

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

**TÜRKİYE’DE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ
ADALETİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ (2003-2018)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Gufran KIYICI**

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Dr.Öğr.Üyesi Nurullah ALTUN

EYLÜL 2019

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

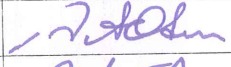


TÜRKİYE'DE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ
ADALETİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ (2003-2018)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gufran KIYICI

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

“Bu tez 20/09/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Dr. Öğr. Üyesi Nurullah Altun	Basarılı	
Dr. Öğr. Üyesi Recep YÜCEDOĞRU	Basarılı	
Dr. Öğr. Üyesi Cahit ŞANVER	Basarılı	



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

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

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Gufran KIYICI
Öğrenci Numarası	:	1160Y06006
Enstitü Anabilim Dalı	:	Maliye
Enstitü Bilim Dalı	:	Maliye
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Vergi Adaleti Yönünden Değerlendirilmesi (2003-2018)
Benzerlik Oranı	:	%16

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 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.

20.09/2019

Öğrenci İmza

[Signature]

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 tarafıma yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

20.09/2019

Öğrenci İmza

[Signature]

Uygundur

Danışman *Dr. Öğr. Üyesi Nurullah ALTUN*
Unvanı / Adı-Soyadı:

Tarih: 20.09.2019

İmza:

[Signature]

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin adalet açısından değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen bu çalışma yüksek lisans tezi olarak hazırlanmıştır. Çalışmanın bilime katkı sağlamasını ve araştırmacılara yardımcı olmasını dilerim. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında emeği geçen danışman hocam Dr.Öğr.Üyesi Nurullah ALTUN'a, Sakarya Üniversitesi maliye bölümündeki değerli hocalarıma ve bugüne kadar yetişmemde katkısı olan tüm hocalarıma teşekkür ederim. Çalışmamı beni yetiştiren anneme ve bu çalışmanın hazırlanması sırasında kaybettiğim babama ve tüm aileme adıyorum.

Gufran KIYICI

20.09.2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	V
TABLO LİSTESİ	VI
GRAFİK LİSTESİ	VII
ÖZET	VIII
SUMMARY	IX

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BÖLÜM 1: ADALET, VERGİ ADALETİ KAVRAMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE VERGİLEMEDE ADALETİN ETKİLEŞİMDE OLDUĞU UNSURLAR	4
---	----------

1.1. Adalet Kavramının Ortaya Çıkışı ve İlgili Yaklaşımlar	4
1.1.1. Rawls'un Adalet Anlayışı.....	5
1.1.2. Platon'un Adalet Anlayışı.....	5
1.1.3. Aristoteles'in Adalet Anlayışı	6
1.1.4. Hayek'in Adalet Anlayışı	7
1.1.5. Adaletin Diğer Yorumları.....	7
1.2. Vergi Adaleti.....	8
1.2.1. Vergi Kavramı	8
1.2.2. Vergi- Adalet İlişkisi: Vergi Adaleti	10
1.2.3. Vergi Adaleti Konusunda İlke, Teknik ve Yaklaşımlar	10
1.2.3.1. Genellik İlkesi	11
1.2.3.2. Eşitlik İlkesi.....	11
1.2.3.3. Fayda Yaklaşımı.....	12
1.2.3.4. Ödeme Gücü Yaklaşımı.....	13
1.2.3.5. Adam Smith'in Vergi Adaleti	15
1.2.3.6. John Stuart Mill'in Vergi Adaleti.....	16
1.2.3.7. Fritz Neumark'ın Vergi Adaleti	17
1.2.3.8. Ebu Yusuf'un Vergi Adaleti	17
1.3. Vergi Adaletinin Etkileşimde Olduğu Unsurlar.....	18
1.3.1. Kayıt Dışı Ekonomi	18
1.3.2. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma.....	19

1.3.3. Vergi Yüğü ve Vergi Yansıması.....	20
1.3.4. Vergi Alışkanlığı.....	20
1.3.5. Vergi Bilinci	20
1.3.6. Mali Anestezi.....	21
1.3.7. Vergi Afları.....	21
BÖLÜM 2: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİLERİN GELİŞİMİ (2003 SONRASI).....	23
1.1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler.....	26
1.1.1. Gelir Vergisi	28
1.1.1.1. Gelir Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi, Oranları	28
1.1.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Muafiyet, İstisna ve İndirimler	29
1.1.1.3. Gelir Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası).....	30
1.1.2. Kurumlar Vergisi	31
1.1.2.1. Kurumlar Vergisi'nin Konusu, Kapsamı, Mükellefi	31
1.1.2.2. Kurumlar Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası).....	32
1.2. Servetten Alınan Vergiler	33
1.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	34
1.2.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Konusu, Mükellefi, Matrah ve Tarifesi.....	34
1.2.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası).....	36
1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi	38
1.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi ve Oranları.....	38
1.2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)	39
1.3. Mal Ve Hizmetlerden Alınan Vergiler.....	40
1.3.1. Dahilde Alınan KDV	41
1.3.1.1. Katma Değer Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi	41
1.3.1.2. Katma Değer Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)	42
1.3.2. Özel Tüketim Vergisi.....	43
1.3.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi.....	43
1.3.2.2. Özel Tüketim Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası).....	44
1.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	45
1.3.4. Şans Oyunları Vergisi.....	47
1.3.5. Özel İletişim Vergisi.....	48

1.3.6. Dış Ticaretten Alınan Vergiler	50
1.3.6.1. Gümrük Vergisi	50
1.3.6.2. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Gelişimi (2003 Sonrası).....	51
1.3.7. Damga Vergisi	52
1.3.8. Harçlar	54
BÖLÜM 3: MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GELİRLERİ İÇİNDEKİ VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	57
1.1. Türk Vergi Sisteminde Adalet Kavramı ve Anayasal Temelleri	57
1.2. Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi	59
1.2.1. Vergilerin Kişisel Gelir Bakımından İncelenmesi.....	59
1.2.1.1. Objektif ve Subjektif Vergiler	59
1.2.1.2. Objektif ve Subjektif Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi... ..	60
1.2.2. Tarife Bakımından Vergilerin İncelenmesi	62
1.2.2.1. Sabit Oranlı Vergiler	62
1.2.2.2. Azalan Orana Sahip Vergiler.....	63
1.2.2.3. Artan Orana Sahip Vergiler	64
1.2.2.4. Tarife Bakımından Vergilerde Adalet Analizi	68
1.2.3. Vergilerin Matrah Bakımından İncelenmesi.....	75
1.2.3.1. Matrah Konusuna Genel Bakış.....	75
1.2.3.2. Advalorem ve Spesifik Vergilerin Değerlendirilmesi.....	76
1.2.3.3. Vergilerin Matrah Bakımından Değerlendirilmesi.....	77
1.2.4. Muafiyet, İstisnalar ve İndirimler Açısından Vergi Adaleti.....	78
1.2.5. Yansıması Bakımından Vergilerin İncelenmesi	80
1.2.5.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergileri Sınıflandırmada Kullanılan Ölçüler ..	80
1.2.5.2. Dolaysız Vergiler.....	81
1.2.5.3. Dolaylı Vergiler	84
1.2.5.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Adalet Değerlendirilmesi.....	86
1.2.6. Türk Vergi Sistemindeki Vergilerin İlgili Yaklaşımlar ve İlkelere Dayalı Adalet Analizi	93
1.2.7. Türk Vergi Sistemindeki Vergilere İlişkin Genel Adalet Değerlendirmesi ..	94
1.3. Vergi Adaletinin Geliştirilmesi ve Uygulanabilirliğinin Artırılması İçin Öneriler ..	96
SONUÇ	98

KAYNAKÇA	105
ÖZGEÇMİŞ	110

KISALTMALAR

bk.	: Bakınız
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
vb.	: Ve Benzerleri

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : 2003-2018 Yıllarında Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	27
Tablo 2 : 2003-2018 Yıllarında Gelir Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları.....	31
Tablo 3 : 2003-2018 Yıllarında Kurumlar Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları ...	32
Tablo 4 : 2003-2018 Yıllarında Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	34
Tablo 5 : 2003-2018 Yıllarında Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahsilatı(Brüt-Bin) ve Oranları	37
Tablo 6 : 2003-2018 Yıllarında Veraset ve İntikal Vergisi Tahsilatı(Brüt-Bin) ve Oranları	39
Tablo 7 : 2003-2018 Yıllarında Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	40
Tablo 8 : 2003-2018 Yıllarında Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	42
Tablo 9 : 2003-2018 Yıllarında Özel Tüketim Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	44
Tablo 10 : 2003-2018 Yıllarında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	46
Tablo 11 : 2003-2018 Yıllarında Şans Oyunları Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	48
Tablo 12 : 2003-2018 Yıllarında Özel İletişim Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	49
Tablo 13 : 2003-2018 Yıllarında Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları.....	51
Tablo 14 : 2003-2018 Yıllarında Damga Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları	53
Tablo 15 : 2003-2018 Yıllarında Harçların Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları.....	55
Tablo 16 : 2003-2018 Arasında Dolaysız Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Toplam Vergiler İçindeki Payları	82
Tablo 17 : 2003-2018 Yılları Arasında Dolaylı Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Toplam Vergiler İçindeki Payları	84

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Vergilerin Tahsilatı (2003-2018 Yılları / Brüt-Bin).....	24
Grafik 2: 2018 Yılında Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Vergilerin Tahsilat Oranları	26
Grafik 3: 2003- 2018 Yılları Arasında Dolaysız Vergi Paylarındaki Değişim.....	83
Grafik 4: 2003- 2018 Yılları Arasında Dolaylı Vergi Paylarındaki Değişim.....	85
Grafik 5: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları İtibariyle Dağılımı (2003-2018 Yılları).....	87
Grafik 6: Dolaylı Vergi, Dolaysız Vergi ve Toplam Vergi Tahsilatlarının Yıllara Göre Değişimi.....	88

Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
Tezin Başlığı: Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Vergi Adaleti Yönünden Değerlendirilmesi (2003-2018)			
Tezin Yazarı: Gufran KIYICI		Danışman: Dr.Öğr.Üyesi Nurullah ALTUN	
Kabul Tarihi: 20.09.2019		Sayfa Sayısı: IX (ön kısım) + (tez) 110	
Anabilim Dalı: Maliye			
<p>Bir ülkenin önemli gelir kaynaklarının başında vergiler yer almaktadır. Bu önemli gelir kaynağının hangi koşullarda tahsil edileceği süreci dikkatle ele alınması gereken bir süreçtir. Kimden ne kadar vergi alınacağı, hangi oranlarda alınacağı, hangi vergi ilkeleri ve yöntemlerinin uygulanacağı oldukça tartışmalıdır. Vergilerin tahsil süreci ve sonrasında adalet ilkesine göre hareket edilmesi tüm toplum tarafından beklenen bir durumdur.</p> <p>Yüzlerce yıldır farklı toplumlarda, farklı zamanlarda, farklı inançlarda ve düşünce sistemlerinde adalet açıklanmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla da yüzlerce adalet tanımı yapılmıştır. Bazı adalet tanımları birbiriyle uyuyorken, kimisi birbiriyle çelişmiş, kimi de birbirini tamamlamıştır. Bu kadar değişkenlik gösteren ve objektif olmaktan uzak adalet kavramının, vergi sistemi içinde uygulanabilir hale gelmesi güçtür. Yüzde yüz adil bir vergi sistemine ulaşmak mümkün olmasa da, ulaşılabilecek en adil vergi sistemi hedef olmalıdır.</p> <p>Ülkeler vergi adaletine ulaşmak için kökeni adalet felsefesine dayanan çok sayıda ilke ve uygulama ile vergi sistemlerini düzenlemektedir. Bu tezde Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergiler vergi adaleti açısından analiz edilmiştir. Merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan vergiler tek tek ele alınarak adalet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Vergi adaleti ile ilgili yaklaşımlar, ilkeler, vergi adaleti kavramının ortaya çıkışı, Türk vergi sistemindeki uygulanış biçimleri, merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki vergiler ve vergi adaletinin uygulanması ve gerçekleşmesine etki eden unsurlar ele alınmıştır.</p>			
Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Türk Vergi Sistemi, Ödeme Gücü ilkesi, Fayda Prensibi, Artan Oranlılık			

Sakarya University
Institute of Social Sciences Abstract of Thesis

Master Degree	<input checked="" type="checkbox"/>	Ph.D.	<input type="checkbox"/>
Title of Thesis: Regarding the Evaluation of General Budget Tax Income Tax Justice in Turkey (2003-2018)			
Author of Thesis: Gufran KIYICI		Supervisor: Assist. Prof. Nurullah ALTUN	
Accepted Date: 20.09.2019		No of Pages: IX (pre text) + (main body)110	
Department: Public Finance			
<p>Taxes are one of the major sources of income of a country. The process by which this important source of income will be collected is a process that must be carefully considered. It is highly controversial to determine how much tax to be charged, which rates to take and which tax principles and methods to apply. The process of collecting taxes and then acting on the principle of justice is a situation expected by the whole society.</p> <p>Hundreds of years in different societies, at different times, different beliefs and thought systems tried to explain justice. Hence, hundreds of justice definitions were made. While some definitions of justice match each other, some contradict each other and others complement each other. The concept of justice, which is so diverse and far from being objective, is difficult to implement in the tax system. Although it is not possible to reach a hundred percent fair tax system, the most fair tax system to be achieved should be targeted.</p> <p>In order to achieve tax justice, countries regulate tax systems with a number of principles and practices that are based on the philosophy of justice. In this thesis, taxes in Turkish tax system are analyzed in terms of tax justice. The taxes included in the central government budget are considered within the framework of the principle of justice. Approaches to tax justice, principles, the emergence of the concept of tax justice, the ways in which it is applied in the Turkish tax system, taxes in the central government budget revenues and the factors affecting the implementation and realization of tax justice are discussed.</p>			
Keywords: Tax Justice, Turkish Tax System, Solvency Principle, Benefit Principle, Increased Ratio			

GİRİŞ

Çalışmanın Konusu

Adalet, adil olma, adil yaşama kavramları binlerce yıldır toplumların en önem verdiği konuların başında gelir. Adalet kavramının kökenine bakacak olursak çok eskilere dayandığını ve yüzlerce tanımla, ilkeyle ve yaklaşımla tasvir edilemeye çabalandığını görürüz. Toplumlar, dönemler, bakış açıları, hatta dinler değişse bile adalet kavramı istisnasız tartışılan ve üzerinde ehemmiyetle durulan bir kavram olmaktan uzaklaşmamıştır.

Çalışmamız süresince elde ettiğimiz bilgilere dayalı olarak adalet düşüncesinin temellerinin Antik Yunan Dönemi'nde atıldığını söyleyebiliriz. Zamanla adalet düşüncesine farklı perspektiflerden bakılarak çok sayıda yorum getirilmiştir. Toplumun birçok alanında adaleti sağlama düşüncesi doğal olarak vergileme sisteminde de gereklilik arz etmiştir ve vergilemede adalet kavramı ortaya çıkarak, çeşitli vergi adaleti ilkesi ve yaklaşımı öne sürülmüştür.

Ülkeler vergi sistemlerinin daha adil olması için kanunlar ve bazı düzenlemelerden faydalanabilir. Türkiye'de de vergi adaletinin sağlanması amacıyla Cumhuriyet öncesi dönemden başlayarak kanun ve benzeri uygulamalar ile vergi adaleti güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Son olarak uygulanmakta olan 1982 Anayasası'nda toplumdaki tüm fertlerin, kamu giderlerini karşılamak için, mali güçleri ile orantılı şekilde vergi ödemeleri konusu ilgili hüküm ile kanunlaştırılmış ve vergi adaletine anayasal bir dayanak oluşturulmuştur.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde; öncelikle adalet kavramının ortaya çıkışı, Rawls, Platon, Aristoteles, Hayek gibi ünlü düşünürlerin adalet üzerine görüşleri, vergi adaletinin kapsamı ve bu konudaki ilkeler, yaklaşımlar ve Adam Smith, John Stuart Mill, Neumark gibi düşünürlerin vergi adaleti üzerine görüşleri ele alınmıştır. Bölüm sonunda; vergi adaletinin etkileşimde olduğu unsurlar olan kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi yükü, vergi yansıması, vergi alışkanlığı, vergi bilinci, mali anestezi ve vergi aflarının vergi adaleti açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde yer alan vergiler tek tek ele alınarak bu vergiler ile ilgili genel bilgilendirme yapılmıştır. Vergilerin

konusu, kapsamı, mükellefi tarifeleri gibi konulara yer verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan verilerle 2003 yılından bu yana vergi tahsilat miktarları değerlendirilip, oranlar hesaplanmış ve tahsilat değişim seyri incelenmiştir. Merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergiler olan; gelir vergisi, kurumlar vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi ve harçlar ayrı başlıklar halinde değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; vergi adaletine ilişkin analiz yapılmıştır. İlk olarak Türk vergi sisteminde vergi adaletinin anayasal temelleri irdelenmiştir. Daha sonra vergiler; kişisel gelir bakımından, tarife bakımından, matrah bakımından, muafiyet, istisnalar ve indirimler açısından ve yansıması bakımından adalet incelemesine tabi tutulmuştur. Son olarak vergi adaletiyle ilgili genel değerlendirme yapılarak, ilgili yaklaşımlar ve ilkeler açısından Türk vergi sistemindeki vergiler yorumlanmış ve vergi adaletinin geliştirilebilirliği ve uygulanabilirliği için öneriler sunulmuştur.

Çalışmanın Önemi

Genel bütçe içinde yer alan vergi gelirlerini ele aldığımız bu çalışmada adalet kavramı çıkış noktası sayılabilecek dönemlerden itibaren ele alınarak incelenmiştir. Adalet ve vergi adaleti kavramları çok sayıda bakış açısıyla ele alınarak, Türk vergi sistemindeki vergilerde nasıl yer bulduğu değerlendirilmiştir. Hem felsefi hem teknik açılardan vergi adaleti incelenmiştir. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran önemli kısımlardan birisi merkezi yönetim gelirleri içindeki vergilerin her birinin tek tek alınarak vergi adaleti incelemesi yapılmasıdır. Diğer önemli fark; diğer çoğu çalışmada vergilerin adalet açısından ele alınırken sadece dolaylı ve dolaysız vergi tasnifi dikkate alınarak incelenmesine karşılık çalışmamızın dolaylı ve dolaysız vergiler sınıflandırmasına ilaveten matrah, tarife, muafiyet- istisna- indirimler ve felsefi temelde adalet açılarından da değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışma; genel bütçe gelirleri içinde yer alan vergi gelirlerinin adalet ilkesi kapsamında değerlendirilmesi, toplumsal birçok açıdan önem taşıyan adalet unsurunun Türk vergi sistemindeki görünüşünün incelenmesi, toplumsal adalet, huzur ve güven ortamına katkı sağlayacak vergi adaletinin ülkemizde hangi kanunlar, yöntemler,

düzenlemeler, prensipler ve amaçlar ile uygulandığının analiz edilmesi maksadıyla yapılmıştır. Hem vergilendirme sürecinde adaletin mevcudiyetinin irdelenmesi hem de vergilendirme süreci sonrasında vergi adaleti veya adaletsizliklerinin sebep olduğu durumları belirlenmesi ve gerekli çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada literatür taraması yapılmış, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan elde edilen verilerle merkezi yönetim bütçe gelirleri tahsilatına ilişkin tablolar ve grafikler oluşturulmuştur. Bu grafik ve tablolarla vergiler tek tek ele alınarak 2003 yılı ve sonrasındaki gelişim izlenmiştir. Elde edilen bulgular ve adaleti meydana getirebilecek uygulama, yöntem ve ilkeler birlikte ele alınarak merkezi yönetim gelirleri içindeki vergiler analiz edilmiştir.

Çalışmanın Kısıtları

Subjektif bir kavram olan adaletin, kendisi gibi subjektif olan ilke ve yaklaşımlarıyla Türk vergi sisteminin içinde objektif hale getirilmesi oldukça çapraşıktır. Adaletin felsefi boyuttan yola çıkılarak objektif nitelikteki kural, yöntem ve uygulamalara dönüştürülmesi sürecinin sancılı oluşu ve herkes tarafından kabul edilebilirliğinin zor oluşu, literatürde çok sayıda yeni kaynak olmasına rağmen bunların büyük bölümünün tekrar ediliş niteliğinde olması çalışma alanımızın kısıtlarıdır. Ayrıca genel bütçe gelirleri içindeki vergilerin adalet değerlendirmesini 2003 yılı ve sonrasındaki vergi tahsilatları çerçevesinde yapmış bulunuyoruz.

BÖLÜM 1: ADALET, VERGİ ADALETİ KAVRAMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE VERGİLEMEDE ADALETİN ETKİLEŞİMDE OLDUĞU UNSURLAR

1.1. Adalet Kavramının Ortaya Çıkışı ve İlgili Yaklaşımlar

Adalet kavramının çok sayıda tanımı yapılmış, dönemlerin ve toplumların adalet anlayışları birbirinden farklı olduğundan ortak bir adalet tanımına ulaşılamamıştır. Adalet kavramına farklı açılardan bakılması, tanımlamaya çalışanların toplumsal konumları da ortak ve tek tanımda buluşulmasını önlemiştir (Çeçen, 1993: 25).

İnsanların toplum halinde yaşamalarında önemli bir sosyal faktör olan adaleti her toplum için aynı anlamları içerecek şekilde tanımlamak mümkün olmamıştır. Adalet göreceli ve değer yargıları içeren bir kavramdır. Toplumdan topluma hatta kişiden kişiye farklı şekillerde algılanıp yorumlanabilir. Birisi için adil olan durumun bir başkası için adil olduğunu iddia etmek mümkün değildir. Toplumların farklı yapılarından ötürü her toplum için geçerli sayılabilecek bir adalet kavramı belirlemek oldukça zordur (Demir, 2013: 270).

Adalet tarihi insanlık tarihi kadar eskidir, ilk insan toplumlarından beri adalet sorunu hep var olmuştur ve tartışılmıştır (Çeçen, 1975: 103). Kimine göre adalet ‘alındığı kadar verme eşitliği’ esasına dayanırken, bir başkasına göre bu tanım adaletsizliğin ta kendisi olabilmektedir (Öktem ve Türkbağ, 2009: 65). Bazen eşitsizlik olarak görülen adalet bazen de eşitlik olarak görülmüştür. Bunun temelinde toplumların zamana ve koşullara göre değişkenlik gösteren değer yargıları yatmaktadır. Geçmişten günümüze eşitlik kavgasının nedeni adaletli düzen kurma çabasından doğmaktadır. Adaletin eşitlik biçimindeki görünümü kavramın göreceli yapısının göstergesidir (Çeçen, 1993: 45).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde adalet tanımlanırken; ‘yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması’ ve ‘herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme’ ifadeleri kullanılmıştır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu tanımlamaların geçmişten günümüze gelen adalet tanımlamalarıyla örtüştüğünü göreceğiz.

1.1.1. Rawls'un Adalet Anlayışı

Rawls'a göre adalet sosyal kurumların ilk erdemidir ve adalet erdemi olmadan bireylerin sosyal işbirliğine girmelerini bekleyemeyiz. Ayrıca toplumun işleyişinin dayandığı terimlerin, adaleti yansıtmaları gerekir (Aktaş, 2001:187).

Rawls adaleti her şeyin üstünde ve önünde görür. Uluslararası adaletin sağlanması ve uluslararası bir topluluk oluşturulabilmesi için topluluk kurallarının ve kurumlarının iyi ve etkin bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Topluluğu oluşturan bireyler arasında işbölümü ve işbirliğinin sağlanması, hak, özgürlük ve ödevlerin dağıtımı gibi konular, adalet ilkeleri kapsamında düzenlenmelidir. Oluşturulması düşünülen uluslararası toplum modelinde değişik görüşler ve doktrinler olabilir. Rawls, görüş ayrılıkları ve farklı çıkarların sebep olduğu çatışmaların önlenmesi için toplumda bazı adalet ilkelerinin olması gerektiğini belirtmiştir. Halklar topluluğunu oluşturan bireyler temel özgürlüklere, yetenek ve becerilerini geliştirmeleri için eşit fırsatlara sahip olmalıdır (Özbay, 2014: 38)

Anıl Çeçen, John Rawls'un 'A Theory Of Justice' isimli kitabından şunları aktarmaktadır (Çeçen, 1975: 96-97): Adalet eşitlik prensibini içeren, eşitlik ile iç içe olan bir kavramdır diyebiliriz. Düzen içerisinde eşitlik ve eşitsizlik herkes için benzer koşullarda ve düzeyde olacaktır. Hak ve özgürlükler herkes için eşit düzeyde olacaktır. Sosyal ve ekonomik eşitsizlikler herkes için aynı anlama gelse de toplumda adalet vardır, diğer bir anlamda eşitsizlik yoktur. Adaletin iki temel göstergesi, herkesin yararına olmak ve herkese eşit şartlarda açık olmaktır. Toplumun temel yapısı bunlarla oluşacaktır. Toplumda düzenin adaletli olması için bu prensipler uyum içinde olmalıdır.

1.1.2. Platon'un Adalet Anlayışı

Platon'un ulaştığı adalet tanımı: "herkesin kendi üzerine düşeni yapması ve kendi payına sahip olmasıdır" (Topakkaya, 2008: 31). Adalet en üstün değerlerden birisidir, Tanrı'dan hemen sonra gelir ve 'salt iyiyi' ifade eder (Öktem ve Türkbağ, 2009: 66).

Platon'a göre, insanlar hayat süreleri içinde yeteneklerine göre kendilerine düşeni yapmalıdır. Toplum üyelerinin kendilerine uygun ödevleri vardır ve ödevleri yerine getirmeleri gerekir (Güriz, 2001: 7). Devletleri ve toplumları oluşturan bireyler kendi

içlerinde adil olmalı ve bunun için çaba harcamalıdır. Çünkü adil bireylerin oluşturduğu toplum ve devletler kendiliğinden adil olacaktır (Topakkaya, 2008: 32).

Platon'da paylaştırıcı ve dağıtıcı adalet anlayışını gözlemlemek mümkündür. Platon insanın üzerine düşeni yapmasını düzeltici adaletle, bunun karşılığında bir şeye sahip olmasını da paylaştırıcı adaletle açıklamaktadır. Lakin Platon'un paylaştırıcı ve dağıtıcı adalet ayrımı oldukça zayıf kalmıştır. Halbuki Aristoteles neredeyse bütün adalet anlayışını bu ayrım üzerine kurmuştur (Topakkaya, 2008: 43).

1.1.3. Aristoteles'in Adalet Anlayışı

M.Ö 300'lü yıllarda yaşamış olan Antik Yunan filozofu Aristoteles'in adalet konusunda öncü düşünürlerden olduğunu söyleyebiliriz.

Aristo adaleti geniş şekilde ele alan ve ona içerik kazandıran ilk filozoftur. Yorumları uzun dönemler etkili olmuş ve sosyal adaleti getirmiştir (Çeçen, 1993: 107).

Aristoteles adaletin toplum ve devlet hayatı bakımından önemini şu üç temel ilkeyle savunmuştur (Güriz, 2001: 7):

- Hukuk ile adalet unsurları, toplumların ve devletlerin temelini oluşturur.
- Hukuk ile adalet devletlerin asıl amaçlarıdır.
- Hukuk ile adalet devletlerin yönetimlerinin hakim unsurlarıdır.

Aristo'nun adalet tanımının temel direği eşitlik düşüncesidir (Öktem ve Türkbağ, 2009: 69). Aristoteles adalet konusuna geniş perspektiften bakmanın yeterli olmayacağı sonucuna vararak, adalet olgusunu dağıtıcı ve denkleştirici adalet olarak iki ayırmıştır. **Dağıtıcı adalet**; şeref ve malların paylaşılmasında herkesin yeteneğine ve toplum içindeki durumuna göre kendine düşeni yani kendi payına düşeni almasıdır. Dağıtıcı adalette mutlak değil görelî adaletten bahsedebiliriz. Kişilerin haklarının yanısıra ödevleri de yeteneklerine ve toplumdaki durumlarına göre farklılık gösterecektir (Güriz, 1990: 13-14).

Denkleştirici(düzeltilici) adalette sübjektif durumlar dikkate alınmaksızın, hukuki ilişkide taraf olanların eşit muamele görmesi gerekir (Güriz, 1990: 14). Denkleştirici adalet gereğince kimse verdiğinden daha fazla almamalı bunun sonucunda daha üstün

olmamalıdır. Aksi halde başkasına ait bir şeye sahip olur ve dolayısıyla bozulmuş olan dengeyi yeniden kurmak için o şeyin gerçek sahibine geri verilmesi gerekir. Zarar verenin zararı karşılayacak ölçüde tazminat ödemesi, suçlu ceza arasında uygunluk bulunması hep bu tür adaletin gereğidir (Öktem ve Türkbağ, 2009: 69).

1.1.4. Hayek'in Adalet Anlayışı

Hayek adalet kavramının temeline özgürlüğü oturtmuştur. Hayek'in adalet teorisinin asıl amacı özgürlüktür (Aktaş, 2001: 249).

Hayek'in bu prosedürel adalet anlayışı klasik liberalizmin "metodolojik ve ontolojik bireycilik" görüşü üzerine devam eden bir teoridir. Bu bağlamda sosyal adalet teorisi Hayek'in adalet anlayışıyla bağdaşmadığı gibi sosyal adaletsizlik düşüncesi de Hayek'in kabul ettikleri arasında değildir. Hayek ilerleyen dönemlerde sosyal adalet teriminin dağıtıcı adalet ile eş anlamlı kullanıldığını ve bundan ötürü rahatsız olduğunu ifade etmiştir (Kurt, 2006: 207). Görüldüğü üzere Hayek adalet anlayışı açısından prosedürel adaleti benimsemiştir. Hayek tarafından benimsenen prosedürel adalet anlayışının denk olduğu bir kavram vardır. O da; düzeltici adalettir (Aktaş, 2001: 212).

Sosyal adalet teorisi aynı zamanda dağıtıcı adalet anlayışıyla da örtüşmektedir. Değerlerin ve gelirin bazı kriterler çerçevesinde yeniden dağıtılmasını ve bölüşümünü gerekli kılmaktadır. Şüphesiz bu teori içeriğinde bir piyasa ekonomisi kritiğine de yer vermektedir. Bu açıdan Hayek'in de içinde yer aldığı liberal düşünürlerin prosedürel adaletin savunucusu oldukları kesin bir gerçekliktir. Kendiliğinden kurulu düzen içinde kendiliğinden işleyen ayrıca eşitlik ve adaleti kendiliğinin bir sonucu olarak görüp gerçekleştirme varsayımına dayanan liberal felsefe, sosyal adalet düşüncesinin dağıtıcı unsurunu kabul etmediği gibi şiddetle de karşı çıkmaktadır (Kurt, 2006: 207).

1.1.5. Adaletin Diğer Yorumları

M.S. 533 yılında İstanbul'da İmparator Iustinianus'un çıkardığı hukuk ilkelerini içeren bir derleme olan 'Institutiones'ın ilk paragrafları adalete dairdir. Burada adaletin, tüm insanlara ait olan hakların verilmesi için kesin ve sürekli bir irade olduğundan bahsedilmektedir (Akıllıoğlu, 2001: 49).

Adalet, İslam felsefesinde de üzerinde fazlaca durulan bir konu olmuştur. Hatta İslam Felsefesi 'adalet' ve 'kader' kavramlarıyla başlamıştır diyebiliriz. Dört halife döneminin

ardından iktidara gelen Emevi hanedanı karşısında, İslam'ın öz ve esasına uygun davranmayan yöneticiler karşısında 'adalet' ve 'özgürlük' ilkeleri kendini göstermiştir. Bu dönemlerde Antik Yunan düşünürlerinin çevirilerinin de etkisiyle İslam felsefesinin doğuşu başlamıştır (Öktem, 2001: 77).

Tanınmış Roma hukukçularından **Ulpian** adaleti 'herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması' olarak nitelendirirken, Hollandalı hukukçu **Grotius** adaleti 'söze bağlılık' olarak nitelendirmiş, İngiliz düşünür **Hobbes** da sözleşmeye uymamayı adaletsizlik saymıştır (Güriz, 1990: 14).

1.2. Vergi Adaleti

1.2.1. Vergi Kavramı

Devletlerin gelir kaynakları arasında başı vergiler çekmektedir. Uzun yıllar boyunca vergileri nitelemek ve açıklamak için çok sayıda tanımlama yapılmıştır. Klasik vergi tanımlamalarına gelişen ve değişen dünya koşulları neticesinde modern vergi tanımlamaları ilave edilmiştir.

Vergi; kaynağı mili gelir olup devletin kamu harcamalarını karşılamak için kişilerden hükümranlık gücünü kullanarak ve ödeme güçlerine göre tek taraflı, nihai ve zorunlu olarak aldığı paralardır. Vergiler, piyasa ekonomisinin uygulandığı ülkelerde toplam kamu gelirlerinin %70-95'ini oluşturmaktadır (Eker, 2009: 133).

Diğer bir tanıma göre vergi; devletin kamu harcamalarını finanse etmek üzere toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden onların ödeme güçlerini dikkate alarak, zorunlu olarak aldığı ekonomik değerleri ifade eder (Pehlivan, 2011: 18).

Verginin niçin alındığı, devletin vergi alma yetkisini nasıl elde ettiği, alınacak verginin miktarının hangi ölçülere göre belirleneceği sorularının cevabı uzun süredir literatürde tartışılmaktadır. Vergilerin alınma nedenlerini açıklayan çok sayıda görüş ileri sürülmüştür. Söz konusu görüşler vergilemenin dayanağını, haklılığını ve adil vergilemenin esaslarını açıklamaya çalışmaktadır (Eker, 2009: 160).

