004: 244). Bu bölümde önemine değinmeye çalıştığımız vergilendirme ilkelerine aşağıda yer verilmiştir.

#### **1.1.2.1. Genellik İlkesi**

Bu ilkeye göre bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayırımı gözetilmeksizin “vergi konusu” kavramı ile ilişki içerisinde olan herkes vergisini ödemelidir. Diğer bir açıdan genellik ilkesi vergi sisteminde, hiçbir kişi ya da zümreye imtiyaz tanınmamasıdır (Aktan:2002, 4).

Genellik ilkesi, herkesten vergi alınmasını, vergi alırken, bireyler arasında ayırma gidilmemesini ifade eder. Vergide muafiyet ve istisnalara yer verilmesi bu ilkenin aksamasına sebep olmaktadır. Ancak, iktisadi ve sosyal sebepler ile bu ilkeden tavizler verilmesi gerekebilmektedir. Vergide genellik ilkesi anayasamızın 73. Maddesinde herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür, ifadesi yer almaktadır (Pehlivan, 2013: 153). Söz konusu maddenin başlangıç kelimesi olan “herkes” kavramı, “genellik” ilkesine vurgu yapmaktadır.

Bu ilke ülke sınırları içerisinde herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını öngörmektedir. Bunun nedeni devlet tarafından topluma sunulan hizmetlerin; sınırlama olmaksızın toplumun tamamına yönelik olmasıdır. Bireysel anlamda bakıldığında verginin herhangi bir karşılığı yoktur ve vergi devletin egemenlik gücü ile açıklanmaktadır. Devlet, topladığı vergiler ile tüm topluma ayırım yapmaksızın fayda sağlamaktadır. Bu toplumsal fayda ile ilgili harcamaların finansmanına herkesin vergi ödeme gücüne göre katılması gereklidir. Bu zorunluluk, o ülke vatandaşı olsun, yabancı olsun herkes açısından geçerlidir (Akdoğan, 2006: 194).



Devletin sağlamış olduğu toplumsal fayda bölünemez olmasına karşın vergi sistemi içerisindeki istisna ve muafiyetler vergilemede genellik ilkesine ters düşen uygulamalardır. Vergi istisna ve muafiyetleri ile bazı mükelleflere ve vergi konularına ayrıcalık sağlanmakta ve bu tür vergi ayrıcalıklar genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır (Aktan:2002, 4). Ancak ekonomik, sosyal, politik hatta vergi adaleti ile ilgili nedenlerle mükelleflere indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar tanınabilmektedir. Böylece bazı mükellefler ve vergi konuları vergi dışında tutulmuş olmaktadır. Koyuldukları amaçlara göre yararlı sonuçlar yaratabilen söz konusu uygulamalar, zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilmektedirler. Bu uygulamalar sırasında sosyal ve ekonomik olarak faydası olmayan bütün vergi istisna ve muafiyetlerine son verilip, genellik ilkesine mümkün olduğunca uygun bir vergileme sistemi oluşturulmalıdır (Mercan, 2006: 8).

### **1.1.2.2. Adalet İlkesi**

Vergilerin kimlerden ve ne kadar alınması gerektiği, verginin kişisel ve mali durumlara göre ölçüsünün ne olması gerektiği soruları vergileme ilkeleri üzerindeki araştırmaların vergide adalet ilkesi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Vergilemede adalet, farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Bu bağlamda vergi adaleti, bir yönüyle kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabileceği gibi, başka bir yönüyle kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını dikkate alabilen düzenlemelere olanak sağlayacak uygulamaların oluşturulup hayata geçirilmesi şeklinde de ele alınabilmektedir (Edizdoğan vd. , 2013: 241). Vergi politikasının, hedeflenen amaçlara göre “tarafsız olması” ve “ekonomik ve sosyal yönden düzenleyici olması” biçiminde iki görünümü bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi adaletine tarafsız bir vergi politikası izlenmesi biçiminde dar bir bakış açısından mı, yoksa sosyal adaleti de içeren geniş bir açıdan mı bakılması gerektiği önem arz etmektedir. Tarihsel süreç içerisinde adalet kavramının değişik biçimlerde değerlendirilmesi toplumlara, fertlere, yere ve zamana göre farklılık göstermesine bağlı olarak “vergi adaleti” ilkesi de aynı belirsizliği içermektedir (Mercan, 2006: 3).

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73’üncü maddesinin 2’nci fıkrası “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiştir. Bu hükümden dolayı, Türkiye’nin ekonomik sisteminde vergi

adaletini sağlamaya yönelik düzenlemelerin yapılması refah ve gelir eşitsizliğinin önlenmesi açısından olduğu kadar bireysel özgürlüklerin sağlanması açısından da önem arz etmektedir. Bir ülkenin sosyal adaleti ahlaki bir zorunluluk olarak kabul etmesinde, iktisadi kalkınmayı amaçlamasında ve hatta siyasi bir mesele olarak demokrasinin tesisinde yeniden dağılımın önemli bir yeri vardır (Peran ve Gümüş, 2017: 185). Amacın vergi yükünün adaletli dağıtılması olan bir vergi sisteminde; genellik ilkesinin oturtulması, kayıt dışılığın önlenmesi, vergilerin kişisel ve mali durumlara göre ölçüsünün ne olacağına belirlenmesi önem taşımaktadır. Bununla birlikte, adalet kavramında olduğu gibi, vergide adaletin de kişiye, topluma ve zamana göre değişmesi, herkes için geçerli olan değişmez ölçülerin bulunmasını olanaksız kılmaktadır ve bu durum, bazı teknik esaslardan yararlanılarak vergi adaleti düşüncesinin ilke olarak kabulüne yol açmıştır. Vergi kaçakçılığına son verilmesi, verginin dengeli dağılımı, aynı durumda olanlardan farklı düzeyde vergi alınmaması, temel geçim düzeyinin vergilendirilmemesi vb. uygulamalar bu anlamda yararlanılan ve dikkate alınan uygulamalardır (Akdoğan, 2006: 196).

### **1.1.2.3. Eşitlik İlkesi**

Vergi adaletini sağlayan unsurlardan biriside vergilemede eşitlik ilkesidir. Vergilemede eşitlik ilkesi, bireylerin vergi borçlarının tespit edilirken ödeme güçlerinin dikkate alınmasını ifade eder. Vergilemede genellik ilkesi ile eşitlik ilkesi arasında yakın bir ilişki vardır. Herkesin, ayırım gözetilmeksizin vergiye tabi tutulması genellik ilkesinin bir gereğidir. Ancak, herkesten alınacak olan verginin miktarının hangi ölçülere göre tespit edileceği, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağı, herkesten ne şekilde vergi alındığında adaletin tesis edileceği ve daha eklenebilecek birçok önerme eşitlik ilkesi ile doğrudan ilgilidir. Bahsettiğimiz bu önermelerin en yalın hali ise ödeme gücü aynı olanların aynı vergilendirme statüsüne tabi tutulması, buna karşılık ödeme gücü farklı olanların ise farklı vergilendirme statüsüne tabi tutulması şeklinde de tanımlanabilir (Pehlivan, 2013: 151). Yani vergide eşitlik; yatay eşitlik ve dikey eşitlik açısından ele alınabilir.

Vergilemede yatay eşitlik, benzer özelliklere sahip olan bireylerin benzer muameleye tabi olması durumudur. Yatay eşitlik, hukuk devleti açısından vatandaşların kanun önünde eşit muameleye tabii olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla vergilemede

yatay eşitliğin sağlanması ile vergi öncesinde benzer konumda olan bireylerin vergi sonrasında da aynı konumda olması amaçlanmaktadır (Güran, 2004: 246).

Dikey eşitlik ise, nitelikleri itibariyle farklı konumda olan bireylerin farklı vergi vermeleri anlamına gelmektedir. Örneğin tüketim vergileri açısından bakarsak, daha çok mal tüketenin daha fazla vergi vermesi ya da aynı tür ürün olmakla birlikte, daha lüks olan ürünü tüketen bireyin daha fazla vergi vermesi gibi. Gelir vergisi açısından baktığımızda ise dikey eşitlik, daha yüksek gelir düzeyine sahip olanların daha fazla vergi vermesi olarak ifade edilebilir (Güran, 2004: 247).

Bu tanımlamalar oldukça basit ve kolay uygulanabilir görünse de uygulama açısından çok büyük zorlukları vardır. Yatay eşitlik açısından bireylerin hasta, sakat, bakıma muhtaç olması veya çalışma koşulları, cinsiyeti vb. bir çok argüman içerisinden hangi parametreye göre hareket edileceğinin belirlenmesi, dikey adalet açısından ise daha çok kazanın hangi gelir konusu üzerinden belirleneceği, kimin hangi mal varlığına göre daha zengin olduğunun belirlenmesi gibi bir çok sorun karşımıza çıkmaktadır.

Vergilemede eşitlik ile adaletin daha uyumlu hale gelmesini sağlayan başka bir görüş ise fedakârlıkta eşitliği dikkate alan anlayıştır. Fedakârlıkta eşitlik üç farklı şekilde açıklanmaktadır. Bunlar eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık görüşleridir. Eşit fedakârlık görüşü, vergi ödendikten sonra mükelleflerin toplam faydalarındaki azalışın aynı düzeyde olmasını amaçlar. Bu şekilde, vergi nedeniyle katlanılan fedakârlığın her gelir düzeyinde eşit olması amaçlanmaktadır. Ancak bu tür bir vergileme adil bir vergilemeden ziyade eşit bir vergileme yolunu tercih etmiş olacağı için geliri düşük bireylere daha fazla yük getirecektir. Eşit oranlı fedakârlık görüşü ise, gelir düzeyine bakılmaksızın herkesten aynı oranda vergi alınmasını belirtmektedir diğer bir ifade ile düz oranlı vergi tarifeleri uygulanmalıdır. Böyle bir yaklaşım, marjinal fayda ilkesini göz ardı ettiğinden, tamamen adil olduğunu iddia etmek pek mümkün değildir. En az toplam fedakârlık (minimum fedakârlık) görüşü ise vergilendirme sonucu elde edilen hasılatın toplumun tüm kesimleri üzerinde yarattığı toplam fedakârlığın en az düzeyde olmasını amaçlamaktadır. Böylece, vergi yükü mükellefler üzerinde imkanlar dahilinde daha az hissedilecek şekilde dağıtılmış olacaktır (Gülten ve Demir, 2013: 273).

Teorik anlamda temel amaç, mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesidir. İnsanların yaşamlarını sürdürmeye yetecek gelir seviyesinin fazlasını adil bir şekilde vergilendirmek, maddi olanaklarının dikkate alındığı temel vergi ilkelerine uygun bir vergileme yapmak, gerek teori gerekse uygulama açısından çok önemli bir amaçtır. Ancak bütün bunların yanı sıra vergi ile gerçekleştirilmeye çalışılan, ekonomik amaçların çok daha önemli olduğu ileri sürülebilir. Bu bakımdan, yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına öncelik verilmesi gerektiği ileri sürülebileceği gibi, vergi ile gerçekleştirilmeye çalışılan ekonomik etkinliğin de çok daha önemli olduğu ileri sürülebilir (Akdoğan, 2006:197).

#### **1.1.2.4. Kanunilik İlkesi**

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasama organı tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilmesini belirtmektedir. Bu anlamda kanun dışındaki hukuki düzenlemeler ile olağanüstü hal ve durumlar dışında vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirilemeyecektir ve bunlar üzerinde düzenleme yapılamayacaktır. Kanunilik ilkesinin amacı, keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerin önlenmesidir (Edizdoğan vd. , 2013: 263).

Uygulamada kolaylık sağlamak, yasal güncelliğin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi, amaçlanan hedeflerin kısa sürede uygulamaya konulması gibi düşüncelerle “kanunilik” ilkesinin kapsamının daraltılması ya da bu ilkedeki fedakârlık edilmesi kısa vadede çözümcü gözükse dahi verginin tarafları ve amaçları açısından büyük maliyetlere sebep olabilmektedir (Akdoğan, 2006: 201).

#### **1.1.2.5. Belirlilik İlkesi**

Belirlilik ilkesi, yükümlülerin ödeyecekleri vergilerin tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli vb. bakımlardan önceden belli olması demektir. Başka bir deyişle, bireyler hangi ölçüye göre, ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmelidirler (Pehlivan, 2013: 146). Bu ilke gereğince mükellefler hangi işlemin vergi konusu oluşturacağını, verginin ne zaman, ne şekilde ödeneceğini ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağını açıkça bilecektir.

### **1.1.2.6. Uygunluk İlkesi**

Uygunluk ilkesine göre vergi, mükelleflerden en uygun zamanda ve şekilde alınmalıdır. Mükelleflerin vergiyi öderken en uygun zamanda ve en iyi olanaklara sahipken ödenmesini sağlayan bu ilkenin uygulamasındaki amaç vergi yükünün azaltılması değil, vergi ödeme koşulları bakımından kolaylık sağlanmasıdır (Akdoğan, 2006: 206). Özellikle bizim gibi vergi ahlakı zayıf olan ülkelerde mükelleflerin ödeme eğilimlerinin pozitif anlamda etkilenmesi açısından önemli bir ilkedir.

### **1.1.2.7. İktisadilik İlkesi**

Belirli bir miktar verginin en az maliyetle tahsil edilmesini amaçlamaktadır. Vergi tarh ve tahsilatı aşamasında yapılan giderler en aza indirilmelidir ki, halkın cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para arasındaki fark minimum düzeyde tutulabilsin (Erdem vd,2015:141). Bu nedenle, vergi toplamak için yapılan masrafların olabildiğince düşük tutulması ve hızlı sonuçlandırılması gerekir.

## **1.2. Vergi Yüğü**

### **1.2.1. Vergi Yüğü Tanımı ve Önemi**

Tarihsel süreç içerisinde şeklen ve maddeten bir tür gönüllü hediye niteliğinde olan vergi, geçen süre ile şeklen gönüllü olma niteliğini korumakla beraber giderek geleneksel bir yükümlülük karakterini taşıyan yardım şeklini almış ve nihayet gerçek ve zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür (Turhan, 1993: 1). Devletler vergiyi kamu harcamalarını finanse etmek ve üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmek için talep etmektedir. Bu amaçla hükümetler daha fazla harcama yapmak isterler ancak vatandaşlar daha fazla vergi vermek istemezler, vatandaşlar az vergi vermenin yanında, daha fazla hizmet talep ederler. Bu şekilde halk ile yöneticiler arasında politik bir mübadele gerçekleşmektedir. Bu mübadelenin dengesi sağlanmaya çalışılırken belli bir dönemde elde edilen gelirin ne kadarlık kısmının devlete aktarıldığı önem arz etmektedir. Genel olarak ifade edecek olursak vergi yüğü kavramı, mükellefin ödediği vergi nedeniyle gelirinde meydana gelen net azalma olup, ödenen vergi ile gelir arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir (Şahin, 2009: 73).

Vergi yüğü kavramı bir ülkenin kamu maliyesinin değerlendirilmesindeki en önemli göstergelerden birisidir. Bu gösterge ile ülke ekonomisindeki kaynakların ne kadarlık

kısımının, devlet veya diğerk kamu kuruluşları tarafından vergi vb. isimler altında tahsil edilebildiğı ortaya koyulmaktadır (Erdoğan, 2013: 3).

Vergi yükü kavramı ülkelerin vergi politikalarının tayin ve tespitinde en önemli temel belirleyenlerden birisidir. Gelişmişlik, kalkınma gibi kavramların en önemli göstergesi olan vergi yükü kavramı genellikle ülkeler arası karşılaştırmalarda kullanılmaktadır. Vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payının yüksek olması ülkeler arasında gelişmişlik göstergesi olarak kabul edilmektedir (Haydanlı,2015: 9).

Verginin ödenmesi, kişinin gelirinde bir azalma meydana getirmektedir ve bir yük olarak görülmektedir. Vergi ödeyenlerin yaşadığı refah kaybı, devletin sunduğı kamu hizmetlerinin sağladığı refah artışının gerisinde kalıyorsa vergi yükü artışının yararlı olduğu söylenebilecektir. Vergi devlet harcamalarının finansmanını sağladığı, enflasyonun önlenmesi, gelir ve servet farklılıklarının azaltılması vb. mali politikalar ile ülke kalkınmasında önemli rol oynamaktadır (Erdoğan, 2013: 5).

Bir ülkede ödenen toplam vergi miktarının GSYH 'ye oranı olan vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümüdür. Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre herkes ödeme gücüne göre vergi ödemelidir. Bu ilke vergilemede adaletin sağlanması için gereklidir. Mükellefin geliri ile ödediğı vergi arasındaki ilişkiyi ifade eden vergi yükünün hesaplanmasında "vergi" kavramının içinde hangi unsurların yer alacağı noktasında net bir ifade bulunmamaktadır. Vergi yükü hesaplamalarında vergilere; harç, resim, sosyal güvenlik primleri, fonlar, döner sermaye payları ve KİT kârları, aynı mükellefiyetler, bütçe açıkları gibi parametrelerden hangilerinin dâhil olup olmadığı yapılan tanımlara göre değişmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 197)

Bazı yazarlarca vergi geliri şeklinde toplanan para olarak kabul edilen vergi yükü, ödenen vergi ve vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi yükünün, ödenen vergi ile doğru orantılı, vergi ödeme gücü ile ters orantılı bir bağıntısı bulunmaktadır. Ödenen vergiler arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır (Erdem vd. , 2015: 181).

Vergi yükü borçlanma ile birlikte, kamunun ekonomiden çektiğı payı göstermesinin yanında, bu yükün hangi kesim ve bölgeler üzerinde yoğunlaştığını da ifade etmektedir.

Bu açıdan vergi yükünün hem mikro hem de makro açıdan değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu durum vergi yükü kavramının çeşitlerinin analizini gerektirmektedir. Literatürde çeşitli vergi yükü kavramları yer almaktadır. Hesaplamalarda genellikle toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü, net vergi yükü, gerçek vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü gibi kavramlardan bahsedilmektedir (Erdoğan, 2013: 5).

Son olarak vergi yükü hesaplamasının önemine değinecek olursak, vergi yükü hesapları vergi politikası açısından olduğu kadar vergilerin ekonomik amaçlarına ulaşması bakımından da önem arz etmektedir. Uygulanacak vergi politikaları ülkelerin içinde bulunduğu koşullara göre belirlenmelidir. Bu nedenle vergi sisteminin gerçek yapısını kavrayabilmek için, iyi yapılmış vergi yükü hesaplarına gereksinim vardır. Yeni bir vergi uygulamaya konulacağı zaman bu verginin gerekçesinde teorik olarak iki önemli özellik vardır. Birincisi vergilemede adalet ve eşitlik, ikincisi ise yarar ve ödeme gücü kurallarıdır. Vergilemede adalet çeşitli sektörler ya da sosyal gruplar arasında yapılacak vergi yükü hesaplamaları ile belirlenebilecektir. Eğer bu gruplar arasında adaletsizlik var ise yeni konulacak verginin konusu vergi yükü düşük sektörler ya da sosyal gruplara kaydırılarak daha iyi sonuç alınabilecektir (Edizdoğan vd. , 2013: 178).

## **1.2.2. Vergi Yükünün Çeşitleri**

### **1.2.2.1. Bireysel Vergi Yükü**

Bireysel vergi yükü, birey başına vergi ve benzeri ödemelerin yine birey başına gayri safi milli hasılaya oranlanması yöntemi ile elde edilir. Bireysel vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi ödeme gücü ise önce gelire, dolaylı olarak servete ve mükellefin içinde bulunduğu koşullara bağlıdır. Bireysel vergi yükü, farklı açılardan değerlendirilerek sübjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedir (Edizdoğan vd. , 2013: 181).

Sübjektif vergi yükü, mükellefin psikolojik baskı ve tazyik şeklinde hissettiği ve katlanmak zorunda kaldığı maddi olmayan fedakârlıklardır. Sübjektif vergi yükünde kişilerin vergiye ilişkin düşünceleri ve vergi bilinci işin içine girer. Burada vergi yükü bir duygu biçiminde olduğundan ölçülebilir şekilde tespit edilmesi ve karşılaştırılması olanaksızdır (Erdem vd. ,2015: 182).

Objektif vergi yükü, ödenen verginin mükellefin ekonomik gücünde meydana getirdiği azalmadır. Bireyler tarafından belli bir dönemde ödenen vergilerin yine bireylerin o dönemdeki gelir miktarına oranı şeklinde ifade edilir. Örnek olarak gelir 10.000 TL, bunun üzerinden hesaplanan toplam vergi miktarı da 5.000 TL olduğunda objektif vergi yükü  $5.000/10.000$  oranını ifade eden %50 olur. Burada elde edilen sonuçtan da anlaşılacağı üzere objektif vergi yükü sayısal değer olarak hesaplanabilir ve karşılaştırmalarda kullanılabilir bir niteliktedir. Oysa sübjektif vergi yükünün sayılarla ifadesi mümkün değildir ve kişiden kişiye değişken karakteri nedeniyle ölçülmesi ve karşılaştırmalarda kullanılması olanaksızdır. Nitekim objektif vergi yükü aynı olan iki kişinin sübjektif vergi yükleri farklı olacaktır (Erdem vd. ,2015: 182).

### **1.2.2.2. Toplam Vergi Yükü**

Vergi yükü mikro düzeyde hesaplanırken tek bir kişi, sosyal grup veya sektör ele alınır ve bunların ödedikleri vergi miktarları, vergiye tabi gelirlerine oranlanır. Toplam vergi yükü ise, toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya oranlanması ile hesaplanmaktadır (Kutluca, 2013: 24). Yani toplam vergi yükü hesaplamaları büyük önem arz etmektedir. Toplam vergi yükü, bir ekonomide toplanan bütün vergilerin o ekonomi üzerinde yarattığı yük olarak tanımlanabilmektedir. Toplam vergi yükünde ülke ekonomisinin içinde bulunduğu durum ve vergilenebilir kapasite büyük önem taşımaktadır (Edizdoğan, 2007: 188).

Daha net bir ifade ile makroekonomik bir kavram olan toplam vergi yükü, herhangi bir ülkede belirli bir dönemde toplanan bütün vergilerin, o dönemdeki gayri safi milli hasılaya oranı olarak tanımlanabilir. Toplam vergi yükü, herhangi bir toplumun belirli bir dönemde vergi ödeme kapasitesini gösterdiği için önemli bir kavramdır. “Toplam Vergi Yükü = Vergi Gelirleri Toplamı/GSMH” şeklinde formüle edilmektedir (Aykın, 2018).

Formül olarak yukarıda belirttiğimiz bu değer in büyüklüğünü belirleyen iki faktör bulunmaktadır. Bunlar formülün payında yer alan vergi gelirleri toplamı, paydada yer alan GSMH’dir. Formülü üzerinden değerlendirme yapacak olursak, GSMH sabitken vergi gelirlerinin artması durumunda toplam vergi yükü artacak, vergi gelirlerinin azalması durumunda toplam vergi yükü azalacaktır. Dolayısı ile vergi gelirleri toplamına dâhil edilecek unsurlara bağlı olarak sonuç değişecektir. Toplam vergi yükü



hesaplarında kullanılan vergi gelirleri kavramına dâhil edilebilecek kalemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Genel bütçe vergi gelirleri,
- Katma bütçeli idarelerin vergi gelirleri,
- Yerel yönetimlerin vergi, resim, harç ve benzeri gelirleri,
- Parafiskal gelirler (Sosyal güvenlik kurumları katılım payları),
- Vergiye benzer fon gelirleri. Demir: 10)

Vergi yükünün makro düzeyde karşılığı olan toplam vergi yükü, uluslararası karşılaştırmalarda kullanılabilir. Bir ülkedeki vergi yükünün değerlendirilebilmesi, toplam vergi yükü bakımından uluslararası karşılaştırmaları gerekli kılmaktadır. Toplam vergi yükünün bireysel vergi yükünden ayrılması, ekonominin içinde bulunduğu durum ve vergilenebilir kapasitenin toplam vergi yükü için önem arz etmesine dayanmaktadır. Bireysel vergi yükünde mükellefin ödediği vergi kendisi için bir yük teşkil etmekte ve gelirinde bir azalmaya sebep olmaktadır. Ancak mikro ekonomik planda birey bütçesi üzerinden ele alınan bu görüş, genel vergi gelirleri ile milli gelir arasındaki makro-ekonomik ilişkide düşünüldüğünde gerçekçi olmayacaktır. Çünkü ikinci durumda ödenen vergiler sonucunda milli gelirden azalma gerçekleşmez (Haydanlı, 2015: 12).

Ayrıca toplam vergi yükü karşılaştırması yapılırken ülkelerin GSMH büyüklüklerini marjinal fayda prensibi ile birlikte değerlendirmek daha gerçekçi olacaktır. Çünkü gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azalacağı görüşünü dikkate aldığımızda, vergi yükü birbirine eşit olan iki ülkeden GSMH'si düşük olan ülkenin toplam vergi yükü, GSMH'si fazla olana göre daha yüksek çıkacaktır (Herekman'dan aktaran Demir, 2013: 10).

Diğer taraftan bazı durumlarda toplam vergi yükü hesaplanırken ölçü olarak GSYİH ele alınabilmektedir. Böylece dış kesimin GSMH içindeki payını hesaplama dışında tutmak ve toplumun kendi gelirleri ile vergi yükü arasındaki ilişkinin tespit edilmesi sağlanmaktadır (Batirel ve Uçkun, 1991: 23).

### **1.2.2.3. Net Vergi Yükü**

Net vergi yükü, bir ekonomide toplanan tüm vergilerden, devlet ve devlet benzeri kuruluşların yapmış oldukları transfer harcamaları ve mali yardımların çıkarılması sonucu elde edilen değer GSMH 'ye oranıdır. Burada transfer harcamaları ve mali

yardımlar gibi vergi yükümlülerine geri dönen değerler çıkarılmak suretiyle net değere ulaşılmaktadır (Edizdoğan, 2000: 97).

Vergi yükü bu çerçevede ele alındığında karşımıza kamu hizmetleri sonucunda sağlanan faydanın değerinin belirlenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Devletin ürettiği mal ve hizmetlerin bölünememe ve dışsallık özellikleri nedeniyle kamu harcamalarının faydalarını ölçmek imkânsızdır (Haydanlı, 2015: 11).

#### **1.2.2.4. Gerçek Vergi Yükü**

Gerçek vergi yükü, net vergi yükünün üzerine vergilerin yansımalarının yol açacağı etkileri de dikkate alan bir hesaplama modelidir. Piyasa koşulları içerisinde mükellefler vergileri birbirlerine yansıtabilmektedir. İşte gerçek vergi yükü, net vergi yüküne yansıyan vergilerin eklendiği yansıtılan vergilerin çıkarılmak suretiyle karşılıklı vergi yansımalarının işlenmesi sonucu bulunan bir yüküdür. Ancak söz konusu yükün tespiti çok zordur ve teorik anlam taşımaktan öteye gidememektedir ( Erdem vd. , 2015: 184)

#### **1.2.2.5. Bölgesel Vergi Yükü**

Vergi ile gelir arasındaki ilişkiler; ekonomik, sosyal, coğrafi, vb. açılardan belirlenen bölgeler için de hesaplanabilmektedir. Bir bakıma ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmalarına benzetebileceğimiz bu kıyas çeşidi ile bölgeler arası vergi dengesizlikleri ortaya koyulabilecek ve mali dengesizliklerin düzenlenebilmesi açısından önemli sonuçlar elde edilebilecektir (Edizdoğan vd. , 2013: 181).

#### **1.2.2.6. Sektörel Vergi Yükü**

Vergi yükünün global olarak bilinmesi, yapılabilecek mukayeselere kafi gelmediğinden, bunun milli ekonominin sektörleri ve hatta daha da ileri giderek sektörler içerisindeki değerinin de belirlenmesi ile büyük yarar sağlanmış olacaktır. Ekonomide çeşitli sektörlerin ödedikleri vergilerin GSMH içindeki payları, sektörel vergi yüküdür (Kalender, 2013: 5). Böylece farklı sektörlerin vergi yükü belirlenerek aralarında karşılaştırma yapma imkanı sağlanmış olur.

#### **1.2.2.7. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Yükü**

Vergi türleri itibariyle vergi yükü hesaplamasına, bir vergi türünün vergi gelirleri içindeki payının belirlenmesi amacıyla başvurulmaktadır. Bu tür hesaplamalar ile

vergiler dolaylı-dolaysız, gelir-harcama-servet gibi gruplara ayrılarak incelenmektedir. Vergi yükünün dolaylı veya dolaysız vergilerden hangisi üzerinde daha fazla kaldığı, gelir-harcama-servet gibi vergi türlerinin hangisinden ne kadar vergi alındığı hesaplanabilmektedir. Bu hesaplar ile ülkedeki vergi dağılımı hakkında somut sonuçlara ulaşılabilmekte ve vergi adaleti noktasında doğru adımlar atılabilmektedir. Ayrıca diğer hesaplamalardan farklı olarak vergi türleri itibariyle vergi yükü hesaplarında kesrin paydasında vergi gelirleri toplamı kullanılmaktadır (Demir, 2013: 17).

#### **1.2.2.8 Demografik Gruplar İtibariyle Vergi Yükü**

Vergi yükü kavramını meslek, cinsiyet, yaş, eğitim vb. demografik gruplar itibariyle hesaplamak da mümkündür. Yani her bir demografik grubun vergi yükünü; ilgili grubun ödediği toplam vergi miktarını, grubun gelirine veya GSMH'ya oranlayarak hesaplayabiliriz. Bu tür araştırmalar yöneticilere, vergi yükü düşük olan gruplar üzerine yeni vergiler ilave edilmesi veya vergi yükü yüksek olan grupların vergilerinde düzenlemeye gidilmesi gibi önemli bilgiler sunar (Demir, 2013: 19).

#### **1.2.3. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler**

##### **1.2.3.1. Vergi Rekabeti**

Küreselleşme ile birlikte yaşanan teknolojik gelişmeler serbest ekonominin yayılmasına yol açmış ve ulusal ekonomilerinin birbirleriyle etkileşimini artırmıştır. Bu etkileşim ülke sınırlarının ekonomik faaliyetler bakımından önemini yitirmesine neden olmuş, sermaye ve işgücü kendileri için daha avantajlı ve yüksek getirili ülkelere doğru rahatlıkla yer değiştirebilir hale gelmiştir. Küreselleşme ile sermaye hareketinin sınırlarının kalkması ise ülkelerin maliye politikalarını doğrudan doğruya etkilemeye başlamıştır. Bu nedenle ülkeler sadece kendi ekonomik verileri üzerinden politika uygulayamamakta olup, dış etkenlere karşı duyarsız kalamayacak konuma gelmiştir. Vergiler önceleri ülke içi maliye politikasının aracı olarak kullanılırken, günümüzde uluslararası ekonomi açısından da önem arz etmeye başlamıştır. Üretim faktörleri yüksek vergili ülkeler yerine kendileri için daha avantajlı olan düşük vergili ülkelere kaymaya başlamıştır (Erdoğan, 2013: 55).

Vergi rekabeti kavramı, firma düzeyinde avantaj sağlamak ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin, üretim faktörleri açısından uluslararası arenada

daha cazip koşulların oluşabilmesi için vergi yükünün azaltılması uygulamasıdır (Gedik, 2011: 330).

Vergi rekabetinin pozitif etkileri, vergi indirimleri ve gelir vergisinin daha etkili kullanımı dolayısıyla yabancı sermaye yatırımlarındaki artışlar olarak belirlenebilir. Bu artışlar sayesinde işsizlik azalışı, fiyatlar genel seviyesindeki düşüş vb. birçok ekonomik katkı sağlayacağı belirtilmektedir (Öz ve Yaraşır, 2009: 10)

Vergi rekabetinin etkilerinin olumlu olduğunu savunanlara göre vergi indirimleri ülkede yabancı yatırımların artmasına neden olur. Ülkeye gelen bu ilave sermaye ile işsizlik azaltılabilecektir. Vergi oranlarının düşmesi üretimin maliyetlerini azaltacak fiyatlar genel seviyesini düşürecektir. Sonuçta yurtiçi üretim artacak, ülkenin büyümesi ve kalkınması hız kazanacaktır (Yurdadoğ ve Albayrak, 2017: 128).

Vergi rekabetinin negatif etkileri arasında vergi rekabeti ortamında sermaye kayıplarını önlemek için vergi oranlarında indirime giden ülkeler bu indirime karşılık büyük gelir kayıpları yaşayabilirler. Vergi gelirlerindeki bu azalma finansman noktasında kaynak sıkıntısına yol açar. Bunu telafi etmek isteyen ülkelerde sermaye gelirlerine göre vergiden kaçınma olanakları daha düşük olan emek gelirleri üzerindeki vergi yükünü artırmakta ve vergi yükü sermaye gelirlerinden emek gelirlerine doğru kaymaktadır. Hükümetler genellikle KDV gibi vergileri artırmakta ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde dolaysız vergilerin payı artmaktadır (Öz ve Yaraşır, 2009: 22).

### **1.2.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi**

Kayıt dışı ekonomi; ekonomik büyüme, gelir dağılımı, vergi gelirleri, istihdam vb. konulardaki ciddi etkilerinden dolayı, oldukça önem verilen bir sorundur. Vergi oranlarının yüksekliği, durgunluk, işsizlik, sosyal güvenlik yükü, çalışma saatlerinde kısıtlama, yanlış hükümet politikaları gibi faktörler kayıt dışı ekonomiye neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi oranının yüksek olması adaletsiz vergi oranlarına, haksız rekabete, ahlaksızlığa yol açmaktadır (Erkuş ve Karagöz,2009: 126).

Kayıt dışı ekonomi, katma değere katkıda bulunan ve millî muhasebe ilkelerine göre millî gelire dâhil edilmesi gereken, ancak kaydedilmemiş bulunan tüm ekonomik faaliyetlerdir.

Toplanan vergilerin GSYH'ye oranlanması ile elde edilen vergi yükü, ekonomideki gerçek vergi yükünü yansıtmamaktadır. Çünkü kayıt dışı ekonomi nedeniyle GSYH hesaplamasına dahil edilemeyen kayıp bir kesim bulunmaktadır. Yani vergi yükü hesaplaması kayıtlı ekonomi üzerindeki vergi yükünü göstermektedir. Gerçek vergi yükünün elde edilebilmesi için kayıtlı ve kayıt dışı GSYH toplamının hesaplanabilmesi gerekmektedir. Sadece kayıtlı GSYH ile hesaplanan vergi yükü, hem toplumda hem de uluslararası karşılaştırmalarda vergi yükünün yüksek algılanmasına sebep olmaktadır (Yılmaz, 2011: 26).

Kayıt dışı ekonominin en olumsuz etkilerinden birisi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmasıdır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına çekilmesi, vergi gelirlerini zedelemektedir. Devlet gelirlerinin azalması sonucu oluşan bütçe açıkları ya borçlanma ya da para basma yoluyla karşılanır. Bütçe açığını kapatmak için kullanılan bu iki yöntem de ekonomik düzende ciddi aksaklıklara yol açmaktadır (Sarılı, 2002: 43).

Ayrıca kayıt dışı ekonomi ile vergi kaçırma arasında bir kısır döngü ilişkisi olduğu düşünülmektedir. Yüksek vergi oranları ve etkin olmayan vergi tahsilâtının kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü etkilediği kabul edilmektedir. Yani kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artması durumunda, vergi gelirleri azalacak yönetim eski vergi gelirin'e ulaşabilmek için vergi oranlarını artırmak zorunda kalacaktır. Bunun sonucunda yüksek vergi oranlarının kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü artırması şeklinde bir döngüye girilmiş olacaktır (Erkuş ve Karagöz, 2009: 128).

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin varlığı nedeniyle oluşan vergi kaybı dolaylı vergiler ile telafi edilmeye çalışılmaktadır. Dolaylı vergilerin fazla olması ise aynı şekilde paradoks oluşturarak, üretici ve tüketicilerin kayıt dışı ticari işlemlere yönelmesine ve vergi adaletinin bozulmasına sebep olmaktadır.

### **1.2.3.3. Vergi Oranı**

Vergi yüküne etki eden en büyük faktörlerden birisi de vergi oranlarıdır. Vergi oranlarının artırılması mükelleflerde baskı oluşturmakta ve bireylerin vergiye karşı tepki koymalarına neden olmaktadır. Bu tepki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile sonuçlanmaktadır. Ayrıca vergi yükü artışı nedeniyle girişimcilerin sermaye

yatırımlarını azaltmakta ve bu durum ekonomik büyüme üzerinde olumsuz sonuçlara yol açmaktadır (Demir, 2013: 76)

#### **1.2.3.4. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma**

Mükellefler vergi ödemeleri sonucu gelir durumlarında meydana gelecek azalmanın önüne geçmek için vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna başvurmaktadır. Bu durum devlet için gelir kaybına neden olmaktadır. Hükümetler bu durumun önüne geçebilmek amacıyla vergi incelemeleri, ceza uygulamaları gibi çeşitli araçlara başvurmaktadır. Bunlara rağmen devlet kayıt dışı ekonomi nedeniyle vergi gelirlerinden mahrum kalmakta ve bütçede oluşan açıkları kapatmak amacıyla borçlanma, para basma vb. yöntemlere başvurmak zorunda kalmaktadır. Bu da devlet için faiz yükü oluşturmakta ve bu faiz yükü nedeniyle altyapı, eğitim, sağlık gibi temel hizmetlerde aksaklıklar yaşanmaktadır (Konak, 2009: 84).

Kayıt dışı ekonomi ile vergisiz kazanç elde eden mükelleflerin, vergisini ödeyen bireylerle birlikte devletten aynı hizmetleri talep etmesi kamu için artı bir yük oluşturmaktadır. Kayıtlı ekonomidekilerin vergi yüklerinin arttırılması ile kayıt dışı ekonomide bulunanların devletin vergi-transfer harcamaları mekanizmasının dışında kalmaları gelirin adil dağılımı konusunda problem doğurmaktadır. Bunun yanı sıra harcamalarda tasarruf uygulanmak istense dahi savunma, adalet, eğitim, sağlık vb. pek çok hizmet kamu harcamalarının aşağı çekilmesini zorlaştırmaktadır. Bunun sonucu olarak kamusal hizmetler sağlıklı bir şekilde yerine getirilememektedir. Bu da yaşam kalitesinde ve refah düzeyinde düşme anlamına gelmektedir (Bulut, 2007: 59).

Sonuç olarak kayıt dışı ekonomi vergi sistemini olumsuz etkilemekte ve vergi adaletine olumsuz etkide bulunmaktadır. Bu durum vergisini düzenli ödeyen, vergi kaçırmayan mükellefi olumsuz etkilemekte ve vergi bilincini kırmaktadır.

### **1.3. Vergi Adaleti**

#### **1.3.1. Tanımı**

Bu bölümde öncelikli olarak adalet kavramının izahını yapmaya çalışacağız. Bunun ardından, farklı vergi adaleti kavramları açıklanacaktır.

##### **1.3.1.1. Adalet Kavramı**

Türk Dil Kurumu sözlüğünde hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme olarak açıklanan adalet kavramı tarih boyunca değişik şekillerde tanımlanmıştır.

Dünya üzerindeki düşünürler açısından tanımlara bakarsak eğer; Guriz (2001:317)'in aktardığı şekilde, John Rawls'un adalet görüşü iki temel ilkeye dayanmaktadır. Birinci ilke, her kişinin diğerleri ile eşit hakka sahip olması ikinci ilke ise sosyal ve ekonomik eşitsizliklerin herkesin yararına olacak şekilde bertaraf edilmesidir. Ulpianus de Diegesta adaleti "herkese payına düşeni vermek" olarak, Hollandalı hukukçu Grotius söze bağlılık, İngiliz düşünürü Hobbes sözleşmeye uymak, Marx ve Engels ise kapitalist düzendeki sömürünün bir maskesi olarak tanımlamıştır.

Eski Yunan düşünür Platon'a göre adalet, en yüce erdemlerden biri, insanın ve devletin temel davranış kuralıdır. Aristoteles'in hareket noktası ise eşitlik kavramıdır, yasaları çiğneyen, hak ettiğinden fazlasını alan, eşitliği tanımayan kişiye adaletsiz, buna karşılık yasalara uyan ve eşitliğe saygı gösteren kişiye adaletli denilmektedir. (Işık, 2008: 16-17)

Adalet kavramı öznel bir kavram olup kişiden kişiye, toplumdan topluma değişebilen ve esas alınan değer sistemine göre anlamlandırılabilir olacak oldukça soyut bir kavramdır. Bireylerin değer yargılarının kaynağını oluşturan çok farklı değer sistemleri vardır. Bunlar arasında din, ideoloji, gelenek ve görenekler, ahlaki değerler, yasal ve idari düzenlemeler sayılabilir. Dolayısıyla bireylerin ya da toplumların referans aldıkları değer sistemine bağlı olarak adalet değerlendirmeleri değişecektir (Güran, 2004: 245).

Adalet, insanların toplum halinde yaşamalarını sağlayan en önemli sosyal faktörlerden birisi olarak kabul edilse de, yukarıda yer verildiği üzere adalet kavramını her toplum veya şahıs nezdinde aynı anlamlar ihtiva edecek bir şekilde tanımlayabilmek mümkün değildir. Zira adalet göreceli bir kavramdır, değer yargıları içermektedir ve toplumdan topluma, hatta kişiden kişiye farklı şekillerde değerlendirilmektedir. Adalet kavramı

kişiden kişiye farklı algılanabileceği gibi, toplumlar arasındaki karakteristik, kültürel, ekonomik değerlerdeki farklılıklar nedeniyle de her toplum için geçerli olabilecek bir adalet kavramı belirlemek güçtür (Gülten ve Demir, 2013: 270).

Geçmişten günümüze kadar bir türlü sınırları ve ölçüsü tam olarak ortaya konulamayan adalet kavramının iki temel noktada temerküz ettiği görülmektedir: Bunlar denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet anlayışıdır.

Denkleştirici adalet dünyadaki herkesin eşit hakkı olmasını, fırsat eşitliğinin korunmasını öngören adalet yaklaşımıdır yani statü farkı gözetmeden herkese aynı muamelede bulunulmasını esas almaktadır. Dağıtıcı adalet ise doğuştan dezavantajlı, savunmasız durumda olan kimselerin özel durumunu öngörerek onların suçu olmayan bu durumları nedeniyle başkaları karşısındaki dezavantajlı konumlarını düzeltmeyi amaç edinen adalet yaklaşımıdır (Peran ve Gümüş, 2017: 186). Buna göre; denkleştirici adalet anlayışında birey özgürlüklerinin korunması, dağıtıcı adalet anlayışında ise bireyler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi hedeflenir. Bu çerçevede vergi adaletine ya özgürlükleri koruduğu ölçüde ulaşılabileceği ya da eşitsizlikleri giderdiği ölçüde yaklaşılabileceği ifade edilmektedir (Yereli ve Ata, 2011: 23).

### **1.3.1.2. Vergi Adalet Kavramı ve Farklı Vergi Adalet Kavramları**

#### **1.3.1.2.1. Vergi Adaleti Tanımı**

Adalet kavramının göreceli yapısıyla vergi kavramı bir araya getirildiğinde, aynı muğlaklığı bünyesinde barındıran bir başka kavram karşımıza çıkmaktadır. Vergi adaleti olarak maliye literatüründe bilinen kavram (Aksoy, 1998: 227) klasik maliyenin ve modern maliyenin uyguladıkları vergi politikalarının temel prensiplerinden biri olmuştur. Adalet, bir olması gerekendir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir (Yaltı Soydan, 1998: 98).

Adalet kavramının literatürde hukuk kavramı ile somutlaştığı, her hukuk düzeninin kendine özgü adalet anlayışının olduğu ve hukuk kurallarının uygulanması sonucunda adaletin ortaya çıkacağı ifade edilir. Burada karşılaşılan asıl problem (Deyneli, 2010: 8) adaletli ve dengeli dağıtılmış vergi yükünü amaçlayan bir sistemde; kimden ne kadar vergi alınacağı, fertlerin kişisel durumlarına göre vergi ölçüsünün ne olacağı saptanmasıdır. Bununla birlikte vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre



değişir bir niteliğinin bulunması bu ölçülerin saptanmasını olanaksızlaştırmaktadır. Bu nedenle bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle vergi adaletine ulaşılmaya çalışılmaktadır. Şöyle ki, vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergi yükü dağılımının adaletli ve dengeli olması, asgari geçim indiriminin uygulanması, vergilendirmede ayırma prensibinin dikkate alınması, mükelleflerin kişisel durumunun (bekar veya evli ya da çocuklu, çocuksuz vb.) dikkate alınarak vergilendirilmesi ve benzeri uygulamalar vergi adaletine ulaşılmaya olanak sağlayabilmektedir (Mercan, 2006: 6).

Burada politika uygulayıcısı “tarafsız olma” veya “ekonomik ve sosyal yönden düzenleyici olma” politikalarına göre hareket edebilecektir. Vergi alındıktan sonra bireylerin gelir ve servetlerinin aynen korunması politikasının tersine ekonomik ve sosyal açıdan düzenlemeler amaçlayan vergi politikaları ise müdahaleci bir niteliğe sahiptir (Mercan, 2006: 3).

Vergide adalet; ilgili kanuni düzenlemeler yapılırken kanun koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre şekillenmektedir. Belirlenen bu politikanın gerçekleşmesi için öngörülen adalet sisteminin uygulama bakımından da başarılı olması gerekir. Yani adil olarak hazırlanmış vergi kanunlarının yine adalet ters düşmeyecek şekilde etkin bir biçimde uygulanması gerekir (Akdoğan: 2006, 195). Uygulama açısından çağdaş maliyeciler arasında vergilemede adil bir dağıtımının ancak genellik, eşitlik ve nisbilik ilkelerinin yerine getirilmesi ile sağlanabileceği yönünde görüş birliği vardır (Bay ve İnneci, 2017: 207).

Geçmişten günümüze mali alanda çalışan bilim adamlarının üzerinde yoğunlaştıkları bir diğer konu ise toplumsal külfetlere katılımın adilane dağıtılmasıdır. Yani, bireylere toplu olarak sunulan bu hizmetlerin karşılığında alınacak verginin mükellefler arasında dengeli ve eşit bir şekilde dağıtılmasıdır (Ata, 2001: 30).

Yine, 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73’üncü maddesinin 2’nci fıkrası “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiştir. Buradan yola çıkarsak, vergi politikaları oluşturulurken sosyal politika üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilecek uygulamalardan kaçınılması ve ayrıca gelir eşitsizliklerini azaltmak için yapılacak reformlarda da iktisadi kalkınma ve istihdam üzerindeki muhtemel etkilerin de hesaba katılması gerekmektedir. Bu durum vergilemede adalet ilkesinin önemini ortaya koymaktadır. Yani vergilemede genellik

ilkesi ile kamu hizmetlerinin finansmanında bir ayırım gözetmeksizin herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılmasının yanı sıra sosyal adalet açısından adil vergi katkısının nasıl sağlanacağı adalet ilkesi ile gerçekleştirilmelidir (Peran ve Gümüş, 2017: 185).

Diğer taraftan vergi adaletinin açıklanmasına ilişkin günümüze kadar süren çabalar matematik adalet, pasif adalet ve aktif adalet gibi farklı vergi adaleti kavramlarının ortaya çıkmasına yol açmıştır.

### **1.3.1.2.2.Kuramsal Çerçeve ve Farklı Vergi Adalet Kavramları**

#### **1.3.1.2.2.1.Vergilemede Matematik Adalet**

Vergilemede matematik adalet, vergi mükelleflerinin gelirleri üzerinden aynı oranda vergi alınması olarak tanımlanabilir. Uygulamada oldukça basit olan vergilemede matematik adalet anlayışında, mükelleflerin şahsi durumları dikkate alınmadan elde ettikleri gelir miktarı göz önünde tutularak bu miktardan aynı oranda vergi tahsil edilir (Ata, 2001: 31). Vergilemede matematik adalet esas alındığında aynı gelir seviyesinde bekar yalnız yaşayan bir mükellef ile evli ve dört çocuk sahibi bir mükellefin şahsi durumları göz önüne alınmamakta ve aynı miktarda vergi ödemektedir. Bu durumda gelir seviyeleri aynı olan iki mükellefin bireysel durumları dikkate alınmadan aynı oranda vergilendirilmesi adalet kavramından uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

#### **1.3.1.2.2.2. Pasif Vergi Adaleti (Şahsi Vergi Adaleti)**

Şahsi vergi adaleti olarak da ifade edilen bu yaklaşımda vergileme adaletinin, vergi yükümlülerinin sadece elde ettikleri gelirlere göre değil de kişisel durumları göz önünde tutularak vergilendirilmesiyle gerçekleşeceğini öngörür (Türk 1992:143). Şahsi vergi adaletinin matematik vergileme adaletinden ayrıldığı nokta yükümlülerin sahip oldukları ödeme gücüne göre vergilendirilmesidir.

