

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN
ADALET BAĞLAMINDA İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Danışman
Doç. Dr. Hasan YILMAZ**

**Hazırlayan
Özlem GENÇTÜRK MALKOÇOĞLU**

Malatya, 2022

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN
ADALET BAĞLAMINDA İNCELENMESİ**

Özlem GENÇTÜRK MALKOÇOĞLU

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman
Doç. Dr. Hasan YILMAZ**

Malatya 2022

ONUR SÖZÜ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Türk Vergi Sisteminde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Adalet Bağlamında İncelenmesi” adlı çalışmayı oluştururken bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan ve dolaylı olarak her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

17/05/2022

Özlem GENÇTÜRK MALKOÇOĞLU

TEŞEKKÜR

Yüksek Lisans çalışmam boyunca varlığıyla bana ışık olan çok kıymetli eşim Ozan MALKOÇOĞLU'na, tez çalışmama katkı sağlayan Şems-i Sivasî İl Halk Kütüphanesi'nde Kütüphaneci olarak görev yapan değerli arkadaşım Bilal USTA'ya sonsuz teşekkürler...

Tez yazma aşamasında bana yardımcı olan danışman hocam Doç. Dr. Hasan Yılmaz'a teşekkürlerimi sunuyorum.



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ADALET BAĞLAMINDA İNCELENMESİ

Özlem GENÇTÜRK MALKOÇOĞLU

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Hasan YILMAZ
İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yönetim Bilimleri Bilim Dalı

ÖZET

Tarihsel süreç içerisinde adalet kavramı farklı görüş ve yaklaşımlarla açıklanmaya çalışılmıştır. Düşünürlerce, pek çok adalet tanımı ve anlayışı ortaya konulmuştur. Ancak kesin ve mutlak anlamda adaletin tek bir tanımı yapılamamıştır. Toplumun genelinde, hukuk ve siyaset felsefesinde, kültürel sistemlerde ve daha birçok alanda var olan adaleti sağlama düşüncesi vergi sisteminde de gereklilik arz etmiştir. Buradan hareketle vergide adaletin sağlanması adil bir vergi sisteminin başlıca amaçları arasında yer almıştır. Vergide adalet, vergi ödemekle yükümlü kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi anlamında kullanılmaktadır. Adil bir vergi sisteminin kurulması aşamasında vergide adalet ilkelerine ve vergi adaletini etkileyen unsurlara genişçe yer verilmesi gerekmiştir. Bu çerçevede dolaylı ve dolaysız vergilerde ele alınmıştır. Çalışmamızda; gelir, servet ve harcama vergileri, dolaylı ve dolaysız vergiler sınıflandırılmasına göre incelenmiş olup 2006-2020 yılları toplam vergi gelirleri içerisindeki oranlarına yer verilerek vergilemede adaletin ne ölçüde gerçekleştiği tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca araştırmamızın asıl amacını, vergi adaletinin sağlanmasında dolaylı ve dolaysız vergi türlerinin avantajlı ve dezavantajlı yönleri ortaya konularak muhtemel dezavantajlı yanlarının ortadan kaldırılması suretiyle vergi adaletine olumlu katkı sağlama adına yapılan düzenlemeler oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Adalet, Vergi Adaleti, Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler

EXAMINATION OF INDIRECT AND DIRECT TAXES IN THE CONTEXT OF JUSTICE IN THE TURKISH TAX SYSTEM

Özlem GENÇTÜRK MALKOÇOĞLU

Master Thesis

Adviser: Assoc. Prof. Hasan YILMAZ
Inonu University Institute of Social Sciences
Department of Political Science and Public Administration, Administrative Sciences

ABSTRACT

In the historical process, the concept of justice has been tried to be explained with different views and approaches. Many definitions and understandings of justice have been put forward by thinkers. However, just a definition of justice in the absolute and absolute sense has not been made. The idea of providing justice, which exists in society in general, in law and political philosophy, in cultural systems and in many other areas, has also become a necessity in the tax system. From this point of view, ensuring justice in tax is among the main objectives of tax system which provide fair. Tax justice is used in the sense of taxation of taxpayers according to their ability to pay. During the establishment of a fair tax system, it was necessary to include the principles of justice in taxation and the factors affecting tax justice. In this context, direct and indirect taxes are discussed. In our study; income, wealth and expenditure taxes, indirect and direct taxes have been examined according to their classification, and it will be tried to determine to what extent the justice in taxation is realized by including their ratios in total tax revenues for the years 2006-2021. In addition, the regulations made in order to contribute positively to tax justice in income, wealth and expenditure taxes will be conveyed.

Keywords: Justice, Tax Justice, Indirect Taxes, Direct Taxes

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	iii
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
1. ARAŞTIRMA HAKKINDA	2
1.1. Araştırmanın Amacı	2
1.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	2
1.3. Araştırmanın Soruları	3
1.4. Araştırmanın Yöntemi.....	3
1.5. Araştırmanın Anahtar Kavramları.....	4
1.6. Araştırmanın Sunuş Sırası	5
2. ADALET VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI	7
2.1. Adaletin Tasnifi	7
2.2. Adalet Yaklaşımları	9
2.3. Vergi Adaleti Kavramı	12
2.3.1. Verginin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi.....	12
2.3.2. Vergi Adaleti	13
2.3.3. Vergide Adaletin Sağlanması İleri Sürülen Yaklaşımlar.....	14
2.3.3.1. Fayda (Yararlanma) Yaklaşımı.....	14
2.3.3.2. Vergide Ödeme Gücü Yaklaşımı	17
2.3.3.2.1. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri.....	18
2.3.3.2.1.1. Gelir.....	18
2.3.3.2.1.2. Servet.....	18
2.3.3.2.1.3. Tüketim Harcamaları.....	19
2.3.3.2.2. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar.....	20
2.3.3.2.2.1. En Az Geçim İndirimi	20

2.3.3.2.2.2. Artan Oranlılık.....	22
2.3.3.2.2.3. Ayırma İlkesi	23
2.3.3.2.2.4. Muafiyet ve İstisna Uygulamaları	25
2.3.4. Vergide Adalet İlkeleri	25
2.3.4.1. Genellik İlkesi.....	26
2.3.4.2. Eşitlik İlkesi	27
2.3.4.3. Açıklık İlkesi.....	28
2.3.4.4. Uygunluk İlkesi.....	29
2.3.4.5. Belirlilik İlkesi	30
2.3.5. Vergi Adaletini Etkileyen Kavramlar.....	30
2.3.5.1. Verginin Yansıtılması	30
2.3.5.2. Vergiden Kaçınma	31
2.3.5.3. Vergi Kaçakçılığı.....	33
2.3.5.4. Kayıt Dışı Ekonomi	35
2.3.5.5. Çifte Vergileme.....	36
2.3.5.6. Vergi Yüğü	37
2.3.5.7. Vergi Afları.....	38
3. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER.....	40
3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Ayırımı.....	40
3.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması	43
3.2.1. Vergi Adaleti Açısından	43
3.2.2. Vergi Verimi Açısından	45
3.2.3. Yükümlü Psikolojisi Açısından	46
3.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi.....	47
4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ TÜRLERİ VE VERGİ ADALETİ	48
4.1. Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Yönünden İncelenmesi.....	48
4.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Adaleti	48
4.1.1.1. Gelir Vergisi	48
4.1.1.1.1. Gelir Kavramı.....	49
4.1.1.1.1.1. Kaynak Teorisi	49
4.1.1.1.1.2. Safi Artış Teorisi	51
4.1.1.1.2. Gelir Vergisinin Uygulama Şekilleri	52

4.1.1.1.2.1. Sedüler Gelir Vergileri	52
4.1.1.1.2.2. Üniter Gelir Vergileri	53
4.1.1.1.2.3. Birleşik Gelir Vergileri.....	54
4.1.1.1.3. Gelir Vergisine Konu Olan Kazanç ve İratlar	54
4.1.1.1.3.1. Ticari Kazançlar	54
4.1.1.1.3.2. Zirai Kazançlar	55
4.1.1.1.3.3. Ücretler	55
4.1.1.1.3.4. Serbest Meslek Kazançları	56
4.1.1.1.3.5. Menkul Sermaye İratları	57
4.1.1.1.3.6. Gayrimenkul Sermaye İratları	57
4.1.1.1.3.7. Diğer Kazanç ve İratlar	58
4.1.1.1.4. Gelir Vergisi Kanunu	58
4.1.1.2. Kurumlar Vergisi	63
4.1.2. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Adaleti	67
4.1.2.1. Emlak Vergisi	67
4.1.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	70
4.1.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi	72
4.2. Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Yönünden İncelenmesi	76
4.2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Adaleti	76
4.2.1.1. Katma Değer Vergisi	78
4.2.1.2. Özel Tüketim Vergisi.....	85
4.2.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	88
4.2.1.4. Özel İletişim Vergisi	91
4.2.1.5. Damga Vergisi	92
4.2.1.6. Gümrük Vergisi	94
5. BULGULAR, ÖNERİLER VE SONUÇ	96
5.1. Bulgular ve Öneriler	96
5.2. Sonuç	102
KAYNAKÇA.....	108

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi.....	47
Tablo 4.1. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	59
Tablo 4.2. 2022 Gelir Vergisi Tarifesi.....	61
Tablo 4.3. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	64
Tablo 4.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	70
Tablo 4.5. Veraset ve İntikal Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	73
Tablo 4.6. 2022 Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi.....	75
Tablo 4.7. Katma Değer Vergisi Oranları.....	83
Tablo 4.8. Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	84
Tablo 4.9. Özel Tüketim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	86
Tablo 4.10. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	89
Tablo 4.11. Özel İletişim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	91
Tablo 4.12. Damga Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	93
Tablo 4.13. Gümrük Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL).....	95

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
BSMV:	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DV:	Damga Vergisi
DVK:	Damga Vergisi Kanunu
EV:	Emlak Vergisi
EVK:	Emlak Vergisi Kanunu
GV:	Gelir Vergisi
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV:	Katma Değer Vergisi
KDVK:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KV:	Kurumlar Vergisi
KVK:	Kurumlar Vergi Kanunu
MTV:	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK:	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖİV:	Özel İletişim Vergisi
ÖTV:	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK:	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
VİV:	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi, devlet tarafından kamu harcamalarının finanse edilmesi amacıyla, yükümlülerin ödeme güçleri ölçüsünde, yasalara dayalı olarak alınan parasal tutarları ifade etmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırları ve etkinliği, ilk çağ toplumlarından günümüze kadar tartışılan konuların başında gelmekte, her ülkenin siyasi, sosyal ve ekonomik koşullarından etkilenmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlarının başında vergilemede adalet ilkesini sağlanması gelmektedir. Vergide adaleti gerçekleştirmek için devlet vergi toplarken, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına özen göstermek ve kişilerin ödeme güçlerini dikkate almak zorundadır.