Vergi zamanla gelişen, kurumsallaşan ve sağlam düşünce yapısına kavuşan bir kavramdır. Gerek klasik gerek modern maliyeciler tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmışlardır. Klasik maliyeciler vergiyi kamuya ait giderleri karşılamak maksadıyla zorunlu, nihai ve karşılıksız şekilde istenilen parasal yükümlülükler olarak

nitelendirmektedir. Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınmaktadır, alınış maksadı kamu harcamalarını karşılamak olmakla beraber seçimlik değil zorunlu kamu geliri özelliğindedir. Vergiler karşılıksız alınır ve bir hizmetin bedeli değildir. Geçici olmamakla birlikte kesinlik taşıyan, nihai kamu gelirdir. Yükümlülerden tahsil edilmesinden sonra yükümlüye iade edilmesi söz konusu değildir. Parasal anlamda ödemeyi gerektiren bir yükümlülüktür. Modern maliyeciler de verginin tanımına ve vergiyi açıklamaya iki temel ilavede bulunmaktadır. Bunlardan birincisi verginin sadece kamu giderlerini karşılamak maksadıyla alınmayıp ekonomik ve sosyal düzene müdahale ederek ekonomiye ilişkin bazı faaliyetlere yön vermesi amacıdır. Vergiler bazı ekonomik faaliyetleri genişletmek ya da daraltmak amaçlarıyla kullanılabilir. İkinci ilave ise vergilerin mükelleflerden doğrudan alınmasıdır. Vergiler yükümlülerin gelir, servet, harcamaları üzerinden alınır. Yükümlüler elde ettikleri gelir, sahibi oldukları servet ile yaptıkları harcamalar üzerinden vergilendirilir (Türk, 1996: 97-98).

Görüldüğü üzere vergi kavramının belirgin bazı özellikleri vardır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Devlet tarafından alınır,
- Devlet hükümlerini kullanarak alır,
- Zorunlu olarak alınır,
- Devletin nihai aldığı paralardır,
- Kamu giderlerini finanse edebilmek maksadıyla alınır,
- Tek taraflı olarak alınır,
- Mükelleflerin ödeme güçleri göz önünde bulundurularak alınmaktadır.

Zamanla modern maliyecilerin vergi tanımına ilave ettiği özellikler:

- Ekonomik ve sosyal düzene etki etmek amacıyla alınması,
- Vergi yükümlülerinin gelir, servet ve harcamaları üzerinden direkt olarak alınmasıdır.

Vergi ile ilgili bu temel özelliklerden vergi adaletiyle en ilgili olanı ödeme gücünün göz önünde bulundurulmasıdır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu husus birçok açıdan ele alınarak değerlendirilecektir.

1.2.2. Vergi- Adalet İlişkisi: Vergi Adaleti

Adaletin temelinde sosyal mutluluk vardır. Bu mutluluk sosyal düzen tarafından güvence altına alınan bir mutluluktur. Sadece adil bir düzende yaşayabilen adil kişiler mutlu olabilir, adaletsizlik içinde toplum ve kişilerin mutlu olması olanaklı değildir (Çeçen, 1975: 96-97). Dolayısıyla adaletin toplumun her alanında uygulanması ve var olması bir gerekliliktir. Alınacak vergilerin de adaletli şekilde alınması hem sosyal düzenin varlığı hem de toplumu oluşturan bireylerin dolayısıyla toplumun mutluluğu ve varlığı açısından önemlidir.

Adalet kavramının subjektifliğinden ötürü kanun koyucu bakımından yol gösterici nitelikte olması zordur. Çünkü nasıl bir düzenleme adalete daha uygun olacaktır, nasıl bir sonuca ulaşılabileceğini belirlemek oldukça zordur. Bir kural, bir kanun ya da bir düzenlemenin adalete aykırı olduğunu söyleyen bir kişi aslında kendi duygu, sempati ve antipatilerini ortaya koymaktadır. Örneğin daha çok vergi ödemekle karşı karşıya kalan bir vergi yükümlüsü söz konusu vergi kanununu adalete aykırı sayabilirken, az vergi ödemesi söz konusu olan bir vergi yükümlüsü ilgili kanunu adalete uygun ve haklı görebilir (Güriz, 1990: 16-17).

Devletlerin oluşumuyla birlikte görülmeye başlanan vergilendirme ve onun adaleti temel alan yapılanması geçmişten günümüze devam etmekte olan asli meseleler içinde yer almaktadır. Günümüzde birçok ülkenin gündeminde yer alan vergi reformlarının merkezinde vergide adalet ile etkinlik arasındaki değişim oranını toplum tarafından kabul edilebilir düzeyde tutma çabası yer almaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013: 270).

1.2.3. Vergi Adaleti Konusunda İlke, Teknik ve Yaklaşımlar

Vergilerde adaletin sağlanması, belirlenmesi ve uygulanmasında çeşitli ilke, teknik ve yaklaşımdan faydalanılabilir. Çalışmamızın bu bölümünde bu ilke, teknik ve yaklaşımlara genel olarak değineceğiz. Çalışmamızın ileriki bölümlerinde söz konusu ilke, teknik ve yaklaşımların Türk vergi sistemindeki var oluşları ile uygulanma alan ve şekillerini daha geniş kapsamda ele alacağız.

Vergi ilkelerinin geliştirilme amacı, vergi uygulamalarının gerek mevzuat gerekse uygulama açısından başarılı şekilde yürütülebilmesidir. Bu ilkeler yıllardır ya bilerek ya

da varlığının farkına dahi varılmadan gerçekleştirilmiştir ve gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Akdoğan, 2011:202).

Vergilendirme ve vergi ilkeleri hem devletle, toplumla ve toplumun içinde yer alan bireylerle olan hem de ekonomi ve toplum yapısı ile olan etkileşiminden ötürü ülke anayasalarında bulunurlar. Bilhassa son yüzyılda ülkeler anayasalarında eşitlik, ölçülülük ve mali güce göre vergilendirme gibi vergilemede adaleti sağlamaya yönelik ilkelere yer vermektedir. Yalnız bir vergi sisteminde vergi adaletini sağlamaya yönelik anayasal anlamda soyut normatif kurullarla çözüm sağlanmış olması, bu kurulların pozitif hukuka ve oradan da toplumsal refah bağlamında toplumsal yaşama yansıtıldığı anlamına gelmez. Diğer bir deyişle ülkeler anayasalarında vergilendirmede adalet kavramına değinse de, uygulamada bu ilkenin yeteri kadar önemsenmediği görülebilmektedir. Bu da vergilemede adaleti gerçek içeriğinden uzaklaştırmaktadır (Gök vd., 2013: 288-289).

1.2.3.1. Genellik İlkesi

Genellik prensibi ülkelerde sosyal statü ayrımı gözetmeksizin herkesin kendine ait gelir ile servetlerinden vergi ödemesini anlatır. Yani ülke sınırları içinde yaşayan tüm vatandaşlar, yabancılar ve yurt dışında ikamet etmekle beraber ülkede malı olan, emlak sahibi olan herkes vergi ödemekle yükümlüdür (Orhaner, 2000: 150).

Adalet açısından vergi önünde herkesin eşit olması, vergi yüküne tüm toplum bireylerinin ortak olması gerekir. Ortaya çıkan yarara ortak olan kişilerin vergi yükünün dışında bırakılması, vergi yükünü diğer kişilerin paylaşması en ilkel sayılabilecek adalet duygularına bile aykırı bir durumdur (Akdoğan, 2011: 203).

1.2.3.2. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi; vergi mükellefi olmakla beraber vergilendirme bakımından eşit durumdaki kişilerin aynı vergi düzenlemelerine tabi tutulmasıdır (Eker, 2009: 188). Bu kavram bireylerin vergi yüküne ödeme güçleri çerçevesince katılmalarını anlatmaktadır (Erginay, 1990: 47).

Yaptığımız alan taramasında genelde, eşitlik kavram ve ilkesinin adalet yerine kullanıldığını görmekteyiz. Eşitlik ilkesi adaleti sağlamada en çok faydalanılan ilkelere birisidir. Toplum genelinde de adalet anlatılırken eşitlik kavramıyla

özdeşleştirilerek anlatılmaktadır. Ne kadar adalet ve eşitlik aynı anlamlar yerine kullanılsa da eş anlamlı sözcükler değildirler. Adalet hukuka uygunluk ve hak edileni verme anlamlarını taşıırken, eşitlik denk olmayı anlatır.

Adalet kavramı toplumun birçok alanında insanların gereksinim duyduğu bir kavramdır. Adaletin varlığının güçlendiren en önemli kavramların başında 'eşitlik' gelmektedir. İlk başta toplum fertlerinin siyasi anlamda eşit olması, bu anlamda servetleri, ırkları, renkleri, kültürleri ve inançlarının farklı olması siyasal katılımı ve karar alma süreçlerinde kişiler arasındaki eşitliği bozmamalıdır. Siyasal eşitliğin sağlanması için alınan kararlardan etkilenen kişilerin ve süreçte taraf olan tüm fertlerin görüşlerini belirtmeleri gereklidir. Yasalar önünde tüm kişilerin eşit olması adil bir düzenin sağlanması açısından elzemdir (Sunal, 2011: 286).

1.2.3.3. Fayda Yaklaşımı

Fayda yaklaşımı, Locke ve Hobbes gibi teorisyenlerin toplumsal sözleşme kuramına farklı bir anlam vererek yorumlamalarından doğmuştur (Soğukpınar, 2009: 33). Bu görüşe göre herkes kamusal faaliyetlerden elde ettiği marjinal faydaya göre vergilendirilmeli ve kamusal hizmetlerden sağlanan ek fayda arttıkça ödenecek vergi de artmalıdır (Eker, 2009: 136).

Fayda yaklaşımına göre kişiler, kamu hizmetlerinden belli bir tatmin elde etmedikçe bu faaliyetlerin maliyetine katılmaları doğru değildir. Vergi sisteminin adil olması için, devletin sunduğu mal ve hizmetin maliyetinin kullanıcılar arasında paylaştırılması gereklidir. Bu yaklaşım çerçevesinde, kişilerin belirli bir hizmetten faydalanmadıkları halde o hizmetin maliyetine ortak olmaları adil olmayan bir durumdur (Yereli ve Ata, 2011: 29).

Faydacılıkta tüm insani etkinliklerin temeline faydayı yerleştiren, insanı faaliyette bulunmaya yönelten temel güdünün fayda olduğu savunulur. Bundandır ki insan eylemleri ahlaki ilke ya da kurallara uyup uymamalarına bakılmaksızın, sonuçları tarafından belirlenir (Avşar, 2006: 10). Fayda yaklaşımını şu alt başlıklarla inceleyebiliriz:

- **Vergi Değişim – Hizmet Bedeli Olarak Kabul Eden Görüş:** Günümüzde önemini büyük ölçüde kaybetmiş olan bu görüşe göre vergi, devlet tarafından sağlanan özellikle

güvenlik gibi hizmetlerin karşılığı, fiyatıdır. Devlet bireylere dış ve iç güvenlik gibi hizmetler sağlamakta ve bunu karşılığında vergi almaktadır (Nadaroğlu, 1996: 222).

- **Vergiye Sigorta Primi İle Açıklayan Görüş:** Bu görüşe göre vergi bir sigorta primine benzetilmektedir ve toplumu oluşturan bireyler vergiyi mal ve mülklerini güvenlik altında bulduran devlete adeta sigorta primi gibi ödemektedir. Devlet bir sigorta şirketi gibi hareket ederek toplumu oluşturan fertlerden vergi adı altında para almakta ve güvenlik ve asayışı sağlamaktadır (Akdoğan, 2011: 131).

- **Vergiye Harcamalara Katılım Sayan Görüş:** Devleti ticari bir şirket gibi gören bu görüşte, vergi milletin genel harcamalarına katılma olarak görülür. Toplum bir şirkette az ya da çok hisse sahibi olarak görülerek ticari şirket harcamasına benzetilen vergiye iştirak eder (Nadaroğlu, 1996: 224).

- **Gönüllü Değişim Teorisi:** Lindahl'ın ileriye sürdüğü bu teoriye göre, özel malların etkin düzeyini belirlemede kullanılan marjinal analiz yaklaşımı kamu mallarının etkin düzeyinin belirlenmesinde de kullanılarak farklı gelir seviyelerindeki bireylerin adil bir vergileme ile kamu malı üretimine yapacağı nispi katkı bulunmaya çalışılır (Çekirdekoğlu, 2010: 71). Lindahl vergide adaleti sağlamak için temel iki soruna işaret etmektedir. Bunların ilki 'sosyopolitik' sorun niteliğindeki milli gelirin adaletli dağıtılması, ikincisi 'tamamen fiskal' sorun özelliğindeki adil gelir dağılımının zarar görmeksizin toplumun ihtiyaçlarının giderilmesidir (Musgrave, 2004: 90-91).

1.2.3.4. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Ödeme gücü yaklaşımına göre mükellefler kendi gelir ve servetleriyle orantılı olacak şekilde vergi ödemelidir. Yani mükellefler gelir ve servetlerinin kendilerine olanak sağladığı ölçüde vergi yüküne katlanmalıdır (Erginay, 1990: 52). Ödeme gücünde maksat fertlerin ödeme güçlerine göre vergiye tabi tutulmalarıdır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2003: 98). Vergi yükünün kişiler arasında dağılımını yaparken adil şekilde hareket edilmesi fikri çok eski çağlara dayanmaktadır. 16. Yüzyılda Guicciardini ve yine 16. yüzyılda Bodin ödeme gücü yaklaşımına öncülük etmişlerdir ve daha sonraları birçok siyasi ve iktisadi düşüncede ödeme gücü kavramı yer bulmuştur. Ayrıca Rousseau, Sismondi, Say, Mill, Wagner ve çok sayıda çağdaş yazar ödeme gücünün önemini belirtmiştir (Uluatam, 1991, 230-231).

Bu yaklaşım çerçevesinde eşit ödeme gücündeki kişilerin eşit şekilde, farklı ödeme gücünde olanların ise farklı biçimlerde vergilendirilmeleri gerekmektedir. Eşit ödeme gücündekilerin eşit vergilendirilmesi 'yatay eşitlik', farklı ödeme gücündekilerin farklı vergilendirilmesi 'dikey eşitlik' olarak adlandırılır (Erdem vd., 2003: 98).

Vergilendirmede ödeme gücüne ulaşabilmek maksadıyla kullanılan bazı yöntemler vardır. Bunları şu şekilde ele alabiliriz:

- **En Az Geçim İndirimi:** Vergide ödeme gücünün birinci unsuru, mükelleflerin, kendilerini geçindirmeye yetecek miktardaki gelirlerinin vergi dışı bırakılmasıdır (Erginay, 1990: 54). Yani kişinin kendisi ve ailesinin varlığını en temel düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesidir (Orhaner, 2000: 158).
- **Ayırma Kuramı:** Vergilerin ödeme gücüne göre alınmasını sağlamak için kullanılan ayırma kuramında mükelleflerin vergi borçları hesaplanırken elde edilen gelirlerin kaynak ve niteliğine göre aynı vergisel işlemlere tabi tutulmaması gerekir. Emek ve sermaye gelirleri farklı ödeme gücünü yansıttıkları için farklı şekilde vergilendirilmelidir. Bu kuram emek gelirlerinin sermaye gelirlerine nispeten daha fazla korunmasını, bundan dolayı da sermaye gelirlerinden daha fazla vergi alınmasını önermektedir (Işık, Yıldız, Gürdal, Altun, Karaca, Aygen, ve Peran, 2004: 147).
- **Artan Oranlilik:** Verginin matrahı yükseldikçe bu matraha uygulanacak vergi oranının da yükseldiği tarife şeklidir. Gelirin artmasıyla birlikte vergi oranı da artacak ve daha fazla vergi toplanacaktır. Günümüzde vergi ödeme gücüne ulaşmada üzerinde önemle durulmaktadır (Orhaner, 2000: 161-162).
- **Muafiyet ve İstisnalar:** Muafiyet ve istisna konusunu çalışmanın ileriki bölümlerinde ayrı başlık olarak ele alacağımızdan burada genel hatlarıyla bilgi vereceğiz. Muafiyet, vergi kanunu hükümlerine uygun olarak, vergi mükellefi olması gereken bazı kişi ve grupların yine aynı kanun hükümleriyle ilgili verginin mükellefi sayılmamasıdır (Erginay, 1982: 44). İstisna, vergi konusuna giren mal, hizmet ve işlemlerden bir bölümünün vergi dışı bırakılmasıdır. İstisna vergi konusunu sınırlandırmakla beraber objektif vergi yükümlülüğünü kaldırıcı hükümlere karşılık gelir (Edizdoğan, 2000: 77). Yani muafiyet mükellefleri- kişileri vergi dışı bırakırken, istisna bazı vergi konularını vergi dışı bırakmaktadır.

1.2.3.5. Adam Smith'in Vergi Adaleti

Ekonomi biliminin öncülerinden Adam Smith'in eseri 'The Wealth Of Nations' yani 'Milletlerin Zenginliği' adlı kitabında yer alan, genel kabul görmüş ve güncelliğini hala koruyan dört ilke vardır (Orhaner, 2000: 148). Bu ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

- **Adalet:** Adam Smith'e göre her ülkede kişiler iktidarlarına yani ödeme güçlerine kamu harcamalarına katılmalıdır. Adam Smith bu kuralı açıklarken devlet harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün idare giderlerine benzeterek, hissedarların bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olarak harcamalara da katılmaları gerektiğini ifade etmiştir. Adam Smith'in daha çok ekonomik anlamda bir eşitliğe karşılık gelen adalet ilkesi bugün dahi önemini artırarak korumakta ve bu ilkeye anayasalarda yer verilebilmektedir (Eker, 2009: 181).
- **Kesinlik:** 18.yy. da ortaya atılan bu kural bugün de hala geçerliliğini korumaktadır. Kurala göre, herkesin ödeyeceği vergi ve borç keyfi olmamalı, belirli olmalıdır. Ne zaman ödeneceği, ne şekilde ödeneceği, ne miktarda ödeneceği hem yükümlü hem de diğer herkes için açık ve belli olmalıdır (Nadaroğlu, 1996: 298).
- **Uygunluk:** Bu ilke verginin en uygun zaman ve biçimde alınmasını ifade eder. Teorik olarak olumlu bir ilke olsa da uygulanması oldukça zordur. Verginin ödenmesi açısından en uygun zamanın ve koşulların saptanması ve verginin eldeki bulgulara göre toplanması güçtür (Akdoğan, 2011: 216).
- **İktisadilik:** Paranın mükelleflerden çıkışı ve paranın hazineye girişı arasındaki sürenin mümkün olduğunca kısa olması gerekir. Yani vergi en kısa süreler içinde tahsil edilip hazineye aktarılmalıdır. Bu kural bazıları tarafından süre açısından değil verginin tarh ve tahsili açısından masrafların mümkün olduğunca az olması olarak da değerlendirilmiştir (Nadaroğlu, 1996: 298).

Adam Smith kamu harcamalarına katılmak maksadıyla ödenen vergilerin gelir ile orantılı olmasını ve bireylerin yaşamları için gerekmemekte olan gelirin vergilendirilmemesini öngörmüştür. Ayrıca az geçim indirimi yaklaşımı Adam Smith'in gelirin üst dilimlerdeki verginin artan oranlı tarifeye uygulanması gerektiği görüşünü öne sürmesine sebep olmuştur. Smith'in bu düşüncesiyle fayda yaklaşımından ödeme gücü yaklaşımına bir tür geçiş gerekliliği ortaya çıkmıştır. Kişilerin yaşamlarını devam

ettirecekleri en az geçim seviyesi için gerekmede olan en düşük gelir düzeyinin vergilemeden muaf tutulması eşitlik prensibinin bir sonucudur. Smith'e benzer şekilde fayda ilkesini benimsemekte olan yazarların çoğunluğu en alt gelir dilimlerinde verginin muaf olması düşüncesiyle ödeme gücünü benimsemiş olmaktadır (Musgrave, 2004: 83).

1.2.3.6. John Stuart Mill'in Vergi Adaleti

Faydacı okulun önde gelen isimlerinden biri olan John Stuart Mill adalet ve fayda kavramlarının üzerinde önemle durmuştur. Mill'e göre adalet açık bir kavramdır, güçlü bir duyguyu anlatır, içgüdü benzeri çabukluk ve kesinlik barındırır. Ayrıca Mill yasalar kötü olsa bile hiçbir yasaya karşı gelinmemeli, karşı duran kişiler bunu sadece yetkililerin yasayı düzenlemeleri için yapmalıdırlar (Çeçen, 1993: 128).

Faydacı okul adaletin temeline eşitlik kavramını koyar. Lakin insanlar doğuştan eşit olmadıkları için mutlak eşitlikten söz edilemez. Dolayısıyla yapılması gereken eşitsizliğin azaltılmasıdır. Bu hukuk görüşü toplumun ve insanların faydasına birinci derecede önem verirken adaleti de faydalı olduğu için ister ve savunur. Faydacı okulun önemli isimlerinden olan John Stuart Mill de özellikle adalet-fayda ilişkisi üzerinde durmuştur (Çeçen, 1975: 108).

John Stuart Mill adalet ve fayda kavramları arasında ilişki kurulmasından yana olup adalet ve fayda kavramlarının eş anlamlı kavramlar olmadığı düşüncesindedir. Ona göre; adalet kavramı soyut manada anlamlı sayılmaz, adaleti fayda ile ilişkilendirmeden içerik sağlamak geçerli bir görüş değildir ve 'adalet duygusu' adalet ve fayda arasında bağılılık sağlar (Güriz, 2001: 10).

Adalet ile yakından ilgili iki kavram vardır. Bunlar tarafsızlık ve eşitlik kavramlarıdır ve bir bakıma adaletin unsurlarıdır. Salt örnek olması adına suçluların cezalandırılmaları adalete aykırıdır. Adalet ile ilgili farklı görüşler üzerinde karar verebilmek ve adaletin gerçek içeriğini saptayabilmek için fayda prensibinden yararlanmak gerekmektedir. Vergi toplanması konusunda çeşitli adalet ölçüleri kullanmak mümkündür. Gelir düzeyine bakılmaksızın tüm vatandaşlardan aynı miktarda verginin alınması sosyal faydaya ters düşecektir. Satın alma gücü yüksek olan vatandaşların daha fazla vergi ödemeleri gerekmektedir. Vergileme konusunda sağlam bir çözüm yolu bulmak için

adalet ve beraber sosyal faydayı birlikte ele almak gerekmektedir (Çeçen, 1975: 108-109).

1.2.3.7. Fritz Neumark'ın Vergi Adaleti

Vergi adaletinin sağlanmasında fayda yaklaşımını benimseyenler adaleti eşitsizlikleri giderme olarak değil özgürlükleri korumak olarak görmüştür. Bundan dolayı vergi adaleti mümkün olduğunca kişilerin iktisadi açıdan karar verme hürriyetini koruyarak gerçekleşecektir. Neumark bunu 'fertlerin özel alanı ile ekonomik karar özgürlüklerine yapılabilecek vergi müdahalelerin asgariye indirgenmesi ilkesi' olarak görmüştür. Mali idarece, mükelleflerin kişisel durumlarına yapılabilecek müdahale ya da vergilerin, kişilerin iktisadi karar alma hürriyetlerine yapabileceği kısıtlama en düşük seviyede olmalıdır (Yereli ve Ata, 2011: 29).

Fritz Neumark adalet ve iktisadilik bağlamında rasyonel vergi politikasının ilkelini ortaya koyarak vergileme ilkelerini şu şekilde ayırmıştır (Eker, 2009: 183):

- Mali ve bütçe ile ilgili vergi prensipleri
- Ahlak ve sosyal politika ile ilgili vergi prensipleri
- Ekonomik ve siyasal açılardan vergi prensipleri
- Vergi hukuk ve vergi tekniği ile ilgili vergi prensipleri.

1.2.3.8. Ebu Yusuf'un Vergi Adaleti

İslam bilginlerinden, sekizinci yüzyılın son üçüncü çeyreğinde yaşamış olan Ebu Yusuf; Kur'an'dan belli ilkeler almış ve düşünce sisteminin tamamını bu ilkeler çerçevesinde şekillendirmiştir. Temel aldığı ilkeler günümüzde de benimsenen evrensel ilkelere. Bunlar; *adalet, şefkat, hikmet, iffet, marifet ve sulh...* gibi ilkelere (Bal, 2014: 1-5).

Ebu Yusuf'a göre halk sadece kendi ihtiyacı dışındaki serveti ile vergilendirilmeli, vergi yükü halka kendi rızalarıyla yüklenmeli, vergi ödeyenin kapasitesine göre değişmeli, kimse ödeyebileceğinden fazla bir vergi ile vergilendirilmemeli, zenginden alınan vergiler fakirlere harcanmalıdır (Eskicioğlu, 1966: 14).

Ebû Yusuf'un, hadisler ve halifelerin uygulamalarından yararlanarak geliştirmiş olduğu vergi ilkelerini bu şekilde sıralayabiliriz (Bal, 2014: 21):

- Vergilemede ödeme gücünü önemsemelidir.

- Vergi kanunları merkez yönetimler tarafınca saptanmış, açık ve anlaşılabilen hükümler taşıyacak niteliklere sahip olmalıdır.
- Vergi görevlileri yüksek ahlaki değerleri taşımalıdır.
- Vergilerin tahsilatında iltizam usulüne göre hareket edilmelidir.

Ebu Yusuf'un belirlediği ilkelerin yüzyıllar sonra ilk olarak Adam Smith'in adalet, kesinlik, uygunluk ve tasarruf şeklinde formüle ettiği dört vergileme ilkesini çağrıştırdığı tespitleri yapılmıştır (Kallek, 1997 :13).

Ebu Yusuf, erken tarihlerde modern maliyenin önemli ilkelerinden biri olan vergide ödeme gücü prensibini yakalamış ve bunu geniş ölçüde ele almıştır. Ayrıca söz konusu prensip, düşünürün sadece düşünce sisteminde bir fantezi olarak kalmamış, maliye politikalarının temel bir ilkesi haline gelmiştir (Bal, 2014: 22).

1.3. Vergi Adaletinin Etkileşimde Olduğu Unsurlar

Vergi kişilerin bütçesine belirli bir yük oluşturur. Bazı vergiler mükellefler tarafından farkına bile varılmadan ödenebilirken bazı vergiler mükelleflere ağır yük oluşturur. Vergi sistemlerinde uygulanan vergilerin, vatandaşların hayat kalitesini düşürmeyecek, toplumsal refahı etkilemeyecek ama aynı zamanda devletin faaliyetlerini yürütmesinde kaynak oluşturabilecek denge gözetilerek alınması birçok açıdan önemlidir. Bu dengenin sağlanmasında vergi adaletinin dikkate alınması ile karşı karşıya kalmaktayız. Çünkü bazı vergi uygulamaları kişileri ağır vergi sorumluluklarıyla karşı karşıya bırakabilir, vergi ödeme istek ve arzusunu azaltabilir ya da ödeme gücünün üstünde vergi yüklenen mükellef maddi ve manevi anlamda zarara uğrayabilir, bazen de eşitsizlik ya da istemediği uygulamalar sebebiyle vergiye karşı olumsuz yaklaşım içine girebilir. Bunların önlenmesi için vergilemede adaleti sağlayacak kıstaslar dikkate alınarak vergi sistemleri oluşturulmalıdır. Çalışmamızın bu bölümünde vergi adaletini etkileyebilecek ya da vergilemedeki adaletsizliklerin sebep olabileceği durumları ele alacağız.

1.3.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Gizli ekonomi, gri ekonomi, gölge ekonomisi, enformel ekonomi, nakit ekonomisi ve yeraltı ekonomisi gibi birçok isimle anılan kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Kayıt

dışı ekonomi, bazı kayıt dışı faaliyetler yasadışı olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış bir faaliyetin kastî olarak kayıtlara geçirilmemesi, bundan ötürü vergilendirilmemesi olarak ortaya çıkabilir (kayıtliekonomiyegecis.gov.tr, 2019).

Vergi sistemlerinin adalete aykırı olarak düşünülmesinin ciddi bir sebebi kayıt dışı ekonomideki yüksekliktir. Ülkemizde kayıt dışı ekonomi oranı %40'ın üstünde tahmin edilmiştir. Söz konusu rakam vergi sistemleri bakımından önemsenmesi gereken değerdir. Bir toplumda vergilemede adaleti sağlamak adına kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılarak ve vergi denetimlerinin artırılması yoluyla, yükümlülerin başka yükümlülerin vergi kaçırmalarına ilişkin inanç ve düşüncelerin yok edilmesi gereklidir (Demir ve Gülten, 2013: 283).

1.3.2. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma

Ekonomik faaliyet gerçekleştiren yükümlülerin vergi dairelerine kayıtlı olmamaları ya da kayıtlı olmalarına rağmen yasalar gereği bireylerin ya da tüzel kişilerin ödemekle yükümlü oldukları vergi gelirlerini, sahte fatura düzenlemek ya da yanıltıcı muhasebe oyunları ile vergiye esas belgelerin kasten ortadan kaldırılması yoluyla ilgili kayıtlara yansıtılmamaları veya eksik oluşturmaları vergi kaçırma olarak isimlendirilir (İlhan, 2007: 3).

Konulan bir vergi, onu ödemek zorunda olan kişide yükten kurtulma arzusuna sebep olabilir. Bu noktada mükellef davranışını değiştirebilir. Birinci olarak yapacağı vergi matrahının daraltılması veya vergiyi yok etmek suretiyle ödememek için çabalamak veya az ödemek için çalışmak. Yükümlülerin böyle davranması başarılı olursa devletlerin vergi üzerinden elde ettiği gelir azalabilir hatta tamamen ortadan kalkabilir. İkinci olarak ise tüm bu çabalarına karşın vergi ödemek mecburiyetinde olan yükümlü, farklı yollar deneyerek verginin yükünü üzerinden atmaya çalışacaktır. Bu defa vergi matrahında herhangi azalma veya matrahın tümüyle ortadan kalkması durumu yoktur. Yani devlet elde etmek istediği vergiyi sağlayacak fakat vergiyi öder görünen kişilerle fiilen ödeyen kişiler arasında bir fark olacaktır. Bu ilk durum yani mükellefin vergi matrahını küçültmesi ve yok etmesi çabaları 'vergiden kaçınma' anlamına gelmektedir (Uluatam, 1991: 236). İkincisi durum ise aşağıdaki başlıkta ele alacağımız verginin yansıtılması durumudur.

1.3.3. Vergi Yüğü ve Vergi Yansıması

Vergi yüğü; yalnızca belli vergi miktarını değil, vergi ile bunun içinden ödendiğı gelir ve servet arasındaki ilişkiyi gösterir. Yani vergi yüğü, değışik ölçüt ve bakış açılara göre toplumun ya da farklı toplum kesimlerinin sahip buldukları ödeme güçleri karşısında katlandıkları vergi tutarının oransal ilişkisini anlatmaktadır (Edizdoğın, 2000: 93). Vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağılımı anayasal düzeyde maliye politikacılarına yüklenen önemli sosyal görev özelliğı taşır. Bir vergi sisteminin başarılı olması ve toplum tarafından benimsenmesi her şeyden önce sistemin âdil olup olmamasına bağılıdır (Demir ve Gülten, 2013: 283).

Bir vergiyi ödemek zorunda olan mükellef söz konusu vergiyi üretimden tüketime kadar olan süreçte kendisinin içinde bulunduğu halkadan daha öncesine veya sonrasına aktarmak isteyebilir. Bunu gerçekleştirebilmesi için temel kıstas halkalar arasındaki bağı oluşturan değışim mekanizmasının var olmasıdır. Bu bağı dayalı olarak mükellef üretim ve tüketim zinciri içindeki sonraki halkaya yüğü aktarırsa 'ileriye yansıma', gerideki halkaya aktarırsa 'geriye yansıma' gerçekleşecektir. Bu duruma örnek verecek olursak; bir malı satan perakendeci bu mal üzerine konan vergiyi satış fiyatını artırma yoluyla malın tüketicisine aktarırsa vergiyi ileriye yansıtmış olur veya bir malın üreticisi ödediğı vergiyi üretim faktörlerinin fiyatını düşürmek suretiyle faktör sahiplerine aktararak, bir perakendeci satışlardan alınan vergiyi aldığı malların fiyatını düşürmek suretiyle toptancı tüccara aktararak vergiyi geriye yansıtabilir (Uluatam, 1991: 238).

1.3.4. Vergi Alışkanlığı

Vergilerin uygulanmasından itibaren belirli zaman geçtikçe bu vergiler mükelleflerde bazı vergi alışkanlıklarına sebep olabilir. Uygulanan vergilerin değışmesi ya da düzenlenmesi mükellef alışkanlıklarını etkileyebilir. Eski vergilerin daha adil olduğı fikri vergilerin oluşturduğı bir alışkanlıktır. Vergiler uygulandıkça eksik ve kusurlu tarafları düzeltilir ya da düzeltilmese bile mükellefler vergiye alışabilir. Zamanla verginin adaletsizliğini ve ağırlığını daha az hisseder (Akdeniz, 1969: 50).

1.3.5. Vergi Bilinci

Akdoğan'a göre vergi bilinci; kamusal faaliyetlerin yapılabilmesi için vergi kavramının önemliliğini bilmekte olan bireylerin, vergiye dair sorumluluklarını yerine getirme

istekliliklerinin düzeyidir. Birçok etmen vergi bilincinin oluşmasında etkilidir. Bunlar; eğitim seviyesi, vergiye ilişkin eğitimlerin etkinlik derecesi, alınan vergilerin etkin kullanımı gibi sayılabilecek daha birçok konudur (Akdoğan, 2011: 189). Vergi bilincinin ortaya çıkmasında etkili olan unsurların başında mükelleflerce kamu harcamalarından elde edilen fayda gelmektedir. Eğer mükellef ödediği verginin karşılığında devletten hizmet alabildiğini fark edebiliyorsa vergi bilinci elde etmiş sayılacaktır. Buna göre vergi bilincinin yerleşmesinde ve gelişmesinde, fayda ilkesinin göz önünde bulundurulması ve vergilemenin buna göre yapılması etkili olacaktır. Toplumun vergi bilinci geliştikçe vergi adaleti olumlu anlamda etkilenecektir (Yereli ve Ata, 2011: 29).

1.3.6. Mali Anestezi

Mali yükümlülüklerin, yükümlülerince farkına varılmaksızın yerine getirilmesi mali anestezi olarak adlandırılır. Bunun en güzel örneği fiyatların içine gizlendiği dolaylı vergilerdir. Çünkü bu vergiler, vergiyi ödeyen tarafından tam olarak hissedilmez. Küçük bir araştırma yapmaksızın fiyat içine gizlenmiş vergileri anlamak oldukça zordur. Yükümlüler mal ve hizmet alımında yaptıkları ödemenin bir miktarının vergi olduğunu doğru şekilde fark edemez. Böylece verginin yüklenicileri ödedikleri bu vergilere ilişkin bir nevi his ve duygu kaybına uğrar ve mali anlamda uyuşturulmuş olarak vergilerin farkına varamaz (Akdoğan, 2011: 186-187).