Şahsi vergi adaleti yaklaşımında vergi, adaleti gerçekleştirmenin bir aracı olarak kullanılmamaktadır ve diğer durumlar ne olursa olsun vergi açısından adaletin gerçekleştirilmesinin gerekli olduğunu dikkate almaktadır. Yani şahsi vergi adaleti vergi ile adaletin gerçekleştirilmesini değil, "vergilemede adalet" gerçekleştirilmesini ortaya koymaya çalışmakta, mükelleflerin vergiden sonraki ekonomik durumlarında değişiklik meydana gelmemesini amaçlamaktadır. (Gürdal, 1994: 10).

### **1.3.1.2.2.3. Aktif Vergi Adaleti**

Aktif vergi adaletini bireyler arasında var olan gelir ve servet dağılımı eşitsizliklerini gidermeyi amaçlayan vergilendirme olarak tanımlayabiliriz. Bu anlayışta vergi, adaleti sağlamanın bir aracı olarak görülmektedir. Görüldüğü gibi burada vergide adaletin gerçekleştirilmesi değil adaletin vergi yoluyla gerçekleştirilmesinden bahsedilmektedir (Gürdal, 1994: 11).

Aktif vergi adaleti anlayışına göre; yüksek gelirlilerin artan oranlı vergilerle vergilendirilmeleri, buna karşın düşük gelirlilerin çeşitli mali yardımlarla desteklenmeleri gerekmektedir. Burada amaç doğal adaletsizlikleri artıracak vergi adaletsizliklerinin önlenmesi değil, vergi adaletsizlikleriyle doğal adaletsizliklerin giderilmesi ve gerçek adaletin gerçekleştirilmesidir (Gök vd, 2013: 271). Burada amaçlanan vergide pasif adaletin gerçekleştirilmesi değil, aktif adaletin gerçekleştirilmesidir.

### **1.3.2. Vergilemede Adaletin Sağlanmasında İleri Sürülen Yaklaşımlar**

Kamu hizmetlerinin finansmanına kaynak oluşturan vergi yükünün adaletli bir şekilde paylaşılması çözümü aranan en önemli sorunlardan birisidir. Ancak çözüme kavuşturulabilmesi açısından net bir sonuca varılabildiği söylenememektedir. Bu bölümde vergi adaletinin sağlanması açısından savunulan yaklaşımlar ele alınacaktır.

Geçmişten günümüze vergi adaletinin sağlanması noktasında birçok kuram öne sürülmüştür. Adil bir vergi sisteminin gerçekleşmesi için birçok yaklaşım ortaya atılmakla beraber temelde iki yaklaşımın öne çıktığı belirtilmektedir. Bu yaklaşımlar fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımıdır.

#### **1.3.2.1. Vergilemede Fayda İlkesi**

Tarihi Adam Smith ve daha önceki yazarlara (Locke, Hume, Hobbes) dayanan bu yaklaşıma göre, her mükellef, kamu hizmetlerinden ya da mallarından elde ettikleri fayda kadar vergi ödemelidirler (Ata, 2001: 33). Yani fayda yaklaşımı, piyasa sistemindeki gönüllü mübadele ilişkisini devlet ve vatandaşlar arasında kurmaya çalışan ve vergileri tıpkı piyasada mübadele için kullanılan bir bedel gibi tanımlayan yaklaşımdır (Güran, 2004: 248).

Bu ilkenin ana fikri, kamu hizmetlerinden yararlanan her bireyin elde ettiği fayda oranında vergi ödemesi gerektiğidir. Bu kurama göre kişilere özel veya kamu sektörü üzerinden sunulan mal ve hizmet karşılığı olarak bir bedel ödendiği takdirde adalet sağlanacaktır. (Gürdal, 1994: 17). Bu düşünceye göre insanların kamu hizmetlerinden yararlandıkları ölçüde vergi ödemeleri sonucunda, kişiler belirli bir fayda sağlayacaklarına inandıkları mali programlara daha fazla katılacaklardır. Bunun sonucunda kişilere fayda sağlamayan hizmetler saf dışı kalacaktır.

Bireylerden devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığı olarak vergi alınmasını savunan yazarlar bu teoriyi değişim görüşü yaklaşımı, sigorta primi yaklaşımı ve sosyal üretim giderlerine katılım payı yaklaşımları ile açıklamıştır. Ayrıca fayda kuramını kabul eden yazarların bir kısmı düz oranlı, bir kısmı ise artan oranlı vergiyi savunmaktadır. (Ata, 2001: 34).

#### **1.3.2.1.1. Faydalanma İlkesinin Uygulanma İmkânları**

Bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanmaları ölçüsünde vergi ödemeleri gerektiğini savunan faydalanma teorisi bazı noktalarda eleştirilmiştir. Eleştiriler bu kuramın uygulanabilirliğinin zor olduğu noktasında birleşmektedir.

Fayda yaklaşımı kamu sektörünün ürettiği özel mallarda etkin olarak kullanılabilir. Çünkü kamu sektörünün ürettiği özel mal ve hizmetleri tüketenler bu hizmetlerin karşılığı olarak vergileri öderler. Örneğin ücretli otoyollar, köprüler vb. hizmetlerden faydalananlar bunların karşılığı olarak kullanım bedellerini öderler. Dolayısıyla bu türden bir uygulama piyasa koşullarında satın alınan bir mal veya hizmetten farksız olduğu için hem etkin hem de adildir (Güran, 2004: 248). Ancak bilindiği üzere bazı kamusal mallarda bölünmezlik söz konusudur. Yani, hangi vatandaşın bu malların ne kadarını tükettiğini tespit etmek imkânsızdır. Bu durum kimin hangi kamu hizmetinden ne ölçüde faydalandığını tespit etmeyi zorlaştırmaktadır (Ata, 2001: 36). O halde tam kamusal mallar ile ilgili olarak yararlanma ilkesinin işletilebilmesi mümkün gözükmemektedir.

Fayda prensibinde kamu sektörünün özel sektör benzeri sunduğu hizmetleri fiyatlandırması ve bu fiyatlandırmayı vergi olarak tahsil etmesi sakıncalı sonuçlar doğurabilir. Örnek olarak savunma gibi faydası bölünemeyen bir hizmeti ele alacak

olursak bu hizmet karşılığı bedel ödeyemeyen şahıs bu hizmetten faydalanamayacak mıdır? Bu vb. tam kamusal mal ve hizmetler kolektif karakterli olup, bu hizmetleri bedelini ödemeyene sunduğunuzda, bedelini ödemeyen şahısların bu hizmetten dışlanma ihtimali olanaksızdır (Kutluca: 2013, 7). Bu durumun sonucu olarak vergilemede adaletin sağlanabilmesi adına, kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergi arasında bir bağlantının kurulması gerekmektedir. Aksi takdirde, bir kesimin faydalandığı hizmetlerin bedelini başka bir kesim ödeyecektir ve vergilemede mali sömürü meydana gelmiş olacaktır. Diğer taraftan bakacak olursak kamu hizmetlerinden yararlanıp bedelini ödemeyen kesim de mali rant elde edecektir (Peran ve Gümüş, 2017: 187).

Ayrıca bu görüşe göre bireyler yararlandıkları kamu hizmetleri karşılığında, yararlanma ölçülerine göre maliyetlere katlanmak zorunda kalacaktır. Hâlbuki bu hizmetlerden en fazla yararlanan kesim desteğe ihtiyacı olan ve bu hizmetlerin maliyetine katılamayacak olan yoksullar, muhtaçlar ve çalışanlardır. Bu kişiler ihtiyaç sahibi oldukları halde vergi ödeme güçleri olmadığı için bu hizmetlerinden yararlanamayacaklardır ve bu durum sosyal adaletsizlik oluşturacaktır (Durmuş, 2013).

Fayda yaklaşımının uygulamasına ilişkin bir diğer eleştiri, vergi hizmet karşılığında elde edilen faydaya göre ödendiğine göre, devletin doğrudan bir fayda yaratmayan transfer harcamalarını ve fırsat eşitliği sağlayarak gelirin yeniden dağıtımını sağlamaya yönelik harcamalarını finanse etmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca vergilerin maliye politikasının bir aracı olarak genişletici ya da daraltıcı maliye politikaları amacıyla, bireylerin kamu mallarına talebinden bağımsız olarak artırılıp azaltılması imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum kamu sektörünün fonksiyonlarından gelir dağılımı, istikrar ve büyüme fonksiyonlarının yerine getirilememesi anlamına gelmektedir (Güran, 2004: 248).

Sonuç olarak fayda yaklaşımının geçerli olabileceği kamusal faaliyetler sınırlı kalmakta olup tüm kamusal malların özel mallar gibi arz ve talep kanununa göre değerlendirilmesi durumu söz konusu değildir.

### **1.3.2.1.2. Fayda Kuramı ve Vergi Adaleti Analizi**

Vergilemede adaleti, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettiği fayda oranında hizmetin finansmanına katılması ile açıklayan bu görüş, fayda yaklaşımının klasik yorumudur. Fayda yaklaşımının ortaya koyduğu vergi adaleti pasif vergi anlayışını ortaya koyar. Çünkü bu yaklaşımda kişilerin vergi öncesi geliri adil sayılır ve bu dağılıma müdahale edilmez. Hâlbuki aktif vergi adaleti ile gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır (Gürdal, 1994: 17). Ancak fayda yaklaşımının savunucularına göre adalet eşitsizliklere müdahale edilerek değil aksine özgür bir ortamın oluşturulması ile sağlanır. Bu nedenle vergilemede adaletin sağlanması için iktisadi karar birimlerine yapılan müdahaleler kaldırılmalıdır. Mükellefin özel ve bireysel durumlarına yapılan mali müdahalenin veya bireylerin iktisadi karar hürriyetlerine vergilerin sebep olduğu kısıtlamanın, asgari seviyede tutulması gerekmektedir (Ata, 2001: 39).

Son olarak fayda esasına dayanan yaklaşıma göre, insanların kamu hizmetlerinden ne kadar faydalandıklarına bakılmaksızın, sadece elde etmiş oldukları kazançları üzerinden vergi alınması adaletsiz olacaktır.

### **1.3.2.2. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi**

#### **1.3.2.2.1. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Tanımı ve İncelenmesi**

Fayda prensibi, mükelleflerin ödedikleri vergi oranında kamu hizmetlerinden yararlanmasını esas almaktadır. Fayda yaklaşımı kamunun finansmanını amaçlamış ancak vergi yapısı ile ilgili problemler ve vergi transferi yöntemi ile verginin yeniden dağılım fonksiyonu ile ilgilenmemiştir. Bu eksiklik nedeniyle adaletli bir vergileme için ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir (Kutluca: 2013, 8). Bu yaklaşımda vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılımının sağlanabilmesi için vergilemenin kişilerin ödeme gücü esas alınarak yapılması gerekmektedir.

Yararlanma yaklaşımı vergilemeyi devlet ve birey arasında gönüllülüğe dayalı bir sözleşmeye, karşılıklı bir alışverişe dayandırırken, ödeme gücü yaklaşımı, organik devlet teorisine dayanan ve devletin sahip olduğu haklar ile vatandaşlara yükümlülük getirebileceği anlayışından doğmakta, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak açıklanmaktadır (Güran, 2004: 248).

Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının sağlanması için kişilerin ekonomik ve mali güçleri nispetinde kamu hizmetlerinin finansmanına katılmaları anlamına gelen ödeme gücü yaklaşımına göre vergilendirme, kişilerin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaları dikkate almaz (Gürdal, 1994: 19). Bu yaklaşımın temelinde ödeme gücünün ne olduğu yatmaktadır. Wagner ödeme gücünü kişinin kendisini ve ailesini geçindirebilecek olan gelirden fazla olan kısmı olarak tanımlarken, Morsell ise herkesin kendi gelir ve servetiyle orantılı olarak vergi vermesi olarak tanımlamıştır. Aynı zamanda Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı IV. Bölümünde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki ibareyle ödeme gücü ilkesine yer verilmiştir (Ata, 2001: 41).

Farklı düşünceler olmakla birlikte temel görüş olarak ödeme gücü kavramı mükelleflerin kendileri ve ailelerini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan bölümünü ifade etmektedir. Yani sadece kendisinin ve ailesinin yaşamını devam ettirebilecek düzeyde geliri olan kişinin, vergi ödeme gücü yoktur. Bu gelir düzeyindeki bireylerin vergilendirilmesi durumunda kişi yaşama hakkından fedakârlık etmiş olacak, devlet de kamu hizmetlerinin finansmanını sağlama adına yaşama hakkına müdahale etmiş durumunda kalacaktır (Gürdal, 1994: 19).

Ödeme gücü ilkesinin temeli fayda yaklaşımına dayanmaktadır. Rousseau, Say ve John Stuart Mill 16. yüzyıldan günümüze ödeme gücü ilkesinin önemli destekleyicileri arasındadır (Kutluca: 2013, 8). Ödeme gücü ilkesine göre vergi alınması anlayışı 1960’lı yıllarda Musgrave gibi Keynesyen ekonomistler için yeniden bölüşüm ve gelir dağılımı politikalarının temellerini oluşturmuştur. Yüksek gelir elde eden üst gelir gruplarına artan oranlı vergi tarifeleri uygulanması sonucu elde edilen kamu gelirleri ile düşük gelir gruplarına yönelik doğrudan (sosyal güvenlik, işsizlik ödemeleri vb.) ve dolaylı (eğitim, sağlık, konut vb.) sosyal transfer harcamaları yapılması sonucu adil olmayan gelir bölüşümünün iyileştirebileceğini savunmuşlardır. Sosyal devlet anlayışı çerçevesinde Avrupa’da hayata geçirilen bu ilke Türkiye’de de Anayasal vergileme ilkeleri arasına girmiştir. Yani sosyal devletlerde yapılacak vergisel düzenlemelerde toplumun dezavantajlı kesimlerinin fayda sağlamaları, dikey eşitliğin ve adaletin sağlanması hususunda büyük önem arz etmektedir (Durmuş, 2013).

Ödeme gücü ilkesinde belirlenmesi gereken diğer bir konu ise ödeme gücü göstergelerinin neler olduğudur. Vergi adaletinin sağlanması için kişileri ödeme güçlerine göre vergilendirirken gelir, servet ve harcamaları arasındaki farklılığı gözlemek gerekmektedir.

#### **1.3.2.2.2. Ödeme Gücünün Göstergeleri**

Ödeme gücü kuramına göre, vergide adaletin sağlanması için verginin mali güce göre alınması gerekir. Peki, mali gücün belirlenmesindeki kriterler nelerdir? Günümüzde mali gücü belirleyen üç kriterden söz edilmektedir: Bunlar gelir, servet ve harcamadır.

Ödeme gücünün göstergeleri üzerinde yapılan çalışmalardan anlaşılmaktadır ki, bu göstergelerden hiçbirisi tek başına kullanılmaya elverişli değildir. Her birinin duruma göre olumlu ya da olumsuz yönleri bulunmaktadır. Bu nedenle günümüzde vergi adaletinin sağlanabilmesine yönelik ödeme gücünün göstergeleri olarak gelir, servet ve harcama göstergelerinin üçünün de kıstas alındığı bir sistem uygulanmaktadır (Ata, 2001, 43).

#### **1.3.2.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşma Metotları**

Vergilemede, ödeme gücü kuramının uygulanması için, öncelikle bireylerin vergilerinin kişiselleştirilmesi gerekir. Yani, vergilemede yükümlünün ödeme gücünü belirleyen subjektif unsurların dikkate alınması gerekir. Günümüzde özellikle dolaysız vergiler açısından etkili olan çeşitli tekniklerden ya da araçlardan yararlanılarak vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu teknikler:

-En az geçim (Asgari geçim) indirimi uygulanması yöntemi

-Ayrırma tekniği yöntemi

-Artan oranlı vergi tarifeleri yöntemidir.

##### **1.3.2.2.3.1. En Az Geçim İndirimi**

Özünde mali adalet düşüncesi olan en az geçim indirimi, mükellefin ve aile fertlerinin yaşamlarını sürdürebilmeleri için gereken gelirin vergi matrahına dahil edilmemesi olarak tanımlanabilir. Mali gücü sadece kendi hayatını sürdüreceği düzeyde olan bireylerin vergi ödeme güçlerinin olmadığı, kişinin hayatını sürdürebilecek seviyedeki gelirinden sonra vergi ödeme gücünün başlayacağı açıktır. Yani en az geçim indiriminin



uygulanması sadece hayatını idame ettirebilecek gelir seviyesindeki bireylerden vergi alınmaması anlamına gelmektedir. Böyle bir durumdaki kişi vergi ödeyebilmek için tüketimini kısmak, elindeki malı satmak veya borçlanmak zorunda kalacaktır ve bu durum kişinin yaşamını tehlikeye sokacaktır (Gürdal, 1994: 21). Mercan'ın (2006: 34) çalışmasında aktardığı üzere, Sismondi 19. yüzyılın başlarında; “Vergi, insandan kendisine hayatı devam ettirmesi için olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa mahkûm olan kimseye devletin kendisine sağladığı faydalarından bahsetmek gülünç olur,” ifadeleriyle sosyal adalet amacı nedeniyle, en az geçim indirimi ilkesini savunmuştur.

En az geçim miktarı tespit edilirken, mükellefin şahsı ve ailevi durumları dikkate alınır. Buna göre, mükellefin evli ya da bekar, çocuklu ya da çocuksuz, bakmakla yükümlü olduğu kimselerin bulunup bulunmamasının, asgari geçim miktarının tespitinde göz önünde bulundurulması gerekir (Ata, 2001, 43). Öte yandan, mükellefin asgari geçim seviyesi konusunda görüş ayrılıkları bulunmakla birlikte en az geçim indirimi tutarının ne olması gerektiğine dair farklı görüşler ileri sürülmektedir.

En az geçim indirimini ilk savunanlar, bu tutarın kişilerin fizyolojik ihtiyaçlarının karşılanmasına yetecek kadar olması gerektiğini savunmuşlardır. Bir kısım başka yazarlar ise, kültürel asgari görüşü ileri sürmüşlerdir. Bu düşünceye göre insan sosyal bir varlıktır ve en az geçim indirimi tutarı sosyal sınıfların hayat düzeylerine göre saptanmalıdır. Fizyolojik asgari ve kültürel asgarinin en az geçim indirim tutarı olmasının zorluklarını dikkate alan bazı yazarlar ise “medeni asgari” görüşü ileri sürmüşlerdir ve bunu “refah ve insanî haysiyetin asgari seviyesi” görüşü ile açıklamışlardır (Nadaroğlu, 1998: 315). Ancak en az geçim indiriminin uygulanması oldukça zordur çünkü uygulandığı yere ve zamana göre değişmektedir bunun sonucu olarak da her ülke kendi yapısal faktörlerine göre değişik ölçüler kullanmaktadır.

En az geçim indirimi tutarının doğru saptanabilmesi mümkündür, herkesin asgari geçim standardının sağlanması için gerekli olan gider tutarı ve siyasi iktidarın vergi yükünün adil dağılımı konusundaki değer ölçüleri ile birlikte değerlendirildiğinde asgari indirim düzeyi doğru olarak saptanabilecektir (Bulutoğlu, 2004: 198). Bu bakımdan sağlıklı bir vergi tabanının oluşturulması, bireylerin geçinebilmeleri için gerekli olan asgari indirim

tutarının insanlık onuruna yaraşır bir biçimde, zorunlu ihtiyaçları karşılayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Kutluca: 2013, 11).

En az geçim indirimi uygulamasını savunanlar ve eleştirenler vardır. Geçim indirimini savunanlar her şeyden önce, bunun ödeme gücü kavramına dayandırmaktadır. Zira ödeme gücü, bir kimsenin kendisini geçindirebileceği gelirin üstündeki kısmı kapsamaktadır. Bu nedenle bir mükellef, zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilecek kadar gelir elde ediyorsa, mükelleften vergi alınması haksızlık olur (Ata, 2001: 46). Ayrıca, en az geçim indiriminde; elde edilecek vergi geliri karşılığının tarh ve tahsil masraflarını karşılamayacağı ve bu nedenle asgari geçim seviyesinin altında gelir elde edenlerin vergilendirilmemesi gerektiği nedeni ile de savunulmuştur (Mercan, 2006: 33).

En az geçim indirimi uygulamasını eleştirenlere göre bu uygulama ile vergi dışı bırakılan gelirin, kişilerin refahına katkısı olmayacak bir düzeyde belirlendiği için bireylere bir yararı olmayacağı düşünülmektedir. Hatta yararı olmamakla birlikte vergileme işlemlerinde karmaşıklığa yol açacağı ileri sürülmektedir. Yani vergiden sağlanan verim asgari geçim indirimi ile azalmaktadır (Ata, 2001: 46).

Bir diğer eleştiri noktası ise en az geçim indirimine, toplumun belli bir kesimini vergiden muaf bırakması sonucu demokrasinin temeli olan eşitlik ve verginin genelliği prensiplerini zedelemesi nedeniyle karşı çıkmaktadır. Oysa en az geçim indirimine tabi olanların en azından dolayı vergi verdikleri bir gerçektir ayrıca vergide genellik, vergi ödeme gücü olan herkesin vergi ödemesi olarak anlaşıldığında en az geçim indiriminin vergide genellik prensibine aykırı olmadığı anlaşılmaktadır (Gürdal, 1994: 21).

En az geçim indirimi uygulamasına yapılan eleştirilere rağmen, lehinde olan yönlerinin ağır basması nedeniyle gerekli olduğu ve uygulanması gerektiği savunulmuştur. Şöyle ki, en az geçim indirimi, vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için gereklidir. Mükelleflerin çok düşük gelirliliği bir bölümü, en az geçim indirimi sonucu vergi yükümlüsü değil ise, vergi idaresinin yükü azalacaktır. En az geçim indirimi, göstermelik tutarlar yerine gerçekçi tutarlar ile uygulanırsa yükümlülerin yaşam standartları yükselecek ve çeşitli sosyal problemlerin önüne geçilmiş olacaktır (Akdoğan, 2006: 221). En az geçim indirimi tespit edilirken yere, zamana ve sosyal gruplara göre hareket edilmesi gerektiği konusundaki görüş teorik olarak ön plana çıkmaktadır. Ayrıca en az geçim miktarlarının fiyat artışlarına göre revize edilmesi gerektiği de belirtilmektedir (Gürdal, 1994: 21).

Bireylerin yaşamını sürdürecektir asgari miktardaki gelirinden vergi alınmaması, insanca düşüncelerin bir gereğidir. Toplumun insan haysiyetine yaraşır bir şekilde yaşaması için en az geçim indirimi tutarından vergi alınmamalıdır. En az geçim indirimi matrahtan indirim, vergiden indirim ve bölünme sistemi şekilleri ile uygulanabilmektedir (Mercan, 2006: 34).

#### **1.3.2.2.3.2. Ayırma Prensibi**

Ayırma ilkesi, emekten kaynaklı gelirin sermaye gelirine kıyasla korunması gerektiği anlayışı ile emek gelirinin, servet ve sermaye gelirinden daha düşük oranla vergilendirilmesi düşüncesini savunmaktadır. 19.yüzyılda sosyal nedenlerle ileri sürülen ayırma ilkesi günümüzde önemini korumaktadır (Mercan, 2006: 37). Çeşitli gelir unsurları ile elde edilen ekonomik güç ve bunun bedeli olan vergi ödeme gücü, gelirlerin miktar olarak eşit bulunduğu hallerde de aynı değildir. Yani mükelleflerin bireysel vergi ödeme güçleri gelirlerinin sadece tutarına değil aynı zamanda kaynağına göre de farklıdır. Bu bakımdan emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin aynı şekilde değerlendirilmesinin yanlış olacağı, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre zayıf durumda olduğu ileri sürülerek vergilemede adaletin sağlanabilmesi için vergi oranlarının ekonomik kaynağına göre değişecek şekilde tespit edilmesi istenmektedir (Gürdal, 1994: 21). Çünkü insanlar zamanını, beden ve beyin gücünü kullanarak ücret geliri elde edebilirler. Ancak ücret dışındaki gelirler büyük ölçüde sermaye faktörüne bağlı olarak elde edilebilmektedir ve sermaye kazancı (faiz, kira ve kâr) elde edebilen bir birey, faktör çeşitlendirmesine gidebilmiş bir birey olduğu için sadece ücret geliri elde eden bireye göre daha yüksek ödeme gücüne sahip olduğu belirtilmektedir (Güran, 2004: 252). Dolayısı ile ayırma teorisinden faydalanılarak vergilemede adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergilenecek gelirin niteliği göz önüne alınarak matrah belirleniyor ise yapıldığında ayırma söz konusudur. Kişinin gelirinin miktarına yerine kaynağına göre bir vergileme yapılıyorsa yani emek geliri sermaye gelirinden az, sakat kişi sağlam kişiden daha düşük vergiye tabi oluyor ise ayırma söz konusudur. Ayırma kuramı, farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin elde edilme zorluklarına göre izah edilmek istenmiştir. Temelinde emek gelirinin sermaye gelirinden daha meşakkatli bir şekilde elde edilmesi yatmaktadır (Gürdal, 1994: 21).

Ayrırma ilkesini savunanlar şu görüşleri ileri sürmüşlerdir: Her şeyden önce emek geliri, sermaye gelirinden daha zor elde edilir. Bu nedenle ek bir emek gelirinin kişiye sağladığı fayda, sermaye gelirinin kişiye sağladığı ek bir faydadan daha fazladır. Ayrıca, emek gelirinin devamlılığı yoktur. Çünkü kişinin hastalanması, sakatlanması vb. nedenlerden dolayı bu gelirin elde edilmesi sona erebilir. Oysa sermaye gelirini elde eden kişi vefat etse dahi gelir kaynağı kalmaktadır. Ayrıca emek geliri, kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirildiğı için vergiden kaçınma imkânı bulunmamaktadır. Oysa sermaye gelirleri beyana göre vergilendirildiğinden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanağı çok daha fazladır (Ata, 2001: 47).

Ayrırma ilkesini eleştirenler şu görüşleri ileri sürmüşlerdir: Sermaye gelirlerinin devamlılık ve güvenlik yönlerinden emek gelirlerine göre daha elverişli olduğu görüşleri günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir. Çünkü sosyal güvenlik örgütleri emek gelirlerine toplu iş sözleşmesi, asgari ücret, grev hakkı gibi imkânlar ile devamlılık ve güvenlik kazandırmıştır. Sermaye gelirleri kısıtlamalar, kamulaştırmalar, faizler, kiralar rekabet şartları ile güvenilir bir gelir kaynağı olmaktan çıkarmıştır. Yani günümüzde emek ile sermayeden hangisinin güçlü olduğunu belirlemek çok kolay değildir. Diğer yönden Sermaye gelirlerinin vergiden kaçınma imkânları, vergi tekniğindeki gelişmeler ve vergi idaresinin etkinliğı nedenleriyle azalmaktadır. Yani beyan üslûnün vergi avantajı azalmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 321).

Eleştirenler, ayrırma kuramının ortaya atılmış olduğu sermaye üzerinden daha fazla vergi alınması fikrinin ekonomik gelişmeyi olumsuz etkileyeceğini savunmuşlardır. Ayrıca aynı gelir düzeyine sahip olmalarına rağmen emek ve sermayenin farklı vergi oranlarına tabi olması nedeniyle ayrırma kuramının yatay vergi adaletine aykırı olduğu düşünölmektedir (Ata, 2001: 47).

Ayrırma kuramına göre emek gelirinin diğer gelirler göre daha zayıf olduğu ve vergi adaletinin sağlanabilmesi için daha hafif vergilendirilmesi gerektiğı ileri sürölmektedir ayrıca birçok ölkede vergisel uygulamalarda etkisini göstermektedir.

### 1.3.2.2.3.3. Artan Oranlilik

Ödeme gücüne ulaşma tekniklerinden bir tanesi olan “artan oranlilik” yaklaşımı vergi konusu ve özellikle gelir arttıkça ödeme gücünün daha çok artacağı varsayımına dayalı olarak vergide matrah arttıkça oranin da artırılması durumudur.

Artan orantlilik prensibi büyük ölçüde marjinal fayda teorisine dayanmaktadır. Gelir arttıkça ödeme gücünün daha çok artacağı buna göre gelir ve servet miktarı arttıkça marjinal faydaları azalacağından fedakârlıkta eşitlik prensibi açısından artan oranlilik vergi adaletini sağlama yönünden uygun olacaktır (Gürdal, 1994: 23).

Vergi adaletini etkin olarak sağlamaya yönelik bir uygulama olan artan oranlı vergi tarifeleri John Stuart Mill, Buckingham, Wagner, Neumark, Stein, J. Garnier, J.J. Zuisseau, J.B.Say gibi kuramcılar ve Gide, Seligman, Sax tarafından da günümüzde savunulmaktadır. Artan oranliliğe karşı olan düşünceler var olsa da günümüzde artan oranlilik, vergilemede eşitlik ve ödeme gücü ilkelerinin vazgeçilmez bir aracı olmuştur. Hatta artan oranlilik vergide eşitlik ilkesinin çerçevesini aşmış ve vergileme yolu ile eşitlik sağlama amacına dönüşmüştür (Mercan, 2006: 29). Ancak artan oranlı tarife, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin değil, sosyal devlet ilkesinin yeniden dağıtım amacının bir sonucudur. Çünkü artan oranliliğin temel amacı gelirin yeniden dağılımını gerçekleştirmek ve vergi gelirlerini artırmaktır (Ata, 2001: 49).

Artan oranliliği savunan düşünörlere göre piyasa mekanizmasının sonuçları adil değildir. Onlara göre, piyasa mekanizmasının oluşturduğu bu dengesizliği gidermek için vergilendirme kullanılabilir. Artan oranlilik da bu politikalardan biridir (Ata, 2001: 49). Eşit marjinal fedakârlık kuramına göre, gelir ve servet arttıkça fayda azalacağından gelir ve servetin vergilenmesinde artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması gerekir. Toplumda yaşayan kişiler arasındaki eşitsizliği önlemek için eşit durumda bulunanlara eşit vergi oranları uygulanmak suretiyle yatay adaleti, gelirleri eşit olmayan kişilere gelir farklarına göre farklı vergi oranları uygulamak suretiyle dikey adaleti gerçekleştirmek artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması ile mümkündür (Mercan, 2006: 30).

Bununla birlikte artan oranlilik, bireylerin elindeki üretim faktörlerinin mülkiyetinin devletin eline geçmesine neden olmakta ve çalışmayı, daha fazla kar elde etme isteğini kırmaktadır. Bunun sonucu olarak bireylerin yatırım ve tasarruf yapmasına engel

olunacaktır. Ayrıca artan oranlı vergi tarifeleri siyasi iktidarca kendi tarafları lehine keyfi kullanılabileceği gerekçesiyle eleştirilmiştir. Vergi dilimlerinin ayarlanmasının siyasi iktidarların oynayacağı haline gelmesi ve bunun mükellefler arasında haksızlıklara yol açması bir diğer eleştiri noktasıdır (Ata, 2001: 49). Verginin tarafsızlığını savunan düşünürler artan oranlılığa karşı çıkmışlar ve piyasa mekanizması sonucu oluşan gelir ve servet dağılımının adil olacağını ileri sürmüşlerdir (Gürdal, 1994: 23).

Artan oranlılık gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi subjektif dolaysız vergilere uygulanmaktadır. Ancak dolaylı vergilerde de artan oranlılığın uygulanabileceği ileri sürülmektedir. Artan oranlılığın dolaylı vergiler için uygulanabilmesi, üst gelir seviyesindeki sosyal grupların tüketebilecekleri mal ve hizmetlerin sınıflandırılması esasına dayanmaktadır. Bu çerçevede ödeme gücü fazla olanların tükettikleri mal ve hizmetlerden daha fazla vergi alınması esasına dayanmaktadır. Yapılan bu iş dolaylı vergilerin artan oranlı hale dönüşmesine hatta tüketim vergilerinin tersine artan oranlılık etkisinin azaltılmasına katkı sağlayacaktır (Kutluca: 2013, 15).

#### **1.4. Vergi Tarifeleri**

Vergi tarifesi vergilendirmede adaletin sağlanması açısından çok büyük önem arz etmektedir. Verginin hesaplanması için matraha uygulanan ölçüler olarak tanımlanan vergi tarifesinin asli unsurunu genellikle oran olarak uygulanan “ölçüler” oluşturmaktadır. Buradan hareketle vergi tarifesinin asli unsurunun vergi oranı olduğu anlaşılmaktadır (Şentürk, 2006: 18).

"Vergi oranı" kavramından önce "vergi tarifesi" kavramından bahsetmek gerekirse, devletin toplayacağı verginin hesaplanması için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifesi denmektedir. Diğer bir deyişle vergi tarifesi, vergi miktarını hesaplanması için, matraha uygulanan ölçülerdir. Bu ölçü günümüzde daha çok oran şeklinde kullanılmaktadır (Çiçek, 1999: 23). Vergi oranı ise vergi tarifesinin sayısal unsurudur. Vergi borcunun hesaplanması sırasında vergi matrahına uygulanan sayısal değerdir (Ünlükaplan, 2011: 387).

Vergi tarifeleri mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesi ve vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması açısından baktığımızda vergi politikası için en etkili araçlardan birisidir. Farklı gelir düzeyine sahip mükelleflerin aynı vergi yüküne maruz

kalmamaları ve verginin sosyoekonomik amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için vergi tarifelerinin doğru bir strateji ile belirlenmesi gerekmektedir (Aksoy, 1998: 250). Belirttiğimiz bu amaçlar doğrultusunda vergi tarifelerinin uygulanma sistemleri ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

Vergi tarifeleri, matrahtaki değişmeler karşısında oranların izlediği seyre göre; düz, artan ve azalan oranlı tarifeler şeklinde nitelendirilen çeşitlere ayrılmaktadır.

#### **1.4.1. Vergi Tarifesi Türleri**

##### **1.4.1.1. Düz Oranlı Vergi Tarifesi**

Vergide tek bir oran vardır. Vergi, matrahın her düzeyinde (yani matrah artsa veya azalsa bile) aynı olan tek bir oranla çarpılarak bulunur. Bu vergilere düz oranlı vergiler adı verilir. Oranı %10 olan sabit oranlı bir vergide 200 birimden, 20 birim vergi alınıyorsa 5.000 birimden bunun % 10'u olan 500 birim vergi alınır. Sabit oranlı vergide, matrah büyüklüğü ne olursa olsun matrahın tümüne aynı oran uygulanır. Bunun sonucu olarak vergi sadece matraha bağlı olarak artar. Düz oranlı vergilerde ortalama vergi oranı ile marjinal oran daima birbirine eşit olur (Erdem vd. , 2015: 161)

Türk vergi sisteminde yer alan kurumlar vergisi düz oranlı vergilere örnek olarak verilebilir. Düz oranlı vergi savunucuları yüksek gelir grupları ile düşük gelir gruplarının aynı oranda vergiye tabi tutulmasını adalet ilkesine uygun olarak karşılamaktadır.

##### **1.4.1.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi**

Vergi matrahının artmasıyla birlikte vergi oranının da arttığı tarifedir. Gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının düştüğü varsayımından hareket eden maliyeciler, artan her vergi dilimi için daha yüksek vergi uygulanmasını önermişlerdir ve artan oranlı vergi tarifeleri oluşmuştur. Artan oranlı tarifeler; basit artan oranlı, dilim usulü, gizli artan oranlı ve çifte artan oranlı tarifeler olarak ayrılmaktadır ( Ediz vd. , 2013: 162).

Artan oranlı vergiler vergi adaleti açısından olumlu etkiler oluşturmaktadır. Ancak artan oranlılığın ölçüsünün nasıl ayarlanacağı, vergiden kaçınma ve kaçakçılığa yol açacağı, uygulanmasının güç olacağı yönünde eleştiriler de vardır. Bu aksaklıkların diğer tarifelerde de söz konusu olabileceği, bu olumsuzlukların etkin bir mali yapılanma ile

aşılacağı yönündeki görüşler çerçevesinde, artan oranlı tarifelerin vergi adaletine yaklaştırma doğrultusunda hizmet ettiği söylenebilir (Mercan, 2006: 54).

#### **1.4.2.1. Artan Oranlı Tarifenin Uygulanma Şekilleri**

##### **1.4.2.1.1. Sınıf Usulü Artan Oranlılık**

Belirlenen vergi oranının tüm matraha uygulandığı sistemdir. Yani matrahın tamamı, kendisine denk gelen vergi oranı ile hesaplanır. Vergiye konu olan matrah yükseldikçe, matrahın sınıfı değişmekte ve tüm matraha uygulanacak oran da yükselmektedir. Bu usulün uygulanmasında tarifenin uygulanacağı dilimlerin seçimi çok önemlidir. Bu uygulamada vergi dilimleri arasındaki farkın çok olması kaçınma ve kaçakçılığa neden olabilecektir (Çilingir, 2009: 17).

##### **1.4.2.1.2. Dilim Usulü Artan Oranlılık**

Artan oranlılığın bu şekilde vergi matrahı dilimlere ayrılmakta ve her dilime denk gelen vergi oranları, o dilime denk gelen matrah tutarına uygulanmaktadır. Dilim usulü artan oranlılıkta, her matrah dilimine denk gelen vergi tutarları tek tek hesaplanmakta ve toplamı alınarak vergi belirlenmektedir. Vergi oranları matrahın ilk dilimlerinden itibaren yüksek belirlenmiş ise sert, düşük belirlenmiş ise yumuşak artan oranlılıktan bahsedilir ve yumuşak artan oranlılık vergi adaleti bakımından tercih edilir (Çiçek, 1999: 29).

##### **1.4.2.1.3. Gizli Artan Oranlılık**

Gizli artan oranlılık tam anlamıyla bir tarife değildir. Tarife olmaktan çok, uygulama sonucu vergi oranlarındaki değişimin bir sonucudur. Örneğin uygulamada düz oranlı olan tarifeye matrah üzerinde yapılacak indirim veya zamlar aracılığıyla, artan oranlı bir tarifeye dönüşmesi söz konusu olabilmektedir (Güler, 2012: 45).

##### **1.4.2.1.4. Tersine Artan Oranlılık**

Tersine artan oranlılık; sabit oranlı bir verginin mükelleflerin gelirlerine oranlanması ile ortaya çıkar. Türkiye’de uygulanan Katma Değer Vergisi’ni örnek verecek olursak, bir mal veya hizmetin temini sırasında herkesin katlandığı vergi tutarı aynı iken, bu tutarın ya da oranın kişilerin gelirlerine oranlamasından farklı sonuçlar çıkar. Ortaya çıkan oran, gelir seviyesi yükseldikçe azalmaktadır (Çilingir, 2009: 20).



#### **1.4.1.3. Azalan Oranlı Vergi Tarifeleri**

Azalan oranlı vergi tarifesi ise matrahın yükselmesine karşılık vergi oranının düştüğü tarifedir. Yani artan oranlı tarifenin tam tersidir. Artan oranlı tarifede matrah artarken oranlar da artmakta iken azalan oranlı tarifede matrah arttıkça oranlar azalmaktadır ( Ediz vd. , 2013: 163).

## **BÖLÜM 2: VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR**

### **2.1. Vergi Yüğü ve Vergi Esnekliğı Kavramının Değerlendirilmesi**

#### **2.1.1. Vergi Yüğü**

Ödenen her birim vergi kişinin varlığında bir eksilmeye neden olur yani vergi birey üzerinde bir yükür. Bunun sonucu olarak da vergi adaletinin en önemli ölçütlerinden birisi vergi yüğü kavramıdır.

Vergi yüğü belirli bir dönem içerisinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin elde edilen gelire oranıdır. Vergi yüğü bireyler bazında (mikro yaklaşım) veya toplum bazında (makro yaklaşım) değerlendirilebilir. Ferdi açıdan vergi yükünün hesaplanmasında tek bir kişi, sosyal grup veya sektörün oranları kullanılırken toplam vergi yükünde toplam vergi gelirlerinin (konsolide bütçe vergi gelirleri) gayri safi milli hasılaya oranlaması söz konusudur (Kutluca, 2013: 24). Yani vergi yüğü mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin; makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasının bir sonucudur (Aksoy, 1998: 269).

Vergi yüğü bir ekonomide vergi sisteminin yapısı ve etkilerini ortaya koymada etkin bir rol oynar. Vergi yüğü sonuçları, bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda kaldığı yükün tespiti, ekonominin gelişmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması, bazı sektörlerin teşviki, yatırımların artırılması, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro seviyedeki hedeflerin tespit edilebilmesi için önemli bir kaynaktır (Ata, 2001: 55).

Çalışma konumuz olan vergi adaleti açısından baktığımızda vergi yüğü ile ilgili veriler, vergi yükünün ölçülü ve adalete uygun dağıtılıp dağıtılmadığını belirlemek bakımından önem taşımaktadır. Bu hesaplamaların ortaya çıkardığı sonuçlar, vergi sisteminin adalete uygun olarak belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır (Gürdal, 1994: 46).

#### **2.1.2. Vergi Esnekliğı**

Vergi esnekliğı, vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişimlere karşı duyarlılığını ifade etmektedir (Karluk, 2000: 130). Vergi gelirlerinin esnekliğı hem kısa dönem istikrarını hem de uzun dönem potansiyel büyümenin bir göstergesi olarak kullanılmaktadır. Uzun dönem esneklik, GSYH arttıkça vergi gelirlerinin zamanla nasıl büyüme eğilimine

girdiğini, kısa dönem esneklik ise konjunktür dönemlerinde GSYH dalgalandıkça vergi gelirlerinin nasıl değiştiğini göstermektedir. Diğer bir ifade ile konjunktürel değişimleri yansıtmaktadır (Akar, 2013: 29).

Vergi gelirlerinin esnekliği, vergi matrahının konjunktürel gelişme duyarlılığına, vergi tarifesinin yapısına, ortalama gelire ve gelir dağılımına bağlı olarak değişmektedir. Vergi gelirlerinin artış oranı GSMH'nin artış oranından ne kadar yüksek ise vergilerin esnekliği o kadar fazla tersi durumda ise o kadar azdır. Vergi esnekliği oranının 1 olması, milli gelirden meydana gelen artış kadar vergi gelirlerinin artmış olduğunu gösterir. Vergi esnekliği oranı 1'in üstünde ise, vergi gelirlerindeki artış, milli gelirdeki artıştan daha fazla gerçekleşecektir (Ekici, 2009: 203).

## **2.2. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı ve Vergi Adaleti**

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı mükellef ile vergi idaresi arasında başka birilerinin girip girmemesi ile ilgili bir tanımdır. Vergi mükellefin iktisadi unsurlarından doğrudan alınıyor ve aktarılmıyorsa dolaysız yapıdadır. Oysa dolaylı vergilerde mükellef vergiyi ödedikten sonra fiyat mekanizması ile başkalarına aktarmaktadır. Örnekler vermek gerekirse; gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi gibi vergiler dolaysız vergiler, Katma değer vergisi, satış vergisi, gümrük vergisi gibi vergiler ise dolaylı vergilerdir (Akdoğan, 2006: 283).

Bir verginin dolaylı ya da dolaysız vergi olarak nitelendirilmesinde verginin konusu temel faktör olsa da bu ayrımın yapılmasında bir takım kriterler mevcuttur. Dolaylı vergiler fiyat mekanizması yoluyla, ilgili mal veya hizmetin arz-talep esneklikleri oranında yansıtılabilen vergiler iken dolaysız vergilerin fiili mükellefleri ile kanuni mükellefleri aynı kişilerdir. Dolaylı vergilerde mükelleflerin kişisel durumları göz önüne alınmazken dolaysız vergilerde mükelleflerin kişisel durumları göz önüne alınır. Diğer bir açıdan dolaysız vergilerde mükellefler önceden belirlenmiştir. Dolaylı vergilemede ise mükellefler ilgili mal veya hizmeti tüketenlere göre farklılık arz edecektir (Noyan ve Avşarlıgil, 2007: 52).

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımını vergi adaleti açısından ele alacak olursak, ödeme gücü yaklaşımına göre dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adildir. Çünkü maliyecilere göre dolaysız vergiler kişilerin vergi ödeme güçlerine göre ayarlanabilen

vergilerdir. Yani en az geçim indirimi, artan oranlı tarifeler ve ayırma ilkesi dolaysız vergilere uygulanabilmektedir (Akdoğan, 2006: 286).

Dolaylı vergilerin ise genel bir vergi olması gelir düzeyi farklı olan bireylerin aynı vergiyi ödemesine yol açmaktadır. Dolaylı vergilerin mükelleflerin şahsi durumunu göz önüne almaması tersine artan oranlılık etkisi göstermekte olup gelir dağılımının daha adaletsiz olmasını sağlamaktadır. Doğrudan vergiler ise mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate aldığı için gelir dağılımının daha adaletli olmasını sağlamaktadır (Noyan ve Avşarlıgil, 2007: 51). Yani dağıtımcı adalet anlayışına göre de dolaysız vergiler adaletli kabul edilmektedir.

Dolaysız vergilerde temel olarak mükellefin beyanı esas tutulmaktadır. Dolayısıyla, matrahın tespitinde vergi kaçırma söz konusu olabilir. Çünkü bu vergilerde matrahın hesaplanması subjektif unsurları içermektedir. Ancak dolaylı vergiler genel olarak satış üzerinden alınmakta olup, bu vergilerde mükellefler ile idare karşı karşıya gelmemektedir (Soydal ve Yılmaz, 2014: 298).

Diğer taraftan fayda yaklaşımına göre ise, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri yararlar orantılı olarak vergi ödemeleri adil bir vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu açıdan dolaylı vergiler daha adil bir yapıya sahip olup, adil bir vergi sistemi için dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru yönelişin olması gerekmektedir (Ata, 2001: 66).

### **2.3. Vergi Adaleti ve Vergi Tarifesi**

Vergi tarifesi; ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran veya ölçülerdir. Verginin teknik unsurlarından olması nedeniyle, vergileme açısından büyük önem taşımaktadır. Özellikle aynı durumdaki mükelleflerin farklı vergi yükü altında kalmamaları veya farklı durumdaki mükelleflerin aynı vergi yükü altında kalmaması için vergi tarifelerinin doğru bir şekilde uygulanması önem taşımaktadır (Akdoğan, 2006: 229)

Vergi adaletinin sağlanabilmesi için vergi tarifelerinin nasıl düzenlenmesi gerektiği sorunu, gerek teoride ve gerekse uygulamada tartışma konusu olmaktadır. Tarife eşit oranlı mı yoksa artan oranlı mı olmalıdır? Eşit oranlı olacaksa hangi büyüklükte olmalıdır? Artan oranlı olacaksa, yükseklik farkı, uzunluk farkı, yükselme oranı, dilim

sayısı, en düşük ve en yüksek oranların düzeyi nasıl olmalıdır? Dolaylı vergiler açısından nasıl bir uygulama yapılmalıdır? Gibi soruların cevaplandırılması her ülkenin gelişmişlik, eğitim, vergi bilince vb. koşullarına göre farklılık göstermektedir (Akdoğan, 2006: 229).

Yani vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini etkilemektedir. Örneğin servet vergilerinde ve harcama vergilerinde lüks tüketime konu olan mal ve hizmetlerin, temel ihtiyaçları karşılamaya yönelik üretilen mal ve hizmetlerden daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi vergi yükünün adalete uygun dağılımına katkı sağlayacaktır. Vergi oranlarının vazgeçilmez iki unsuru eşitlik ve ödeme gücü ilkesidir. Vergi oranlarına temel adalet düzeyinden bakacak olursak iki temel özellik göze çarpmaktadır. Birincisi başlangıç oranının çok düşük tutulması, ikincisi ise temel yaşam düzeyini sağlayacak bir miktarın vergi dışı bırakılmasıdır (Mercan, 2006: 54).

Uygulama açısından baktığımızda tarife yapıları ile vergilemenin fiilen yaratmış olduğu vergi yükü sonuçları arasındaki ilişki birebir doğru değildir. Çünkü vergi yapısının taşımış olduğu özelliklerin hepsi bir araya geldiğinde verginin fiili tarife yapısı, yasal tarife yapısından farklı olabilir. Örneğin düz oranlı bir vergi tarifesi ile en az geçim indirimi uygulaması, vergilemenin sonuçları itibariyle artan oranlı hale gelmesine yol açabilir. Yani vergi tarifelerinin açık nitelikleri yanında gizli nitelikleri de önemlidir. Sonuç olarak gelir vergisi uygulamasında benimsenen tarife yapısı ve ilave düzenlemeler vergi yükünün nasıl dağılacığını ve dolayısıyla eşitlik ve adalet sonuçlarını etkileyecektir (Güran, 2004: 253).

### **2.3.1. Düz Oranlı Vergiler**

Düz oranlı vergi, matrahın miktarına bakılmaksızın bütün matrah düzeylerine tek bir oran uygulanmasıdır. Düz oranlı vergilere “sabit oranlı” veya “tek oranlı” vergiler de denilmektedir (Stilgiz'den çeviren Batirel, 1994: 765). Vergi matrahındaki değişmelerden bağımsız olan düz oranlı vergi tarifesinde marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı aynıdır ve bütün matrah düzeylerinde aynı kalmaktadır. Ancak vergi oranı aynı kalmakla birlikte matrah yükseldikçe hesaplanan vergi miktarı artmaktadır. (Gürdal, 2001: 18).