Geçmişten günümüze kadar vergiler çok çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmıştır. Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı bunlardan biridir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımı hususunda da çeşitli kıstaslar ve görüşler bulunmaktadır. Bu kıstaslardan en kabul göreni; gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalardan üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler kapsamında sayılmaktadır. Dolaysız vergiler, mükelleflerin gelirleri ile servetleri üzerinden alınan vergileri; dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisine gizlenerek tüketicilerden alınan vergileri ifade etmektedir. Bir vergi sisteminde, dolaylı ve dolaysız vergilerden hangisinin tercih edileceği ülkenin ekonomik yapısı ve milli gelir düzeyiyle alakalı olduğu kadar gelişmişlik seviyesine de bağlıdır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranları vergilerin adaletli ve dengeli dağılımının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

1. ARAŞTIRMA HAKKINDA

Bu bölümde araştırmanın konusu, amacı, önemi, hipotezleri ve yöntemi hakkında bilgi verilmektedir.

1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı; Vergi adaletinin sağlanmasında dolaylı ve dolaysız vergilerin avantajlı ve dezavantajlı yönleri ortaya konularak muhtemel dezavantajlı yanları ortadan kaldırılmak suretiyle adil bir vergi sistemine geçiş yolları irdelenmektedir.

Vergi sisteminde adaletin sağlanması adına dolaylı/dolaysız vergilerden hangisinin daha fazla tercih edildiği ortaya konularak detaylı bir inceleme yapılmaktadır.

1.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Türk vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergi türlerinin, vergide adaleti sağlamadaki etkileri araştırmanın konusunu teşkil etmektedir. Bu sebeple, araştırmanın konusunu; adalet kavramının teorik çerçevesi ile vergi adaletinin kapsamının belirlenmesi, dolaylı ve dolaysız vergilerin genel çerçevesi ve dolaylı ve dolaysız vergi türlerinin adalet açısından incelenmesi oluşturmaktadır.

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de adalet kavramı vergilerin toplanmasında önemli bir yer kaplamaktadır. Devletlerin vergi sistemlerinde adaleti sağlamaya en yakın vergileri ve vergi oranlarını dikkatle seçmesi ve önemle uygulamaları gerekmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergiler özelinde adaletin sağlanması için vergi sisteminin de bu doğrultuda oluşturulması gerekmektedir. Literatürde dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere göre daha adaletsiz olduğu düşünülmesine karşın dolaylı vergilere daha fazla yönelim olmasının nedenleri ile dolaysız vergilerin ise daha adil bir yapı taşımasına karşın mükelleflerin bu vergi türünden uzaklaşmasının sebepleri araştırmamızda irdelenmektedir.

Çalışmamıza özgün değer katan en önemli husus, “Dolaylı ve Dolaysız Vergi Türleri” ile “Vergi Adaleti” etkileşimi ve bu konu hakkındaki detaylı araştırmalardan biri olmasıdır.

Tez çalışmamıza değer katan ve onu bu alanda önemli kılan diğer bir husus ise, genel olarak diğer kaynaklarda dolaylı ve dolaysız vergilerin sadece tanımları ve özelliklerine yer verildiği tespit edilmiş bu araştırmada adalet ve vergi adaleti kavramlarına genişçe yer verilerek Türk vergi sistemindeki dolaylı ve dolaysız vergiler üzerindeki etkinliği aktarılmaya çalışılmaktadır.

1.3. Araştırmanın Soruları

Vergilerin harcamalar üzerinden veya gelir/servet üzerinden alınması konusundaki tercih aynı zamanda dolaylı vergilerle dolaysız vergiler arasında kurulacak dengenin de tercihi anlamına gelmektedir.

Bu bölümde araştırmanın denenceleri soru şekline dönüştürülerek, araştırma boyunca cevapları aranacak sorular sıralanmaktadır. Araştırmanın soruları şu şekildedir:

- Vergi adaletinin gerçekleşmesinde hangi ilkeler etkin rol oynamaktadır?
- Vergi ödeme gücünün göstergeleri nelerdir?
- Vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılacak araçların tezahürü zor olan vergi adaletinin sağlanmasındaki önemleri nasıl ifade edilmektedir?
- Vergi adaletini etkileyen kavramlar nasıl açıklanmaktadır?
- Dolaysız vergiler dolaylı vergilere kıyasla daha adil midir?

1.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada yöntem olarak araştırmanın amacını ortaya koyacak bir yol izlenmiştir. Bu bağlamda araştırmada dolaylı ve alıntisal araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bu amaçla araştırmada özellikle “literatür taraması” başta olmak üzere “nitel ve nicel araştırma” aşamaları bilimsel yöntem olarak kullanılmıştır.

Bu kapsamda adalet-vergi adaleti kavramı ve kuramsal çerçevesini ortaya koyacak çoğu eser incelenmiş ve araştırmanın ikinci başlığı oluşturulurken bu eserlerden faydalanılmıştır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımı, sınıflandırılması, nitelikleri, gelişimini inceleyen eserler ise araştırmanın üçüncü bölümü kaynakları arasında yer almıştır. Araştırmanın dördüncü bölümünü ortaya koyarken güncel makaleler ve kitapların incelenmesinin yanı sıra en büyük katkıyı Kanunlar, istatistiki veriler ile araştırmacının analizleri şekillendirmiştir.

1.5. Araştırmanın Anahtar Kavramları

“Türk Vergi Sisteminde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Adalet Bağlamında İncelenmesi” adlı çalışmanın anahtar kelimeleri; Adalet, Vergi Adaleti, Dolaysız Vergi, Dolaylı Vergi olarak belirlenmiştir. Adalet kavramı geçmişten günümüze değişik biçimlerde değerlendirilmiş, herkes tarafından kabul edilebilir şekilde tek bir tanımı halen yapılamamıştır. Türkçedeki adalet kavramı, Arapçada “Adl” sözcüğünde türetilerek dilimize geçmiştir. Adalet; haklılık, hakka uygunluk ve hukukla iç içe kenetlenmiş bir kavramdır. Tarih boyunca düşünürler, adalet kavramını kendi görüş ve düşünce sistemleri çerçevesinde yorumlayarak açıklamışlardır. Vergi, devletin kamusal hizmetinin giderlerini denkleme hedefiyle egemenlik gücünü kullanarak gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri oranında topladığı parasal değeri ifade etmektedir. Adalet bir vergide bulunması gereken en temel niteliklerin başında gelmektedir. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için vergi yükünün bireyler arasında adil dağıtılması gereklidir. Vergi yükü bireyler arasındaki dağılımı ödeme gücü yaklaşımı ve fayda yaklaşımından hareketle açıklanmaktadır. Vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi önemli ölçüde, vergilerin kişilerin vergi ödeme güçleriyle orantılı olarak alınmasına, emek ve sermaye gelirlerinin farklı muameleye tabi tutulmasına, gelir ve servetlerin dağılımının sistematik bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Vergi adaletini sağlamaya yönelik ilkeler; genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, açıklık ilkesi, uygunluk ilkesi, belirlilik ilkesi olarak sayılmaktadır. Vergilendirin sınıflandırılmasında pek çok ölçüt kullanılmakta olup bunlardan biride dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır. Dolaysız vergiler, bireyleri elde ettikleri gelirleri ve potansiyellerinde bulundurdıkları servetleri üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergiler, verginin kanuni yükümlüsü ile fiili yükümlüsünün aynı kimselerden oluştuğu, verginin kanuni yükümlüsünün ödediği vergiyi başkasına yansıtma olanağının bulunmadığı vergi türüdür. Dolaysız vergilerde, vergilemede yükümlünün kişisel durumları (sübjektif) göz önünde bulundurulmaktadır. Kişiselleştirilebilen bu tür vergiler mükellefin ödeme gücüne daha rahat uyumlaştırılabilmektedir. Bilhassa, artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma prensibi ve muafiyet ve istisnalar gibi adalet ilkesine ulaşmada kullanılan araçların kişiselleştirmede payı büyüktür. Dolaysız vergilerin vergi kanunları gereği vergi idaresine ödenmesi, verginin yükümlüsü üzerinde büyük bir psikolojik baskı yaratmaktadır. Bu nedenle mükellefler vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarını denemektedirler. Dolaysız vergi örnekleri arasında; gelir

vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi sayılmaktadır. Gelir ve servetin harcanması durumunda alınan vergiler dolaylı vergiler olarak kabul edilmektedir. Bu vergiler kişilerin mal satışı veya hizmet ifası üzerinden büyük ölçüde yansıtılabildikleri için vergi çoğunlukla kanuni yükümlü satıcı ve hizmeti sunan tarafından değil, fiili yüklenici olan alıcı veya hizmetten yararlanan tarafından ödenmektedir. Kişilerin ödeme gücünü dikkate almayan gayrişahsi ve objektif vergilerdir. Dolaylı vergilerin yükümlüsünün kim olduğu önceden bilinmemektedir. Belirli bir mal ve hizmetten faydalanan kişiler, gelir ve servet düzeyleri birbirlerinden farklı olsa da ödedikleri vergi oranları aynıdır. Bu vergilerde vergi yükümlüsü ve yüklenicisi farklı kişilerden oluşmaktadır. Dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin fiyatına eklenerek ve fiyatın içinde gizlenmesinden kaynaklı mükellef psikolojisine uygun vergilerdir. Vergi ödediğini hissetmeyen mükellef vergiye karşı bir direnç de göstermemektedir. Psikolojik açıdan daha üstün ve sağladıkları mali hasılatında yüksek olmasından ötürü vergi idaresi tarafından yoğun bir şekilde uygulanmakta ve tercih edilmektedir. Dolaylı vergi türleri; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi olarak sayılmaktadır.

1.6. Araştırmanın Sunuş Sırası

Bu çalışma, temel olarak beş bölüm altında incelenmiştir.

Birinci bölüm; araştırma hakkında açıklamalar içermektedir. Bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, soruları, yöntemi, temel kavramları ve araştırmanın sunuş sırası hakkında bilgi verilmektedir.

İkinci bölüm; adalet ve vergi adaleti kavramlarının çerçevesi çizilmektedir. Adalet ilgili kısımda kavramın kullanım şekilleri, çeşitleri ve adalet anlayışları üzerinde durulmaktadır. Vergi adaleti kısmına geçildiğinde ise verginin tanımı, vergi adaleti genel çerçevesi, vergi adalet ilkeleri, vergi adaletini etkileyen kavramlara ayrıntılı bir şekilde yer verilmektedir.

Üçüncü bölüm; dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımı, karşılaştırılması, gelişimi ele alınmıştır.

Dördüncü bölüm; vergi türleri adalet açısından güncel ve istatistiki tablolar çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu bölümde ülkemizde dolaylı ve dolaysız vergilerin yapısı, hangisinin daha çok uygulanabilir olduğu ve vergi adaleti sağlamada avantaj ve dezavantajları açıkça belirtilmeye çalışılmıştır. Ayrıca dolaylı ve dolaysız vergilerin daha adil hale getirmeye yönelik çalışmalara dikkat çekilmiştir.