1.3.7. Vergi Afları

Devletler mali, ekonomik, siyasi ve daha birçok sebeple vergi ve vergiye ilişkin alacaklarına af getirmektedir. Fakat vergi afları devletlere bazı açılardan yarar sağlayabilse de vergisini zamanında ödeyen dürüst ve sorumluluk sahibi vergi mükelleflerini olumsuz etkileyebilir. Gerek toplumda gerek vergisini zamanında ödeyen mükelleflerde adaletsizlik ve eşitsizliğe maruz kaldıkları his ve düşüncelerine sebep olabilir. Düzenli vergi ödeyen kişi haksızlığa uğradığı düşüncesi ile daha sonraki ödeyeceği vergileri zamanında ödemekten imtina edebilir. Bunun yanı sıra vergi affından faydalanan mükellefler de tekrar af çıkması beklentisi içine girerek vergilerini düzenli ödeme isteğinden kaçınabilir.

Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını belirleyen en önemli etkenlerden birisi adil olunmasıdır. Adil olmayan vergi sisteminde mükellef davranışları büyük oranda

değişikliğe uğrayabilir. Adaletsizlik vergi sisteminde gönüllü uyumun zedelenmesine sebep olabilir. Ekonomik, mali, siyasi birçok nedenle başvuru alan vergi afları, vergi adaleti bağlamında sakıncalı durumların meydana gelmesinde etkili olabilmektedir. Vergi affı çıkarılmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler için de bir adaletsizlik ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergilemede eşitlik prensibine zarar vermektedir. İyi niyetli ve vergisini zamanında ödeyen vergi mükellefleri ve afftan önce vergisini cezası ile birlikte ödeyen vergi mükellefleri karşısında hiç vergi ödemiş mükellefler avantajlı olacaktır ve adil olmayan bir durum gerçekleşecektir (Kargı ve Yüksel, 2010: 39).

BÖLÜM 2: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİLERİN GELİŞİMİ (2003 SONRASI)

Çalışmamızın bu bölümünde merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergi gelirlerinin neler olduğu, konuları, kapsamaları, oranlarının yanısıra 2003 yılı ve sonrasında söz konusu vergilerin tahsilat miktarları, toplam vergiler içindeki payları tablolar ve grafiklerden de istifade edilerek ele alınacaktır.

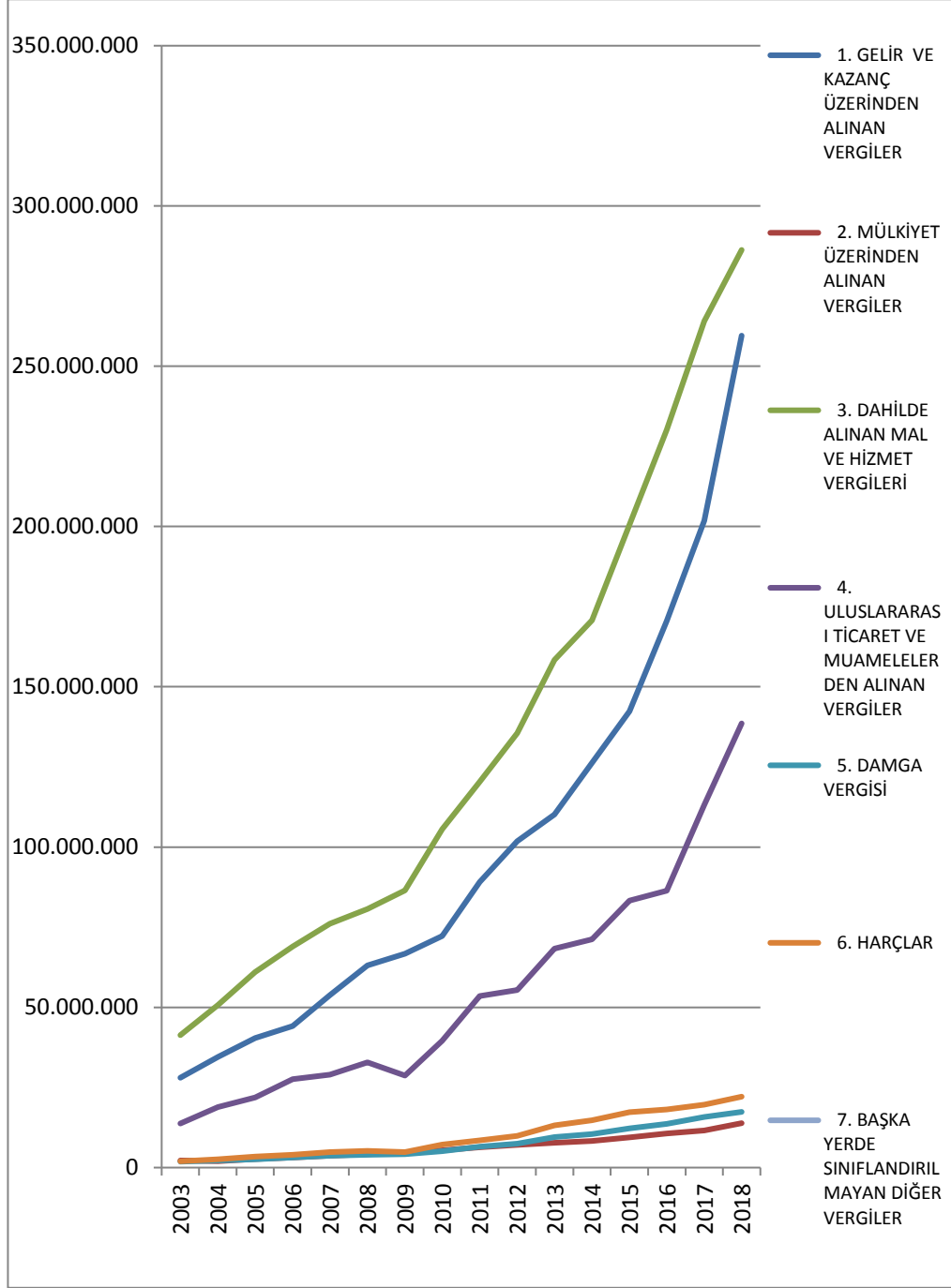
Merkezi yönetim bütçesi gelirleri içinde yer almakta olan vergileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler
 - Gelir Vergisi
 - Kurumlar Vergisi
- Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
 - Veraset ve İntikal Vergisi
 - Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri
 - Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
 - Özel Tüketim Vergisi
 - Banka ve Sigorta Muameleri Vergisi
 - Şans Oyunları Vergisi
 - Özel İletişim Vergisi
- Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
 - Gümrük Vergileri
 - İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
 - Diğer Dış Ticaret Gelirleri
- Damga Vergisi
- Harçlar
- Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler

Türkiye’de merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan vergi gelirlerini grafik yardımıyla inceleyecek olursak:

Grafik 1:

Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Vergilerin Tahsilatı (2003-2018 Yılları / Brüt-Bin)

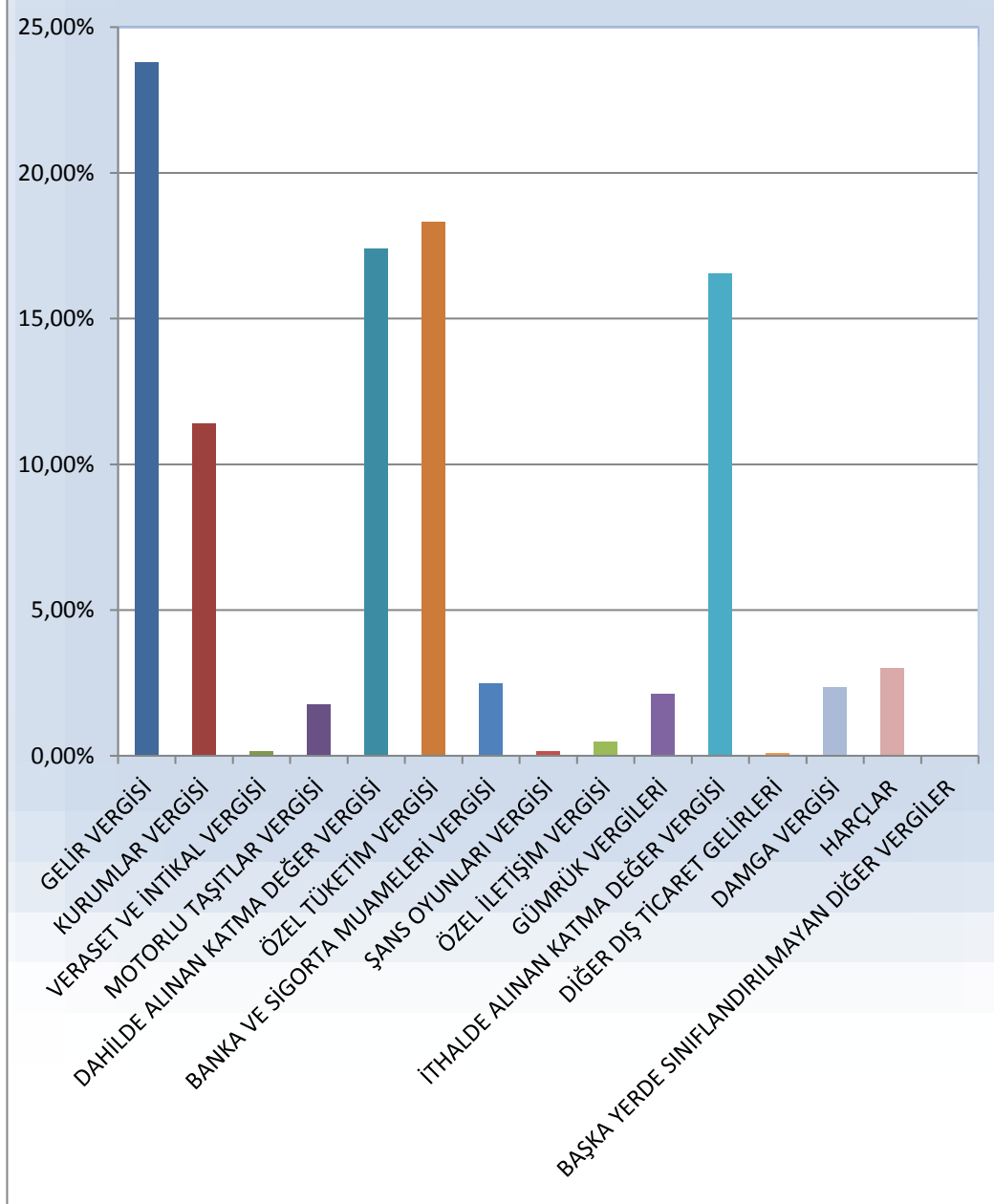


Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, [www.gib.gov.tr\(1\)](http://www.gib.gov.tr(1))

Grafik 1’de 2003-2018 yılları arasında merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde yer alan vergilerin tahsilatını görmekteyiz. Genel seyir itibariyle tüm vergilerin tahsilatının arttığı görülmektedir. Vergi tahsilatları içinde en yüksek paya KDV, ÖTV, ÖİV, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisini kapsayan **dahilde alınan mal ve hizmet vergileri** sahiptir. 2008 Yılına kadar belirli bir yükseliş trendi izleyen bu vergilerin tahsilatı 2009 yılı itibariyle ivme kazanmıştır. Grafik1’de tahsilat yüksekliği açısından ikinci sırada gelir vergisi ve kurumlar vergisini içine alan **gelir ve kazanç üzerinden alınan vergileri** görmekteyiz. 2003-2018 Yılları boyunca söz konusu vergilerin tahsilatı artan seyrini devam ettirmiştir. Toplam vergi tahsilatı içinde üçüncü en yüksek paya sahip olan gümrük vergileri, ithalde alınan katma değer vergisi ve diğer dış ticaret gelirlerini içinde barındıran **uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerdir**. 2008 Yılına kadar yükseliş trendi izleyen bu vergilerin tahsilatı 2009 yılında düşmüş ve sonraki yıllarda artarak devam etmiştir. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki payda dördüncü büyük paya **harçlar** sahiptir. Beşinci sırada **damga vergisi**, altıncı **mülkiyet üzerinden alınan vergiler** yer almaktadır. En düşük paya kaldırılan vergi arttıklarının da içinde yer aldığı, **başka yerde sınıflandırılmayan diğer vergiler** sahiptir. Bunların da tahsilatı yıllar itibariyle artan seyir izlemiştir.

Grafik 2’de 2018 yılında merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki vergilerin tahsilat paylarını görmekteyiz. Bazı vergilerin tahsilat oranlarının öne çıktığını görebiliyoruz. Yani toplam vergi gelirleri içinde en yüksek paya gelir vergisi, kurumlar vergisi, dahilde alınan KDV, ÖTV ve ithalde alınan KDV sahiptir. Gelir vergisi %23,77’lik payla vergi tahsilatında önemli bir yere sahiptir ve neredeyse vergi tahsilatının dörtte biri gelir vergisinden elde edilmektedir. İkinci önemli paya sahip vergi ÖTV’dir. Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan ÖTV %18,31’lik tahsilat payına sahiptir. Üçüncü büyük tahsilat miktarı dahilde alınan KDV’den elde edilmektedir. KDV’nin toplam vergiler içindeki payı % 17,39’dur. Dördüncü büyük pay %16,55 ile ithalde alınan KDV’nindir. Kurumlar vergisinin hatırı sayılır tahsilat miktarı vardır. Toplam vergiler içinde oranı %11,40’dır. Diğer vergilerin tahsilat payları bu beş vergiye göre epey düşüktür. Harçlar %3,00 , damga vergisi %2,36 , banka ve sigorta muameleleri vergisi %2,47 , gümrük vergileri %2,13 , motorlu taşıtlar vergisi %1,75 , veraset ve intikal vergisi %0,13 , şans oyunları vergisi %0,16 , özel iletişim vergisi %0,47 , diğer dış ticaret gelirleri %0,10 , başka yerde sınıflandırılmayan diğer vergiler %0,03 paylara sahiptir.

Grafik 2 :
2018 Yılında Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Vergilerin Tahsilat Oranları



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, [www.gib.gov.tr\(1\)](http://www.gib.gov.tr(1))

1.1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için çeşitli teknikleri uygulamaya olanak sağlayan gelir vergisi dünyada en yaygın kullanılan vergidir. Gelir ile kazançlardan alınmakta olan vergiler, toplam vergilerin içinde hep büyük yere sahip olmuştur. Geliri vergilendirmeyi amaçlayan bu vergiler uygulamada ikiye ayrılmaktadır. Bunlar gelir

vergi ve kurumlar vergisidir. İktisadi açıdan iki verginin de konusu aynıdır. Fakat gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden, kurumlar vergisi ise tüzel kişilerin geliri üzerinden alınır (Işık vd., 2004: 162).

Türk vergi sisteminde gelirler ve kazançlardan alınmakta olan vergilerin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimi tablo yardımıyla ele alalım:

Tablo 1’de gelirler ve kazançlardan alınmakta olan vergilerin yıllara göre dağılımını görülmektedir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi toplamlarından oluşan bu vergilerin tahsilatı 2003-2018 yılları arasında artarak devam etmiştir. Bu vergilerin toplam vergiler içindeki payının epey yüksek olduğunu görmekteyiz. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergilere oranı, tahsilattaki her yıl artan seyirden farklı olarak bazı yıllarda azalmış bazı yıllarda artmıştır. 2003 yılında %31,18 iken, 2004, 2005, 2006 yıllarında aşamalı olarak azalmıştır ve %29,20’ye düşmüştür. 2009 yılına kadar söz konusu vergilerin payı tekrar aşamalı olarak artmış ve 2009’da %33,99’a yükselmiştir. Sonraki yıllarda oranlar benzer şekilde artarak azalarak değişimler yaşamıştır. 2013 sonrası artan seyrini korumuş ve 2018’de %35,17’ye yükselmiştir. Toplam vergiler içinde en yüksek paya bu yıl ulaşılmıştır.

Tablo 1:

2003-2018 Yıllarında Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı	Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Oranları
2003	89.893.112	28.031.136	31,18%
2004	111.335.368	34.513.316	31,00%
2005	131.948.778	40.433.099	30,64%
2006	151.271.701	44.174.998	29,20%
2007	171.098.466	53.780.017	31,43%
2008	189.980.827	63.088.534	33,21%
2009	196.313.308	66.720.165	33,99%
2010	235.714.637	72.240.135	30,65%
2011	284.490.017	89.118.725	31,33%
2012	317.218.619	101.783.465	32,09%

2013	367.517.727	110.160.589	29,97%
2014	401.683.956	126.226.823	31,42%
2015	465.229.389	142.404.955	30,61%
2016	529.607.901	170.584.572	32,21%
2017	626.082.415	201.831.147	32,24%
2018	737.954.270	259.544.950	35,17%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.1.1. Gelir Vergisi

1.1.1.1. Gelir Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi, Oranları

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren bir vergi türüdür. Verginin mükellefi kişi olmakla birlikte kanun koyucu belirli serbesti sınırları içinde aile gelirinin mükellefiyet açısından esas alınmasını da uygun bulabilmektedir (Akdoğan, 2011: 262).

Gelir Vergisi Kanunu'nda ilgili verginin konusu; 'Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.' denilmiştir ve verginin bir tür tanımı yapılmıştır.

Gelir vergisine tabi gelir ve kazançlar yedi başlık altında toplanabilir. Bunlar;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir vergisinin mükelleflerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden

- Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir (www.gib.gov.tr(2)):

<u>Matrah</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u>
- 18.000 TL'ye kadar	% 15
- 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
- 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
- 98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35

1.1.1.2. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Türk vergi sisteminde yer alan gelir vergisi en kapsamlı vergi türü diyebiliriz. Gerek tabi olan gelir ve kazançlar gerek uygulanan muafiyet, istisna ve indirimler açısından Türk vergi sisteminin en kapsamlı vergisidir demek mümkündür.

Gelir Vergisi Kanunu’nda 2019 yılı itibariyle yer almakta olan muafiyet, istisna ve indirimleri maddeler halinde şu şekilde sıralayabiliriz:

- Diplomat muafılığı
- Ücret istisnası
- Serbest meslek kazançlarında İstisnalar
- PTT Acentalarında kazanç istisnası
- Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası

- Genç girişimcilerde kazanç istisnası
- Gayrimenkuller ve haklarda istisnalar
- Menkul sermaye iratlarında istisnalar
- Ücretlerde
- Gider karşılıklarında
- Tazminat ve yardımlarda
- Vatan hizmetleri yardımlarında
- Teçhizat ve tayın bedellerinde
- Tahsil ve tatbikat ödemelerinde
- Teşvik ikramiye ve mükafatları
- Sergi ve panayır istisnası:
- Engellilik indirimi
- Asgarî geçim indirimi
- Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim

1.1.1.3. Gelir Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)

Türk vergi sisteminin en önemli ve en kapsamlı vergilerinde birisi olan gelir vergisinin tahsilatı ve toplam vergiler içindeki payını Tablo 2'den yararlanarak açıklamaya çalışacağız. Gelir vergisi tahsilatına ilişkin bilgileri Tablo 2'de görmekteyiz. 2003-2018 yılları arasında gelir vergisi tahsilatı düzenli olarak artmıştır. Fakat toplam vergiler içindeki payı yıllara göre değişiklik göstermiştir. 2003 yılında %20,65 olan gelir vergisi oranı, 2009'a kadar düzenli olarak artış göstermiş ve 2009'da %23,44 olmuştur. 2010 yılında %20,95'e düşmüştür. Sonraki yıllarda Toplam vergiler içindeki paylar yıldan yıla artmaya devam etmiştir ve 2016 yılına kadar artış sürmüştür, 2016'da %23,35 olmuştur. 2017 yılında % 22,99 'a gerilemiş, 2018 yılında ise %23,77'ye yükselerek, 2003'den beri en yüksek vergi payına ulaşmıştır. Görülmektedir ki toplam vergiler

içinde gelir vergisinin mühim bir yeri vardır. 2003 yılından itibaren toplam vergiler içinde yaklaşık %20'den, %24'e varan paylara sahip olmuştur.

Tablo 2:

2003-2018 Yıllarında Gelir Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	18.559.170	20,65%
2004	111.335.368	23.088.043	20,74%
2005	131.948.778	26.849.808	20,35%
2006	151.271.701	31.727.644	20,97%
2007	171.098.466	38.061.543	22,25%
2008	189.980.827	44.430.339	23,39%
2009	196.313.308	46.018.360	23,44%
2010	235.714.637	49.385.289	20,95%
2011	284.490.017	59.885.000	21,05%
2012	317.218.619	69.671.645	21,96%
2013	367.517.727	78.726.008	21,42%
2014	401.683.956	91.063.306	22,67%
2015	465.229.389	105.395.330	22,65%
2016	529.607.901	123.686.147	23,35%
2017	626.082.415	143.962.939	22,99%
2018	737.954.270	175.413.615	23,77%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.1.2. Kurumlar Vergisi

1.1.2.1. Kurumlar Vergisi'nin Konusu, Kapsamı, Mükellefi

Kurumlar vergisi, kurumların bir yılda elde ettiği safi kazançlar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Bu vergi, tüzel kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri gelirleri

vergilendirmektedir. Genelde kurumlar vergisinde tek oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır (Orhaner, 2000:192).

Kurumlar Vergisi Kanuna göre kurumlar vergisi; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarının kazançlarından alınan vergidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

1.1.2.2. Kurumlar Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)

Türk vergi sisteminde kurumlar vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişime tablo yardımıyla bakalım:

Tablo 3'te kurumlar vergisi tahsilatının yıllara göre değişimi görülmektedir. Toplam vergiler içinde önemli paya sahip bir vergidir kurumlar vergisi. Tahsilat rakamları genel olarak artmıştır. Sadece 2006 ve 2013 yıllarında tahsilatta düşüş yaşanmıştır. 2003'te toplam vergiler içinde kurumlar vergisi tahsilatı oranı %10,54'dir. 2006 yılında bu oranın %8,23'e düştüğünü görüyoruz. 2009'a kadar artmış ve 2009'da %10,55 olmuştur. Kurumlar vergisi oranları 2010'da % 9,7 , 2011'de %10,28 , 2012'de %10,12'lik paylara sahiptir. 2013'de %8,55'e, 2015'de %7,96'a düşmüştür. Bu tarihten sonra artan kurumlar vergisi tahsilat payları 2018 yılında %11,40 olmuştur.

Tablo 3:

2003-2018 Yıllarında Kurumlar Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Kurumlar Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	9.471.966	10,54%
2004	111.335.368	11.425.273	10,26%
2005	131.948.778	13.583.291	10,29%
2006	151.271.701	12.447.354	8,23%
2007	171.098.466	15.718.474	9,19%
2008	189.980.827	18.658.195	9,82%

2009	196.313.308	20.701.805	10,55%
2010	235.714.637	22.854.846	9,70%
2011	284.490.017	29.233.725	10,28%
2012	317.218.619	32.111.820	10,12%
2013	367.517.727	31.434.581	8,55%
2014	401.683.956	35.163.517	8,75%
2015	465.229.389	37.009.625	7,96%
2016	529.607.901	46.898.425	8,86%
2017	626.082.415	57.868.208	9,24%
2018	737.954.270	84.131.335	11,40%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.2. Servetten Alınan Vergiler

19. Yüzyıla kadar servet vergilerinin, vergi gelirleri içindeki yeri önemliydi. Günümüzde ise servet vergileri önemlerini yitirirken, harcama ve gelir üzerinden alınan vergilerin önemi artmıştır. Servet vergileri, bireylerin sahibi olduğu servet unsurlarına ilişkin ve servetin el değiştirmesi sebebiyle alınmaktadır (Orhaner, 2000:193).

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergiler; motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisinden oluşmaktadır. Emlak vergileri de, servetten alınan vergiler arasındadır fakat bu vergiler belediyelerce tahsil edilmektedir ve merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde yer almadığından çalışmamızda ele alınmayacaktır.

Türk vergi sisteminde mülkiyet üzerinden alınan vergilerin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişime tablo yardımıyla bakalım:

Tablo 4'te mülkiyet üzerinden alınan vergilerin tahsilat tutarlarını ve toplam vergiler içindeki payını görmekteyiz. Genel tahsilat tutarları sadece 2004 yılında düşmüş daha sonraki yıllarda artarak devam etmiştir. Söz konusu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payları oldukça düşüktür. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerin, toplam vergiler içindeki paylarına bakarsak 2003 yılında %2,44'lük paya sahiptir. 2004 yılında %1,79'a düşmüştür. Sonraki yıllarda % 2 civarında paylarla uzun süre devam etmiştir. Fakat 2017 yılında toplam vergiler içindeki yeri %1,85 , 2018 yılında da %1,88 olmuştur.

Tablo 4:

2003-2018 Yıllarında Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	2.192.535	2,44%
2004	111.335.368	1.998.060	1,79%
2005	131.948.778	2.648.361	2,01%
2006	151.271.701	3.159.574	2,09%
2007	171.098.466	3.693.239	2,16%
2008	189.980.827	4.151.467	2,19%
2009	196.313.308	4.758.940	2,42%
2010	235.714.637	5.357.758	2,27%
2011	284.490.017	6.320.895	2,22%
2012	317.218.619	7.081.812	2,23%
2013	367.517.727	7.754.861	2,11%
2014	401.683.956	8.270.231	2,06%
2015	465.229.389	9.430.549	2,03%
2016	529.607.901	10.673.036	2,02%
2017	626.082.415	11.592.260	1,85%
2018	737.954.270	13.855.527	1,88%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

1.2.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Konusu, Mükellefi, Matrah ve Tarifesi

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu, bir gerçek ya da tüzel kişinin servetine dahil olan ve sahipleri adına tescil edilen taşıtlar oluşturmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi otokontrollü bir mekanizma içerisinde uygulanmak istendiğinden taşıt kimin adına ise vergi ondan alınmaktadır (Edizdoğan, 2000: 212).

Motorlu taşıt sahibi olmak, servet vergilerine göre ödeme gücünün göstergesi sayılır ve bu durum önemli bir servet unsurudur. Otomobil, kamyon, otobüs, traktör, yat, kotra, uçak, helikopter vb. motorlu taşıtlar İlgili verginin konusunu oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay ise motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarına sahip olmaktır. Verginin mükellefi ise adına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş gerçek ve tüzel kişilerdir (Orhaner, 2000:197).

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre; Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tabidir.

2009 Yılından itibaren Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'ndan 'özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler (III) sayılı tarifeye' ibaresi çıkarılmıştır. Yani artık özel yat, kotra ve teknelerden motorlu taşıtlar vergisi alınmamaktadır. Şuanda söz konusu motorlu araçlardan **bağlama kütüğü harcı** alınmaktadır.

Türk vergi sisteminde yer alan motorlu taşıtlar vergisi spesifik matrahlıdır. Yani bazı fiziki veya teknik değerler dikkate alınarak belirlenen bir matrah söz konusudur.

Motorlu taşıtlar vergisinde; motor silindir hacmi, taşıt değeri, taşıt yaşı, oturma yeri, azami toplam ağırlık, azami kalkış ağırlığı gibi veriler dikkate alınarak hazırlanan tarifelere göre vergi miktarları belirlenir. Tarifelerde saydığımız ölçülere göre çok sayıda maktu vergi tutarı belirlenmiştir. İlgili tarifelerde; motorlu taşıta ait silindir hacmi, yaşı vb. ölçüler ne ise ona denk gelen vergi tutarı ödenecek vergiye karşılık gelir.

Tarifelerdeki yer alan vergi tutarlarını belirleyen ölçütleri ele alacak olursak:

- **Motor Silindir Hacmi:** Tarifelerde taşıtların motor silindir hacmi yükseldikçe, ödenmesi gereken vergi tutarının arttığı görülmektedir.
- **Taşıtların Değeri:** Tarifelerde taşıtların değeri arttıkça ödenmesi gereken vergi tutarı da artmaktadır.
- **Taşıtların Yaşı:** Taşıtların yaşı arttıkça vergi tutarı azalmaktadır. Burada diğer tarife belirleyici unsurlardan farklı bir durum vardır. Hepsinde artışa paralel olarak vergi

tutarlarının arttığı görülürken, taşıt yaşında tersine bir trend vardır. Taşıt yaşı ve vergi tutarı arasında ters yönlü ilişki mevcuttur.

- **Oturma Yeri:** Taşıtlarda bulunan koltuk sayısı arttıkça vergi tutarı da artmaktadır.
- **Azami Toplam Ağırlık:** Tarifelerde azami toplam ağırlık yükseldikçe vergi tutarının da yükseldiği görülmektedir.
- **Azami Kalkış Ağırlığı:** Uçak ve helikopterlere özgü bir özellik olan azami kalkış ağırlığı arttıkça vergi tutarı da yükselmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğ’inde yer alan tarifeler şöyledir:

- (I) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi: 1/1/2018 tarihinden (bu tarih dahil) sonra kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar ile motosikletler bu tarife göre vergilendirilir.
- (II) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi: (I) ve (I/A) sayılı tarifelerde yazılı otomobil, arazi taşıtı, kaptıkaçtı ve benzerleri ile motosikletler dışında kalan motorlu kara taşıtları bu tarife göre vergilendirilir.
- (IV) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi: Uçak ve helikopterler bu tarife göre vergilendirilir.
- (I/A) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi: 31/12/2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar, 197 sayılı Kanunun Geçici 8 inci maddesinde düzenlenen bu tarife göre vergilendirilir.

Tarifelerdeki maktu tutarlar her yıl tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılır. 2018 yılı için yeniden değerlendirme oranı %23,73 olarak tespit edilmekle beraber 537 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında (I) sayılı tarife, 6. maddesinde yer alan (II) ve (IV) sayılı tarifeler ve Geçici 8 inci maddesindeki (I/A) sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlar için 2019 yılında uygulanacak olan motorlu taşıtlar vergisi tutarları, 2019 yılı tutarları %15,9 oranında artırılarak belirlenmiştir (www.gib.gov.tr(3)).

1.2.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)

Türk vergi sisteminde motorlu taşıtlar vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimine tablo yardımıyla bakacak olursak:

Tablo 5'te 2003-2018 Yılları arasında motorlu taşıtlar vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi tahsilat toplamı ve toplam vergi gelirleri içinde bunların paylarını görmekteyiz. Motorlu taşıtlar vergisinin toplam vergi tahsilatı içinde büyük bir yeri yoktur. 2003 yılında %2,37'lik bir paya sahiptir. 2004 yılında ise daha da azalarak %1,74 olmuştur. 2009 yılına kadar toplam vergiler içindeki payları yükselmiş ve 2009'da %2,34 olmuştur. Bundan sonrasında 2017 yılına kadar istikrarlı şekilde azalmaya devam etmiş ve bu yıl %1,73'e düşmüştür. 2018 ise %1,75'lik paya sahiptir.

Tablo 5:

2003-2018 Yıllarında Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahsilatı(Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Motorlu Taşıtlar / Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahsilatı	Motorlu Taşıtlar / Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Oranları
2003	89.893.112	2.130.330	2,37%
2004	111.335.368	1.934.115	1,74%
2005	131.948.778	2.559.398	1,94%
2006	151.271.701	3.037.610	2,01%
2007	171.098.466	3.556.797	2,08%
2008	189.980.827	4.001.749	2,11%
2009	196.313.308	4.585.854	2,34%
2010	235.714.637	5.128.667	2,18%
2011	284.490.017	6.060.243	2,13%
2012	317.218.619	6.773.827	2,14%
2013	367.517.727	7.397.824	2,01%
2014	401.683.956	7.834.252	1,95%
2015	465.229.389	8.984.030	1,93%
2016	529.607.901	10.029.095	1,89%
2017	626.082.415	10.860.173	1,73%
2018	737.954.270	12.886.980	1,75%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi

1.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi ve Oranları

Veraset ve intikal vergisinin konusu, veraset ya da herhangi şekilde bir kişiden başka kişilere geçen menkul ve gayrimenkul mallardır. Bu verginin mükellefi ise veraset veya bağış yoluyla intikal eden malları alan gerçek veya tüzel kişilerdir (Erginay, 1982: 110).

Veraset vergisinde vergiyi doğuran olay ölümdür. Bir kişinin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul malların kişinin ölmesi sebebiyle mirasçılara veya vasiyet edilen kişilere intikal etmesiyle alınmaktadır. Veraset vergisinin mükellefi, kendisine mal intikal eden kişi veya kişilerdir. Bir kişinin sahibi olduğu mallar, kişinin sağlığında başkasına intikal ederse bu mallar üzerinden intikal vergisi alınmaktadır. Yani intikal vergisinde sağlar arası işlemler nedeniyle servetlerin ivazsız el değiştirmesi söz konusudur (Orhaner, 2000:199-200).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ilgili verginin konusu için, 'Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisab edecekleri mallara da şamildir. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisab eden ve Türkiye'de ikametgahı olmıyan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.' demektedir.

Veraset ve intikal vergisinin 2019 yılı itibariyle uygulanan vergi tarifesi şöyledir (www.gib.gov.tr(4)):

<u>Matrah</u>		<u>Verginin Oranı (%)</u>	
		<u>Veraset Yoluyla İntikallerde</u>	<u>İvazsız İntikallerde</u>
İlk	290.000 TL için	1	10
Sonra gelen	700.000 TL için	3	15
Sonra gelen	1.500.000 TL için	5	20
Sonra gelen	2.700.000 TL için	7	25
Matrahın	5.190.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

1.2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)

Türk vergi sisteminde veraset ve intikal vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişime tablo yardımıyla bakacak olursak:

Tablo 6'da veraset ve intikal vergisi tahsilatı ve toplam vergiler içindeki paylarını görmekteyiz. Veraset ve intikal vergisi, toplam vergi gelirleri içinde en düşük paya sahip vergidir diyebiliriz. Toplam vergiler içindeki payı 2003 yılında %0,07 iken, 2004 yılında %0,06 olurken ilerleyen yıllarda küçük bir artış yaşayarak 2018 yılında %0,13'e yükselmiştir. Tahsilat tutarlarında ise yıldan yıla artış göstermiştir.