Düz oranlı vergi uygulamasında gelir vergisi oranının % 10 olarak belirlendiğini varsaydığımız bir piyasada 10.000 TL gelir elde eden bir kişi ile 50.000 TL gelir elde eden bir kişiye aynı vergi oranı uygulanacaktır. 10.000 TL gelir elde eden kişi için 1.000 TL, 50.000 TL gelir elde eden kişi için ise 5.000 TL vergi hesaplanacaktır. Bu vergi hesaplamalarının ikisinde de ortalama vergi oranı  $1.000/10.000= 0,1$   $5.000/50.000=0,1$  olarak eşit çıkmakta ancak matrah yükseldikçe daha fazla verginin tahsil edildiği sonucuna varılmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi indirim, istisna ve muafiyetleri ortadan kaldırarak, vergi mükelleflerinin gelirlerinden eşit oranlı ve tek vergi tahsil edilmesi ile adaletli bir vergi sistemi oluşturmayı amaçlanmaktadır.

Düz oranlı vergileme sistemi akademik anlamda yeni fark edilen bir olgu değildir. Bu konu Milton Friedman'ın Kapitalizm ve Özgürlük (1962) isimli çalışmasında ABD gelir vergisi tarifelerinin % 23,5 oranında tek oranlı olarak uygulanması gerektiğini ifade etmesi ve F.A.V. Hayek'in 1960 yılından yazdığı "Özgürlük Anayasası" eserinde artan oranlı vergileri eleştirip, düz oranlı vergi sistemini savunması ile gündeme gelmiştir. Ancak düz oranlı vergiye ilişkin en kapsamlı çalışmalar Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından 1981 yılında yapılmıştır (Şentürk, 2006: 19).

Düz oranlı vergilerin özelliklerinden genel olarak bahsedilecek olursa; Dünya üzerindeki düz oranlı vergi uygulamalarına bakıldığında vergi oranı çoğunlukla %20'den azdır yani genellikle yüksek oranlı vergiler uygulanmamaktadır. Mükelleflere sağlanan muafiyet, istisna ve indirimler kaldırılmaktadır. Bu durum sadelik ve basitlik sağlamıştır. Düz oranlı vergi uygulamaları ile sermaye üzerindeki çifte vergilemeyi ortadan kaldıracak düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca düz oranlı vergi önerilerinde standart bir indirim mekanizması mevcuttur ve belirli bir standart altına vergi uygulanmamaktadır (Ayas, 2010: 8).

### **2.3.1.1 Düz Oranlı Vergi Tarifelerini Savunan Görüşler**

Düz oranlı tarife etkinlik, basitlik, tarafsızlık, adalet, ekonomik büyümenin artması, vergi politikasına ilişkin adam kayırmacılığın azalması ve özgürlük açısından savunulmaktadır.

Basitlik ilkesi, vergi kanunlarının anlaşılır ve vergi maliyetlerinin uygun olması anlamına gelmektedir. Karışık bir vergi sistemi hem zaman hem de maddi olarak büyük

kayıplara neden olmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi ile vergi beyannamesinin daha basit bir format alacağı, vergi sisteminin daha kolay ve anlaşılır olmasından dolayı zaman, danışmanlık, işgücü kullanımı, kırtasiye gibi birçok masrafı hem mükellef hem devlet açısından azaltılacağı iddia edilmektedir. Artan oranlı vergi sisteminde vergi dilim sayısı, indirim, muafiyet ve istisnaların olması sistemi karmaşık hale getirir ve mükellefleri sistem boşluklarından yararlanarak vergi yüklerini minimize etmeye teşvik eder. Düz oranlı vergi sisteminde oluşturulmak istenen saydam ve yalın sistem ile vergiden kaçınma ve kaçırma oranlarını azalacaktır. Bu durum devlet için hem denetim masraflarını azaltacak hem de daha fazla vergi getirisi sağlayacaktır. Yani düz oranlı vergi sistemi ile devlet ve mükellef için basit, kolay uygulanabilen bir vergi sistemi oluşturulması amaçlanmaktadır (Kaya, 2008: 93; Ayas, 2010: 9).

Vergilendirme ekonomik büyümeye doğrudan etki eden faktörlerden biridir. En basit şekilde vergi oranlarının yüksek veya düşük olması tasarruf, yatırım vb. parametreler üzerinde olumlu olumsuz etkiler oluşturacak ve ekonomiyi etkileyecektir. Yani uygulamaya konulan her vergi sistemi ekonomi üzerinde farklı etkiler oluşturmaktadır.

Tek oranlı vergi sistemi ilk sermaye girdilerini bir defa vergilendirecektir. Yani verilendirilmiş bir kazancın yatırım veya tasarruf yoluyla getirdiği kazancı tekrar vergilendirmez. Artan oranlı vergi sistemindeki muafiyet ve istisnalar sektörden sektöre farklı vergilendirmelere neden olmaktadır. Bu durum bazı sektörlerin daha fazla gelişirken bazılarının daha az gelişmesine neden olmaktadır. Ancak tek oranlı vergi uygulamasına geçilmesi ile girdiler arasındaki bu adaletsizliğin giderilerek birliktelik sağlanacağı, milli gelirin artmasına engel olan çarpıklıklara son verilebileceği öngörülmektedir. Tek oranlı bir verginin uygulanacağı sistemde adaletsizlerin önüne geçileceği ve kaynakların daha etkin kullanılacağı varsayılmaktadır. Yani düz oranlı vergi sisteminin etkinlik açısından daha avantajlı olduğu ileri sürülmektedir (Giray, 2006)

Diğer taraftan tek oranlı vergi sistemi savunucularına göre, sistem ekonomik büyümeye katkı sağlayacaktır. Çünkü iş gücü arzını, tasarrufu ve yatırımı destekleyerek ekonomiyi geliştirmektedir. Bu sistem yatırım gücüne sahip olan üst gelir kesimini cezalandırmamaktadır. Bu durumun sonucu olarak da tasarruflar artmakta ve sermaye birikimini teşvik etmekte ve ekonomik büyüme hızlanmaktadır (Gerçek, 1999: 129).

Ekonomik sistem içerisinde uygulanmakta olan vergi oranı, insanları daha fazla çalışmaya teşvik edebileceği gibi hiç çalışmadan boş durmaya da yönlendirebilir. Yani tarh edilen vergi mükellefi gelir kaybını telafi etmek için daha fazla çalışmaya yöneltebilir veya vergilendirme sonucu gelirinde meydana gelen eksilme nedeniyle boş durmayı tercih edebilir. Buradaki daha fazla çalışma isteğine “gelir etkisi”, boş durma isteğine ise “ ikame etkisi” denilmektedir (Akdoğan, 1999: 98). Yani gelir vergisi oranlarının yüksek olması çalışma gayretini azaltacaktır. Düz oranlı vergi sistemi ile vergi oranlarının düşürüleceği varsayıldığı için iş gücü arzının çalışma gayretinin artması böylece üretimin ve milli gelirin de artacağı düşünülmektedir (Ayas, 2010: 12).

Tek oranlı vergi sistemini adalet açısından değerlendirecek olursak, tek oranlı vergi sistemi bir yandan bütün mükelleflere aynı vergi oranı uygulayarak eşit muamelede bulunurken, diğer yandan herhangi bir muafiyet, istisna ve indirimde yer vermeyerek belli bir kesime ayrıcalık tanımaması nedeniyle adaleti sağladığı iddia edilmektedir (Gerçek, 1999: 129). Düz oranlı vergi sistemi ile aynı durumda bulunanlara aynı vergi oranı uygulanarak yatay adalet sağlanmaktadır. Dikey adaletin sağlanmasında ise farklı gelir düzeyindeki mükelleflere aynı vergi oranı uygulansa dahi daha fazla vergi ödeyecek olmaları nedeniyle ve asgari geçim indirimi ile alt gelir seviyesinin korunması sayesinde dikey adaletin sağlanacağı savunulmaktadır (Aydın, 1996: 16).

Sonuç olarak düz oranlı vergi sistemi için basit, kolay uygulanabilir bir sistem olması, vergi yükünü ve vergilendirme masraflarını azaltması, çok kazanan mükellefi cezalandırmaması, istisna ve muafiyet uygulamaları ile gelir seviyesi düşük kesimi koruması vb. avantajları olduğu ileri sürülmektedir. İleri sürülen avantajlar ile bu vergi sisteminin adaletli, etkin ve basit bir şekilde işleyeceği, ekonomik büyümeye destek sağlayacağı, ülkenin küresel rekabet gücünü artıracacağı ve tasarruf ve yatırımı teşvik edeceği savunulmaktadır.

### **2.3.1.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesine Yöneltilen Eleştiriler**

Düz oranlı vergiye getirilen eleştirilerin en önemlilerinden birisi, tek oranlı vergilerin eşit oranlı fedakârlık prensibini yerine getirememesidir. Fedakârlıkta eşitlik kavramı vatandaşların vergi ödemesi sonucu varlıklarında meydana gelecek azalma ile ortaya çıkacak fayda kaybının herkes için eşit olması gerektiğini ifade etmektedir. Yüksek gelirli bir bireyin gelirinin bir biriminin marjinal faydası, düşük gelirli bir bireyin



gelirinin bir biriminin marjinal faydasından daha düşük olduğunu ve bu nedenle düşük gelirli bireyin daha fazla fedakârlıkta bulunduğunu belirtmektedir. Teoriye tek oranlı vergi sistemi açısından baktığımızda, tek oranlı vergi sisteminde tüm gelirler aynı oranda vergilendirildiğinden özellikle düşük gelirli gruplarda, vergi yükü dolayısıyla kaybedilen faydanın çok daha yüksek olduğu görülmektedir (Kaya, 2008: 93).

Düz oranlı vergi sisteminin fedakârlıkta eşitlik ilkesine uygun olmaması orta ve alt gelir grubuna yansıyan vergi yükünün daha fazla olduğunu göstermektedir. Tek oranlı vergi sistemine yöneltilen en önemli eleştirilerden birisi de sistemin zenginler yararına olduğudur. Bu durum da ülkelerde var olan servet eşitsizliğini daha da artıracaktır. Bu adaletsizliği basitleştirilmiş bir örnek ile açıklamak mümkündür: Yıllık kazancı 30.000 TL olan bir mükellef ile 1.000.000 TL kazanan bir mükellef karşılaştırıldığında, %10 oranında uygulanan düz oranlı vergi 30.000 TL kazanan bireye 1.000.000 TL kazanan bireyden daha fazla zarar vermektedir. Çünkü vergiden sonra birinin hayatını devam ettirebilmek için 27.000 TL geliri kalırken, diğerinin 900.000 TL geliri kalmaktadır (Birinci ve Akyazı, 2017: 56).

Bunun yanı sıra gelir seviyesi yüksek bireylerin kazançlarının önemli bir kısmını faiz, kâr payı ve sermaye getirisi oluşturmaktadır ancak tek oranlı vergi sistemi, bu tür kazanç çeşitlerini vergi dışı tutmaktadır. Yine bu durum üst gelir seviyesindeki mükelleflere avantaj sağlamakta ve orta gelir seviyesindeki mükelleflerin vergi yükü artarken, yüksek gelirli mükelleflerin vergi yükünün azaldığı görülmektedir. Düz oranlı vergiyi eleştirenler, hem yüksek kazanç elde eden mükelleflerden elde edilen tahsilatın azalması hem de tek oranlı sistemin düşünüldüğü ölçüde tabana yayılamayacağını ileri sürerek sistemin bütçe açıklarına sebep olacağını ileri sürmektedir. Bu durumun ise vergi gelirlerinde büyük düşümlere yol açacağı ön görülmektedir (Ayas, 2010: 16). Bu bütçe açıkları sonucunda hem kamu hizmetlerinin aksayacağı hem de bu açıkların dolaylı vergiler aracılığı ile düşük ve orta gelir seviyesindeki vatandaşlardan tahsil edileceği ön görüldüğünde vergi adaletinin bozulacağı, gelir dağılımındaki dengesizlerin artacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bununla birlikte düz oranlı vergiyi savunanlar, üst gelir grubuna sağlanan avantaj ile vergiden sonraki gelir dağılımının bozulacağı eleştirisinin asgari geçim indirimine yer vermeyen düz oranlı sistem için doğru olabileceğini kabul etmektedir. Ancak asgari

düzyedeki gelirlere vergi istisnası tanınarak ya da negatif gelir vergisi uygulamasına yer vererek bu sorunun aşılabilceğini iddia etmektedirler (Birinci ve Akyazı, 2017: 56).

Sonuçta temel olarak bakacak olursak düz oranlı tarifenin, yüksek gelirliler lehine olduğu, gelir dağılımındaki dengesizlikleri gideremediği ve vergi gelirlerinde düşüşe yol açacağı yönünde eleştiriler yapılmıştır.

### **2.3.2. Artan Oranlı Vergiler**

Artan oranlı vergi tarifesinde matrah yükseldikçe hesaplanan vergi artacaktır ancak bu artış hem matrahın yükselmesinden hem de matraha uygulanan oranın yükselmesinden kaynaklanmaktadır. Bu tarife sisteminde hem ortalama vergi oranı, hem de marjinal vergi oranı birlikte artmaktadır. Ancak marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından daha büyüktür (Gürdal, 2001: 25).

Artan oranlılık vergilendirmede adalet yaklaşımlarından ödeme gücü yaklaşımını esas almaktadır. Artan oranlılığın felsefesi gelir düzeyi daha fazla olan mükelleflerin, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına daha fazla katılması temeline dayanmaktadır. Artan oranlı vergilerin teorik dayanağı marjinal verimler yasasıdır. Bu yaklaşıma göre elde edilen gelir artıkça, kazancın marjinal faydası azalacağından zengin ile yoksulun aynı oranda vergi ödemesi adaletsizdir. Çünkü zenginlerden elde edilen bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalış, fakirlerden alınan bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalıştan daha azdır (Şentürk, 2006: 18).

Artan oranlı tarife ile gelir arttıkça verginin artan oranlı bir şekilde artırılarak daha fazla vergi tarh edileceği ve bunun sonucunda vergi adaletinin sağlanacağı iddia edilmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesinde vergilendirme sonucunda iktisadi birimlerin vergi öncesi ve sonrası durumlarında, düşük gelirli mükelleflerin lehine bir durum oluşacaktır. Artan oranlı vergi sistemi bu durumu sosyal devlet ilkesine dayandırmaktadır ve gelir dağılımındaki adaletsizliği giderme politikası olarak kullanılmaktadır (Çilingir, 2009: 15).

Artan oranlı vergi tarifesinin çeşitli şekillerde uygulanması söz konusudur. Bunlar; sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılıktır. Bunların dışında tarife uygulamasından çok uygulama sonrası ortaya çıkan durumun gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılıkta mevcuttur.

### 2.3.2.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesini Savunan Görüşler

Artan oranlı vergilemenin vergi yüklerini eşit dağıttığını savunanların teorik dayanaklarından birisi gelirin marjinal verimler yasasına tabi olduğu varsayımına dayanmaktadır. Yani mükelleflerin gelir düzeyi arttıkça marjinal faydanın azalacağı öngörülmektedir. Bu yaklaşıma göre üst gelir grubundaki mükelleflerin alt gelir grubundaki mükelleflere göre daha yüksek oranda vergi ödemesi gerekmektedir. Buradaki amaç mükellefler arasında eşit fedakârlığın sağlanmasıdır. Zengin bireylerden alınacak bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalış, fakir bireylerden alınacak bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalıştan daha azdır. Böylece artan oranlı vergi sistemi ile vergilendirmede adaletin sağlanacağı savunulmaktadır (Şentürk, 2006: 18).

Ekonomik ve sosyal yaklaşımlara göre, artan oranlılık marjinal fayda kuramına dayandırılmaktadır. Mükelleflerin gelirleri arttıkça vergi ödeme güçlerinin daha fazla artacağını ileri sürenlere göre, gelir ya da servete eklenen nihai birimlerin onlara sağladığı miktar mutlak olarak artsa da nisbi olarak azalmaktadır. Dolayısıyla farklı durumdakilerin aynı fedakârlığa katlanmaları vergi dolayısıyla fiilen aynı yükü hissetmeleri için, yüksek gelirli olanların daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerekir. Artan oranlı vergilemenin vergi yüklerini eşit dağıtmadaki haklılığını açıklayan subjektif teoriye karşı De Marco, François Perroux ve Hicks, hem aynı malın farklı kişiler açısından ifade edeceği faydanın karşılaştırılamayacağını hem de marjinal faydaların eşit ya da muntazam azalış gösterdiğinin şüpheli olduğunu söylemişlerdir (Erkin, 2012: 248).

Artan oranlı vergiyi savunan görüşe göre gelir düzeyi düşük mükellefler zengin mükellef gruplarına göre dolaylı vergilerin yükünü daha fazla taşımaktadır. Çünkü düşük gelir düzeyindeki mükellefler elde ettikleri gelirin neredeyse tamamı ile zorunlu ihtiyaçlarını karşılamakta iken gelir düzeyi yüksek olan mükellefler gelirlerinin bir bölümünü tüketip, tasarruf yapabilmektedir. Dolaylı vergilerin tersine artan oranlı bir etki oluşturduğunu düşündüğümüzde alt gelir grubu haksızlığa uğramaktadır. Artan oranlı görüş savunucuları dolaylı vergiler nedeniyle oluşan bu adaletsizliğin telafi edilebilmesi için dolaysız vergilerde artan oranlı tarifelerin kullanılması gerektiğini

savunmaktadır. Yani dolaysız vergilerde artan oranlılık, dolaylı vergilerin adaletsizliğini gidermek için de gereklidir (Erkin, 2012: 248).

Bütün toplumlarda ekonomik eşitliğin sağlanması temel bir amaçtır. Ancak bu eşitliğin piyasaya müdahale edilmeden gerçekleşmeyeceği de bir gerçektir. Bu noktada artan oranlı vergilendirmeyi savunanlar gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için piyasaya müdahale edilmesi gerektiğini savunmakta ve bu amacı gerçekleştirebilmek için artan oranlı vergilerin kullanılması gerektiğini belirtmektedirler. Artan oranlı vergi uygulamasının vergi sonrası gelir dağılımında eşitliği sağlamanın bir yolu olarak kabul edilmektedir (Birinci ve Akyazı, 2017: 54).

Artan oranlı vergilemeyi savunan başka bir görüşe göre de, uygulamanın vergi gelirlerinde artış sağladığı ileri sürülmektedir. Yani vergi veriminin artırılabilmesi için artan oranlı vergi kullanılması gerektiği belirtilmektedir. Günümüz devlet anlayışı içinde yönetimlerin mali kaynaklara duyduğu ihtiyaç artmaktadır. Bu artan ihtiyaç göz önüne alındığında artan oranlı vergi tarifelerinin önemi ortaya çıkmaktadır (Aksoy, 1998: 255).

Artan oranlı vergilemenin ekonomi üzerinde istikrar sağlayıcı bir etkisinin olduğu ileri sürülmektedir. Ekonomik konjonktürün yükselme dönemlerinde, gelirin artması durumunda, vergi yükü gelirdeki oransal artıştan daha fazla artmaktadır. Yani milli gelir artarken şahsi gelir vergisinin sağladığı gelir, oransal olarak daha hızlı artacaktır. Milli gelirin düşmesi durumunda ise, vergi oranlarının hızla düşmesi sonucu vergi gelirleri de hızla düşmektedir. Sonuçta enflasyon dönemlerinde vergilerdeki artış toplam talebi kısacak ve özel sektörün satın alma gücünü azaltacaktır. Durgunluk dönemlerinde ise vergi oranları azalacak ve piyasada daha fazla satın alma gücü oluşturarak, istikrarın sağlayıcı etki oluşturacaktır (Çiçek, 1999: 34).

### **2.3.2.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesine Yöneltilen Eleştiriler**

Artan oranlı vergi tarifesinin, yüksek gelir elden eden mükellefi cezalandıracağı, çalışma arzusunu, tasarrufları, risk almayı, yatırımları ve üretimi azaltacağı belirtilmektedir. Ayrıca artan oranlı tarifenin keyfi bir tarife olduğu ve kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiği hususlarında da eleştirilmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesi çok çalışan bireyleri cezalandırmaktadır. Çok çalışıp daha fazla gelir elde etmek isteyenler artan vergi oranları ile cezalandırılmakta ve sonuç olarak daha az çalışmaya ya da vergiden kaçınmaya yöneltmektedir.

Artan oranlı tarife yapısını eleştirenlere göre, bu sistem tasarruf ve yatırım eğilimi yüksek olan üst gelir gurubunda ağır vergi yüküne neden olmakta, sıkı çalışma, risk alma ve girişimciliği engellemekte bunların sonucunda ekonomik büyümeyi yavaşlatmaktadır. Ayrıca artan oranlı vergi sisteminde faiz, kâr payı ve sermaye kazancı gibi değerlerden vergi alınmasının da tasarrufların maliyetini arttırarak, bireysel tercihleri olumsuz yönde etkilediği ileri sürülmektedir (Birinci ve Akyazı, 2017: 54). Artan oranlılığın bir tür yağma el koyma niteliğine varması durumunda mükelleflerin girişim isteklerini körelteceği belirtilmektedir. Ancak yapılan bu eleştirilerin üst dilim oranı düşük olan ve ılımlı artan bir tarife yapısı ile önüne geçilebileceği belirtilmektedir (Gürdal, 2001: 36).

Düşük oranlı gelir vergilerinin tasarruflar üzerinde negatif bir etki oluşturmayacağı genel bir uzlaşdır. Artan oranlı vergilerde ise yüksek vergi oranları tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir dilimlerinde yer alan mükellefleri kapsamaktadır. Bu durumun yatırım ve tasarruflara azaltıcı bir etkisinin olacağı iddia edilmekte ve eleştirilmektedir. Üst gelir dilimlerinde sert şekilde yükselen bir artan oranlılığın, örneğin %80-90'ı bulan oranların, uygulanması mükellefleri olumsuz şekilde etkileyecektir (Birinci ve Akyazı, 2017: 50).

Aynı şekilde artan oranlı vergi tarifesi yatırımlardan elde edilecek yüksek tutarlı kazancı daha yüksek oranlarda vergilendirecek ve mükelleflerin yatırım eğilimlerini azaltacaktır. Bu noktadan hareketle elde edilen sonuç, artan oranlı vergiler hem tasarruf düzeyi yüksek olan hem de ekonomik büyüme açısından önem arz eden yatırımları olumsuz etkilemektedir ve girişimcileri cezalandırmaktadır (Birinci ve Akyazı, 2017: 52).

Diğer taraftan vergilemenin adil olması için adalet ilkesi ile beraber kanun önünde eşitlik ilkesinin de uygulanması gerekmektedir. Artan oranlı gelir vergisindeki indirim ve istisnalar herkesin aynı oranda vergilendirilmesini engelleyerek kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Artan oranlı vergi sisteminde tarifinin belirlenmesini sağlayacak bilimsel temele dayalı objektif bir kriter olmadığı için keyfiliğe yol açacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan artan oranlılığın makul ve ölçülü olması gerektiği düşüncesi objektif bir değere dayandırılmamaktadır (Gürdal, 2001: 36). Artan oranlılığın yapısı çoğunlukla sübjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Vergi tarifesinin, siyasal iktidarlar ve bürokrasi tarafından keyfi ve adaletsiz bir şekilde belirlenmesi, vergi yükümlüleri arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. (Aktan, 2000: 40). Artan oranlı vergiler keyfidir; 20.000 TL gelirden %20 vergi alınırken 40.000 TL veya 70.000 TL gelirden alınacak vergi için oran ne olacaktır? Bu konuda objektif bir kıstas yoktur (Çiçek, 1999: 35).

Ayrıca artan oranlı vergi tarifesi bazı çıkar gruplarınca suistimal edilmeye oldukça müsaittir. Yöneticiler indirim, istisna ve muafiyetler ile hatta vergi oranlarında değişiklik yaparak belli kesimlere avantaj sağlayabilecektir. Bu durum vergiden kaçınmak isteyen lobici mükellefler için sistemsal bir açık oluşturmaktadır (Çilingir, 2009: 23). Artan oranlı vergi sistemi doğru bir şekilde uygulanmadığı takdirde, yeniden dağıtımdan kazançlı çıkanlar birbirine bağlı ve siyasal bakımdan organize gruplar olacaktır.

Ekonomik konjonktür açısından baktığımızda enflasyonun kronik bir problem haline dönüştüğü ülkelerde artan oranlı tarifeler “gelir dilimi sürüklenmesi” adı verilen bir soruna neden olmaktadır. Enflasyon mükellef gelirlerinin nominal olarak yükselmesine neden olacak ve vergi matrahlarının daha yüksek vergi oranlarına denk gelmesi sonucunu doğuracaktır (Aktan, 2000: 40).

### **2.3.3. Azalan Oranlı Vergiler**

Azalan oranlı vergi tarifeleri kendi içinde iki tanıma sahiptir. Bunlardan birincisi matrah azalırken vergi oranının da azalmasıdır. Yani Artan oranlı bir tarifenin tersine çevrilmiş halidir. İkincisi ise matrah yükselirken vergi oranının düşmesidir. Vergi dilimleri içinde matrahın yükselmesine karşın vergi oranının gittikçe azalmasıdır. Bu yöntemlerden ikincisi azalan oranlı vergi tarifesi özelliğine daha uygundur (Akdoğan, 2006:239).

Azalan oranlı vergi tarifelerinin tüketime yönelik vergilerde olumlu sonuçlar doğuracağı savunulmakla birlikte, bu sistemin esasen gelir seviyesi yüksek kesim için faydalı

olacağını, düşük gelirlilerin mağdur edileceğini ileri süren karşıt görüşler de mevcuttur (Sevinçhan, 2014: 66).

#### **2.4. Vergi Adaleti ve Vergi Matrahını Elde Etme Yöntemleri**

Vergi tarhı mükellefin ödemesi gereken vergi miktarının hesaplanmasıdır. Vergi adaletine etki eden birçok etken bulunmakla birlikte vergi borcunu belirlemek için başvurulan tarh yönteminin de vergi adaletine uygun koşulları sağlaması gerekmektedir. Vergi tarhına ilişkin farklı yöntemler bulunmakla birlikte günümüz koşullarında yaygın olarak kullanılan üç yöntemin var olduğunu görmekteyiz. Açıklamaya çalışacağımız bu yöntemler; beyana dayalı tarhiyat yöntemi, kaynakta kesinti usulüyle (stopaj) tarhiyat yöntemi ve götürü usulüyle tarhiyat yöntemidir.

##### **2.4.1. Beyan Yöntemi**

Beyan yöntemi vergiye tabi unsurların en iyi mükellef tarafından bilineceği varsayımı ile vergiye tabi sonuçların mükelleflerce vergi dairelerine bildirilmesini öngörmektedir. Mükellef yasalarca belirlenen kurallar çerçevesinde vergi dairesine bildirimde bulunmakta ve vergisi hesaplanmaktadır. Burada vergiye tabi unsurları en iyi mükellefin bileceği düşüncesi ile beyanın doğru olması amaçlanmaktadır (Akdoğan, 2006: 139).

Beyan yönteminde vergiye ait bilgiler basılı biçimde hazırlanan veya elektronik ortamda gönderilen beyannameler aracılığı ile mükellefler veya vergi sorumluları tarafından vergi idaresine bildirilmektedir. Vergi idaresi bu bilgiler ile vergi borcunu hesaplar. Bu nedenle beyan yönteminin başarısı, yükümlünün vereceği bilgilerin zamanında, doğru ve eksiksiz bir biçimde olmasıyla yakından ilişkilidir (Erdem vd. , 2015: 113).

Kuşkusuz, böyle bir uygulama bir taraftan mükelleflerin dürüstlüğüne, vergi bilincine, eğitim düzeyine diğer taraftan mali yönetimin etkinliğine bağlıdır. Mükelleflerin, yükümlülüklerini her zaman doğru bir şekilde yerine getirecekleri düşünülemez. Bu durumda, gerek otokontrol uygulamaları ve gerekse vergi incelemeleri yoluyla mükelleflerin kontrolü ve denetlenmesi gerekmekte olup etkinliğin sağlanması için yaptırımlar uygulanmalıdır. Beyan yönteminin en önemli yanı, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmaya yönelik olmasıdır (Akdoğan, 2006: 139).

#### **2.4.2. Kaynakta Vergileme Usulü**

Bu usulde vergi, vergi idaresi tarafından değil vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanda kaynağında kesilerek tahsil edilir. Yani, vergi doğduğu anda ve gelirin elde edilmesinden önce kaynakta kesilmekte ve vergi idaresine yatırılmaktadır. Kaynakta kesme usulü vergi mükellefinin vergi verme iktidarını elinden almaktadır. Kesinti yoluyla vergilendirme ile vergi güvenliği sağlanmakta, vergilerin tahsil süresi kısaltılmakta ayrıca işlemler işveren tarafından yapıldığı için hem idare hem de mükellef bakımından uygulama kolaylığı sağlanmaktadır. Ayrıca vergi yükümlüsü gelirini vergisi kesilmiş olarak aldığı için verginin psikolojik baskısını hissetmemektedir (Yeniçeri, 2014: 81).

Ancak kaynaktan kesme yöntemi enflasyonist ortamlarda beyan yöntemine göre dezavantaj oluşturmaktadır. Beyan yönteminde elde ettiği geliri bir sonraki yıl beyan edecek ve taksitli olarak ödeyebilecek mükellefin lehine bir durumun ortaya çıkarmaktadır. Bu durum da vergi adaletinin olumsuz etkilenmesine sebebiyet vermektedir (Ata, 2001: 75).

Beyan yöntemi ile karşılaştırıldığında, kaynakta kesilme usulüyle vergiye tabi olan mükelleflerin vergiye müdahale şansı olmadan vergileri tahsil edilmektedir. Beyan yönteminde ise vergi bilinci zayıf olan kişiler vergi denetiminin zayıf olmasını kullanabilmekte ve eksik beyanda bulunabilmektedir. Bu durum vergi adaletsizliğine sebep olmaktadır. Böylece gelirlerini dürüstçe beyan eden mükellefler haksızlığa uğramış olacaktır ve vergi bilinci bozulacaktır (Gürdal, 1994: 38).

Sonuç olarak vergi tahsilini kolaylaştıran, vergi kaçırmayı önleyen kesinti yönteminin uygulama alanının genişletilmesi vergi adaleti açısından büyük katkı sağlayacaktır.

#### **2.4.3. Götürü Yöntem**

Götürü yöntem, mükellefin matrahlarının bir bütün olarak veya belirli mükellef gruplarına göre belirlenmesidir. Vergileme tekniği, siyasi etkenler ve sosyal koşullar nedeniyle beyan yönteminin uygulanamadığı durumlarda götürü yöntem uygulanabilmektedir. Örneğin, belirli bir işi yapan mükelleflerin, sabit bir gelir elde etmiş oldukları kabul edilir ve bu tutar mükelleflerin matrahı kabul edilir. Götürü yönteme tabi olan mükellefler fatura kullanmayacak ve elde ettikleri kazançları



defterlerinde göstermeyeceklerdir. Yükümlüler kanunda yazılı sabit tutarlar üzerinden vergi ödemesi yapacaktır (Edizdoğan vd, 2013:152).

Götürü yöntemde matrahın yükümlülerin gerçek gelirlerine bağlı olmaması aynı işi yapan fakat farklı gelir elde eden mükellefler bakımından eşitliği ciddi şekilde bozar. Bu yöntem idari teşkilata büyük kolaylık sağlamaktadır ancak ödenmesi gereken vergi miktarı genellikle gerçeğe göre az veya fazla olmaktadır (Erdem vd. , 2015: 113).

Günümüzde götüre yöntemine yakın olarak basit usul yöntemi bulunmaktadır ancak modern maliyecilik anlayışından uzak olan götürü gider yöntemine şiddetli eleştiriler yöneltilmektedir.

## **2.5. Vergi Adaleti ve Yapısal Faktörler**

Günümüz koşullarında toplumların ekonomik başarısı sadece nicel performansa bağlı değildir. Toplum olarak kalkınmanın sağlanabilmesi için ekonomik faaliyetleri dolaylı olarak etkileyen sosyo-kültürel faktörlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda toplumsal barış, insanların ve kurumların birbirine olan güven düzeyi, sosyal sermaye, son yıllarda iktisadi bir değer olarak hem mali hem de sosyal bilimlerin önemli çalışma alanlarından birisi haline gelmiştir (Tosuner ve Demir, 2007: 17). Bu açıdan bakıldığında vergi adaleti çevreden, içinde bulunduğu toplumdan, politika uygulayıcısından da etkilenebilmektedir. Bu bölümde vergi adaletini etkileyen siyasi, ekonomik, sosyal ve mali koşullar ele alınacaktır.

### **2.5.1. Siyasi Yapı**

Siyasal yönetim biçiminin meşruiyeti, demokrasinin temel araçlarının uygulanma düzeyi ve siyasi faktörler vergi adaleti üzerinde etkili olabilir. Mutlak monarşilerde ve despotik rejimlerde iktidarın adaletsiz uygulamalarına karşı halkın gösterdiği tepkiler bu konuya örnek oluşturmaktadır. Yani halkın temsilcilerini özgür iradeleriyle seçebildiği ve denetleyebildiği demokratik rejimlerde adaletin sağlanması daha kolaydır (Aktan, 2006: 10).

Ancak demokratik rejimlerde karşılaşılan temel sorun ise siyasi iktidarlar vergileme ile ilgili davranışlarını oy maksimizasyonuna göre belirledikleri için, vergileme yetkilerini sınırsız bir şekilde kullanamazlar. Politikacılar nicel anlamda siyasi başarı sağlayabilmek için seçmenin beğenebileceği kamu hizmetlerini sunmak zorunda kalmaktadır.

Siyasal iktidarın, vergi politikalarını belirlerken öncelikle ülke içerisindeki gelir bölüşümünü dikkate almaları gerekmektedir. Ancak, iktidarını devam ettirebilme kaygısı ile vergi politikalarında seçmenin oyunu alabilecek adaletsiz tercihlerde bulunabilmektedirler (Çiçek, 2006: 32)

Toplum vergi yönetiminden vergi oranlarının yüksek olmamasını, vergi adaletinin sağlanmasını, toplanan vergilerin maksimum özen ile harcanmasını beklemektedir. Toplumun tamamını tek tek memnun etmek elbet mümkün değildir. Ancak, genel geçer bir kabulün olduğu düzenlemeler ve uygulamalar ile vergileme adaletinin var olduğunu hissettirmekte mümkündür. Bir ülkede toplam vergi adaletinin sağlanması yolunda öncelikli yapılması gereken şey, devletin üzerine düşen görevleri en iyi şekilde yapmasıdır (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

### **2.5.2. Ekonomik Yapı**

Ülkelerin içinde buldukları ekonomik koşullar ve uygulamakta oldukları ekonomi politikaları vergi adaleti üzerinde etkili olmaktadır. Gelişmiş ülkelerin ekonomik yapıları ve politikaları sayesinde vergi adaletini gerçekleştirmesi daha kolaydır. Gelişmekte olan ülkelerin ise ekonomik yapı ve politikaları zayıf olduğu için vergi adaletinin sağlanması oldukça zordur (Ata, 2001: 78).

Karşılaştırma yapıldığında gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerden gelir ve kurumlar vergisi en büyük gelir kaynağı haline gelir. Harcama vergileri ise önemi korumaktadır ancak gümrük ve emlak vergilerinin önemi azalmaktadır. Diğer yandan vergi tabanı geniştir yani adalete yakın bir dağılım oluşmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda; gelişmiş ülkelerde toplanan gelir vergilerinin, gelişmekte olan ülke tüketim vergilerine oranla iki kat fazla olduğu hesaplanmıştır. Yani gelişmiş ülkeler gelir vergilerinden iki kat fazla gelir elde etmektedir. Diğer bir bulgu ise sanayileşmiş ülke kişisel gelir vergisinin kurumlar vergisine oranla dört kat fazla olduğudur. Bunun yanında gelişmekte olan ülkelerin dış ticaretten elde ettikleri vergi geliri sanayileşmiş ülkelerdeki paydan daha fazladır (Ay ve Talaşlı, 2008: 138).

İdari uygulayacakların vergi politikasının temel işlevinin "etkinlik" mi yoksa "eşitlik" mi olması noktasında bir karar vermesi gerekmektedir. Bu doğrultuda vergi politikasını gelir dağılımının düzeltilmesi yani "eşitlik" şeklinde belirlemek gelişmiş ülkeler için daha kolaydır. Ekonomik gücü yeterli olmayan ülkelerde ise gelişme için vergileme

yani “etkinlik” anlayışı hakimdir ve gelir dağılımındaki eşitsizlik önemsizdir. (Ata, 2001: 78).

Vergi yükünün toplumun sınırlı bir kesimi üzerinde olduğu gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi oranlarında yapılacak artışlar büyük tepkilere neden olacaktır ve verginin tahsili zorlaşacaktır. Bunun sonucu olarak ise siyasi idareler toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız vergilerin payını dolaylı vergilere kaydıracaktır (Ekici, 2009: 203). Türkiye’deki toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı ve dolaysız vergi oranları karşılaştırıldığında bu durum daha iyi anlaşılmaktadır.

### **2.5.3. Mali Yapı**

Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik, siyasal ve sosyal koşulların vergi adaleti üzerindeki etkileri yanında, mali yapının da vergi adaleti üzerinde etkisi olmaktadır. Mali yapının vergi adaletini etkileyecek unsurları içinde devletin ekonomiye müdahalesinin boyutları, kamu kesiminin büyüklüğü, kamu harcamalarının rasyonelliği ve bu harcamalarda israfın boyutları ile gelir düzeyinin düşüklüğünü sayabiliriz (Gürdal, 1994: 43).

Her şeyden önce vergi, devletin en önemli gelir aracıdır. Bu nedenle ekonomide kamu kesiminin hacminin artması, vergi gelirlerine duyulan ihtiyacı arttıracaktır. Daha çok vergi gelirleri elde etmek için uygulanacak yeni vergisel düzenlemeler ise vergi yükünde orantısız artışlara neden olacak ve vergi adaleti olumsuz etkilenecektir (Ata, 2001: 80). Kamu hacminin artmasının haricinde düzenli bir harcama politikası uygulanmaması ve israfa yol açılması da aynı sonuçları doğuracaktır.

Uygulanmakta olan vergi sisteminde kayıp kaçak oranı artmış, denetim seviyesi yeterli düzeyde çalışmıyor ise vergi yükü belirli bir kesimin sırtına binmiş olacak ve insanlar vergiye tepki gösterecektir ve adaletsizlik daha da büyüyecektir (Gürdal, 1994: 43)

### **2.5.4. Sosyal Yapı**

Vergileme düzeyini belirleyen sosyal değişkenlerin başında mükelleflerin vergi karşısındaki tepkileri ile vergi idaresinin etkinliği gelmektedir. Kuşkusuz vergi, bireyin gelirini özgür bir biçimde kullanma konusundaki kararlarını kısıtlamaktadır. Bireyin söz konusu kısıtlamalara karşı ortaya koyacağı tepkinin niteliğinde ve büyüklüğünde, bireyin geliştirdiği tepki karşısında elde edebileceği birtakım kazanım beklentileri de belirleyici olabilmektedir (Ekici, 2009: 214).

Verginin gerekliliğine inanmayan insan neredeyse yoktur. Çünkü vergi, aynı devlet çatısı altında bir düzen içerisinde yaşamının bir gereğidir. Ancak, vergi oranları, vergi adaleti, vergi ödeme zamanı gibi birçok konuda vatandaşlar arasında ortak bir kabulün olduğunu söylemek oldukça güçtür. Bireysel çıkar yerine toplumsal adalet üzerine beklentiler oluşturmak tamamen vergi ahlakı ve kültürüne bağlıdır. Yani halkın adil vergi sistemi için bu beklentilerini doğru bir şekilde yansıtabilecek kültür seviyesine erişmesi gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2007: 14).

## **2.6. Vergi Adaleti ve Vergi Harcamaları**

### **2.6.1. Vergi Harcaması Kavramı**

Vergi gelirleri kamu harcamalarını finanse etmenin yanında, ekonomik ve sosyal dengenin kurulması amacı için de kullanılmaktadır. Devletlerin bu amaçlar ile belirli sektör veya mükellef gruplarına yönelik sağladığı vergi muafiyeti, istisnası, düşük vergi oranı uygulaması, verginin mahsubu, ertelenmesi vb. düzenlemeler vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır. Yani vergi harcaması belirli ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak için, standart kanun düzenlemelerinden ayrıcalıklı olarak, yine kanuna dayalı olarak uygulanan vergi gelir kaybı olarak tanımlanır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2017: 1).

Vergi harcaması kavramı, verginin toplanması esnasında yapılan harcamaları değil, vergi sistemi içinde yer verilen muafiyet, istisna ve indirimleri ifade eden bir tanımdır. Bu anlamda vergi harcaması diğer kamu harcamalarından farklı nitelikler barındırmaktadır. Bunlar; her mükellefi kapsayan bir vergi imtiyazı olmaması, ekonomik ve sosyal bir amaç ile düzenlenmesi ve standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi düzenlemesi olmasıdır. Vergi harcamalarını, muafiyetler, istisnalar, indirimler, mahsuplar, vergi ertelemeleri, vergi kredileri vb. gibi sınıflandırmak mümkündür (McDonald, 2010: 5).

Yani bir uygulamanın vergi harcaması kavramını karşılayabilmesi için; belirli ekonomik, sosyal, siyasal bir amacının olması ve bu amacı gerçekleştirmek için kanun çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması gerekmektedir. Ayrıca bu uygulamanın sonucunda sadece belirli bir mükellef grubuna ayrıcalık olarak vergi ödememe veya daha az vergi ödeme imtiyazının sağlanması gerekmektedir. Eğer bir uygulama genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa ve belirli bir mükellef grubuna ilişkin

değilse bu vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin uygulamaya konulan bir vergi oran indirimi koşulsuz şartsız bütün mükellefleri kapsıyor ise bu şekildeki bir düzenleme vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2017: 7).

Vergi istisna ve muafiyet uygulamaları vergi yükünün dağılımı, ekonomik faaliyetlerin desteklenmesi, kamu gelirleri üzerindeki etkileri nedeniyle kamu harcamaları gibi etki göstermektedir. Buradaki sorun hükümetler kamu harcaması yaptığında yıllık olarak bütçede değerlendirmeye tabi tutmakta ancak vergi harcamaları ise çoğunlukla böylesi denetimlere maruz kalmamaktadır (Bayhanay, 2014: 3).

### **2.6.2. Vergi Harcaması Kavramı ile Vergi Adaleti ilişkisi**

Günümüzde devletlerin artan görevleri nedeniyle, verginin adaletli dağılımı yanında toplumda oluşan sosyal ve mali sorunların da çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Uygulanmakta olan vergi sistemi ile bir yandan ekonomik ve sosyal sorunlara müdahale edilirken bir yandan da vergilendirme sonucu ortaya çıkacak yükün adalet ilkesi göz önünde tutularak dağıtılması gerekmektedir. Bu aşamada mükelleflere tanınacak imtiyazların düzeylerinin ne olması gerektiği büyük bir sorun oluşturmaktadır (Mercan, 2006: 57). Zira hem uygulanmakta olan istisna ve muafiyetlerin dengeli bir şekilde kullanılması hem de uygulanmakta olan imtiyazlar ile elde edilmek istenen sonuçların gerçekleştirilmesi çok kolay değildir. Yani her ne kadar genellik prensibi gereği herkesin vergi vermesi gerekmekte ise de bu kuralın tam olarak uygulanması her zaman mümkün değildir (Yılmaz, 2006: 79). Vergi harcama araçlarının uygulanması aşamasında adaletsizliklere yol açabileceği düşünülmektedir. Bu konudaki bazı görüşler şöyledir.

Vergi harcama araçları ile bazı bireylere vergisel açıdan koruma sağlanabilmektedir. Örneğin gelir vergisinde yer alan vergi harcama uygulamaları ile engelliler, yaşlılar, dullar gibi zor durumda olan mükelleflerin ödeyeceği vergi aynı geliri elde eden mükelleflere göre azaltılmaktadır. Benzer şekilde ayırma kuramı gereğince her iki gelir unsuruna farklı tarife uygulanması gibi ayrıcalıklı düzenlemeler de vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Buradaki amaç ekonomik hedefleri gerçekleştirebilmek için belirli faaliyet alanlarını vergilendirmemek veya daha az vergilendirmektir. Yani sermayeye avantaj sağlamaktır ancak bu vb. uygulamalar vergide eşitliğe aykırı olarak

nitelendirilip, eleştirilmektedir (Balkaya, 2000: 30). Diğer yandan vergi harcamaları ile tanınan imtiyazlar sonucu elde edilmek istenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmaması da büyük önem taşımaktadır. Zira tanınan indirim ve ayrıcalıklar bireysel veya sektörel avantaj gibi görünmekle birlikte asıl amaç objektif anlamda ekonomik katkılar elde edilmesidir.

Vergi harcamalarının, temel eleştiri noktalarından birisi de zengin mükelleflere fayda sağlayacağını düşünülmesidir. Basit olarak, zenginler daha fazla gelir unsuruna sahiptir ve vergi harcamalarından avantaj elde etmek için daha fazla seçenekleri bulunmaktadır. Diğer yandan zenginler aynı vergiden kaçınmada olduğu gibi avantaj elde edebilmek için finansal ve teknik anlamda profesyonel destek satın alabilecektir (Uğurlu, 2013: 33).

İndirimler, bağışıklıklar ve istisnalar, ülkelerin içinde bulunduğu koşullara uygun bir şekilde belirlenip, uygulandıklarında, vergi adaletine ulaşma bakımından olumlu etkilere sahip olabilmektedir. Ancak belirlenecek olan politikalar için esas alınacak ölçülerin ne olacağı ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmişlik düzeyine göre değişmektedir. Söz konusu indirimler, bağışıklar ve istisnalar ülke koşullarına uygun düzenlendiği takdirde vergi adaletine olumlu yönde katkı sağlanacaktır. Çünkü bu uygulamalar sağladığı kazanç ile asgari yaşam düzeyini elde edemeyecek bireylerin yaşamlarını daha kolay sürdürmelerini amaçlamaktadır (Mercan, 2006: 58).

Vergi harcamaları ile sağlanacak imtiyazlarda koşullara göre hareket edilmesindeki temel sorun bireylerin ayrı ayrı ödeme güçlerinin saptanmasının imkânsız olmasıdır. Bu asgari düzeyi tüm topluma yönelik günün ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bir koşul içerisinde belirlemek büyük önem taşımaktadır. İndirim tutarlarının az veya fazla saptanmış olmasının vergi adaleti üzerinde bozucu etkiler oluşturacağı varsayılmaktadır. İndirim tutarının gerekenin altında belirlenmesi, vergi adaletinin dar gelirli mükellefler aleyhine bozulmasına neden olacaktır. Tam tersi indirim tutarının fazla saptanmış olması yüksek vergi oranları üzerindeki gelir dilimlerini aşındıracağından, vergi tarifesinin vergi adaletini düzenleyici nitelikteki etkilerini azaltacaktır (Mercan, 2006: 60).

Devletin ekonomik ve sosyal görevleri yerine getirmek amacıyla uyguladığı vergi harcaması kalemlerinden bir diğeri de teşviklerdir. Yatırım kararları üzerinde vergisel

teşvikler ile etki oluşturmak suretiyle belli sektörler'e yönelik yatırımların artırılması veya yatırımların belli bölgelere kaydırılması gibi amaçlar vergi harcaması uygulamalarındandır. Bu teşvikler vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde iki türlü etki ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan birisi yine üst gelir kesimine avantaj sağlaması ve düşük gelirli bireyler açısından adaletsizlik oluşturması iken diğer eleştiri yapılan harcamalar sonucunda kamu gelirlerinde oluşacak azalmaların yeni vergi çeşitleri ile ya da vergi oranlarında yükselme yapmak suretiyle giderilmeye çalışılmasıdır (Mercan, 2006: 61).

Yukarıda yer verilen örnekler üzerinde anlaşılacağı üzere vergi harcamaları adalet ilkesinden sapmalar içerir ve uygulamalardan yararlanan mükelleflerin mali durumunu iyileştirir. Bunun yanında vergi harcamaları sonucunda ortaya çıkan gelir kaybı vergi oranlarının artırılması ile sonuçlanabilir. Vergi oranlarının yüksekliğinin etkinliğe engel olan bir faktör olması nedeniyle, vergi harcamalarının etkinliği azaltacağı düşünülmektedir. Çünkü neden oldukları gelir kaybının önüne geçmek için daha yüksek vergi oranlarını gerektirmektedirler. Buradan vergi harcamalarının vergi oranlarını yükselttiği sonucuna ulaşılmaktadır (Uğurlu, 2013: 26). Son olarak vergi harcama politikalarının belirlenmesi sürecinde, siyasi otoritenin bir kısım seçmenleri kaybetmemek adına, amaçlanan politik düşüncenin gereklerine göre hareket etmesi de sorunları içinden çıkılması güç bir duruma getirmektedir.

## **BÖLÜM 3: YÖNTEM**

Bu bölümde araştırmanın modeli, veri toplama yöntemi ve araçları, araştırmanın örnekleme, katılımcıların profilleri ve verilerin analizi hakkında bilgiler verilecektir.