Beşinci bölüm; bulgular, öneriler ve sonuç bölümüdür.



2. ADALET VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI

Türk Vergi Sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin adalet bağlamında incelenmesini anlatmadan önce konuyla alakalı kavramsal bir inceleme yapmak yerinde olacaktır. Bu kapsamda öncelikle adalet ve vergi kavramlarına ilişkin genel bir değerlendirme yapılacaktır.

2.1. Adaletin Tasnifi

Adalet kavramı geçmişten günümüze değin üzerinde uzun uzun düşünülen, genel felsefe başta olmak üzere hukuk ve siyaset felsefesinde en çok tartışılan kavramların başında gelmektedir (Topakkaya, 2017: 13). Kavramın ne olduğu, tanımı, dayanakları, hukukla ilişkisi üzerine farklı görüş ve yaklaşımlar ortaya atılmıştır (Demirdal, 2019: 3).

Etimolojik kökenine bakıldığında Arapçada “Adl” sözcüğünden dilimize geçerek Türkçe karşılığı olan ve sözlük anlamı itibariyle “hak, hukuk, doğru” anlamlarını ifade ettiği görülmektedir. Ayrıca, Arap dilbilgisi kurallarına göre türetilmiş “adlî, adliye, âdil” halleri de kullanımda kendine yer bulmuştur (Aksel, 2009: 25). Adalet, kutsal, nesnel ve mutlak bir değer ifadesi olarak, insanın davranışının ahlaka uygunluğunu değerlendiren/eleştiren bir düşünce, hakka riayet etme, doğruluk, dürüstlük, hakkaniyet ve erdem olarak tanımlanmaktadır (Cevizci, 2003). Adalet doğruluk anlamıyla etik bir değere, bir erdeme gönderme yapmakta ve bireyin ahlaki yönüne işaret ederek, bireye davranışlarında doğru olana yönelirken, yanlıştan da kaçınmaya ilişkin görev yüklemektedir (Ballı, 2001: 57). Adalet ahlakın bir parçası olarak ahlaki bir sosyal yükümlülüktür (Antalya, 2019: 284).

“Sözlük anlamında adalet, herkese hakkını tanıma, karşılıklı zıt yararlar arasında hakka uygun olan eşitlik ya da denge, zulmetmeme, insaflı davranma” anlamına gelmektedir (Yelbaşı, 2014: 13). Adalet hak anlamıyla insanların diğer insanlara karşı tutum ve davranışlarını kapsamakta, hakka riayet etmelerini ve her hak sahibine de hakkının verilmesini temel almaktadır (Ballı, 2001: 57).

Adalet hukukun temel taşıdır. Hukukun varlık sebebi adaleti tesis etme, gerçekleştirilmedir; hukuk insan ilişkilerinin adalet yönünden değerlendirilmesi ve toplumun düzene sokulması ihtiyacından var olmuştur (Aral, 2012: 164). Adaletin

olmadığı bir toplumda insanların huzur ve refah içinde yaşadıkları söylenemez. Tarihsel süreç içerisinde hukuk ve hukuk kuralları adalete yönelmiştir. Adalete yönelmeyen hukuk varlığını sürdüremez (Kalabalık ve Erdem, 2016: 70).

Adalet kavramı genellikle iki şekilde kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi, hukukun uygulanmasında, topluma en çok yararın dokunacağı anlamında kullanımdır. İkincisi ise hukukun hedef gayesi evrensel adalet fikrine ulaşmaktır. İkinci anlatım daha kapsamlı ve geniş uygulama tarzıdır (Çeçen, 1975: 97).

Adaletin sağlanması ancak eşitlik ilkesiyle mümkündür. Adaletin özünü, esasını eşitlik düşüncesi oluşturur. Eşitlik, adaletin mantıksal temelidir. “Eşitlik ilkesi, aynı durumda yer alan bireylerin aynı işleme tabi tutulması, haklı bir sebep varsa ve kanun öngörüyorsa farklı durumlarda yer alan bireylerin de ayrı ayrı işlemlere tabi tutulması” şeklinde tanımlanır (Antalya, 2019: 280). Adalet ve eşitlik arasındaki ilişki bazı durumlarda farklı bir akış izlemektedir. Kimi zaman eşitliğe aykırılık adaletsiz bir uygulama olarak değerlendirilirken, kimi zaman ise tersine eşitlikçi bir tavır veya davranışın adaletsizliği yansıttığı görülmüştür.

Adalet, rasyonel ve objektif bir nitelik taşımaktadır. Adalet bir davranışın hareket şekline göre objektif değer olarak takdir edilir (Çeçen, 1975: 97). Rasyonellik ise kişilere uygulanacak muamelelerin daha önceden kurallarla belirlenmiş olması, olay esnasında belirlenmemesi ve kişilerin keyfi bir muameleye maruz kalmamasıdır. Bu sebeple adil uygulama özünde ve içeriğinde, rasyonel uygulamayı barındırmaktadır. Sübjektif ve duygusal uygulama adaletle bağdaşmamaktadır (Güriz, 2001: 16).

Adalet kavramı anlatılırken nesafet ya da hakkaniyet üzerinde de durmak yerinde olacaktır. Hukuk kuralları veya yasalar soyut ve genel esasları kapsamına alır. Hakkaniyet ve nesafet kavramları ise somut ve özele yöneliktir. Hakkaniyet adaletin sübjektif anlamı olarak kişisel bir erdemdir (Kalabalık ve Erdem, 2016: 72). Hukuk kurallarının vaaz ettiği genel kuralın, elle tutulur bir olay/olgu ve durum için bireyin şahsi ve özel durumlarının da dikkate alınarak ortaya çıkan haksızlıkları, zararları ve adaletsizliklerin giderilmesi nesafet olarak tanımlanmaktadır (Güriz, 2001: 28).

Adaletin çeşitleri denildiğinde farklı ayrımlar dikkat çekmektedir. Bu ayrımlardan ilki, şekli ve maddi adalettir. “Maddi anlamda adalet hukuk kaidelerinin özünün adalet

ilkelerine uygun olup olmadığıyla alakalıdır. Şekli anlamda adalet ise hukuk kaidelerinin uygulanmasıyla alakalıdır.” Adil bir uygulama için hem maddi adalet hem de şekli adalet gereklidir (Uygur, 2004: 30).

Adalet objektif (nesnel) ve sübjektif (öznel) şeklinde iki değişik anlamda kullanılmaktadır. Önceden ifade edildiği üzere adalet ahlaki bir kavram olup erdem anlamında kişisel bir özelliği deyimler. Kişi bu özelliğinden kaynaklı olarak, daima haklı olana yönelerek, her hak sahibine hakkının verilmesine yönelik tutum ve çaba gösterir. Tanımdan anlaşılacağı üzere sarf edilen tutum ve çabanın şahsa yönelik oluşundan ötürü sübjektif (öznel) adalet adını taşır. Sübjektif adaletten önce objektif adalet varlık kazanmıştır. Objektif adalet ise kişisel bir özellikten ziyade, kişilerin somut durumlarda ortaya koyacağı ilişki biçiminin bir özelliğini tanımlar (Aral, 2012: 161).

Adaletin ayrımların bir diğeri de yasal adalet ve yasa dışı adalettir. Yasal adalet, kişilerin davranış ve tutumlarının hukuk kurallarına uygunluğunu dikkate alır. Söz konusu hukuk kuralları ise anayasa, kanun, tüzük ve yönetmelik gibi sair düzenlemelere aykırı düşmedikleri takdirde adaletlidir (Aral, 2012: 162). Adalet kavramı çok kapsamlı olduğundan yasalarla sınırlandırılmaz. Yani yasalarla belirlenmiş ve yasalara uygun olan davranış ve tutumların mutlak adaletli olduğu söylenemez. Yasaların düzenleme alanı dışında kalan alanlardaki adalet yasadışıdır. Hukuk sistemine yol gösteren ve hukukun ulaşmaya çalıştığı bir ilke veya ideal söz konusu olmaktadır. Yasa üstü adalet, yasa metinlerinin üzerinde adaletin en yüksek anlamıdır (Çeçen, 1975: 98).

2.2. Adalet Yaklaşımları

Adalet duygusuna herkes sahip olsa da herkes aynı adalet anlayışına sahip değildir. Adalet tarih boyunca düşünürler tarafından çeşitli şekillerde anlaşılmıştır (Kalabalık ve Erdem, 2016: 70). İlk insan topluluklarından günümüze kadar adalet kavramına bakış geliştiren düşünürlerin fazlalığı göz önünde bulundurularak tarafımda fazla ayrıntıya girilmeden belli başlı düşünürlerin adalet anlayışları anlatılmaya çalışılacaktır.

Sokrates’in adalet anlayışında hukuka bağlılık esastır. Adaleti genel ahlak teorisi oluşturma zemininde irdelemekte ve adaleti “iyiyi kötünden ayırma bilgisi” olarak tarif etmektedir. Bilgi ve düşünce adaletin temelidir. Erdem de bilgi olarak adlandırılmaktadır. Birey ve toplumu mutluluğa eriştirecek, insanların erdemli davranışlarıdır (Ballı, 2001:

105). Adalet, toplumdaki herkesin vicdanında yankılanan ilahi bir ses misali insanlara iyiyi, doğruyu, hayırlıyı ve adil olanı işaret eder. Hiç kimse bilerek, isteyerek kötülük yapmaz. Eğer kişi kötülük, haksızlık yapıyorsa bilgisizliktir esas kaynağı (Çeçen, 1975: 103).

Platon, toplumun çeşitli sınıflardan oluştuğunu ve her sınıfın da farklı erdemler taşıdığını savunmaktadır. Bu erdemlerden biri de adalettir. Ona göre bir erdem olarak adalet, her bir sınıfın toplumda ya da devlette kendi erdemine sahip çıkması, her sınıfın kendi işlerine odaklanıp başkalarının işlerine karışmaması, üzerine düşen görevleri ve hakları en iyi şekilde yerine getirmesi sonucunda devlette ve toplumda oluşan düzen ve uyumdur (Gedikli, 2019: 195). Platon' un adaletinin ayırt edici özelliği, kişilerin kendi üstüne düşen görevleri yapması ve kendi payına sahip olmasıdır (Topakkaya, 2017: 17). Platon adaleti, ide olarak tarif etmektedir. Yani adalet objesini doğuran, var eden, soyut bir kavramdır (Demirdal, 2019: 4). Platon adaletin göreceliği kavramının karşısında yer alarak, değişmeyen, mutlak adalet kavramını savunmuştur. Adalet tüm erdemleri bünyesinde toplayan en üstün erdemdir (Çeçen, 1993: 100).