Tablo 6:

2003-2018 Yıllarında Veraset ve İntikal Vergisi Tahsilatı(Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Veraset Ve İntikal Vergisi Tahsilatı	Veraset Ve İntikal Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	62.205	0,07%
2004	111.335.368	63.945	0,06%
2005	131.948.778	88.963	0,07%
2006	151.271.701	121.964	0,08%
2007	171.098.466	136.442	0,08%
2008	189.980.827	149.718	0,08%
2009	196.313.308	173.086	0,09%
2010	235.714.637	229.091	0,10%
2011	284.490.017	260.652	0,09%
2012	317.218.619	307.985	0,10%
2013	367.517.727	357.037	0,10%
2014	401.683.956	435.979	0,11%
2015	465.229.389	446.519	0,10%
2016	529.607.901	643.941	0,12%
2017	626.082.415	732.087	0,12%
2018	737.954.270	968.547	0,13%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3. Mal Ve Hizmetlerden Alınan Vergiler

Üretime, satışa veya tüketime konu olan mallar ve hizmetlerin üzerine getirilen vergiler, tüketim üzerinden alınan vergidir. Gelirin ve servetin elde edildiği zaman değil de harcandığı zaman vergilendirilmesi söz konusudur. Bu vergiler mal ve hizmetlerin içine gizlenmiş olan vergilerdir. Dolaylı vergiler olarak bilinen bu vergiler, tüketim harcamalarına göre değişir. Vergilendirilmiş mallar ve hizmetler ne kadar satın alınırsa o kadar vergi ödenir (Eker, 2009: 236).

Dahilde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisinin toplamından oluşan mal ve hizmet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı oldukça yüksektir.

Tablo7’de 2003- 2008 yılları arasında dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin tahsilatı ve toplam vergiler içindeki paylarını görmekteyiz. Bu vergiler devletin önemli vergi kaynağıdır. Mal ve hizmet vergilerinin tahsilat tutarı 2003 yılından 2008 yılına kadar sürekli artmıştır. Toplam vergiler içindeki payı ise yıldan yıla değişkenlik göstermiştir. 2003 yılında mal ve hizmet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı %45,96’dır. 2003 yılından itibaren baktığımızda en yüksek paya 2005’te ulaşmıştır ve %46,24 olmuştur. Yıllar içinde değişkenlik gösteren tahsilat payları 2017 yılında %42,18 iken 2018 yılında düşerek 38,79 olmuştur.

Tablo 7:

2003-2018 Yıllarında Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri Tahsilatı	Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	41.317.671	45,96%
2004	111.335.368	50.713.040	45,55%
2005	131.948.778	61.011.974	46,24%
2006	151.271.701	68.986.181	45,60%
2007	171.098.466	76.040.734	44,44%

2008	189.980.827	80.710.059	42,48%
2009	196.313.308	86.456.398	44,04%
2010	235.714.637	105.616.475	44,81%
2011	284.490.017	120.382.189	42,32%
2012	317.218.619	135.528.396	42,72%
2013	367.517.727	158.342.800	43,08%
2014	401.683.956	170.703.124	42,50%
2015	465.229.389	200.603.269	43,12%
2016	529.607.901	230.154.179	43,46%
2017	626.082.415	264.100.220	42,18%
2018	737.954.270	286.284.091	38,79%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.1. Dahilde Alınan KDV

1.3.1.1. Katma Değer Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi

Katma değer vergisi, üretim-tüketim her aşamasında oluşturulan değerler üzerinden alınan bir vergi çeşididir. Yani KDV üretim-dağıtım zincirinin tüm aşaması ile ürünün söz konusu aşamalarda edindiği katma değer dikkate alınarak parça parça alınan muamele vergisi türüdür (Işık vd., 2004: 174).

KDV genel tüketim vergilerinin gelişmiş bir türü olmakla birlikte Türkiye’de 3065 Sayılı Kanunla 1985 yılından beri uygulamaktadır. Bazı istisnalar haricinde tüm mal ve hizmetleri kapsar ve mal hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplanıp alınır. Satıcılar alış sırasında ödedikleri vergiden satışta hesapladıkları vergiyi düşerek aradaki farkı vergi dairesine ödemektedirler. Satıcılar, KDV’nin kanuni mükellefidir ve mükellef sıfatıyla ödemek zorunda oldukları vergiyi mal ve hizmetin satış fiyatına ekleyerek tüketicilere devrettiklerinden bu verginin aracı mükellefi durumundadırlar. Mal ve hizmetleri tüketmek maksadıyla en son satın alanlar ise verginin yüklenicisi yani taşıyıcısıdır (Pehlivan, 2011: 317).

Objektif ve dolaylı bir vergi olan KDV aynı zamanda sabit oranlıdır. KDV’de %1, %8, %18’lik vergi oranı uygulanmaktadır. Bu konular çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

1.3.1.2. Katma Değer Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)

Türk vergi sisteminde katma değer vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimini tablo yardımıyla değerlendirebiliriz:

Tablo 8’de 2003-2018 yıllarında dahilde alınan katma değer vergisi tahsilat tutarlarını ve toplam vergiler içindeki payları görülmektedir. Dahilde alınan KDV önemli vergi kalemlerinden biridir. KDV tahsilatı 2003-2018 yılları arasında sürekli artış göstermiştir. KDV’nin toplam vergiler içindeki paylarına bakacak olursak 2003 yılında %18,22 , 2004 yılında %18,01’dir. 2005 yılında ise düşüşe geçmiş ve % 16,7 olmuştur. 2008 yılında ise toplam vergiler içindeki tahsilat payı son yılların en düşük seviyesine gelmiş ve %15,84 olmuştur. 2009’da %17,34 , 2014’te 16,46, 2018 yılında ise %17,39’dur.

Tablo 8:

2003-2018 Yıllarında Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahsilatı	Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	16.378.580	18,22%
2004	111.335.368	20.055.054	18,01%
2005	131.948.778	22.038.878	16,70%
2006	151.271.701	25.291.023	16,72%
2007	171.098.466	28.965.495	16,93%
2008	189.980.827	30.085.656	15,84%
2009	196.313.308	34.034.036	17,34%
2010	235.714.637	39.438.999	16,73%
2011	284.490.017	46.860.118	16,47%
2012	317.218.619	53.150.720	16,76%
2013	367.517.727	61.144.841	16,64%
2014	401.683.956	66.124.818	16,46%
2015	465.229.389	79.188.853	17,02%

2016	529.607.901	91.966.288	17,36%
2017	626.082.415	106.573.701	17,02%
2018	737.954.270	128.357.853	17,39%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.2. Özel Tüketim Vergisi

1.3.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu, Kapsamı, Mükellefi

Belirlenmiş bazı mallar üzerinden alınan ÖTV, dolaylı bir vergi çeşididir. Tüketim vergisi olan KDV bazı istisnalar haricinde tüm mal ve hizmetler üzerinden alınırken, ÖTV belli bazı mallar üzerinden alınmaktadır. KDV vergi konusu malların her satış aşamasında ayrı ayrı hesaplanırken, ÖTV vergiye tabi malların üretimini yapanlar veya ithalatçıları tarafından teslimi sırasında ödenmektedir. Kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtlarda ÖTV, motorlu taşıtın nihai kullanıcısı adına ilk kayıt ve tescili sırasında ödenmektedir. Böylece hesaplanıp ödenen ÖTV vergiye tabi malların maliyetinin içine dahil edilerek nihai tüketicilere yansıtılır (Pehlivan, 2010: 355).

06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandıktan sonra yürürlüğe girmiştir. ÖTV, KDV gibi tüm mal ve hizmetler üzerinden alınmadığından kapsamı daha dar bir vergidir (Selek, 2008: 28).

Özel tüketim vergileri, gelir elde etmek amacının yanısıra toplum sağlığı açısından zararlı olan maddelerin talebinin düşürülmesi ve lüks tüketimin vergilendirilmesi amaçları da taşır. Özel tüketim vergileri, verimlilikleri sebebiyle ve daha az tepkiye neden olmalarından ötürü hükümetler tarafından uygulanmaya devam edilen ve sıklıkla oran ve miktarları artırılan bir vergi türüdür (Orhaner, 2000: 216).

Merkezi yönetim bütçesine göre ÖTV’yi aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV

-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV

-Alkollü İçkilere İlişkin ÖTV

-Tütün Mamüllerine İlişkin ÖTV

-Kolalı Gazozlara İlişkin ÖTV

-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV

Objektif ve dolaylı bir vergi olan ÖTV hem spesifik hem de advalorem matrahlıdır. ÖTV tarifeleri dört adet liste ile belirlenmiştir. Tarifelerde çok sayıda mala ilişkin vergi oran ve maktu tutarları yer almaktadır. Ekonomik ve sosyal sebepler göz önünde bulundurularak buradaki vergi oran ve tutarları belli zamanlarda yenilenmektedir.

1.3.2.2. Özel Tüketim Vergisi Tahsilatının Gelişimi (2003 Sonrası)

Türk vergi sisteminde özel tüketim vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimini tablo yardımıyla değerlendirelim:

Tablo 9’da 2003-2018 Yılları arasında özel tüketim vergisi tahsilatı ve toplam vergiler içindeki ÖTV oranlarını görmekteyiz. ÖTV, Türk vergi sisteminde önemli yere sahip bir vergidir. Toplam ÖTV tahsilatı 2017 yılına kadar artarak sürmüştü, 2018 yılında ise düşmüştür. Toplam vergiler içinde ÖTV payları ise yıldan yıla değişim yaşamıştır. 2003 yılında %25,16 iken, 2009 yılında %22,26 olmuştur. 2010 yılında yükselerek %24,62’ye çıkmıştır. ÖTV 2017 yılında %22,26 iken, 2018 yılında %18,31’e gerileyerek son yılların en düşük vergi payına sahip olmuştur. Genel olarak bakarsak 2003 yılından 2018 yılına toplam vergiler içinde ÖTV’nin payının epey azaldığı görülmektedir.

Tablo 9:

2003-2018 Yıllarında Özel Tüketim Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin)ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Özel Tüketim Vergisi Tahsilatı	Özel Tüketim Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	22.619.815	25,16%
2004	111.335.368	26.866.570	24,13%
2005	131.948.778	33.621.775	25,48%
2006	151.271.701	37.102.948	24,53%
2007	171.098.466	39.350.665	23,00%

2008	189.980.827	41.962.183	22,09%
2009	196.313.308	43.708.500	22,26%
2010	235.714.637	58.038.327	24,62%
2011	284.490.017	64.263.538	22,59%
2012	317.218.619	71.793.179	22,63%
2013	367.517.727	85.770.481	23,34%
2014	401.683.956	91.657.358	22,82%
2015	465.229.389	106.646.242	22,92%
2016	529.607.901	121.221.133	22,89%
2017	626.082.415	139.370.681	22,26%
2018	737.954.270	135.128.435	18,31%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, [www.gib.gov.tr\(1\)](http://www.gib.gov.tr(1))

1.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisi; banka, banker ve sigorta şirketlerinin yapmış oldukları işlemlere dair alınan bir tür muamele vergisidir. İlgili verginin konusunu, her ne şekilde olursa olsun banka ve sigorta şirketleri tarafından yapılan bütün işlemler için banka ve sigorta şirketlerinin kendi lehlerine, nakden ve hesaben aldıkları paralar oluşturur. Banka ve sigorta muameleleri vergisi; sadece banka ve sigortacılık şirketlerinin yapmış olduğu hizmetlerine ilişkin değil, bu kurumların tüm işlemleri karşılığında elde ettikleri paraları kapsar. Örneğin, bankaların faiz komisyon gelirleri yanısıra gayrimenkul satışı ve kiralanması sonucu elde ettiği gelirler de vergi kapsamındadır. Söz konusu vergi banka, bankerler ve sigorta şirketlerince ödenir. Sigortacılık işlemlerinde de verginin mükellefi sigorta şirketleridir. KDV’de olduğu gibi ödenen vergi banka ve sigortacılık hizmetlerinden faydalananlara devredilmektedir (Pehlivan, 2010: 364).

Banka ve sigorta muameleleri vergisi, Gider Vergileri Kanunu içerisinde düzenlenmiştir. Kanuna göre, banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder. Sigorta aracılığı tarafından yapılan sigorta işlemlerinde de verginin mükellefi sigorta şirketleridir.

Kanuna göre; kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur.

Türk vergi sisteminde banka ve sigorta muameleri vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimine tablo yardımıyla bakalım:

Tablo 10'da 2003-2018 yılları arasında banka ve sigorta muameleri vergisinin tahsilat tutarlarını ve toplam vergiler içindeki yüzdelerini görmekteyiz. Bu vergi türü merkezi yönetim bütçesinde çok önemli tahsilat payına sahip bir vergi türü değildir. Tablo1'de 2003 ve 2018 yılları arasında tahsilat miktarları bir yıl haricinde düzenli artış göstermiştir. Tahsilat miktarında tek düşüş yaşanan yıl 2010 yılıdır. Toplam vergiler içindeki paylarına bakacak olursak 2003 yılında % 1,41'lik paya sahiptir. 2009 yılına kadar banka ve sigorta muameleri vergisinin, toplam vergiler içindeki payları artmaya devam etmiştir. 2009 yılında % 2,06'dır. Fakat 2010 yılında ani bir düşüş yaşamıştır ve % 1,52 olmuştur. Ufak azalış ve artışlarla ilerlemiş ve 2018 yılında %2,47'ye çıkmıştır. Bu rakam 2003 yılından beri en yüksek vergi payını göstermektedir.

Tablo 10:

2003-2018 Yıllarında Banka ve Sigorta Muameleri Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Banka Ve Sigorta Muameleri Vergisi Tahsilatı	Banka Ve Sigorta Muameleri Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	1.271.226	1,41%
2004	111.335.368	1.597.890	1,44%
2005	131.948.778	1.995.418	1,51%
2006	151.271.701	2.630.207	1,74%
2007	171.098.466	3.176.013	1,86%
2008	189.980.827	3.720.367	1,96%
2009	196.313.308	4.043.296	2,06%
2010	235.714.637	3.577.367	1,52%
2011	284.490.017	4.309.847	1,51%

2012	317.218.619	5.491.675	1,73%
2013	367.517.727	6.167.842	1,68%
2014	401.683.956	7.494.649	1,87%
2015	465.229.389	9.181.054	1,97%
2016	529.607.901	11.076.415	2,09%
2017	626.082.415	13.297.065	2,12%
2018	737.954.270	18.195.459	2,47%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.4. Şans Oyunları Vergisi

Gider Vergileri Kanunu'nun 40. Maddesinde yer alırken yeniden düzenlenmiştir ve şuanda 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun çerçevesince uygulanmaktadır. At yarışı, futbol ve spor müsabakaları, bahis ve şans oyunları, Milli Piyango İdaresi düzenlenen şans oyunlarından elde edilen gelirler bu verginin kapsamındadır.

Kanunu'na göre verginin oranı; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde % 5, at yarışlarında % 7 ve diğer şans oyunlarında % 10'dur. Görüldüğü üzere sabit oranlı bir tarife uygulanmaktadır.

Şans oyunları vergisi objektif bir vergidir. Kişiselleştirilmesi mümkün değildir.

Türk vergi sisteminde şans oyunları vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimini tablo yardımıyla inceleyelim:

Tablo 11'de 2003-2018 Yılları arasında şans oyunları vergisi tahsilatı ve toplam vergiler içindeki paylarını görmekteyiz. Şans oyunları vergisi, toplam vergiler içinde oldukça küçük bir paya sahiptir. 2004 yılından beri uygulanan verginin toplam tahsilatına dair incelememizi bu tarihten itibaren ele alacağız. İlk uygulandığı yıl olan 2004 yılındaki tahsilatına ilişkin pay % 0,26'dır. 2018 yılına kadar tahsil edilen en yüksek tahsilat payı da bu yıl elde edilmiştir. Daha sonraki yıllarda artış ve azalışlarla devam etmiş ve 2018 yılında % 0,16'ya düşmüştür. Şans oyunları vergisi tahsilat tutarları ise 2007 yılındaki düşüş haricinde düzenli olarak artmıştır.

Tablo 11:**2003-2018 Yıllarında Şans Oyunları Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları**

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Şans Oyunları Vergisi Tahsilatı	Şans Oyunları Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	0	0,00%
2004	111.335.368	293.431	0,26%
2005	131.948.778	312.325	0,24%
2006	151.271.701	368.769	0,24%
2007	171.098.466	326.500	0,19%
2008	189.980.827	376.164	0,20%
2009	196.313.308	395.834	0,20%
2010	235.714.637	434.110	0,18%
2011	284.490.017	528.065	0,19%
2012	317.218.619	615.512	0,19%
2013	367.517.727	692.354	0,19%
2014	401.683.956	768.167	0,19%
2015	465.229.389	842.178	0,18%
2016	529.607.901	899.970	0,17%
2017	626.082.415	992.881	0,16%
2018	737.954.270	1.155.079	0,16%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.5. Özel İletişim Vergisi

Ülkemiz kamuoyunda deprem vergisi olarak da bilinen özel iletişim vergisi, 4481 sayılı kanunla 1999 yılından beri uygulanmaktadır. Gider Vergileri Kanunu'nun 39. Maddesine dahil edilen hükümlerle birlikte kalıcı hale gelmiştir. Cep telefonu işletmecileri tarafından verilen tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ile radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo iletilmesine dair yapılan hizmetleri ilgili verginin konusunu oluşturmaktadır (Bilici, 2007: 271)

Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesine göre Telekomünikasyon Kurumuyla görev ya da imtiyaz sözleşmesi imzalayıp, kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon altyapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmeciler belirli oranlarda özel iletişim vergisi ile vergilendirilir (Pehlivan, 2010: 365).

Kanuna göre vergi konusu hizmetlere % 7,5 oranında özel iletişim vergisi uygulanır. Burada özel iletişim vergisinin sabit oranlı olduğu görülmektedir. Objektif karakterli bir vergidir.

Türk vergi sisteminde özel iletişim vergisinin 2003 yılı ve sonrası tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimine tablo yardımıyla bakalım:

Tablo 12'de 2003-2018 yılları arasında özel iletişim vergisi tahsilatı ve toplam vergiler içindeki yüzdelerini görmekteyiz. Özel iletişim vergisinin, toplam vergiler içindeki payı oldukça küçüktür. 2003 yılında %1,17 , 2005 yılında %2,31 , 2007 yılında %2,47'dir. 2003 yılından 2018 yılına kadar tahsil edilen en yüksek vergi payı 2007 yılındadır. Sonraki yıllarda aşamalı olarak azalarak 2018 yılında %0,47'e kadar düşmüştür. Söz konusu yıllar arasında özel iletişim vergisi tahsilat tutarları inişli çıkışlı seyir izlemekle beraber, 2018 yılında 2003 yılındaki tutara göre yükselmiştir. En yüksek tahsilat tutarına ise 2016 yılında ulaşmıştır.

Tablo 12:

2003-2018 Yıllarında Özel İletişim Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Verginin Türü	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Özel İletişim Vergisi Tahsilatı	Özel İletişim Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	1.048.050	1,17%
2004	111.335.368	1.900.095	1,71%
2005	131.948.778	3.043.578	2,31%
2006	151.271.701	3.593.234	2,38%
2007	171.098.466	4.222.061	2,47%
2008	189.980.827	4.565.689	2,40%
2009	196.313.308	4.274.732	2,18%
2010	235.714.637	4.127.672	1,75%

2011	284.490.017	4.420.621	1,55%
2012	317.218.619	4.477.310	1,41%
2013	367.517.727	4.567.282	1,24%
2014	401.683.956	4.658.132	1,16%
2015	465.229.389	4.744.942	1,02%
2016	529.607.901	4.990.373	0,94%
2017	626.082.415	3.865.892	0,62%
2018	737.954.270	3.447.265	0,47%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.6. Dış Ticaretten Alınan Vergiler

1.3.6.1. Gümrük Vergisi

Merkezi yönetim bütçesinde yer alan dış ticaret üzerinden alınan vergileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Gümrük Vergileri
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
- Diğer Dış Ticaret Gelirleri

Biz çalışmamızda dış ticaret vergilerini, Gümrük Vergisi Kanunu ve gümrük vergisi çerçevesinde değerlendireceğiz.

Tarihin tanıdığı en eski vergilerden biri olan gümrük vergisi, özellik arz eden bir gider vergisidir. Malların ülkenin gümrük sınırını geçmesi ile alınan vergilerdir. Gümrük vergilerinin önemli bir amacı yerli sanayiye yabancı malların rekabetinden korumak ve devlete kaynak sağlamaktır. Gümrük vergilerinin önemli bir özelliği kolayca yansıtılabiliyor olmalarıdır (Orhaner, 2000: 215).

4458 Gümrük Kanunu ile Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kuralları belirlenmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti'ndeki kara, iç suları ve hava sahasını kapsamaktadır.

Gümrük vergisi objektif niteliktedir, hem advalorem ve hem spesifik matrahlıdır.

1.3.6.2. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Gelişimi (2003 Sonrası)

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde yer alan vergi sınıflarından birisi olan uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler; gümrük vergileri, ithalde alınan KDV ve diğer dış ticaret gelirlerinden oluşmaktadır ve toplam vergi tahsilatında önemli paya sahiptir.

Türk vergi sisteminde uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin 2003 yılı itibariyle tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimine tablo yardımıyla bakalım:

Tablo 13'te 2003-2018 yılları arasında uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin tahsilatı ve toplam vergilerin içindeki paylarını görmekteyiz. Bu vergilerin tahsilatı 2009 yılı haricinde yıldan yıla artış göstermiştir. 2009 yılında epey bir düşüş yaşadığımızı görebiliyoruz. Toplam vergiler içindeki paylarına bakacak olursak; 2003 yılında %15,31 , 2006 yılında %18,23 , 2008 yılında %17,27'dir. Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin tahsilat oranları 2009 yılında ise dikkat çeken bir düşüş yaşamıştır ve %14,61 olmuştur. Daha sonraki yıllarda artış ve azalışlarla devam etmiş ve en son 2018 yılında %18,78'e ulaşmıştır.

Tablo 13:

2003-2018 Yıllarında Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Uluslararası Ticaret Ve Muamelelerden Alınan Vergilerin Tahsilatı	Uluslararası Ticaret Ve Muamelelerden Alınan Vergilerin Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	13.758.631	15,31%
2004	111.335.368	18.862.836	16,94%
2005	131.948.778	21.838.289	16,55%
2006	151.271.701	27.579.814	18,23%
2007	171.098.466	29.001.074	16,95%
2008	189.980.827	32.809.172	17,27%
2009	196.313.308	28.674.228	14,61%
2010	235.714.637	39.562.865	16,78%
2011	284.490.017	53.499.437	18,81%

2012	317.218.619	55.360.957	17,45%
2013	367.517.727	68.335.098	18,59%
2014	401.683.956	71.194.077	17,72%
2015	465.229.389	83.262.017	17,90%
2016	529.607.901	86.365.950	16,31%
2017	626.082.415	113.157.300	18,07%
2018	737.954.270	138.563.871	18,78%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.7. Damga Vergisi

Damga vergisi, üretimden tüketimine kadar el değiştiren mal, servet, hizmet unsurlarına hukukilik kazandırmak maksadıyla düzenlenen her tür kağıt ve belgeleri kapsar. Damga vergisinin konusunu KDV ve ÖTV'deki gibi mal ve hizmetlerin teslimi değil, mal ve hizmet teslimine hukukilik kazandırmak maksadıyla düzenlenen yani bu işlemlerin dayanağı olan belgeler oluşturmaktadır. Söz konusu belgeler diğer vergilere ilave olarak damga vergisine de tabi tutulmaktadır ve neden bu belge ve kağıtların damga vergisine tabi olduğunun kesin bir cevabı bulunmamaktadır. Bir ihtimal ile herhangi bir ihtilaf durumunda devletin ve diğer kamu kuruluşlarının korunmasıdır (Bilici, 2007: 274-275).

Damga vergisi; Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde (resmigazete.gov.tr, 2019) belirtilen mukavelename, taahhüname, kefalet senedi, rehin senedi, taksitli satış sözleşmesi, abonelik sözleşmesi vb. belli parayı ihtiva eden kağıtlardan, tahkimname, sulhname gibi para ihtiva etmeyen kağıtlardan, kararlardan, mazbatalardan, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlardan, makbuzlar vb. kağıtlardan alınır.

Damga vergisi tarifesi; Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan tarifeye göre belirlenir. Damga vergisi konusuna giren kağıtlar ve bunlara ilişkin vergi tutar ve oranları ilgili ekte listelenmiştir.

Türk vergi sisteminde yer alan damga vergisinin 2003 yılı itibariyle tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimine tablo yardımıyla bakalım:

Tablo 14'te 2003-2018 yılları arasında damga vergisinin tahsilat tutarlarını ve toplam vergi gelirleri içindeki paylarını görmekteyiz. Damga vergisi tahsilatı, toplam vergiler

içinde çok büyük paylara sahip değildir. Damga vergisinin tahsilat tutarları 2003 ve 2018 yılları arasında artarak sürmüştür. Toplam vergiler içinde damga vergisi tahsilat oranları ise bu yıllar arasında yükseliş ve azalışlarla seyretmiştir. 2003 yılında %2,07 iken, 2004 yılında biraz düşmüş ve %1,99 olmuştur. Sonraki yıllarda artış azalışlarla devam etmiş ve en yüksek vergi payına 2015 yılında ulaşmıştır. 2015 yılında %2,62'dir. Bu yıldan sonra azalmaya başlamış ve 2018 yılında %2,36 olmuştur.

Tablo 14:

2003-2018 Yıllarında Damga Vergisi Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Damga Vergisi Tahsilatı	Damga Vergisi Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	1.862.111	2,07%
2004	111.335.368	2.217.154	1,99%
2005	131.948.778	2.569.516	1,95%
2006	151.271.701	3.167.251	2,09%
2007	171.098.466	3.677.079	2,15%
2008	189.980.827	3.987.640	2,10%
2009	196.313.308	4.205.581	2,14%
2010	235.714.637	5.141.850	2,18%
2011	284.490.017	6.534.386	2,30%
2012	317.218.619	7.446.694	2,35%
2013	367.517.727	9.525.425	2,59%
2014	401.683.956	10.479.147	2,61%
2015	465.229.389	12.202.809	2,62%
2016	529.607.901	13.655.558	2,58%
2017	626.082.415	15.812.610	2,53%
2018	737.954.270	17.378.922	2,36%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

1.3.8. Harçlar

Harçlar, belirli kamu hizmetlerinden yararlanılması karşılığında alınır (Pehlivan, 2011: 368) Neumark'ın tanımına göre harçlar; herhangi bir kamu idaresinin yaptığı hizmetin karşılığı olarak, söz konusu hizmeti yaptıran ve hizmete ihtiyaç duyan kişilerden alınan paraları ifade eder. Harçlar görünüşte isteğe bağlı ödemelermiş, ilgili kamu hizmetini istemek ya da istememek kişilerin elindeymiş gibi düşünülse de gerçekte bu şeklen böyle görünmektedir (Edizdoğan, 2000: 11).

Harçlar, teorik anlamda vergilerden başka bir kategoride değerlendirilse de Türk vergi sisteminde, merkezi yönetim bütçesi vergi gelirleri içinde yer aldığından çalışmamızda yer almaktadır.

Merkezi yönetim bütçesi vergi gelirleri içinde yer alan harçlar şu şekilde sıralanabilir:

- Yargı Harçları
- Noter Harçları
- Vergi Yargısı Harçları
- Tapu Harçları
- Pasaport ve Konsolosluk Harçları
- Gemi ve Liman Harçları
- İmtiyaz name, Ruhsatname ve Diploma Harçları
- Trafik Harçları
- Diğer Harçlar

Yargı Harçları; mahkeme harçları, icra iflas harçları, ticaret sicili harçları ve diğer mahkeme harçlarından oluşmaktadır.

Noter Harçları; Harçlar Kanunu'na bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olan noter işlemlerinden alınmaktadır.

Vergi Yargısı Harçları; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge

İdare Mahkemelerinde ve Danıştay’da açılan davalara ilişkin alınmaktadır (resmigazete.gov.tr, 2019).

Tapu Harçları; tapu ve kadastroya ilişkin işlemlerde uygulanmaktadır.

Pasaport ve Konsolosluk Harçları; pasaport, vize işlemlerinde, çalışma izni muafiyetinde, çeşitlik konsolosluk işlemlerinde vb alınmaktadır.

Gemi ve Liman Harçları; gemi sicil ve liman işlemlerinde alınmaktadır.

İmtiyaz name, Ruhsatname ve Diploma Harçları; imalat ruhsatları, ihracat ruhsatları, maden arama ve işletme ruhsatnameleri, petrol işlemleri, satış ruhsatnameleri, okul diplomaları gibi pek çok işlemde uygulanmaktadır.

- Trafik Harçları; sürücü belgesi almaya ilişkin işlemlerde, geçici trafik belgelerinde alınmaktadır.

Harçlar, objektif vergi niteliğindedir. Tarifesi dokuz adet liste ile tespit edilmiştir. Harçların matrahları hem advalorem hem de spesifik matrahlıdır.

Türk vergi sisteminde yer alan harçların 2003 yılı itibariyle tahsilat tutar ve oranlarındaki gelişimine tablo yardımıyla inceleyelim:

Tablo 15’de 2003-2018 yıllarında harçların tahsilat tutarları ve merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde yer alan vergi toplamalarına oranlarını görmekteyiz. Harçların tahsilat tutarları 2009 yılı haricinde hep artmıştır. 2009 yılında tahsilat rakamlarında düşme olmuştur. Harçların toplam vergi tahsilatı içindeki paylarına bakarsak 2003 yılında %2,19 , 2009 yılında 2,48’dir. 2010 yılında artarak %3,04 olurken, 2014’te %3,69 , 2015’te 3,72’dir. Bu tarihten sonra toplam vergiler içinde Harçların payı düşmeye başlamış ve 2018 yılında %3,00’olmuştur.

Tablo 15:

2003-2018 Yıllarında Harçların Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Oranları

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı	Harçların Tahsilatı	Harçların Tahsilat Oranları
2003	89.893.112	1.968.327	2,19%

2004	111.335.368	2.603.279	2,34%
2005	131.948.778	3.401.967	2,58%
2006	151.271.701	4.042.603	2,67%
2007	171.098.466	4.857.694	2,84%
2008	189.980.827	5.180.554	2,73%
2009	196.313.308	4.873.344	2,48%
2010	235.714.637	7.175.593	3,04%
2011	284.490.017	8.520.852	3,00%
2012	317.218.619	9.936.112	3,13%
2013	367.517.727	13.157.761	3,58%
2014	401.683.956	14.806.475	3,69%
2015	465.229.389	17.322.101	3,72%
2016	529.607.901	18.172.028	3,43%
2017	626.082.415	19.587.276	3,13%
2018	737.954.270	22.128.192	3,00%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

BÖLÜM 3: MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GELİRLERİ İÇİNDEKİ VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Türk Vergi Sisteminde Adalet Kavramı ve Anayasal Temelleri

Adalet; yasal, yasa dışı ve yasa üstü olarak ayrılabilir. Hukuksal kararların dayandıkları hukuk kurallarına uygunlukları yasal adaletin göstergesidir. Anayasa, kanun ve diğer hukuk metinlerine uygun kararlar almak, yasal adaleti gerçekleştirmek maksadı barındırır (Çeçen, 1975: 98). Çalışmamızın bu bölümünde vergilemede adaleti yasal dayanaklarla ortaya koymaya çalışacağız.

Türk vergi sisteminde adalet kavramının temellerinin Cumhuriyet öncesi dönemlerde atıldığını görebiliriz. 1856 Islâhat Fermanı ile Müslüman olmayan tebaa ile Müslüman tebaa arasında vergide eşitlik güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Tanzimat Dönemi'nin ehemmiyetli bir anayasa metni olan 1875 yılında çıkarılan Fermanı Adalet'te vergilere ilişkin olarak eşitlik, adalet prensiplerine ağırlık verilmiş, vergilerin tahsilat esaslarının geliştirilmesinin gerekliliğine değinilmiştir. 1876 Kanunu Esasi'sinde vergilerle ilgili üç madde yer almaktadır. Bu maddelerle; verginin kanuniliği, vergilerin genelliği, eşitliği, ödeme gücü prensipleri açıkça belirtilmiştir. İkinci Meşrutiyet döneminde de vergi konusunda, 1876 esaslarına benzerlik söz konusudur. Cumhuriyet döneminin ilk anayasal metni 1921 Anayasası'nda ise vergilerin kanunilik prensibine rastlanmazken, Cumhuriyet Dönemi'nde 1924 Anayasası'nda vergilemeye ilişkin maddeler yer almıştır (Kumrulu, 1979: 149-150).

Adaletin iki temel göstergesi şudur; herkese eşit koşullarda açık olmak, herkesin yararına olmak. Bu iki temel unsur toplumun ana yapısını oluşturmaktadır (Çeçen, 1975: 27).

Ülkemizde 1982 Anayasa'sının 73. maddesinde, *“herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”* ifadesi ile vergi adaleti yasal dayanak bulmaktadır. Bu anayasa maddesini vergi adaleti açısından analiz edersek; ‘herkes’ sözcüğü vergi adaletini sağlamada kullanılan ilkelerden olan ‘genellik’ ilkesi ve ‘eşitlik’ ilkesinin, ‘mali gücüne göre’ ifadesi ‘**ödeme gücü ilkesi**’nin, ‘sosyal

amacıdır' ifadesi '**sosyal devlet ilkesi**'nin, bu maddenin Anayasa'da yer alması ise '**verginin kanuniliği**' ilkesinin göstergeleridir. Vergi adaletini sağlamada referans alınan bu ilkelerin varlık emarelerine ilaveten, 'adaletli ve dengeli dağılımı' ifadesi ile vergi adaletini sağlama amacı perçinlenmiştir. Vergi adaleti ilkesi Anayasa'da yer alırken kanunilik, genellik, eşitlik, ödeme gücü, sosyal devlet gibi ilkelerin, adalet ilkesi ile iç içe geçtiği görülmektedir. Tüm bu ilkeler aynı anda var olmakta ve birbirini destekler nitelik göstermektedir.

1982 Anayasa'sının 10. Maddesinde, 'herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir' demektedir. Burada da eşitlik ilkesini açık şekilde görmekteyiz.

Genellik ilkesi herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesini, herkesten vergi almayı, hiçbir ayırım ve kayırma yapmaksızın, din, dil ırk, mevki gibi özellikleri dikkate almaksızın vergilendirilmeyi gerektirir. Lakin belli vergilerde yerli mal- yabancı mal, emek geliri- sermaye geliri ayırımlar yapılmakta ve indirim uygulanmakta, belli vergi konularında ve belli kişilerden vergi alınmamaktadır. Bu uygulamalar amaçları kapsamında yararlı olabilse de genellik ilkesinin tam anlamıyla uygulanmasına engel olmaktadır. Bu durum vergi adaletini bozucu etkilere sebep olabilmektedir. Aslında adil vergi sistemi amacıyla uygulanan bu tür uygulamalar hem vergi adaleti ilkesini hem de genellik ilkesini zedelemektedir (Orhaner, 2000:150).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın mali güç ve adalet ilkesi Adam Smith'in vergileme ilkeleri ile uyum gösterirken, genellik ve eşitlik ilkesi Wagner'in vergileme ilkeleri ile benzeşmektedir. Yine 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde ifade edilen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifadesinin Fritz Neumark'ın yeterlilik ve esneklik ilkeleri ile uyduğu söylenebilir (Tekin ve Gümüş, 2014: 244).