### **3.1. Araştırmanın Modeli:**

Geleneksel kuramlar gerçekleri hep aynı gözle görmekte ve sürekli bir değişim içinde olan sosyal olguları açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Geleneksel kuramlar gerçekleri durağan olgular olarak görür. Oysa sosyal olgular durağan olmamakla birlikte zamana ve yere göre değişkendir. Sosyal bilimlerin zamana ve yere göre değişen bu özellikleri nitel araştırmada kullanılan yöntemlerde dikkate alınmaktadır. Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemi sosyal olguların bu göreliliğini ve hareketliliğini yakalamaya ve anlamaya fırsat oluşturmaktadır. Bu yöntemin en önemli avantajı, ele alınan konuyu, çalışmaya dahil edilen katılımcıların bakış açılarından görebilmeye ve bu bakış açılarını oluşturan sosyal yapıyı ve süreçleri ortaya koymaya olanak vermesidir (Glaser ve Strauss 1967'den akt. , Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.135). Bu sebeple vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusunda vergi uygulayıcılarının tecrübe ve bilgilerinden istifade edilmesini amaçlayan çalışmamızda nitel araştırma yönteminden faydalanılmıştır.

### **3.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları**

Nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi farklı veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal, gerçekçi bir şekilde ortaya konmasının amaçlandığı bir süreç olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 39). Görüşme tekniği diğer yöntemlere göre farklı nitelikte ve derinlikte veri sağlayacak bir araştırma tekniği olarak öngörüldüğünden çalışmamızda görüşme yöntemi tercih edilmiştir. Araştırma tekniği olarak görüşme, araştırmacı ile katılımcı arasında geçen kontrollü ve amaçlı sözel iletişim biçimidir. Görüşme yönteminde araştırmacı, araştırmakta olduğu konu hakkında önceden hazırlamış olduğu amaçlı soruları yönelterek katılımcının araştırma konusuyla ilgili düşüncelerini ve duygularını sistematik olarak ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır (Türnüklü, 2000: 545).

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak yarı yapılandırılmış, açık uçlu sorulardan oluşan mülakat tekniği seçilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinde araştırmacı



önceden sormayı planladığı soruları içeren görüşme protokolünü hazırlar. Buna karşın araştırmacı görüşmenin akışına bağlı olarak değişik yan ya da alt sorularla katılımcının yanıtlarını açmasını sağlayabilir. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği sahip olduğu standartlığın yanında sağladığı esneklik sayesinde uygun bir teknik olarak tercih edilmiştir (Türnüklü, 2000: 547).

Çalışma hakkında detaylı bir literatür taraması yapıldıktan sonra yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlanmıştır. Soruların hazırlanması sırasında literatür taraması ile birlikte alanda uzman kişilerin görüşleri de alınmıştır. Bunun yanı sıra görüşme formunun etkinlik ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi için örneklem dışından 2 konu uzmanı ile pilot görüşme yapılmıştır. Pilot görüşmeler sonucunda katılımcıların görüşleri alınarak sorular tekrar düzenlenmiş ve görüşme formu son halini almıştır (Ek 1).

Görüşme formunun hazırlanmasının akabinde randevu çalışmalarına başlanılmış ve görüşmeyi kabul eden katılımcılar ile yapılan mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Çalışma sırasında yapılan görüşmeler 20 dakika ile 75 dakika arasında değişen bir sürede gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmeler, katılımcının kendini rahat hissedebileceği çevresel etkenlerin asgari seviyede olduğu ayrı bir ortamda yapılmaya çalışılmıştır. Bir görüşme esnasında katılımcının olağandışı bir toplantısı çıkması nedeniyle tamamlanamamıştır ve bu görüşme yapıldığı kadarı ile çalışmaya dahil edilmiştir. Görüşmelerde katılımcıların tamamının izni alınmış ve toplam 880 dakika sesli kayıt alınmıştır. Sesli kayıttan yanı sıra hem mülakat esnasında hem de mülakat öncesi ve sonrasında gerçekleşen sohbetler esnasında bilgi notları alınmıştır. Bu bilgi notları da araştırma bulgularına dahil edilmiştir.

### **3.3. Araştırmanın Örnekleme**

Bu araştırmada örneklem seçiminde “amaçlı örnekleme” yöntemlerinden “kolay ulaşılabilir durum örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini vergi uygulayıcıları durumunda olan; maliye uzmanları, vergi müfettiş yardımcısı, vergi müfettişleri, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, konunun uzmanı akademisyenler ve bürokratlar oluşturmuşlardır.

### 3.4. Katılımcı Profili

Araştırmada İstanbul, Ankara, Eskişehir, Kocaeli, Sakarya ve Bolu olmak üzere 6 farklı ilden 18 katılımcı ile yarı yapılandırılmış mülakat görüşmeleri yapılmıştır. 18 katılımcının 1'i vergi müfettişi, 5'i vergi müfettiş yardımcısı, 1'i serbest muhasebeci mali müşavir, 3'ü Yeminli Mali Müşavir, 5'i akademisyen ve 3'ü Gelir İdaresi Başkanlığında yönetici pozisyonundadır. Bu görüşmelerden görev yerleri İstanbul olan 2 vergi müfettişi ile görev yeri Ankara olan 1 Vergi Müfettişi ile olan görüşme Kocaeli'nde gerçekleştirilmiştir.

Katılımcılar	Unvan	Şehir	Süre
Katılımcı 1	Vergi Müfettişi Yardımcısı	Eskişehir	60 Dakika
Katılımcı 2	Vergi Müfettişi Yardımcısı	İstanbul	65 Dakika
Katılımcı 3	Vergi Müfettişi Yardımcısı	Ankara	60 Dakika
Katılımcı 4	Vergi Müfettişi Yardımcısı	Eskişehir	40 Dakika
Katılımcı 5	Vergi Müfettişi Yardımcısı	Sakarya	30 Dakika
Katılımcı 6	Vergi Müfettişi	İstanbul	50 Dakika
Katılımcı 7	YMM	Kocaeli	35 Dakika
Katılımcı 8	YMM	Kocaeli	75 Dakika
Katılımcı 9	YMM	Sakarya	60 Dakika
Katılımcı 10	SMMM	Kocaeli	50 Dakika
Katılımcı 11	Bürokrat	Kocaeli	70 Dakika
Katılımcı 12	Bürokrat	Kocaeli	20 Dakika
Katılımcı 13	Akademi	Sakarya	45 Dakika
Katılımcı 14	Akademi	Bolu	60 Dakika
Katılımcı 15	Akademi	Bolu	40 Dakika
Katılımcı 16	Akademi	Bolu	35 Dakika
Katılımcı 17	Akademi	Kocaeli	25 Dakika
Katılımcı 18	Bürokrat	Ankara	60 Dakika

### 3.5. Verilerin Analizi:

Çalışmanın veri toplama işlemi tamamlandıktan sonra analiz sürecine geçilmiş ve mülakatlar tekrar tekrar dinlenerek deşifre edilmiş ve yazıya dökülmüştür. Görüşmelerden elde edilen verilerin yazıya aktarılması sırasında herhangi bir değişikliğe gidilmemiş, katılımcıların kullandığı kelimeler birebir yazıya aktarılmıştır. Elde edilen bulgular, ilgili literatürde ele alınarak çalışmanın 4. bölümünde nitel veri analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir.

## BÖLÜM 4: ANALİZ

### 4.1. Vergilendirmede Adalet Kavramının Analizi

#### 4.1.1. Vergi Adaleti Kavramının Analizi

Adalet olması gereken bir kavram ancak olması gereken bu salt doğrunun nasıl sağlanacağı konusunda birçok farklı fikir bulunmaktadır ve bu fikirler topluma, yere ve zamana göre değişmektedir. Bu belirsizlikten yola çıkarak adalet kavramının vergilendirme işleminde nasıl sağlanabileceğini, vergilendirme kıstaslarında neye göre hareket edilmesi gerektiğini ortaya koyabilmek için katılımcılarımıza “vergi adaleti sizin için ne ifade etmektedir? Sorusu sorulmuştur.

Katılımcı 6 vergi adaleti kavramının net bir tanım olarak ortaya koyulamayacağını şu şekilde ifade etmiştir.

*Katılımcı 6: “Vergide adalet kavramı gerçekten sürekli vergide sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Yalnız bu adalet kavramının belli bir tanımı yok. Gerçekten de belirsiz, kesin böyle bir şey diyemiyoruz çünkü vergi öyle farklı bir şey ki kişilere göre duruma göre ortama göre fizyolojik yapıya göre değişiyor. Dolayısıyla adalet dediğiniz zaman aslında hak hukuktan geliyor. Aslında herkese aynı eşit muamelede bulunmak bir nevi işte eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ile de bağlantılı bir ilke birbirini tamamlıyor bu ilke. Yalnız bunu vergide uygulamak biraz daha farklı sonuçlara yol açabiliyor. Çünkü vergi devletin cebri tamamen zorla aldığı bir kamu kaynağıdır. Bir kamu gideri var o kamu finansmanını finanse etmek için o ülkede yaşayan insanlardan topladığı cebri bir kaynaktır aynı veya nakdi bir kaynaktır. Dolayısıyla adalet kavramını vergide ele alırken kişilere göre duruma göre değerlendirmek daha doğru olacaktır.”*

Adalet kavramı ile eşitlik kavramının birbirinden ayrılması gerektiğini aynı anlama gelmediğini belirten Katılımcı 3 ve Katılımcı 18 burada sadece eşitlik üzerinden hareket ile adaletin sağlanamayacağını belirtmişlerdir:

*Katılımcı 3: “Bizim ülkemizde genelde adalet ile eşitlik karıştırılan kavramlar oluyor. Şimdi aynı vergiyi uygulayabilirsiniz bu eşit olur ama adaletli olmayabilir, bu nasıl olur? Diyelim ki alt gelir seviyesindeki birisinden %10*

*vergi alırsınız, üst gelir durumundakinden de %10 vergi alırsınız bu eşit olur ancak adaletli olur mu? Olmaz. Çünkü burada bir gelir seviyesi farklılığı durumu var. Bu adalet kavramını nasıl yapabiliriz sosyal statüye göre ayrıma dönüştürebiliriz. Burada ülkemizde böyle mi oluyor, genelde olmuyor niye biz daha çok dolaylı vergilerle yürütülen bir vergi sistemimiz olduğundan dolayı biz daha çok alt gelir seviyesi yani tüketimden vergi almayı düşünüyoruz ve bu temel üzerine gayret gösteriyoruz.”*

Katılımcı 18: *“Yani herkese bir kural uygulamak herkes için adalet olmaz, bir şekilde zaten vergilendirme prensipleri de öyle herkes bir şekilde gelir elde ediyor. Adalet kavramı herkese aynı eşit olacak diye baktığınız zaman aslında adalet sağlayabilirsiniz ancak birbirine yaklaşık benzer kişiler arasında aynı standartta davranmamız gerekiyor ki o zaman adaletsizlik duygusuna yol açmamış oluruz...”*

Çalışma kapsamında vergi adaleti sorumuza cevaben katılımcıların ortak noktada bulunduğu düşünce vergi adaletinin ödeme gücünün dikkate alınması sonucunda sağlanabileceği ifadesi olmuştur. Bu düşünceyi akademisyen katılımcı Katılımcı 14 şu şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 14: *“Eşitlik net bir kavram ama adalet sübjektif bir kavram net bir kavram değil. Yani böyle olunca herkes adalet bana göre mi, yoksa akademiye göre mi... Vergilerin olması gerektiği gibi alınmasıdır değil mi? Olması gerektiği gibi derken ödeme gücüne göre işte herkesin durumunu gözeterek sübjektif bir şekilde sübjektif unsurları barındırarak vergilendirmenin yapılması vergilemede adalettir.”* şeklinde ifade etmiştir.

Katılımcı 9 kişilerin mali gücün yanında risk durumunun da dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

Katılımcı 9: *“Bilindiği üzere vergi anayasada tanımlanmış bir görevdir. Yani herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü aslında bu da adaleti tanımlıyor. Herkes ödeme gücüne göre vergi ödemek zorunda. Hani bir çalışan ile patronun, ücretli ile sermaye gelirinin vergilendirilmesinin aynı olması beklenmiyor. Tabii ki bu sebeple adalet*

*herkesten aynı oranda bir olarak vergi alınması değil farklılaştırmaya yönelik işte bayanlar olabilir, ücret gelir olabilir veya kira, ranta biraz daha fazla konulabilir. Burada mantıklı olan mali gücüne göre, aldığı riske göre bir vergileme yapılması.”*

*Katılımcı 11: “Adaleti tesis etmek istiyorsanız bir defa eşit durumda olanların eşit muameleye tabi tutulmasını beklersiniz. Bence anayasanın işaret ettiği noktalardan biri bu eşit durumda olanlara eşit davran. Anayasanın idareye vermiş olduğu talimat bu bence. Bu doğrultuda buradaki kastım da şu; vergi ödeme gücüne sahip eşit orandaki bireylerin eşit oranda muameleye tâbi tutularak kamu finansmanına da katkıda bulunmasını tesis etmek. Asıl vergi adaletinin kaynak noktasının bu olduğu kanaatindeyim.”*

*Katılımcı 1: “Yani herkesten aynı oranda vergi almak mı yoksa herkesin gücü oranında vergi almak mı? Bence herkesin gücü oranında vergi almak ama Türkiye’de bu mümkün mü? Değil...”*

Katılımcı 4 kişilerin ödeme gücünün dikkate alınmasının yanında temel yaşam koşullarını sağlayacak düzeye kadar vergilendirme yapılmaması gerektiğine vurgu yapmıştır.

*Katılımcı 4: “Vergi adaleti kavramı az kazananadan az çok kazanan daha çok vergilendirmesi olarak algılanıyor ama şöyle bir durum var Türkiye’de belli bir yaşam standardı var fakirlik sınırı yaşam standardına göre gelir seviyesi grupları var insanın yaşam standardına ulaşması gereken kısma kadar vergi alınmaması gerektiğini düşünüyorum ben. Vergilendirmenin subjektif olması gerekir, insanların sosyal durumlarını kişisel durumları dikkate alması gerekir. Çünkü insanlar belli bir gelir seviyesinde belli bir yaşam standardına yaşamak için belli bir gelir seviyesine gelmesi gerekiyor. Belli bir gelir seviyesinin altında yaşayan insanların ayrıca bir vergi yükü altında olması vergi adaletini ve sosyal adaleti olumsuz etkiliyor.”*

Katılımcı 13 konuya daha geniş bir çerçeveden bakarak vergi adaletini vergi yükünün adil dağılımı olarak tanımlamıştır.

Katılımcı 13: “Tabi vergilemeye ilişkin anayasanın 73. maddesinde gerekli düzenlemeler yapılmış. Vergi adaleti dediğimizde ben daha çok vergi yükünün adil dağılımını anlıyorum. Çünkü anayasa da buna vurgu yapıyor. Yoksa adalet kavramı tabi ki başlı başına hukuk devletinin gereklerinden biri, burada benim üzerinde duracağım nokta vergi yüküne ilişkin mükellefler arasında gelir dağılımı da dikkate alınarak adil bir dağılım ortaya konulması, ben bunu anlıyorum.”

Katılımcı 12 sorumuzu adalet kavramının sonucu olarak değerlendirmiş ve vergi adaleti kavramının gerçekleştirilmesi ile birlikte toplumda vergi bilincinin gelişeceğini belirtmiştir.

Katılımcı 12: “Vergi adaletinin vergi idaresinin en temel görevi olması gerekir. Çünkü vergiye uyum düzeyinde her şeyin başı adaletten geçtiğinden hareketle vergi adaleti kayıt dışı ekonomi ile mücadele de olsun, kayıt altına alınmamış vergi mükellefi potansiyellerinin kayıt altına alınması ile olsun toplumda yaratacağı adalet duygusu ile birlikte vergi ödeme alışkanlıklarının da ciddi oranda etkileyecektir. Çünkü pratikte herkes ödediği verginin neye yaradığını, ne işe yaradığını ödemeyenler üzerinden sürekli sızlanma ve aykırı sesler çıkarmak da dolayısıyla vergide adalet gerçekten olmazsa olmaz bir kural olarak karşımıza çıkmaktadır.”

Katılımcılar adalet kavramının değişken bir kavram olduğunu, sadece eşitlik politikası uygulanması ile adaletin elde edilemeyeceğini. Adaletli bir vergi sistemi için kişilerin özel durumlarının da dikkate alınması gerektiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca vergi adaletinin sağlanması ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenebileceğini, vergi ödeme gayretinin artacağını belirtmişlerdir.

#### **4.1.2. Vergilendirmede Amaç Analizi**

Devlet giderlerini karşılayabilmek ve vatandaşlarına hizmet sunabilmek için ihtiyaç duyduğu gelirlerin büyük bölümünü vergi ile karşılamaktadır. Verginin bu mali getiri amacının yanında sosyal hayata yön vermek için veya ekonomik gidişata müdahale etmek için de kullanılıp kullanılmayacağı katılımcılarımıza sorulmuştur. Katılımcılar

verginin sosyal bir araç olarak kullanılması gerektiğini belirtmekle birlikte bu konu hakkında farklı açılardan düşüncelerini aktarmışlardır.

Katılımcı 16 sosyal devlet politikasının anayasal bir madde olduğunu ve vergilendirmede sosyal politikaların uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 16: “Vergi sosyal adaletsizliklere karşı kullanılmalı mutlaka çünkü anayasamızda Türkiye Cumhuriyeti laik sosyal bir hukuk devletidir. Oradaki sosyal devlet anlayışına ancak onunla sağlayabiliriz bu noktadaki en önemli araçlardan biri vergiler diye düşünüyorum.”*

Yukarıda belirtildiği üzere Türkiye’de sosyal adaletsizlikler ile mücadele edilmesi gerektiği anayasal olarak belirlenmiş ve bu çerçeveye göre hareket edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu anayasal politikaya katılımcılar sosyal sınıflar arasındaki gelir adaletsizliğinin giderilmesi, toplumdaki dezavantajlı kişilere kolaylık sağlanması veya ekonomik durgunluk dönemlerinde piyasaya müdahale edilmesi gibi örnek düşünceler ile katkıda bulunmuştur.

Katılımcı 8 vergilerin sosyal adaleti sağlama noktasında bir araç olarak kullanılabileceğini ve toplum tabakaları arasındaki gelir adaletsizliğinin giderilebilmesi için üst gelir grubundan alt gelir grubuna kaynak aktarımının vergiler ile sağlanabileceğini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

*Katılımcı 8: Burada kamu harcamaları derken burada verginin bir de gözettiği bir olay var. Varsıl kesimden alıp yoksul kesime bir transfer, bunu neyle yapabilirsin bunu aslında vergi ile yaparsın gene neydir onun kuralı da şudur: Vergi oranlarını belli kesimlerde daha düşük tutarsın belli kesimlere daha yüksek tutarsın oradan almış olduğun vergiyi de gider diğer kesime transfer yaparsın. İşte sosyal transferler diyoruz geliri olmasa bile onlara bazı gelirler sağlayarak yaparsın bunu o nedenle çok doğru vergi sadece kamu harcamaları için değil, bu şekilde toplumda varsıl kesimden yoksul kesime transfer yapmak için de kullanılır.*

*Katılımcı 6: Anayasamızda var mesela aslında herkes kamu giderlerini karşılamak üzere herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür işte vergi yükünün ondan sonra diyor adaletli ve dengeli dağılımı sosyal bir amacdır*

*diyor. Biz vergiye sadece mali güce göre bakacak olursak burada bir nevi vergide adalet sağlanıyor dersek irrasyonel olur gerçek olmaz. Bunu yaparken özellikle kişinin sosyal durumunu burada verginin sosyal amacını da göz ardı etmemek lazım. Aynı düzeyde gelir elde eden iki kişinin genellikle sıklıkla verilen örnek bir tane engelli birey var ve bir tane de tamamen sağlıklı bir birey var bunlardan aynı tutarda vergi almak aslında tam adalet ilkesinin sağlıyor diyemeyiz. Dolayısıyla bu sadece mali güce değil sosyal ekonomik siyasal koşullara göre de vergide adaleti sağlamak istiyorsak göz önünde bulundurmak zorundayız, gereklidir de bu sadece mali güce göre de almak adalet ilkesini kesinlikle karşılamaz.*

*Katılımcı 9: Şu anda Türkiye'de ÖTV ve KDV ekstra fiskal amaç için kullanılıyor. Piyasa tıkanıklık var diyor ÖTV çektik işte yüzde 35'e burada adalet sağlanıyor mu? Yok, adalet anlayışı değil bu zaten piyasayı canlandırmak mobilyada beyaz eşyada ÖTV sıfırlandı yani burada bir adalet sağlama yok televizyonda ÖTV sıfırlanınca adalet sağlamıyor ancak piyasadaki durgunluğu kirlenliği atıyoruz tamamen bir iktisat politikası buradaki amaç.*

Ekonomik konjonktürde verginin maliye politikası aracı olarak kullanılabileceğini belirten Katılımcı 9 ekonomik durgunluğu azaltmak için Kasım 2018 döneminde alınan vergi indirim kararlarından örnekler vermektedir.

Katılımcı 14 ve Katılımcı 2 ise verginin sosyal bir politika olarak kullanılması olgusunu desteklemiş ancak bunun dengeli ve planlı bir şekilde yapılmasını, uygulama esnasında siyasi ayrıcalıklara yer verilmemesi gerektiğini, aksi durumda etkinlik kaybı yaşanacağını belirtmişlerdir.

*Katılımcı 14: Tabii ki biz vergiyi bütçe ihtiyaçlarını karşılamak için alıyoruz. Ancak tabii sosyal amaçları da barındırıyor. Gelir dağılımı düzenlemek için kullanıyoruz, ne bileyim sosyal transferler için kullanıyoruz, istisnalar var birçok vergi sistemimizde yüzlerce sistem var neredeyse. Neticede bunlar sosyal amaç taşıyor ve bu yönde kullanılmalı. Ancak şunu da ifade edeyim çok fazla sosyal amaç taşıyan istisnalar adaleti sağlamak için tesis edilmiş bunlar ama sosyal amaç taşıırken kaybolup gidiyorlar etkinlikleri yok işte çok fazla olması*



*aslında çok iyi bir şey değil gerçekten sosyal yardıma ya da transfere ihtiyaç duyan kesimlere yönelik olmalı.*

*Katılımcı 2: Tabi şu anda bulunduğumuz 21. yüzyıl ekonomileri düşünülürse devlete yüklenen sorumluluklar düşünülürse bunlar arasında doğrudan tercih yapmak çok zordur. Öncelikle hükümetlerin sosyal ve kurum politikaları olması gerekiyor. Bulduğumuz zamanda örneğin mesela işsizlik maaşı verilmesi mesela bu harcamalara örnektir. Tabi tamamen devlet müdahale etmemelidir diyemeyiz tamamen müdahale edebilir de diyemeyiz. Burada bir ayırım yoluna gitmek kolay kolay mümkün değil gerçekçi olacağını da ben düşünmüyorum. Tercih yapılırsa ancak yine bu da şahsi ancak bir ekonomide teşviklerin sosyal yardımların kısıtlı sınırlı olması taraftarıyım. Çok fazla bazı siyasi amaçlarla kullanılmaması gerektiğini düşünüyorum bunların, çünkü belli bir süre sonra sömürüye açık hale geleceğini bunların belli bazı kesimlere aktarılabilceği endişesi taşıyorum dolayısı ile kısıtlı da olsa sosyal amacının da olması gerektiğini düşünüyorum yani...*

Katılımcı 13 ise vergi yapımız nedeniyle sosyal politikada istenilen sonuçların elde edilemeyeceğini belirtmiştir:

*Katılımcı 13: Tabi teoride biz bunları anlatırken, söylerken hep şunu söylüyoruz. Sosyal devlet olmanın verdiği yükümlülükle ki anayasa 2. madde de bu belirtilmiş devlet sosyal devlet olduğu için vergi yükünü de yine gelir gruplarına göre adil bir şekilde dağıtma yükümlülüğü var. Tabi burada uygulamada baktığımızda gelir gruplarına hedeflenen bu adil dağılım aslında dolaylı dolaysız vergi ayrımı ile birlikte özellikle vergilerin objektif sübjektif nitelikte olması yani bugün bir gelir vergisinin sübjektif vergi özelliği de taşıdığı için kişisel durumunu dikkate alabilmesi mümkün. Ancak baktığımız da diğer dolaylı vergiler kişisel durumu dikkate almamasına karşın bugün ki vergi sistemimizde çok büyük bir kısmını dolaylı vergiler oluşturuyor. Vergi gelirleri dolayısıyla ben açıkçası bu bağlamda sosyal adaletin çok ciddi anlamda vergiler yoluyla ülkemizde arzulanan noktaya ulaşabildiğini düşünmüyorum.*

Katılımcı 18 ise sorumuzu uygulama açısından değerlendirmiştir:

*Şimdi bu konu diğer ülkeler Avrupa ülkeleri falan da iki şekilde uyguluyor. Bir herkes bir gelir elde ettiği zaman baştan bir vergilendirme amacı var daha sonra sosyal devlet gereği bunları geriye dağıtma var. Herkesten esas olarak vergi toplanır az kazanmak çok kazanmak değil, ancak daha sonra sosyal devlet ilkesi gereği bunlar yardım olarak geri aktarılır. Bazıları da bizim ülkemizde olduğu gibi adaleti tesis etmek için herkesten bir şekilde belki vergi almaya yönelik bir sistem bu şekilde güzel bir sistem ama ancak baştan istisna ve muafiyetler koyarak uyguluyor yani herkesten vergiyi alayım sonra da dağıtayım demiyor da işte geliyor diyor ki küçük esnaf da vergiden muaf tutayım, asgari geçim indirimi uygulayayım diyor bir şekilde istisna ve muafiyet ile denge sağlamaya çalışıyor... Ancak bunu eşler arasında uygulayabiliyorsan, bazen bakıyorsunuz vergiden muaf olan bir esnaf bir asgari ücretliden 3-4 kat fazla gelir elde ediyor bu durumda adaletsizlik duygusunu oluşturuyor... Benim önerim bütün gelir elde eden herkesten vergi toplayacaksınız daha sonra bu bir kere kayıt dışılığı da etkiliyor kayıt dışı alanda bırakmayacaksınız, herkes kayıt altına alacaksınız vergi toplayacaksınız sonra diyeceksiniz ki benim asgari ücretlim var ben onlara şunu yapayım benim işte esnafım var onlara böyle kolaylık sağlayayım...*

Katılımcılar verginin hem sosyal dengesizlikleri gidermede hem de ekonomik bir enstrüman gibi kullanılabileceğini belirtmiştir. Ancak bu sosyal uygulamalarda etkinlik sağlanabilmesi için vergi yapımızın gözden geçirilmesi gerektiği, ayrımcılıklara yer verilmemesi ve uygulamaların etkinlik ölçüsünü aşmayacak şekilde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

#### **4.1.3. Vergilendirmede Genel İlkesini Analizi**

Katılımcılara Anayasanın 73. Maddesinde belirtilen “herkes” kavramı ile bir yol çizildiği ancak uygulama açısından bakıldığında bu ilkenin ne kadar uygulanabildiği, alt gelir ve üst gelir grubu mükellefler açısından bakıldığında herkesin vergilendirme işlemine tabi tutulup tutulmadığı sorusu katılımcılara yöneltilmiştir.

Katılımcı 14 gelir vergisi üzerinden değerlendirildiğinde vergi yüküne herkesin ortak olmadığını ancak dolaylı vergiler açısından herkesin vergilendirilebildiğini ifade etmekte ve genellik ilkesinin uygulanamadığını belirtmektedir.

*Katılımcı 14: “Herkesin vergi mükellefi olması anlamına geliyor genellik ilkesi herkes vergi mükellefi mi? Evet, hukuken doğru herkes vergi mükellefi ancak uygulamada böyle değil yaklaşık 700-780 bin kurumlar vergisi mükellefi var, kurumlar vergisinin %90’ını 1000 tanesi ödüyor yani vergilemede genellik mi bu? Hayır. Kağıt üzerinde vergilendirilen ama gerçekte vergi ödemeyen 679 bin kurum var büyük kurumları ödüyor yani kurumlar vergisini, gelir vergisi aktif gelir vergisi mükellefi vergi dairesi ile muhatap olan gelir vergisi mükellefi sayısı basit usul dahil ne kadar 3 milyon 700 bin civarında bunun da yüzde seksenini stopajlar ödüyor değil mi? Yani ödeyen gerçekten şey yok yani vergi ödemede herkesin çorbada tuzu var ama dolaylı vergiler bakımından var dolaysız vergiler bakımından yok.”*

Katılımcı 11, Katılımcı 1, Katılımcı 10 kanun açısından genellik ilkesini oluşturabilecek bir mevzuata sahip olduğumuzu ancak uygulama noktasında genellik ilkesinin işlerliğinin olmadığını belirtmektedirler,

*Katılımcı 11: Ülke olarak katılmıyorum negatif anlamda bir fikre sahibim herkes vergilendiriliyor mu? Yani gelirler vergisi ya da kurumlar vergisi kanununa baktığımızda aslında herkesi içine alan, bir gerçek kişi tanımı ile herkesi vergi mükellefi olarak kabul eden, ancak sosyal amaca hizmet etmediğini düşündüğümüz istisna ve muafiyetlerin varlığı sebebiyle de alt gelir ve üst grubu arasında ki vergi adaletini tesis edemediği kanaatindeyim... Genellik ilkesi tanımını kabul ediyorum şöyle gerçek kişi tanımından hareket eden bir kanunumuz var belirlediği 7 gelir unsurundan herkes benim için vergi mükellefidir. Ancak aması çok olan bir vergi mevzuatına sahibiz istisna ve muafiyetlerden kastım budur genellik ilkesine şu anlamda katılıyorum herkesi vergi mükellefi gibi tanımlar ama bu tanımı delen çok sayıda yasal düzenleme var.*

*Katılımcı 1: Vergilendirmek istemiyor devlet bence aslında kanunlar buna uygun uçan kuşu bile vergilendirmeye uygun ona göre düzenlenmiş ama devlet*

*düzenleyici (sahte belge düzenleme suçları kastediliyor) bile bitirmek istemiyor. Aslında gayet basit yani ama ya üzerine düşülmüyor ya bürokraside bu oluyor ya da gerçekten yapmak istemiyorlar yani mevzuat olarak baktığımızda genellik ilkesinin görüyoruz.*

*Katılımcı 10: Kanun olarak bulunuyor ancak uygulama açısından açıklar var ve art niyetli büyük şirketler bu açıklardan yararlanarak vergi ödemiyorlar daha çok vergi ödeyen kesim bence alt tabaka genellik olarak çok eşitlik yok ama kanun olarak yasal olarak var uygulama açısından sorun var.*

Mevzuat açısından genellik ilkesinin uygulanabileceği bir çerçeveye sahip olduğu ancak gerek kanunun uygulama safhasında gerekse mükelleflere tanınan istisna ve muafiyetler ile genellik ilkesinden sapıldığı katılımcılar tarafından belirtilmektedir. Bilindiği üzere her yönetim sisteminin kendi içerisinde artı ve eksi yönleri bulunmaktadır. Demokratik sistemlerdeki en büyük problemlerden birisi ise oy kaygısı ile kendi tabanına yönelik verilen vaatler ve tanınan imtiyazlardır. Günümüzde alkollü içkilere uygulanan vergi oranları bu duruma örnek oluşturabilmektedir. Bunun yanı sıra yukarıda yer verilen görüşlere ilave olarak iki vergi müfettişi katılımcımız da genellik ilkesine engel oluşturan uygulamalardan örnekler vermiştir.

*Katılımcı 2: Örneğin geçtiğimiz günlerde gelir vergisi kanununda eklenen bir hüküm olarak mesela ticari taksilerin plakaları satışında ilişkin istisna, diğer kazanç ve iratlar hükümlerinin vergilendirilmesinin önüne geçen bir hüküm eklendi. Gelir Vergisi Kanununda mesela bu seçim döneminde yapılmış bir değişiklik yani örnek olarak bir milyon TL bir kişi bir plaka alacak bunu bir yıl sonra bir buçuk milyon TL'ye satacak ve vergi ödemeyecek, bu durum vergide adalet ilkesi ile bağdaşacak bir husus değildir. Tamamı ile yani sermaye sahibi insanların elde edebileceği bir kazançtır. Aslında bu dolayısı ile istisna ve muafiyetlerin yaygınlaşması alışkanlık haline gelmesi uzun vadede yapısal bir soruna yol açar. Her kesimin başka şeyler isteyebileceği bir duruma gelir mesela geçen yine gündeme gelen seçim döneminde öğrenim kredi borçlarının silinmesi gündeme gelmişti. Yani sanki öğrenciler bunu alırken zorla almış, yani devlet zorla vermiş, noterde imza zorla atılmış yani tamamı ile onların iradesi dışında gerçekleşmiş bir husus gibi onların mesela silinmesi isteğinde bulunan*

*oldu herkes tabii bir şeyler istiyor dolayısıyla çok fazla bence bütçenin gelir kalemlerini ilgilendiren hususlarda taviz verilmemesi gerektiğini düşünüyorum.*

*Katılımcı 3: “Şimdi bunu birazda düşünmek lazım ama şöyle söyleyeyim en azından ben kendi açımdan konuşayım. Mesela vergi incelemesine giriyor mükelleflerimiz biz daha çok büyük mükelleflere bakıyoruz diyelim ki fark buldunuz milyonlarca bir tarhiyat çıktı daha sonra bizim uzlaşma komisyonlarımızda biliyorsunuz tarhiyat öncesi tarhiyat sonrası belli bir tutara aştığında da tarhiyat merkezi uzlaşma komisyonuna gidiyorsunuz. Burada biraz daha iyi mükellef siyasi yönden daha iyi ilişkilerinizin olduğu kişiler olduğunda uzlaşma komisyonunda bunların vergileri ve cezaları sıfırlanıyor. Buradan gelmek istediğim konu şu üst kesimdekilerin ve kurumlar vergisi mükelleflerini gelir vergisi ve bizi ücretlilere göre vergi ödeme ya da gelir üzerinden daha az vergi ödediğini söyleyebiliriz, daha az vergi veriyorlar yani burada genellik ilkesi uygulanıyor mu? Daha çok alt kesimdekilere orta ve alt kesime uygulanıyor üst kesimdekilere uygulandığını düşünmüyorum.”*

Katılımcılarımız kanun olarak genel bir mevzuata sahip olduğumuzu ancak uygulama noktasında bu hükümlerin genellik ilkesini kapsayacak bir şekilde yürütülemediğini istisna, muafiyet ve vergi uygulaması noktasındaki aksaklıkların bu durumu engellediğini belirtmişlerdir.

#### **4.1.4. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Analizi**

Anayasada yer verilen “mali gücüne göre vergi ödemek” ibaresi üzerinden hareketle vergi sisteminde eşitlik ilkesinin uygulanması yarı yapılandırılmış mülakat çerçevesinde katılımcılarımıza sorulmuştur.

Çalışmamızın teorik bölümünde de yer verdiğimiz üzere dolaylı vergiler kişilerin özel durumunu dikkate almayan vergilerdir ve adaletsiz olarak kabul edilmektedir. Bu düşünceden yola çıkan Katılımcı 8, Katılımcı 13 ve Katılımcı 6’ya göre vergi gelirlerimizin dağılımına bakıldığında dolaylı vergilerin tahsilatının fazla olması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Biz burada tekrara düşmemek adına sadece Katılımcı 8’in açıklamasına yer vereceğiz.

Katılımcı 8: *Hayır ben buna kesinlikle hayır derim yani hiç en ufak da bir tereddüdüm yok. O zaman hemen şeye bakacaksınız Türkiye’de vergi gelirlerinin dağılımı, çünkü Türkiye’deki gelir dağılımına baktığımız zaman yoksul veya orta gelir toplumun çok önemli bir kısmını oluşturuyor, varsıl kesimde toplumun çok az bir kısmını oluşturur ama gelirin çok önemli bir kısmını onlar elde ediyorlar. O zaman bizim bakacağımız şey şu vergi gelirleri onlardan mı alınıyor, onlardan alınıyorsa biz bunu sağlıyoruz demektir. Ama baktığınız zaman gördüğümüz tablo şu: Türkiye vergi gelirlerinin yüzde 68’i dolaylı vergiden sağlandı. Bir ülkede bu kadar fazla dolaylı vergi toplanıyorsa bu şu anlama gelir siz vergide eşitliği sağlayamamışsınız. Bu kadar açık yani hiç tartışmaya gerek yok bunun detayına ayrıntılarına girilebilir ama özü budur. Yani kesinlikle Türkiye’de vergi adaleti anayasanın tanımına uymuyor.*

Konuya teorik açıdan bakıldığında vergide eşitlik; yatay ve dikey eşitlik olarak ele alınmaktadır. Burada bahsedilen yatay eşitlik aynı durumda olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır. Yani aynı gelir düzeyini elde eden bir ücretli ile aynı gelir düzeyini elde eden bir tacirin aynı tutarda vergi ödemesi gerekmektedir. Bu noktada katılımcıların birçoğu ücretli çalışanların kesinti yöntemi ile vergilendirilmesi nedeniyle, giderlerini indirim konusu yapamadıklarını ve bu durumun eşitliğe aykırı olduğunu belirtmişlerdir.

Katılımcı 2: *İlk olarak birincisi şu şekilde örnek verebiliriz örneğin bir şirket ben bunu sadece sayısal örnek olarak veriyorum. Bir şirket, bir işletme gerçek usulde bilanço usulüne göre defter tutuyorsa, vergilendiriliyorsa mesela bu kişi çocuğunu Türkiye’de kamuda belirlenen şartlar var Türkiye’de işte yerleşik bulunan tüzel kişilerden fatura ile vergilendirilmek şartıyla beyan edilen gelirin yüzde onunu aşmamak şartıyla eğitim giderlerini indirebiliyor. Şimdi ücret ile çalışan kişi beyanname vermediği için böyle bir indirimi kendisi yapamıyor dolayısıyla buradan vergilemede bir aykırılık ortaya çıkıyor, bir adaletsizlik ortaya çıkıyor.*

Katılımcı 6 ücretli olarak çalışan mükellef üzerindeki eşitsizlik düşüncesini karşılaştığı bir olay ile örneklendirmiştir.

Katılımcı 6: *Biz mesela ücretli olarak çalışan bireyleriz bir de dışarda doktor, hekim, avukat, serbest meslek erbabı olan iş yeri sahibi olan sermaye ve emek sektörünü birleştiren meslek erbapları oluyor. Bunların aynı şekilde vergilendirilmesi bir nevi adaletsiz oluyor örneğin bizden dolayı yoldan kaynaktan direk kesiliyor vergimiz devlet maliyete katlanmadan hiçbir şekilde uğraşmadan direk ödüyoruz ama diğer taraftan ben çocuğumu okula gönderdiğim zaman ya da işte bir sağlık harcaması yapayım ya da işte bir harcama yapayım bunu ben indiremiyorum. Çünkü bir sistem var kaynaktan kesiliyor, dolaylı vergi beyana dayanmıyor. Diğer taraftan çok güzel paralar kazanan dışarda mesela çok iyi paralar kazanan lüks bir yaşam yaşayan bir meslek erbabı bir sermaye sahibi kişi çocuğunu özel okula gönderdiği zaman o gideri kazandığı kaynaktan indirebiliyor veya sağlık harcaması yaptığı zaman o sağlık harcamasını kazandığı vergiden indirebiliyor, dolayısıyla kazandığı vergiyi azaltmış olabiliyor. Geçen karşılaştığım bir huşu vardı mesela benim ilkokul arkadaşım güvenlik hastanede güvenlik görevlisi olarak çalışıyor bana ücret bordrosunu gösterdi ücret bordrosuna baktım 7. ay mı 6. ayda mı üst dilime geçmiş gerçekten de şaşırdım yani yüzde 20 ücret vergi dilimi ödüyor. Almış olduğu ücrette 2000 lira asgari ücretin bir miktar biraz üzerinde bir tutar yüzde 20 vergi ödüyor. Ücret güvenlik görevlisi olarak çalışıyor. Aynı şekilde asgari ücretler için de geçerli belki bir sonraki dilime geçerse yüzde 27 bir vergi ödeyecek ama diğer taraftan baktığımız zaman dışarda serbest meslek sahibi emek sahibi olanlar gerçekten ödemiş olduğu vergilere baktığımız zaman bizim kadar vergi ödemiyorlar maalesef çok düşük tutarda vergi ödüyorlar. Bu işte dolayısıyla bunun dikkate alınması lazım şey yapılması lazım özellikle burada bir nevi vergi sisteminde bir şey var dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına kaynaktan kesinti vergi ayırımına...*

Aynı şekilde Katılımcı 12 de kendi maaşından bir örnek ile konuyu dile getiriyor.

Katılımcı 12: *“Tabii sadece vergide matrahı oranın üzerinden aldığını düşünmek ve bunu genel olarak aldığını düşünmek vergide adaleti sağlamaz. Eğer pratikte siz matrahları belirlerken ya da üzerinden alacağımız vergi alacağımız oranları sabit ya da artan oranda yapmakla adalet çözülmez. Neticede bu matrahın gerçeği yansıtması bu matrahın doğru kabul edilebilir olması ancak ve ancak*

*vergide adaleti ve genellik ilkesinin oluşturulması ile düşündürür. Çarpıcı bir örnek verecek olursak şuan ücret geliri elde eden ben yüzde 27 vergi dilimine girdim evet doğru artan oranlı bir vergi adil çok fazla aldığımı düşünüyorum ama bugün çarşıya çıktığımızda karşılaştığımız herhangi bir esnafın Vergi matrahına vergi levhasında zarar beyanını gördüğümüzde bunun anlaşılabilir olması mümkün değil. Neticede gelir üzerinden alınan verginin harcamaya esas gelirlerimiz ile karşılaştırdığımızda herkesin içinde bir ukdenin kalmaması gerekiyor ki o zaman adaletin sağlanmış olması gerekir diye düşünüyorum...”*

Yine Katılımcı 16 bir akademisyen olarak mesleki anlamda en çok ihtiyaç duyduğu kitap harcamalarını dahi indirim konusu yapamadığını belirtmiştir.

*Katılımcı 16: “Ben şöyle düşünüyorum örneğin serbest avukatlık yapan bir kişi diyelim ki benimle aynı brüt ücrete sahip olsun dolayısıyla matrahında aynı olduğunu düşünelim. Şimdi onu kendi alanıyla ilgili bir dergi aboneliği ya da alan ile ilgili aldığı bir yayın matrahtan düşmesi mümkün beyannamesinde, ancak ben ondan daha fazla harcama yapsam ben bunu düşemiyorum. Çünkü biz de kaynakta kesinti dolayısıyla, beyanname usulü uygulanmadığı için aynı gelir düzeyindeki ikimiz belki aynı ödemiyoruz. Dolayısıyla ben kendi cebimden bazı şeyleri karşılamak zorundayım veya bir tüccarın kendi çocuğunu işte yaptığı eğitim harcamaları vergiden düşülebilirken ben aynı şeyleri düşemiyorum...”*

Bu görüşlerin dışında iki katılımcımız ise ücret gelirleri elde edenlerin içerisinde kamu çalışanı ve özel sektör çalışanı arasında da adaletsizlik olduğunu ifade etmişlerdir:

*Katılımcı 14: “...Bir de kamunun içinde aynı ücret geliri elde edenler ile dışarıda aynı miktar ücret elde edenler arasında da eşitlik yok. Mesela nasıl bir genel müdür diyorum 10.000 lira maaş alıyor ne kadar vergi ödüyor? Ama buna ilişkin istisnalar var özel sektörde aynı ücret alsaydı ne kadar vergi ödeyecekti ücret olmasına rağmen Orada da bir problem var mesela harcırahlar yolluklar vesaire var matraha dahil edilmeyen unsurlar var kamunun içerisinde Onun için daha az ödüyor.”*



Katılımcı 9: “Ben müfettiş iken 4000 lira maaş alıyorum 2000 lira denetim tazminatı vergiye tabi tutulmuyor. Özel sektörde ise her şey vergi prim versen yok, tazminat versen yok, kamuda çoğu ödeme vergi dışı kalıyor. Bu haksızlık değil mi eşim de üniversitede Hoca o da aynı şekilde 6-7 bin TL maaş alıyor bakıyorsun çoğu vergi dışı yok eğitim tazminatı, geliştirme ödeneği vesaire özel sektöre sen bunları vermezsen bu adam kaçırır...”

Katılımcı 13 ödeme gücü dikkate alınmaksızın vergilemenin eşitlik açısından sorun oluşturduğunu şu şekilde açıklamıştır.

Katılımcı 13: *Tabi birçok faktör var yani bunun üzerine saatlerce konuşulabilir ama kısaca cevaplamaya çalışayım. Vergi öncelikle kamu hizmetlerinden faydalanmak dediğimizde bir kere bence her şeyden önce vergi niçin alınıyor? Kimlerden vergi alınması gerekiyor? Vergiler alınırken ödeme gücü ne ölçüde dikkate alınmalı? Bizim gelir vergisi özellikle bu anlamda en spesifik değerlendirebileceğimiz vergi ama bakıyoruz mesela burada kişinin ödeme gücü ne ölçüde dikkate alınıyor tartışma konusu. Hani en az geçim indirimi dediğimiz olay yani birçok ülkede işte diyor ki mesela 0 ila 2000 liraya kadar yüzde 0 vergi, hiç vergi ondan sonra vergileme başlıyor. Ancak bizim gelir vergisi tarifesi biliyorsunuz, 0 ila 2018 için konuşacak olursak 14.800 lira arası gelir elde eden yüzde 15 vergi ödüyor. Şu an tarife devam ediyor. Baktığımızda kişi 1.000 lira dahi kazanıyorsa teorik olarak yüzde 15 vergi ödemek durumunda kalıyor. Bu tabi en az geçim indirimi bağlamında çok ciddi bir sorun yani kişinin yaşamını idame ettirecek kadar olan gelirinin o kısmını dahi vergilendiriyoruz. Bu ödeme gücüyle çok örtüşmüyor bence anayasadaki. Yani vergi yükü açısından da bu şekilde yaklaştığımızda yükün hani dedik ya adil ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır diyor. Bunu dışında yatay dikey adalet eşitlik ilkesi kapsamında baktığımızda da yatay dediğimizde aynı durumda olanlara aynı kurallar, dikey dediğimizde farklı durumda olanlara farklı kurallar. Bunlar tabi teorik olarak güzel açıklamalar, güzel ifadeler ama uygulamada aynı durumda olanlara aynı kuralların uygulamadığını Türkiye’de maalesef bunu görüyoruz. Mesela bazen aynı sektör içinde rekabeti olumsuz etkileyecek bazen aynı konumda olan kişilere farklı birtakım kurallar değil ama uygulamalar olduğunu en azından ya da uygulamalardan kaynaklı ya da*

*kişilerden kaynaklı bir takım kayırma gibi uygulamalar olduğunu biliyoruz vergi ile ilgili.*

Katılımcılarımızın cevaplarında genel olarak iki noktada eleştiriler yoğunlaşmıştır. Bunlardan birincisi kesinti ile vergilendirilen ücretli çalışanlar ile beyan esasına göre vergilendirilen kesim arasındaki adaletsizlik, ikincisi ise dolaylı vergilerin hasılat içindeki yoğunluğu olmuştur.

#### **4.1.5. Vergilendirmede Pozitif Ayrımcılık Analizi**

Katılımcılara ülkenin sosyal ve ekonomik politikaları çerçevesinde belirli sektörlerin teşvik edilmesi veya belirli grupların korunması amacıyla genellik ve eşitlik ilkesinden ödün verilip verilemeyeceği veya ne türde ayrımcılıklar sağlanması gerektiği sorulmuştur.