Aristoteles ise adaleti, erdemin bir parçası değil, onu tamamlayan bir bütün şeklinde tanımlamıştır. Adalet kavramının karşısında yer alan adaletsizliği ise kötülüğü tamamlayan bir bütün olarak açıklamıştır. Bunun yanı sıra adaletin bütün erdemleri bünyesinde topladığını da ifade etmektedir. Her ne kadar adalet kendi amacını içinde taşıyan bir erdemdir denilse de adalet kendi başına bir erdem olarak kalmaz, diğer insanlarla ilişkilerde bir erdem olarak ortaya çıkar. Bu sebepten ötürü adalet erdemlerin en önemlisidir. Anlaşılan odur ki adaleti erdemlerin en önemlisi kılan bir başkası ile ilişkide de kendini gösteriyor olmasıdır (Aristoteles, 1997: 90-91). Aristoteles'in adalet anlayışı dağıtıcı ve denkleştirici (düzeltici) adalet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dağıtıcı adalet, şeref ve malların paylaştırılmasında esnasında kişinin kabiliyetine ve yaşamını sürdürdüğü kültürde edindiği konuma göre kendi payına düşeni almasıdır (Güriz, 2001: 8). Dağılım, bireyin toplum içindeki durumuna ve statüsüne göre değişiklik gösterir. Dağıtıcı adalet, birey ile toplum, birey ile devlet arasındaki bağları adil ve eşitlikçi biçimde düzenlemeyi amaç edinir. Burada bahsedilen eşitlik aritmetik yönden eşit paylaşım olmayıp, eşit konumda olanlara eşit davranılmasıdır. Bu eşitlik koşulsuz bir eşitlik olmayıp orantılı bir eşitliktir. Dağıtıcı adaletteki eşitlik kavramı kesin olmayıp

göreceli bir özelliğe sahiptir (Demir, 2016: 68-69). Örneklendirecek olursak gelir vergisinin tahsilinde yüksek kazanç elde edenlerin, düşük kazanç elde edenlere kıyasla nispeten daha yüksek oranlarda vergileme işlemine tabi tutulmasıdır. Denkleştirici (düzeltici) adalet ise kişilerin şahsi veya özel durumları göz önünde bulundurulmaksızın benzer işleme tabi kılınmasıdır. Hukuksal ilişkilerde taraf olanların eşit muameleye tabi tutulmasını, herkese eşit olanın verilmesini kapsamaktadır. Bahsedilen eşitlik mutlak eşitliktir. Oysaki bireyler, ihtiyaçları, değerleri, olanakları itibarıyla birbirlerine eşit değildir (Atay, 2017: 60). Denkleştirici adalette amaç, ortaya çıkan adaletsizlikleri onarmaktır. Zarar verenin zararı gidermesi, haksız alınanların geri verilmesi, suç işleyenlerin hak ettiği cezayı çekmesi denkleştirici adaletin gereğidir (Çeçen, 1993: 109).

Romalı hukukçu Ulpian’a göre adalet, bireylere kendi payına düşeni verme konusunda durmaksızın çaba sarf etmektir. Hugo Grotius adaleti “söze bağlılık” ilkesini adaletin gereği saymaktadır. Thomas Hobbes, sözleşmeye uymamayı adaletsizlik olarak nitelendirmektedir. Kant’ın adalet anlayışı ise onurlu yaşa, kimseye zarar verme, herkese payını ver, yükümlülüğünü içermektedir. Kant adalet bakış açısı Ulpian ile benzerlik göstermektedir. Rousseau adaletin temel niteliğinin “karşılıklılık” olduğunu iddia etmektedir (Güriz, 2001:9).

John Stuart Mill, adaletin doğal bir duygu olduğunu kabul etmektedir. Mill’e göre adaletin anlamları “kanuni haklara riayet etmek, ahlaki haklara riayet etmek, herkesin hak ettiğini alması, verilen sözün tutulması, tarafsızlık ve eşitliktir.” Adalet duygusuna ahlaki özellik katan fayda düşüncesidir. Adalet ile fayda birebir aynı kavram değildir ancak birbirleriyle sıkı bir etkileşim halindedir. Öyleyse adalet ile ilgili her olay ve durumun, fayda ile ilgili olduğunu savunmaktadır. İkisi arasındaki tek fark, adaletle ilişkin özel bir duygunun varlığıdır (Gürler, 2007: 80-85). David Hume göre de fayda adaletin kaynağıdır. Adaleti erdem olarak ele alan düşünürlerden biridir ancak diğer düşünürlerden ayrıldığı nokta bu erdemin insan yapısı, yapay bir erdem olduğunu ileri sürmektedir (Göçmen, 2016: 161).

Hans Kelsen adalet ile ilgili yargıların göreceli olduğu anlayışına sahiptir. Bu yargılar duygusal etkenler tarafından belirlenen değer yargılarıdır. “Adalet irrasyonel bir idealdir.” Objektif ve mutlak bir adalet ölçüsü söz konusu değildir. Kelsen’e göre adalet,

çıkar çatışması olan bir toplumsal düzende ihtiyaç duyulmaktadır. Önemlidir ki adalet hukuk biliminin de zorunlu bir unsuru değildir (Turan, 2019: 330-348).

John Rawls, adaletin temel olarak toplumsal yapıyla ilgili olduğu görüşünü savunmaktadır. Adalet anlayışını “hakkaniyet olarak adalet” teorisi olarak adlandırmaktadır. Bu teori toplumsal sözleşme geleneğine dayanır ve amacı iyi düzenlenmiş toplum için ilkeler bulmaktadır (Kocaoğlu, 2014: 66). Bu ilkelerden ilki, “her bir bireyin, herkes gibi eşit hakka sahip olmasıdır (eşit özgürlük ilkesi).” İkincisi ise toplumsal ve ekonomik eşitsizlikler herkesin yararına olacak şekilde gerçekleşmelidir. (Gürler, 2007: 91-92). Toplum düzeninin adaletli olmasına bu ilkelerin uyum içinde uygulanmasıyla ulaşılabılır.

2.3. Vergi Adaleti Kavramı

Vergi adaleti kavramının anlatımına geçmeden önce verginin tanımı ve tarihsel gelişimi üzerinde durmak yerinde olacaktır.

2.3.1. Verginin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Vergi, kamuda herhangi bir hizmetin yerine getirilebilmesi için gerekli görülen giderleri ve kamuda meydana gelen borçlardan doğan yükün masrafını gidermek/karşılama amacıyla devletin başvurduğu kaynakları nitelendirmektedir. Mali, ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle uygulamaya konulmaktadır. Tarihsel süreç içerisinde devletin meşruiyet kavramı ile doğrudan ilişki içerisinde olduğu görülmektedir (Akdoğan, 2019: 122).

Vergi, Türkçe bir terim olmakla beraber “vermek” kökünden gelmektedir. Karşılıksız olarak verilen, hediye edilen anlamını taşımaktadır. Sözlük anlamı ise devletin varlığını sürdürmek için halktan topladığı değer anlamında kullanılmaktadır. Eski dönemlerde vergi imdadiye, iane, atıye ve tekâlif gibi farklı sözcüklerle ifade bulmuştur (Saruç, 2015: 15). “Türk Dil Kurumu sözlüğünde verginin kelime anlamı kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı madde fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para” olarak tanımlanmaktadır (Kumkale, 2001: 208). Vergi hukuki, ekonomik, sosyal, siyasal vb. farklı unsurlardan etkilendiği gibi söz konusu unsurları da etkiler. Bu etkileşim karşılıklıdır (Erdem vd., 2015: 88).

Verginin kuramsal tanımı ise devletin kamusal hizmetlerin finansmanı karşılama hedefiyle hâkimiyet gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçleri oranında, karşılık beklemeक्सizin mutlak ve cebre dayalı olarak topladığı parasal tutarlardır (Çomaklı vd., 2014: 6). Kuramsal vergi tanımının temelinde devletin vatandaşlar üzerinde kurduğu hâkimiyet gücü yatmaktadır. Söz konusu güç zamanla devlet ve vatandaş arasında tek yönlü bir etki olmaktan çıkıp etkileşim, paylaşım, bölüşüm haline gelmiştir. Çağdaş hukuk normlarına göre vergi tanımı Anayasa da şu şekilde düzenlenmiştir: “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücü ölçüsünde vergi vermekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasa ile konulur, yasa ile değiştirilir ve yasa ile kaldırılır (T.C. Anayasası, 1982/m. 73).” Bugünün anlayışına göre verginin tanımı yapılırken belirli noktalarda kuramsal vergi tanımından uzaklaşmaktadır. Bunun nedeni ise vergilerin, devletin vatandaşlarına sunduğu/sunacağı kurumsal mal ve hizmetlerin karşılığı olarak alınması gösterilmektedir (Erol, 2011: 108). Kuramsal vergi tanımı da bireyin hak ve özgürlüklerine kavuşmadığı devletin egemenlik yetkisinin her alanda hissedildiği dönemlerde anlam bulmaktadır. Zaman içerisinde birey hak ve özgürlüklerinin artmasıyla çağdaş hukuk normu yaklaşımı önem kazanmış buna bağlı vergi tanımı da farklılaşmıştır.

Vergi tarihi ve sosyal bir müessedir. Verginin ilk uygulama biçimlerini savaşta yenilgiye uğrayan taraftaki kişilerin hayatlarının bağışlanması karşılığında alınan “baş vergisi” ve devletin sahip olduğu arazilerin işletilmesi karşılığı alınan arazi vergisi oluştururken ilerleyen zamanlarda gelir, servet ve tüketim vergileri yönünde genişlemiştir. Bugünse kamu giderlerini karşılama yanında sosyo-politik amaçlarla da kullanılmaktadır (Erdem vd., 2015: 81).

2.3.2. Vergi Adaleti

Tarihsel süreç içerisinde gerek yasal düzenleme gerek de uygulama bakımından vergi kavramı üzerinde en çok durulan konunun vergilerin adil olmasını sağlamaya çalışmak olduğu görülecektir. Vergide adalet ile düzenlemeler yapılması aşamasında yasa koyucunun adalet düşüncesi ve esas vergileme ilkelerinin, uygulamada öngörülen adalet ile örtüşmesinin önemi büyüktür (Akdoğan, 2019: 209).

Adil bir vergi sisteminin hedefi, vergi yükünün adil bir şekilde dağılmasını sağlamaktır (Nadaroğlu, 1996: 306). Ancak adalet kavramı kesin/mutlak değildir.

Adaletin tanımında varolan belirsizliğin vergide adalet kavramında da olması kaçınılmaz bir gerçekliktir. Genellikle adalet de olduğu gibi, vergi adaletinde de kesinlik olmamasının ana sebebi kavramın birey ve topluluğun, dönemler arasında değişiklik arz eden, farklı ekonomik, sosyal, siyasal ve ahlaki fikirlere sahip olmalarından kaynaklanmaktadır (Gencel, 2005: 150). Vergi adaleti konusunda iki farklı tanımdan bahsedilmektedir. Bunlardan biri, bireylerin vergi ödeme güçleri esas alınarak vergilendirilmesi iken diğeri sosyo-ekonomik düzenlemelere imkân sağlayabilecek bir uygulamanın ortaya konulmasıdır (Akdoğan, 2019: 209).