Vergi uygulamalarında denkleştirici adaletin karşılığı, vergilendirme bakımından eşit ya da benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını içerirken, dağıtıcı adaletin vergilendirmedeki karşılığı, vergilendirme bakımından mali gücü aynı olan kişilerin aynı oranda vergilendirilmesidir (Görür, 2010: 3-4).

1.2. Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

1.2.1. Vergilerin Kişisel Gelir Bakımından İncelenmesi

Mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate alarak vergileri ikiye ayırırız. Bunlar objektif vergiler ve subjektif vergilerdir (Eker, 2009: 216). Fakat objektif ve subjektif vergilere değinmeden önce bu vergi ayrımının çıkış noktası sayılabilecek iki kavrama açıklık getirmek gerekmektedir. Bunlar matematik adalet(eşitlik) ve şahsi adalet kavramlarıdır.

Eşitlik, adaleti çağrıştıran bir kavram olmasına rağmen her zaman adalete karşılık gelmez. Bunun nedeni adalet ve eşitlik kavramlarının değişik disiplinlere ait kavramlar olmalarıdır. Eşitlik matematik, adalet ise psikoloji temellidir. Vergilendirmede matematik adalet, vergi yükümlülerinin eş oranda vergi ödemelerini içerir. Fakat zamanla matematik adalet prensibinin vergilemede adaleti sağlamada yetersiz olduğu görüldü. Bunu bir örnekle açıklayacak olursak; eşit miktarda geliri bulunan iki vergi yükümlüsünün birisi bekar diğeri evli ve dört çocuklu olmasına rağmen ikisi de eşit miktarda vergi ödeyecektir. Fakat bekar vergi yükümlüsünün üstlendiği yükümlülükler evli-çocuklu vergi yükümlüsünükilere nispeten daha azdır. Matematik adalette hatalı durum, vergi yükümlülerinin şahsi durumları dikkate alınmaksızın eş oranlı vergileme yapılmasıdır. Vergilendirmede şahsi adalet ise mükelleflerin sadece elde ettikleri gelirlere göre değil, şahsi ve ailevi durumlarına göre de vergilendirilmelerini içerir. Yalnız vergilemede matematik adalet, ödeme gücünü dikkate alan şahsi adalete göre daha açık bir kavramdır (Türk, 1996: 104-105).

1.2.1.1. Objektif ve Subjektif Vergiler

Objektif(gayrişahsi- reel) vergiler, vergi ödeme gücünü dikkate almaksızın herhangi bir geliri vergi kapsamına alan vergilerdir (Işık vd., 2004: 160). Objektif verginin yükümlüsü açısından kişisel ve ailesel durumlar göz önünde bulundurulmaksızın bir iktisadi unsurdan vergi alınır ve bu vergiler malı hedefler. Mesela objektif vergi niteliğindeki tüketim vergilerinde, vergi yükümlülerinin ödeme gücü ile sosyal durumları göz önünde bulundurulmaz. Dolayısıyla bu vergiler bütün kişilere aynı şekilde uygulanırken, kişiler arası gelir düzeyi farklılıkları, çocuk sayıları, meslekleri, bedensel engeller gibi unsurlar dikkate alınmaz (Erdem vd., 2003: 89).

Subjektif(şahsi) vergiler ise kişilerin vergi ödeme gücünü göz önünde bulunduran vergilerdir. Bazı maliye yazarlarına göre, bir verginin subjektif olması için mükelleflerin kişisel durumunu göz önünde bulundurarak, tüm servet ve gelirlerini dikkate alması gerekmektedir. Yani mükelleflerin çeşitli kaynaklardan sağladığı tüm erdem olarak değerlendirilir. Günümüzde çok sayıda ülkede yaygın olarak uygulanan gelir vergisi subjektif vergilerin en tipik örneğidir (Eker, 2009: 216).

Subjektif vergilerin kişilerin farklı durumlarına uyumlaştırılabilen vergiler olduğunu söyleyebiliriz. Mesela kişilerin evli - bekar oluşları, çocuk sayıları, bedensel engelleri gibi unsurlar gelişen ve yaygınlaşmakta olan sosyal adalet fikirleriyle vergilerin kişiselleştirilmelerinde değerlendirilirler (Erdem vd., 2003: 90).

Türk vergi sistemindeki subjektif vergiler şunlardır:

- Gelir vergisi
- Veraset ve intikal vergisi

Türk vergi sistemindeki objektif vergiler şunlardır:

- Kurumlar vergisi
- Motorlu taşıtlar vergisi
- Dahilde alınan katma değer vergisi
- Özel tüketim vergisi
- Gümrük vergileri
- Damga vergisi
- Harçlar

Yani diyebiliriz ki Türk vergi sisteminde yer alan vergilerden sadece ikisi subjektif vergi özelliği taşıırken diğerleri objektif vergi niteliğindedir. Gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi subjektif vergi özelliğine sahipken, bunların dışındaki tüm vergiler objektif vergi sınıfına dahildir.

1.2.1.2. Objektif ve Subjektif Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi

Subjektif vergiler, verginin alınacağı kişinin kendisi ile aile yükünü dikkate alarak ödeme gücü kapasitesinin tümünü vergilendirmektedir. Bu açıdan mükellefin gelirinin bir kısmının vergi dışında bırakılması yani en az geçim indirimi, evli veya çocuklu

olmalarının göz önünde bulundurulması, ayrı indirimlerin kabul edilmesi(aile yükü), kaynakların mahsuplarına göre net müspet toplamının vergilendirilmesi, toplam miktarın fazlalığına göre artan oranların uygulanması hallerinde vergiler şahsi olmaktadır. Özellikle gelir vergisi ve veraset intikal vergisinde bu durumları görebilmekteyiz. Günümüzde sosyal adalet düşüncesinin gelişimi vergide şahsiliğin prensibinin uygulama alanının gelişmesini sağlamıştır. Vergilerin şahsiliğindeki asıl neden ilk olarak vergilerin şahısların kendisince ödenmesidir. Bu vergilerin karşılığı olarak kamu hizmetlerinden verginin konusu değil kişiler faydalanır ve verginin yükü şahıslarca hissedilir, adaletle fedakarlık unsurları şahısların açısından anlam taşır. Vergi ödeme gücü mükelleflerin gelir ve irat miktarına ve içinde buldukları şahsi yani subjektif duruma göre gerçekleşebilir (Erginay, 1982: 85-86).

Subjektif vergilerin faydalarını sıralayacak olursak; mükelleflerin borçları dahil aile durumlarını ve kişisel durumlarını dikkate almaktadır, ayrıca esnek ve verimlidir. Subjektif vergilerin dayanmış olduğu matrahlar, objektif dolaysız vergilerin matrahlarına göre daha geniş olmakla birlikte artan oranlı tarifeleri göz önünde bulundurulunca verim ve esneklik açısından da fazlalık gösterir. Subjektif vergilerin olumsuz yönlerini sıralayacak olursak; teknik bakımdan uygulanmaları zordur, çapraşık bünyeleri sebebiyle fazla bilgi ve tecrübe gerektirirler, iktisadi ve mali anlamda geri olan ülkelerde uygulanmaları daha zordur (Edizdoğan, 2000:168).

Objektif vergiler, mükelleflerin şahsi ve aile durumlarını dikkate almaksızın bir iktisadi unsurdan alınan vergileri nitelendirmektedir. Vergi konusu olan mal ve eşya, bunların sahipleriyle bağlantı kurulmaksızın vergilendirilir. Verginin matrahını, mal ve eşyanın değeri ya da ayrı ayrı üretim kaynaklarının getirdiği hasıla ve iratlar oluşturur. Safi gelir toplamı değil de tek tek safi gelirler vergiye tabi tutulur. Örneğin, bir bina veya araziden yılda 500 TL vergi alınıyorsa, bina ve arazinin sahiplerinin değişmesi alınan vergi miktarını etkilemez. Yani bekar ya da evli olması, çocuklu olması gibi unsurlar alınacak vergi miktarını etkilemez (Erginay, 1982: 85-86).

Görülmektedir ki subjektif vergiler vergi adaletini uygulamada önemli olsa da, uygulanmaları açısından bazı güçlükler mevcuttur. Vergi adaletini sağlamada daha az başarılı olduğu düşünülen objektif vergileri ise uygulamak daha kolay olmaktadır. Dolayısıyla ortaya çıkan bu tezat durum, vergi adaletini uygulamanın zor olduğunun bir kanıtı niteliğindedir. Ayrıca subjektif vergilere, öznel yaklaşımlarla ödenecek vergi

miktarlarının belirlenmesi anlamında bakarsak bu yaklaşımın ne kadar doğru olduğu tartışmalıdır. Matematik adaletin daha açık olması burada kendini göstermektedir. Kişilerin şahsi durumlarının belirlenmesi güçtür ve hatalara açıktır. Bekar ve çocuksuz birinin, evli ve çocuklu birinden daha az sorumluluk sahibi olduğu ve daha çok vergi ödemesi düşüncesi tartışılabilir bir durumdur.

1.2.2. Tarife Bakımından Vergilerin İncelenmesi

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanması gerekmekte olan ölçülere gereksinim vardır. Bu ölçüler tarife olarak adlandırılmaktadır (Erdem vd., 2003: 86). Tarifeler verginin teknik anlamda bir parçası olmaktadır ve bundan dolayı vergilemede değer taşımaktadır. Bilhassa benzer durumlardaki vergi yükümlülerinin ayrı vergi yüklerine ya da aksine ayrı şartlardaki vergi yükümlülerinin eşit vergi yüküne maruz kalmamaları düşünceleri vergi tarifelerine olan dikkati artırmıştır. Vergilemede adalete ulaşılabilmesinin yanısıra vergilemenin sosyal ve ekonomik yönlerinden ötürü de düzenlenecek tarifeler teorik açıdan ve uygulanabilirlik açısından tartışılmakta olan konulardan biri haline gelmiştir (Akdoğan, 2011: 240).

Sadece en az geçim indirimi ve ayırma kuramından yararlanarak vergilemede ödeme gücüne ulaşmak yetersiz görülmüştür ve vergi tarifeleri de kullanılarak ödeme gücü sağlanmaya çalışılmaktadır (Akdoğan, 2011: 241). Vergi adaletini değerlendirirken tarife bakımından vergilerin incelenmesi oldukça önem taşır. Vergi ödeme gücünü yansıtması açısından uygulanan tarife, özellikle günümüz vergi sistemlerinde dikkate değer şekilde ele alınmaktadır. Vergi tarifelerini genel olarak açıkladıktan sonra vergi adaleti ile bağını ve Türk vergi sistemindeki vergilerin tarifeler bakımından adalet analizini yapacağız. Vergi tarifeleri bakımında aşağıdaki gibi ayırabiliriz:

1.2.2.1. Sabit Oranlı Vergiler

Düz oranlı, tek oranlı vergiler olarak da adlandırılan bu vergiler matrahın her seviyesine uygulanacak vergi oranının sabit kaldığı vergilerdir. Yani tek bir vergi oranı tüm matraha uygulanır. Düz oranlı vergilerde marjinal vergi oranıyla ortalama vergi oranı aynıdır ve bütün matrah seviyelerinde aynı kalmaktadır. Fakat matrahtaki artışla beraber vergi miktarında da artış söz konusu olmaktadır (Şentürk, 2006: 19). Yani matrah ister artsın ister azalsın matrahın her bir seviyesinde, matrahla yalnızca bir oranı çarparak

vergi bulunur (Erdem vd., 2003: 116). Sabit oranlı vergileri bir örnekle açıklamaya çalışalım:

Örnek: Vergi oranının %20 olduğu sabit oranlı bir tarifede vergi matrahları 100 TL, 1.000 TL, 10.000 TL, 100.000 TL ise hesaplanacak vergi tutarları sırasıyla; 20 TL, 200 TL, 2.000 TL ve 20.000 TL olacaktır. Görüldüğü üzere vergi oranı sabitken, matrah arttıkça vergi tutarı artmakta, matrah azaldıkça vergi tutarı azaltmaktadır.

<u>Vergi Matrahı</u>	<u>Vergi Oranı</u>	<u>Vergi Tutarı</u>
100 TL	%20	20 TL
1.000 TL	%20	200 TL
10.000 TL	%20	2.000 TL
100.000 TL	%20	20.000 TL

1.2.2.2. Azalan Orana Sahip Vergiler

Azalan oranlı vergi tarifelerini iki şekilde görmek mümkündür. İlki matrahın düşmesiyle beraber vergi oranının da düştüğü, ikincisi matrahın yükselmesine karşın vergi oranlarının giderek düştüğü durumdur. Matrah arttıkça vergi oranlarının yükselmesi durumu, azalan oranlı vergi tarifesi kavramıyla daha özdeştir (Akdoğan, 2011: 250). İlk durumda vergi matrahı ile vergi oranlarının aynı yönlü ilişki söz konusu iken, ikinci durumda vergi matrahı ile vergi oranlarının zıt yönlü ilişkisi söz konusudur.

- **Matrah ve vergi oranının aynı yönlü olduğu azalan oranlı tarife:** Bu tarife türünde vergi oranları vergi matrahlarındaki azalma doğrultusunda düşmektedir. Yani matrahın küçülmesiyle vergi oranlarının da küçülmesini hedefleyen söz konusu tarife artan oranlı tarifenin ters çevrilmiş şekli gibidir (Akdoğan, 2011: 250-251).

Örnek:

<u>Vergi Matrahı</u>	<u>Vergi Oranı</u>
10.000 TL üzeri	%30
5.001 – 10.000 TL arası	%20
2.501– 5.000 TL arası	%10

1- 2.500 TL arası %5

Vergi matrah ve oranlarının yukarıdaki gibi olduğu bir tarifeye ilişkin örneğimize göre ilk 10.000 TL'nin üzerindeki matrah için %30 vergi oranı, 5001 TL ile 10.000 TL arası matrah için %20 vergi oranı, 2.501 TL ile 5000 TL arası matrah için %10 vergi oranı, 1 TL ile 2.500 TL arası matrah için %5 vergi oranı uygulandığı görülmektedir. Yukarıdaki örnekte matrah azaldıkça, matrah dilimlerine uygulanması gereken vergi oranının da giderek azaldığı görülmektedir.

• **Matrahın yükselip, vergi oranının azaldığı azalan oranlı tarife:** Teknik olarak artan oranlı tarifelere benzeyen bu tarife türünde matrah dilimleri artarken vergi oranları azalmaktadır (Erdem vd., 2003: 121).

Örnek:

<u>Vergi Matrahı</u>	<u>Vergi Oranı</u>
1.000 TL'ye kadar	%30
1.001 – 2.500 TL arası	%20
2.501– 5.000 TL arası	%10
5.001 – 10.000 TL arası	%5

Vergi matrah ve oranlarının yukarıdaki gibi olduğu bir tarifeye ilişkin örneğimize göre ilk 1.000 TL matrah için %30 vergi oranı, 1.001 TL ile 2500 TL arası matrah için %20 vergi oranı, 2.501 TL ile 5000 TL arası matrah için %10 vergi oranı, 5.001 TL ile 10.000 TL arası matrah için %5 vergi oranı uygulandığı görülmektedir. Örneğimizde de görülmektedir ki matrah yükseldikçe, matrah dilimlerine uygulanması gereken vergi oranı giderek azalmaktadır.

1.2.2.3. Artan Orana Sahip Vergiler

İlk olarak A.N. Condorcet tarafından incelenen artan oranlı vergi kavramı sonraları J.S. Mill ve Leroy-Beaulieu tarafından da benzer görüşler sunularak ele alınmıştır. Artan oranlı vergiler matrah büyüdükçe oranı yükselen vergileri ifade eder. Bu vergilerde oranın büyümesinin, matrah artışı dışında da sebepleri olabilir. Mesela veraset ve intikal vergisinde mirasçılardan murise olan akrabalık dereceleri ya da zaman, medeni durum

gibi etkenlerde vergi oranlarını etkileyebilir. Genel olarak ise artan oranlılığı, verginin en azından belirli bir bölümüne kadar matrahtan daha hızlı şekilde artmasıdır şeklinde ifade edebiliriz. Burada asıl neden matrahtaki yükselmedir. Belirli noktaya kadar ifadesinin sebebi ise verginin matrahın tamamını vergi haline dönüştürecek seviyeye kadar artan oranlı olmasının mümkün olmamasıdır. Yoksa bu vergileme değil bir el koyma haline dönüşür (Nadaroğlu, 1996: 257).

Artan oranlılığı aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

- **Sınıf Usulü Artan Oranlılık:** Bu tarife şeklinde matrahlar miktar miktar sınıflara ayrılır ve her üst sınıfa geçilmesiyle vergi oranları artar. Söz konusu oranlar sadece karşısında bulunan dilim için değil bütün matrah için uygulanır. Yani bir sınıftan diğerine geçildikçe matrah toplamına uygulanacak vergi oranı yükselecektir (Orhaner, 2000: 162). Bunu bir örnekle açıklamaya çalışalım:

Örnek:

<u>Vergi Matrahı</u>	<u>Vergi Oranı</u>
1.000 TL'ye kadar	%5
10.000 TL'ye kadar	%10
100.000 TL'ye kadar	%20
1.000.000 TL'ye kadar	%30

Vergi matrah ve oranlarının yukarıdaki gibi olduğu sınıf usulü artan oranlı bir tarifede 500 TL matrah için %5 vergi oranı uygulanacaktır ve vergi tutarı 25 TL, 7.000TL matrah için %10 vergi oranı uygulanarak 700 TL vergi tutarı, 60.000 TL matrah için %20 vergi oranı uygulanarak 12.000TL vergi tutarı hesaplanacaktır.

Görüldüğü üzere matrah yükseldikçe vergi oranı ve ödenecek vergi miktarı da yükselmektedir. Fakat sınıf usulü artan oranlılığın olumsuz bir yönü vardır. Matrahtaki çok küçük bir artış üst vergi dilimine göre hesaplama yapılmasına ve ödenecek vergi miktarının ani ve aşırı yükselmesine neden olacaktır. Sınıf usulü artan oranlılık tarifesi vergi adaletine aykırı bu tarz sebeplerle uygulamada çok fazla yer almamakta daha çok dilimli artan oranlı vergi tarifesi kullanılmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 258-259).

Sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesinin Türk vergi sisteminde uygulama alanı yoktur.

• **Dilim Usulü Artan Oranlılık:** Dilim usulü artan oranlı vergi tarifelerinde matrah çeşitli dilimlere bölünmekte ve her dilim için farklı bir vergi oranı belirlenmektedir. Sınıf usulü artan oranlılığın sakıncalı olduğu durumların düzeltilmesi amacıyla geliştirilen bu tarife türü günümüzde yaygın uygulama alanı bulmaktadır. Vergi yükünün sıçrama şeklinde yükselmesini engellemesinin yanısıra vergilemede ödeme gücüne ulaşılmasını sağlamada etkindir. Fakat vergi sistemlerinde uygulanacak kesin ve tek bir ölçü bulunmamaktadır. Ülkeler kendi mali, sosyal ve ekonomik koşullarını dikkate alarak etkin bir tarife belirlemelidir (Akdoğan, 2011: 245-246).

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesini bir örnekle açıklamaya çalışalım:

Örnek:

<u>Vergi Matrahı</u>	<u>Vergi Oranı</u>
1.000 TL'ye kadar	%5
1.001 – 2.500 TL arası	%10
2.501– 5.000 TL arası	%20
5.001 – 10.000 TL arası	%30

Dilim usulü artan oranlı tarifeye ilişkin yukarıdaki örneğimize göre ilk 1.000 TL matrah için %5 vergi oranı, 1.001 TL ile 2500 TL arası matrah için %10 vergi oranı, 2.501 TL ile 5000 TL arası matrah için %20 vergi oranı, 5.001 TL ile 10.000 TL arası matrah için %30 vergi oranı uygulandığı görülmektedir. Eğer dilim usulü artan oranlı tarife yerine, sınıf usulü artan oranlı tarife uygulanmış olsa idi; 1001 TL'lik matrah için %10 vergi oranı uygulanacaktı ve ödenecek vergi oranı sıçrama yapacaktı. Hem artan oranlı oluşu hem de sınıf usulü artan oranlı tarifeden daha adil oluşu sebebiyle yaygın olarak uygulanan bu tarife Türk vergi sisteminde gelir vergisi kanununda uygulanmaktadır.

• **Gizli Artan Oranlılık:** Gizli artan oranlılık tam anlamıyla tarife sayılamaz. Bunu matraha uygulanan indirimlerin etkisiyle oluşacak bir çeşit artan oranlılık olarak görmek daha doğrudur. Burada tek bir vergi oranı vardır ve matrah büyüklüğü ne olursa olsun

eşit miktarda bir indirim uygulanır ve yükümlülerin ödeyeceği vergi yükleri farklı hale gelir (Orhaner, 2000: 164).

Gizli artan oranlılığı bir örnek ile açıklamaya çalışalım:

Örnek:

<u>Matrah</u>	<u>İndirim</u>	<u>İndirim Sonrası Matrah</u>	<u>Vergi Oranı</u>	<u>Ödenecek Vergi</u>	<u>Gerçek Vergi Oranı</u>
2.000 TL	1.000 TL	1.000 TL	%10	100 TL	%5 (100/2.000)
5.000 TL	1.000 TL	4.000 TL	%10	400 TL	%8 (400/5.000)
10.000 TL	1.000 TL	9.000 TL	%10	900 TL	%9(900/10.000)

Örneğimizde; 2000 TL, 5.000 TL ve 10.000 TL matrahlara uygulanacak vergi oranı %10'dur. Bu oran uygulanmadan önce 1.000 TL indirim yapılacaktır. İndirimler sonrası ödenecek vergiler sırasıyla; 100 TL, 400 TL ve 900 TL'dir. İndirim sonrası gerçek vergi oranlarının %5, %8 ve %9 olduğu görülmektedir. Yani aynı indirimin uygulandığı farklı matrahlarda gizli bir artan oranlılık oluşmaktadır ve vergi oranı olan %10'a yaklaşmaktadır.

• **Tersine Artan Oranlılık:**

Her yükümlülerin ödemesi gerekmekte olan verginin aynı olması durumunda ödeme gücü arttıkça vergi oranı düşecektir. Bu duruma vergi biliminde tersine artan oranlılık denilmektedir (Erdem vd., 2003: 93). Teoride tersine artan oranlı vergi tarifeleri yer almakta olsa da vergi sistemlerinde tersine artan oranlı vergi tarifelerinden ziyade tersine artan oranlı vergilerden söz etmek daha doğrudur (Akdoğan, 2011: 241). Tersine artan oranlılık için tarife demek mümkün değildir. Günümüzde herhangi bir vergiye uygulanması söz konusu değildir. Yükümlülere düşen toplam vergi yükü ve toplam vergi gelirleri karşılaştırılarak sonuç elde edilir. Mükelleflerin eşit miktarda vergi ödemeleri ve eşit vergi oranlarına tabi olmaları durumunda ödenecek olan vergileri yükümlülerin gelirleriyle mukayese ettiğimizde farklı gelire sahip olanların farklı vergi ödemek zorunda oldukları bir durum ortaya çıkacaktır. Mükelleflerin ödeme gücünü dikkate almayan bu durum vergi adaletine aykırıdır. Özellikle KDV gibi gider vergilerinde görülmesi mümkündür (Orhaner, 2000: 164-165).

1.2.2.4. Tarife Bakımından Vergilerde Adalet Analizi

Başlangıç olarak tarife bakımından genel bir adalet değerlendirmesi yaptıktan sonra Türk vergi sistemindeki vergilerin tarife bakımından adalet değerlendirmesini yapmak doğru olacaktır. Vergiler tarifeler bakımından incelenirken sabit oranlılık, azalan oranlılık, artan oranlılık ayırımına göre sınıflandırılmaktadır. Düz yani sabit oranlı vergiler matrahtaki değişimleri dikkate almaksızın tek bir vergi oranının uygulandığı vergilerdir. Azalan oranlı vergiler ise iki şekilde görülmektedir. Bunlar; matrah ile vergi oranının aynı yönlü olarak azaldığı tarife çeşidi ve matrahtaki artışın karşısında vergi oranının zıt yönlü olduğu yani azaldığı tarife çeşididir. Vergilemede ödeme gücünün bir unsuru olan artan oranlılık ise dört sınıfa ayrılabilir; sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılık.

Vergi adaletini sağlamada en etkili tarife türü artan oranlı tarifelerdir. Artan oranlı tarifeleri kendi içinde adalet açısından değerlendirecek olursak; dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi daha başarılıdır. Matrah dilimlere ayrılarak, her dilimde artan farklı bir vergi oranı kullanılarak vergi hesaplanmaktadır. Sınıf usulü artan oranlı vergi tarifelerinde ise; belirlenmiş matrah tutarlarının karşısında bir vergi oranı söz konusudur. Matrah bu sınıflardan hangisine denk geliyorsa matrahın tümüne o oran uygulanır. Bu durum matrahta olabilecek küçük bir artışta bile vergi oranının üst vergi oranına çıkmasına dolayısıyla da vergi tutarının ani şekilde artmasına neden olacaktır.

Artan oranlılığın diğer türleri olan gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılığı tarife olarak kabul edilmemektedir. Gizli artan oranlılık matraha uygulanacak olan indirimlerin etkisiyle, vergi oranı sabit olmasına rağmen ödenecek vergi tutarlarının artan oranlı tarife uygulanmış gibi artmasıdır. Tersine artan oranlılıkta da; mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmadan eşit vergi oranına tabi tutulmaları sebebiyle, kimi vergi mükellefi diğerine göre gelirinin daha büyük bölümünü vergi olarak ödemekle yükümlü olmaktadır. Gelirlerine göre kendilerine düşen vergi yükü karşılaştırıldığında düşük gelirli kişiler daha çok vergi öderken, yüksek gelirli kişiler daha az vergi ödemekle yükümlü olacaktır.

Vergi adaletinin sağlanmasında, ödeme gücü yaklaşımının koşullarından birisi artan oranlılığa dikkat çekmiştir. Tarife bakımından vergileri analiz ederken bilhassa artan oranlılığın varlığı ve yokluğu açısından incelemek önem taşımaktadır. Bu sebeple artan

oranlı vergiler ya da hangi vergilerde artan oranlılık uygulanabilir konusuna ağırlık vermek gerekmektedir.

Geleneksel anlamda vergilemede adaleti sağlamak için artan oranlı vergilerin öteki sistemlere göre daha üstün yapıya haiz olduğunun kabulü mevcuttur. Dünyaya baktığımızda genelde ülkelerin çoğunluklu olarak artan oranlı gelir vergisi tarifelerine yer vermeleri bu durumun bir göstergesi olarak görülebilir (Şentürk, 2006: 18).

Artan oranlı vergiler bilhassa subjektif-dolaysız vergi sınıflandırmasının içinde bulunan gelir ve servet vergilerine uygulanabilmektedir. Objektif dolaysız vergilerin ve dolaylı vergilerin tümüyle artan oranlı duruma dönüştürülmeleri teknik sebeplerle mümkün olamamaktadır. Bundan ötürü bu vergilere nispi oranlar uygulanmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 257).

Ödeme gücü yaklaşımında iki yön bulunmaktadır. Bunlar: Yatay ve dikey adalettir. Yatay adalet ile eşitler, dikey adalet ile eşit olmayanlar arasındaki adalet ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda geliri tek ölçüt kabul olarak farz edersek, eşit gelir seviyesine sahip iki insanın yatay adalet yönünden eşit vergi ödemeleri gereklidir. Diğer bir yönden bakarsak, dikey adalet uygulamasında ise düşük gelirlilerin zenginlere nispeten daha az vergi ödemeleri gerekmekte olacaktır (Şentürk, 2006: 17).

Tüketim vergilerinin miktarı tüketim harcamalarına göre değişmektedir. Tüketime konu olan mal ile hizmetleri çok kullananlar çok vergi öderken, daha az kullananlar daha az vergi ödemiş olurlar. Tüketim vergileri tersine artan oranlı vergilerdir, mükelleflerin geliri arttıkça tüketilen mal ve hizmetler üzerinden ödenen verginin gelire oranı azalmaktadır (Eker, 2009: 236).

Genel olarak vergi adaletine ulaşmada artan oranlı vergiler başarılı kabul edilse de, 1980 sonrasında bu vergilere eleştiriler artmıştır. Bu nedenle artan oranlı vergilere alternatif olarak düz oranlı vergiler ön plana çıkarılmaya çalışılmıştır (Şentürk, 2006: 18).

Gelir dağılımına ilişkin adaleti yakalamak için düz oranlı vergilerin başarısını savunanlar; ilgili vergilerde vergilendirmeye konu olan kazanç ile gelirlerin kapsam olarak genişlik arz etmesi, bütün vergi tabanında vergilendirme çabası ve vergiye ilişkin kolaylıkların düşük olması durumlarında vergi kaçakçılığının engellenmesi konusunda

başarı elde edileceğini savunmaktadırlar. Bunun yanısıra artan oranlılığın sebep verdiği gelir dilimi sürüklenmesi engellenmiş olacaktır. İlk bakışta düz oranlılık iyi gibi görülse de detaylı ve istatistiksel açılardan değerlendirildiğinde üst gelir seviyesindekilere katkı sağlarken, alt gelir grubundakilere negatif etki edecektir. Yani düşük ve düz orandaki vergiler alt gelir grubuna zarar verecektir (Birinci ve Akyazı, 2017: 55). Düz oranlı vergilerin diğer bir olumsuz yanı, adil vergi görünümde olsa da vergi yükümlülerinin ödeme güçlerine dair çeşitliliği göz önünde bulundurmadığından vergilemede adalete çok da hizmet etmeyecek olmasıdır (Akdoğan, 2011: 242).

Artan oranlılık vergi adaleti açısından olumlu olarak düşünülse de olumsuz etkileri de olabilmektedir. Elde edilen ya da sahip olunan vergiye tabi gelirler ve servet arttıkça devlete ödenecek olan vergi miktarının da artması mükelleflerin olumsuz tepkisine yol açabilecektir. Sahip olduğu gelir ya da birikimin arttıkça daha çok vergilendirilmesi vergi mükelleflerini daha fazla gelir elde etmek ve daha fazla birikim yapmak amaç ve isteğinden uzaklaşabilir. Bu durum ekonomiye aktarılacak, yeni yatırım kaynaklarının azalmasına dolayısıyla ekonomik ve toplumsal refahın zarar görmesine yol açabilecektir.

Genel olarak vergi oran ve miktarlarının yüksekliği nasıl vergi mükelleflerini nasıl vergi kaçırma ve vergiden kaçırma gibi yollara sevk ederek vergi ödeme isteğini azaltıyorsa; vergilemede artan oranlı vergi tarifelerinde de, vergi oranı yükseldikçe mükellefler bu yollara başvurmaya yönelebilir.

Artan oranlı vergi tarifeleri; ödeme gücü yükseldikçe ödenecek olan vergi miktarını artmasına ve böylece vergi adaletinin sağlanmasına etki eder. Her ne kadar ödeyen mükellefler ve ekonomik kaynak bakımından olumsuz görülebilse de geliri ve serveti fazla olanın daha fazla vergi ödemesini sağlayarak ödeme gücüne göre vergi ödenmesi bağlamında yarar sağlar. Sadece gelir seviyesinin artışına göre daha çok vergi alınmasını sağlamamakta aynı zamanda yüksek gelir ve servet sahibi olan mükelleflerin toplam gelirleri ve servetleri içinde ödenecek vergi miktarı açısından da önemlidir. Örneğin; asgari ücret seviyesinde gelir elde eden bir kişiyle, milyon Türk Lirası sahibi ya da geliri olan kişinin %25'lik bir vergi oranı ile vergilendirildiğini ele alalım. Asgari ücret seviyesinde gelir elde eden kişinin ödediği vergi miktarı olarak diğer vergi mükellefinin ödediği vergiden oldukça küçüktür. Fakat elde edilen gelir ve servet unsurlarının içinde asgari ücretli kişinin gelirine uygulanacak %25 oranında bir vergi

ödemesi onun temel ihtiyaçlarını karşılayabileceği, hayati sayılabilecek gelirini vergilendirirken, milyon TL gelir elde eden kişinin gelirine uygulanacak %25 oranındaki bir vergi, mükellefin tüm gelirinden düşüldüğünde arta kalan geliriyle de yüksek standartlarda bir yaşam sürebilecektir.

Türk vergi sistemindeki vergileri tarife bakımından sırayla değerlendirelim:

Gelir Vergisi: Türkiye’de gelir vergisinde dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. 18.000 TL'ye kadar % 15, 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası için % 20, 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası % 27, 98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası için % 35 vergi tarifesi söz konusudur. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir yöntem olan artan oranlılık Türk vergi sisteminde gelir vergisinde uygulanmaktadır. Bunun yanısıra sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesine göre daha adil olan dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi uygulanması vergi adaletini sağlamada önemli bir çabadır.

Kurumlar Vergisi: Türkiye’de kurumlar vergisine düz oranlı yani tek oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. 2019 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı % 22’dir. 2003 yılında %30, 2004 yılında %33, 2005 yılında %30, 2006-2017 yılları arasında %20, 2018 yılında %22’lik oran uygulanmıştır. Yani 2003 yılı itibariyle %30’lardaki kurumlar vergisi oranı %20’ye düşürülmüştür ve şuanda %22 olarak uygulanmaya devam edilmektedir. Zamanla kurumlar vergisi oranları düşürülerek daha geniş bir vergi tabanına ulaşmak ve vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi durumların önüne geçmek, sermayenin aşırı vergilendirilmeyerek ekonomiye tekrar dönmesi ve ekonominin canlanması bunun nedenleri olarak gösterilebilir.