Vergilendirme işlemlerinde pozitif ayrımcılığın önemine değinen Katılımcı 8 Türkiye’de mevzuatın güncellenmemiş olmasını eleştirmektedir:

*Katılımcı 8: Onu da şöyle söyleyeyim dünyada Amerika’daki sistemi de gördüm Avrupa’daki sistemi de gördüm. Genelde şöyle görülür olay asgari üzeri önemli bir seviye vergi dışıdır, ondan sonra geriye kalan kısımda da genelde ailenin durumu görülür yani kaç kişiden oluşuyor, eğitimdeki çocuk sayısı nedir, eş çalışıyor mu bunlara göre vergilendirmede değişik kıstaslar uygulanır. O da yetmez o ülkedeki coğrafi ve hangi bölgede olduğu bile önemlidir yaptığı yatırım önemlidir, bunlara dayalı olarak vergide pozitif ayrımcılıkta yapılır. O nedenle bizim ülkemizde tam bu konuda vergi kanunlarımızda bir sürü istisna muafiyet tanınmış yani tabi ki biz de örnek verebiliriz ona ama genel olarak aslında bunların gözden geçirilmemiş şeyler. Hani bunlar yanlıştır demiyorum, bunlar doğru şeyler bunlar Türkiye’de hem sermaye birikiminin olması açısından düşünülmüş şeyler hem de Türkiye’de sosyal adaletin sağlanması için önemli görülen şeyler... Türkiye’nin çok önemli gördüğü alanlarda eğer daha çok yatırım yapılmazsa daha çok teşvik edilmesine yönelik istisnalar getirmek çok doğru. Örnek bilişim sektörü bilişim sektöründe bugün Türkiye’de ücretlendirmenin gerek sigorta primi yönünden ciddi bir teşvik var, devlet karşılıyor bunların çoğunu doğru mu? Bu aslına baktığın zaman vergide eşitliğe*

*uymuyor, çünkü oradaki kişi hem daha çok ücret alıyor hem de vergi vermiyor ama bir taraftan da bakıyorsunuz orada bir pozitif ayrımcılık yapmak lazım. Çünkü o sektör insan gücüne dayalı ve yazılım yapma üzerine kurulu ve Türkiye şartlarında gerçekten desteklenmesi gereken bir sektör, bazen vergide eşitlik ile adalette anayasanın maddesi ile ekonomik realite birbirine uymayabilir. Orada ülkenin geleceğini görmem lazım işte orda politikacı devreye giriyor orada ülkede ileride gördüğü uygulamayı düşündüğü politikaların dünyadaki yeri onlar önemli oluyor. Yani özetlersek şuraya geleceğiz Türkiye’de pozitif ayrımcılıkta vergicilikte vardır. Desteklenmesi gereken alanlar da vardır. Bunlar vergi kanunlarımızda zaten bir sürü istisna ve muafiyetle yer almış ben de destekliyorum onları ama bunların sık sık gözden geçirilmesi lazım yani onu bir kere maddeyi oraya yazdınız diye ömrübillah onu destekleyeceğim diye bir şey de olmamalı. Bence ülkenin gelişmesine paralel olarak dünyadaki yerine paralel olarak belli sektörleri belki desteklemekten vazgeçip, belli sektörleri desteklemeye yönelik tedbirler almak lazım.*

Dünya geneline bakıldığında birçok ülke özellikle Avrupa birliğinde sınırların da kalkmasının etkisi ile vergi rekabetine girişmiş ve sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltarak hem kendi sermayesine avantaj sağlamaya çalışmakta hem de başka ülkelere ait sermayeleri ülkesine çekerek ekonomisini güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Katılımcı 16, Katılımcı 7, Katılımcı 3 ve Katılımcı 9 da farklı sebepler ile sermaye tabanının gelişmesine yönelik teşvikler uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir.

*Katılımcı 16: “Üretim birimlerine pozitif ayrımcılık sağlandığı takdirde bunun katmanı diğerinden daha çok olacağını düşünüyorum. Ama gerçekten ihtiyacı olan üretim birimlerine belki hani bu birkaç yıl önce uygulamaya konulmuştu genç girişimcilere sağlanan vergisel teşvikler işte belirli bir kazanca kadar verginin alınmaması bu tarz şeylerle üretimi teşvik edilmesi üretim yoluyla elde edilecek vergi yani katma değeri olacak şeylere teşvik de bulunulmasını düşünüyorum.”*

*Katılımcı 7: “Yatırım yapmış insanlar istihdam yaratmış işçi çalıştırıyor bu tip insanların biraz daha desteklenmesi gerektiğini düşünüyorum ben bu kadar param var onu götürüp faize yatırsam şu kadar para kazanacağıma ticaret*

*yapmaya çalışacağım SGK, maliye kapıya dayanıyor ayrı bir prosedür karmaşası oluyor insanların hevesi kırılıyor.”*

Katılımcı 3: *“Ya aslında sağlandığı noktalar var mesela araştırma geliştirme, teknoloji geliştirme bölgeleri bunlara avantajlar sağlanıyor sağlanması da gerekir. Şimdi geleceğin teknolojisi yani gelecek teknoloji üzerine kurulu ve bu teknoloji üzerine kurulu olduğunu bizim de fark etmemiz ve bizimde aslında biraz daha o yöne yönelik bir pozitif ayrımcılık yapmamız gerekiyor... ama daha çok alt kesimi ilgilendiren konularda biz muafiyet uygulamayı düşünüyoruz. Aslında daha çok ülkeyi geliştirecek konularda yapsak daha da iyi olabilir diye düşünürüm. Ben dediğim gibi teknoloji, bilgisayar üzerine indirim istisna muafiyet getirilmesi kanaatindeyim.”*

Katılımcı 9 ihracat yapan mükelleflerin hem ülkeye para kaynağı oluşturması hem de yabancı firmalar ile rekabet halinde olmaları nedeniyle desteklenmeleri gerektiğini belirtmekte:

Katılımcı 9: *“Şöyle mesela yurtdışına ihracat yapan mükelleflerin kesinlikle desteklenmesi lazım yurtdışından parayı alıyor... ya şimdi bizim burada ihracatçımız var hiçbir şey yapmıyoruz sallıyoruz adama biz Avrupa Birliği mükellefi ile çarpışamayız yani bir Toyota ile ama adama diyorsun ki aynı piyasada çarpış destek olmamız gerekiyor. Biz şu anda KDV iade servisimiz ihracat iadesi 6-7 ay sürüyor. Bu parayı peşin ödüyor 6 ay sonra geri alıyor şu anda 2 -2,5 aylık faiz yüzde 15, yüzde 15 para kazanmıyor ki yani... İşte yeşil pasaport getirildi şimdi belli bir rakamı aşanlara adam ihracatçı 50 milyar dolar ihracat yapıyor düşün Almanya'ya gidecek git konsolosluğa, 1000 kişi çalıştıran firma sahibi, konsolosluğa git araçlara ver 1000 lira 2000 lira vize alacağım. Yani bak ben kamu görevlisiyim benim yeşil pasaportum var ama bu adamlar bize para kazandırıyor benim mükellefim 20 milyon ihracat yaptı Ekim ayında, kasım ayında 30 milyon ihracat yapacak ben bu adama yurt dışına git diyorum yok vizeye git oradan bir hafta bekle yok...”*

Gök, Biyan, Akar, (2013: 272)'ın aktardığı üzere Sismondi'nin ifade ettiği gibi “ Vergi insandan kendisine yaşamını devam ettirmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa mahkûm olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı yararlardan

bahsetmek gülünç olur. ” düşüncesinden de anlaşılacağı üzere ekonomik teşviklerin yanında temel geçim düzeyinin de korunması gerektiği bir mutlaklıdır. Bu konuda Katılımcı 15 ve Katılımcı 17'nin düşüncelerine aşağıda yer verilmiştir.

Katılımcı 15 asgari geçim indirimi noktasında temel desteklerin verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 15: “Bizdeki en büyük eksiklik benim gördüğüm asgari geçim indirimi çok düşük belirlenmiş olması bazı gerekliliklerden dolayı mesela Amerika'daki sistemi biliyoruz belirli bir gelir seviyesi garanti ediyor vergi mevzuatı hatta negatif vergi de dediğimiz bir ödeme yapıyor vatandaşlarına ya da mükelleflerine diyelim. Belki fiilen buna yaklaşan bir sistem getirilebilir ülkemiz için de diye düşünüyorum tabii bunlar hep şeye bağlı ama yani ekonomik konjonktür ekonomik imkanlara da bağlı.”*

*Katılımcı 17: “Pozitif ayrımcılık erkeklere uygulamalı bir de eşi çalışmayan kişilere uygulanacak erkek bayan ayrımı değil erkekler ve bayanlar eşittir eşi çalışmayan kişilere devlet daha fazla vergi vermeli çocuk artması için teşvik ediyoruz eşi çalışmayana 500 lira 1000 lira fazla para verirse ülkedeki işsizlik azalır zaten...”*

Konuya idareci kimliği ile farklı bir açıdan bakan Katılımcı 12 ise sağlanacak ayrıcalıkların toplum içinde kabul edilebilir olması gerektiğinin altını çizmektedir:

*Katılımcı 12: “Pozitif ayrımcılık yapılabilecek her şeyde toplumun kabul gördüğü, içselleştirdiği tüm örnek engelli, örnek kadın, örnek çocuk gibi buna benzer sayısı çoğaltılabilecek şekli ile pozitif ayırım yapılabileceği ve toplumun bu konuda tekrar ediyorum altını çiziyorum içselleştirdiği ve evet diyebileceği uygulamaların süratle yapılması gerekir. Bunu örnekler olarak engelli ÖTV vergi indiriminden tutunda asgari geçim indirimine kadar vb. tüm uygulamalar anlamında çeşitlendirilmesi ve bunun da tekrar ediyorum pozitif ayrımcılık anlamında uygulanması doğru bulduğumu söylemek istiyorum.”*

Konuya denetim açısından bakan müfettiş katılımcı Katılımcı 3 ve Katılımcı 2 ise sağlanacak kolaylıkların Türkiye'deki vergi bilincinin zayıf olması nedeniyle suiistimal

edilebileceğini ve denetim mekanizmasının sağlam kurulması gerektiğini belirtmektedir:

*Katılımcı 2: “Türkiye’de insanların vergiye olan yaklaşımı sürekli kayıt dışı ekonomiye iten bir olgu var. Dolayısıyla burada oluşturulabilecek bir umut vergisiz dilimi insanların kendi ellerinle o dilimi atmak için teşvik edici bir unsur olur. Şu anda mesela piyasadan bildiğimiz birçok şey var ki o da şu özel sektörde herkes maaşını asgari ücret üzerinden alır kalanını elden nakit olarak alır. Mesela şöyle bir şey söyleyecek asgari ücret üzerinden herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapılmasın, asgari ücretin üzerinde gelir elde edenlerden ise yüzde yirmi oranında vergi alınsın dersek Türkiye’deki herkes asgari ücret üzerinden gösterilir kayıtlarda dolayısı ile bu kayıt dışılık seviyesine gelmiş bir ülkede böyle bir uygulama çok zor.”*

*Katılımcı 3: “Bizim ülke şöyle de bir durum var kadına yönelik yıllık gelir vergisinin 10.000 TL’sine kadar istisna desek, bizim ülkede çoğu kişi bunu alacak eşinin üzerine kızının üzerine yapacak ve dolaylı yoldan vergiden kaçınma yoluna geçecek yani bunu yapacağı için bunu yöneticilerde biliyor. Onun için bunu yapsak belli bir fayda sağlamayacak ne olacak görünürde pozitif ayrımcılık var kadınlara yönelik bir şey var ama o fiiliyatta uygulamaya baktığımızda herhangi bir yararı olmayacak...”*

Belirli sektörlerde pozitif ayrımcılık sağlanıp sağlanmaması hakkında katılımcılar sosyal adaleti sağlayacak politikaları desteklemenin yanında sermaye birikimini teşvik edebilecek uygulamaların da var olması gerektiğini, bunun yanında Türkiye’de vergi bilincinin zayıf olması nedeniyle bu tür politikaların suistimal edilebileceğini bu hususa da dikkat edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

## 4.2. Vergilendirmede Adaleti Etkileyen Unsurların Analizi

### 4.2.1. Verginin Konusunun Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisinin Analizi

#### 4.2.1.1. Ödeme Gücü Göstergelerinin Vergi Adaletine Etkisine İlişkin Görüşlerin Analizi

Verginin konusunu oluşturan gelir vergisi, servet vergisi ve harcama vergilerini verimlik ve adalet yönünden karşılaştırabilmek için sorulan bu soruya ait katılımcılarımızın görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

Vergilerin; gelir, servet ve harcamaları kapsayacak şekilde belirlenmesi durumunda vergi oranlarının daha düşük olabileceği ancak bu üç unsurdan vergi alınması durumunda çifte vergilendirmeye neden olunacağı düşünülmektedir. Bu konuda Katılımcı 17, Katılımcı 15, Katılımcı 11 ve Katılımcı 6 her üç kategoriden de vergi alınması gerektiği düşüncesini desteklemektedir.

Katılımcı 17: *“Üç kaynaktan da vergi alınması gerekir gelir, servet, harcama hepsinden...”*

Katılımcı 6: *“Harcama üzerinden alınan vergiler zaten dolaylı vergiler oluyor ki bizde yüzde 70 civarında gelir ve servet üzerinden alınan harcamalarda yüzde 30 civarında bir oran var. Burada tek yönden sadece gelir, sadece servet, sadece harcama üzerinde gitmek çok sağlıklı olmaz her şekilde de vergi toplayalım ama burada asıl olan vergiyi nasıl adil toplayabiliriz nasıl adaletli toplayabiliriz asıl olan amaç aslında bu olması lazım.”*

Katılımcı 15: *“Ya şimdi teoride nasıl öğretiyoruz gelir üzerinden verginin alınmasını daha adil olduğunu söylüyoruz öyle gibi gözüküyor ama yani yine bugün içinde bulunduğu ekonomik konjonktür belki sadece ülkenin değil, işte dünyanın geldiği vergileme açısından geldiği seviyeyi de göz önüne aldığımızda bunların çeşitlenmesinde bence mahsuru yok. Yani gelirin yanında harcamalar, harcamaların yanında servetten de vergi alınmasının katkıları olabilir adaletle...”*

Katılımcı 11: *“Naçizane şahsi fikrim şu anda her gelir türünün kendi içinde ayrı değerlendirilmesine yönelik olarak kişinin medeni ve şahsi hallerini göz önünde*

*bulundurarak kazancını hakikaten temel kavram kazanç olmalı burada her bir gelir kategorisinin kendi içerisinde değerlendirilmesidir.”*

Servet üzerine ayrı bir çaba gösterilmese dahi kazanç sağlayabilen, sağlık vb. koşullardan etkilenmeyen zenginliğin en büyük göstergesi varsayılan gelir kaynağıdır. Bu nedenle servet üzerinden alınan verginin sosyal adaleti sağlama koşuluna yakın olduğuna dair düşünceler öne sürülmektedir. Katılımcı 2 ve Katılımcı 4 servet kaynağının daha fazla vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 2: “Vergi tabiki klasikçiler de öyle düşünür verginin servet üzerinden alınmasını biraz daha önde tutarlar bana göre en çok vergi yani tüketim üzerinden verginin alınmaması gerektiğini düşünüyorum. Açıkçası tüketimden minimum seviyede vergi alınması kanaatindeyim gelir ve servet üzerinden vergi alınması en doğru olanıdır diye düşünüyorum.”*

*Katılımcı 4: “Yani vergi adaleti üzerinden az kazanan az, çok kazanan çok vergilendirilmesi ise eğer vergi adaleti üzerinden baktığımızda servet üzerinden vergi alınması lazım. Çünkü servet sahibi insanın geliri çok ki servet sahibi olmuş...”*

Gelir kazancı üzerinden vergi alınan bir birey bu geliri ile bir servet yatırımı yaptığında ya da harcama yaptığında çifte vergilendirme söz konusu olmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında bu durumun önüne geçebilmek için sadece gelirin vergilendirilmesi durumu mali açıdan yeterli olmayacaktır. Diğer taraftan gelişmekte olan ülkeler için dolaylı vergilerin tahsilatı idare açısından daha kolaydır. Katılımcılardan Katılımcı 13 ve Katılımcı 12 gelir üzerinden vergi tahsil etmenin daha adaletli olduğunu ancak gelişmekte olan ülkelerin koşullarının harcama üzerinden vergilendirmeyi zorunlu kıldığını belirtmiştir.

*Katılımcı 13: “Şimdi biliyorsunuz iktisat teorisinde  $Y$  gelir  $C$  tüketim  $S$  tasarruf ki servet birikim servete dönüşüyor. Biz bunu formülize ettiğimizde  $Y=C+S$  diyoruz bakıyoruz işte maliyeciler de demiş ki  $Y$  den de vergi alalım  $C$  den de  $S$  den de iş bu noktaya gelmiş. Gelir servet harcamaya tüketim hepsinden vergi alınmış tabi hangisi önemli bir gösterge kişinin gerçek vergilendirilebilecek kazancı hangisidir? Bu yüzyıllardır belki teorisyenlerinin tartışma konusu*



*olmuş. Ancak iktisatta hani yine oradan yaklaşırsak stok değişken, akım değişken kavramlarıyla da buna ölçü getirdiğimizde ben şahsen gelirin vergilendirilmesinden tarafım. Tüketimin vergilendirilmesi belki vergi adaleti ya da vergi yükünün dağılımı açısından değil de ben tüketimin vergilendirilmesini daha çok mükelleflerin tüketim davranışlarını etkileyerek verginin bir ekonomi politikası olarak kullanılması gereği ihtiyacı olduğundan dolayı tüketimin vergilendirildiğine inanıyorum. Ama burada asıl olan, benim şahsi görüşüm yine gelirin vergilendirilmesidir. Servetin vergilendirilmesi apayrı bir unsur insanların birikimini cezalandırma gibi bir durum olabilir. O anlamda gelebiliyor buna ilişkin çok fazla eleştiri var. Ama benim yine görüşüm gelir servet tüketim arasına baktığımızda bence asıl olan gelirin vergilendirilmesi. Çünkü harcama kişinin gerçek gelirini yansıtan bir şey değil servet bir birikim evet gelirden kaynaklı gelir zaten belli ama harcama dediğimiz şey çoğu zaman borçla da olabiliyor. Biliyoruz ki kredi kartı ödemeleri işte çeşitli borçlanmalar bu bireyler firmalar içinde geçerli bu yöntemle de harcamalar var dolayısıyla harcamanın asli unsur olmadığını ama devlet açısından da harcama üzerinden vergi almamın hem en kolay yöntem hem en çok gelir getiren durum olduğunu biliyoruz tabii”.*

*Katılımcı 12: “Çağdaş ülkelerde gelir üzerinden alınan vergiler vergi hasılatı içinde yüksek paya sahip olması gerekir doğrusu da budur, kabul gören de budur. Ancak gelişmekte olan ülkeler ve az gelişmiş ülkelerde bu pay dolaylı vergiler olan harcama üzerinden alınan vergilerde yüksek, harcama üzerinden alınan vergiler vergi adaleti konusunda ciddi anlamda tereddütler ve eleştirilere ile karşı karşıya kalabiliyor. Nitekim 1 litre benzini işadamı Ahmet de 2 lira ödev öderken çiftçimiz de 2 lira ödemesi Bu anlamda harcama üzerinden alınan verginin çok da adil olmadığını göstermekte...”*

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalara karşın Katılımcı 8 sadece adalet odaklı bir sistem uygulamanın gerçekçi olmayacağını ülkenin içinde bulunduğu durum ve dünya konjoktürüne göre hareket edilmesinin bir zorunluluk olduğunu belirtmiştir.

*Katılımcı 8: “Ama tabii dünya son zamanlarda çok farklı yerlere gitti. Artık şimdi tartışılan flatteks dedikleri yani tek oranlı vergi, artık oraya doğru bir geçiş var.*

*Bu tartışılıyor şimdi birde bakalım siz bunları yaparken dünyadan kendinizi soyutlayamazsınız yani benim ülkemde bunu uyguluyorum banane o da kendi ülkesinden ne uygularsa... hayır böyle bir şey yok niye yapamazsınız şimdi sermayenin dini milliyeti olmaz o parayı nerede kazanırsa oraya gider ilk baktığı şeylerden biri de vergidir bakar sizin ülkenizde vergi oranları ne? Sizin ülkenizde burada bir adalet var mı? Hatta daha da ileriye gideyim denetim de adalet var mı? Yüzde iki vergi denetim oranı olduğu bir ülkede vergi adaletinden söz edebiliyor musun? Bunların hepsi birer kıstastır, dolayısıyla gelinen nokta şudur; hani bana soruyorsan dünyadan da kendimizi soyutlamadan daha çok harcamalar ve servet üzerine yönelen vergilemenin ve tek oranlı vergilemenin sanki bundan sonra ki vergicilikte daha önemli olacağını düşünüyorum. Gelir üzerinden veya artan oranlı vergilemeler falan bence işlevlerini yavaş yavaş kaybedecek gördüğüm tablo o, bunun da bir sürü nedeni var. Bakın birde bir kez daha söylüyorum sizinle aynı kategoride olan ülkeler eğer bu şekilde bir vergilendirme gidiyorlarsa, siz bunu sırf kendi ülkemde birileri çok kötü birileri iyi buradan alayım sadece buraya vereyim düşünerek işin içinden çıkamazsınız yani olay bu.”*

#### **4.2.1.2. Vergi Sistemi ve Vergi Konusuna ilişkin görüşlerin analizi**

Katılımcıların gelir, servet ve harcama vergileri üzerinden Türkiye'deki vergi sistemini değerlendirmeleri istenilmiştir.

Katılımcı 14 üretim kısıdımız nedeniyle ekonomik bir politika olarak harcama üzerindeki vergilerinin daha fazla olduğunu belirtiyor:

*Katılımcı 14: Teorik olarak bakarsak tabii ki gelirin ve servet'in vergilendirilmesi gerekir ama uygulamaya baktığımızda yani gerçek hayata dönersek hayatım gerçeklerini ekonominin gerçeklerine bakarsak yine zayıf karnımız ekonomik yapısal bozukluklarımız nedeniyle biz tüketim üzerinden vergi alacağız. Çünkü tüketimi vergilendirmesek tamam adaletsiz belki ama ithalatı artırmak zorundayız. Yani bu da yurt dışındaki üretimin teşvik etmiş olur... Şartlarımız oraya yöneltiyor bizi diyorum. Çünkü serveti vergilendirelim diyeceğim serveti zaten vergilendiriyoruz, sınırın daha üstünde vergi alıyoruz servetten tamam yatılardan almıyoruz belki ama emlak vergisi alıyoruz, motorlu*

*taşıtlar vergisi alıyoruz. Toplam herhalde vergi ülke içinde 4 civarında yani OECD ortalaması 2 mi 3 mü OECD'nin ortalamasının üzerinde servet vergilendiriyoruz...*

Dolaylı vergiler adaletsiz olmasına karşın, kolay ve hissedilmeden tahsil edilmesi nedeni ile gelişmekte olan ülkeler açısından en fazla gelir sağlanan vergi grubunu oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra gelişmiş ülkeler açısından bakıldığında ise sermaye korumak adına dolaylı vergilere yönelme olduğu görülmektedir. Ancak Türkiye’de dolaylı vergi tahsilatındaki orantısızlık Katılımcı 1’in ifade ettiği gibi fazladır. Diğer bir katılımcı Katılımcı 15 ise dünya genelinde harcama vergilerinde artış olduğunu ancak vergi sistemimizdeki aksaklıkların düzeltilmesi ile dolaylı vergi oranlarının daha dengeli dağılabileceğini belirtmiştir.

*Katılımcı 1: “Şimdi teori olarak baktığımızda dolaylı vergilerin hissedilmemesinden bahsediliyor ama artık hissedilir vaziyete geldi ya da ben için içinde olduğum için ya da oranlardan dolayı hissedebiliyorum. Yani harcamadan ziyade gelir ve servetten vergi alınması gerekir harcamadan vergi alınmasın demiyorum harcamadan daha az vergi alınmasını öneriyorum adalet açısından uygulama açısından baktığımızda daha farklı değerlendirebiliriz.”*

*Katılımcı 15: “Şimdi gelir vergisi üzerinden aldığımız vergilerde sıkıntı var onun halledildiğini düşünürsek servetten alınan vergiler harcamalardan alınan vergilere baktığımızda servetten alınan vergiler şu an itibariyle bazı eksikliklerin olmasına rağmen ben haklı buluyorum yani düşük vergiler. Çünkü belki olması gereken de öyle ama harcamalardan alınan vergiler konusunda bir sıkıntı var orada oranların yüksek olması başka bir sıkıntı belki onlar da inebilir daha sonra eğer gelir güzel dizayn edilirse kayıp kaçaklar ve vergi tabanı yayılırsa harcamalar üzerindeki vergi oranları belli miktarda düşünebiliriz. Dünyaya baktığımızda dünyada da mesela Avrupa Birliği’nde de Avrupa Birliği üyesi ülkelerde de harcamalardan alınan vergiler bir artış trendinde olduğunu yaklaşık 20-30 yıldır maalesef görüyoruz. Bu sadece bizim ülkemizin sorunu değil belki bütün dünyanın ya da gelişmiş ülkelerin sorunu gibi gözüküyor.”*

Harcama vergilerinin yüksek olması noktasında Katılımcı 10’un düşünceleri ise:

Katılımcı 10: “Yani yanılmıyorsam Avrupa Birliği ülkelerinden hemen hepsinde KDV de var ÖTV de var banka muamele vergisi de var. Bunların uygulanmasında ülkemizde uygulanmasın diyecek halimiz yok ama gelir ve kurumlar vergisinin yeniden yapılandırma yapılması gerekir yeniden ele alınması gerektiğini düşünüyorum” şeklindedir.

Devletin gelir ve servet üzerinden tahsil edemediği vergiyi harcama kalemleri üzerinden tahsil ettiğini belirten Katılımcı 9 düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 9: “Bir gelir, iki servet harcama en az olması lazım ama şu anda tam tersi. Bizde bir harcama, iki servet, üç gelir yani çünkü çok kolay yani harcamadan vergi almak. Bizde neden tam tersi gelirden alamadığı için çok para kazansan ne yaparsın ev alırsın, araba alırsın. Ev alırken tapu harcı alırım, çok paran varsa lüks araba alırsın ÖTV harcamandan vergi alacak çok kolay ne alacaksın yani bir şey alacağım bu parayla üstünde yatamayacağıma göre alacağım her şeyde vergi koymuş. Araba alırsın çok yakar KDV ÖTV ödersin böyle düşünmüş devlet kolay hızlı direkt nokta atışı yapabileceğin maliye politikasını etkileyebileceği şeyler ama adil mi değil yani... Devlet şu an gelir ve kurumları sıfır yapsa harcamaları %5 artırdı aynı parayı toplar.”

Gelir ve servet üzerinden istenilen tahsilat elde edilemediği için harcama vergilerine ağırlık verildiğini belirten Katılımcı 3 ise servet ve geliri tespit edebilecek bir vergi sistemimiz olmadığı için harcama üzerinden vergi aldığımızı belirtmiştir.

Katılımcı 3: “Neye göre olmamalı ibaresi tüketimi söyleyebilirim, tüketime göre olmamalı servete göre de olmalı gelire göre de olmalı gelire göre olması içinde yine kayıt dışı olmaması gerekiyor. Ülkede kayıt dışı fazla olduğu için gelire göre bir vergileme sistemini oturtamıyoruz. Niye çünkü doğru bir gelir hesaplaması yapamıyoruz, doğru bir gelir elde edemiyoruz servete de baktığımızda servette de keza öyle diyoruz ki servete göre vergileme yapalım ancak serveti de dağıtıyorlar kendi aralarında paylaşma yoluna gidiyorlar servete göre de yapamıyoruz. O yüzden ülkemizde tüketime yönelik daha çok vergileme sistemi var niye biz geliri elimize tutamıyoruz, serveti elimizde tutamıyoruz. Yani tespit edemiyoruz ama neyi tespit edebiliriz tüketimi, tüketim en kolay tespit edilecek şey”

Katılımcı 18: “ Tüm lkelerde Şey var daha çok gelir üzerine gidiliyor akabinde servet geliyor akabinde harcamalardan vergi alınıyor bizde Ne yazık ki tam tersi TV ve KDV vergileri geliyor Daha sonra işte MTV servet vergileri geliyor. Gelir arka planda kalıyor gelire göre vergilendirme olması gerekiyor. Bu ülkede bir Şekilde gelir elde ediyorsam gelirlerinin vergilendirilmesi gerekiyor harcama üzerinden vergilendirme olması gerekiyor ama hazineyi finansmanı için olması gerekiyor ancak biz de tam tersi bir uygulama var.”

Katılımcılar farklı sebepleri dayanak oluŐtursa dahi ortak fikir olarak harcama vergilerindeki yükün fazla olduğunu belirtmişlerdir ve genel kanaat harcama vergilerinin biraz daha makul olması yönündedir.

#### **4.2.1.3. Mevzuata ilişkin eksiklikler ve uygulamada tahsilatın çeşitlendirilmesine yönelik görüşlerin analizi**

Katılımcılara mevzuat üzerinden ele alındığında veya kendi tecrübelerine konu inceleme, araştırma, mükellef işlemleri çerçevesinde baktıklarında Türkiye’de uygulanması gereken yeni bir vergi türü veya yeterince vergilendirilmeyen bir ticari sektörün bulunup bulunmadığı sorulmuştur. Bu sorudaki amaç vergilendirmede adaletin sağlanması için gerektiği kadar vergilendirilmeyen sektörleri veya vergi türlerini tespit etmektir.

Katılımcı 8 vergi güvenlik müesseselerinin önemine dikkat çekmiŐtir ve tekrar gündeme alınması gerektiğini önermiŐtir.

Katılımcı 8: “Türkiye’de yıllar önce belki sizler haberdar oldunuz belki olmadınız hayat standardı diye bir vergileme vardı bizde yani bu Şu demek siz kazansanız da kazanmasanız da o sektörde belli kriterleri dikkate alarak devlet vergilendirme yapıyordu. Yani sadece sizin vermiş olduğunuz vergi beyanında bakmıyordu. Mesela Şöyle bir örnek vereyim arabanız varsa yeni bir araba almıŐsınız işte yurtdışına gitmiŐseniz, yeni bir ev almıŐsanız, çocuğunuz özel okulda okuyorsa gibi böyle zenginlik ölçüsü diyebileceğimiz, geliri sağlamada ölçüt diyebileceğimiz Şeylere bakarak devlet size ve belli bir vergilendirme kıstası sunuyordu. Diyordu ki senin matrahın en az Şu olmalı. Biz bunu 2000’li yıllarda bıraktık, hayat standardını kaldırdık yani kaldırdık ama bu mesela çok önemli bir vergi güvenlik tedbiriydi Şimdi bak vergi güvenlik tedbirleri, vergide

*adaletin çok önemli şeydir. Yani devlet herkesi de inceleyemez, o zaman inceleme kıstasları oluşturulmalı. Sadece evin üzerinden bir tapu harcı veya ne bileyim işte emlak vergisi almak değil, o evi alan kişinin bir geliri olduğunun karinesini oluşturmak onu aldın o zaman kusura bakma arkadaş sen demek ki bu kadar gelir elde ediyorsun ki bu evi aldın senin o zaman beyanın niye sıfır? Bunu diyebilmeli. Biz bunlardan vazgeçtik o nedenle bu vergi güvenlik tedbiri dediğimiz müesseselere Türkiye'nin tekrar dönmesi lazım ama bunların da adil olması lazım geçmişte biz bunları adil yapamadık. Yani çok büyük rakamlar mesela, adam yurtdışına gitmesi 10.000 lira ilave ettirdik gibi yanlış bunlar öyle bir rakamlar söylemeyeceğiz ama bunlara adil olabilecek. Yani çok iyi meslek odalarıyla işte meslek odaları, meslek örgütleriyle bunu bir araya gelip konuşmak lazım.”*

Katılımcı 8'in düşüncesini destekler nitelikte Katılımcı 7 de benzer bir öneride bulunmuştur.

*Katılımcı 7: “Nerden buldun diye bir şey Zekeriya Temizel getirmeye çalıştı ama daha sonra kaldırıldı bu durum nereden bulduğunu sorduğun zaman iş bitiyor zaten herkes gelirine göre vergi öder adalette sağlanır. Beyan sorununu devletin doneleri ile takip etmesi lazım ne kadar harcıyor bu adam, ne kadar kazanmış mesela bazen bakıyorsun incelemede mükellefin Mercedes'i var ama 7000-8000 lira matrahı var yani mükellefleri vergi harici şeylerle yaşantısı ile geliriyle kontrol edebilmemiz lazım.”*

Birçok katılımcı tarafından önerilen gayrimenkul değer artış kazancı vergisi katılımcıya sorulmuş ve cevaben mevzuatı yenilemek yerine uygulamanın sağlanması gerektiği cevabı alınmıştır.

*Katılımcı 7: “Gayrimenkul Kıymet artışı vergisi bizim sisteminizdeki sadakate dayanıyor nasıl vergilendirilir noterden ve tapudan yapılan işlemler bankadan geçirme zorunluluğu olmadığı için adam 500.000'e aldığı yeri 50.000 lira beyan ediyor. Yine bizim vergi sistemi bizden kaynaklı sıkıntılar geç şunu bankaya yatır diyeceğiz, ondan sonra değerlemeler belediyede bakıyorsun 5.000 lira çıkıyor adam 3 milyona almış yani sistemin hantallığı da var buna dört dörtlük*

*bir ekspertiz değeri çizilse de belirleyebilesek biz onun değerini kardeşim ben alayım diyecek devlet madem öyle ben satayım diyecek...”*

Katılımcılardan 14 ise rant vergisini şu şekilde değerlendirmiştir ve ayrıca yurt dışından getirilen telefon harçlarının yükseltilmesi uygulamasını da olumlu bulduğunu belirtmiştir.

*Katılımcı 14: “Rant vergisini ben de destekliyorum şu yönüyle destekliyorum gelir elde etmek bakımından değil Türkiye’de girişimciler sermayelerini toprağa yatırıyorlar kendi işine yatırmıyor yani kendi işini vadeli döndürüyor oradan biriktirdiği sermayeyi gidip toprağa yatırıyor. İnşaat yaptırıyor ya da ne alıyor arsa alıyor ya da kendi inşaat yapıyor. Adam Sanayici ama inşaatçılık yapıyor yani rantın vergilendirilmesi ile bunlar ortadan kalkabilir. Tabi bir de ÖTV’ye sadece benzin ve sigaraya yüklemek yerine geçen olduğu gibi cep telefonu harçlarının yükseltilmesi güzel bu uygulama için 800.000 telefon gelmiş Türkiye’ye yolcu ile beraber 170 lirayı bir kalemde 500’e çıkarttılar. Böylece fiyatlar yurtdışı ile dengelenmiş oldu bence güzel bir uygulama en azından katma değer Türkiye’de kalır...”*

Katılımcı 4 rant vergisi uygulamasının günümüz enflasyon koşulları içerisinde hakkaniyetli bir uygulama olmayacağını belirtmiştir.

*Katılımcı 4: “Rant vergisinde şöyle bir sıkıntı var Türkiye enflasyon oranı yüksek bir ülke yani 150 milyarlık bir ev 5 sene sonra 600 bin lira olabiliyor. Yani bunun vergilendirmesi biraz sıkıntı olabiliyor yani şimdi arada 450 bin liralık fark var zor olur yani böyle bir vergilendirme...”*

Katılımcı 6 ise KDV vergisinde indirimli oran yerine sektörel anlamda belirlenecek oranların hasıllata direk uygulanması ile daha sade ve kolay bir sistem oluşturulacağını belirtmiştir.

*Katılımcı 6: “Ben şunu örnek vereyim bundan iki ay kadar önce KDV ile ilgili bir yasa çalışması vardı bundan sonra indirimli KDV de indirimli oran uygulanmayacak. Belirli meslek grupları olacak kazançlar belli olacak bunlardan yüzde 5 mesela diyelim elde ettiği gayri safi hasılat diyelim doktorlar, avukatlar ya da işletme hesabı ile çalışan bakkalların elde edecekleri belli bir*

*tutar var diyelim doktorlar işte yıllık 100.000 TL hasılat elde ediyorlar bu hasılatın standart mesela KDV vergisi alınması daha sağlıklı olur daha faydalı olur. Çünkü bizim KDV vergimiz iade sistemine dayandığı için, indirimde dayandığı için sağlıklı bir şekilde KDV toplayamıyoruz uygulanmıyor. Burada mükellef devlete vergi ödememek için giderlerini arttırıyor ödenecek KDV'yi azaltmak için sahte fatura kullanmaya imtina ediyor. Dolayısıyla burada hasılat üzerinden alırsak daha da sağlıklı olur elde edilen hasılatlar olacak belli sektörler olacak bu sektörler göre belli KDV oranları olacak diyelim işte serbest meslek erbabı yüzde 3 elde ettiği hasılatın yüzde 3 ü ya da dolmuş işletmeciliği ya da taksi işletmeciliğinden elde edilen hasılatın yüzde 5 şeklinde KDV alınır tarzında bir uygulama daha sağlıklı olur diye düşünüyorum. Çünkü indirim mekanizması yok iade mekanizması yok karmaşık bir yapı değil elde edilen hasılatlar belli olacak o hasılat üzerinden yüzde 5 yüzde 3 bir oran belirlenecek bunlar üzerinden alınması daha net ve basit belirli olur.”*

Teknoloji çağı ile birlikte kazanç kavramı ve meslek grupları değişmektedir. Kanun ve mevzuat olarak zamanı yakalamak, günün koşullarına göre hareket etmek gerekmektedir. Bu konu hakkında Katılımcı 16 dijital platformda vergilendirmeye ağırlık verilmesi gerektiğini belirtmektedir.

*Katılımcı 16: “ İşte bugün baktığınızda Almanya olsun İspanya olsun mümkün olduğu kadar bu dijital platformda hizmet veren sektörleri bir vergi getirme gayretinde olduğunu görüyoruz. Uber olsun, youtuber'lar, amazon bunların da üzerine düşülmesi gerektiğini düşünüyorum. Bu noktada da hani Vergi Usul Kanuna bir hüküm eklenebilir. Belki çünkü şu an takip ettiğim kadarıyla Almanya falan İspanya maliye bakanları böyle bir açıklama yaptı yani bu dijital platformda hizmet veren sektörleri vergilendirmemiz gerektiğine yönelik ciddi anlamda... Mesela şimdi futbolculara ödenen ücretler yani bir milyon dolarlar kazanan bir sporcu yüzde 15'lik bir kesinti pek adil olmadığını düşünüyorum. Yani yurt dışındaki örneklere baktığınız zaman işte İspanya'da yaklaşık yüzde 35 yüzde 40 İngiltere'de daha fazla aslında vergilendirme. Biz üzerinde durmamız gereken kesimi sanki ihmal ediyoruz gibi geliyor. Bu şeye bakıyoruz büyük holdinglerin sağlanan teşvikler olsun onlara sağlanan imkanlar olsun ya da*



*merkezi uzlaşma komisyonlarında onların lehine verilen kararlar olsun yani biraz onları ihmal edip daha alttı tabana yoğunlaştığımızı düşünüyorum.”*

Katılımcı 12 ise menkul sermaye kazancında vergi yükünün daha fazla olması gerektiğini belirtmektedir.

*Katılımcı 12: “Ben menkul sermaye iradi diyorum para üzerinden para kazanan kişilerin vergi yükünün daha fazla olması ve daha fazla alınması gerektiğini toplumunda bunu kabul edebileceğini düşünüyorum. Çünkü gerek emek yoğun gerek tekrar edecek olursak emek yoğun gelir unsurlarından verginin, sermaye yoğun gelir unsurlarından ayrımı yapılırken bunun biraz daha para kazanan tabiri caizse menkul sermaye iradı diye tanımladığımız emek yoğun olmayan kesimden alınmasının toplum tarafından da özellikle anadolu insanı açısından daha pozitif karşılayacağını düşünüyorum. Çünkü işletmeci küçük ve orta ölçekli işletmeler yatırımı yapanlar adına da evet ülkemizde paradan para kazanmanın bedeli vergi ile de ödenmektedir algısının yaratılmasının doğru olacağını düşünüyorum.”*

*Katılımcı 5: “Taksi sahipleri kendileri basit usule tabi mükellefler fakat elde ettikleri gelirler, sahip oldukları şeyler Türkiye’de hala hatırı sayılır düzeyde bir ekonomik değer ifade ediyor fakat baktığımızda bunların genelde işlemleri basit usule tabi mükellefler birçok şeyden vergi dışı kaldıkları için vergi ödemiyorlar. Yaptıkları işlemlerden özellikle son düzenleme gereği de ticari plakaların satışı da vergi dışında bırakıldı ben bu uygulamanın yanlış olduğunu düşünüyorum bu sektör biraz cılız kaldı bu anlamda.”*

Yeni bir vergi önerisi kadar var olan vergi sisteminin sağlamlaştırılması da önemlidir, örneğin kayıp kaçak oranının azaltılması vergi gelirleri açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi kayıp ve kaçığının fazla olması nedeniyle tahsil edilemeyen vergi, kaçınma ihtimali az olan mükellef grubuna yani dolaylı vergilere yansıtılmaktadır. Bu durum ise tahsil edilemeyen dolaysız verginin dolaylı vergi olarak tüketiciye yansımaya neden olmaktadır. Bu konuda Katılımcı 3, Katılımcı 13 ve Katılımcı 18 vergi sisteminin kayıt altına alınmasını önermekte ve yeni bir vergi türü veya sektör önerisi yerine uygulamanın sağlamlaştırılması gerektiğini belirtmektedir.

Katılımcı 3: “Hizmet sektöründe açık fazlasıyla var hizmet sektöründe avukatlık, müşavirlik hizmetleri mesela bunlarda biz hizmetin emsal bedelini oluşturamıyoruz. Neden mesela bir avukatın verdiği hizmet ile başka bir avukatın verdiği hizmetin tutarı aynı olmayabiliyor. Biz burada avukat birisinden mesela bazen tutara göre ücret şeyi değişiyor tarifeleri değişiyor mesela 100 bin alıyorken bazı dosyalardan 5000 lira alabiliyor mesela bizim bunu tespit etmek gibi bir yok edemiyoruz tespit edemiyoruz, edemediğimiz içinde ben çok fazla kayıp olduğu kanaatindeyim. Hizmet sektöründe emsal ücret nasıl oluşturabiliriz bu biraz tartışma düşünme konusu olur diye tahmin ediyorum... Yani dediğim gibi ama şimdi siz doktorada diyebilir misiniz sizin 10.000 TL'ye yapman gerekirdi bu ameliyatı diyemezsiniz niye serbest piyasa koşulları var... Zaten hekimlerin pos kullanma zorunluluğu var bu da ona yönelik bir şey niye çünkü diyorlar bari böyle tespit edelim ama onun da yolunu buluyorlar mıdır buluyorlardır...”

Katılımcı 13: “Şu konu üzerinden vergi alınsın demek ilave bence şu an çok gerçekçi bir şey değil. Yani ben şu an çok şey sayılabilir şundan da vergi alalım bundan da vergi alalım diye ama mevcut sistemi etkin çalıştırmak çok daha önemli. Mesela bununla ilgili özellikle bir numara benim şahsi görüşüm bir numara bugün Türkiye gayrisafi yurtiçi hasılasının yüzde 25'i kayıt dışı ekonomi var ülkemizde kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik faaliyetler bence çok önemli. Her ne kadar günümüzün gelişen değişen küreselleşen teknolojik çağa ayak uyduran sistemiyle işte marketlerde alışveriş merkezlerinde yani birçok nokta da kredi kartı kullanımının yaygınlaşmasıyla kayıt dışı kısmen günlük hayatta azaltılabiliyor ama büyük çapta kayıt dışılık var buna yönelik birçok faaliyet yapılabilir.”

Katılımcı 18: “Yani vergi türü olarak çok fazla vergi var. Biz de ödememiz gereken vergi gelir ve kurumlar vergisi bunların da ödenmesi için hasılatları kavranması gerekiyor. Hasılatları kavranmadığı sürece vergileri alamıyorsunuz, gelir ya da gider tarafından bunu dengelenmemiz gerekiyor. Biz de zaten harcamalar üzerinden alınan vergi çok yüksek, gelir üzerinden alınan vergilerimizi artırıp oradan biraz daha para elde edip yavaş yavaş ufak ufak bazı harcamalardaki vergilerin kaldırılması düşürülmesi gerekiyor. İşte bir de

*gıda ürünleri var ekmek vesaire, sanatsal faaliyetler yüzde 8 bizim yüzde bir oran olan grubu artırmamız gerekiyor özellikle KDV de yüzde 18'in çoğunu da yüzde 8'e düşürmemiz gerekiyor. Sadece keyfi harcamaların falan yüzde 18'de kalması gerekiyor. Ancak bunu yapabilmek için gelir vergisi elde edebilmek gerekiyor ancak biz de ne yazık ki gelir vergisi noktasında hasılatın kavranması yani kayıt dışı noktasında çok fazla indirim istisna vesaire ve benzeri durumların olması nedeniyle toplayamıyoruz.”*

Son olarak Katılımcı 2 ise mevzuat açısından vergi önermenin çok zor olduğunu, çünkü oldukça kapsamlı bir mevzuata sahip olduğumuzu belirtmiştir.

Katılımcı 2: “Ek bir vergi türü açıkçası yok ek bir vergi türü söyleyebilmek de kolay mıdır bilmiyorum yani çünkü bir vergi koymak gerçekten tabi vergi koyabiliriz hiçbir şey yoksa baş vergisi de koyarız da tabi verginin sonuçları da var.”

#### **4.2.1.4. Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Görüşlerin Analizi**

Katılımcıların dolaylı ve dolaysız vergileri literatür açısından değerlendirilmeleri istenilmiş olup, katılımcıların hepsi dolaylı vergilerin adaletsiz olduğunu vurgulamıştır. Bu konu hakkındaki genel düşüncelere aşağıda yer verilmiştir.

Katılımcı 14: “*Dolaylı vergiler reci'dir. Yani tersine artan orandadır hep öyle anlatıyoruz. Tersine artan oranlılıkta nedir adaletsizdir. Yani o zaman tüketim üzerinden alınan vergiler adaletsizdir diyebiliriz. Geliri vergilendirmemiz lazım bu nedenle... Dolaylı vergilerde mali anestezi uygundur yani hissettirmeden almak, hissettirmeden alıyoruz yani o da adalet açısından çok doğru değil ama ekonomik gerçekler açısından doğru yapıyoruz.”*

Katılımcı 16: “*Hep örnek verilir ya işte dolaylı vergilerde işte kazancı 10.000 TL olan bir kişi de bir alışveriş yaptığında 18 lira katma değer vergisi ödüyor geliri 1.000 TL olan bir kişi de 18 lira katma değer vergisi ödüyor. Dolayısıyla burada gelire bağlı bir vergilendirme durumu söz konusu değil dolayısıyla yani dolaysız vergiler yönelinmesi bu noktada daha sağlıklı...”*

Katılımcı 11: “*Tabii Ben şimdi dolaylı vergi ve dolaysız vergi kavramlarına baktığımda temel olarak her ikisinin de varlığına olmasını gerektiğine inanan*

*taraftayım. Çünkü Dünyadaki tüm örneklerde bunun üzerine inşa edilmiş durumda sadece belki tatbikat noktasına gelindiğinde dikkat edilecek yöntemler geliştirilmeli yoksa bizdeki oran 18 atıyorum katma değer vergisi için ama bu milli geliri daha yüksek olan ülkeler için yüzde 23 seviyelerinde uygulanabiliyor. Yani verginin oransal büyüklüğü değil de tatbikat sahasının eşitliğini bence aramak gerekiyor. Bu noktada bence dolaylı vergiler anonim vergiler olması gereken vergiler ama toplumu bunu belirlerken toplum katmanlarına bunu yayarken daha akılcı yöntemler hukuki yazılımlar geliştirilebilir diye düşünüyorum. Dolaylı vergi de gereken dolaysız da gereken diyen tarafım...”*

*Katılımcı 18: Dolaylı vergiler bazı ülkelerde yüksek olabiliyor çünkü toplamak daha kolay Gelir vergisinde denetim yapmanız lazım takip etmeniz lazım uğraşma ne lazım ancak KDV ve ÖTV gibi vergiler kayıp kaçak olmadığı müddetçe bir şekilde otomatik tahakkuk gibi bir şey gelir stopaj vergisi gibi aldığınız paraya bakıyorsunuz. Kişiler gidiyor alışveriş yapıyor sigara alıyor illaki bunların içindeki fiyatlarla ilgilenenler vardır, pahalı vesaire ama ve sigara 13 liraysa bunun vergisini hesaplamaz insanlar yani dolaylı vergilere direnç fazla olmuyor. Ancak birinin cebini elinizi attığınız zaman şu kadar vergi ödeyeceksin dediğin zaman o ona zor geliyor işte...”*

#### **4.2.2. Vergi Tarife Politikasının Vergi Adaleti Üzerine Etkisi**

##### **4.2.2.1. Vergi Tarife Uygulamalarına İlişkin Görüşlerin Analizi**

Artan oranlı ve düz oranlı vergi tarifeleri Dünya genelinde örneklerine farklı şekillerde rastlanan uygulamalardır. Avrupa Birliğinde sınırların kalkması ile düz oranlı gelir vergisi sistemi hem sermaye yatırımı çekmek hem de sermayeyi korumak amacıyla yaygınlaşmıştır. Çalışma kapsamında katılımcılara nasıl bir vergi tarife politikasının uygulanması gerektiği, vergi oranlarının vergi türlerine göre nasıl belirlenmesi gerektiği sorulmuştur. Katılımcıların konu hakkındaki düşüncelerine aşağıda yer verilmiştir.

Katılımcı 6 tarife olarak uyguladığımız vergi sisteminin makul olduğunu belirtmiştir.

*Katılımcı 6: “Artan oranlı vergi tabi daha adil bakıyorsun adalet ilkesi ile daha uyumlu gözüküyor. Gelir düzeyi arttıkça ödenecek vergi de artıyor. Ancak farklı sektörlere göre değişiyor mesela sermaye sahibi bir kişi de basit tek bir oran*

*uygulanması bizim uygulamamız da bu kurumlar uygulaması diyoruz tek bir oran uygulanması daha basit daha belirgin olur diye düşünüyorum ama gelirden farklı oranlar uygulanabilir artan oranlı verginin uygulanması bizim şuan ki sistemimiz gibi...”*

Katılımcı 11 artan oranlı vergilemenin uygulanması gerektiğini ifade etmiştir.