Vergide kesin adaletin gerçekleşmesinin olanaksız olması karşısında birtakım teorik hususlardan faydalanmak suretiyle vergi adaletine ulaşabilme düşüncesi ilke olarak kabul edilmiştir. Bilahare vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önüne geçilmesi, vergi yükünün yükümlülere ödeme gücüne göre dağıtılması yani fakir ve zengin kişilerden aynı miktarda vergi alınmaması, kişinin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirinden vergi alınmaması, bekar-evli ve çocuklu-çocuksuz yükümlülerin eşit vergi yüküne tutulmaması, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi ayrı işleme tabi tutulması tarzı uygulamalar vergi adaletine yaklaşılmasını sağlayabilmektedir (Erginay, 1988: 43-44).

Vergi adaletine ulaşmada uygulanan vergi politikası çok önemlidir. Vergi politikasının uygulaması ise aktif vergi politikası ve pasif vergi politikası olarak sınıflandırılmaktadır. Pasif vergi politikası kişileri ödeme gücüne göre vergilendirmeyi amaçlarken, aktif vergi politikası ise kişiler arasındaki gelir ve servet eşitsizliklerini gidermeyi hedeflemiştir (Sin, 1996: 1-2).

2.3.3. Vergide Adaletin Sağlanmasında İleri Sürülen Yaklaşımlar

Vergi adaleti konusunda iki temel yaklaşım vardır. Bunlar fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı olarak ifade edilmektedir.

2.3.3.1. Fayda (Yararlanma) Yaklaşımı

Vergilemede yararlanma yaklaşımı, doğadaki düzen fikrini düşünce sistemlerinin temeli olarak kabul eden 17'nci yüzyıl İngiliz ve Alman siyasal düşünürleri çevresinde genel kabul görmüştür. İlerleyen zamanda bu düşüncenin yerini toplumsal sözleşme fikrinin alması yararlanma esasının temelinde bir farklılık yaratmamıştır. Bu düşünce

sisteminde, devletin temel görevini toplum düzeni ve kişilerin korunması oluşturmaktadır. 18'inci yüzyıl klasik iktisatçıları ise yararlanmaya dayalı vergilemeyi kişilerin eşitliği düşüncesi ve bireysel özgürlüklerinin korunması temeline dayandırmaktadır. Yani 17. ve 18. yüzyılların doğal hukuk anlayışını esas alan faydalanma teorisi temelde bireyci görüşlerin ürünüdür (Uluatam, 1999: 296-297). 19. yüzyılın sonlarına kadar düşünürlerin pek çoğu “akılcı (rasyonalist), bireyci (endüvidüalist), ve faydacı (utilitarist)” devlet anlayışından hareketle vergiyi, vatandaşlarla devlet arasında yapılan ve sözleşmenin gizliliğini esas alan bir kavram olarak tanımlamaktadır (Edizdoğan vd., 2013: 138).

“Yararlanma yaklaşımı, vergilerin, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın göz önünde bulundurulması suretiyle, bireyler arasında paylaştırılmasını veya alınmasını” öngörür (Akdoğan, 2019: 223). Yararlanma ilkesi göz önünde bulundurulduğunda vergi koyma ve/veya vergilendirme devlet eliyle üretilmiş mal ve hizmetlerin sonucunda ortaya çıkan bedelin gerçek ve tüzel kişilerden karşılanması sürecini ifade eder. Anılan ilke bölünebilir nitelikteki kamusal mal ve hizmetler bakımından geçerli ve adil sonuçlar verir. Tam kamusal malların faydalarının bölünemez nitelikte olmaları dikkate alındığında fayda yaklaşımının uygulanması olanaksızdır. Bu nedenle fayda yaklaşımına göre alınan vergilerle tam kamusal mallar finanse edilemez (Erdem vd., 2015: 142-143).

Belediyeler tarafından yürütülen yol, su ve kanalizasyon bedelinin bir kısmının bu hizmetlerden yararlananlardan alınması, yargı hizmetlerinden yararlananlardan yargılama giderlerinin itfa edilmesi, yükseköğrenim görenlerden öğrenim ve katkı harcı alınması ve başkaca kamu hizmetlerinden yararlananlardan karşılığında harç, ruhsat ücreti, resim ve benzeri adlarla alınan ödemeler kişilerin yararlanma ilkesine göre vergilendirildiğine işaret etmektedir (Pehlivan, 2012: 153). Verginin kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olduğunun savunan fayda prensibi üç farklı şekilde açıklanmıştır;

Değişim yaklaşımı vergi, devletin halkından genel ve ortak ihtiyaçların karşılığı olarak aldığı bedeli ifade etmektedir. Bundan hareketle vergiler, kişilerin arasında pay edilirken bu kişilerin hizmetlerden faydalanma derecesi dikkate alınır (Akdoğan, 2009: 128). Günümüzde bu teorinin uygulanabilirliği kalmamıştır. Devletin sunduğu hizmetlerden faydalanma derecesini belirlemek muhtemel değildir. Özellikle savunma, iç

güvenlik, eğitim gibi bölünemez nitelikteki hizmetlerden kimin ne kadar faydalandığını tespit etmek imkân dâhilinde değildir (Orhaner, 2007: 146).

Sigorta primi yaklaşımına göre devlet sigorta şirketine benzetilmektedir. Vergi, kişilerin asayiş ve güvenlik hizmetlerini karşılayan devlete bu hizmetlerin karşılığı olarak ödedikleri sigorta primidir. Bir bakıma vergi ile sigorta primi aynı anlama gelmektedir (Öner, 2015: 24). Oysaki vergi ve sigorta primi yapısal özellikleri bakımından farklılık göstermektedir. Devlet bireylerin vergiyi ödeyip ödemediğini dikkate almaksızın kişilerin oluşabilecek zararlarını gidererek, kamusal hizmetleri sürdürmektedir. Bu kamusal hizmetlerin çerçevesine bireyin mal ve mülkünün korunması da girer. Sigorta şirketleri ise risk karşısında kendisine prim ödeyen kişilerin zararlarını karşılamak için varlık göstermektedir. Bu nedenle verginin sigorta primi görüşüne göre açıklanması mümkün değildir.

Sosyal üretim giderlerine katılma payı yaklaşımı, toplumu üreticiler birliği olarak görmekte ve vergiyi de üretim giderlerine katılma payı olarak açıklamaktadır. Yani kişiler vergi yoluyla devletin yaptığı harcamalara katılmaktadırlar (Nadaroğlu, 1996: 224). Vergiyi sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak açıklamak vergi ile kaynak oluşturulan amme hizmetlerinin sosyal üretime akseden değerini hesaplama imkânının bulunmaması sebebiyle bir hayli zordur (Akdoğan, 2009: 131).

Fayda yaklaşımına göre piyasa ekonomisi kapsamında gerçekleşen gelir ve servet dağılımının eşit olduğu varsayılmaktadır. Bu yaklaşımı kabul edenlere göre adalet eşitsizliklerin ortadan kaldırılması değil özgürlüklerin korunmasıdır (Yereli ve Ata, 2011: 29). Ancak piyasa ekonomisine göre gerçekleşen gelir ve servet dağılımının genellikle eşit olmamasından kaynaklı devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden bedelini ödeyenler yararlanabilirken, bedelini ödemeyenler ise yararlanamayacaktır (Pehlivan, 2012: 153). Yararlanma ilkesine göre vergilendirme halinde tam kamusal mallardan kimin ne ölçüde yararlandığı bilinmediği ve özel mallarda olduğu gibi bedel ödeyemeyenlerin tüketimden dışlanma durumu söz konusu olmadığı için bu yaklaşıma göre vergileme adil olmayan bir durum ortaya çıkaracaktır. Bu kapsamda vergilendirmeyi yalnızca yararlanma ölçüsüne dayandırmak devletin adalet anlayışıyla bağdaşmayacaktır.

2.3.3.2. Vergide Ödeme Gücü Yaklaşımı

Vergilemede ödeme gücü ilkesini dikkate alan iktidar teorisi şahısların kamu hizmetlerinden temin ettikleri fayda ölçüsünde kamu harcamalarına katılma görüşü yerine harcamalara iktisadi iktidarlara oranında katılma görüşünü esas almıştır. İktisadi iktidar teorisinde temel amaç gelir dağılımındaki adaletin sağlanmasıdır (Nadaroğlu, 1996: 226). Bu yaklaşım türü, fayda yaklaşımında olduğu gibi kaynak dağılımında etkinlik amacı gütmemektedir.

Vergi yükünün fertler özelinde adil şekilde dağıtılabilmesi için ödeme gücü ilkesine eski çağlardan beri başvurulduğu bilinmektedir. 16'ncı yüzyılda Guicciardini ile Bodin'in ödeme gücü yaklaşımına önyak olan düşünceleri sonradan çeşitli siyasal ve iktisadi görüşteki yazarlarca eksiksiz duruma getirilmiştir. Bu yazarlar arasında Rousseau, Sismondi, Say, Mill ve Wagner yer almaktadır. Ayrıca çok eskiden beri, ödeme gücü yaklaşımı yalnızca düşünürler arasında değil kamuoyunun geniş kesimlerince de desteklenmiştir (Uluatam, 1999: 298).

Vergi ödeme gücünün ne olduğu konusunda farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu yaklaşımlardan ilki mükelleflerden gelir ve servetiyle orantılı olarak vergi alınmasıdır. Bunun anlamı, mükellefin kendi gelir ve servetinin el verdiği ölçüde vergi yüküne katlanmasıdır (Aksoy, 1995: 261). Diğer bir yaklaşıma göre vergi ödeme gücü, yükümlünün kişisel ve ekonomik pozisyonunu göz önünde bulundurularak kendisini ve aile bireylerini geçindirebilecek belirli bir gelir ve servetten fazla olan kısmı ifade etmektedir (Tekir, 1987: 66). Vergi ödeme gücünün anlamı, ödeme gücü az olandan az, ödeme gücü fazla olandan fazla ve ödeme gücü olmayanlardan da vergi alınmamasıdır.

Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde üç unsur kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi gelir, ikincisi servet, üçüncüsü harcamadır (Batırel, 1990: 110). Kişinin vergi ödeme gücü gelir, servet ve harcama dereceleri göz önünde bulundurularak belirlenir.

Ödeme gücü yaklaşımının hedefi, kişiler arasında vergi yükünün adil dağılımını sağlayarak gelir dağılımındaki adaletle ulaşmaktır (Edizdoğan vd., 2013: 245). Ödeme gücü yaklaşımı yatay adalet ve dikey adaletten hareketle açıklanmaktadır. “Yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip kişilerden aynı oranda vergi alınması” anlamına gelmektedir.

“Dikey adalet ise farklı ödeme gücüne sahip kişilerin farklı oranda vergi ödemesini” tanımlamaktadır (Susam, 2015: 240).