Tek oranlı vergi tarifesi matrahın artmasıyla artan, azalmasıyla azalan bir vergi tarifesidir ve vergi mükelleflerinin ödeme güçlerine bakmaksızın vergi ödenmesini içerir. Dolayısıyla Türk vergi sisteminde kurumlar vergisinde uygulanan %22’lik oran mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almaksızın vergilendirilmelerini gerektirmektedir. Vergi adaleti ile bağdaşmayan bir durum görülmektedir. Fakat kurum kazançlarının kişiselleştirilebilir hale getirilmesi mümkün değildir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi: Türk vergi sisteminde yer alan motorlu taşıtlar vergisi ağırlık, hacim vb. gibi ölçülere dayanılarak hazırlanan spesifik matrahlı bir vergidir.

Tarifelerde motorlu taşıtların silindir hacmi, taşıt değeri, taşıt yaşı, oturma yeri, azami toplam ağırlık, azami kalkış ağırlığı gibi ölçütler göz önünde bulundurularak maktu vergi tutarları belirlenmektedir.

Her yıl tespit edilen yeniden değerlendirme oranı; 2018 yılı için %23,73 olarak tespit edilmiş ve 537 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında 2019 yılı tutarları %15,9 olarak belirlenmiştir. Spesifik ölçülerle belirlenen motorlu taşıtlar vergisi tarifelerinde; motor silindir hacmi, taşıt değeri, azami ağırlık gibi ölçütlerle motorlu taşıtların vergileri hem çeşitlendirilmekte yani tek bir vergi tutarını uygulanmamakta ayrıca bu ölçütlerle taşıtlara uygulanacak vergilerde taşıt özelliğine göre artan vergi tutarı uygulanarak bir tür artan oranlılık elde edilmeye çalışılmaktadır diyebiliriz. Objektif vergi niteliğindeki motorlu taşıtlar vergisi, vergi tutarlarının çeşitlendirilmesiyle farklı ödeme gücüne sahip bireylere verginin biraz daha şahsileşmesi olanağı sunacaktır. Vergi adaletine ters düşen objektiflik, ödeme gücünü dikkate almama gibi durumlar vergilerin çeşitlenerek az da olsa şahsileşebilir olması, vergi oranlarında bahsi geçen artan oranlılık sayesinde hafifletilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi: Türk vergi sisteminde veraset ve intikal vergisinde; ‘dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi’ uygulanmaktadır. Veraset yoluyla intikallerde; ilk 290.000 TL için %1, sonra gelen 700.000 TL için %3, sonra gelen 1.500.000 TL için %5, sonra gelen 2.700.000 TL için %7 ve matrahın 5.190.000 TL’yi aşan bölümü için %10 vergi oranı uygulanmaktadır. İvazsız intikallerde; ilk 290.000 TL için %10, sonra gelen 700.000 TL için %15, sonra gelen 1.500.000 TL için %20, sonra gelen 2.700.000 TL için %25 ve matrahın 5.190.000 TL’yi aşan bölümü için %30 vergi oranı uygulanmaktadır.

Türk vergi sisteminde; gelir vergisinde olduğu gibi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir yöntem olan artan oranlılık veraset ve intikal vergisinde de uygulanmaktadır. Bunun yanısıra sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesine göre daha adil olan dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi uygulanması vergi adaletine ulaşmak açısından önemlidir.

Katma Değer Vergisi: KDV tarifeleri şöyledir:

- Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
- Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18 olarak belirlenmiştir.

2019 yılı itibariyle KDV için %1 oran uygulanan (I) sayılı liste ve %8 oran uygulanan (II) sayılı liste belirlenmiştir. Bunun dışında kalan vergi konusu olan tüm mal ve hizmetlere %18 katma değer vergisi uygulanmaktadır. KDV; merkezi yönetim bütçesi vergi gelirleri içinde %17,39 gibi büyük bir tahsilat payına sahiptir ve düz oranlı vergi niteliğindedir. Bunu yanısıra tersine artan oranlılık görülmektedir. Şöyle ki; üst gelir grubundaki kişilerin bir mal/hizmeti aldığı anda kendilerine düşen vergi yükü, alt gelir grubundaki kişilerin aynı mal/hizmeti aldığı anda onlara düşen vergi yükünden daha az olmaktadır. Yani zengin kişi kendisinden fakir kişiye göre gelirinin daha az bölümünü mal/hizmet satın almak için ödemiş olmaktadır. Tersine artan oranlı olan ve vergi adaletiyle çelişen bir durum söz konusudur. Sabit oranlı olan KDV %1, %8, %18'lik vergi oranlarıyla çeşitlendirilerek vergi adaletsizliği bir nebze de olsa azaltılmaktadır.

Temel gıda maddesi niteliğindeki malların çoğunluğuna ve düşük gelir seviyesinde yer almakta olan kişilerce yoğun şekilde tüketilen mal ile hizmetlere düşük vergi oranı uygulanarak vergi adaletini dengede tutmaya çabalanmaktadır. Lüks kabul edilebilecek vergi konusu mal ve hizmetlerde ise yüksek vergi oranı uygulanmaktadır. Ancak geçmişte lüks sayılan çoğu mal ve hizmet günümüz koşullarında temel gereksinimler halini almıştır ve bu da KDV'nin oranlarının belirlenmesinde adaletsiz bir durum oluşmasına yol açacaktır (Kıyıcı, 2019: 564).

Özel Tüketim Vergisi: ÖTV tarifesi hem maktu tutarlar hem oranlardan oluşmaktadır. Söz konusu tutar ve oranları dört adet liste ile düzenlenmiştir. Bunlar:

I SAYILI LİSTE: Bu listede benzin, motorin, fuel oil vb. petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin birim başına uygulanacak **maktu vergi** tutarları yer almaktadır.

II SAYILI LİSTE: Otobüs, midibüs, minibüs, binek otomobilleri, motosikletler yolcu ve gezinti gemileri, yatlar, kotralar, tekneler gibi birçok motorlu taşıta ilişkin **vergi oranları** yer almaktadır.

III SAYILI LİSTE: Alkollü içkiler, tütün mamulleri ve kolalı gazoz ilişkin **vergi oranları ve maktu vergiler** yer almaktadır.

IV SAYILI LİSTE: Havyar, parfümler, traş ürünleri, kürkler, gazete ve periyodik yayımlar, dayanıklı tüketim malları, telsiz telefonlar, video oyun konsolları gibi çok sayıda mala ilişkin **vergi oranları** yer almaktadır.

ÖTV’de tek bir vergi oranı kullanılmayarak çok sayıda oran ve maktu vergi ile çeşitlendirme yapılarak vergi adaleti yönünden olumlu bir uygulama yapılmaktadır. Fakat bu çok sayıda mala ilişkin vergi tutar ve oranlarının adil şekilde belirlenmesi zor ve önemlidir. Hangi malda düşük hangisinde yüksek vergi uygulanacak toplumsal ve ekonomik zorunluluklar dikkate alınarak belirlenmektedir. Bazı dönemlerde ekonomik teşvik amacıyla vergi oran ve tutarları indirildiğini hatta sıfırlandığını, halk sağlığını tehdit eden bazı mallarda ise vergi oran ve tutarlarının yükseldiğini görmekteyiz.

İlgili dört listede ÖTV’nin uygulanacağı çok sayıda mala ilişkin vergi oran ve tarifeleri yer almaktadır. Bu oran ve vergi tutarlarına baktığımızda en yüksek vergi oranlarının silindir hacmi yüksek motorlu taşıtlarda ve toplum sağlığı açısından tehdit oluşturan tütün mamullerinde olduğunu görmekteyiz. Ayrıca motor silindir hacmi yükseldikçe ÖTV’nin yükseldiği görülmektedir. Yani bazı mallar kendi içinde artan oranlı şekilde vergilendirilmektedir.

Toplumun temel ihtiyacı sayılabilecek mallarda düşük vergi, lüks sayılabilecek mallarda yüksek vergi uygulanması adalete katkı sağlayacaktır. Ancak lüks sayılabilecek bazı ürünlerde vergi oranlarının düşüklüğü hatta sıfırlanması vergi adaletini zarar vermektedir. Mesela yüksek gelir seviyesindeki mükelleflere hitap eden jet yakıtından ÖTV alınmaması ve Şubat 2019’dan beri bazı kürk ürünlerinde ÖTV’nin sıfırlanması adalet ilkesiyle uyuşmamaktadır.

Şans Oyunları Vergisi: Sabit oranlı bir vergidir ve spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde % 5, at yarışlarında % 7 ve diğer şans oyunlarında % 10 vergi oranı uygulanmaktadır.

Özel İletişim Vergisi: Sabit oranlı bir vergidir ve %7,5 vergi oranı uygulanmaktadır.

Damga Vergisi: Türk vergi sisteminde damga vergisi; Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yer alan listede belirtilen kağıtlardan alınmaktadır. Burada akit ile ilgili kağıtlar, kararlar, mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar, makbuzlar ve diğer bazı kağıtlardan maktu vergi ve oran olarak belirlenmiş ölçülerle alınmaktadır

(resmigazete.gov.tr, 2019). Objektif vergi niteliğindeki damga vergisi ödeme gücünü dikkate almaksızın vergilendirmeye sebep olmaktadır.

Harçlar: Türk vergi sisteminde harçlar advalorem ve spesifik matrahlar üzerinden hesaplanmaktadır. Tespit edilmiş dokuz adet tarife üzerinden maktu ve oran olarak uygulanmaktadır. Objektif vergi niteliğindeki harçlar kişilerin ödeme gücünü dikkate almaksızın vergilendirmeye sebep olmaktadır.

1 sayılı tarifede yargı harçları, 2 sayılı tarifede noter harçları, 3 sayılı tarifede vergi yargısı harçları, 4 sayılı tarifede tapu kadastro işlemlerinden alınacak harçlar, 5 sayılı tarifede konsolosluk harçları, 6 sayılı tarifede pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, 7 sayılı tarifede gemi liman harçları, 8 sayılı tarifede imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 9 sayılı tarifede trafik harçları yer almaktadır.

1.2.3. Vergilerin Matrah Bakımından İncelenmesi

1.2.3.1. Matrah Konusuna Genel Bakış

Matrah, vergi oranlarının ya da birim vergi miktarlarının üzerine uygulandığı ekonomik ve teknik değerleri ifade etmektedir. Vergi borcunun ortaya çıkmasında kişilerin vergi konusu ile kanunda belirtilen nevideki ilişkisinin yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Lakin ilgili vergi borcunu hesaplayabilmek için vergi matrahının ve matraha uygulanacak olan oran, tarife ve birim vergi miktarlarının bilinmesine ihtiyaç duyulur (Erdem vd., 2003: 85).

Tüm vergilerin ilgili kanunlarında belli bir sistem içinde vergi konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay ve matrah açık şekilde belirtilir. Bu duruma örnek verecek olursak; Gelir Vergisi Kanunu'nda matrah gelirin 'safı tutarıdır' şeklinde belirtilmiştir. Veraset ve intikal vergisinde ise mirasçılara intikal eden malların değeri verginin matrahını oluşturmaktadır (Eker, 2009: 171).

Vergide matrah; vergi mükellefinin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplamada esas teşkil eden gelir dilimini ifade eder. Vergi yükümlülerinin birçok kaynak sağlamış olduğu gelirin tümü vergilendirilmez. Gelirin tümü üzerinden genel, özel, sakatlık gibi indirimler yapılır. İndirimlerin yapılmasının ardından bulunan miktara vergi oranları uygulanarak mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı tespit edilmiş olur (Eker, 2009:

171). Zaten matrah kelimesi çıkarılmış anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda vergi matrahı için vergilendirilecek değerlerden vergiye tabi bulunmayan belli unsurların çıkarılmasından arta kalan değer diyebiliriz (Pehlivan, 2011: 60).

1.2.3.2. Advalorem ve Spesifik Vergilerin Değerlendirilmesi

Vergiler matrahına göre ikiye ayrılmaktadır. Birincisi advalorem – değer vergileri, ikincisi ise spesifik – miktar vergilerdir. Verginin matrahı vergiye konu olan şeyin değeri üzerinden hesaplanıyor ve matrahtan oransal olarak vergi alınıyorsa bu tür vergiler advalorem vergiler olarak adlandırılır. Gelir, kurumlar, gider ve gümrük vergileri advalorem vergiler içinde yer alır. Verginin matrahı, vergi konusu olan şeyin miktarı üzerinden hesaplanarak vergi alınmaktaysa bunlar spesifik miktar vergileridir. Spesifik miktar vergileri; uzunluk, ağırlık, hacim, sayı ve benzeri gibi maddeler üzerinden hesaplanmaktadır. Örneğin; hava gazının metreküpü üzerinden, yurtdışından getirilen televizyonun ekran çapına, özelliğine göre vergi alınması (Eker, 2009: 216-217).

Eğer vergi matrahının hesaplanabilmesi amacıyla vergi tarifesine uygulanan değer ‘parasal’ değer ise advalorem matrah, fiziki veya teknik bir değer ise ‘spesifik’ matrahtan bahsetmiş oluruz. En yaygın kullanılmakta olan matrah çeşidi advalorem yani ekonomik veya parasal değer esasına dayanmakta olan matrahtır. Spesifik matrah uygulamasına en güzel örnek olarak motorlu taşıtlar vergisidir. Bu motorlu taşıtlar vergisinde otomobillerde vergi; otomobilin motor silindir hacminin büyüklük ve yaşına bağlıdır. Motor silindir hacmi yükseldikçe vergi miktarı artarken, otomobilin yaşı ilerledikçe vergi miktarı düşer (Pehlivan, 2011: 60).

Advalorem vergiler fiyatın sabit bir oranı olarak alınmaktadır. Üretimin her birimi için vergi tutarı, fiyata dayalı olarak değişiklik gösterir (Musgrave, 2004:109).

Türk vergi sistemindeki vergiler sadece advalorem ya da sadece spesifik vergi statüsünde olabilir. Bunun yanı sıra hem advalorem hem spesifik matrahlı vergilerde bulunmaktadır.

Advalorem vergileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Gelir Vergisi:
- Kurumlar Vergisi

- Veraset ve İntikal Vergisi
- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Özel İletişim Vergisi
- Şans Oyunları Vergisi

Spesifik nitelikteki vergileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Harçlar.

Kısmen spesifik kısmen de advalorem karakterli bir vergiler:

- Özel Tüketim Vergisi
- Damga vergisi
- Gümrük Vergileri

Özel tüketim vergisinde vergiye tabi unsurlar hem oran hem de miktar olarak vergilendirilmektedir. Damga vergisi bazı kağıtlar için advalorem, bazı kağıtlar için spesifik matrah kullanılmaktadır. Gümrük vergilerinde aynı şekilde gerek advalorem gerek spesifik matrahlı olarak uygulanmaktadır.

1.2.3.3. Vergilerin Matrah Bakımından Değerlendirilmesi

Vergilerin adil şekilde vergilendirilmesinde matrahın doğru şekilde belirlenmesi önemlidir. Doğru belirlenmeyen matrah vergi adaletine zarar verecektir.

Vergi matrahı verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da miktarı ifade eder. Vergi konusu, vergi alınmasına esas olacak değer ve miktar, bunun nasıl hesaplanacağı ve işlem göreceği yasalarla belirtilmelidir. Tüm vergilerin matrahı vardır ve söz konusu matraha vergi tarifesi uygulanmaktadır. Vergi konusunu belirtmek vergi uygulaması bakımından yetersiz olduğundan verginin üzerinden hesaplanacağı matrahın açık ve net olarak belirtilmesi önemlidir. Vergi konusunu verginin üzerinden alındığı iktisadi unsur oluşturduğu halde, vergi matrahını vergi konusunun değer ve miktarı oluşturur. Bu

durumu örnekle açıklarsak: 500 TL geliri olan bir mükellefi ele alalım. Gelir vergisinin konusunu oluşturan bu gelirin tutarı 500 TL'lik vergi matrahını karşılar. Başka bir örnek verecek olursak: 280.000 TL'lik bir binanın konusu 'bina' iken, 280.000TL vergi matrahıdır. Bazen vergi konusu ve matrahı aynı olabilmektedir (Akdoğan, 2011: 143).

Vergi adaleti açısından bakıldığında advalorem matrah ya da spesifik matrah daha adildir diyerek kesin bir ayırım zor olmakla birlikte, advalorem vergiler bazı yönlerden daha adil kabul edilmiş, spesifik vergiler ise adaletsiz bulunmuştur. Advalorem matrah, spesifik matrahtan bazı açılardan daha etkin ve verimli vergilendirme olanağı sağlar. Bu konuda Erginay'ın (Erginay, 1990: 41) görüşü; günümüzde vergi sistemlerinde spesifik matraha az yer verildiği görülmektedir. Spesifik matrahlar donmuş matrah niteliğinde olmakla beraber, mallarda ve eşyalarda değer artışlarını izleyememektedir. Fakat advalorem matrahlar değer ve fiyat artışlarıyla verginin veriminin doğal olarak artmasını sağlamaktadır.

Akdoğan'ın Dikmen'den aktardığına (Akdoğan, 2011: 144) göre; değer esaslı vergiler yani advalorem vergilerin uygulama alanı zamanla genişlemektedir. Bunun temel sebebi; miktar esasına göre uygulanan vergilerde vergi tutarı, vergi konusunun değerine göre ters orantılı olabilmesidir. Spesifik vergilerde salınan vergi parasal değeri düşük olan vergi konularında oransal olarak ağır, yüksek parasal değerli unsurlarda ise hafif yük oluşturur. Bu da vergi ödeme gücünü olumsuz etkileyerek vergi adaletine zarar verir.

1.2.4. Muafiyet, İstisnalar ve İndirimler Açısından Vergi Adaleti

Çalışmamızın bu bölümünde vergilemede ödeme gücünün göstergelerinden olan muafiyet ve istisnaları vergi adaleti açısından ele alacağız. Bunu yaparken aynı zamanda konuyla bütünleşik sayılabilecek indirimleri de değerlendireceğiz.

Vergilerin mali, sosyal ve ekonomik açılardan önemli olmasının yanısıra, toplum üzerinde dağılımı dengeli olmalıdır. Sosyo-ekonomik ve hukuki sebeplerle bazı vergi mükellefleri ve konuları vergilendirme sürecinde korunmaktadır. Bu durum vergilemede ödeme gücüyle alakalı etkileri de beraberinde getirmektedir. Vergi ödeme gücü kapsamında vergilemede adalete katkı sağlayan bu uygulamalar vergi ödeme gücüne sahip bazı mükelleflere daha az vergi ödeme imkanı sunuyor ise vergi adaletine zarar verecektir (Akdoğan, 2011: 256). Dolayısıyla muafiyet, istisna ve indirimler

ödeme gücü düşük ya da bazı sebepler korunması gereken bir mükellef kitlesini hedeflerken bunun iyi belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde vergi karşısında eşit koşullarda olmadığı için korunmaya çalışılan kitle dışında bir kitle vergilendirilecek gerek devlet gelir kaybına uğrayacak gerek ödeme gücü olan bir kitle vergilendirilmeyerek vergi adaleti zedelenecektir.

Herkes vergi ödemekle yükümlü olmasına karşın herhangi bir ülkede bu durumun tüm manasıyla gerçekleşmesi mümkün değildir. Hiçbir kazanç ya da servet sahibi değilken örneğin bir başkasının yardımlarıyla geçinmekte olan bir kişiden vergi alınması mümkün değildir (Erginay, 1990: 45). Dolayısıyla vergilendirme yapılırken ödeme gücü olmayan ya da düşük vergi mükellefleri ya da bazı özel durumu olan vergi mükellefleri pozitif ayrımcılık anlamında gözetilerek vergileme yapılabilir. Muafiyet ve istisnalar bu anlamda vergi adaletini sağlamada kullanılabilir. Fakat farklı bir perspektiften bakarsak muafiyet ve istisnalar eşitlik ve genellik ilkelerine ters düşebilir ve vergi adaletine aykırı olarak da görülebilir.

Muafiyet ve istisnalar, kimi zaman vergi adaletine ulaşmada yardımcı unsurken kimi zamanda vergi adaletine ulaşmayı engelleyebilmektedir. Bir istisna ya da muafiyet vergi adaletini sağlamada başarılı olabilir veya başarısız olabilir ya da söz konusu istisna ya da muafiyet aynı anda vergi adaletine hem olumlu hem olumsuz etki edebilir.

Muafiyet ve istisnalar, ödeme gücü yaklaşımı çerçevesinde ele alındığından vergi adaletine ulaşmada katkı sağlarken, mükellefler arasındaki eşit ve herkese uygulanabilir şartları ortadan kaldırması sebebiyle yani vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri açısından dikkate alındığında vergi adaletine olumsuz etki etmektedir. Bazı örneklerle durumu açıklamaya çalışalım:

Gelir Vergisi Kanunu'na baktığımızda çalışma gücünü belirli oranlarda kaybetmiş hizmet erbabı için 'engellilik indirimi' uygulandığını görmekteyiz. Burada vergi ödeme gücü açısından adil bir uygulamaya gidildiğini söyleyebiliriz.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Tazminat ve Yardımlar başlığı ile belirtilen ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile istisna, ödeme gücü yaklaşımı çerçevesinde vergi adaletine katkı yapılırken, Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası vb. istisna ve muafiyetlerle, mükellefler eşit vergileme koşullarıyla muamele görmediğinden eşitlik ve genellik ilkeleri bağlamında adaletten uzaklaşılır.

Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası vb. istisna ve muafiyetlerle istisnalar ekonomik canlılık ve teşvik açısından olumlu katkı yapabilecekken mükellefler arasında fırsat eşitliğini ortadan kaldırır. Ekonomik hayata, toplumsal refaha katkı sağlayabilecek söz konusu istisna vergileme adaleti sağlayan eşitlik ve genellik ilkelerine ile bağdaşmamaktadır.

1.2.5. Yansıması Bakımından Vergilerin İncelenmesi

1.2.5.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergileri Sınıflandırmada Kullanılan Ölçüler

Dolaylı - dolaysız vergilerin ayrımında, vergilerin iktisadi mükellefleri ile vergi idareleri arasına başka kişilerin girip girmesi etkili olmaktadır. Söz konusu ayırım vergi yüküne ilişkin ortaya koymakta olduğu ehemmiyetli sonuçlardan ötürü dikkat çekici bir ayırım olmuştur (Erdem vd., 2003: 91). Dolaylı ve dolaysız vergileri ayırmada temel bazı ölçüler dikkate alınmaktadır. Bunların birincisi vergilerin yansımasına dayalı olan ölçü, ikincisi vergilerin tahakkuk ve tahsiline dayanan ölçü, diğeri ise vergi idaresinin teşkilatlanma yapısına dayanan ölçüdür. Fakat literatürde dolaylı ve dolaysız vergilerin sınıflandırılmasında genellikle yansıma ölçüsü dikkate alınarak sınıflandırma yapıldığını görmekteyiz.

• Vergilerin Yansıma Ölçüsü

Vergiyi, vergi dairesine ödeyen kişi ile vergi yüküne fiili olarak katlanan kişiler farklı olabilmektedir. Yani vergi kişiler arasında devredilmektedir. Bu durum verginin yansımasıdır (Işık vd., 2004: 151). Yani başka bir tanımla verginin yansıması; vergiyi ödemiş olan mükellefin iktisadi durumlardan faydalanarak söz konusu vergiyi başkalarına devretmesi ya da karşılığını başkalarından alması olayına verilen isimdir. Örneğin; bir imalatçının ürettiği mal üzerinden ödediği vergiyi malın fiyatına ilave ederek alıcıya devretmesi durumudur. Verginin yansımasında aranan sonuç, verginin en son kimin üzerine kaldığıdır fakat bu sonuca ulaşmak oldukça zordur ve derin bir araştırma gerektirir (Erginay: 1990:116).

Dolaylı ve dolaysız vergilerin sınıflandırılmasında verginin yansıması olayı her zaman doğru bir ölçü olamamaktadır. Bazı ekonomik gelişmeler özellikle fiyat hareketleri vergilerin yansımasına ters etki edebilmekte ve yansıması gereken vergiler istenilen

düzyeyde yansıyamamakta hatta bazen de yansıması gereken vergiler yansıyabilmektedir (Eker, 2009: 218).

- **Vergilerin Tahakkuk ve Tahsil Şekli**

Bu sınıflandırma ölçüsü vergilerin yapısından kaynaklanmamakta, yalnızca verginin tahakkuk ve tahsil şekline dayanmaktadır. Bundan dolayı vergilerin bir bölümü tahsil usulünün değişmesine bağlı olarak dolaylı veya dolaysız vergiler grubuna dahil olabilecektir. Mesela, KDV imal edilen malın satışı sebebiyle alınırsa dolaylı vergi sayılacakken, aynı vergi işletmenin yıllık cirosu üzerinden alındığında dolaysız vergi olacaktır (Erginay, 1990: 79).

- **Vergi İdaresi Açısından Sınıflandırma**

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında kullanılan başka bir ölçü de vergi idaresinin teşkilatlanma şekliyle ortaya çıkmaktadır. Özellikle Fransa'da uygulanmakta olan sistem ile dolaylı vergiler idaresine yatırılan vergiler dolaylı vergi, dolaysız vergiler idaresine yatırılan vergiler dolaysız vergi olarak nitelendirilmektedir (Eker, 2009: 218).

1.2.5.2. Dolaysız Vergiler

Eğer bir vergi, verginin asıl mükellefi olduğu düşünölen kişilerin iktisadi değerlerinden alınmaktaysa dolaysız vergi özelliği taşımaktadır (Işık vd., 2004: 159).

Türk vergi sisteminde yer alan dolaysız vergilerin tahsilat ve oranlarındaki gelişmeyi tablo yardımıyla ele alalım:

Tablo 16'da 2003-2018 arasında dolaysız vergilerin tahsilatı miktarlarını ve toplam vergiler içindeki paylarını görmekteyiz. 2003 yılından 2018 yılına kadar dolaysız vergi tahsilat tutarları sürekli olarak artış göstermiştir. Bu yıllar arasında dolaysız verilerin paylarına bakacak olursak 2003 yılında toplam vergilerin %33,62'lik kısmının dolaysız vergilerden oluştuğunu görürüz. 2004, 2005, 2006 yıllarında ise tahsilat tutarındaki artışa rağmen dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki yeri küçölmüştür. 2006 yılında %31,29 olan bu pay, sonraki yıllarda artışa geçmiştir. 2009 yılı ele aldığımız yıllar içinde dolaysız vergi payının en yüksek olduğu yıllardan biridir. 2009'da %36,41'lik dolaysız vergi tahsilat payı görmekteyiz. Sonraki yıllarda artış ve azalışlarla

devam eden dolaysız vergi payları 2017’de %34,09 iken, 2018 yılında hatırı sayılır bir artış göstererek %37,05’e yükselmiştir.

Tablo 16:

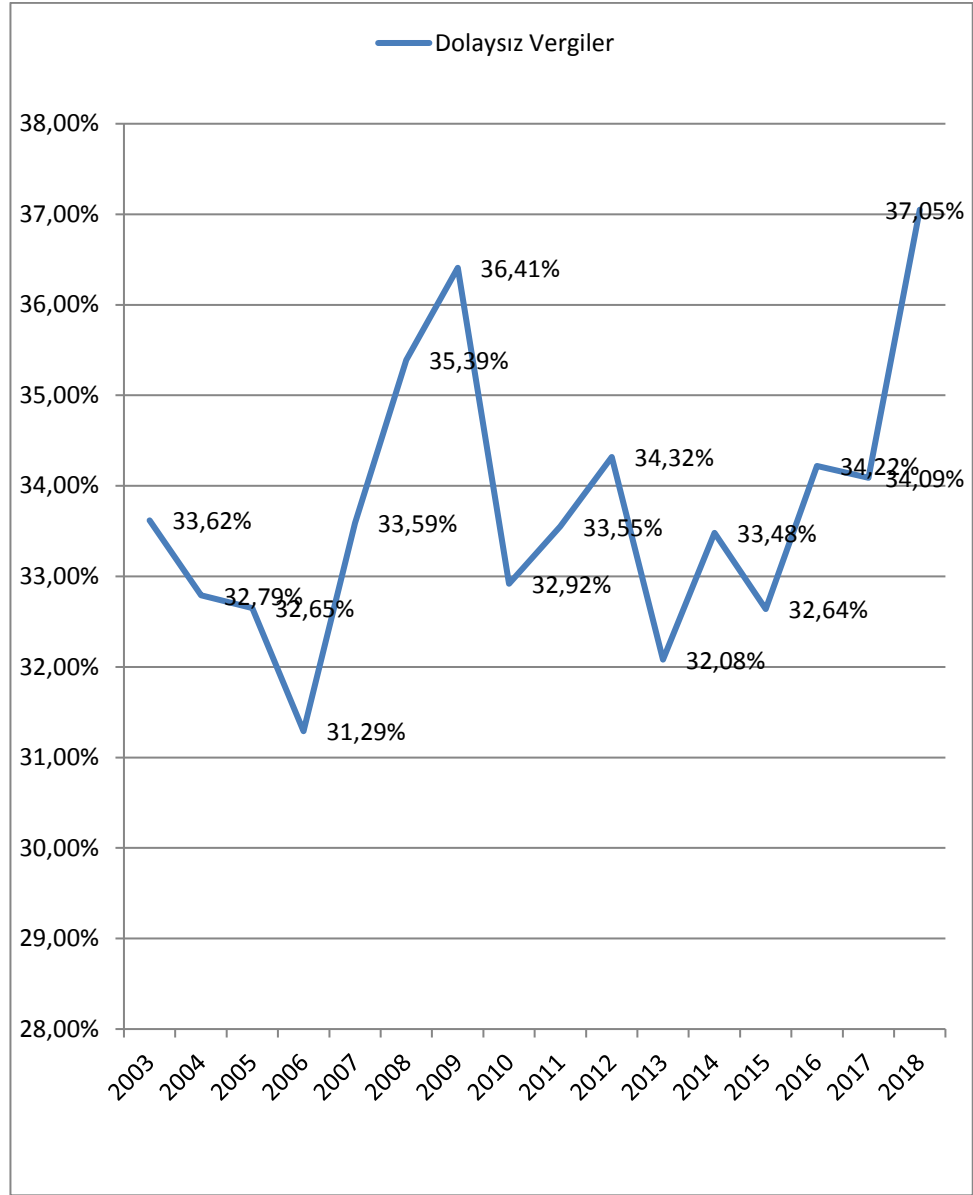
2003-2018 Arasında Dolaysız Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Toplam Vergiler İçindeki Payları

Yıl	Toplam Vergiler	Dolaysız Vergiler Toplamı	Dolaysız Vergiler Oranı
2003	89.893.112	30.223.671	33,62%
2004	111.335.368	36.511.376	32,79%
2005	131.948.778	43.081.460	32,65%
2006	151.271.701	47.334.572	31,29%
2007	171.098.466	57.473.256	33,59%
2008	189.980.827	67.240.001	35,39%
2009	196.313.308	71.479.105	36,41%
2010	235.714.637	77.597.893	32,92%
2011	284.490.017	95.439.620	33,55%
2012	317.218.619	108.865.277	34,32%
2013	367.517.727	117.915.450	32,08%
2014	401.683.956	134.497.054	33,48%
2015	465.229.389	151.835.504	32,64%
2016	529.607.901	181.257.608	34,22%
2017	626.082.415	213.423.407	34,09%
2018	737.954.270	273.400.477	37,05%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

Grafik3 :

2003- 2018 Yılları Arasında Dolaysız Vergi Paylarındaki Değişim



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

Grafik 3'te dolaysız vergilerde 2003 ve 2018 yılları arasında yaşanan değişimi görebiliriz. Yıldan yıla dolaysız vergiler, yüzde otuzluk paylarla sürekli olarak değişim kaydetmiştir. 2006 yılına doğru belirgin azalış söz konusuysen, 2009 yılında adeta bir sıçrama yaşanmıştır. Dolaysız vergi gelişimine ilişkin grafığımızda en dikkat çeken kısımlardan birisi budur. Bu tırmanışı takiben azalış ve yükseliş trendleri göze çarpmaktadır. Son olarak 2018 yılında yaşanan ikinci sıçrama ile dolaysız vergi payları

son yılların zirve payına ulaşmıştır. Genel olarak grafiğimize bakınca yüzde otuzluk paylar içerisinde yaşanan oldukça değişken bir tablo görülmektedir.

1.2.5.3. Dolaylı Vergiler

Yurt içinde üretilen veya ithal edilen mallar üzerine konulan bir vergi, üreticisi ya da satıcısı olanlar tarafından malın satış bedeline ilave edilerek tüketicilere ve alıcılara yansıtılabilir. Kanun koyucunun buradaki asıl amacı dolaylı vergilerin tüketicileri ve alıcıları tarafından ödenmesini sağlamaktır. Bu çerçevede yapısal özellikleri sebebiyle kanuni mükelleften başkalarına yansıtılan vergilere dolaylı vergi denilmektedir (Eker, 2009: 218).