*Katılımcı 11: “Artan oranlı vergilendirme vergi adaletine en uygun vergidir ama yine de emek yoğun sermaye yoğun sektör belirlerken sosyal devlet ilkesini belirleyip artan oranlı tarife de en azından belirli zümrelere pozitif ayrımcılık yapmak suretiyle artan oranlı bir vergilendirme uygulanması gerektiğini düşünüyorum.”*

Katılımcı 14 diğer katılımcılardan farklı olarak düz oranlı gelir vergisi sistemini benimsediğini, bu sistemin vergi bilincini artıracığını belirtmiştir.

*Katılımcı 14: “Ben vergi sistemleri üzerine bayağı çalıştım. Düz oranlı vergi sistemi bunların en güzeli bence flat ama nasıl flat geçim indirimli uygulama yani alt gelir grupları koruyacak şekilde herkese belirli bir geçim indiriminin verildiği onun üzerinde düz oranın uygulandığı ve sistemin bu haliyle kendi içinde artan oranlı bir hale geldiği sistem. Atıyorum geçim endeksi 3000 mi veya 5000 mi o kadar tutarı vergilendirmeyeceksin iş adamı da bu tutardan yararlanacak, memurda, asgari ücretli de dolayısı ile birisi hiç vergi ödemezken birisi sadece o miktar için ödeyecek üstü için düz oranlı vergilendirilecek. Sistem şey yani uygulaması basit kolay kimin ne ödediğini bilmesi bakımından vergisine sahip çıkması vergi bilincinin artması bakımından önemli bence temel problemlerimiz bizim sisteminin karmaşık olması karmaşık olduğu için herkes uzak duruyor sistemden basit bir vergileme herkes için bir kolaylık sağlayacak ve kim ne ödediğini bilecek diye düşünüyorum.”*

Katılımcı 8 ise yüzde yüz doğru ve adaletli diye bir tanımlama yapılamayacağını, siyasi iradenin bir karar verip onun üzerinden hareket etmesi gerektiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 8: “Gelir vergisinde tabii ki artan oranlı tarife gelirin düzeyi yükseldikçe vergi oranının yükselmesi. O da doğru bir şey yani adalet sağlamak için düz oranlı vergileme şöyle şimdi onu da izah edeyim aslında daha çok gelir*

*elde eden kişiye biz tu kakamı yapmalıyız, desteklemeli miyiz? Bak şimdi birileri daha çok çalışmış, daha çok çabalamış bir gelir elde etmiş ve birimiz müdürlük yapıyoruz atıyorum birimiz de orada memurluk yapıyoruz veya farklı bir görev yapıyoruz. Şimdi gelir düzeyi adamın yapmış olduğu o sorumluluğu uyumlu bir şekilde artmış ise onu artan oranlı bir vergilendirme ile cezalandırmak ne derece doğru? Tartışmak lazım hani bunları %100 doğru ya da yanlış ilk bakış doğru geliyor. Neden? Adamın geliri artıyorsa vergi oranı daha artan olsun ki oradan aldığım kazancı da gelir düzeyi düşük olan kişiye transfer edelim ama bir taraftan da bakıyorsun ama o adam daha çok çalışıyor daha büyük sorumluluğu var. Şimdi ben onu neden o kadar çok vergilendireyim ki işte oralarda çok iyi düşünmek lazım ama... Türkiye şartlarına uygun bir model şudur diyebilmek kolay değil yani ben şunu diyemem Türkiye'de tek oranlı vergileme olmalı yok o da zor Türkiye'de artan oranlı bir vergileme olmalı vallahi o da yüzde 100 doğru değil. İşte burada bir denge kurmak lazım işte onu siyasetçi artık görecektir kendi politikasına uygun geliştirecek onu..."*

*Katılımcı 2: "Kanun değişikliğinin adalet için yeterli olduğunu söyleyemeyiz. Hem artan oranın hem de düz oranın ekonominin refah seviyesi için adalet için farklı sonuçlar doğuracağını düşünüyorum. Az gelir elde edenden daha da az vergi alınması yani artan oranlı verginin uygulamasının en önemli yanı gelir dağılımında adalettir, adaleti sağlayıcı bir etkisi olmasıdır ama düz oranda uygulanırsa bu vergide bir verginin adaletsiz olduğu anlamına gelmez. Ancak daha adil olmasına yönelik bir çaba da görmemiş oluruz..."*

*Katılımcı 18: "Artan oran şey gibi geliyor daha adil gibi geliyor ama eğer geliri iyi kavrayamıyorsanız bu çok bir şey ifade etmiyor. Yani tarifelere baktığınız zaman en büyük vergi yüzde 15'i kimden alıyoruz ondan sonra yukarı gittiniz yüzde 35 adında aldığımız vergi sayısına bakınca çok düşük yani mükellef artan orana girmeyecek şekilde kazancını ayarlıyor. Bana göre önemli olan mükellefin yerini tespit etmek sabit vergi uygulamak ondan sonra bütün gelir vergisinden falan hepsinden yani kayıt dışılığı sıfıra indiremezsiniz. Yani yüzde yirmi yapalım oranı mesela daha sonra dağıtım aşamasında alt kesime destek verelim. Şimdi artan tarife var ama orada artan tarifede esnaf falan gelir vergisi mükellefleri işte artan tarifeye giren yok, basit usul mükelleflerden artan tarifeye*

*giren yok. Artan tarifelerden tek etkilenen şirketlerde çalışan genel müdürler, bakanlıklardaki üst düzey yöneticiler gibi yani maaş olarak yüksek maaş alan ve maaşı düşük gösterilemeyen kişiler onlar artan tarifeye giriyorlar. Yani onun dışında Gelir vergisinde artan tarifieden dolayı çok fazla vergi alındığını düşünmüyorum.”*

#### **4.2.2.2. Türkiye’de uygulanan vergi tarife politikasına ilişkin görüşlerin analizi**

Çalışma kapsamında Türkiye’de uygulanmakta olan vergi tarife politikasının oranlar, dilim sayısını vb. parametreler üzerinden değerlendirilmesi istenilmiştir. Katılımcıların en çok eleştiri yönelttikleri noktalar, vergi oranlarının yüksekliği ve dilimlerin geçiş tutarlarının yakınlığı olmuştur bir diğer eleştiri konusu ise tarife matrahlarının yıllara göre değerlendirme tutarları konusunda olmuştur.

Vergi tarifelerinde artan oran uygulamasının en önemli amaçlarından birisi çok kazanan bireyin daha fazla vergilendirilmesidir. Türkiye’de vergi tarifesi uygulamasına baktığımızda asgari ücretlilerin dahi ikinci vergi dilimine geçtiğini görmekteyiz. Hayatını asgari seviyede idam ettirecek gelire sahip bireylerin dahi üst dilime geçtiği bir sistemin sosyal adaleti sağlamasını beklemek ne yazık ki gerçeği yansıtmayacaktır. Katılımcı 8 vergi oranlarımızın OECD ülkeleri ile kıyaslandığında karşılaştırmalı üstünlüğe sahip olduğunu ancak tarife geçiş yapısının düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 8: “Eleştirim yok tam tersine Türkiye’de özellikle kurumlar vergisi alanında eskiden biliyorsun yüzde 35 alınıyordu yüzde 20’ye bir iki yıl içinde 22’ye çıkarıldı. Ben bu oranların çok makul olduğunu düşünüyorum. OECD ortalamalarına göre de bizim ortalamamız aşağıda onu da söyleyeyim yani biz aslında vergide karşılaştırma üstünlüğümüz bunu bozmamız lazım ama tabii şunu da görüyorum ekonomide olabilecek bir sıkıntıda da tabii devlet artık o tarafa pek bakmıyor gelir düzeyini artırmak için işte şunlara zam yapmam lazım 1 puan arttırmam lazım işte kurumlar vergisi 2 puan arttı belki gelir vergisinde de böyle bir düzenleme yapıp 1-2 puan artırılabilir ama ben illa artırılsın demiyorum benim söylediğim şu Türkiye’de şu andaki vergi oranları gayet makul oranlar ve dünya konjonktürü ve dünyada bulunduğumuz kategori düşünülerek vergide avantaj sağlamak için yapılmış indirimlerle beraber*

*uyguladığımız bir sistem. Dilimler arası geçiş olarak bence şöyle bir hata var dilimler arası geçişte bütün amacımız bizim bir an önce insanların bir üst dilime zıplaması aslında öyle dikkat edin çok aradaki geçişler çok küçük tutulmuş. Bence onun biraz artırılması lazım ve bu yapılırken de ücretlilerin lehine bir düzenleme yapmak lazım. Madem biz ücreti asgari ücreti vergi dışı bırakamıyoruz hatta bütçe sorunumuz var yani vergi dışı bırakırsak ciddi bir kayıp olacak bizim için o zaman yöntemi şöyle bulup en azından ücretleri yüzde 15'den 20'ye çıkmasını engellemek lazım daha yüksek aralıklar koyup veya ücretliler lehine orada bir ne bileyim ücretlilerde uygulanacak vergi skalasının farklı tutmak lazım bu geçişler yönüyle...”*

Katılımcı 15 ve Katılımcı 2 ise vergi oranlarından ziyade vergi dilimi aralığına yönelik eleştirilerde bulunmuşlardır.

*Katılımcı 15: “Bence asıl sorun burada artan oranlı vergilerin de mesela gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi diyoruz ama tarife dilimlerinin çok birbirine yakın olması aslında Bence tam da amaca hizmet etmiyor... Bence vergi dilimi aradığını artırmak işe yarayabilir yine ama diğer faktörlere de bağlı bu”*

*Katılımcı 2: “Artan oranlı vergilendirmeye taraftarı değilim ancak yine artan oranlı tarife olacaksa burada da matrah dilimlerinin biraz kısa olması kanaatindeyim mesela şu anda artan oranlı gelir vergisi tarifemizde 4 tane oran bulunuyor. Ben bunların biraz daha açılması taraftarıyım örneğin mesela her yıl yeniden belirleniyor ancak yüzde on beşlik oranımız şu anda 2018 yılı itibariyle 14.800 TL Ben şimdi bunun 30 bin TL civarında olması gerektiğini düşünüyorum bunu.”*

OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında dolaysız vergi oranlarımızın ortalamanın altında kaldığı görülmektedir. Çalışma kapsamında birçok katılımcımız da bu değerler üzerinden karşılaştırma yapmıştır. Vergi oranlarının ortalama değerleri üzerinden bu tür karşılaştırmalar yapılması genel bir fikir vermektedir ancak çok da makul sonuçlar elde edilmesini sağlamayacaktır. Çünkü her ülke kendi içinde ayrı bir işleyişe sahiptir. Uygulanan istisna ve muafiyetlerden, vergiden muaf tutulan gelir sınırına ve ülke tarafından sunulan hizmetlere kadar birçok değişken bu tür karşılaştırmada



değerlendirme konusu yapılabilir. Ancak tekrar belirtmek gerekirse bu değerler üzerinden bir fikir sahibi olmak elbette mümkündür. Örnek olarak Akademisyen Katılımcı 14 de vergi tarifelerinin üst gelir dilimleri üzerinden kıyaslandığında vergi oranlarımızın çok yüksek olmadığı fikrini beyan etmiştir.

*Katılımcı 14: “Üst dilime baktığımızda ben çok yüksek olduğunu düşünmüyorum yani marjinal vergi oranlarının yüksekliğine bakarsanız çok yüksek olduğu söylenemez aslında normal başka ülkelerde çok daha yüksek yani ama tabii ki gelir dilimleri ile de kıyaslamak lazım eğer Avrupa ile kıyaslayacaksak ya da ekonomik problemi olmayan gelişmiş ülkeler ile kıyaslırsak tarifinin üst dilimi 45-50-55’e kadar gidiyor. Ben öğrenciyken çok şaşırıyordum işte İskandinav ülkelerinde 70’ler 75’ler vardı şimdi onlar da düşürdüler. Çünkü rekabet halindeler yani neticede onlar da sermaye çekiyorlar Avrupa’nın sermayesi o tarafa doğru gidiyor onlar da marjinal vergi oranları düşürüyorlar. Ama öyle olmasına rağmen yani kurumlar vergisi oranının düşmesine rağmen marjinal vergi oranları düşmesine rağmen ortalama vergi oranı da yükseliyor değil mi vergi yükü yükseliyor sosyal vergi birimlerinden kaynaklanıyor sanırım bu durum biraz da...”*

Katılımcı 14’ün üst vergi dilimi üzerinden yaptığı karşılaştırma fikrine karşı olarak Katılımcı 17 ve Katılımcı 7 üst dillim sınırı olan yüzde 40 verginin çok olduğunu kimsenin kazancının üçte birini vergi olarak ödemek istemeyeceğini, bunun yanına yüzde 18’de KDV eklendiğinde Türkiye koşullarında kabul edilemez bir tutar oluştuğunu beyan etmişlerdir.

Eski vergi müfettişi YMM Katılımcı 9 piyasa koşulları üzerinden yaptığı değerlendirme ile vergi oranlarının özellikle KDV oranlarının belli sektörler için çok yüksek olduğunu, bu durumun insanları vergi kaçırmaya ittiğini belirtmiştir. Türkiye’deki en büyük vergi sorunlarının başında sahte belge düzenleme ve kullanma fiili gelmektedir. Birçok mükellef KDV vergisi ödememek için gerçeği yansıtmayan belgeler temin etmeye çalışmaktadır. Bu durum vergisini ödeyen dürüst mükellef açısından haksızlık oluşturmasının yanı sıra tahsil edilemeyen vergi tutarlarının dolaylı vergilere yansıyor olması açısından da adaletsizlik oluşturmaktadır. Burada idarenin oranlar üzerinden

düzenleme yaparak kayıt dışını azaltması veya denetleme mekanizmasını aktif kullanarak vergi tahsilatını artırma yoluna gitmesi gerekmektedir.

Katılımcı 9: *“Hiç kimse gelir ve kurumlar vergisinin düşünmüyor. Herkesin düşündüğü tek bir vergi var ÖTV ve KDV yüzde 18 KDV hiç yüzde birlik sektörlerde KDV olayı diye bir şey duymazsın onu satan adamlar hiç öyle KDV derdi olmaz veya tekstil sektöründe sıkıntı olmaz ama sen KDV yüzde 18 yaparsan benim mükellefim var demir satıyor 150 milyar, bir birimden 1000 lira para kazanıyor 1000 liraya sen bu adamdan yüzde 18 KDV alacağım dersin o adam kaçır... Ben yüzde 35'lik tarifeye giriyorum 100 lira kazanıyorum 35 lirasını geri alıyor devlet verir misin? Çok fazla 18 de KDV ödüyorum. Hiç indirilecek KDV de yok sıfır, personel çalıştırıyorum sadece 53 lira vergi ödüyorum aldığım her 100 liranın 53 lirasını vergi olarak ödüyorum verir misin? Ya bunu benim cebime girmeden al ya da eğer cebime giriyorsa vermez kimse yani... Noter kaçıramıyor, YMM kaçıramıyor listelere bak zaten noter ve YMM'dir. Doktor kaçırma imkanı var hastayı tespit edemezsin, avukatlar yüzde doksanını kaçırır... GMSİ mükellefinde yüzde yirmi stopaj ne işi var benim kira yerim var benden yüzde 20 stopaj kesiyor ben neden yüzde yirmi vergisini ödeyeyim adamın... Bu sefer ticari mükellef geliyor abi ben bin lira göstermeyim 500 lira göstereyim 300 lira göstereyim stopajı ödemeyeyim şusu busu, e benim de işime geliyor tamam o zaman gerisini elden getireceğim... Bir kere çalışan için ilk dilim asgari ücretten vergi alınmaması gerekir, ilk dilimde 15 mi yapacaksın onu 14.800 TL değil 30.000-40.000 TL olması lazım yüzde 35 mi alacaksın bir adamdan bir milyon üstünden al yani. Bugün 10.000 lira üzerinde geliri olan adamdan yüzde 35 vergi alacaksın, 10 bin lira yüzde 35 alırsan 6 bin 500 liraya düşer 6500 liraya çok lüks yaşamazsın Türkiye şartlarında ama sen adamdan vergiyi en lüks diye alıyorsun ama adam o kadar lüks yaşamaz yani...”*

Katılımcı 10 da Katılımcı 9'un düşüncelerini şu şekilde desteklemektedir.

Katılımcı 10: *“Sıkışınca mesela yarın artırıyoruz işte kurumlar vergisinin yüzde 22'ye çıkarttık, gelir vergisinde dilim değişikliği yapıldı, ben gelir vergisi dilimlerinin ülkemizde biraz ağır olduğunu düşünüyorum, kurumlar vergisinin*

*de, yüzde 18 KDV'nin de bazı sektörlerde halen daha ağır olduğunu düşünüyorum yani verginin oranı arttıkça vergi toplamak çoğalmaz benim kendi şahsi fikrim bence oranlar düşerek tabana daha çok yayılır. Belki daha çok artırılabilir diye düşünüyorum.”*

Katılımcı 14 KDV oranlarının yüksek olması nedeniyle yaşanan kayıt dışı hasıllata ilişkin sıkıntının çözümü için tekstil sektörü üzerinden bir örnek vermiştir.

*Katılımcı 14: “Mesela en güzel örnek tekstil sektörü tekstil sektöründe oran yüzde 18'den 8'e düşürüldü ve kayıtlılık oranı çok yüksek oranda arttı. Yani çünkü 18 vergi kaçırma riskini almaya değer bir oran olarak görülüyor. Çünkü sektörel kar marjlarına baktığınızda zaten o kadar falan yüzde on daha marj için vergi kaçırabilir gibi geliyor insanlara. Ne bileyim bu tip sektörlerde sektör olarak seçicilik uygulanarak kademeli düşürme sağlanabilir yani Katma Değer Vergisi'nde ama kümestekiler hariç, kayıt olanlar hariç yani bankalar, ilaç firmaları, noterler yani onlarda gelir belli... akaryakıt istasyonları marjlar belli, karlar belli onları vergilendirebiliriz. Çünkü onların üzerinde de kalmıyor onlar da dağıtıyor yansıtıyorlar bir şekilde aslında tüm topluma geri yolluyor yani banka ödemiyor zaten banka BSMV'yi mudillerine yüklüyor yani...”*

Katılımcı 1, Katılımcı 9 ve Katılımcı 4 vergi tarifelerinin değerlendirme oranının çok düşük olduğunu vergi matrahının enflasyon oranı ile orantılı olarak revize edilmesi gerektiğini belirtmektedirler. Bu durumu Katılımcı 1 şu şekilde ifade etmiştir.

*Katılımcı 1: “Vergi dilimlerinde 2. dilim mesela bütün vergi oranları yeniden değerlendirme oranında artırılıyor yalnız buradaki dilimler artmıyor. Ben 2. dilime Mayıs ayında giriyordum artık nisan ayında giriyorum adaletsizlik burada var. Aslında en basitinden 15'ten 20'ye geçiyorsun ya oradaki dilimli geçen seneki tarifede 13.000 TL atıyorum ya da 14.000 TL değerlendirme oranında artmıyor. Yani değerlendirme oranları çok düşük yapılıyor, enflasyon oranına göre değerlendirme oranları çok küçük öyle olunca bize gelen zam da enflasyon oranına gelen zam da vergi ediyor aslında vergiden daha çok etkilenmiş oluyoruz...”*

Katılımcı 11 uygulamada geçerli oranların daha esnek kullanılabilmesini ekonomik gidişat içerisinde azaltılıp artırılabilmesini önermektedir. Ayrıca emek sektörü için matrah üzerinde değil oranlar üzerinden indirim sağlanması gerektiğini belirtmektedir.

*Katılımcı 11: “Evet artan oranlı verginin adalet için daha uygun bir vergi olduğunu düşünen tarafım ama her vergi tarifesi içindeki tutarların günümüz Türkiye’si için çok geçerli oranlar olduğu konusu bence değişkenlik arz etmesi gerektiğini düşünüyorum. Yine neden ekonomik parametreye bağlı olarak bu oranlar bence canlı dinamik bir yapıda tutulmalı ama uygulamada pratikte baktığın zaman öyle yapılmıyor. Yani en azından ülkedeki ekonomik durumu ya da parametreleri göz önüne alarak bu oranlarda hakikaten bakanlar kurulu ya da iktidar yetkisi ile belli oranlarda tarife içerisinde indirme edilebilmeli, evet tarife belirlenirken yine aynı şekilde dediğim gibi pozitif ayrıma tabi tutulması gerektiğini düşünüyorum. Emek sektörü için tarifeler uygulanmada ancak diğer sermaye sektörüne uygulanacak tarifelerden daha önce tatbikati yapılmış beşer puan azaltılmış metot kullanılabilir. Tarifeler içerisinde geçişlerde uygulanan hadlerin çok makul olmadığını düşünen taraftanım çünkü kademeler arası geçiş çok dar tutulmuş durumda bir hizmetli personelin bile asgari ücret seviyesi yılın son dönemlerine tarifenin ikinci gelir dilimi ne geçiyor olması bence çok doğru bir yöntem ve esas değil...”*

#### **4.2.2.2.1. Düz Oranlı Vergi Sisteminin Adaleti Üzerine Görüşlerin Analizi**

Çalışmamızın 2.3.1.2 başlığında düz oranlı gelir vergisi sisteminin fedakârlıkta eşitliliği dikkate almaması ve üst gelir grubunun elde ettiği faiz, kâr payı vb. gelirleri vergilendirmemesi durumunun eleştiri konusu yapıldığı belirtilmiştir. Katılımcılara Dünya genelinde uygulaması artan düz oranlı vergi sisteminin uygulanma amacı ile sermaye çekip, vergi tavanını genişletecek midir yoksa vergi yükünü alt ve orta gelir grubuna mı yükleyecektir diye sorulmuştur. Buradaki amaç vergi kültürümüze hâkim katılımcıların gözünden böyle bir sistemin Türkiye’deki uygulanmasının nasıl bir sonuç doğurabileceğini gözlemlemektir.

Katılımcılar Türkiye’de vergi bilincinin zayıf olması, denetim birimlerimizin iyi çalışmaması nedeniyle düz oranlı gelir vergisi ile kayıp ve kaçak oranlarının azaltılamayacağını bu nedenle de uygulamanın başarılı olamayacağını belirtmiştir.

Katılımcı 8: “Mantiken düşündüğün zaman olması gerekir gibi düşünüyorsun ama bence olmaz. Nedenini söyleyeyim Türkiye’de gerçekten çok ciddi bir kayıt dışılık var ve muaftiyet ve istisnalar çok üst düzeyde yani kesin çok ciddi bir vergi yükü var diye böyle bir şeye kalkışmam zor yani o kesin. Bir şekilde bunu kendine nasıl diyeyim bu konuda korumuş Avrupa gibi Amerika gibi denetim kurumlarının vergi denetim birimlerinin çok böyle etkin çalıştığı yerler olsa bu dediğiniz etkili olur ama Türkiye’de şu anda düz oranlı bir vergileme yapıp da adaleti sağlamada vergi tabanını genişletmede bir artı yaratırız demek bence yanlış olur. Yapmamak lazım onu ama bak bir de artan oranlı da demiyorum Bu dengeyi iyi sağlamak lazım işte burada elinizde veriler olması lazım o verilerden yola çıkıp o marjları belki daha dar tutabiliriz yani artan oranlılık da hemen şuradan şuraya geçtin mi yüzde 35 şuraya geçtin mi yüzde 40 değil de bu oranları hesaplarken Türkiye’nin mevcut durumu gelirin elde edilişi verginin konusu bunların hepsini düşünerek bunu da nasıl diyeyim karma bir model yapmak lazım.”

Katılımcı 6: “Bu özellikle üst düzey kurumsal firmalardan büyük şirketlerde karşılaşılan bir huşu vergi verme gayreti ne kadar incelemeler sıklıkla yapılsa da incelemede oranları ne kadar yüksek olsa da denetim ne kadar çok yaygın şekilde yapılsa da vergi verme gayretleri vergi verme istekleri değişmiyor. Esas amaç şey olduğu için ne kadar az vergi ödeyebilirim, vergiyi az ödemek için neler yapabilirim... Bu vergiyi şu istisnadan yararlanmak için neler yapabilirim esas amaç devlete bu vergiyi ödememek olduğu için hep o minvalde düşünüyorum o algının çok değişeceğini zannetmiyorum ben.”

Katılımcı 11: “Ben artan oranlı tarifenin adalete daha uygun düştüğü kanaatindeyim. Avrupa Birliği gibi ülkelerde sizin de zikrettiğimiz gibi böyle düz oranlı şahsi vergilerin de tayin ediliyor olmasının bence çok farklı etkenleri olduğunu düşünmekteyim. Bizim ülkemizdeki gibi ülkelerin bu ülke seviyelerine yaklaşması için belki de ekonomik anlamda çok daha güçlü olmaları, sınırların kalkmış olması diğer birlik ülkelerinin tüm ülkelere ekonomik anlamda ciddi yardımlarının yapılması, işte toplumdaki diğer vergi mükelleflerine pozitif anlamda yansımaları sağlıyor ama Türkiye Cumhuriyeti gibi bir ülkede düz

*oranlı vergi dediğim gibi gelir vergisi tarifesindeki kişilere uygulanabilirlik noktasında çok doğru bir yöntem değildir diye düşünüyorum...”*

Katılımcı 10: *“Avrupa’da hayat standardı yüksek olan yerlerde uygulanabilir ancak bizim gibi gelişmekte olan ülkeler için etkili olmayacağını düşünüyorum.”*

#### **4.2.2.2.2. Artan Oranlı Vergi Sisteminin Adaleti Üzerine Görüşlerin Analizi**

Artan oranlı vergi tarifesine yöneltilen eleştiriler kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal edeceği, yüksek gelir elde eden mükellefleri cezalandıracağı, çalışma arzusunu, risk almayı ve yatırımları azaltacağı noktasında birleşmektedir. Artan oranlı vergi tarifesine yöneltilen bu eleştiriler katılımcılara yarı yapılandırılmış mülakat çerçevesinde sorulmuştur.

Katılımcı 9 ve Katılımcı 13 artan oranlı vergilendirmeyi ceza olarak tanımlamıştır. Bu durumun mükellefleri vergiden kaçınmaya ittiğini ifade edilmiştir.

Katılımcı 9: *“Artan oranlı vergilendirme üst gelir grubunu cezalandırmaktadır. Beni cezalandırıyor ben bundan kaçınmak için ne yapabiliyorum yılsonunda gidiyorum araba alıyorum o ödemesini direk gider yazıyorum. Çok yüksek vergi çıkacağı zaman yılsonunda gidiyor yabancı menşeli bir araba alıyor para devlete gitmiyor. Almanya’ya gidiyor, Fransa’ya gidiyor, Amerika’ya gidiyor ihtiyaç yokken yeni bir araba alıyor üç tane Mercedes alıyor ihtiyacı yok. Bu da bize para kazandırmıyor tasarruf artmıyor ülkede.”*

Katılımcı 13: *“Yani çok kazanan üst gelir grubunu bu şekilde düşündüğümüzde sermaye birikimi yatırım değil mi? Çok sermaye birikecek ve bunu yatırıma dönüştürecek bunu engellenmiş oluyorsunuz bu bir. İkinci olumsuz diyebileceğimiz boyutu da çok kazananı cezalandırmak gibi bir durum ortaya çıkıyor. Yani diyelim ki ben 5.000 lira kazanıyorum, aynı benle benzer özelliklere sahip bir arkadaşım 2.000 lira kazanıyor ancak ben gerek bu 5.000 lirayı kazanmak için belki yıllarımı vermişim, ya da o arkadaşımın da belki 5.000 kazanabilecek potansiyeli var ama gelir etkisi ikame etkisi dediğimiz şey vergilemede belki bu bağlamda çalışmamayı, az çalışmayı tercih ediyor olabilir. Dolayısıyla artan oranlı vergileme çok çalışanı, çok kazananı da bir yandan da cezalandırması olabiliyor.”*

İnsanlar başkalarına göre daha yüksek oranda vergi ödemeye rıza göstermezler. Ancak Türkiye’de uygulanmakta olan artan oranlı vergilendirme sistemi bu durumu zorunlu kılmaktadır. Buradaki siyasi tercih devletin üst gelir grubundan aldığı fazla vergi ile alt gelir grubuna hizmet sunması ve sosyal adaletsizliği gidermesidir. Bir diğer açıdan üst gelir grubundan fazla vergi alınması sonucu bu gelirin piyasaya sermaye olarak dönmesinin sağlanmasıdır. Her iki koşulunda savunucuları olmakla birlikte buradaki esas durum uygulamanın doğru bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Yani sosyal devlet ilkesinin doğru bir şekilde uygulanması durumunda artan oranlı vergilendirmenin bir ceza olarak görülmeceği belirtilebilir. Yukarıdaki düşüncelerin yanı sıra Katılımcı 2, Katılımcı 7, Katılımcı 14 ve Katılımcı 16 artan oranlı gelir vergisi uygulamasının yatırım isteğini kırmayacağını farklı sebeplere dayandırarak ifade etmişlerdir.

*Katılımcı 2: “Bence bir ceza değildir bu. Servet sahipleri için sonuç olarak devletin alt kesimlere sosyal sorumluluk kapsamında yardım yaptığı gibi üst gelir seviyesindeki insanlardan almış olduğu vergiler ile beraber ekonomik istikrarı sağlayıcı bir unsur olduğunu söyleyebiliriz. Tabii ekonomik istikrarı sağlamak devletin asli görevlerinden biridir. Dolayısıyla Bu istikrarı sağlanmış olması ve servet sahiplerini ticari kazançlarını veya firmaların faaliyetlerini sürdürebilmesini devlete borçludurlar aslında yani devlete ödemiş olduğu vergi karşılığında bu istikrarı sağlanmış oluyor ki bugün görüyoruz dünyada en önemli hususlardan biri siyasi istikrar ekonomik istikrar çok önemli bir husus haline gelmiştir.”*

*Katılımcı 7: “Senin o parayı koruyor, seni koruyor devlet öyle düşün güvenlik hizmetine para veriyor musun? Şimdi Suriye’ye git mesela gezebiliyor musun? Mercedesler bunun da bir bedeninin olması lazım burada villada oturuyorsun 3-4 milyonluk bunun bir bedeli olması lazım.”*

*Katılımcı 14: “Yatırım ve tasarruf isteğini kırmaz net bir şekilde söyleyeyim. Neden söylüyorum teorik olarak bakarsak eğer bizim gibi toplumlarda harcama eğilimi ile ilgilidir. Harcama eğilimini azaltabilir mi? Evet azaltır ama yatırıma kanalize edersen çok ciddi fırsatlar var bir sürü yatırım ile ilgili teşvik var. Tüketimi kırıp yatırıma yöneltiyor olması aslında çok ciddi bir avantajdır değil mi? Birikimi sağlayacak bizim en büyük handikapımız sermaye birikiminin*

*olmaması yani ülkede insan var, doğal kaynak var, girişimci var ama para yok, sermaye yok sermaye olmayınca sermaye birikimini tesis etmek lazım aslında bu oranlar yüksek mi? Yüksek ama diğer ülkelere göre makul diyoruz. Dolayısıyla bunlar yatırıma kanalize olursa ya da ne bileyim gelir vergisinden kurumlar vergisine transfer olursa oradan gelir elde edilirse ve yatırıma dönüştürülirse çok daha düşük oranda vergilendirilebilir.”*

Katılımcı 16: “Üst kesimin açıkçası vergisel bağlamda cezalandırıldığını düşünmüyorum çünkü Vergi Usul Kanuna ve Gelir Vergisi Kanununda, Kurumlar Vergisi kanunda baktığımızda örneğin ödemesi gereken vergiyi bir okul hastane yaptığında hiç ödemeyebilir. Devlet vereceği vergi bir okul vesaire yaptırdığında hiç ödemeyebilir. Dolayısıyla hem bunu çok kullanıyor ve reklam da yapıyorlar hem de sonuçta vergi ödememiş oluyorlar dolayısıyla çok da şikayetçi olacaklarını zannetmiyorum. Çünkü kanunlar genelde daha üst kesim yararına kullanılıyor. Yani öyle bir durum söz konusu dolayısıyla onlar vergisel kanunlardan mümkün olduğu kadar kendilerine fazlasıyla yararlanıyorlar. Yani ayrıca bir şikayet ettikleri çok düşünmüyorum açıkçası çünkü gerçekten hani başka bir ülkede olsa dünyanın başka bir ülkesinde olsa çok daha yüksek vergi ödeyecekti eminim.”

Katılımcı 4 ise Maliye Bakanlığı'nın burada adaletten ziyade hazine açısından hareket ettiğini, olaya hazineye daha çok para girişi sağlanması olarak bakıldığını ifade etmiştir.

#### **4.2.2.2.3. Türkiye’de Uygulanmakta Olan KDV Ve ÖTV Vergilerinin Analizi**

Türkiye’de vergi adaleti yönünden en büyük eleştiri konularından birisi dolaylı vergilerdir. Katılımcılara dolaylı vergiler içerisinde en fazla paya sahip olan KDV ve ÖTV vergilerinin uygulaması sorulmuş olup bu vergiler noktasındaki eksikliklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Katılımcı 14 harcama vergilerinin yüksek olmasının vergiden kaçınma ve vergi kaçırma neden olduğunu belirtmiştir.

Katılımcı 14: “Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gerçekten yüzde 60'ın üzerinde hasıllata sahip vergilemenin fiskalitesini sağlayan yegane 2 vergimiz onları çok seviyor mali idare. Ancak bazen kendi ayağımıza sıkıyoruz. Şöyle ki



*işte ne bileyim alkolü vergilendiriyoruz insanlar mahzenlerde kaçak içki üretiyorlar, ne bileyim katırlarla kaçak sigara kaçırıyorlar değil mi? Kendi ayağımıza sıkıyoruz aslında bir ara insanlarımızın beşte biri kaçak sigara içiyordu. Terör örgütüne hizmet ediyor bu üstelik bir taraftan vergi alacağız derken vergi oranları çok yüksek yapalım derken diğer taraftan vergi kaçırmayı... Vergi tazyiki vergi kaçırmayı teşvik eder hale geliyor yani o kadar çok baskı yapıyorsunuz ki yani kaçırmak risk almaya değer hale geliyor...”*

Katılımcı 6, Katılımcı 11, Katılımcı 3 ve Katılımcı 10 ÖTV listelerinin lüksü vergilendirme amacından sapmaların yaşadığını ve bu listelerin yenilenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

*Katılımcı 6: “Ülkemizdeki uygulamalara baktığınız zaman gerçekten rasyonel olarak bakarsak bazı sektörlerde, bazı alanlarda verginin doğru bir şekilde uygulanmadığı noktasında gerçekten de bir fikir konsensüsü var. Az öncede verdiğim örnekler en bilinen örnekler ben şeyi anlayamıyorum ben mesela yat alıyorsunuz yata akaryakıt alırken işte ÖTV daha az ödüyorsunuz. Yatta mesela özel tüketim vergisi sıfır ama diğer taraftan işte tarımı geliştirmemiz lazım, çiftçimizi desteklememiz lazım teşvik vermemiz lazım çiftçimizin aldığı traktörde akaryakıtta da diğer şekilde herkese uygulanan şekilde vergiyi uyguluyoruz. Dolayısıyla en bilinen örnekleri pırlanta bunların bence göz önünde bulundurulması lazım. Çünkü müdahale gerektiriyor. Pradadan çanta, Hernesten çanta alırsın, Gucciden gözlük alırsın ÖTV sıfır, tıraş köpüğü alırsın vergi ödersin gerçekten bunların göz önünde bulundurulması lazım yani bu vergi adaletini sağlamak için eğer dengeli ve adaletli bir sistem için bunlara suiistimal vermemek lazım.”*

*Katılımcı 3: “Ya bizim en büyük sorunumuz ÖTV şimdi ÖTV de 4 sayılı listeye baktığımızda buzdolabı var buzdolabı örneği güzel bir örnek şimdi buzdolabı bir özel tüketim harcaması mıdır? Özel tüketim harcaması değil ancak özel tüketimde var mı? Var. Şimdi geliyoruz elmasa, pırlantaya genel verilen örneklerdir çok ekstra bir örnek değil ama baktığımızda sıfır şimdi bakıyoruz mazotta yatlara verilen mazotlarda yüzde sıfır ama o bizim araçlara geldiğimizde fazlasıyla ÖTV veriyoruz burada bir vergi adaletinden*

*bahsedemeyiz. ÖTV'nin kesinlikle yeniden en azından listelerin yeniden revize edilmesi gerekiyor. Mesela traş losyonunda da traş köpüklerinde de ÖTV var yani bunun nasıl ÖTV'si olabilir. Bizim her gün kullandığımız bir şeyin ÖTV'si olabilir mi? Ama listelerin acilen revize edilmesi kanaatindeyim.”*

*Katılımcı 10: Mesela TV uygulaması doğru değil günümüzde artık bulaşık makinesi, buzdolabı bunlar lüks değil bunları listelerden çıkarılması gerekir. Onun için beyaz eşyadan alınan ÖTV 'nin ben kaldırılmasından tarafım.*

Analiz çalışması sürecinde birçok katılımcı tarafından ÖTV yönünden eleştiri konusu yapılan yat, kotra, tekne ve pırlanta uygulamasını Katılımcı 8 farklı bir açıdan değerlendirmiştir.

*Katılımcı 8: “Hayır ben tam tersini düşünüyorum o mevzuat çıktığı zaman ben bürokrattım daha ben hatta o mevzuatın çıkması için bayağı da mücadele verenlerdenim bakın vergide adalet ayarlayacağım diye kayıt dışılığa kaçış olmaması lazım. Yani insanlara bak o bir denge bir kez daha söylüyorum siz bu tür yapar iseniz siz yata, kotra ya da bilmem neydi vergi oranları yüksek olsun bu adamın zaten geliri var öyle dersiniz ne oluyor biliyor musunuz? Bu adam gidiyor Amerikan bayrağı takıyor. O adam gidiyor onu kayıt dışı getiriyor ülkeneye hiç vergi alamıyorsun bu sefer maalesef böyle siz başkasını düşünmeden dünyada yalnız tek siz varmışsınız sadece siz onu vergilendiriyormuşsunuz gibi bir şey yapamazsınız adaleti sağlayacağım diye dengeleri göz ardı etmemeniz lazım. O nedenle ben yatta, kotra da mücevherde yapılan şeyin doğru olduğunu düşünüyorum ama ekmek vesaire de de elbette onlar da oturulur daha düşük vergi oranları belirlenir ki zaten öyle gıdada da zaten düşük oranlar uygulanıyor. Yani onunla onu mukayese etmek yanlış yani...”*

Katılımcı 9 KDV oranlarının yüksek olmasının mükellefleri zorda bıraktığını belirtmiştir.

*Katılımcı 9: “ÖTV çok bir şey diyemiyorum. Bizim etkisini hissettiğimiz sadece lüks araçlar var BMW, Audi, Mercedes ama KDV kesinlikle şu an piyasada tek pazarlık var KDV pazarlığı hiç kimse çok kar elde ettim diye düşünmüyor, ya ben bu KDV çıktı bundan nasıl kaçarım onun hesabını yapıyor yüzde 18 çok*

*yüksek bir oran yani dese yüzde 7- 8 dese belki kimse bir şey demeyecek ve devlette şu an iade bekleyen 137 milyar TL KDV var devir KDV almayacak siz de biliyorsunuz...”*

Bu düşünceye karşın Katılımcı 4 KDV oranlarının yüksek olduğunu belirtmiş ancak KDV'nin nihai tüketici üzerine kaldığı için azaltılması gerektiğini ifade etmiştir.

*Katılımcı 4: “KDV'nin düşünmesi lazım çünkü bu vergi nihai tüketicinin üzerinde kalıyor. Nihai tüketici de alt gelir grupları oluyor yani ayrıca KDV'den veya ÖTV'den kaçan olmuyor yani tüketim ürünleri olduğu için mecburen alışveriş yapıyorsunuz genel ihtiyaç yani hiçbir şekilde kaçamadığımız bir vergi. Türkiye'deki vergisinin dolaylı vergiden dolaysız vergiye kaydırılması gerektiğini düşünüyorum...”*

Katılımcı 13 ise bu vergilerin esnek bir yapıda olduğunu ve ihtiyaç duyulduğu anlarda ekonomik konjoktür içerisinde düzenlemelerin yapılabildiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 13: “Her vergi türünü kendi içinde değerlendirmek lazım ülkenin koşullarına bakmak lazım yani vergi sistemi dediğimiz şey esnek bir yapı sonuçta ülkedeki ekonomik dalgalanmalara göre olumlu olumsuz hemen anında tepki verebilmesi lazım. Dolayısıyla KDV ile ilgili biliyorsunuz yasal oran yüzde 10, 1-8-18 olarak uyguluyor belli mal ve hizmet grupları şeklinde ayrımlar var bunlar kısmen değiştirilebilir geliştirilebilir. Ama KDV'ye baktığımızda yani yüzde 1-8-18 değilde 3-5-7 olsun böyle bir söylemin çok bir anlamı olduğunu düşünmüyorum. Belki mal ve hizmet grupları bağlamında zaten dönem dönem yapılıyor değişiklikler, bunlar gözden geçirilebilir. MTV ile ilgili en çok eleştirilen hususlardan biri 2009 yılında yapılmıştı. Deniz taşıtlarıyla ilgili yat, kotra gibi lüks sayılacak taşıtlar 2009'da çıkarıldı. 3 sayılı tarife vardı o çıkarıldı. O eleştiriliyor getirilebilir mi getirilebilir, ama o da yani devletin bir tasarrufu çok söyleyecek bir şey yok. Yine motorlu taşıtlar vergisinde hep işte şundan şikâyetçiydik, olumlu bir gelişme oldu. Sadece silindir hacmi, yaş dikkate alınıyordu. Şimdi araçların değerleri de artık dikkate alınıyor. O da 2011 olması lazım değilim 2014'de olabilir. Değişiklik getirildi değerlerde artık dikkate alınıyor biliyorsunuz yani bu tip her bir vergi türü için daha iyi*

*daha etkin hale getirilebilir mi getirilebilir. Ama kendi özelinde çok uzun bir değerlendirme istiyor tabii.”*

#### **4.2.3. Vergi Matrahı Elde Etme Yöntemleri ve Vergi Adaleti**

##### **4.2.3.1. Beyan usulü, kaynaktan kesme ve götürü yöntemlerinin uygulama verimi ve adalet açısından analizi**

Vergi beyan sistemlerine adalet açısından bakıldığında en doğru sistemin beyan sistemi olduğu belirtilmektedir. Ancak beyan sisteminin doğru bir şekilde uygulanması hem vergi ahlakına hem de ciddi bir altyapıya sahip olunmasını gerektirmektedir. Bunun yanında kaynaktan kesme yöntemi ise vergi gelirlerinin hazineye doğrudan aktarılmasını sağlayan ve uygulaması kolay olan bir sistemdir. Bu duruma idare açısından bakıldığında hazineye kolay kazanç sağlayan kaynaktan kesme yöntemi ile daha adaletli olduğu söylenen beyan usulü arasında bir tercih seçkisi oluşmaktadır.

Türkiye’de ise 2016 yılı gelir vergisi tahsilatları içerisinde beyana dayalı tahsilatın %1,02’lik bir oran olması kesinti yöntemi ile vergilendirilen kesimin haksızlığa uğradığını göstermektedir. Katılımcı 7 beyan esası uygulamasının insanların vergi ahlakı ile sınırlı olduğunu, Katılımcı 13 ise beyan sisteminin bir kültür meselesi olduğunu belirtmektedir.

*Katılımcı 7: “Eşit vergilendirme olmadığı gibi beyan esasına dayalı bir vergilendirmesi olduğu için ben şu kadar kazandım deyip beyan ediyorsun bu da bir açıdan bakarsan adaleti törpüleyen bir durum. Çünkü beyan esası insanların kendi genel ahlaklarına kaldığı için bu durumun sonuna kadar suiistimal edildiğini düşünüyorum. Beyan sorunu devletin doneleri ile takip etmesi lazım ne kadar harcıyor bu adam ne kadar kazanmış mesela...”*

*Katılımcı 13: “Beyan usulü tüm modern sistemlerde temel vergileme yöntemidir. Bizde de aynı şekilde beyan usulü geçerli. Mükellefin beyanını esas almayı ben doğru buluyorum. Çünkü gerçekten kendi gelirini ancak mükellef bilir ve devletin mükellefe güvenini de bu bağlamda çok önemli buluyorum. Aslında çok önemli çok ciddi katkıları olabilecek bir sistem bu bakan sadece vergi gelirini arttırma vergi yükü vergi adaleti için değil beyan sisteminin etkin olması devlete devletin imajına vatandaşın bakış açısını da değiştirebilecek katkı da bulunabilecek bir şey. Burada biraz önce bahsettik mükellefin beyan esası yeterli*

*değil. Tabi ki beyanlar takip edilecek denetlenecek bu denetimler yapılırken mükellefi kırıp dökmeden daha eğitici öğretici şekilde denetim az denetim ama etkin denetim ile beyan sistemi daha iyi çalışır hale getirilebilir. Stopaj usulü maalesef bizde hala beyan olmasına rağmen mesela gelir vergisinde bakıyoruz ki elde edilen gelirin yüzde 90'ı stopaj usulünden kaynaklı çünkü beyan sistemi çok etkin çalışmıyor yine de ben beyan sisteminin önemli olduğunu uzun vadede vergisel kazanımların yanı sıra devlete bakış açısını ama bunu devletin her ayağına her alanına yaymak lazım. Bir kere devlet vatandaşına güvenecek. Biz de maalesef vergi toplumsal bir sorunuz, toplumumuz hep işin arka planını düşünen kısa yolu kestirmesini düşündüğü için belki böyle bir sorunuz var ama yine de devlet vatandaşına güvendiği ölçüde bu bir kültür meselesi zamanla bunu aşacağımıza inanıyorum. Bu kuralara uymayı beraberinde getirecek, bizde mesela her yerde tabelalar uyarılar falan var ama yine de bir şey ifade etmiyor, zamanla oturacağını düşünüyorum.”*

Beyan usulü uygulamasının kesinti yönteminden ayrıldığı bir nokta ise uygulamada istisna ve indirimlere yer verilmiş olmasıdır. Beyan esasına göre vergi ödemesi yapan mükellef belli masraflarını gider olarak gösterebilirken kesinti yönteminde böyle bir uygulama söz konusu değildir. Katılımcı 4 bu konuya değinmekte ve beyan esası uygulamasında istisna ve muafiyetlerin doğru bir şekilde uygulanmadığını ve devletin de buna göz yumduğunu ifade etmiştir.

*Katılımcı 4: “Şimdi kaynaktan kesme de şöyle bir durum var gerçekten kadrolulara birebir uygulanan vergi sistemi oluyor. Bu sistem doğru mu? Doğru ama şöyle bir durum var çok yüksek vergi kesiliyor. Aynı şeyi beyan açısından baktığın zaman vergi ödenmiyor. Yani bir işletme sahibi bir memurdan daha az vergi ödeyebiliyor beyan sisteminde. Yani bu vergi adaletini tamamen ortadan kaldıran bir durum bence. Kanunlar sermayeye daha fazla istisna getirmiş. Gerçek kişilerde böyle bir istisna yok hiçbir şekilde düşemiyorlar ama sermaye üzerinden bu tarz indirimlere izin vermiş. Beyan sisteminde şöyle bir durum var devletimiz de biliyor aslında kazancın beyan etmediğini, kazancının beyanı eğitim harcaması yap zaten vergi vereceksin ve sen sıfırda gösterebilirsin diyor. Bari 10.000 TL gelir göster 10.000 TL’de eğitim harcaması bu 10.000 lira bari ekonomiye girsin diyor yani...”*

Beyan sistemindeki istisna ve muafiyetlerin kötüye kullanılması ve gelir düzeyinin doğru beyan edilmemesi sorununa çözüm olarak Katılımcı 11 suistimallerin azaltılması için mevzuatın yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Katılımcı 3 ise doğru beyan için devletin kredi kartı kullanımı, e-belge vb. uygulamalar üzerinden sistem oluşturması gerektiğini böylece mükelleflerin gelirinin tespit edilebilir hale geleceğini ve beyan sisteminin daha sağlıklı işleyeceğini ifade etmiştir.