2.3.3.2.1. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri

Kişilerin vergi ödeme gücü üç ayrı ölçüt kullanılarak belirlenmektedir. Bunlar gelir, servet ve tüketim harcamalarıdır. Vergi yükünün dağılımını ödeme gücü yaklaşımından hareketle açıklamak için ödeme gücünü belirleyen göstergelerin tespit edilmesi gereklidir (Turhan, 1998: 251).

2.3.3.2.1.1. Gelir

Gelir, kişinin vergi ödeme gücünü gösteren ölçütlerin başında gelmektedir. Vergileme yapılırken gelir, sadece kişi bakımından ele alınmamakta bunun yanında aile faktörü de göz önünde bulundurulmaktadır. Bu anlamda gelir, bireylerden birinin veya ailenin bir takvim yılı içerisinde milli hasıladan hem tüketim hem de tasarrufa ayrılan kısımdan elde ettiği paydır (Nadaroğlu, 1996: 308). Gelir kavramının içerisinde harcanan değerlerle tasarruf edilen değerler birlikte bulunmaktadır.

Gelir, vergi ödeme gücünü yansıtan en başarılı ölçüt olmasına karşın en az geçim indirimi, muafiyet, istisna uygulamaları sebebiyle gelirin tümü üzerinden vergi alınamamaktadır (Orhaner, 2007: 172). Vergilemede geliri elde eden kişilerin medeni hali, ailenin büyüklüğü, çocuk sayısı, ailede çalışan kişi sayısı, sağlık durumları gibi sübjektif unsurlar ile gelirin elde edildiği kaynakta esas alınmaktadır (Sonsuzoğlu, 1997: 10-11). Görüldüğü üzere, geliri vergi ödeme gücünün en dikkate değer ölçüsü kabul etmekle birlikte tüm gelir unsurlarını ve gelirin her dilimini vergi ödeme gücü bakımından aynı saymak olası değildir (Edizdoğan vd., 2013: 247).

2.3.3.2.1.2. Servet

Servet bir kişinin belirli bir zamanda malvarlığı değerlerinin toplamını ifade etmektedir. Servet, gelirin harcanmayan biriktirilen kısmıdır. Bu anlamda servet potansiyel bir ödeme gücüdür (Erginay, 1988: 52).

Günümüzde gelir kavramı ödeme gücünü temsil etmede yaygınlıkla kullanmasına karşılık, tek kıstas olduğu söylenemez. Özellikle kişiler arasındaki iktisadi gelir farklarını ortadan kaldırma açısından gelir kadar üzerinde durulması gereken bir diğer kıstas servettir. Buradan hareketle servet gelir ile taşıdığı sıkı ilişkiye rağmen, ondan ayrı bir

vergi ödeme gücü oluşturmaktadır (Uluatam, 1999: 299). Gelir seviyeleri aynı olan iki kişiden serveti yüksek olanın vergi ödeme gücü, serveti düşük olana kıyasla daha fazladır. Servet gelir getirebilir de getirmeyebilir. Gelir getirmeyen servet dahi malikine verdiği güven duygusu ve potansiyel gelir niteliği sebebiyle ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 309).

2.3.3.2.1.3. Tüketim Harcamaları

Tüketim harcamaları da, vergi ödeme gücünün ölçütleri arasında yer almaktadır (Orhaner, 2007: 172).

Tüketim ödeme gücünün öğeleri arasında sayılmakla beraber tüketim üzerinden alınan vergilerde kişisel durumların göz önünde bulundurulması mümkün değildir (Neumark, 1950: 55). Tüketim vergilerinde matrah ekseriyetle satın alınan mal ve hizmetin bedelidir. Bireylerin gelirleri büyüdükçe tüketim için sarf ettikleri pay da artacaktır. Düşük gelirli kişiler, yüksek gelirli kişilere göre gelirin daha büyük oranını tüketime kanallı etmesinden kaynaklı adaletsiz ve daha ağır biçimde vergilenmiş olacaktır (Kaneti, 1989: 92). Bu nedenle gelir ve servet ödeme gücü ilişkisi kolaylıkla anlaşılmasına karşın tüketim harcamalarının ödeme gücünü temsil etmesi hususu tartışmalıdır.

Vergi açısından, ödeme gücü göstergesi olarak yer verilen üç ölçütten sadece birinin esas alınması yerinde değildir. Yalnızca gelirin vergilendirilmesi durumunda, vergi ödeme gücünün göstergesi olarak belirtilen servet unsuru ve tüketim harcamaları ihmal edilecektir. Sadece harcamalardan vergi alınması halinde gelir ve serveti farklı olan kişilerin durumları değerlendirmeye alınmayacaktır. Tek başına servetin vergilendirilmesinde ise servetin değerlemesi ve matrahın belirlenmesinde bakımında çeşitli ekonomik ve idari sorunlarla karşı karşıya kalınacaktır. Bu nedenlerle vergi adaletini sağlamak bakımından gelir, servet ve tüketim harcamalarının bir arada dikkate alınması faydalı olacaktır. Günümüzde vergi sistemlerinde bu anlayışa uygun olarak gelir vergisi yanında servet ve harcama vergilerini de yer verildiği görülmektedir (Öner, 1986: 80).

2.3.3.2.2. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar

Vergi ödeme gücüne, çeşitli teknikler veya araçlar kullanılmak suretiyle ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bunlar; en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı, muafiyet ve istisnalar şeklinde tek tek belirtilmektedir.

2.3.3.2.2.1. En Az Geçim İndirimi

Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi bakımından en az geçim indirimi mühim bir yere sahiptir. En az geçim indirimi, kişinin kendisi ve ailesinin asgari ihtiyaçlarına yetecek oranda gelirinin vergilendirilmemesi veya vergi dışı bırakılmasıdır. Kişilerin vergi ödeme güçleri, kendisinin ve ailesinin geçimlerini sağlayacak geliri aşan gelirden itibaren başladığı kabul edilmektedir (Dikmen, 1969: 373). Bir yükümlünün gerek kendisinden, gerekse de bakmakla yükümlü olduğu aile bireylerinin zaruri ihtiyaçlarını karşılayacak seviyedeki gelirinden vergi alınması, kişiyi ihtiyaçlarını karşılayamama ve yaşantısını devam ettiremeyecek bir noktaya sürükleyecektir ki bu durum vergi adaletiyle bağdaşmaz. Kaldı ki vergi alınır iken dikkate alınması gereken en temel nokta kişinin kendi yaşamının idame ettirebilmesine yetecek oranın dışarıda bırakılmasıdır (Pehlivan, 2012: 155).

En az geçim indirimi seviyesinin ne olduğu konusunda görüş birliği yoktur. En az geçim indirimi seviyesinin hangi kritere göre belirleneceği konusunda bugüne kadar ileri sürülen görüşler; fizyolojik asgari görüş, kültürel asgari görüş ve medeni asgari görüş olmak üzere üç başlıkta toplanmaktadır (Yılmaz, 2013: 219). Fizyolojik asgari görüş, bireylerin fizyolojik varlıklarını sürdürebilmek için gerekli olan gelir düzeyinin vergi dışı bırakılmasını iddia etmektedir. Kültürel asgari görüş, toplumdaki farklı sosyal gruplara hayat seviyelerine göre en az geçim indiriminin saptanmasını ve uygulanmasını ileri sürmektedir. Bu görüşe göre işçi, köylü, sanayici, memur için en az geçim indirim seviyesinin saptanması gereklidir. Medeni asgari görüş ise bireyler için refah ve beşeri haysiyetin asgari seviyesini sağlayacak gelir düzeyinin vergi dışı bırakılmasını savunmaktadır (Susam, 2015: 241). Sonuç olarak asgari, fizyolojik ve kültürel gereksinimleri toplumun genelini kapsayacak şekilde tespit etmek ve o günkü sosyal-ekonomik koşullara uygunluğunu saptamak önem teşkil etmektedir (Akdoğan, 1980: 27-28). Ayrıca bu hadlerin saptanmasında bilimsel kriterlerle birlikte mali, sosyal, siyasal faktörlerinde etkisi büyüktür.

Tarihsel süreç içerisinde, en az geçim indirimi gerekliliği üzerinde uzun tartışmalar yapılmıştır. En az geçim indiriminin gerekli olduğunu savunan görüşler olduğu gibi yeren görüşler de vardır.

En az geçim indirimini savunanların görüşleri;

- En az geçim indirimi ödeme gücüne dayanmaktadır. Ödeme gücü bir kimsenin kendisini geçindirebilecek miktarın üstünde kalan kısımdır. Buna göre kişinin yaşaması için gerekli olan gelirden vergi alınması haksızlık oluşturur (Erginay, 1988: 56-57).
- En az geçim indirimi sonucu bir kısım düşük gelirli mükelleflerin vergi kapsamı dışında kalması ile birlikte idarenin ilgileneceği mükellef sayısı azalacak, idarenin vergi toplama maliyeti düşecektir. Çünkü düşük gelirleri vergilendirmek için yapılan tahsilat giderleri, alınacak vergilerle eşit veya fazla olacaktır (Orhaner, 2007: 174).
- Harcamalardan kaynaklı ödenen tüketim ve gider vergileri tersine artan oranlı vergi olarak bilinmektedirler. Gelir veya serveti az olan da, çok olan da harcama vergileri olarak anılan dolaylı vergileri eşit olarak ödemektedirler. Fakat ödedikleri vergileri gelirlerine oranlandığında geliri az olanın, çok olana göre daha yüksek oranda vergi ödediği görülecektir. Söz konusu bu hal de en az geçim indirimi ile bir nebze olsa giderilebilir (Erginay, 1988: 57).

En az geçim indiriminin aleyhinde olanların görüşleri;

- En az geçim indirimi gelir elde ettiği halde bazı kişilerin vergilendirilmemesine bu durumda verginin herkesten alınmasını içeren vergilemede genellik ilkesini zedelemekte ve vergi verimini de düşürmektedir. Her ne kadar vergi dışı bırakılan miktarlar düşük olsa bile ülke genelin de bu miktarların toplamı fazla olacağından vergi veriminde büyük azalmalar meydana gelecektir (Erdem vd., 2015: 153). Genellik ve verimlilik ilkeleri en önemli vergileme ilkeleri arasında sayılmaktadır. En az geçim indiriminin bu ilkeleri zedelediği şüpheden uzaktır.
- En az geçim indirim tutarı keyfi olarak belirlendiği için gerçeği yansıtmamaktadır (Öner, 2015: 124). Bu tutarlar kişiye, yere ve zamana göre değişkenlik göstermektedir.

- En az geçim indiriminden zengin kişilerde, fakir kişilerde yararlandığı için vergi önündeki eşitlik bozulmaktadır (Erginay, 1988: 58).
- En az geçim indirimi nedeniyle çok az veya hiç vergilendirilmeyen bireylerin demokratik ülkelerde oy kullanarak, devlet giderleri üzerinde söz sahibi olması haksızlığa sebebiyet vermektir (Orhaner, 2007: 174).