Tablo 17:

2003-2018 Yılları Arasında Dolaylı Vergilerin Tahsilatı (Brüt-Bin) ve Toplam Vergiler İçindeki Payları

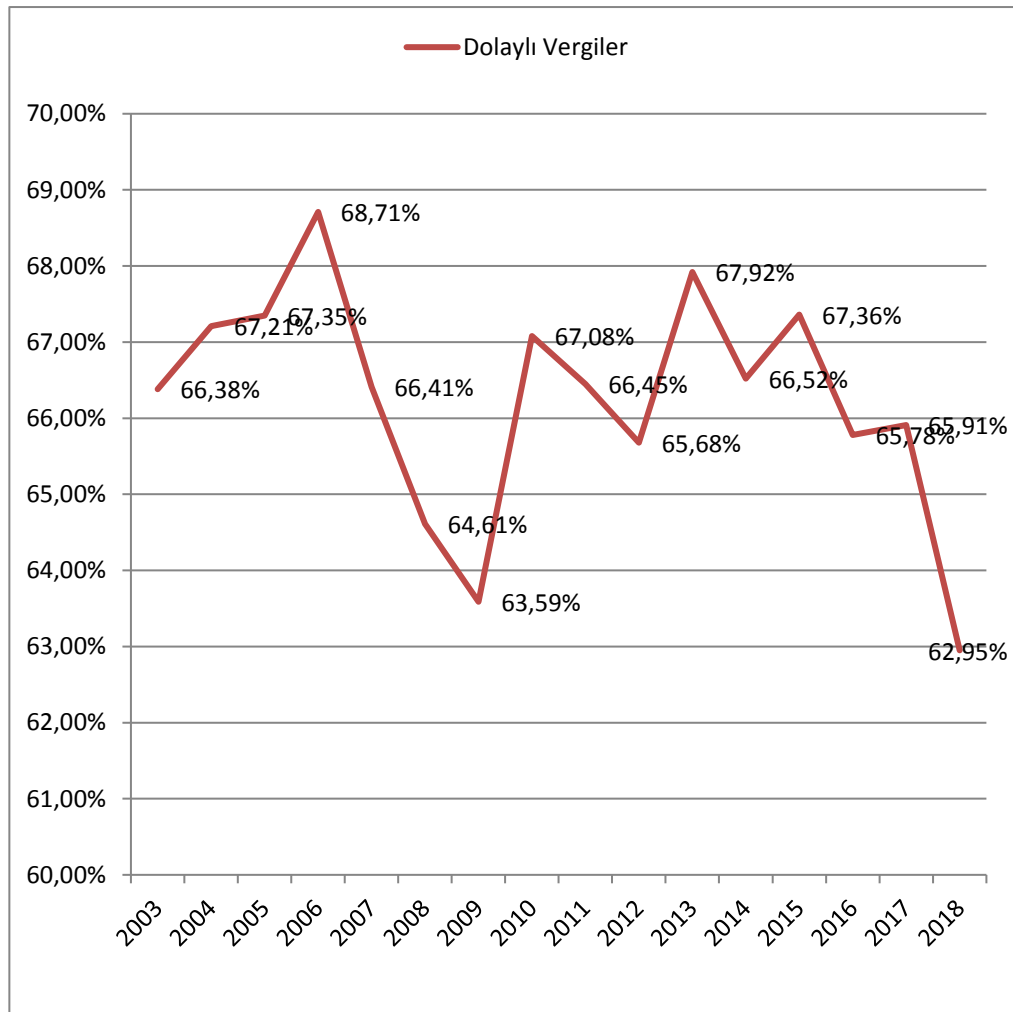
Yıl	Toplam Vergiler	Dolaylı Vergiler Toplamı	Dolaylı Vergiler Oranı
2003	89.893.112	59.669.441	66,38%
2004	111.335.368	74.823.992	67,21%
2005	131.948.778	88.867.318	67,35%
2006	151.271.701	103.937.129	68,71%
2007	171.098.466	113.625.210	66,41%
2008	189.980.827	122.740.826	64,61%
2009	196.313.308	124.834.203	63,59%
2010	235.714.637	158.116.744	67,08%
2011	284.490.017	189.050.397	66,45%
2012	317.218.619	208.353.342	65,68%
2013	367.517.727	249.602.277	67,92%
2014	401.683.956	267.186.902	66,52%
2015	465.229.389	313.393.885	67,36%
2016	529.607.901	348.350.293	65,78%
2017	626.082.415	412.659.008	65,91%
2018	737.954.270	464.553.793	62,95%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

Tablo 17’de 2003-2018 yılları arasında dolaylı vergilerin tahsilat miktarlarını ve toplam vergiler içindeki paylarını görmekteyiz. Bu süre zarfında dolaylı vergilerin toplam tahsilat miktarı yıldan yıla artmıştır. Dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payına bakacak olursak yıldan yıla değişken bir rakam görebiliriz. 2003 yılında dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki oranı %66,38’dir. 2004’te %67,21 iken , 2006 yılında %68,71 gibi oldukça yüksek bir orana sahiptir. Sonraki yıllarda toplam vergiler içindeki yeri azalan dolaylı vergiler 2009 yılında %63,59’dur. 2003 yılından 2018 yılına kadar olan süreçte en düşük dolaylı vergi paylarından birini görmekteyiz burada. Sonraki yıllarda tekrar artışlar göstererek yüzde 67’leri gören dolaylı vergiler 2018 yılında en düşük paya sahip olmuştur. 2018 yılındaki dolaysız vergi payı %62,95’tir.

Grafik 4 :

2003- 2018 Yılları Arasında Dolaylı Vergi Paylarındaki Değişim



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

Grafik 4’te 2003 ve 2018 yılları arasında dolaylı vergilerde yaşanan değişimi net şekilde görebilmekteyiz. Bu süreçte dolaylı vergi payları yüzde altmışlık seviyelerde büyük değişimler yaşamıştır. 2006 yılına kadar yükseliş seyri gösteren dolaylı vergilerin bu yılı takiben sert bir düşüş yaşadığı görülmektedir. 2009 yılında adeta çakılma yaşanmıştır. Bu hızlı düşüş yerini artışa bırakmış ve 2010 yılında güçlü bir yükseliş gerçekleşmiştir. Ardından azalış artışlarla devam eden dolaylı vergilerdeki dalgalı seyir 2018 yılında sert bir düşüşe yerini bırakmıştır. 2018’de söz konusu yılların en düşük dolaylı vergi payı görülmektedir.

1.2.5.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Adalet Değerlendirilmesi

Dolaylı ve dolaysız vergileri adalet bağlamında değerlendireceğimiz bu bölümde ilk olarak, Türk vergi sistemi içindeki dolaylı ve dolaysız vergi tahsilatlarını ve bunların paylar itibariyle değerlendirmelerini yapacağız. Çalışmamıza konu olan 2003 yılı ve sonrasındaki gelişmeler rakamsal açılardan ele alınacak, dolaylı ve dolaysız vergilerin Türk vergi sisteminde nasıl bir yere sahip olduğu irdelenecektir.

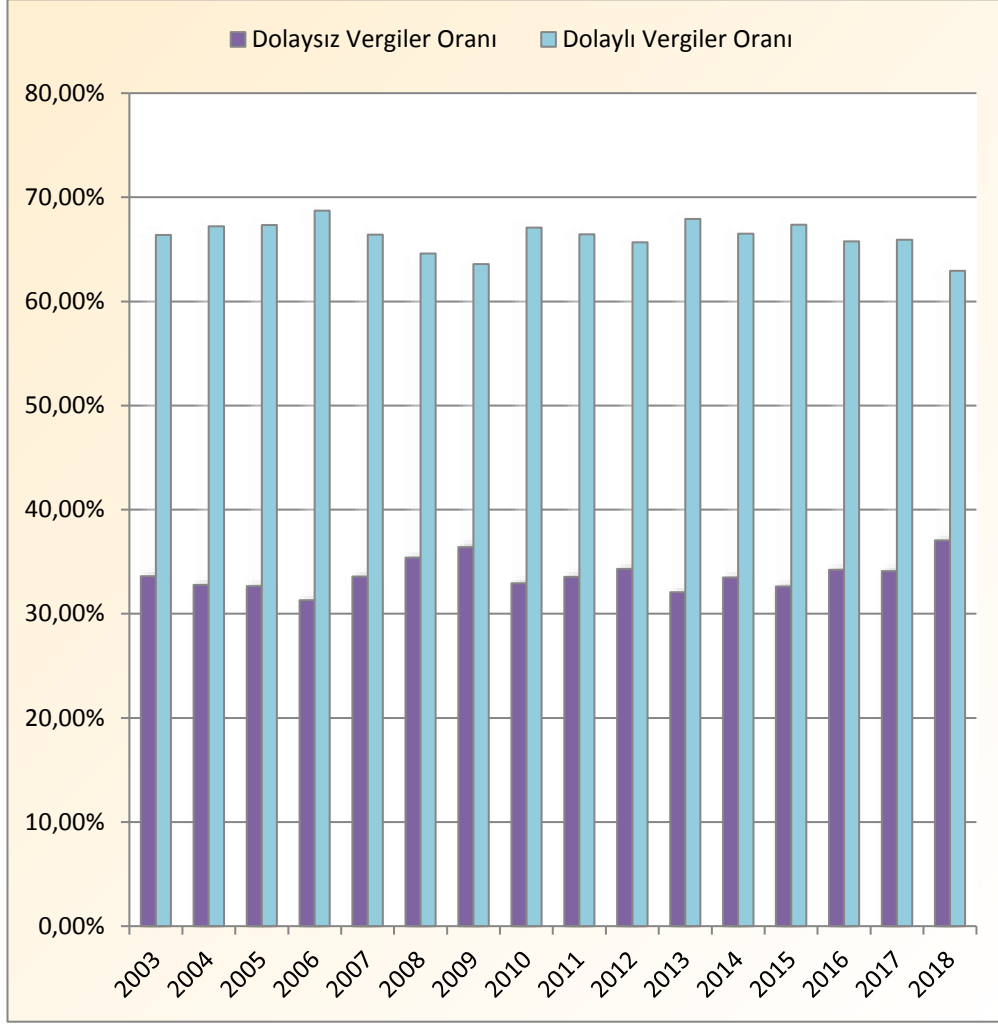
Vergileri sınıflandırmada ve vergilerde adaleti değerlendirmede kullanılan başlıca ayırmalardan birisi dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırmasıdır. Tarihsel süreçte bu ayırımın oldukça eskilere dayandığını görebiliriz. Bullock’un yaptığı araştırma doğrultusunda dolaylı- dolaysız vergi sınıflandırmasının kökeninin 16. Yüzyıla uzandığı görülmektedir. Bullock on farklı tanımla dolaylı-dolaysız vergilerin nitelendirildiğini belirlemiştir. Geçmişten gelinen bu süreçte yapılan yorumlardan bazılarını bakarsak; Bastable, tarh edilen kişilerce ödenen vergiyi dolaysız, kanuni yükümlüsünün başkalarına devrettiği vergiyi dolaylı vergi olarak adlandırmıştır. Haig; dolaylı-dolaysız vergi sınıflandırmasını bilimsel bulmamış bunun bir halk söylemi olduğunu ileri sürmüştür. Due ise; söz konusu sınıflandırmayı yaparken gelir, kurumlar, verasetle intikal vergisini dolaysız kabul etmiş, mal imalatı ve malların satışına ilişkin alınan vergileri dolaylı vergi olarak kabul etmiştir (Edizdoğan, 2000: 176-177).

Grafik 5’te 2003 yılından sonra dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımını görmekteyiz. Dolaylı vergilerin yüksekliği hemen göze çarpmaktadır. Türk vergi sistemindeki vergilerin büyük bölümü dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Neredeyse toplam vergilerin üçte ikisi dolaylı vergi iken, üçte birine yakını dolaysız vergilerden meydana

gelmektedir. Yalnız 2018 yılında dolaylı vergilerin azalıp, dolaysız vergilerin payı artmıştır.

Grafik 5 :

Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları İtibariyle Dağılımı (2003-2018 Yılları)

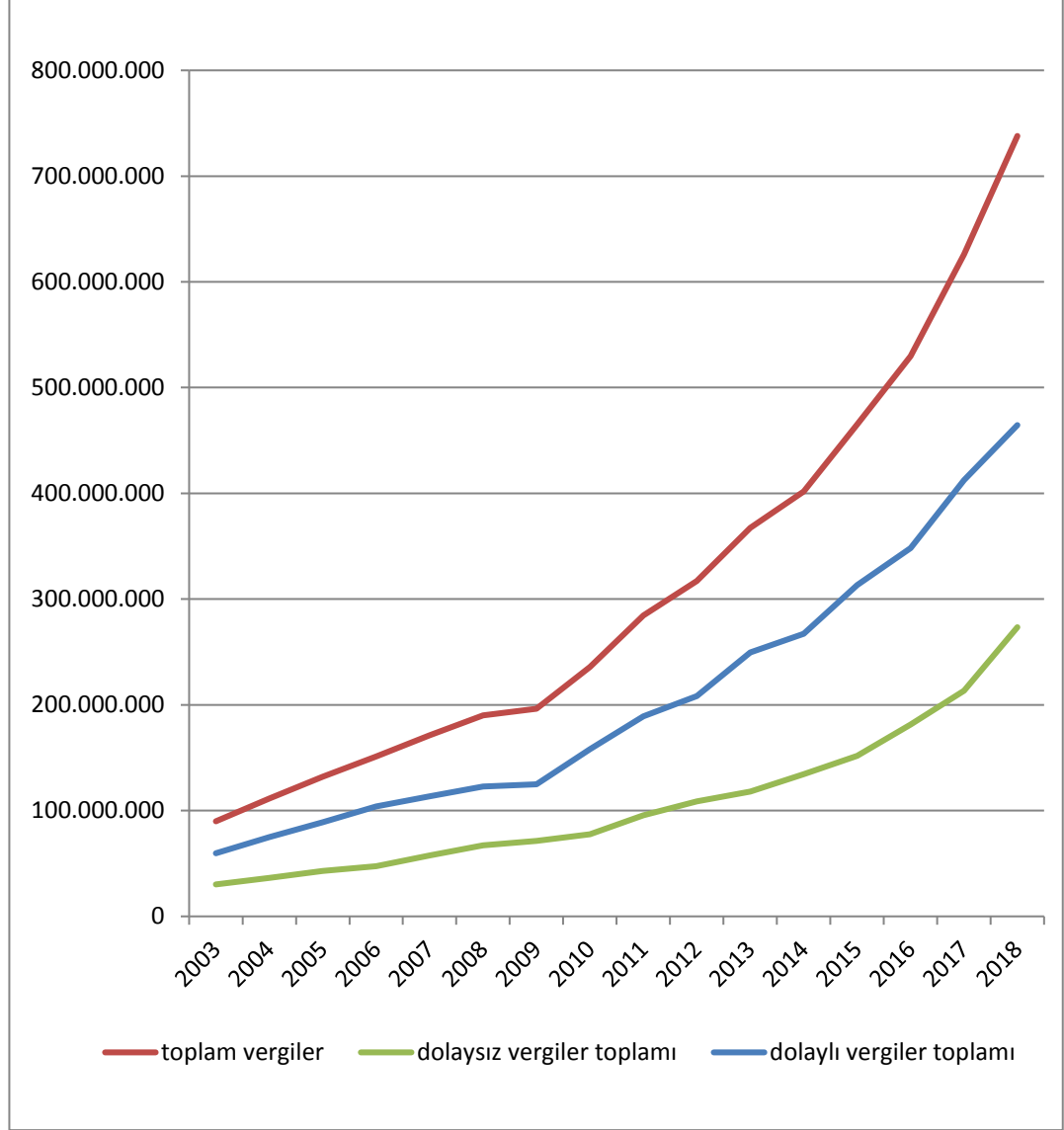


Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, [www.gib.gov.tr\(1\)](http://www.gib.gov.tr(1))

Grafik 6'da toplam vergi tahsilatları, dolaylı vergi ve dolaysız vergilerin tahsilatlarını karşılaştırmalı olarak görebiliriz. Tüm vergilerin tahsilat rakamları artmaktadır. Özellikle enflasyona ve ekonomiye bağlı diğer etkilerle rakamsal değişim 2009-2010 yıllarından itibaren kendini belli etmektedir. Grafik6'da en üstte toplam vergi tahsilatı, onun altında toplam vergiler içinde dolaylı vergilerin tahsilat miktarı ve en altta dolaysız vergilerin tahsilatını görmekteyiz. Dolaylı vergilerin dolaysız vergiler karşısında yüksekliği oldukça barizdir.

Grafik 6:

Dolaylı Vergi, Dolaysız Vergi ve Toplam Vergi Tahsilatlarının Yıllara Göre Değişimi



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistiklerinden elde edilen verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır, www.gib.gov.tr(1)

Türk vergi sistemindeki vergilerde adalet analizi yaparken kullanabileceğimiz en önemli ayırım dolaylı vergi ve dolaysız vergi ayırımıdır (Çelik, 2006: 256). Yaygın kanaat dolaysız vergileri daha adil kabul etmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden birisi dolaysız vergilerin genel olarak kişiselleştirilebilmesidir. Yani dolaysız vergiler mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda ayarlanarak uyumlaştırılabilmektedir. En az geçim indirimi, artan oran uygulanması ve ayırma kuramı bu anlamda etkilidir. Dolaylı vergiler açısından ise verginin fiili yüklenicisi bilinemez. Bundan ötürü vergi yükümlüsü için ekonomik- sosyal uyumlaştırma söz konusu olamaz. Dolaylı vergiler

yükümlüler arasında ayırımın söz konusu olmadığı objektif özellikteki vergilerdir. Dolaysız vergiler geliri yüksek olandan daha fazla vergi alınmasının yanısıra gelir kaynaklarındaki farklılığın gözetilerek de vergi alınmasına olanak tanır. Dolaylı vergilerde ise böyle bir imkan yoktur (Erdem vd., 2003: 93). İşte bu şahsileştirilme ve objektiflik unsurları dolaylı vergilerin adaletsiz, dolaysız vergilerin ise daha adil olduğu kanaatinin altında yatan temel sebeptir.

Dolaysız vergilerin avantajlı yönlerinden birisi verginin mükellefinin önceden bilinmesidir. Dolaylı vergilerde ise yansımadan kaynaklı olarak verginin ödeyicisini belirlemek oldukça zordur (Orhaner, 2000: 179).

Vergi tahsilatı açısından güçlü olan dolaylı vergiler verimli olsalar bile vergilemede şahsiyet prensibinin uygulanmasına yani yükümlülerin medeni ve sosyal durumlarını gözetmeksizin vergilendirilmesine sebep olmalarından ötürü adil vergiler olmadığını söyleyebiliriz. Aynı gelir seviyesindeki vergi mükelleflerinin evli-bekar olmaları gibi durumlarını dikkate almaksızın vergilendirilmelerine yol açar. Düşük gelirli kişiler gelirlerinin tümünü tüketim harcamaları için sarf ettiğinden geliri ve tasarruf etme gücü yüksek olan kişilere nispeten gelirlerinin kullanımı açısından daha fazla vergi ödemiş olurlar. Bundan dolayı, dolaylı vergilerde azalan oranlılıktan bahsedebiliriz. Ayrıca geçmişte klasik maliyeciler gelirleri üzerinden vergi ödemekten imtina eden bazı ayrıcalıklı sınıfların tarafında olarak dolaysız vergilere ilişkin olumsuz bakış açısıyla yaklaşılmasında etkili olmuşlardır (Türk, 1996: 109).

Dolaylı vergilerin anonim nitelikte olmasına ve konusunun kimler tarafından sahipleneceğinin ilk başta bilinmiyor olmasına karşın dolaysız vergilerde verginin konusu ve yükümlü arasında ilişkilendirilme yapılması olanağı vardır. Yani dolaysız vergilerde, vergi konusu belirli bir vergi yükü altında bırakıldığı durumda ortaya çıkması muhtemel davranış biçimlerinin saptanması kolay olacaktır. Bilhassa zorunlu tüketime yönelik mallara ilişkin dolaylı vergilerde vergi konularına gösterilebilecek olan davranış değişiklikleri ve diğer ekonomik değerlere konulacak dolaylı vergilere yönelik tepkileri, vergi konularının dayanıklılığını, ikame ve vazgeçme olanaklarını göz önünde bulundurmak ve verimi sağlamak zordur. Kaynağının kurutulmaması ve adil vergi uygulanması koşuluyla dolaysız vergi konuları daha fazla verimin sağlanması ve daha adil uygulamaların gerçekleşmesine fayda sağlar. Bunlara ilaveten vergiyi doğuran olaya yol açmamak ve vergi konusu ekonomik unsuru almamak yoluyla dolaylı

vergilerden kaçınmak mümkün iken dolaysız vergilerde böyle bir durum söz konusu değildir (Akdoğan, 2011: 296).

Dolaysız vergilerdeki mükellef sayısının azlığı ve vergi kaçakçılığıyla ilgili yetersizliklere benzer bazı eksik ve olumsuz durumlar dolaylı vergilerin, toplam vergiler içinde pay olarak artmasına sebep vererek vergi kültürünün bir parçası olan vergileme kültürünün gelişmesine zarar vermektedir. Dolaylı vergilerin ağırlıkta oluşu vergi adaletinin oluşmasında engel teşkil etmektedir. Dolaylı vergilerdeki bu ağırlığın dolaysız vergilere doğru kaydırılmayışı zamanla vergi ödeme kültürünü de etkileyerek mükelleflerde adil olmayan, gelir dağılımını dikkate almayan bir vergi bilinci oluşturmaktadır. Tüm bunlar vergi yükünün tabana yayılmamış olduğunu kanıtlar niteliktedir. Mükellef sayısı azlığı ve vergi kaçakçılığındaki yaşanan sorunlar dolaylı vergilerin daha fazla gerçekleşmesinde etkili olmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012: 52).

En az geçim indirimi uygulamasının dolaysız vergiler içinde yaygın uygulandığını görmekteyiz. En az geçim indiriminin temel amacı vergi ödeme gücü olmayan kişileri vergileme kapsamı dışında bırakmaktır. Dolaylı vergilerde, zorunlu tüketim maddelerinin vergi dışı bırakılması, lüks malların ağır şekilde vergilendirilmesi gibi yöntemlerle mükelleflere kolaylık sağlanmış olacaktır (Kanlı, 2007: 54).

Dolaylı vergiler için uygulanacak olan politikalar vasıtasıyla vergilemede ödeme gücü- vergilenecek madde ilişkisiyle sosyal etkiler oluşturulabilir. Eğer vergilemede ödeme gücü dikkate alınmazsa yükümlüler güç ve farklı vergi yükleri altında kalacaktır. Bu durumda tersine artan oranlılığa sebep olacak ve mükellefler buna göre vergi ödemek zorunda kalacaklardır (Akdoğan, 2011: 301).

Zamanla dolaylı vergiler alanında olumlu düzenlemeler yapılmıştır. Günümüzde yapılan çok sayıda sosyolojik anket sayesinde ihtiyaca yönelik mallar ve lüks mallar belirlenmektedir. İhtiyaç malları vergilendirilmeyerek, az vergilendirilerek, lüks mallar daha fazla vergilendirilerek harcama vergileri içinde bir tür artan oranlılık ve en az geçim indirimi uygulanmakta ve dolaylı vergiler şahsileştirilmeye çalışılmaktadır (Türk, 1996: 109).

Dolaysız vergiler adil kabul edilirken mükelleflerin söz konusu vergileri kanunların öngördüğü şekilde ödediği farz edilir. Fakat uygulamaya bakıldığında dolaysız vergilere bir karşı duruş görülmektedir. Sınırlı da olsa dolaysız vergilerden kaçınma ve bunları

kaçırma yöntemleri mevcuttur. Bu da dolaysız vergilerin kesin olarak adil olduğu görüşünü çürütmektedir. Ücretler vergi kaçırma mümkün değilken, serbest meslek kazançlarında oldukça kolaydır. Bu durum subjektif ve dolaysız bir vergi olan gelir vergisinin düşünüldüğü ölçüde adil olmadığını kanıtlar niteliktedir (Nadaroğlu, 1996: 330-331).

Dolaysız vergilerin daha adil olduğu iddialarına karşılık dolaysız vergiler içinde önemli paya sahip olan gelir vergilerinin içinde ücretlerin de vergilendirildiğini hatırlatmak gerekmektedir. 2019 Disk raporunda 2017 yılı itibariyle, toplam zorunlu sigortalı sayısı içinde asgari ücret civarında çalışan işçilerin sayısının %51'dir ve bu Türkiye'de çalışan kişilerin çoğunun asgari ücret seviyesinde bir ücretle çalıştığını göstermektedir. Türk vergi sistemi, en az geçim indirimi uygulaması gibi uygulamalar ile çalışanların vergi sistemi içerisinde daha adil vergilendirilmesini sağlamaya çalışırken, dolaysız vergilerin payı artırılmalı düşüncesiyle hareket etmek ücretlerin vergilendirilmesinde adalete zarar verebilir (Kıyıcı, 2019: 562).

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla adil olması dikey adalet yönündendir. Bunun nedeni gelir ve servet açısından farklı durumda olanlara farklı oranlar uygulanmasıdır. Aynı durumda olanlara aynı vergi uygulamasını öngörmekte olan yatay adalet dolaylı vergilere de uygulanabilmektedir. Mesela KDV ödeyen iki kişiyi ele alırsak; bu kişilerin gelire servet durumları yani ödeme güçleri eşitse ödemiş oldukları dolaylı vergi açısından yatay adalet gerçekleşmiş olacaktır (Nadaroğlu, 1996: 331).

Dolaysız vergilerin önemli ve olumsuz bir etkisi de mükellef psikolojisi üzerinedir. Dolaysız vergilerin ödeyeni önceden bellidir fakat dolaylı vergilerin mükellefi önceden belli değildir. Ayrıca dolaylı vergilerde vergiler fiyat içinde gizli olduğundan mükellefler kendilerini sadece mal ve hizmetlerin fiyatını ödüyormuş gibi hissederler. Yani burada mali anestezi söz konusudur (Akdoğan, 2011: 300). Dolaysız vergilerde mükellefler verginin alacaklısı ilgili idare ile temas halindedir. Mükellefler vergilerini ödemek için vergi idaresine ve bankaya gidilmesi, beyanname doldurulması gibi zorunluluklarla uğraşmak durumundadır. Ayrıca bu yükümlülüklerini yerine getirmedikleri takdirde çeşitli yaptırım ve cezayla karşı karşıya kalmaktadırlar. Tüm bunlar dikkate alındığında mükelleflerin daha adil olduğunu düşünerek dolaysız vergileri tercih etmeleri pek de olanaklı değildir. Mükelleflerin büyük bölümünü bu konularda kıyaslama yapmak ve hüküm vermek için yeterli bilgiye sahip olmaları da

zordur. Oysaki mali anestezi etkisiyle ödedikleri verginin çok da farkında olmayan dolaylı vergi yükümlüleri psikolojik açıdan çok da etkilenir diyemeyiz (Nadaroğlu, 1996: 332-333).

Dolaylı-dolaysız vergilerde yapılabilecek artışlar veya indirimlerle ekonomik gelişmelere çeşitli etkilerde bulunulabilir. Mesela dolaylı vergilerde indirim yapıldığında bu vergiler malların fiyatları içine gizlendiğinden malların fiyatlarında düşme, kişilerin kullanılabilir gelirlerinde artış dolayısıyla toplam talep seviyesinin yükselmesi ve ekonomik açıdan toplam işlem hacminde artış gözlenebilecektir. Aksine dolaylı vergilerde artış yapılması durumunda malların fiyatlarında yükselme görülecek ve bundan dolayı vergi yükümlülerinin söz konusu mallara taleplerinin azaldığı görülecektir. Dolaysız vergilerin artırılması ise kişilerin direkt olarak bireysel gelirlerini azaltacak ve kişiler gelirlerine göre harcamalarını belirleyecektir. Kişilerin yeni gelir düzeyleri tüketim ile yatırım tercihlerini etkileyebilecektir (Türk, 1996: 112).

Gelişen vergi teknikleriyle dolaylı vergiler dolaysız vergilere adalet kapsamında yaklaşmaktadır. Dolaysız vergilerde adaleti sağlamada önemli role sahip artan oranlılık ve en az geçim indirimine benzer teknikler bir nebze de olsa dolaylı vergilere uygulanabilmektedir. Buna KDV'yi örnek olarak verebiliriz. Şöyle ki KDV'de oranlar temel maddelerden lüks maddelere doğru giderek artmaktadır. Buna ilaveten zorunlu tüketim mallarının vergi dışı bırakılması da bir çeşit en az geçim indirimi sayılabilir (Nadaroğlu, 1996: 331).

Akdoğan, Sayâr'dan alıntılanarak şunları aktarmaktadır: Dolaylı ve dolaysız vergilerde adaletin sağlanmasında, ödeme gücüne ulaşılmasında vergi yönetimi önem taşımaktadır. Etkin vergi idaresi, açık, anlaşılabilir, kolay uygulanabilecek vergi mevzuatı, işlerliği düzgün mali yargı vergilerin uygulanmasında adaletli ve adaletsiz sonuçların ortaya çıkmasında role sahiptir. Etkin olmayan mali yönetim bilhassa dolaysız vergilerde başarısızlıklara sebep olacaktır. Dolaysız vergi uygulanması yoluyla vergi uygulamalarından kaynaklanan bazı yükümlülüklerin mükelleflere devredilmiş olması vergi idaresinin katlanmak zorunda olduğu harcamaları azaltacaktır. Gelir vergisi haricindeki vergilerde tarh, tahakkuk ve tahsil giderleri normal şartlar altında dolaylı vergiler ölçüsünde olmamakla beraber vergi oranları yükseldikçe ortaya çıkacak harcamalar da yükselir. Bu durum yükümlülerin vergi yükünün dışında kalma uğraşları, kontrol ve denetim masraflarıyla yakından ilgili olup bilhassa beyana dayalı vergilerde

yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması mühim idari harcamaları zorunlu kılmaktadır (Akdoğan, 2011: 299).

1.2.6. Türk Vergi Sistemindeki Vergilerin İlgili Yaklaşımlar ve İlkelere Dayalı Adalet Analizi

Fayda yaklaşımının savunucularından Mill verginin mükellefi ile devlet arasındaki ilişkiyi bir şeyin kendine eş olan başka şeyle mübadelesi temeline dayandırmaktadır. Yani mükelleflerle devletin ilişkisi değişim ilişkisi olarak görülmekte ve kamu ve piyasa ekonomilerinin prensipleri hemen hemen aynı görülmektedir. Ödeme gücü yaklaşımında ise ödenen vergiler ile sağlanan faydalar arasında herhangi ilişki aranmamaktadır. Ödeme gücünde vergiler zorunlu ödemeler olarak görülmekte ve gelire harcamaya dayanan süreç piyasadaki işleyişe bağlı bulunmayan bir tür planlama sorunu olarak değerlendirilmektedir. Bu iki yaklaşımda kamu ekonomisine katkı sağlamasına rağmen bünyelerinde birçok eksiklik barındırmaktadır. Fayda yaklaşımının tek başına gelir dağıtımıyla istikrar branşlarının sorunlarını çözmesi mümkün değildir. Fakat toplumu oluşturan bireylerin tercihleriyle ilgili kamusal malların ve hizmetlerin seçimi konusunda ortaya çıkan kaynak ayırımı branşının sorunlarının çözümlemesinde fayda prensibi başarılı şekilde kullanılabilir (Musgrave, 2004: 76-77).

Türk vergi sistemine baktığımızda fayda ilkesinin harçlar, şerefiyeler ve resimler için uygun olduğunu söyleyebiliriz. Çalışmamızda merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri ele alındığından çalışmamız kapsamına harçlar girmektedir.

En az geçim indirimi; ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir uygulama olan en az indirimi Türk vergi sisteminde ücretlerde uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. Maddesinde İndirimler başlığı altında şu şekilde belirtilmektedir: 'Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir

vergesi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır.’

Ayırma kuramı; vergi adaletinin en önemli prensiplerinden olan ödeme gücü prensibinin unsuru olan ayırma kuramını Türk vergi sisteminde gelir vergisinde görmekteyiz. Ayırma kuramıyla sermaye ve emek gelirinin ayrılarak sermaye gelirinin daha güvenli, devamlı, kolay ve bol gelir getirme kapasitesi karşısında emek gelirinin zor, az getirili, riskli olma (Orhaner, 2000: 160-161) gibi özellikleri açısından emek gelirinin korunması amaçlanmaktadır. Yani bir nevi ücretlilerin korunmasını sağlayarak ödeme gücü açısından denge sağlamaya çalışılmaktadır. Beş dilimden oluşan gelir vergisi tarifesinde üç ve dördüncü dilimlerde ücret gelirleri için uygulanacak matrahlar ayrıca belirtilmiştir. Ödeme gücünün göstergesi olan ayırma kuramı dikkate alınarak hazırlanan bu tarife ilke bakışta adil olarak düşünülebilir. Fakat bir takvim yılı için belirlenen gelir matrahı dilimlerindeki ‘(ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL) fazlası - (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası’ rakamlarına baktığımızda ve 2019 DİSK raporuna göre (disk.org.tr, 2019) Türkiye’de çalışanların büyük bölümünün asgari ücret ve seviyesinde bir ücretle çalışmaları dikkate alındığında ayırma kuralının uygulanabilirliği oldukça zordur.

Eşitlik prensibi; Rawls, Aristoteles, John Mill gibi adaletin belirlenmesinde ciddi role sahip olan düşünürlerin adalet anlayışlarının önemli bir parçası olmuştur. Adalet düşüncesinin temellerinde yer alan bu prensibin Türk vergi sisteminde de farklı şekillerde yer aldığını görmek mümkündür. Farklı ödeme gücündekilerin farklı vergilendirilmesini içeren dikey eşitliği; gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisinde görmek mümkündür. Aynı ödeme gücündekilerin eşit vergilendirilmesini içeren yatay eşitliği; KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerde görebilmekteyiz.

1.2.7. Türk Vergi Sistemindeki Vergilere İlişkin Genel Adalet Değerlendirmesi

Hukukun tüm zamanlarda ve tüm koşullarda adaleti gerçekleştirebilmesi değişebilir olmasına bağlıdır. Bilindiği üzere adalet temelinde göreceli bir kavramdır ve değişen toplum yapısına paralel adalet anlayışının da değişmeye ihtiyacı vardır. Geçmişte adil kabul edilen birçok çözüm günümüz şartlarında adaleti gerçekleştirmede yetersiz kalabilir (Çeçen, 1975: 113).

Toplum, vergi cezalarının caydırıcı etkisinin artmasının vergi sistemin daha adil yapacağı algısı ve inancındadır. Bu nedenle cezaların caydırıcı etkilerinin düzeyi artırılmalı ve toplum tarafından cezalar hissedilmelidir. Bunu yapabilmek için vergi denetimlerini artırmak ve vergi cezalarını mutlaka uygulamak ayrıca vergi aflarını yöntem olarak uygulamamak gereklidir (Demir ve Gülten, 2013: 284).

Türkiye anayasal açıdan; ödeme gücü ilkesinin, adil gelir dağılımının ve sosyal devlet ilkesinin benimsemiş olduğu bir ülke olmasına karşın, söz konusu ilkeleri gerek gelir dağılımı eşitsizliği gerek gelirin yeniden dağıtımını açısından uygulamaya yansıtmayı başaramamıştır. Bundan ötürü Türkiye'nin şu anki vergi yapısını adaletli ve dengeli bir yapıya kavuşturabilmesi için geniş bir vergi reformuna ihtiyacı vardır (Gök vd., 2013: 290).

Demir ve Gülten vergi yükünün adaletli dağılımı üzerine vergi mükellefleri ile yaptıkları anket çalışmasında, Türk vergi sisteminde mükelleflerin vergi yükünün adaletsiz dağılımına inandıkları sonucuna ulaşmıştır. Bu bakış açısını ise vergi adaleti üzerine negatif etki eden medeni durumla, vergi yüküyle, ekonomik baskıyla, rekabetle, kayıt dışı ekonomiyle, diğer mükelleflerle ve vergilendirme tekniğiyle ilişkilendirmişlerdir. Vergilemede adalete pozitif etki eden faktörleri ise vergi cezalarının caydırıcılığıyla, vergi bilinciyle, vergi ahlakıyla, kamusal hizmetlerle ve kurumsal kaliteyle ilişkilendirmişlerdir (Demir ve Gülten, 2013: 283).