Katılımcı 11: *“Bence yani kaynaktan kesilen kişilerin de bu anlamda vergilerinin beyan sistemine kayması gerektiğini düşünüyorum. Beyan sistemi modern bir sistem olması gereken bir sistem ama bunu sağlarken bence vergi otoritesi hiçbir şekilde ve hiçbir şartta kanunlarda ama, lakin, fakat gibi ifadelerle çok geniş kavramlar bırakmamalı. Herkesi bu vergi mükellefi zümresine dâhil etmeli. Herkese olması gereken sosyal anlamda vergilendirme rejimlerinin tabanını oluşturduktan sonra beyan sistemi üzerine inşa etmeli ama bizim ülkemizde maalesef hem toplumsal vergi bilincinin çok yerleşik olmaması hem de otoritenin bu konuda çok ama, lakin ile oluşan vergi mevzuatının olması ve siyasi otoritenin çok sık vergi otoritesinin iş ve işleyişine işte çeşitli adlarla sair nedenlerle de müdahil olması sebebiyle çok doğru sonuçları ulaşılamayabiliyoruz...”*

Burada katılımcıya kaçış noktalarının kapatılması ile tüm sorunun çözülüp çözülmeyeceği sorusu yöneltilmiştir ve cevaben:

Katılımcı 11: *“Hukuk konusu çok net koyarsanız vergi mevzuatımızda çok net tanımlarsanız herkes beyan sistemine dahil olacak herkes evinin tüp gaz giderini düşebilecek, herkes çocuğunun eğitim giderini düşebilecek ama şişirilmemiş fatura ile düşmesi için salt hareket edilemez alanlar yaratırsanız beyan sistemi şart ve gerekli ülkede. Bunun hayat bulması ancak ve ancak kademeli geçişlerle adım atılıyor mu bana sorarsanız yavaş yavaş adımlar atılıyor defter beyan sistemi bunun bir yerde idarenin artık kişilerin beyanına müracaat ediyor ama ben ona çok güvenmediğim bir kanıtı olmaya başladı. Tamam, sen beyan et ama ben seni defter-beyan sistemi ile canlı olarak izleyeyim diyor.”*

Katılımcı 3: *“Bizde gelir vergisi açısından baktığımızda kesinti yoluyla ödenen vergilerde fazlalık var ama olması gereken beyan sistemidir. Beyan sisteminin*

*daha fazla alınması gerektiği kanaatindeyim. Neden? Çünkü vatandaşlar bu vergiyi ödediklerini beyan ederek aslında daha bilinçli bir hale dönüşüyorlar bunu yapmamızın yolu yine aynı şeye geliyor yani biz beyan sistemine geçebilmemiz için bir vergi bilincimizin gelişmesi gerekiyor... Ben beyan sisteminin uygulanması gerektiği kanaatindeyim ancak ülkemizde şuan için uygulanamayacağı kanaatindeyim yine aynı bahsettiğimiz olay gelirin tespitine geliyoruz gelir tespit ettikten sonra beyan sistemine geçilmeli beyan sistemi sonucunda ben ülkemizi daha ileri noktalara taşıyacağı kanaatindeyim... Mesela kredi kartlarının gelmesi, pos makinelerinin kullanılması kayıt dışılığın önlenmesi için gerekli. Kredi kartlarını kullanmaya başlayarak ve yaygınlaşması ile ne oluyor kayıt dışını azaltıyoruz, kayıt dışını azaltınca ne oluyor esnaf benimle aynı oranda vergi ödemeye yanaşabiliyor mesela ben şimdi ücretliyim biz 4. , 5. ayda 2. vergi dilimine giriyoruz ama aynısını esnaf için söyleyemiyoruz...”*

Katılımcı 15 beyan sisteminin uygulama açısından zor olduğunu takip ve denetim yönünden daha masraflı bir uygulama olduğunu belirtmiştir.

*Katılımcı 15 : “Beyan yöntemini teoride işte en ideal yöntem olarak söylüyoruz ama beyan yöntemi masraflı bir yöntem. Dezavantajları var uzun sürüyor, masraflı oluyor, hazırlanması masraflı oluyor denetim masraflı kaynaktan kesme yöntemi daha pratik daha avantajlı gibi gözüküyor maliyet açısından hatta vergiye karşı direnç açısından da belki daha avantajlı gibi gözüküyor... Beyan usulüne geçmenin bazı şartları var tabii elektronik sistemin altyapı lazım personel lazım hem hazırlık hem denetim için bence şu anki uygulama bazı sivri noktalar törpülenebilirse yani şu anki uygulama çok sorunlu değil...”*

Katılımcı 16 ve Katılımcı 14 beyan sistemi ile vergi bilincinin artacağına vurgu yapmıştır.

*Katılımcı 14: “Gerçek usul bizim için esastır. Yani insanlar kazançları üzerinden vergilendirilirler. Tabii ki bunu yaparken kolay yöntemleri tercih edebilirsiniz kaynaktan kesinti yapabilirsiniz ancak demin söyledim ya kaynaktan kesinti yapılanlar ne ödediklerini bilmez hale geliyorlar. Ya da vergi ödeyip ödemedikleri soru işareti haline geliyor. Bazıları ben vergi ödemiyorum net*

*ücret üzerinden anlaştım net ücreti mi alıyorum gerisini bilmem diyor haklı mı aslında haklı. Şimdi bu tür mükellefleri de beyan yükümlülüğü içine sokmak lazım, onlara harcamalarının bir kısmına vergi indirme olanağı sağlamak lazım ya da geçim indirimini yılda bir defa onlara iade etmek lazım hazineden para çıkması lazım hazineden para çıkınca ya da birilerinin cebine para girince iki taraflı hesap sorabilme, hesap verebilme, hesaplaşabilme olanaklarının olması lazım yani...”*

Katılımcı 10 ise beyan sistemlerimiz içerisinde basit usulün ve işyeri kira ödemelerindeki kesinti uygulanmasının kaldırılması gerektiğini belirtmiştir. Kira ödemelerindeki kesinti uygulamasının doğru işlemediğini bu uygulamanın kiracı mükellefleri mağdur ettiğini kesinti uygulamalarının gerçekten vergi kaçırılma potansiyeli olan sektörlerde uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

*Katılımcı 10: Ben basit usulün kaldırılmasından yanayım basit usule karşıyım baştan söyleyeyim. Kirada stopaj uygulamasına da karşıyım çünkü kiracı uygulamada hem kira ödüyor hem de stopaj ödüyor böyle bir hani adam 2000 TL kira veriyor artı 750 TL de stopaj ödüyor. Bunu mal sahibinin kendisi ödeyecek adam kiraya vermeyecek. Bir de mal sahibi Mart ayında beyan verdiği zaman bunu düşüyor ama tabi kaynağından kesme işi vergi kaçırılan bir yer varsa alınamayacak bir vergi ise uygulanabilir.*

### **4.3. Vergilendirmede Adaletin Sağlanmasında Uygulanacak Yöntemlerin Analizi**

Vergi adaletinin sağlanması için kullanılabilir yöntemlerden ödeme gücü yönteminin gerçekleştirilmesi için uygulanması gereken üç yöntemden asgari geçim indirim ve ayırma ilkesi uygulamaları katılımcılara sorulmuş olup artan oranlı vergilendirme daha önceki sorularda ele alındığı için tekrara düşmemek adına burada yer verilmemiştir. Faydalanma ilkesi ise uygulanabilirliğinin zayıf olması nedeniyle sadece kavramsal çalışmada yer verilmiş olup analiz bölümüne dahil edilmemiştir.

#### **4.3.1. Asgari Geçim İndiriminin Uygulanması Hakkında Görüşlerin Analizi**

Çalışmamızın bu bölümünde katılımcıların ifadelerinden çıkan net sonuç, Türkiye’de asgari geçim indiriminin göstermelik tutarlar üzerinden uygulandığı ve gerçekten alt gelir seviyesini korumak gibi bir amacın olmadığıdır.



Asgari geçim indirimini daha önce uygulamada olan fiş toplama yöntemi ile karşılaştırmış olan katılımcılardan; Katılımcı 14 asgari geçim indiriminin asgari ücret üzerinden bakınca etkili olduğunu ancak üst matrah kategorileri için önemsiz olduğunu belirtmiştir. Katılımcı 11 ise fiş toplama yöntemini piyasa içerisinde otokontrol sağladığı için daha olumlu bulunduğunu ifade etmiştir.

Katılımcı 14: *“Başlangıç olarak fiş ile getirilen vergi indirimi vergi iade uygulamasından daha iyi daha mantıklı, o üçüncü en iyi ise bu ikinci en iyi ama birinci en iyiye doğru gitmek lazım. Birinci en iyi asgari geçim indiriminden ziyade kişilerin yaşam standardını belirleyip o standarttaki geçinebilecekleri tutarı geçim tutarı istisnası gibi bir istisna belirlemek. Yani hayat standardını gerçekçi yansıtmak ama tabii ki biz şimdi sembolik uyguluyoruz. Aslında tabii ki bizim açımızdan göstermelik bir hal alıyor 3. dilimi 5 liralık indirim ya da 8 liralık indirip göstermelik oluyor ama bir asgari ücretli için vergilendirilmeme hadisesi meydana geliyor değil mi? İşte en azından yüzde 80 yüzde 90 oranında vergi ödemiyor gibi evet çok düşük oranda ödüyor gibi bu da onlar için bir avantaj aslında ancak asgari ücretin üzerine çıktığında önemi azalıyor tabii”*

Katılımcı 11: *“Vergi otoritesi asgari geçim indirimini başka bir şekilde hayat buldurduğu bir yöntemi biraz modernleşmiş tanımına geçti. Bunu daha önce çalışanlar ya da kişiler üzerindeki vergi mükelleflerinden şöyle finans ediyordu, topladığın verginin daha doğrusu söylemiş olduğun harcamaların belirli bir kısmını bana belgelendirmek koşuluyla ben sana vergi iadesi olarak verdim, dediğin sistemin modern bir yapıya dönüşmüş durumda. Ancak toplamda totalde baktığımızda kişilerin aleyhine bir durum oluştu daha önce fiş toplayıp verdiğinizde ücret skalınıza göre aldığınız yüzde 3’ün toplamı bugün salt tek başına bekar bir bireyin aldığı toplamdan daha fazla idi. Yani bugün bekar birisi için aylık 150 TL’lik bir hat belirliyorsunuz. Yani ben senin asgari geçim indirimini 150 TL olarak belirledim demek çok komik bir rakam... Fiş yöntemi daha avantajlı şöyle avantajlı Çünkü fiş toplama yöntemi ile bir tane otoritenin yapamadığı denetim noksanlığını direkt tüketici üzerinden sağlıyordu fişini harcamanı bana belgelendir. Beyan sistemi esasen bu işte hani diyordum ya ücretlilerde beyan sistemine geçecek ne ile geçecek harcamalarını alsın ki bunu da beyan sisteminde kullanabilirsin bugün büyük marketler dışında hiç kimse hiç*

*belge düzenine uymuyor ve hiçbirimizde ısrarcı değiliz neden? Çünkü bize geri dönüş sağlayacak bir enstrüman değil...”*

Asgari geçim uygulamasını suistimal edilemez bir yapıda olması nedeniyle desteklediğini belirten Katılımcı 2, nicel anlamda uygulanan desteğin az olması durumunu ise ülkenin ekonomik gücünün yetersiz olması durumu ile ifade etmiştir.

*Katılımcı 2: Adalete katkısı olduğunu düşünüyorum şimdi burada baktığımız zaman asgari geçim indirimi, kişilerin aile durumunu göz önüne alarak kişinin kendisi için yüzde 50 eşi için yüzde 10 olmak üzere hesaplanıyor. Gelir vergisi kanununda işte belirlenen kriterler de indirim konusu yapılıyor. Burada benim bu asgari geçim indirime olumlu yaklaşmamın nedeni herhangi bir kayıt dışılığın olmaması burada yani kayıtların net olarak ortada bulunması bunun suistimale açık bir hüküm olmaması. Yani kolay kolay hiç kimse bu hususta gerçek dışı bir beyan vererek bir kazanç elde edemez veya ne bileyim bir vergiden kaçınma olarak bunu kullanamaz veya kaçırma olarak dolayısıyla bence asgari geçim indirimi çok yerinde bir uygulama. Miktarı tutar olarak bakacak olursak, evet biraz da diyebiliriz o da işte yine devletin bütçeden ne kadar vazgeçebilecek konusu ile alakalı tabii biliyorsunuz. Türkiye’de önceki dönemden her ne kadar faiz dışı fazla verirse de bütçe her yıl açık veriyor dolayısıyla bütçede belirli bir sınırimız var yani sınırsız olarak vazgeçme şansınız olmadığı için ekonominin gücü ile alakalı biraz.*

*Katılımcı 5: “Ücretlerin daha az vergilendirilmesi esasına dayalı bir sistem zaten sadece ücret gelirleri üzerinden alınan bir durum asgari geçim indirimi ödedikleri verginin bir kısmını devlet affetmiş oluyor. Doğru bir sistem bence ama dediğim gibi yani eğer vergi tarifelerinde bir düzenlemeye gidildikten sonra belki asgari geçim indirimine gerek bile kalmayabilir.”*

*Katılımcı 16: “Bizim bir hocamız vardı kendisi eski hesap uzmanı bu vergi kanunları hazırlanması konularında bulunmuş. O hep şey derdi asgari ücretten zaten asgari ücret neden vergi alınıyor. Hani bir de bir lütufmuş gibi asgari geçim indirimi uygulaması vesaire adam zaten asgari ücret yani dolayısıyla yani çok şey değil. Bizimkine de baktığımızda çocuk yardımı 40 lira 45 lira bir bez parası değil yani neyini harcayacaksınız 45 liraya ya da bir eş yardımı eşi*

*çalışmayan eşin işte 200 liraya yakın bir eş yardımı ama hiçbir derdimize derman olmuyor. Yani sadece sembolik var mı bu uygulama var demek için sanki biraz uygulanıyor gibi göstermelik yani fiiliyatta böyle bir şey biz uyguluyoruz demek için sanki biraz...”*

Katılımcı 15: *“Çok düşük olduğunu rakamının miktarının yükselmesini öneriyorum ben, o zaman daha makul olur gibi. Vergi barışına da hizmet eder, vergi bilincine de katkı sağlar diye düşünüyorum. Gerçi mevzuatımızda var mesela ama asgari ücretin seviyeside çok düşük olduğu için belki biraz daha yükselebilir ne diyoruz alt sınır diyoruz ya da yoksulluk sınırı diyoruz daha yüksek bir rakam 5-6 bin liralardan bahsediyoruz. Yoksulluk sınırının 6000 lira olduğu aylıktan bahsediyorsak. O zaman işte o asgari geçim indirimi çok düşük gibi gözüküyor orada bir denge nasıl sağlanacaksa yine bunun bir formülü yok ama mümkün merteye yukarı çıkartmakta fayda var.”*

Katılımcı 8 asgari geçim indiriminin Türkiye’deki uygulamasının amacı ile örtüşmediğini, asgari indirimin göstermelik tutarlardan ziyade doğru bir değer ifade edebilmesi için bir sistem önerisinde bulunmuştur:

Katılımcı 8: *“Tabii siyaset ile ve rakamı doğru belirlediğiniz ile ilgisi var. Bizim gibi ülkelerde asgari geçim indirimini neden sağlıyorsunuz, diyorsunuz ki ben bunu vergiye tabi tutmayacağım doğru mu, o zaman yöntem ne olmalı, nedir peki asgari geçim indirimi, kim belirleyecek? Bütçenize göre belirlerseniz. Onun adı asgari geçim indirimi olmaz. Onun adı ya işte bir miktarına vergi dışı bırakalım... Yani adaleti sağlayamazsınız bu şekilde tespitle ama mantık olarak doğru bir mantık o zaman onun ne yapacaksınız şöyle yapacaksınız. Türkiye’de iyi bir müessese olacak o müessesenin bilgisini güveneceksiniz o, bu ülkede asgari geçim indirimi en az şu olmalıdır ben teknik olarak hesapladım, devletten bağımsız ama ben bütçene bakmam yani ben madem bana asgari geçim indirimini belirle dedin, ben de belirledim. Atıyorum 4.000 TL o zaman ücretlerde 4.000 lirayı ben vergi dışı bırakıyorum demek lazım.”*

Katılımcı 18: *“Ülkemizde ücretlere uygulanan bir asgari geçim indirim var. Ancak yaklaşık olarak 190 lira ile 350 lira arasında maaşından bir indirim var vergisinden yani, 3 çocuklu eşi çalışmayan bir asgari ücretli vergi ödemiyor. Biz*

*de baktığımızda önce ülkenin geçim durumuna baktığımız zaman o biraz düşük kalıyor yani biraz daha yüksek olması gerekiyor... Sadece ücretlilere yönelik bir asgari geçim indirimi var orada, belki burada da bir eşitsizlik var eğer asgari ücrette ne indirimi uyguluyorsan CEO 'yada aynı indirimi uyguluyorsun... Esnafa falan asgari geçim indirimi uygulamıyoruz ancak esnaf kendi asgari geçim indirimini katbekat uyguluyor zaten yani özellikle kurumsal şirketleri bir tarafa bırakın aile şirketi falan olsun çoğu gelir tablosunun tersten dolduruyor. Yani gidip muhasebesine ben bu sene işte 300 lira 500 lira 50 bin lira vergi ödeyeceğim onu belirliyor daha sonra ona göre beyan dolduruluyor.”*

Katılımcı 7 ve Katılımcı 10 asgari ücretten alınan verginin tamamen kaldırılması gerektiğini belirtmiştir. Katılımcı 3, Katılımcı 1 ve Katılımcı 4 ise uygulanan tutarın yetersiz olduğunu belirtmiştir.

#### **4.3.2. Ayırma Kuramının Uygulaması Hakkında Görüşlerin Analizi**

Teoride, emek ve sermaye gelirleri arasında ayırım yapılması gerektiği belirtilmektedir. Ancak Türkiye’de teoridekinin aksine sermaye gelirleri düz oranda ve emek gelirinden daha düşük vergilendirilmektedir. Vergi adaleti üzerinde saptırıcı etkiler doğuran bu uygulamanın adaletli olup olmadığını belirlemek ve bu durumun nedenlerini ortaya koyabilmek için katılımcılara ayırma ilkesi hakkındaki düşünceleri yarı yapılandırılmış mülakat çerçevesinde sorulmuştur.

Katılımcı 8, Katılımcı 3 ve Katılımcı 14 Türkiye’de sermaye birikiminin az olduğu ve bu koşullar içerisinde sermayenin fazla vergilendirilmesinin ekonomi açısından sağlıklı sonuçlar doğurmayacağı, teorik olarak ayırma ilkesinin doğru olduğu ancak uygulama esnasında ülkenin içinde bulunduğu konjonktürün dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

*Katılımcı 8: Tabii ücretli ile biz sermayeden elde edilen gelirin ne bileyim işte ücretten elde edilen gelir işte emekten elde edilen gelir böyle özetleyelim bunların ayırmak lazım şimdi bu da önemli şimdi rant vergisi elde ediyorsun mesela paranız var gittiniz bir hisse senedine yatırdınız veya ne bileyim bankada mevduata yatırdınız hiç çalışmadan yorulmadan bir gelir elde ettiniz. Bir de emeği ile adam gitti taş ocağına girdi veya kömür ocağına emeği ile bir şeyler*

*bir gelir elde ediyor ikisine aynı oranda vergilendirmek ne derece doğru ayırma kuramı o yönden de çok önemlidir. Vergilendirmede kesinlikle bunların farklı olması lazım ama Türkiye'de orada da bir sorunumuz var şimdi ayırma kuramında uygulamak gereken alanlarda kıtlık var. Bak şimdi başka şeyler devreye giriyor örnek verelim. Bugün Türkiye'de toplam tasarrufların GSMH'ye oranı nerede ise yüzde 22'lerden bir ara 13-14'lere indi yani tasarruf yok tasarruf olmayan bir yerde tasarruf yapan adamdan siz yüksek oranlı vergi alabilir misiniz? Alırsanız adam tasarruf yapmaz ama almazsan da ayırma kuramı olmaz. Bak işte böyle açmazlar işte buralarda dengeli davranmak lazım. Ülkenin koşulları burada önemli oluyor yani sadece teoriye takılarak gidilemez burada. Bu nedenle ayırma kuramı önemli ama ne derece buna riayet ediliyor cevabı ha Türkiye'de gelir vergisi tarifesinde yapmışlar işte diğer tarife ile onu ayırmış doğru mu? Ücret gelirlerine farklı bir tarife ile vergilendiriyor diğerlerine ayrı bir tarife ile vergilendiriyor aslında ayırma kuramına uymuşuz ama hepsi çok şekilci...*

*Katılımcı 3: Ya biz geliştirmekte olan ülke olduğumuz için sermaye üzerinden şirketlere daha çok imtiyaz sağlamak zorundayız. Belli bir dönem yine ücretlilerin alt kesim olmaya devam etmesi gerekiyor ki sermaye bizde lokomotif sektör olarak kullanılsın ve kalkınabilelim. Şimdi ücretli olarak biz çalışarak belli bir yere gelemeyiz ama sermaye olarak bir yatırım yaptığımızda bu bizim gelişmemizi ve geliştikten sonrada kalkınmamızı sağlayabilir. Yani fedakârlık devam etmeli...*

*Katılımcı 14: Tabii teorik olarak böyle diyoruz emeğin diğer gelirlerden zor elde edilen, kazancın daha doğrusu diğer kazançlardan ya da iratlardan daha düşük oranda vergilendirilmesi haktır. Bu hak adalet tesis eder diyoruz ama uygulama böyle demiyor. Yani geçici 67. madde hala geçici ama geçici olsa da hep kalıcı olacak neden? Çünkü menkul kıymetler üzerindeki vergi yükünü artırmanın bir manası yok artık ama zayıf karnınız varken, sermaye fakiri iken onları artırırsanız kaçır. Yani mevcut sermaye de gelmediği gibi kendinize kendinizin ki de kaçır. Dolayısıyla tamam bunu sadece tarife ile sağlıyoruz en azından beyan edilen gelirler için en azından ticari ve zirai kazançlar emek arasındaki ayırım için sağlamalıyız sağlarken de tarifeyi düzeltmemiz gerekiyor.*

Katılımcı 1 asgari geçim indirimi gibi ayırma ilkesinin de uygulamada etkin olmadığını, gelir vergisinin üçüncü diliminde sağlanan bir avantajın adalet noktasında katkı sağlamadığını ifade etmiştir.

*Katılımcı 1: Aynı askeri geçim indiriminde olduğu gibi göstermelik olarak bulunuyor. Asgari geçim indirimi gelir vergisi tarifesi 3. dilim de ayrılıyor ya zaten 120 bin lira kazanan ücretli o saate kadar ayırmadıysan sen o saatten sonra da ayrılmana gerek yok yani o kadar kazanan insanı ayırmanın çok da anlamlı olduğunu düşünmüyorum. Önemli olan asgari geçim seviyesindeki insanları ayırmak gerekiyor.*

Katılımcı 1 gibi ayırma ilkesinin işlevsel olmadığını belirten Katılımcı 11 gelir vergisi tarifesinde emek lehine farklı matrah uygulanması yerine vergi oranında 5 puanlık bir indirim sağlanması ile sistemin gerçekten işlerlik kazanacağını beyan etmiştir.

*Katılımcı 11: “Şimdi emek yoğun sektörleri bence anayasanın da işaret ettiği gibi sosyal devlet ilkesi ile ciddi anlamda pozitif anlamda kayırma yöntemi ile vergilendirme sistemleri inşa etmek zorunda devlet. Türkiye Cumhuriyeti bu konuda çok başarılı mıdır dersiniz şu an itibarıyla değil, ama bir dönem bunu hayata geçirdi esasen daha sonra hatta idare bu işlemden vazgeçti. Bir dönem emek sektöründe yani ücretlilerden alınan gelir vergisi tarifesinin hali hazırdaki gelir vergisi tarifesinden 5 puan daha düşük uygulamak suretiyle bir dönem vergi harcamasına gitti. Bu bence vergi adaletinin iyi bir tarafıydı ama şuanda böyle bir uygulama 2008'den beri yanlış hatırlamıyorsam uygulanmıyor ve bu anlamda da bence ülkemiz salt bu konuda başarılı bir yöntemle sahip değil.”*

*Katılımcı 16: “Elbette emek kutsaldır daha zor kazanıldığı için belki pozitif anlamda bir ayrıcalık sağlanması bence hoş bir uygulama. Yani bugün baktığımızda belki de vergisine en sadık emek kesimidir. Kaynaktan kesmenin sağladığı kolaylık ile ama ben hep şunu düşünüyorum gerçekten büyük gelir kazanan mükellefler gerçekten olması gerektiği gibi vergisini verse emek sektöründen vergi alınmaması da gerekebilir, onları da ödeseler zaten ortada bir problem kalacağını zannetmiyorum yani. Yani burada emek derken gerçekten hani vergisel teşviklerin falan ihtiyacı olan gerçekten sosyal adaleti sağlama açısından desteklenmesi gereken kesim açısından diyorum yani”*

Katılımcı 4 vergisel teşviklerin sermaye piyasasına avantaj sağlandığını, ücretli kesimin bu noktada da mağduriyet yaşadığını belirtmiştir. Katılımcı 5 ise sermayenin risk faktörü içerdiğini risk faktörü artıkça fazla kazanç olasılığının arttığını bu nedenle daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirtmiştir.

Bir diğer açıdan vergilerin ücretliler tarafından mı yoksa işveren tarafından mı ödendiği bir sorun oluşturmaktadır. Uygulamada birçok kişi net ücret üzerinden maaş anlaşması yapmaktadır ve dilim değişikliği olmadığı sürece insanlar vergi ödediklerini fark etmemektedirler. Bu durum emek üzerindeki vergilerin kaldırılması durumunda işverenlerin bu farkı maaş durumlarına yansıtıp yansıtmayacağı noktasında belirsizlik oluşturmaktadır. Katılımcı 17 ve Katılımcı 15 ücretlilerin maaşlarını brüt değil net olarak aldıklarını bu nedenle ödedikleri vergiyi hissetmedikleri için ücretli adına yapılan kesintilerin vergi olarak kabul edilip edilmeyeceğine dair şüphelerinin bulunduğunu belirtmişlerdir.

*Katılımcı 17: “Ben ücretlerin vergi ödediğini bile düşünmüyorum. Bize brüt verilmiyor ki Amerika'da yaşasaydınız brüt para verirlerdi 6000-7000 TL para verirlerdi aralık sonunda kendiniz öderdiniz net. Bize net veriliyor zaten cebine girip de tekrar çıkan bir şey olmuyor yani devlet memurunun vergi ödeme düşüncesi bile aslında hatalı bir şey memur veya fabrikada çalışan kişi vergi ödüyor peki devlet vergi indirdi diyelim onun maaşına zam mı yapılacak, artış mı olacak onu demek istiyorum yani...”*

*Katılımcı 15: “Şimdi kaynaktan kesinti dedik ama hadi özel sektörü bir kenarı ayırıyorum özellikle memurların vergi ödeme noktasında benim çekincelerim var. Mesela ben öğretim üyesi olarak vergi ödüyor muyum? Arkadaşlarıma sorarsak vergi ödüyorum diyorlar ama bir sempozyumda ben genellikle memurların, öğretim üyelerinin, araştırma görevlilerinin olduğu bir salonda geçen ay ödediğiniz vergiye bilen var mı diye sormuştum? Yaklaşık 15 kişinin olduğu bir toplantı, öğretim elemanı buradakiler hiçbirisi geçen ay ödediği vergiyi bilmiyordu. Yani 5000 TL maaş alıyorsa 5000 TL maaş alıyordu dolayısıyla ne kadar vergi ödediğini bilmediğiniz bir vergi ödemiş sayılmaz mısınız? O noktada benim tereddütüm var onun araştırılması lazım yani kesin tam çok fazla alınıyor mu emin değilim memur örneği verdim hani ama özel*

*sektör çalışanlarına nispeten direk bunlar vergi değildir de demek istemiyorum ama bu konuda benim bazı tereddütlerim var. Ancak nihayetinde esnafın örneğin cebinden çıkarıp bulup buluşturup ödediği vergiyle benden kesilen vergi aynı değil...”*

Farklı bir bakış açısı ise Katılımcı 13 ve Katılımcı 9 tarafından ileri sürülmüştür. Emek-sermaye ayrımında emek sektörünün kendi içerisinde kamu çalışanı ve özel sektör çalışanı olarak da ayrılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

*Katılımcı 13: “Ayrırma kuramı ile ilgili yani teorik tartışmalar yine katılıyoruz evet. Emek sermayeye göre daha kötü durumda, emek gelirleri ayrılmalı... Mesela benim bununla ilgili farklı da bir görüşüm var. Ayrırma kuramı doğru, yanlış bulmuyorum ama mesela işçiler kendi içinde de hani diyorlar ya emek, emeği de kendi içinde kamu-özel diye ayırabiliriz. Nasıl ki emeğin sermayeye göre daha zayıf olduğunu söylüyorsak, bence özel sektör de kamuya göre daha zayıf pozisyonda. Neden? İşte iş garantisi olmaması, uzun çalışma, yorucu çalışma gibi o da benim görüşüm yani...”*

*Katılımcı 9: “Teorisyenler şöyle zannediyor servet ve ticari faaliyetin çok kolay para kazandığını ama ücretlilerin ezildiğini, çok zor şartlarda tamam ezilen vardır ben de ücret geliri elde ettim ama ticarete para kazanmak çok çok zor çok riskleri var yani. O yüzden ayırma kuramı kapsamında ücret gelirinin belli bir rakama kadar para alınmaz tamam ama geri kalan hiçbir riski yok özellikle kamu idaresi için konuşuyorum özel sektörde çok fazla risk var hani ben yarın Ocak'ta sözleşme yapacağım yapamazsan 3 kişiyi çıkarırım buradan. Çünkü verecek bir gelirim yok ama devlet iş varmış yokmuş en fazla kurumu kapatır a kurumundan b kurumuna gönderir işten atamaz yani... Ben de risk alıyorum benim devlette kökenim müfettiş ben kalsaydım 7000 lira maaş alacaktım, benim özel sektörde 25 bin lira ciro elde etmem lazım ki ben 7 bin lirayı kazanabileyim...”*



#### 4.4. Türkiye’de Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüne Etki Eden Faktörlerin Analizi

##### 4.4.1. Türkiye’de Vergi Yüğü Dağılımı Analizi

Katılımcılardan Türkiye’deki vergi yüğü dağılımı hakkında bir değerlendirme yapmaları istenmiştir. Daha önce detaylı olarak açıkladığımız üzere dolaylı vergiler mükelleflerin kişisel durumunu dikkate almamaktadır ve adaletsiz bir dağılıma neden olmaktadır. Katılımcı 8 de vergi yüğü dağılımını dolaylı ve dolaysız vergiler açısından karşılaştırma yaparak değerlendirmiştir.

Katılımcı 8: *“Vergi yüğüne baktığın zaman ben önce şunu bakarım Türkiye’de vergi nereden toplanıyor ve o vergiyi kimler ödüyor. Çok basit vergiye bak dolaylı vergiler yüzde 68 dolaysız vergiler yüzde 32 yandım zaten baştan. 70’e 30 şimdi böyle bir modelde bu dolaylı vergilerin de hangi vergiler olduğuna baktığınız zaman varlığı da ÖTV ve KDV oluşturuyor. Vergide adaletsizliğin baştan yaratmışsın daha hiçbir şey konuşmaya gerek yok. Bu Avrupa Birliği ülkeleri ve OECD’de ortalama yüzde 45’ler düzeyinde 40-50 veya 40-60 gibi 45-45 gibi yani dolaylı-dolaysız vergiler birbirine çok yaklaşıktır. Bizde inanılmaz bir açılma oldu bu da ÖTV den sonra oldu daha çok...”*

Katılımcı 5 dolaylı vergilerin adaletsizlik oluşturduğunu belirtmiştir ve bu durumu tüketim toplumu olmamıza bağlamıştır.

Katılımcı 5: *“Türkiye’de vergi yüğü dağılımı dediğimizde dolaylı vergiler ön plana çıkmış oluyor maalesef dolaylı vergilerin durumu adalet ilkesine birazcık ters düşmüş oluyor. Dolaysız vergilerin ağırlıkta olması gerekirken tam tersi bir durumda tüketim toplumu olmamızdan kaynaklı olduğunu düşünüyorum. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’yi baz aldığımız için genel bir yapı olduğunu düşünüyorum onunla alakalı bir durum...”*

Katılımcı 1 dolaylı vergilerin orantısız olarak uygulandığını yinelemiş ve bu durumu dolaylı vergilerin tahsilatının kolay olmasına bağlamıştır.

Katılımcı 1: *“Dolaylı üzerine kurulu sadece... Alınan KDV ve ÖTV bunun sebebi. Türkiye’nin yapısı yani hani kontrolü kolay olan yerlerde vergilendiriyoruz. KDV’nin tahsilatı çok diyoruz. KDV’de bile ithalde alınan KDV’nin payı yüksek çünkü ithalde alınan KDV direkt gümrükte çok basit*

*kontrolü, ÖTV mesela kontrolü çok basit genelde devlet kontrolü çok basit olan şeylerden vergi alıyor.”*

Vergi matrahını elde etme yöntemleri içinde beyana dayalı sistemin adaletli olduğunu belirtmiştik. Mükellefin kazancını en iyi kendisinin bileceğini ancak beyan sisteminin mükellefin vergi bilinci ve ahlakı ile orantılı olması nedeniyle uygulama noktasında ciddi bir denetim gerektirdiğini ifade etmiştik. Vergi yükü dağılımına bu çerçeveden bakan Katılımcı 2 Türkiye’de beyan usulüne dayalı vergilendirme tahsilatının düşük olduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

*Katılımcı 2: “Şöyle doğrudan ve dolaylı vergiler olarak bir ayırım yaparsak doğrudan vergilerin Türkiye’de oran olarak çok az olduğunu, dolaylı vergilerin yüksek olduğunu çok net olarak belirli bir şey. Bu dolaylı vergi çok yüksek olduğundan mesela doğrudan vergilerin haline bakarsak bütçede gelir vergisinde örneğin en yüksek payı ücretler oluşturur, onun arkasında da GMSİ gelir onun dışındakilerde de çok fazla göremezsiniz zaten kurumlar vergisinde de zaten kurumlar yaklaşık 80-90 milyar civarındadır bütçede yıllık olarak ortalama... Şimdi bakıyoruz mesela doğrudan vergiler az olduğu için bu bir nevi şunu da gösteriyor gerçekten beyan üzerine dayanan bir vergiden tahsilat yapılmıyor aslında vergileme yapılmadığının da bir kanıtıdır bu aslında doğrudan vergilerin bu denli az oranda olması...”*

Katılımcı 9 ise Katılımcı 2’nin düşüncelerini destekler nitelikte vergi türleri üzerinden ayrıma gitmiş ve dağılımdaki dengesizliği vurgulamıştır.

*Katılımcı 9: “Ben sana şöyle söyleyeyim ben strateji müdürlüğü yaptım, istatistik müdürlüğü yaptım Gelir İdaresi Başkanlığı’nda basit usulde vergiyi kaldır binde 1 mi ne etkiliyor, gelir ve kurumları kaldır yüzde 5 etkiliyor. Kurumlarda vergi veren zaten firma sayısı 1000 tane 2000 tane kimse kurumlar vergisine pazarlık yapmıyor bu piyasada...”*

*Katılımcı 18: “Başlı başına bir adaletsizlik yani, literatürde böyle der bir ülkede ne kadar dolaylı vergiler yüksekse bu kadar adaletsizdir bizde de öyle şuan vergi gelirimizin yüzde 60’ı dolaylı vergiden oluşuyor KDV, ÖTV’den falan oluşuyor bakıyorsunuz. Yani gelir vergisi olarak çok kötü durumdayız. Stopaj ödeniyor*

*onun dışında yok gibi kurumlar vergisinde çok fazla istisna vesaire var onlar da o şekilde vergi vermiyor. Gelir açısından hasılatları kavrayamıyoruz vazgeçmişiz yani biz gelir ve kurumlar vergisinden olduğu kadar demişiz bankalar falan vergi veriyor yani büyük kurumsal markalar patronun işin başında olmadığı kurumsal zincirsel firmalar siz istemeseniz bile fişini kesen yerler vergi veriyor.”*

Katılımcı 14 ise uluslararası bir karşılaştırma ile vergi yükü durumumuzu ortaya koymuştur.

Katılımcı 14: *“Vergi yükümüz OECD'nin altında tabii orada altında ama dediğimiz gibi hayatımızdaki ülkelerden yüksekte. Hayatımızdaki ülkeler işte Rusya, Romanya, Latin Amerika, Güney Afrika Cumhuriyeti gibi ülkeler bu ülkelerden yüksek ama saydığım ülkelerin hepsinin doğal zenginliği var petrolü var ya da madeni var ya da keza var aktif bir geliri var...”*

Katılımcı 13 verginin mevzuat olarak adil olduğunu ancak uygulamada yaşanan aksaklıklar ile adaletsizlik algısının oluştuğunu örnekler vererek açıklamıştır.

Katılımcı 13: *“Vergi yükünün dengeli dağılıp dağılmaması zannediyorum daha çok burada gelir ile ilişkili yani sistem etkin olduktan sonra 100 lira kazanan vergi yükü yüzde 20 ise 1.000 lira kazananın da vergi yükü yüzde 20 ise toplam ödediği vergiler sonuçta vergi yükünün adil dengeli dağıldığını söyleyebiliriz. Ancak ülkemizde adil mi bunu konuşursak yani çok mesela özellikle insanların gözüne bata bata gözüne soka soka işte mesela sporcuların ücretlendirilmesi bu çok basına da çıkar. Yani bugün yüzde 15 vergi alıyoruz değil mi o kadar şimdi bakıyoruz ben işte 120.000 lirayı geçtiğim zaman %35 vergi ödüyorum ama adam milyonlar alınırken yüzde 15 vergi sabit, spor geliştirmeli mi? Geliştirilmeli ama böyle geliştirilirse zor. Bunu anlatamıyorsun insanlara bunun gibi birçok mesela biri de uzlaşma bir sorun yani bakıyorsun büyük firmalar uzlaşma yoluna gittiğinde vergi yükü dediğimizde adil olması sadece vergi cezası değil bazen verginin aslında dahi uzlaşmaya gidildiği enteresan şekilde basına çıkıyor. Yani bu bir algı meselesi vergi yükü dediğimiz gibi teorik olarak baktığımızda KDV belli ÖTV ve MTV belli gelir vergisi kurumlar vergisi tüm vergiler belli ve dolayısıyla ben 100.000 lira kazanıyorum sen 1.000 lira*

*kazanıyorsun benim ödediğim vergi belli senin ödediğim vergi belli teorik olarak vergi yükü normal, adil. Ama uygulamada bu sistemleri istisnası muafiyeti diğer hususları etkin uygulamazsa, işte vergi afları mesela ciddi bir sorunun neticede vergi yükünün adil olmaması bence teoriden değil uygulamadan kaynaklanan insanlarda oluşturulan bir algı ile alakalı”*

Katılımcılarımızın ifadelerinden çıkan sonuç vergi tahsilatımızın dolaylı vergiler üzerinden gerçekleştirildiği ve vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin az bir paya sahip olması durumunun adaletsiz bir sistem oluşturduğu ortaya çıkmıştır.

#### **4.4.2. Türkiye’deki Vergi Yükü Dağılımındaki Aksaklıkların Analizi**

Katılımcılara Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Merkezi Yönetim Gelirleri tablosundaki tahsilat oranları aktarılmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi tahsilat toplamının yüzde 32,21 (tevkifat hariç:10,33); KDV ve ÖTV toplamının ise yüzde 54,76 ( ithalde KDV hariç yüzde 40) oranlarına denk geldiği belirtilerek vergi tahsilatımızı tevkifattan ve dolaylı vergilerden elde ettiğimiz aktarılmıştır. Ortaya koyulan bu gösterge üzerinden değerlendirme yapmaları istenilmiştir.

Katılımcı 14 bu durumu yapısal problemlerimize bağlamıştır,

*Katılımcı 14: “Bu oranların dağılımı adaletsiz ama Avrupa’da buraya doğru gidiyor. Yani son dönemde çünkü şeyi onlar da çok hissetmeye başladılar yurt dışına kaynak çıkışını çok ciddi hissetmeye başladılar sermaye çıkışını onlar da rekabetin bir parçası olmaya başladılar. Onlar da vergi rekabetine giriyorlar artık doğu bloğu ülkeleri oran indirimi yaparak oradaki sermayeyi çekme yarışı yapıyor onlar da sermaye kaçışını engel olabilmek için bir takım tedbirler alıyorlar tabii... Bizdeki durumun sebebi ise yapısal yani Türkiye'nin ekonomik yapısı ile ilgilidir sermaye birikimini sağlayamamış bir ülke ile sermaye kazançlarını çok ağır bir şekilde vergilendirmek işsizliğe de sebep olur. İşsizlik mi faiz mi demek bunun tercihini yapmak zorundayız değil mi? Yapıyoruz faizden yana yapıyoruz... Gelişmekte olan bir ülke olmamız yapısal problemlerimizin olması sermaye birikimimizi tamamlamamış olmamız sermaye muhtaç olmamız. Neticede sermaye gelirlerini düşük vergilendirme*

*buna neden oluyor... Eğer içsel problemleri çözersek o zaman sermayeyi de gerçekten vergilendirilebiliriz yani..."*

Katılımcı 15 Türkiye’de sermaye eksikliği olduğunu bu nedenle sermaye üzerinden vergi tahsil edemediğimizi Kuveyt ile karşılaştırma yaparak ortaya koyuyor.

*Katılımcı 15: “Gelişmekte olan bir ülkeyiz servet birikimimiz yok, finansmana ihtiyacımız var, sermaye eksikliği ihtiyaçlarını karşılamak lazım tasarruflarımız olsaydı oradan karşılardık yatırımlara giderdi. Dolayısıyla tasarrufa dayanıyor iş finansman ile ilgili yani ben öğrencilere şey soruyorum Kuveyt vatandaşları sizce vergi öder mi, ya da ödemeli mi, Kuveyt vatandaşı gelir vergisi ödemeli mi? Vergilemenin mali amacı açısından düşünün, yani bu açıdan bakınca ödemesine herhalde gerek yok yani. Kuveyt vatandaşlarından Kuveyt hükümetinin vergi almasını bırakın negatif vergi destek veriyor, para veriyor yolluk, evlenene vesaire..."*

Dolaylı vergilerin herhangi bir sistem veya mevzuat çalışması gerektirmeden kolayca tahsil edilebilir olması idare açısından büyük kolaylık sağlamaktadır. Ancak bunun yanında adalet noktasında ise büyük eksiklik oluşturmaktadır. Katılımcı 8 devletin vergiye bakış açısının sistemli bir vergi oluşumundan ziyade günübirlik politikalar ile günü kurtarma üzerine kurulu olduğunu ifade etmiştir:

*Katılımcı 8: “Şimdi şöyle ilk önce vergiye hükümetlerin ve vatandaşların bakış açısına bakınca bir kez daha söylüyorum hükümetler vergiye ne gözle bakıyor, sadece o harcamayı elde etmek için gelir toplayacağım dersen onu toplarsın. Benzine 10 kuruş daha zam yap bak öyle bakar siyasetçi çünkü diyor ki ya denetleyeceğim, bu kadar uğraşacağım edeceğim, toplayacağım vergi işte atıyorum 5 milyar hepsi, benzine yüzde 10 zam yapıyorum onu topluyorum zaten o zaman mesele bitmiştir. Benim gözümde o gözle bakıldığı için sorun var, hâlbuki o gözle bakmamak lazım. Türkiye’de şu anda bütçemiz beklenenden daha fazla açık var doğru mu? Bakıyorum ben şimdi rakamları neyle çözüyoruz, biz bunu tek kerelik vergi ile ne çıkardığımız vergi yasası barışı ile ne imar barış yasası ile o biter başka barış çıkabilir. O zaman adaleti sağlayamazsınız. İşte sorun orada. Yani sorun vergiye bakış açısı devlet vergiye bir de şu gözle bakıyor, vatandaş maliyet gözüyle... Servet birikimi sonuçta vergilendirmesen de*

*bu ülkede kalıyor gidiyor ev alıyor veya yeni bir fabrika kuruyor ya yine Türkiye menfaatine yani böyle de bir sorun var bizim gibi ülkelerde servet daha birikim olarak insanların eline geçmemiş çok az bir kesimin eline geçmiş. O nedenle devlet çok fazla da vergilendirmek istemiyor. Kısacası biraz da kayıt dışı bu ülkede aslında destekleniyor yani onu da söylemekte fayda var yani ben öyle düşünüyorum.”*

Katılımcı 7'ye mülakat çalışmamızda birçok katılımcı tarafından vergi yükü dağılımındaki orantısızlığın Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olmasına dayandırıldığı bilgisi aktarılmış ve bu durumu nasıl değerlendirdiği sorulmuştur:

*Katılımcı 7: “Ne zamana kadar gelişmekte olan ülke olacağız. Ben 5 yaşındayken de gelişmekte olan ülkedeydik. Güney Kore, Japonya gelişmekte olan ülke değil miydi? Mantalite geliştirmemiz lazım hep gelişmekte olan ülke olarak kalmak istemiyorum. Çocuklarım da böyle olsun istemiyorum. Buradaki olay siyasi irade vergi sisteminin düzeltilmesi siyasi irade ekonomi politikalarını düzeltereğiz ona uygun vergi politikaları geliştirilecek parayı takip edeceğiz sıcak para kaçır deniyor ama bir sene kaçır iki sene kaçır. Şu arabamızı, telefonumuzu katma değer olan ürünlerimizi icat edelim de ondan sonra koyalım bu kanunları kaçan kaçsın. Yani bugün Almanya'nın Audi'sinin, Mercedes'inin bizim ülkemizden daha fazla hasılat elde ettiği söyleniyor. Biz bir şeyler üretip sistemimize sokacağız bak Güney Kore'ye Samsung var Hyundai var nereye kadar gelişmekte olan ülke olarak devam edeceğiz yeter artık nokta konması lazım bu işe...”*

Katılımcı 10 ve Katılımcı 6 ise Türkiye'de vergi suçuna karşı uygulanan yaptırımların zayıf olması durumunun vergi kayıp ve kaçağı üzerinde olumsuz bir etki oluşturduğunu belirtmiştir. Türkiye'de vergi bilincinin zayıf olmasının etkisi ile vergi kaçırma suçu bir rutin haline dönüşmüştür. Yapılan incelemelerin yetersiz olması ve incelemeler neticesinde tarh edilen cezaların uzlaşma, vergi affı uygulamaları ile azaltılması veya tahsil edilememesi sonucu gerekli yaptırımlar uygulanmamış olmaktadır. Yani vergi suçlarının cezası karşılıksız kalmakta ve mükellef gözünde korkutucu bir unsur oluşturmamaktadır. Bu nedenle iki katılımcının da aşağıda belirttiği gibi daha ciddi bir yaptırım uygulanması gerekmektedir.

Katılımcı 10: *“Bence ülkemizde vergi bilinci yok. İşte İngiltere’de İtalya’da Amerika’da en büyük suçlardan biri vergi kaçırmak ama ülkemizde vergi kaçırılmaya karşı hor görme yok, ayıplama yok hatta tam aksine biri yani vergi kaçırmış sanki hani tebrik ederim böyle iyi bir şey yapmış gibi hatta yönlendirme gibi bir durumda var. Hâlbuki bizim kanunlarımız katı olsa bu konuda vergi kültürünü aşılacak, vergi vermenin önemini daha okuldayken ilkokuldayken belki vererek gelsek belki de böyle olmayacak yani...”*

Katılımcı 6: *“Biz hep İspanyayı örnek veririz mesela İspanyada kazanan futbolcuların kazancını örnek veririz burası ile karşılaştırırız. Gelişmekte olan ülke olmaktan ziyada mesela daha katı daha rejit uygulanması orada yasaların cezalandırıcı etkisinin olması daha önemli. Aslında burada devlet sonuçta devlet yasal bir mevzuat koymuşsa cezalandırıcı etkisi varsa orda kararlı bir şekilde durması lazım, korunması lazım yani. Biz birçok rapor yazıyoruz, suç raporları yazıyoruz ama ben hiç görmedim bir iş adamı vergiden dolayı şu kadar hapis yattı ya da tutuklandı, gözaltına alındı ya da bir futbolcu vergide yolsuzluk yapıldığından dolayı işte şu kadar hapis cezası aldı, soruşturma geçirdi. Bizde maalesef ekonomik suçlara bakış farklı olduğu için gerçekten dolayısıyla o cezalandırıcı etkisi eğer gerçekten katı olursa, rejit olursa, uygulanırsa yani vergi kaçırmayı böyle büyük bir suç olarak görmüyoruz. Vergi kaçırma hırsızlık yapmanın yanında daha basit bir suç devlet burada kararlı olursa kayıp kaçağın önüne geçilebilir dolayısı ile vergi adaleti olumlu etkilenir...”*

Katılımcı 13 adaletsiz vergi yükünü vergi sisteminin etkin işlememesine bağlamaktadır.

Katılımcı 13: *“Çok sık çıkarılan vergi afları ortalama iki yılda bir vergi affı çıkıyor. Bunun yanı sıra uzlaşma müessesesinin etkin olmaması, bunun yanı sıra kayıt dışı ekonomi, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne göz yumuluyor bilerek rahat bırakılıyor falan bunlar tartışılabilir, çok engellenememesi tüm bunlar ifade edilebilir ve vergi sistemimizin bir bütün olarak etkin işlememesi neden olarak gösterilebilir.”*

Katılımcı 11 dağılımdaki adaletsizliği Türkiye’deki 3 faktöre bağlamıştır.

Katılımcı 11: *Etmenler olarak bakarsak;*

1- Yazılı mevzuat içerisindeki ama, fakat, lakin cümlelerinin çok hayat bulması.

2- Toplumsal vergi bilincinin altını çizerek söylüyorum hiç oluşmamış olması.

3- Vergi otoritesinin işleyişine çeşitli kanunlar ile işte aflar, matrah artırımları sair nedenler ile çok ciddi şekilde müdahale ediliyor olması.