Ülkemizde “en az geçim indirimi uygulaması 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile başlamıştır”, sonrasında bu kanunla kabul edilen hadler, 1957 tarih ve 6908 sayılı Kanunla %50 artırılmıştır. Türk vergi sisteminde 1950-1967 yılları arasında “matrahtan indirim yöntemi” uygulanmış ancak “1967 tarih ve 980 sayılı Kanun ile matrahtan indirim yöntemi yerine vergiden indirim yöntemi” benimsenmiştir (Mutluer, 1975: 62-63). Vergiden indirim sistemi 1980 yılı sonuna kadar ülkemizde uygulama alanı bulmuş ve 1981 yılı başında itibaren tekrardan matrahtan indirim yöntemine dönmüştür. Söz konusu düzenlemenin yapıldığı sırada en az geçim indirimi “genel indirim” adını almıştır. 1986 yılına gelindiğinde bu uygulamaya son verilmiştir. 13.7.2018 tarih ve 5615 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen Kanun ile “1.1.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücret geliri elde edenler bakımından asgari geçim indirimi” müessesesi tatbik edilmiştir (Akdoğan, 2009: 232).

En az geçim indiriminin en özgül biçimde tatbik alanı; dolaysız vergiler ve bilhassa da gelir vergisidir. En az geçim indirimi, servet vergilerinde ise sınırlı şekilde uygulanmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde en az geçim indiriminin pratiği güçtür (Edizdoğan vd., 2013: 252). Bu anlamda en az geçim indiriminin en başarılı uygulama alanı gelir vergisidir denilebilir.

2.3.3.2.2. Artan Oranlılık

Vergilendirmede ödeme gücüne ulaşmada yararlanılacak tekniklerden biri de artan oranlılıktır. Artan oranlı tarife, verginin matrahı yükseldikçe bu matraha uygulanan vergi oranında yükselmesini ifade etmektedir. Ancak bazı artan oranlı vergi türlerinde vergi oranını, matrah dışında bazı etkenlerde farklılaştırmaktadır. Mesela veraset ve intikal vergisinde vergi matrahı ile birlikte mirasçıların murisle olan hısımlık derecelerinin de vergi oranına etkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte “süre faktörü, medeni durum vb. faktörler” de vergi oranının artmasına sebep olmaktadır (Budak, 2010: 134).

Artan oranlılığın amacı vergide dikey adaleti sağlamaktır. Artan oranlılık esasen marjinal fayda ilkesine dayanmaktadır. Yani kişilerin geliri arttıkça artan gelirlerin kendilerine sağlayacak olduğu marjinal fayda azalmaktadır. Gelir seviyesi yüksek olandan yüksek oranda vergi, gelir seviyesi düşük olandan ise düşük oranda vergi alınarak gelir grupları arasındaki aşırı farklılık azalırken, bir yandan da yüksek gelirlerinden daha çok vergi alıp bunu kamu harcamalarına dönüştürerek düşük gelir gruplarının refah düzeyi yükseltmek için çaba sarf edilmektedir (Erkin, 2012: 248).

Artan oranlı vergilendirme yöntemi en verimli bir şekilde gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi dolaysız ve sübjektif vergilerde uygulanabilmektedir. Bu vergilerin yükümlüleri önceden bilindiği için vergi şahsileştirilebilecek ve ödeme gücüne göre vergileme amacı gerçekleştirilecektir (Nadaroğlu, 1996: 314).

2.3.3.2.2.3. Ayırma İlkesi

Vergilemede ödeme gücünün belirlenmesinde artan oranlılık ve en az geçim indiriminin yanında ayırma ilkenin de uygulanması gerekmektedir. Ödeme gücüne ulaşabilmek için ayırma ilkesinde gelirin sağlandığı kaynak ile kişinin içinde bulunduğu toplumsal koşullar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yani gelirin niteliksel (kantitatif) yönü üzerinde durulmaktadır (Şeker, 2010: 139). 19. Yüzyılda ortaya çıkan ayırma kuramının günümüze dek varlığını sürdürdüğü görülmektedir. “Ayırma nazariyesi, emek geliri elde edenlerin, servet ve sermaye gelir elde edenlere göre daha düşük oranda vergi alınması” şeklinde tanımlanmaktadır (Çomaklı ve Doğruyol, 2013: 127). Emek gelirlerini, kişilerin fikirsel, zihinsel veya fiziksel olarak çalışmaları sonucu elde ettikleri (kazanç) getiriler oluşturmakta iken sermaye gelirlerini, kişilerin çalışmalarından ziyade servetlerinde bulunan menkul ve gayrimenkullerin kiralanması sonucu elde ettikleri (irat) getirileri var etmektedir (Öner, 2015: 126). Bu yaklaşımın temelinde emekten kaynaklanan gelirin, sermaye gelirin göre korunmaya daha fazla ihtiyacı olduğu düşüncesi vardır (Orhaner, 2007: 175). Vergi adaletinden ulaşabilmek ancak ki emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergiye tabi kılınması sayesinde gerçekleşecektir.

Ayırma ilkesinin uygulanması açısından ayırma kuramını savunanlar ve savunmayanlar olmak üzere iki farklı görüş bulunmaktadır.

- Savunanların düşünceleri; Emek gelirleri ve sermaye gelirlerinin elde edilmiş şekilleri birbirinden farklıdır. Emek gelirleri elde edilmesi daha güç ve zahmetlidir. Emek gelirleri hastalık, yaşlılık, işsizlik durumlarında kesintiye uğrar. Sermayenin gelir yaratma kapasitesi ve vergiye dayanıklılığı daha fazladır. Sermaye geliri devamlı, istikrarlı ve güvenilirdir. Mükellef hastalansa, sakatlansa veyahut çalışmasa dahi kişiye devamlı gelir sağlamaktadır. Bu anlamda sermaye gelirinde vergi ödeme gücü daha yüksektir (Erginay, 1988: 62-63). Sermaye gelirleri beyan usulü vergilendirildiğinden vergi kaçakçılığı yapmak daha kolay iken emek gelirleri kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirildiğinden vergi kaçırma olasılığından yoksundur. Sermaye geliri aracılığıyla yeni gelir fırsatları yaratılabilir (Akdoğan, 2009: 249). Sermaye sahipleri parasal gücün verdiği güvenle yeni sektörlere girebilir ayrıca iş kapasitesini de genişletebilir. Emek geliri açısından bu imkânın varlık göstermesi daha zordur. Dolayısıyla az geliri olan emek sahiplerinin daha az oranda vergilendirilmesi adalete uygun olacaktır.
- Savunmayanların düşünceleri; Ayırma kuramını savunanların sermaye gelirlerinin sürekli, istikrarlı ve güvenilir yönleri emek gelirine oranla daha elverişli olduğu savunulsa da günümüzde özellikle sosyal güvenlik hizmetlerinin gelişmesine bağlı olarak işçi sigortaları, asgari ücret sistemleri emek gelirlerine devamlılık ve güvenlik kazandırmıştır (Nadaroğlu, 1996: 321). Bir başka yönden sermaye ve servete duyulan kin/öfke söz konusu kaynaktan elde edilen gelirlerin güvenliğini ortadan kaldırmıştır. Enflasyon, devalüasyon, kamulaştırmalar ve el koymalar sermayenin güvenliğini tehlikeye sokan diğer unsurlardır (Erginay, 1988: 64). Sermayenin gelir getirme olanağı fazla olsa bile artan oranlı vergi sistemi nedeniyle sermaye geliri sahipleri, emek geliri sahiplerine oranla daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Ayırma kuramının uygulanması ile sermaye geliri sahiplerinin vergi yükü daha da artmaktadır (Orhaner, 2007: 177). Son olarak da gelirin elde edilmesinde sermaye sahibinin katlandığı risk ile duyduğu acı ve endişe, emek geliri sahiplerininkinden daha az değildir (Akdoğan, 2009: 250).

Gelişmekte olan ülkelerin her ne kadar hedefi sermaye gelirlerini artırmaya yönelik politikalar geliştirmek olsa da, emek faktörüne de koruma alanının oluşturulması

günümüzde sosyal ve demokratik akımların bir lüzumudur. Bu sebepten ötürü ödeme gücünün gerçekleşmesi için en az geçim indirimi ve artan oranlı usulün yanı sıra, ayırma kuramına da ağırlık verilmesi vergi adaletine yakınlaşmayı sağlayıcı etki yaratacaktır (Erginay, 1988: 64).

2.3.3.2.2.4. Muafiyet ve İstisna Uygulamaları

Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişinin aynı veya başka vergi kanunlarınca vergi dışı bırakılmasıdır. İstisnalar ise vergilendirilmesi gereken konunun aynı veya başka vergi kanunlarınca vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet vergi mükellefine, istisna ise vergi konusuna ilişkin düzenlemeleri içermektedir (Arslan, 2012: 64).

Vergi kanunlarında muafiyet ve istisnaların bulunması çeşitli nedenlere dayansa da bu nedenlerin başında ödeme gücünün bulunmaması ve vergi adaletine yaklaşma amacı gelmektedir (Erginay, 1988: 46). Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından katkı sağlayabildiği ölçüde vergi adaletine faydalı olan muafiyet ve istisna uygulamaları, yeterince ödeme gücüne sahip olan yükümlülerin daha az vergi ödemesine imkân ve fırsat sağlamasından kaynaklı vergi adaleti üzerinde olumsuz yönde etki yaratır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bu yöntemler yatay-dikey vergi eşitliğini ve kaynak dağılımını olumsuz etkileyebilir, tavsiye edilen alanlarda gereğinden fazla üretime sebebiyet vererek etkinsizlik yaratabilir. Buradan hareketle muafiyet ve istisnaların önemle izlenmesi gereklidir (Edizdoğan vd., 2013: 257).

2.3.4. Vergide Adalet İlkeleri

Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler en çok tartışma konusu edilen vergileme ilkelerindendir (Pehlivan, 2012: 150). Vergilemede adalet kuralı destekçileri, ödenecek vergi miktarı ile sağlanan hizmet arasında fonksiyonel ilişki yerine kişinin geliri ile ödeyeceği vergi arasında fonksiyonel bir ilişki kurulması lüzumu üzerinde yoğunlaşmaktadırlar (Edizdoğan vd., 2013: 241). Vergileme alanında devletten beklenen adil bir vergi sisteminin oluşturulmasına ilişkin adımdır. Bireylerin üzerindeki egemenlik hakkına dayanarak, yerine getirdiği kamu hizmetlerinin finansmanı sağlama hedefiyle vergi toplanma hakkına sahip olan devlet, vergi yükünün bireyler arasında adil bir şekilde dağıtımı için gerekli düzenlemeleri yapmak mecburiyetindedir (Pehlivan, 2012: 150-151).

Vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik vergileme ilkeleri; genellik, eşitlik, açıklık, uygunluk ve belirlilik ilkesi şeklinde sıralanmaktadır.