Türk vergi sisteminde **kayıt dışı ekonomi** konusunun adalete yapacağı etkiye bakacak olursak; kayıt dışı ekonominin büyüklüğü 2016 yılı için % 27,3 olarak tahmin edilmektedir. Bu rakam 2003 yılında % 68,2 iken giderek azalma kaydetmiştir (Güler ve Toparlak, 2018: 217). Yani kayıt dışı ekonomi olumlu gelişme kaydetmiştir. Kayıt dışı ekonomi sebebiyle devletin kamusal faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu geliri azalacaktır. Herkesin kamu finansmanına katılması gereğini ifade eden genellik ilkesine ve eşit vergi ödeme gücüne sahip kişilerin eşit şekilde vergilendirilmesini içeren eşitlik ilkesine aykırı hareket edilmesine sebep olacaktır. Bu bağlamda kayıt dışı ekonomideki olumlu gelişmenin Türk vergi sisteminde genellik ve eşitlik ilkelerinin sağlanmasına olumlu etki ettiğini söyleyebiliriz. Fakat Türkiye'de kayıt dışı ekonomi tahminleri her ne kadar yıldan yıla büyük bir düşüş göstermiş olsa da, Güler ve Toparlak'ın çalışmasında (Güler ve Toparlak, 2018: 218-219); Avrupa

Birliği ülkeleriyle mukayese edildiğinde Türkiye'nin hatırı sayılır derecede yüksek kayıt dışı rakamlarına sahip olduğunu görmekteyiz.

1.3. Vergi Adaletinin Geliştirilmesi ve Uygulanabilirliğinin Artırılması İçin Öneriler

- Kayıtdışı ekonominin önlenmesi için ilgili denetim ve düzenlemeler artırılmalı ve uygulanabilir hale getirilmelidir.
- Vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi yollara başvurulmasını önleyecek vergi denetim ve düzenlemeler artırılmalı ve uygulanabilir hale getirilmelidir.
- Toplumsal vergi bilicinin artırılması, toplumun vergi konusunda sorumluluğunun artırılması için erken yaşlarda vergi bilincini ve ahlakını artırmaya yönelik çalışmalar yapılmalıdır.
- Vergi aflarının azaltılması, bunun yerine toplumun vergi ödeme bilincinin artırılması ve toplumda vergi adaletsizliği olduğu algısını ortadan kaldıracak uygulamalara yer verilmesi gereklidir.
- Gelir vergisinde ayırma kuramı çerçevesinde emek-sermaye ayrımı gözetilmek suretiyle düzenlenen tarifinin uygulanabilirlik açısından sorunlu olması sebebiyle yeniden gözden geçirilerek düzenlenmesi, düşük gelir grubunun ağırlıklı olarak yer aldığı ücretlilerin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gereklidir.
- Kurumlar vergisinde düz oranlı tarife uygulamasından vazgeçilerek, daha geniş vergi tabanına ulaşılmasını sağlayacak, vergi tutarlarının artırılmasını sağlayacak, aynı zamanda vergi kayıp ve kaçaklarına sebep vermeyecek ve ekonomik dengeyi bozmayacak en uygun artan oranlı tarifinin belirlenmesi yoluna gidilebilir.
- KDV'de temel kullanıma yönelik sayılabilecek birçok mala ilişkin vergi oranlarının yeniden gözden geçirilerek özellikle alt gelir grubunun vergi yükü hafifletilebilir.
- ÖTV alınan vergilerde KDV hesabı yapılırken, KDV matrahı ÖTV'nin içinde yer aldığı tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Yani net matrah yerine vergi hesaplanmış matrah dikkate alınarak bir tür verginin vergisi alınarak toplumda adaletsiz kabul edilecek bir uygulama yapılmaktadır. KDV'nin ÖTV'nin dahil edilmediği matrah üzerinden hesaplanmasını sağlayacak yeni bir düzenleme yapılmalıdır.

- ÖTV tarifesinde bazı kürk mamulleri, jet yakıtı gibi üst gelir grubuna hitap eden malların sıfır vergi ya da düşük vergi uygulamasına son verilerek, düşük gelir grubundaki mükelleflerin alımına daha çok konu olan mallarda düşük vergi oran ve tutarının uygulaması yoluna gidilmelidir.
- Muafiyet, istisna ve indirimlerin uygulanmasında ödeme gücü ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır ve eşitlik ve genellik ilkelerine zarar vermesinin önüne geçecek denge gözetilmeli, çeşitli teşvik amaçlarıyla uygulanmakta olan vergi indirim, istisna ve muafiyetleri azaltılarak başka teşvik yöntemleri aranmalıdır.

SONUÇ

Asırlardır tartışmalara konu olan adalet kavramının günümüze ulaşan tanımları ele alındığında bunların kökeninin Antik Yunan düşünürlerine kadar uzandığı görülmektedir. Adalet düşüncesinin temellerinin atılmasında Rawls'un katkısı yadsınamaz. Adaleti her şeyden üstün gören ve eşitlik kavramına dayalı olarak geliştirmeye çalışan Rawls daha sonraki düşünürlere öncü olmuştur. Aristoteles ise dağıtıcı ve denkleştirici adalet kavramlarıyla adaleti ele almıştır. Platon da, Aristo'nun izinden gitmiştir. Hayek'in adalet felsefesi özgürlük ve prosedürel adalet temellidir.

Vergilemede adalet kavramının temelini ise Adam Smith atmıştır. Onun vergileme ilkeleri olan adalet, kesinlik, uygunluk, iktisadilik ilkeleri günümüze kadar ulaşmıştır ve hala referans alınmaktadır. Faydacı düşüncenin temsilcilerinden olan Mill de fayda kavramı bağlamında adalete yaklaşmıştır. Adalet sadece düşünürler değil dinler bazında da mühim bir kavramdır. Özellikle İslam Dininin asli unsurlarından olan 'adalet' İslam bilginlerinden olan Ebu Yusuf ile vergilemede adalet ilkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi adaletini sağlamada kullanılan belli başlı prensipler vardır. Günümüz vergi sistemlerinde ve Türk vergi sistemindeki en önemlilerinin başında ödeme gücü prensibi gelmektedir. Vergi yükümlülerinin gelir ve şahsi durumlarının göz önünde bulundurulmasını içeren bu prensip; en az geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlılık, muafiyet ve istisnalar başlıkları altında ele alınmaktadır. Fayda yaklaşımı da vergilerden elde edilen fayda oranınca vergi alınması düşüncesinin ve bunun vergi sistemlerinde uygulanmasının çıkış odağıdır. Bunlara ilaveten vergide adalete ulaşılmasında yararlanılan temel bazı ilkeler vardır. Bu ilkeler; genellik, eşitlik, kanunilik gibi ilkelere dir. Türk vergi sisteminde bu ilkelerin birbiriyle bütünleşmiş şekilde uygulanarak vergi adaletine katkı amacı güdüldüğünü görmek mümkündür.

Objektif ve subjektif vergilerde adalet değerlendirmesinde subjektif vergilerin daha adil olduğu sonucuna ulaşmaktayız. Subjektif vergilerde, vergi yükümlülerinin ödeme güçleri ve şahsi durumları göz önünde bulundurulduğundan daha adil kabul edilmektedirler. Gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisi subjektif vergi niteliğindedir. Yükümlülerin evli-bekar oluşu, çocuk sahibi olması gibi etmenler dikkate alınarak vergilere öznel bir bakış açısıyla yaklaşmakta ve vergide adalet unsuru pekiştirilmeye

çalışılmaktadır. Fakat bahsedildiği gibi öznel olan bu yaklaşımın adalete ulaşmada ne kadar etkili olduğu tartışılabilir. Bekar ve çocuksuz bir vergi yükümlüsünün evli ve çocuklu bir vergi yükümlüsünden daha az sorumluluk sahibi olduğu düşünülerek ödenecek verginin daha yüksek tutulması çok öznel bir yaklaşımdır ve tam bir gerçeklikle vergilendirme yapıldığını söyleyemeyiz. Ayrıca vergi adaletine ulaşmada başarısının düşük olduğu düşünülen objektif vergileri uygulamanın daha kolay olması, bu vergilerin daha yaygın olmasında etkili olmaktadır.

Vergi adaleti toplumda maddi etkilerin yanısıra psikolojik olarak da etki eder. Adil bir vergi sistemi ülkede yaşayan vatandaşları psikolojik anlamda da etkileyecektir. Bazen de çeşitli vergi uygulamaları ya da vergi türleri mükellefleri psikolojik olarak etkileyebilmektedir. Dolaylı vergilerin içine gizlenmiş olarak ödenen vergi kişileri psikolojik olarak çok rahatsız etmezken, kişisel gelir üzerinden alınan vergi, mükellef psikolojisini olumsuz etkileyebilir.

Ekonomik, sosyal ve kültürel hayata fayda sağlamak için vergi sistemlerinde yer alan birçok uygulama vergi adaletine fayda sağlamayabilir hatta vergilemede adaleti engelleyebilir. Ödeme gücüne göre vergi almayı sağlayan yöntemlerden olan muafiyet ile istisnalar ve bunlara benzer uygulama olarak ilave edebileceğimiz indirimler vergi adaletini sağlamak için dikkate alınan, ayırım gözetmeksizin herkesin eşit vergi ödemesini gerekli kılan ‘genellik ilkesi’ ve yine vergiler karşısında tüm mükelleflerin eşit olmasını öngören ‘eşitlik ilkesi’ ile çelişmektedir. Özellikle bazı muafiyet, istisna ve indirimler, ödeme gücü kuralı dikkate alındığında mükelleflerin birçoğuna adil etki ederken diğer yandan eşitlik ve genellik ilkeleri açısından adaletsizliğe sebep olabilmektedir.

2003 yılından günümüze kadar vergi tahsilatlarının özellikle enflasyonist etkililerle arttığını görmekteyiz. Ayrıca dolaylı vergi paylarının 2018 yılı itibariyle azaldığını ve dolaysız vergilerin payının arttığı görülmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergiler konusunda yaygın inanış dolaysız vergilerin daha adil, dolaylı vergilerin ise adaletsiz olduğudur. Türk vergi sistemindeki 2003 yılı itibariyle tahsil edilen dolaysız vergilerin payının artması, dolaylı vergilerin payının azalması dikkate alındığında, genel kanıya göre Türk vergi sistemi son yıllarda adil gelişme kaydetmiştir. Fakat dolaysız vergilerin içinde düşük gelirli çalışanların vergilendirildiği göz önünde bulundurulursa dolaysız vergilerin adaleti kesin olarak sağladığı inancı yanlıştır. 2003 yılından bu yana dolaylı

vergilerin toplam vergiler içindeki tahsilat payı azalmasına rağmen hala toplam vergiler içinde oldukça yüksek bir tahsilat payı mevcuttur. Dolaylı vergilerin tahsilat paylarının yüksek oluşunun başlıca nedenleri arasında dolaylı vergilerin daha kolay ve daha az zamanda tahsil edilmeleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimalinin düşük oluşu gibi nedenler yer almaktadır. Ayrıca ödeme gücünü dikkate almayan özellikle KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerin vergi oranları oldukça yüksektir ve alt gelir grubundaki mükellefler üzerinde ağır bir vergi yükü oluşturmaktadır.

Dolaysız vergileri, dolaylı vergilerden daha adil kılan en önemli özellik ödeme gücünü sağlayan unsurların daha kolay uygulanabilir olmasıdır. Türk vergi sisteminde dolaysız vergilerde artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma kuramı, muafiyet ve istisnaların uygulandığını görmekteyiz. Bu ödeme gücü unsurlarının vergilerde uygulanış biçimlerinin tam anlamıyla adalet sağladığını söylemek mümkün değildir. Özellikle gelir vergisi tarifesinde ücretliler için uygulanan ayırma prensibini görmekle beraber uygulanabilirliğinin dar bir çerçeveyi içermesi açısından vergi adaletinin görüntüde var olduğu fakat işlerliğinin yetersiz olduğu kanısına varmaktayız.

Düz oranlı vergi tarifesinin daha fazla görüldüğü dolaylı vergilerde az da olsa artan oranlılık ve en az geçim indirimi gibi teknikler görülebilir. Ayrıca eşit gelire sahip olanların aynı mal ve hizmeti satın almasında eşit vergi ödemesiyle yatay adalet sağlanacaktır. Dolaylı vergilerde vergi yükümlülerinin mali anestezi etkisiyle ödedikleri vergiyi tam olarak hissedememeleri, vergi idaresiyle yüz yüze kalmamaları gibi durumlar yükümlü psikolojisinin olumsuz etkilerini azaltmaktadır.

2003 yılından bu yana dolaylı vergi tarifelerine bakarak genel bir değerlendirme yaptığımızda vergi oranlarında vergi adaletini sağlamaya yönelik ciddi adımlar atıldığını söylemek pek mümkün değildir. Aksine yüksek gelir grubunun alımına yönelik birçok malın vergisi düşürülmüş veya sıfırlanmıştır.

Kimi vergi uygulamaları vergi adaletine zarar verirken, kimi vergi uygulamaları vergi adaletine yaklaştırabilir. Hatta aynı anda hem olumsuz açılardan hem olumlu açılardan vergi sistemini etkileyebilir. Vergi adaletinin etkileşim içinde olduğu bazı unsurlar vardır. Adaletsiz vergi uygulamaları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi durumları artırabilmektedir. Özellikle Türk vergi sisteminde gelir vergisi oranlarının yüksek

olması durumunda vergi mükellefleri vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi yollara başvurabilir.

Vergi adaletine etki eden diğer bir kavram olan kayıt dışı ekonomi; devlet gelirlerini azaltacak, genellik ve eşitlik prensiplerine aykırı bir vergi sistemi oluşmasına sebep olacaktır. Her ne kadar son yıllarda Türkiye’de kayıt dışı ekonomiye ilişkin tahminler kayıt dışı ekonominin azaldığını gösterse de hala yüksek oranda kayıt dışı bir ekonomi söz konusudur. Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyi azaltmak ve ortadan kaldırmak için devlet kanalıyla vergi denetimlerinin artırılması gereklidir. Ayrıca dürüst vergi mükellefleri ve toplumda oluşacak olumsuz algının ortadan kaldırılabilmesi ve diğer vergi mükelleflerinin de benzer teşvik edici eylemlere yönelmesinin önüne geçilmesi için gerekli tedbirler alınmalıdır.

Gelir vergisi Türk vergi sisteminin en kapsamlı içeriğe sahip vergisidir denilebilir. Gerek gelir unsurlarındaki çeşitlilik, gerek vergi muafiyet, istisna, indirimlerindeki çokluk, gerekse ödeme gücüne ulaşılmasını sağlayan kriterlerin uygulanabilirliği açısından geniş perspektiften ele alınabilir. Gelir vergisi şahsileştirmeye elverişli bir vergidir. Yani subjektif vergi sınıfındadır. Vergi adaletinin en önemli prensiplerinden olan ödeme gücü prensibini tüm alt başlıklarıyla gelir vergisinde görmekteyiz. Bu da Türk vergi sistemindeki diğer vergilere nazaran gelir vergisini daha adil hale getirmektedir. Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi uygulanan gelir vergisinde ayrıca çeşitli ödeme gücü prensibinin gereklerinden birisi olan muafiyet, istisnalar ve indirimlere yoğun şekilde yer almaktadır. Gelir vergisinde yine ödeme gücünün gereklerinden ayırma prensibi uygulanmaktadır. Emek ve sermaye gelirleri ayrılarak, gelir vergisi tarifesinde emeğin vergilendirildiği ücret gelirleri için ayrı tarife değerleri uygulanmaktadır. Fakat bu ayırma kullanılacak tarife ayırma kuramının uygulanabilirliği açısından yeterli değildir. Gelir vergisinde ödeme gücünün diğer bir unsuru olan en az geçim indirimi de uygulanmaktadır. Ücret gelirlerinde uygulanan en az geçim indirimi mükelleflerin evli, bekar, çocuklu oluşları dikkate alınarak belirli miktarlarda belirlenmiştir.

Türk vergi sisteminde kurumlar vergisi objektif nitelikte, sabit oranlı ve dolaysız bir vergidir. Şahsileştirilmesinin neredeyse imkansız olduğu kurumlar vergisi oldukça yüksek bir vergi kapasitesine sahip olmasına rağmen merkezi yönetim bütçesinde bu kapasiteye nispeten düşük bir vergi tahsilatına sahiptir. Geçmişte daha yüksek olan

vergi oranı zamanla düşürülerek mükelleflerin daha kolay vergi ödemesi sağlanarak, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek ve daha geniş bir vergi kitlesine ulaşmak hedeflenmiştir. Fakat ödeme gücü açısından nispeten daha güçlü olan bir kesim bu hedeflerle bir anlamda korunmuş olacaktır ve adaletsiz vergilendirme ile karşı karşıya kalmacaktır.

Motorlu taşıtlar vergisi, fiziki ve teknik ölçütleri kıstas olarak belirlenen matrah olan spesifik matrahlıdır. Dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisi belirlenirken motor silindir hacmi, taşıt yaşı, koltuk sayısı, azami ağırlıklar gibi ölçütlerle tarife yapısı şekillendirilir. Bu şekillendirme tek bir vergi tutarı uygulanmasını engelleyerek çok sayıda vergi tutarının ortaya çıkmasına sebep olur. Ortaya çıkan bu durum vergi adaleti açısından olumludur diyebiliriz. Çünkü tek bir vergi tutarı yerine araçların maddi değerlerini belirleyen ölçüler kullanılarak çok sayıda vergi tutarı belirlenmiştir. Ayrıca motorlu taşıtların trafik şube veya bürolarına ve Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olmaları gereği, motorlu taşıtların kayıtsız ve tescil edilmeden kullanımına izin vermediğinden yasal takiplerinin sıkı yapılmasını sağlayacak ve vergi adaleti açısından önem taşıyan vergi kaçırma gibi durumların da önüne geçilmesine yardımcı olacaktır. Motorlu taşıtlar vergisini eleştirebileceğimiz konu; vergi adaletinin vazgeçilmez unsuru olan ödeme gücünü dikkate almamasıdır. Aynı özellikteki, aynı modeldeki taşıta sahip olan vergi mükelleflerinin kişisel durumları dikkate alınmaksızın hepsi eşit vergi ödemekle yükümlü olmaktadır. Ancak vergi adaletine zarar veren bu durumun hafifletici unsuru olarak; motor silindir hacmi, taşıt değeri gibi ölçülerle taşıtların maddi değerini bir anlamda düşükten yükseğe sıralayan vergi tarifelerinin bir nevi ödeme gücünü dikkate aldığını söyleyebiliriz. Ayrıca motor silindir hacmi, azami toplam ağırlık gibi ölçütlerin yükselmesine bağlı olarak vergi tutarının yükseliyor olmasını bir tür artan oranlılık olarak değerlendirmek mümkündür. Vergi adaletinin temel prensiplerinden olan artan oranlılık açık şekilde olmasa da burada kendini belli etmektedir.

KDV, objektif bir vergidir ve dolaylı vergiler arasında yer almaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almayan bir vergidir. Herhangi mal ve hizmeti satın alan mükellefler servet ve gelirleri dikkate alınmaksızın aynı tutarda vergi ödemekle karşı karşıya kalmaktadır. Üst gelir grubundaki kişiler de alt gelir grubundaki kişiler de aynı mal veya hizmet için eşit vergi ödemektedir. Eşitlik ve genellik ilkeleri

açısından baktığımızda vergi adaletine uygun görünen bu durum ödeme gücü açısından değerlendirildiğinde adaletle bağdaşmamaktadır. Hatta tersine artan oranlılığa sebep olmaktadır. Sabit oranlı bir vergi olmasının yanı sıra tersine artan oranlılığında görüldüğü KDV'nin vergi adaletinden uzaklaştığı görülmektedir. Fakat üç farklı vergi oranı kullanılarak kendi içinde bir çeşit artan oranlılık sağlanmaya çalışılmış ve temel tüketime yönelik mallar için düşük vergi oranı uygulanmaya çalışılarak ödeme gücü yakalanmaya çalışılmıştır. KDV fiyatların içine gizlendiğinden mükelleflerde mali anestezi etkisi yaparak zamanla mükelleflerin vergiyi daha az hissetmelerine sebep olur.

Ödeme gücünü dikkate almayan objektif ve dolaylı bir vergi olan ÖTV hem advalorem hem spesifik matrahlıdır. Objektif ve dolaylı vergi oluşu eşitlik ve genellik ilkelerini karşımıza çıkartmaktadır. ÖTV toplum sağlığı açısından zararlı malların talebinin düşürülüp bilhassa lüks malların vergilendirilmesini amaçlayan bir vergidir. Lüks malların vergilendirilmesine adalet açısından bakarsak; ilgili verginin alındığı mal ve hizmetlerin hepsi lüks sayılabilecek mal ve hizmet midir ya da geçmişte lüks sayılabilecekken günümüzde hala lüks sayılmakta mıdır tartışmalı bir durumdur. KDV kadar kapsamlı olarak uygulanmayan bu vergi dört adet liste ile tarifelendirilmiştir. Üst gelir grubuna yönelik silindir hacmi yüksek motorlu taşıtlara yüksek vergi uygulanması ve motorlu taşıtların bazılarının kendi içinde silindir hacmi dikkate alınarak artan oranlı şekilde vergilendirilmeleri vergilemede ödeme gücü ilkesine katkı sağlamaktadır. Fakat bazı kürk mallarına ilişkin verginin sıfırlanması yine ödeme gücü ilkesi açısından olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Tek bir vergi oranı-tutarı uygulanmayıp çok sayıda vergi tutar ve oranının uygulanması adalet açısından önemlidir fakat bu listelerin toplumsal adalete uygun şekilde belirlenmesi zor ve kapsamlıdır. ÖTV de fiyatların içine gizlendiğinden mükelleflerde mali anestezi etkisi yaparak mükelleflerin zamanla vergiyi daha az hissetmelerine yol açar.

Türk vergi sisteminde fayda ilkesinin en bariz şekilde harçlarda görüldüğünü söyleyebiliriz. Satın alınan bir kamusal faaliyet karşılığında devlete bir bedel ödenmelidir. Elde edilen fayda miktarı arttıkça devlete ödenmesi gereken vergi de fayda oranınca artmalıdır. Harçlarda da kamusal hizmetlerden yararlanacak kişiler söz konusu faaliyetin karşılığı olarak devlete yargı, noter, tapu, pasaport harcı vb. harçlar ödemektedir. Harcı sadece o hizmetten faydalanacak kişiler ödemektedir. Harçlar objektif nitelikte olduğundan ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Bunun yanısıra

fayda ilkesi vergi adaletinin en önemli ilkelerinden birisidir ve harçlar da bu ilkeye göre değerlendirildiğinde isteğe bağlı olarak düşünülmektedir. Fakat harçlarla fayda elde edilen konular tam anlamıyla isteğe bağlı demek doğru değildir. Örneğin; dava açma hakkı tüm vatandaşlara anayasal güvenceyle verilmişken bunun harca bağlanması özellikle alt gelir grubundaki vatandaşların bu anayasal hakkını engellemiş olacak ya da caydırıcı etkiye sebep olacaktır.

Damga vergisi herhangi bir mal ve hizmet teslimine ilişkin alınan bir vergi türü değildir. Amacı mal ve hizmet teslimlerine hukukilik kazandırmaktır. Özellikle harçlardan farklı olarak kamudan bir hizmet satın alınarak, faydalanılarak bir bedel ödeme söz konusu değildir. Ayrıca damga vergisi objektif karakterli olduğundan yani mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate almadığından, ödeme gücü prensibini de görmek mümkün değildir. Ancak vergi konusuna giren tüm kağıtlar için herkesin eşit şekilde vergilendirilmesine olanak tanıdığından eşitlik ve genellik ilkeleri yönünden adil kabul edilebilir.

Genel hatlarıyla Türk vergi sistemine bakıldığında vergi adaletini sağlamaya yönelik yaklaşımların yer aldığı görülmektedir. Fakat adalet kavramının göreliliğinin oluşunun etkisiyle, teorik kavramların uygulanabilirliğinin güçlüğüyle, ekonomik, sosyal, siyasal ve hukuki birçok faktörün etkisiyle, vergi sistemlerindeki düzenleme ve denetim mekanizmasındaki bir takım yetersizliklerle bağlantılı olarak vergi adaletinin başarısız olduğu yönler görülmektedir. Bunlara karşı yapılması gerekenler; toplumda küçük yaşlardan itibaren vergi bilincinin geliştirilmesi, vergi gelirini azaltıp vergi adaletini zedeleyecek olan kayıp ve kaçaklara karşı denetim ve düzenlemelerle gerekli tedbirlerin alınması, vergilerin olabildiğince şahsileştirilip, ödeme gücü dikkate alınarak vergilendirilme yapılması için çalışılması, devletin gelir elde etme ve bu gelirin yeniden dağılımı konusunda adil bir çizgide hareket etmesi, ödeme gücü düşük vergi mükellefleri düşünülürken ödeme gücü yüksek mükelleflerin aşırı vergilendirilerek ekonomiye kaynak olarak dönebilecek sermayenin azalmasının önüne geçilmesi gereklidir.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, Gıyaseddin (1969), *Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti*, Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi, Cilt 0 , Sayı 19 , Sayfa: 45-59, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7691> - 25.03.2019
- Akdoğan, Abdurrahman (2011), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıllıoğlu, Tekin (2001), "Adalet Kavramı ve İnsan Hakları", *Adalet Kavramı*, Editör: Adnan Güriz, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara.
- Aktaş, Sururi (2001), *Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi*, Liberte Yayınları, Ankara.
- Avşar, Hüseyin (2006), *Siyaset Felsefesi Açısından John Rawls'un Adalet Teorisi*, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bal, Oğuz (2014), *İslam İktisadi'nin Kilometre Taşlarından Ebû Yusuf'un İktisadi Düşüncesi*, Türkiye İslam İktisadi Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, sayfa: 1-41, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/40269> - 25.03.2019.
- Bilici, Nurettin (2007), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Birinci, Nagihan ve Haydar Akyazı (2017), Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 1, Sayfa: 45-60, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/528800> - 05.09.2019.
- Çeçen, Anıl (1975), *Hukukta Norm ve Adalet*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:32, Sayı:1, Sayfa:71-115, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/311/2980.pdf> - 31.01.2015.
- Çeçen, Anıl (1993), *Adalet Kavramı*, Gündoğan Yayınları, Ankara.
- Çekirdekoğlu, Kadir (2010), "Vergileme ve Adalet", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:348, sayfa: 69-77.
- Çelik, Sabahat Binnur (2006), *Vergilemede Adalet Açısından Türkiye'nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası*, International Conference On Eurasian Economies, Sayfa.256-259, <https://www.avekon.org/papers/1564.pdf> - 25.03.2019.
- Demir, İhsan Cemil ve Yıldırım Gülten (2013), *Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması*, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11, Sayı:1, Sayfa: 269-286, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/45855> - 25.03.2019
- Edizdoğan, Nihat (2000), *Kamu Maliyesi 2*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.

- Eker, Aytac (2009), *Kamu Maliyesi*, Birleşik Matbaa, İzmir.
- Erdem, Metin ve D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu (2003), *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Erginay, Akif (1982) , *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Erginay, Akif (1990) , *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Eskicioğlu, Osman (1966), *İslam Hukukunda Vergiler Yahya b. Adem ve Kitabı'l-harâcı*, <http://www.enfal.de/islamda%20vergiler.pdf> - 31.03.2015.
- Gencel, Ufuk ve Elif Kuru (2012), *Vergi Kültürü Ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 20, Sayfa: 29-60, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423938750.pdf> - 25.03.2019.
- Gök, Musa ve Ö. Biyan, S. Akar (2013), *Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt XXXIV, Sayı I, Sayfa: 269-292, <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2013-1/269.pdf> - 25.03.2019.
- Görür, Hamit (2010), *Vergi Hukukunda Adalet İlkesi*, <http://izmirbim.adalet.gov.tr/sayfalar/meslekimakaleler.htm> - 25.03.2019.
- Güler, Hünkar ve Ekrem Toparlak (2018), Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü Ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt-Sayı: 11(1), Sayfa: 209-220, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/423322> - 05.09.2019.
- Güriz, Adnan (1990), *Adalet Kavramı*, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt: 7, Sayfa: 13-20, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg7/adnan.pdf - 23.01.2015
- Güriz, Adnan (2001), "Adalet Kavramının Belirsizliği", *Adalet Kavramı*, Editör: Adnan Güriz, Türkiye Felsefe Kurumu Derneği, Ankara.
- Işık, Abdülkadir ve H. Yıldız, T. Gürdal, N. Altun, N. Karaca, F. Aygen, T. Peran (2004), *Kamu Maliyesi*, Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- İlhan, Gökalp (2007), *Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler*, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 12, Sayfa: 1-13, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868327.pdf> - 25.03.2019.
- Kallek, Cengiz (1997), *Ebu Yusuf'un İktisadi Görüşleri*, İslam Araştırmaları Dergisi, Sayı 1, Sayfa:1-18,

http://www.isam.org.tr/documents%5C_dosyalar%5C_pdfler%5Cislam_arastirmalari_dergisi%5Csayi01%5C001_018.pdf – 31.01.2015

Kanlı, Murat (2007), *Dolaylı Vergiler Ve Kayıt Dışı Ekonomi*, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel (2010), *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, Sayfa: 23-44, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7888> - 25.03.2019.

Kıyıcı, Gufran, (2019), *Türkiye’de Dolaylı - Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)*, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 6, Sayı 4, Sayfa: 556-571, <http://dergipark.org.tr/asead/issue/44866/557033> - 02.05.2019.

Kumrulu, Ahmet (1979), *Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1 Cilt: 36, Sayfa: 147-162, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf> - 17.03.2019.

Kurt, Senem (2006), *Hayek’in Özgürlük Ve Adalet Teorisi*, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 2, Sayı 3, Sayfa: 199-213, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423937295.pdf> - 28.03.2019

Musgrave, Richard A. (2004), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Çeviren: Orhan Şener ve Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004.

Nadaroğlu, Halil (1996), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basın Yayın Dağıtım, İstanbul.

Orhaner, Emine (2000), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Öktem, Niyazi (2001), "Adalet Kavramı ve Sosyal Realite", *Adalet Kavramı*, Editör: Adnan Güriz, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara.

Öktem, Niyazi ve Ahmet Ulvi Türkbağ (2009), *Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet*, Der Yayınları, İstanbul.

Özbay, Hüseyin (2014), *John Rawls’un Uluslararası Adalet ve Toplum Kurgusu ile Uluslararası İnsan Hakları Fikri: Uluslararası İlişkiler Açısından ‘Halkların Yasası’*, Jobeps Journal of Business Economics and Political Science, Vol:3, no:5, http://akademikpersonel.bartın.edu.tr/hozbay/sci/hozbay14.02.2015_22.20.17sci.pdf - 28.03.2019.

Pehlivan, Osman (2010), *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon.

Pehlivan, Osman (2011), *Vergi Hukuku*, Murathan Yayınevi, Trabzon.

- Selek, Aylin (2008), *Dolaylı Vergiler Bağlamında, AB'de Ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Soğukpınar, Gürhan (2009), *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Sunal, Onur (2011), *Sosyal Politika: Sosyal Adalet Açısından Kuramsal Bir Değerlendirme*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 66, No: 3, Sayfa: 283-305, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/35859> – 25.03.2019.
- Şentürk, Suat Hayri (2006), *Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler*, Çimento İşveren Dergisi, <https://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf> - 25.03.2019.
- Tekin, Ahmet ve Öner Gümüş (2014), *1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 39, Sayfa: 243-258, http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/39/243-258.pdf - 31.01.2015.
- Topakkaya, Arslan (2008), *Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles - Platon Karşılaştırması*, Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:6, Cilt:6, Sayfa: 27-46, <http://www.flfsdergisi.com/sayi6/27-46.pdf> - 23.01.2015.
- Türk, İsmail (1996), *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Uluatam, Özhan (1991), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata (2011), *Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı: 161, Sayfa: 21-32, <http://www.ahmetburcinyereli.com/MLY161.pdf> - 25.03.2019.
- <http://disk.org.tr/wp-content/uploads/2018/12/DISK-AR-2019-Asgari-U%CC%88cret-Raporu-SON-1-Aralik-2018.pdf> - 11.04.2019
- (1)https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm - 30.03.2019.
- (2)<https://www.gib.gov.tr/node/346/pdf> - 25.04.2019.
- (3)<https://www.gib.gov.tr/motorlu-tasitlar-vergisi-genel-tebligleri> - 05.09.2019.
- (4)<https://www.gib.gov.tr/veraset-ve-intikal-vergisi-kanunu-genel-tebligleri> - 05.09.2019.

<http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/Makaleler/Naz%C4%B1mKank%C4%B1%C4%B1cKde.pdf> - 05.05.2019.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-10-1.pdf> - 05.09.2019.

T.C. 1982 Anayasası

488 Damga Vergisi Kanunu

193 Gelir Vergisi Kanunu

6802 Gider Vergileri Kanunu

4458 Gümrük Kanunu

492 Harçlar Kanunu

3065 Katma Değer Vergisi Kanunu

5520 Kurumlar Vergisi Kanunu

197 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

4760 Özel Tüketim Vergisi Kanunu

5602 Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun

7338 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

ÖZGEÇMİŞ

Adapazarı'nda doğan Gufran KIYICI ilk ve orta eğitimini burada tamamlamıştır. Anadolu Ticaret Lisesi Dış Ticaret bölümünü bitirmiş ve Marmara Üniversitesi Dış Ticaret bölümünde eğitime devam etmiştir. Dikey geçiş sınavıyla Sakarya Üniversitesi İktisat Bölümüne ve Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi İşletme Bölümüne geçiş yaparak lisans eğitimini tamamlamıştır. Bir dönem ücretli Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği yapmıştır. 2011 yılında Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümünde tezli yüksek lisans eğitimi almaya başlamıştır. Yüksek lisans eğitimi sırasında Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümünde öğrenci asistan olarak 2 yıl çalışmıştır. Aynı tarihlerde Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümüne başlamış ve yüksek onur derecesiyle mezun olmuştur. Halen Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümünde tezli yüksek lisans eğitimini sürdürmektedir.