*Bu doğal olarak bir üçgen bir döngü yaratıyor vergi bilincinin oluşmasına engel oluyor, vergi otoritesinin hareket alanını da kapatıyor. Siyasi otorite seçmen kitlesini kaybetmek istemiyor böyle bir kısır döngü içerisinde dönmesi sebebiyle bu makas aralığının böyle oluşmasına sebep oluyor.*

Katılımcı 18: “Ya bir kere biz geliri kavrayamıyoruz orada bir sıkıntımız var. Neden kavrayamıyoruz;

1) Bizim nakit akışımız çok yüksek bankacılık çok az.

2) Gelir İdaresi Başkanlığı bağımsız değil istediği politikaları uygulayamıyor, siyasetin çok baskısı altında...

3) Yine siyasetten dolayı falan çok fazla denetim yapılamıyor. Türkiye’de son 5 yılda denetim yok gibi bir şey ülkede o kadar şey oldu ki gönül uyumu azaldı. Çünkü sürekli seçim olduğu için denetim yapamıyorsunuz.

4) Üstüne bir de aflar çıkardınız falan filan... Bu durum çok büyük sıkıntı oldu insanlara bir inceleme korkusu veremiyorsunuz. Zaten kimse gelmiyor falan der insanlar eskiden sahte fatura vardı işte KDV yükseltmek için şimdi sahte faturaya komisyon bile ödemiyorlar. Adamlar indirilecek KDV istediği rakamı yazıyor zaten inceleme yok diyorlar. Af çıkar matrah artırımında bulunur geçer gideriz diyor böyle bir durum oluştu mükellefte...”

Katılımcılar dünya genelinde vergi rekabeti nedeniyle dolaylı vergilere doğru bir yönelme olduğunu belirtmiştir ayrıca Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olması nedeniyle sermaye birikimini tamamlamadığı için vergi politikalarını çok katı bir şekilde uygulamadığını, vergi kayıp ve kaçığına göz yumulduğunu, vergi bilincimizin zayıf olduğunu ve vergi suçunun cezai karşılığının yeterli olmadığını belirtmiştir.



#### 4.4.3. Vergilendirme Sisteminde Etkinlik ve Eşitlik Çelişkisinin Analizi

Ülkelerin adaletli ve eşit bir vergi sistemi uygulamasının zor olduğu, vergi tahsilatı veya vergi adaleti noktasında bir tercih yapılması gerektiği fikrinden hareketle katılımcılara bu iki değişkenin bir arada sağlanıp sağlanamayacağı sorulmuştur.

Katılımcı 8 vergi sisteminin adaletli-adaletsiz tartışmalarından arınması ve etkinliğe odaklanması gerektiğini belirtmiştir.

Katılımcı 8: “Vallahi vergi tabi ki hem adaletli olmalı hem etkin olmalı orada hiç şüphe yok. Bak hep cümlelerim baştan beri aynı şey dengeli olmalı dengeli! Bunların ikisi için yeri gelip adaletsiz vergi de koyabilirsin ama adaletsiz koyduğun vergi etkin olmalı, bazen de etkin olmamalı ama adaletli olmalı. İşte o ayrımı yapmak ülkenin şartları, bulunduğu durum, bütçesinin durumu o kadar çok şey etken ki. Yani gelinen nokta şu iki kere iki dört etmiyor. Burada ha bazıları bunu kabul etmese de böyle değil bu iş ben İstanbul Defterdarlığı yaptım gördüm yani yok öyle bir şey yok adama çıkıp şunu diyemezsiniz arkadaş senin mali gücünde bu o zaman ona göre vergiyi ödeyeceksin olmaz yapmaz onu adam çünkü onun alternatifi var alternatifine gider... Bak demek ki etkinlikten uzaklaştık adaleti sağlayacağım diye etkin bir vergi olmuyor. Mümkün olmayan bir vergilendirme sistemine döndün yanlış yani o manşetlere bakarak aldanmamak lazım yani. Hayır hiç adaletsiz öyle bir şey yok bak o dengeyi sağlamak önemli ama etkin olmayan bir sistem adaletli olsa ne olur? Adaletli olalım yata kotraya bilmem neye vergi koydum kimse vergi ödemiyor ne anladık bu işten. Bu amaca hizmet etmedi olmadı herkesi salalım piyasaya herkes gitsin piyasayı denetlesin bugün burada bir sürü fark bulursunuz doğru etkin mi olacak peki bir de yapın istersen bakalım çözemez ekonomi kilitlenir dengeyi iyi sağlayacaksın işte o dengeyi sağladın mı olay çözümlenir.”

Katılımcı 14: “Ben etkinlikçiyim adalette etkinlik birlikte olabilir. Basitliği sağladığımızda etkinliği sağlayabiliriz. Aslında etkin bir sistem adil de olabilir. Şimdi her şeye herkese adil olması gereken şekliyle bir sistem uyduruyoruz. İşte kendi içine bakarsanız engelli indirimi güzel, kendi içine bakarsanız telif kazançları istisnası güzel, kendi içinde bakarsanız gayrimenkul konut kirası istisnası güzel ama hepsini bir bakarsanız her şeye istisna var yani ücretliler

*için müteferrik istisna var. Nedir yani şey yok... Etkisizleştiriyor ve bu istisnaları da değersizleştiriyor aslında adaleti de değersizleştiriyor... Etkin bir sistem bu haldeki bir sistemden daha adil bir sistem olacaktır.”*

*Katılımcı 13: “Bu etkinliği nasıl tanımladığınız ile ilgili yani ben şimdi mesela gelir idaresi etkin çalışması, vergi dairesi etkin çalışması derken arzulanan hedeflere ulaşma etkinliğinde bunu kast ediyorum. Ama devlet açısından etkinlik maksimum gelir elde etmek olarak ifade ediliyorsa o zaman doğru yani devlet maksimum vergi geliri elde etsin derken adil olamayabilir bu doğru zaten ekonomide de bizim derslerimizde de en çok tartıştığımız hususlardan birisidir. Etkinlik, adalet, dolaylı vergi, dolaysız vergi gibi bu noktaya gelir peki hangisi önemli. Bence burada tabiri caizse pastayı büyütme daha önemli yani pasta büyüdüğünde (katılımcı boş bir kâğıda farklı boyutta iki adet daire çiziyor ve küçük olanı dört eşit parçaya, büyük olanı ise adaletsiz oranlarda on parçaya ayırıyor.) şöyle bir pasta var bir de böyle bir pasta var diyelim dört grup var dördü de eşit bu pastayı da dörde bölüyoruz ama böyle oluyor. Şimdi burada herkese evet onar dilim alıyor ya da onar birim alıyor burada adil değil farkı bu ama pasta büyümüş neticede. Bence adaletten ziyade etkinlik daha önemli şu var herkesin vergi yükü çok adil çok eşit çok güzel ama kamu geliri az devlet hizmet sunamıyor harcamaları finanse edemiyor, borçlanıyor borçlandığı için vergi yükü artıyor ama adil hepimiz yüzde onar vergi ödüyoruz şimdi. Çok güzel ama ne oldu harcamalar finanse edilemedi devlet borçlandı devlet daha çok vergi almak zorunda kaldı falan dolayısıyla bence vergi yükünün adil olmasından ziyade vergi sisteminin etkin olması...”*

Katılımcı 9 idarenin isterse çok katı bir vergi sistem uygulayarak vergi gelirlerini arttırabileceğini, ancak bu durumun sermaye sektörünü bitireceğini belirtmektedir.

*Katılımcı 9: “Devleti'nde bir paraya ihtiyacı var giderleri karşılamak için dolaysız vergiler adaletli, adaletli ama rakam belirlemesi çok zor, tespiti çok zor. Devletimiz tamam denetim çok arttı, vergi daireleri çok aktif, bilgisayar sistemi çok etkin kullanılıyor. Etkin ama kullanamıyoruz yani ben şu anda veri ambarında ki verileri kullansam piyasada bir tane adam kalmaz devlet onu görüyor. Ben diyorum arkadaşlar devlette bir veri ambarı var istese ertesi gün*

*beni stop ettirir ama beni stop ettirirse piyasayı stop ettirecek ne olacak yani o yüzden böyle dolaylı vergilerde çok vazgeçemeyiz biz bu ekonomik krizde dolaylı vergilerden vazgeçtiğimiz takdirde batırız.”*

#### **4.4.4. Katılımcıların Vergi Sistemine Yönelik Düşünce ve Önerilerinin Analizi**

Katılımcılardan adaletli bir vergi sistemi için sorular içerisinde yer veremedikleri ve eklemek istedikleri düşüncelerini aktarmaları istenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığında yönetici olarak çalışan Katılımcı 18 yurtdışı çalışmaları üzerinden karşılaştırma yapmıştır:

*Katılımcı 18: “Biz yurtdışı ziyaretlerinde de bulduk diğer ülkelerde sistem nasıl diye, şunu gördük. Aslında biz onlara gidip ilk önce nasıl yapıyoruz anlattık daha sonra onlara sorduk siz nasıl yapıyorsunuz? Onlar dedi ki siz ne kadar komplike sistemler kullanıyorsunuz, biz onlara mükelleflerin üzerindeki takip sistemlerimizi anlattık dediler ki siz bunlarla neden uğraşıyorsunuz? Biz bunları yapmıyoruz dediler. İşte sizde nasıl dedik? Bizde vergi bilinci yüksek dediler, vergi bilincimizi yüksek vatandaş vergilerin geri döneceğini düşünüyor. Dolayısıyla vatandaş vergilerini gönüllü olarak veriyor. Biz vatandaşa güveniyoruz, ediyoruz ancak bir aksaklık olduğunda yakaladığımız zaman canını okuyoruz diyorlar. Onunla beraber gelir idareleri bağımsız yani gelir idareleri kendi politikalarını kendileri belirliyor, bağımsız kalabilmiş işte seçim var, şu var, bu var üzerine gitmeyelim gibi şeylerle ilgilenmiyor. Ne istiyorsa onu yapabiliyor gelir idareleri birde nereden buldun sistemini Avrupa'da çok güzel kullanıyorlar işte taksiciler nasıl vergilendiriyorsunuz diyoruz işte bir müfettiş arka koltuğuna oturup ne kadar gittin ne yaptın bunu takip edemezsin diyorlar. Bakıyoruz taksicinin bütün verileri analiz ediyoruz, yaptırdığı hayat sigortaları, nasıl taksi almış satmış, nereye tatile gitmiş, ev almış bilmem ne... Bütün hepsini döküyoruz sonra çağırıyoruz diyoruz ki sayın taksici kardeşim gel sen bu kadar vergi vermişsin ancak sen gitmişsin ev almışsın, yurtdışına tatile gitmişsin, bilmem ne şunu yapmışsın bunu yapmışsın yazlık almışsın falan sen bunu nasıl aldın şeklinde yüzde 95 oranında da başarı sağlıyorlar yani böyle bir şey yapmadığınız müddetçe çok başarılı olamıyorsunuz bazı konularda...”*

Katılımcı 8 sade bir mevzuat, tabana yayılan bir vergi sistemi ve güçlü bir vergi idaresi ile vergi adaletinin sağlanabileceğini maddeler halinde sıralamıştır.

Katılımcı 8:

*“1-Vergi kanunlarını gözden geçirmek lazım. Şimdi vergi basit olmalı aslında, onu söyleyeyim ne kadar karmaşık bir vergi sistemi kurarsan o kadar adaletten de etkinlikten de uzaklaşırsın. Türkiye’de biz hala bunu sağlayamadık bunun da yolu nedir biliyor musun, patron bile vergi yasasını okuduğu zaman genel olarak en azından anlamalı onu genel bak teferruat demiyorum teferruat vergicinin işi onun için profesyonel bir meslekler var ama hiç anlamıyor.*

*2- Vergi tabana yayılmada bir milyon insan ülkede hiç çoğalmıyor. Türkiye’nin vergi mükellefleri hep aynı niye vergin tabana yayılmasın. Herkes vergi mükellef olmalı, herkes biri bir lira öder biri yüz lira öder birini vergi mükellefi yaparsın ama istisna tutarsın ama gider bir beyanname verir beyannamenin ne demek olduğunu bilir. Yani demek ki vergi genele yayılmalı bir sistem olmalı*

*3- Bir de tabii bunun kurumu, vergi idaresi ben açık söyleyeyim vergide adaleti sağlayacaksan vergi denetleme ve vergiyi toplayan o müessesenin de çok iyi olması lazım. Vergicilik çok zor bir iştir. Onun için onların hem ücretlerinin iyi olması lazım hem bilgili olmaları lazım hem de bence halkla ilişkiler vatandaşıla mükellefle ilişkiler konusunda özel olarak eğitilmeleri lazım. Yani mükellef onların düşmanı değil o gözle de görmeleri lazım olayı... İşte bunları sağlayabilirsek bunlar vergide adaleti sağlamanın yöntemleridir.”*

Mülakat bitiminde son olarak eklemek istedikleri olduğunu belirten Katılımcı 6 adaletli bir vergi sistemi için aşağıda yer verdiğimiz maddeleri sıralamıştır:

*“-Vergiyi harcayandan değil kesinlikle kazananadan almalyız bunu şiar edinmeliyiz. Dolaysız vergileri dolayısı ile yükseltmemiz lazım kanunlar yazılırken biraz daha kanun mantığına uygun hareket etmeliyiz ÖTV daha önce dediğim gibi lüks tüketimi vergilendirmek ise lükse tüketimi vergilendirmeliyiz yata, kotraya, tekneye, pırlantaya, altınlara da lüks tüketim harcamaları bunları da vergilendirmeliyiz çünkü kanunlar yazılırken mantığına uygun hareket etmeliyiz.*

*-Çok da önemli bir huşu yürütme organına kesinlikle sınırsız yetki verilmemelidir. Bu af konusu en güncel konulardan birisi olduğu için gerçekten bu sınırsız yetki vergi ödeme gücünü, vergi bilincini çok olumsuz etkiliyor. Yani isteyen yürütme organı istediği zaman af çıkarmamalı istediği zaman vergi oranlarını değiştirmemeli istediği zaman vergi oranları ile oynamamalı bu sınırsız yetki adalet ilkesini zedeliyor. Affederek vergi toplanmaz kesinlikle mükellefe rehabet verilmeyecek şekilde af kanunları yapılmasın değil, bazen ihtiyaç oluyor ama sıklıkla yapılması mükellefin vergi ödeme bilincini gücünü azaltıyor rehavete sokuyor vergi toplama dolayısıyla imkansız hale de gelebiliyor bu şekilde.*

*-Kayıt dışılık çok fazla kanunlarımızda ciddi derece muafiyet ve istisnalar var bu istisna ve muafiyetlerden faydalanan gerçekten çok büyük firmalar var yani bu muafiyet ve istisnaları suiistimal eden firmalar oluyor bunların özellikle göz önünde bulundurulması gerekir.*

*-Bir de şeffaf olacak topladığımız vergileri nereye harcıyoruz? Bunun etkisinin iyi anlatılması lazım geçen bizim üstatlardan biri diyor ben çocuğumu özel okula gönderiyorum, özel sağlık hizmetlerinden yararlanıyorum, ondan sonra yolda işte köprüden geçerken OGS ücreti ödüyorum. Ben o zaman niye vergi veriyorum eğitim, sağlık bunlar tam ya da yarı kamusal hizmetlerse diye bunları sorguluyor kendinde... Bu yüzden verginin dağıtıcı etkisi iyi anlatılmalı biz vergi topluyoruz şu harcı şuraya harcıyoruz, buraya harcıyoruz belirlilik ilkesi dediğimiz ilkeye bu iyi anlatılmalı.*

*-Son olarak vergi ödemeyen cezalandırılıyor mu? Cezalandırıcı etkisi de olması gerekiyor yani çıkarılan aflar maalesef bunu zedeliyor ama cezalandırıcı etkisi de olması gerekiyor...”*

Çalışma içerisinde farklı yerlerde sıkça gündeme gelen bir konu da son yıllarda Başkanlık sistemine geçiş süreci ile çok fazla seçim çalışması yapılmış olması nedeniyle mükelleflere af, matrah artırımı, ödeme erteleme gibi imtiyazlar tanınmıştır. Bu imtiyazlar vergi idaresinin vatandaş gözündeki ciddiyetini azaltmıştır. Bunun yanı sıra ödemelerini düzenli yapan veya matrah artırımına denk gelmediği için incelenen mükelleflerin ödedikleri cezalar nedeniyle de hakkaniyetsizlik oluşmuştur. Yukarıda

Katılımcı 6'nın da bahsettiği üzere yürütme organının yetkileri bu noktada kısıtlanmalıdır. Katılımcı 9 herkese eşit davranılmayan uygulamaların var olduğunu bunların ve sıklıkla başvuru alan af kanunlarının haksızlığa yol açtığını belirtmiştir.

Katılımcı 9: *“Devlet herkese karşı eşit olursa güçlü olur başarılı olur. Evet, herkese karşı eşit değil yani Gelir İdaresi başkanlığı faaliyet raporu var değil mi? Uzlaşma sonuçlarını baktınız mı bir bak sen şimdi vergi dairesinde uzlaşma yapıyorsun. Sana diyor ki vergi alacaksın düşmeyeceksin, cezalarda da en fazla yüzde 20'ye düşüyor. Merkezi anlaşma komisyonun sonuçlarına bir baksana işlerin nasıl yapıldığını biliyor musun? Merkez uzlaşma komisyonunda işlerin nasıl döndüğünü bilmiyorsun, adam tarhiyat öncesi uzlaşma istemiyor bile Ankara'da uzlaşmak istiyorum diyor ama orada işler farklı dönüyor. Ben bunları görünce vicdanım sızlıyor. Şimdi inceleme yaptım ben üç yılda bir af çıkıyor önceden incelediğin her mükellefin rakam elinde kalmış yazık olmuş. Üç ay sonra inceleydin matrah artırımını çıkaracaktı sıfır liraya kurtaracaktı onları görünce insanda müfettişlerde de... Üç beş yıldır çalışmıyorlar bu adamlar devletin silahı, bıçağı gücü tam inceleme yapacak bilgisayarını kapat, yazı yazma, matrah artırımını çıktı bekle o adamlar köreldi yani...”*

Mali müşavir olan Katılımcı 10 ise sisteme yönelik önerilerini,

Katılımcı 10: *“Ben bakıyorum mesela bütçe yapılırken bütçenin bakanlıklara dağılımı oranına bakıyorum orada da adaletsizlik var. Mesela işte vergi dairelerinin biraz daha böyle atıl çalıştığını düşünüyorum kendimce, incelemelerin çok az olduğunu düşünüyorum kendimce, işte mesela devletin kanayan yarası var naylon fatura işi devletin yaklaşık olarak 20- 25 yıldır bunun önüne geçemediğini düşünüyorum. Yani bunlara kafa yorması gerekir. Bence vergiyi kimden nasıl alırım değil de vergiyi kazananın ne şekilde almalıyım nasıl alsam daha iyi olur diye düşünmeli. Bunun için de işte cezayı yaptırımların daha ciddi olması gerektiğini düşünüyorum kazanan insanların vergi vermesi gerektiğini düşünüyorum yani sizin ödemediğiniz vergi katma değer olarak bana dönüyor. İşte vatandaşı bunlarla belki bilinçlendirmek gerekiyor işte benim verdiğim vergide Ardahan'da, Hakkari'de okuyan bir çocuğun hakkı olduğunu biz müslüman bir ülkeyiz yüzde 99'u müslüman yani bunlar dinen*

*anlatabiliyorsun dinen, dinen olmuyorsa beşeri insani bir şekilde anlatılarak bilincin yayılması gerektiğini düşünüyorum. Onun dışında nasıl toplandı değil nasıl harcılandığı ile ilgili de konuşmak gerekir verginin yüzde 20'lik bir kesimin yüzde 80'i aldığı, yüzde 80'in yüzde 20'si kullandığı gibi bir gerçek var... Son 10 yıldır 15 yıldır orta direğin ortada kalktığı üst ve alt tarafın uzaklaştığı bir sistem var...” şeklinde ifade etmiştir.*

*Katılımcı 13: “Yani benim söylemek istediğim şu toparlayacak olursam, yeni bir vergi konulması vergi oranlarının arttırılması ya da bazılarının söylediği gibi vergi mevzuatı çok karmaşık bunu düzeltelim bu değil yani. Vergi kanunu üç yüz maddedir bunu yüz maddeye indirebilirsin eski Türkçe Osmanlıca vari ifadeler vardır Türkçeleştirebilirsin. Ama bu şu anlama gelmiyor yani mükellefler bunları okuyor kanunları veya mevzuatı çok güzel bir kanun anladık biz bunu dört dörtlük hadi vergimiz ödeyelim. Dolayısıyla verginin karışıklığı daha çok uygulayanlarla ilgili ki onlarda zaten uygulamayı öğreniyor çok sorun değil. Mevzuat karışık mı karışık düzeltilmeli mi evet ancak tek sorunumuz bu değil en önemli sorunumuz bu hiç değil. Dolayısıyla ben mevcut sistemin etkin uygulanmasını daha çok önemişiyorum. Bununla ilgili dediğim ya saatlerce konuşabilirim, vergi aflarından tutunda birçok husus var üzerinde konuşabileceğimiz vergi idaresinin etkinliği var mevcut vergi idaresi sistemi var. Bu gelir idaresi olsun vergi denetim kurulu başkanlığı olsun çok fazla şey konuşulabilir ki orada çalışanların içinde bulunduğu durum kendi performanslarıyla ilgili kendi özlük hakları veya birtakım hususlar hepsi etkiliyor bu sistemin etkinliğini ancak ben de sistemin etkinleştirilmesinden tarafım yani. Yoksa yeni bir şey keşfetmeye gerek yok yani.”*

Adaletli bir vergi sistemi oluşturmanın üç ayaklı bir sistem ile sağlanabileceğini belirten Katılımcı 11 kafasındaki revizyonu şu şekilde aktarmıştır:

*Katılımcı 11: Bu radikal dönüşümün bence üçayağı var bir mükellef iki vergi otoritesi üç siyasi otorite. Yani bir otoritenin koşulsuz itaat etmesi gereken, koşulsuz itaat etmesi gereken! Uluslararası herkesin kabul ettiği standartları metinlerde uygulama sahaları ile yapılabilir. Ancak dediğim gibi sırf vergi mükelleflerinin üzerine eline bir değnek almış bir vergi otoritesi ile asla olmaz*

*bu iş, eline bir değnek almış siyasi otorite ile asla olmaz, eline bir değnek almış mükellef grubu ile de olmaz. Kesinlikle üçünün de koşulsuz itaat edeceği ve uluslararası kabul görmüş bir yapı üzerinde inşa edilmiş yazılı metinler ile sağlayacaksınız.*

Katılımcının bu önerisi üzerine vergi bilinci noktasından bakınca bu üç sacayağından biri olan vatandaşlarımızın aksaklık oluşturacağını ve vergiden kaçma noktası arayacağını düşündüğümüzü sorduk ve cevaben:

*Katılımcı 11: Kaçma noktasını gelebilir doğaldır yani vergiyi hiç kimse rızaen vermek istemez. Doğal olarak cebren tahsil edilir hükümleri hep bundan var. Yani kamu alacaklarının tahsil eden kanunun adı bile amme alacaklarının cebren tahsil edileceğinin hükümlerini içeriyor. Buradan hareket ile baktığımızda kimse rızaen vergi vermez. Doğal olarak otorite bunu zora dayalı olarak almaya gayret eder. Kişilerde vergi bilincini oturtmada çok şey beklemeniz hata olur, ama dediğim gibi Türkiye toplumu bence herkese eşit adilane uygulanan bir sistemi olduğunu anlatır, siyasi otoritesi anlatırsa, bence vergi bilinci oturur. Bu tek bacaklı bir şey değil yani, o açıdan söylüyorum üç bacağı var. Üç bacağından kastım işte gerçekten siyasi yapı ile vergi otoritesinin gücünü gördüğü anda Türkiye'de bunun çok rahat bir şekilde olacağını düşünen tarafım. Birileri bu işi yapmalı hepimizin arzusu gerçekten ülkenin sosyal ilkelere bağlı düzenli herkese eşit uygulanabilir, herkese eşit uygulanabilir bunu altını çizerek söylüyorum herkese eşit uygulanabilir bir vergi sisteminin inanılması hiç zor değil. Yeter ki bu üç bacağın en azından iki bacağın bir araya oturup bunu birbirine iliklerine kadar hissettirecek üçüncü bacak olan mükellefe istediklerini yansıtması.*



## SONUÇ

Vergi adaleti sosyal huzurun bozulmadan kamunun ihtiyaç duyduğu kaynakların rahat bir şekilde toplanmasını sağlayan en önemli kavramlardan biridir. Bu noktada vergi adaletine etki eden birçok unsur bulunmaktadır. Vergi adaletine etki eden unsurları analiz etmek amacı ile yaptığımız mülakatlar neticesinde elde ettiğimiz sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

### **Adalet Kavramı**

Vergilendirmede adalet kavramının net bir tanımının olmadığı adaletin sadece eşitlik üzerinden değerlendirilemeyeceği bunun yanında bireylerin gelirlerini elde ettikleri kaynakların, risk durumlarının, ödeme güçlerinin, asgari yaşam standartlarının vb. etkenlerin de dikkate alınması gerektiği anlaşılmıştır. Ayrıca verginin mali politikanın yanında sosyal politikalar için de kullanılabilmesi ancak sosyal düzenlemeler yapılırken hakkaniyetten ödün verilmeden ve ayrımcılıklara yer vermeden hareket edilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Kanun üzerinden değerlendirdiğimizde genellik ilkesini kapsayan bir mevzuatın var olduğu ancak istisna ve muafiyet uygulamaları ile yaşanan aksaklıklardan dolayı genellik ilkesinin zedelendiği anlaşılmıştır. Eşitlik açısından bakıldığında ise kesinti yöntemi ile vergi ödeyen ücretliler ile beyana tabi kazanç elde eden bireyler arasında ciddi bir adaletsizliğin var olduğu anlaşılmıştır. Diğer yandan dolaylı vergi oranlarının fazla olması nedeniyle dikey adaletin de sağlanamadığı anlaşılmıştır.

### **Verginin Konusu**

Vergi adaletine etki eden faktörlerden verginin konusu noktasında, Türkiye’de verginin dolaylı vergiler üzerinden tahsil edildiği, servet ve gelir vergileri üzerinden yeterli tahsilatın sağlanamadığı tespit edilmiştir. Dolaylı vergilerin tahsilat içindeki payının fazla olmasının sebepleri arasında yeterli üretim kapasitesinin olmaması, dolaylı vergilerin kolay tahsil edilebilir olması, gelir ve servet vergilerinin ise tespit edilmesinin zor olması sayılabilir. Diğer bir yandan gelişmiş ülkelerde dahi sermayeyi korumak adına dolaylı vergilere ağırlık vermeye başlandığı görülmekle birlikte gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergi payının fazla olması durumunun kronik bir sorun haline geldiği söylenebilmektedir.

Vergi sistemine mevzuat açısından bakıldığında, kapsamlı bir literatüre sahip olunduğu ancak temel problemin uygulamada yaşandığı hem takip hem denetim noktasında ciddi problemlerin var olduğu anlaşılmıştır. Vergi önerisi olarak özellikle inşaat sektörüne dayalı ekonomik konjonktür göz önüne alındığında gayrimenkul kıymet artış vergisi noktasında çalışmalar yapılması gerektiği söylenebilir. Bu vergi türünde banka sistemi üzerinden yapılan transferler haricinde vergilendirme yapılamamaktadır. Diğer yandan gelişen teknoloji ile yaygınlaşan dijital platformlar üzerinden sağlanan kazançların da vergilendirilmesine ağırlık verilmesi gerektiği söylenebilir.

### **Verginin Tarife Politikası**

Vergi tarife yapımızda gelir vergisinde ilk dilime ve en üst dilime denk gelen oranlarda değişiklik yapılması gerekmektedir. Her iki oranın da yüksek olduğu, ilk dilime denk gelen oranın sembolik bir değer oluşturması gerektiği, en üst dilime denk gelen oranın ise azaltılması veya matrah tutarlarının daha yüksek olması gerektiği belirtilebilir. Yine gelir vergisinde dilimler arası geçiş aralığının çok kolay olması ve dilimlere denk gelen matrah tutarlarının enflasyon ile orantılı olarak revize edilmiyor olması durumunun adaletsizlik oluşturduğu belirtilebilir. Asgari ücretli çalışanların dahi ikinci vergi dilime geçiyor olması matrah aralığının gözden geçirilmesi için yeterli bir örnek teşkil etmektedir. Dolaysız vergiler açısından ise en temel eleştiri noktası yüzde 18 olarak uygulanmakta olan KDV oranlarıdır. Gelir vergisi veya kurumlar vergisine tabi olan bir mükellefin artı olarak yüzde 18 KDV yüküne girmesi kabul edilemez boyutlara ulaşmakta ve bu durum mükellefleri vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya mecbur bırakmaktadır. Göstermelik yüksek oranlar ile kayıp kaçağa göz yumulması yerine tabana yayılan gerçekçi uygulamalar ile kararlı sistemler oluşturulması gerekmektedir.

Birçok çalışma kapsamında ve sosyal mecralarda yapılan paylaşımlarda Türkiye’de uygulanan vergi oranları OECD ülkeleri ile kıyaslanmakta dolaylı ve dolaysız vergi oranları karşılaştırılmaktadır. Zira mülakat çalışmasında da katılımcılar bu noktada birçok kez fikir beyanında bulunmuştur. Kendi düşüncemiz bu karşılaştırmanın ülkeler arası kıyas yapmak için bir fikir verebileceği ancak bu yöntem ile net bir sonuca ulaşılamayacağıdır. Çünkü her ülkenin kendi içerisinde işleyişi farklıdır, ekonomik koşulları ve vatandaşına yansıttığı vergi yüküne karşılık sunduğu hizmetler farklıdır.

Sadece vergi oranı karşılaştırması yapılarak bir ülkede vergi yükünün ağır olduğunu söylemek sağlıklı olmayacaktır.

Katılımcıların çoğunluğu artan oranlı vergi sistemini desteklemiş ve düz oranlı gelir vergisi sistemine göre daha adaletli bir sistem olduğunu belirtmiştir. Kendi kanaatimiz ise sistemden ziyade uygulama kararlılığının önemidir. Zira her sistemin kendi içerisinde artıları ve eksileri bulunmaktadır, burada önemli olan belirlenen sistem üzerinde iyi niyet ile uygulamada kararlılık gösterilmesidir.

### **Vergi Matrahını Elde Etme Yöntemleri**

Vergi matrahını elde etme yöntemlerinden beyan usulünün adalet açısından en makul sistem olduğu anlaşılmıştır. Ancak beyan usulünün doğru bir şekilde uygulanması hem vergi ahlakına hem de ciddi bir altyapıya bağlıdır ve Türkiye'nin hem beşeri hem de teknik koşullar açısından bu yeterliliğe sahip olmadığı söylenebilir. Bunun yanında kaynaktan kesme yönteminin ise kolay tahsil edilebilir bir sistem olması nedeniyle Türkiye'deki gelir vergisi tahsilatının tamamına yakını kesinti yöntemi ile elde edilmektedir. Bu durum ise ücretli çalışanlar ile ticari kazanç elde edenler arasında ciddi bir adaletsizlik oluşturmaktadır. Bu noktada adaletin sağlanması için ücretli çalışanların beyan usulü yöntemine geçirilmesinden ziyade gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin ciddi bir denetime tabi tutulması durumu daha sağlıklı bir tedbir olacaktır.

### **Adaletin Sağlanmasında Uygulanacak Yöntemler**

Ödeme gücü ilkesinin gerçekleşmesi için uygulanması gereken parametreler değerlendirildiğinde, asgari geçim indirimi uygulamasının gerçekçi tutarlar üzerinden uygulanmadığı ve alt gelir seviyesini korumak gibi bir sonuca ulaşamadığı anlaşılmıştır. Bu noktada asgari geçim indiriminin zayıf bir uygulamaya sahip olması durumu Türkiye'nin ekonomik koşulları ile açıklanabilecektir. Sosyal adaletin sağlanması hususunda önemli bir yere sahip olan asgari geçim indiriminin mevzuat kapsamına alınmış olması olumlu bir uygulamadır ve ekonomik seviye geliştikçe bu uygulamaların gerçekçiliği artırılacaktır.

Diğer bir ödeme gücü parametresi olan ayırma ilkesi için de aynı durum söz konusudur. Sosyal adaleti sağlamak üzere emek ve sermayenin farklı oranlarda vergilendirilmesi uygulamasının doğru bir şekilde gerçekleştirilemediğini söyleyebiliriz. Ayırma kuramı

noktasında bizim kanaatimiz bir yandan Türkiye'nin sermaye kısıdı diğer yandan iş gücü piyasası için var olan güvenceler (sendikalaşma, toplu iş sözleşmeleri vb.) göz önüne alındığında ayırma ilkesi uygulanmasının vergilendirmede adalet açısından olmazsa olmaz bir koşul oluşturmadığını söyleyebiliriz. Ancak burada asgari geçim standardının doğru bir şekilde uygulanması gerektiğini de belirtmemiz gerekmektedir. İkili gelir vergisi sistemi uygulamaları da bu argümanı desteklemektedir.

Ayrıca bir katılımcının düşüncelerinden yola çıkıldığında ücretli kesimin net maaş üzerinden anlaşma sağlaması ve dilim değişikliği olmadığı sürece vergi ödediğini dahi fark etmiyor olması nedeniyle ücretliler üzerinden yapılan kesintilerin vergi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunun da ayrı bir çalışma olarak ele alınmasının literatüre fayda sağlayacağı düşüncesindeyiz. Diğer yandan iki katılımcı tarafından emek ve sermayenin ayrı değerlendiriliyor olması gibi kamu ve özel sektör çalışanlarının da farklı oranlarda vergiye tabi olması gerektiği özel sektör çalışanlarının daha az vergi ödemesi gerektiği belirtilmiştir.

### **Türkiye'de Vergi Yükü Dağılımı**

Türkiye'de vergi tahsilatı dolaylı vergiler ve kesinti yöntemi ile tarh edilen vergiler üzerinden sağlanmaktadır. Yani hasılat, tespit edilebilen ve kaçıp/kaçak ihtimali olmayan vergi türlerinden sağlanmaktadır. Beyan üzerinden veya servet üzerinden elde edilen vergi tahsilat tutarları toplam içerisinde çok düşük oranda kalmaktadır. Bu sürecin nedeni olarak mevzuat içerisindeki istisna ve muafiyetlerin suistimal edilmesini, vergi bilincinin zayıf olmasını, dolaylı vergi tahsilatının kolay olmasını, sistemli bir vergi politikası yerine günü birlik politikaların uygulanmasını, vergi suçuna karşı uygulanacak yaptırımların zayıf olmasını, vergi kaçırmanın suç olduğu bilincinin topluma yansıtılmamış olmasını, piyasada gerçekleşen işlemlerde bankacılık sisteminin az kullanılmasını, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın siyasi baskı altında kalmasını vb. nedenleri söyleyebiliriz.

Türkiye'de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için mevzuat açısından kapsamlı bir literatüre sahip olduğu, ancak uygulama noktasında ciddi sorunların var olduğunu söyleyebiliriz. Yapılan analiz çalışmasında vergi adaletine etki eden unsurların kâğıt üzerinde var olduğu ancak uygulama politikasının yanlış veya yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Örneğin, Türkiye'de vergi tarhının beyan üzerinden gerçekleştiriliyor

olmasına rağmen vergi tahsilatının büyük bir bölümünün harcama vergileri ve kesinti vergileri üzerinden sağlanıyor olması, artan oranlı vergi sisteminin adalet için daha uyumlu olduğu belirtilmesine rağmen vergi dilimlerine denk gelen oranların ve dilim geçiş aralığının doğru uygulanmıyor olması gibi eleştirilerin yöneltilmesi, genellik ilkesinin mevzuatta yer alan istisna ve muafiyetler nedeniyle sağlanamıyor olması, ödeme gücü ilkesinin sağlanması için kullanılan yöntemlerden asgari geçim indirimi ve ayırma ilkesi kuramının mevzuat içeriğinde yer almasına rağmen uygulama açısından istenilen sonuçları sağlayamıyor olması gibi durumlar Türkiye’de mevzuat ve sistem içerisinde adalete ilişkin parametlerin var olduğunu ancak uygulamada istenilen sonuçların elde edilemediğini göstermektedir. Sonuç olarak Türkiye’de vergi adaletine etki eden unsurların mevzuatta yer almasına rağmen adalete uygun olarak kullanılmadığı söylenebilir.

Ayrıca çalışma kapsamında SMMM ve özel sektörde çalışan muhasebe uzmanları ile ön görüşmeler yapılmış ancak literatür ağırlıklı çalışma nedeniyle istenilen sonuçlar elde edilememiştir ve bu çalışmalar analize dahil edilmemiştir. Konu üzerinden çalışmaya devam edecek araştırmacının farklı soru formatları ile hem meslek mensuplarını hem de vergi mükelleflerini örnekleme dahil etmesinin çalışmaya farklılık katacağı kanaatindeyiz.

## KAYNAKÇA

- AKAR, Sevda. 2013, “Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz”. Maliye Dergisi 165: 27-37.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. 2006, Kamu Maliyesi. 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKTAN, C.Can. 2002. “Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?”. Ocak 4. Tarihinde. (<http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/optimal-vergi.pdf>)
- AKTAN, C.Can. 2002. “Gelir Dağılımında Adaletsizlik Ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler mi?”. Ocak 4. Tarihinde. (<http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi.pdf>)
- AKTAN, C.Can. 2006. “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”. Ocak 4. Tarihinde. ([http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf))
- AKSOY, Şerafettin. 1998, Kamu Maliyesi. 3. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- ARSLAN, Ahmet. 2011, “Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ve Ekonomi Anabilim Dalı, Diyarbakır.
- ATA, Ahmet Yılmaz. 2001. “Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- AYAS, Işıl. 2010, “Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları Ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- AYKIN, Hasan. 2018. “Vergi yükü nedir? Vergi yükü kavramları”. Ocak 3. Tarihinde (<https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/>)
- BAY, Hakan, Ahmet İNNECİ. 2017. “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”. International Journal of Public Finance 2:196-219.
- BATIREL Ömer Faruk, UÇKUN İlhan.1991. Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü. İstanbul: İTO Yayınları.

- BAYHANAY, Alp. 2014. "Vergi Harcamaları: Nordik Ülkeleri Ve Türkiye". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- BİRİNCİ, Nagihan, Haydar AKYAZI. 2017, "Düz Ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri". Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi 13(1): 45-60
- BULUT, Halim Murat. 2007. "Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Etkileri ve Kayıt Dışı İle Mücadele Yöntemleri: Türkiye Örneği". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Kars.
- BUYRUKOĞU Selçuk, Davut BUZKIRAN. 2016, "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi". İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi 5(7): 2077-2098.
- ÇİÇEK, Halit. 1999, "Gelir Oranı Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Oranı-Vergi Hasılatı İlişkisi". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- ÇİÇEK, Halit. 2006, "Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul ili Anket Çalışması)". ISMMMO Yayını, No: 65, İstanbul.
- ÇİLİNGİR, Kadir. 2009. "Düz Oranlı Vergi Sistemi Uygulamaları Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul.
- DEMİR, İhsan Cemil, Yıldırım GÜLTEN, 2013. "Maliye Politikasının Sosyal Amacı Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması" CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi 11(1): 269-286.
- DEMİR, İhsan Cemil. 2013. Türkiye'de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle). 1. Baskı. Bursa: Dora Yayınları
- DEMİR, İhsan Cemil. 2016. "Katlanılabilir Vergi Yükü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma". Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 2(18): 79-87
- DEYNELİ, Fatih. 2010. "Türkiye'de Adalet Ekonomisinin Karşılaştırmalı Analizi" Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2010/405:Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık
- EDİZDOĞAN, Nihat, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ.2013. Kamu Maliyesi. 5. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- EDİZDOĞAN Nihat. 2007. Kamu Maliyesi. 9. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

- EDİZDOĞAN Nihat. 1991. Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi). 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- EKİCİ, Mehmet Sena. 2009. “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler”. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi 8(30): 200-223.
- ERDEM, Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU. 2015. Kamu Maliyesi. 12. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- ERDOĞAN, Zahide. 2013. “Türkiye’de global vergi yükü ve vergi yüküne etki eden faktörlerin OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak analizi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalı Maliye Anabilim Dalı, Ankara
- ERKİN, Gözde. 2012, “Artan Oranlılık”. Ankara Barosu Dergisi 3: 235-254.
- ERKİN, Gözde. 2012, “Artan Oranlılık”. Ankara Barosu Dergisi 3: 237-254.
- ERKUŞ, Hakan, Kadir KARAGÖZ, 2009. “Türkiye’de kayıt dışı ekonomi ve vergi kaybının tahmini”. Maliye Dergisi 156: 126.
- GEDİK, Melek Akdoğan. 2011. “Vergi rekabeti etkinlik değerlendirmesi: OECD üyesi ülkeler için veri zarflama analizi uygulaması”. Maliye Dergisi 160, 330
- GERÇEK, Adnan. 1999, “Abd’de Vergi Reformu Tartışmaları Ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi” D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi 19(11): 125-136.
- GÖK, Musa, Özgür Biyan, Sevda AKAR. 2013. “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş Oecd Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”. Marmara Üniversitesi İ.İ.B Dergisi 34(1): 269-292.
- GÜLER, Ahmet.2012. “Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, Denizli
- GÜRAN, Cahit Mehmet, 2004. “ Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 22: 223-265
- GÜRDAL, Temel. 1994. “Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- GÜRDAL, Temel. 2001, “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.



GÜRİZ, Adnan. 2001, Cumhuriyet Döneminde Türkiye’de Öğretim ve Araştırma Alanı Olarak Felsefe. Ankara: Meteksan A.Ş.

HAYDANLI, Mehmet Latif. 2015. “Sosyolojik yaklaşımla vergi yükü üzerindeki kültürel ve politik etmenler: Tarihselliği bağlamında Türkiye analizi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, İzmir.

IŞIK, Serkan. 2008. “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Çanakkale.

KALENDER, Mehmet. 2013. “Vergi yükünün gayrimenkul yatırımlarına etkisi ve Türkiye uygulaması”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Gayrimenkul Değerlemesi Ve Finansmanı Bilim Dalı, İstanbul.

KARAYILMAZLAR, Ekrem. 2004, “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi” Tarihinde 10 Mayıs 2018 (<http://www.libertedownload.com/Piyasa/12/09-ekrem-karayilmazlar-artan-oranli-gelir-vergisine-karsi-duz-oranli-gelir-vergisi.pdf>)

KAYA, Feridun. 2008, “Tek Oranlı Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Araştırma”. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 17:88-109.

KONAK, Cihad Ahmet. 2009. “Türkiye’de Vergilemenin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya.

KUTLUCA, Fatma. 2013. “ Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, Manisa.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, (2017). Vergi Harcamaları Raporu.

MCDONALD, Hayal. 2010. “Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, İzmir.

MERCAN, Saygın. 2006. “Vergi Adaleti Ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.

- NADAROĞLU, Halil. 1998, Kamu Maliyesi. 10. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- NOYAN, Emrah, AVŞARGİL Nuri. 2017, “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Uygulanan Dolaylı ve Doğrudan Vergi Politikaları Üzerinden Müşevvik Sorunun Ekonometrik Analizi”. Alanya Akademik Bakış Dergisi 1(3): 49-59.
- ÖZ, Ersan ve Sevinç YARAŞIR. 2009. “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri: 10.
- PERAN, Tarkan, İskender GÜMÜŞ. 2017. “Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma” Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 6(5): 184-191.
- SARI, Burak. 2016. “Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci Ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Çanakkale.
- SARILI, Mustafa Ali. 2002. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”. Bankacılar Dergisi 41:43.
- SEVİNÇHAN, Ezgi. 2014. “Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, Ankara.
- SOYDAL, Haldun, Levent YILMAZ. 2014. “Türkiye’de Dolaylı Ve Dolaysız Vergiler Ve Ekonomiye Etkileri”. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 12 (1-2), 295-308.
- ŞAHİN, Alper. 2009. “Türkiye’de optimal mali kurallar açısından vergi politikaları ve vergi yükü değerlendirmeleri”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bölümü, Isparta.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri. 2006, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler” Tarihinde 10 Mayıs 2018 (<https://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf>)
- ŞENYÜZ, Doğan. 2014. “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”. Tesam Akademi Dergisi 1(2):81-96
- TEKBAŞ, Abdullah, DÖKMEN Gökhan. 2007. “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı” Maliye Dergisi 153: Temmuz-Aralık
- TOPUZKANAMIŞ, Engin. 2013. “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme Ve Adalet”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1:103-131

- TOSUNER, Mehmet, DEMİR, İhsan Cemil. 2007. "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı". Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 9/3. 1-20
- TURHAN, Salih. 1998. Vergi Teorisi ve Politikası. 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- TÜRK, İsmail. 1992. Kamu Maliyesi. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- TÜRNÜKLÜ, Abbas. 2000, "Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme". Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi 24(543): 543-559.
- UĞURLU, Hümevra. 2013. "Vergi Harcaması Uygulamaları Ve Etkilerinin Analizi". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Trabzon.
- YALTI Soydan B. 1998. "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak". Vergi Sorunları Dergisi 119:98-118
- YENİÇERİ, Harun. 2016 "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti". Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 6 / 2: 77-85.
- YERELİ, Ata, Ahmet Yılmaz ATA, 2011. "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi" Maliye Dergisi 161: 21-32
- YILDIRIM, Ali ve Hasan ŞİMŞEK. 2005. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. 5.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- YURDADOĞ, Volkan, Murat ALBAYRAK. 2017. "OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti". Sosyoekonomi 25 (32): 128.

## **EKLER**

**Ek 1** : Görüşme soruları

### **1. Vergilendirmede Adalet Kavramı:**

- 1.1. Vergi adaleti kavramı sizin için ne ifade etmektedir?
- 1.2. Vergilendirme işleminde amaç (mali- mali olmayan) olmalı mı?
- 1.3. Türkiye’de vergilendirmede genellik ilkesini nasıl değerlendirirsiniz?
- 1.4. Türkiye’de vergilendirmede eşitlik ilkesini nasıl değerlendirirsiniz?
- 1.5. Vergilendirme işleminde pozitif ayrımcılık sağlanması gereken bir kesim var mı?

### **2. Vergilendirmede Adaleti Etkileyen Unsurlar**

#### **2.1. Vergilendirmenin Konusu**

- 2.1. Sizce vergilendirme işleminde ödeme gücü göstergelerinden (konu) gelir, servet ve harcamadan hangisinin kıstas alınması gerekir?
- 2.2. Vergi sistemimizi verginin konusu üzerinden değerlendirebilir misiniz?
- 2.3. Sizce uygulanması gereken yeni bir vergi türü veya gerektiği kadar hasılat elde edilemeyen bir ticaret sektörü var mı?
- 2.4. Dolaylı ve dolaysız vergileri adalet açısından değerlendirebilir misiniz?

#### **2.2. Vergi Tarife Politikası**

- 2.2.1. Vergi tarifesi uygulanırken artan oran, düz oran, azalan oran uygulamalarından hangisinin desteklersiniz?
- 2.2.2. Türkiye’de uygulanan vergi tarife politikasını değerlendirebilir misiniz?
- 2.2.3. Düz oranlı vergi sistemi ve Türkiye’deki uygulanabilirliği hakkındaki düşünceleriniz nedir?
- 2.2.4. Artan oranlı vergi sistemi hakkındaki düşünceleriniz nedir?
- 2.2.5. Türkiye’de uygulanmakta olan KDV ve ÖTV vergileri hakkında düşünceleriniz nedir?

#### **2.3. Verginin Tarh Yöntemi**

- 2.3.1. Beyan usulü, kaynaktan kesme ve götürü yöntemlerini uygulama verimi ve adalet açısından değerlendirebilir misiniz?

### **3. Vergide Adaletin Sağlanmasında Uygulanacak Yöntemler**

- 3.1. Asgari geçim indirimi uygulamasını değerlendirebilir misiniz?
- 3.2. Ayırma kuramı uygulamasını değerlendirebilir misiniz?

#### **4. Türkiye’de Vergi Yükünün Dağılımlı ve Etki Eden Faktörler**

4.1. Türkiye’de vergi yükü dağılımlı nasıldır?

4.2. Vergi yüküne etki eden faktörler ve yapısal faktörler açısından baktığınızda Türkiye’deki vergi yükü dağılımlının nasıl değerlendirirsiniz?

4.3. Etkin ve adaletli bir vergi sisteminin uygulanma imkânı var mıdır? Uygulayıcıların iki tercih arasında bir karar mı kılması gerekmektedir?

## **ÖZGEÇMİŞ**

Ankara doğumlu Abdurrahman ÇAT ilköğrenim ve lise eğitim sürecini Ankara'da farklı okullarda tamamlamıştır. Lisans eğitimini Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisat bölümünde 2010 yılında tamamlamıştır. Yüksek lisans eğitimi için Sakarya Üniversitesi Maliye bölümünde eğitime başlamıştır. 2012 yılından beri Gelir Uzmanı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde çalışmaktadır.