2.3.4.1. Genellik İlkesi

Vergide adalet amacına ulaşılabilmesi için vergi yüküne toplumdaki tüm bireylerin katılmasını öngören ilkedir (Akdoğan, 1980: 9). Vergide genellik ilkesi anayasal hüküm niteliğindedir. 1982 Anayasasında, her bireyin amme hizmetlerinin giderlerini karşılamak üzere mali gücü ölçüsünde vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmektedir. Anayasalar da bu tür hükümlerin bulunması, demokrasilerin gelişmesiyle birlikte eski ayrıcalıklı sınıfların varlığının sona ermesinin bir ifadesidir. Eski zamanlarda öne sürülen bir anlayışa göre, halk vergisini vermek ile mecbur iken toplumu oluşturan bazı kesimler ise ayrıcalıklı işlem görerek vergi vermekten kaçınma hakkına sahiptirler. Demokrasinin tarihsel gelişimi ile birlikte herkesin vergi verme prensibi kabul edilmiştir (Erginay, 1988: 44).

Vergide genellik ilkesi gereği kişiler arasında ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesi gereklidir. Vergi, vergi kanunlarında yer alan vergiye doğuran olayla bağlantı kuran herkesten alınır. Verginin toplanmasında “sınıf, ırk, din, aile, zümre, siyasi inanç, siyasi düşünce, mezhep, seviye vb.” konular yönünden bireyler arasında ayırım yapılamaz (Kızılot vd., 2006: 38). Bu bağlamda ülke sınırları içinde yaşayan tüm vatandaşlar, yabancılar ve yurt dışında ikametgahı bulunmakla beraber ülke içinde menkul ve gayrimenkullere kain olan kişiler vergi ödemekle mükelleftirler (Orhaner, 2007: 180). Çünkü devlet tarafından topluma sunulan kamu hizmetlerinin yararı yerli-yabancı ayırımı yapılmaksızın bütün topluma yöneliktir. Yaratılan bu toplumsal yarar ile ilgili harcamaların finansmanına da yerli-yabancı bütün herkesin ödeme gücüne göre katılımı gereklidir (Akdoğan, 2009: 199).

Genellik ilkesine göre herkesin vergi ödeme zorunda olması gerekirken uygulamada bu ilkenin eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi olanağı bulunmamaktadır. Zira bir miktar kazancı ve serveti olmayan bir kişiden vergi alınması düşünülemez (Gökbunar, 1988: 9). Ekonomik, sosyal, siyasal, politik nedenlerle mükelleflere vergi muafiyeti, istisnalar ve indirimler tanınarak bazı mükellef ya da vergi konuları vergi dışında tutulmaktadır. Niteliklerine göre bazı durumlarda vergi adaletine olumlu etki bırakan genellik ilkesi zaman zaman da vergi adaleti ile bağdaşmayan sonuçlara yol

açmaktadır (İrtenk, 1971: 122). Bu nedenler her ne kadar genellik ilkesinin kapsamını daraltsa da vergilemede genellik ilkesini ortadan kaldıracabilecek bir seviyeye ulaşamaz.

2.3.4.2. Eşitlik İlkesi

Vergide adaletin gerçekleştirilmesi için vergi yükünün toplumda yaşayan fertlerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarını göz önünde bulundurmak suretiyle eşit oranda dağıtılmasını öngören ilkedir (Gökbunar, 1988: 10). “Vergilemede eşitlik ilkesi, kişilerin vergi ödeme gücü oranında genel vergi yüküne katılmaları” anlamına gelmektedir (Erginay, 1988: 47). Buna göre ödeme gücü benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) olanlardan aynı verginin alınması yatay eşitlik iken ödeme gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması da dikey eşitlik olarak ifade edilmektedir (Hancock, 1996: 49). Bu tanımda bahsedilen ödeme gücü kavramı, önceki anlattığımız konulardaki ödeme gücü kavramından farklı olarak hukuki eşitliğin vergilendirme alanındaki görünümü, vergilendirmede adaleti eşitlik ilkesine uygun surette ölçen vergilendirme ölçütüdür (Lang, 1998: 13). Vergilendirmede eşitlik ilkesi geleneksel vergi adaleti ilkesidir. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin anayasal dayanaklarını kanun önünde eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkesi oluşturmaktadır (Atar, 1994: 20). Eşitlik kavramı vergi kanunları önünde eşitlik olarak ele alınırsa vergi adaleti yönünden daha kesin ve mutlak bir ölçü elde edilmiş olur.

Fedakârlıkta eşitlik, “vergi önünde eşitlik” demektir. Diğer bir anlamda vergi olarak her mükelleften eşit fayda alınması kastedilmektedir. Vergilerin mükellefler için bir yük oluşturmamasından hareketle gelirlerden elde edilen faydanın giderek azalacağı düşüncesi “Eşit fedakârlık”, “Eşit oranlı fedakârlık” “En az toplam fedakârlık” görüşlerine varlık kazandırmıştır (Erginay, 1988: 48). Eşit fedakârlık görüşüne göre “vergilemenin mükellefler üzerindeki parasal yükü eşit olmalıdır”. Kişilerin içinde bulundukları koşullar dikkate alınmaksızın ödeyecekleri vergi miktarının eşit olmasıdır (Akdoğan, 1980: 5). Örneğin, geliri 20.000 TL olan kişiden de geliri 100.000 TL olan kişiden de 5.000 TL vergi alınması eşit fedakârlık ilkesinin gereğidir. Eşit oranlı fedakârlık görüşü ise her bir mükellefe yüklenecek vergi yükünün yükümlünün gelirden sağladığı ekonomik refah düzeyine göre saptanması gerektiğini ifade eden görüştür. Geliri yüksek olan mükellef, geliri az olan mükellefe göre daha fazla fayda sağladığı düşüncesiyle daha fazla vergilendirilmelidir. Geliri 10.000 TL olan yükümlünün vergisi, geliri 5.000 TL olana

göre iki kat daha fazla olacaktır. İlk yükümlüden 2.000 TL alınırken birinciden 1.000 TL vergi alınacaktır. Genelde vergiler tek oranda alınmaktadır (Erginay, 1988: 48). En az toplam fedakârlık görüşüne göre ise “mükellefler üzerindeki vergi yükünün olanak ölçüsünde az hissedilebilir olmasını” sağlayan yaklaşımdır. Burada asıl kastedilen mükellefler arasındaki eşitlik değil, toplum için bir bütün olarak verginin uygunluğu göz önüne alınmaktadır. Diğer bir anlatımla marjinal fayda kuramına göre, geliri veya varlığı fazla olan kişinin gelirinden elde ettiği marjinal fayda, geliri veya varlığı küçük olan kişinin gelirinden elde ettiği marjinal faydadan daha az olduğu kabul edildiğinden alınması gereken verginin geliri veya varlığı daha az faydalı olandan alınması yani verginin geliri çok olan kişiden alınması en az toplam fedakarlık görüşüne varlık kazandıracaktır (Orhaner, 2007: 168-169). Geliri 20.000 TL kişi ile 10.000 TL olan kişinin, devlete vermeleri gereken verginin 2.000 TL olduğu düşünülürse bu verginin tamamının geliri 20.000 TL olandan alınması gereklidir.

Fedakârlıkta eşitlik görüşleri uygulama bakımından çeşitli güçlük ve sakıncalara sahiptir. Bu güçlükler, her bireyin mal ve eşyasının çeşitli birimlerinde duyduğu haz ve faydanın saptanmasındaki imkânsızlık, vergiye tabi tüm unsurların belirli bir ölçüye göre değerlendirilmesindeki olanaksızlık, kişilerin ellerindeki ekonomik unsurlara yükledikleri önemin farklılıklar içermesi, ödeme gücünün tespitindeki belirsizlik söz konusu zorlukların başlıcalarını oluşturmaktadır. Bu durum ödeme gücünün fedakârlık yaklaşımı ile tespit edilmesi yerine en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma nazariyesi, muafiyet ve istisnalar gibi daha objektif ve uygulama olanağı bulunabilecek kıstasların hesaba katılmasının gerekliliğini ortaya koymuştur (Akdoğan, 1980: 12).

2.3.4.3. Açıklık İlkesi

Vergi kanunlarının “açık ve herkesçe anlaşılabilir” şekilde düzenlenmesidir. Bu ilke aynı zamanda vergi kanunlarının uygulanmasında öncülük eden yönetmelik, tebliğ ve genelgelerin kolaylıkla anlaşılabilir açıklıkta olmasını da ifade etmektedir (Herekmen, 1976: 47-48). “Amacı belli ve özel bir çabaya gerek göstermeksizin anlaşılabilir vergi kanunları, vergi yönetimi ve yargısının işleyişi açısından olumlu etkiler” yaratmaktadır. Mükellef anlaşılması güç ve sınırları belli edilmemiş vergi kanunları karşısında tepki olarak vergiden kaçırma ya da vergi kaçınma yollarına başvurmaktadır (Akdoğan, 1980: 13). Bu durumun sonucunda, büyük miktarlarda vergi kayıp ve kaçakları ortaya

çıkmaktadır. Bu ilkenin uygulanmaması sonucu ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakları vergi hasılatı ve vergi yükünün dürüst mükellefler aleyhine değişmesine sebebiyet verir. Vergide adalet ilkesi büyük hasar görerek etkinliğini kaybeder (Sin, 1996: 26).

Vergi uygulamasının başarısı, tartışmasız vergi kanunlarının herkes tarafından kolayca anlaşılabilir biçimde düzenlenmesine bağlıdır. Bu şekilde mükellefler vergi ile ilgili düzenlemelere daha iyi uyum göstererek, vergiye karşı olumsuz bir tavır geliştirmezler. Gerek vergi yönetimi gerek vergi adaletinin sağlanması bakımından olsun vergi kanunlarının açık ve sade bir şekilde, yanlış anlaşılmalara engel olacak biçimde yazılması ve kullanılan kelimelerinde günlük konuşma dilindeki anlamları taşıması gereklidir (Orhaner, 2007: 169-170).

2.3.4.4. Uygunluk İlkesi

A. Smith'in vergileme ilkeleri arasında yer alan vergi adaleti üzerinde dolaylı etkide bulunan bu ilkeye göre verginin, yükümlülerin yüksek ödeme olanaklarına sahip olduğu en uygun zaman başta olmak üzere en uygun yerde ve en uygun koşullar altında toplanması gerekmektedir. Tarım kazançlarından alınan verginin hasat dönemlerine rastlatılması, tarım kazancı elde eden kişilerin, vergi nedeniyle fazla zorlanmasına sebebiyet vermektedir. Uygunluk ilkesi gereğince tarım kazançlarından alınan vergi, hasat dönemi sonunda alınmalıdır (Orhaner, 2007: 170). “Kolaylık” adıyla da anılan bu ilkeden hareketle mükelleflerin ödedikleri vergi dolayısıyla zorlanmaması amaçlamaktadır. Mükelleflerin ödeme imkânları gözetilerek gerektiğinde verginin taksitlere bölünerek alınması bu duruma örnek teşkil etmektedir (Edizdoğan, 1994: 141).

Teorik olarak olumlu bir alt yapısı bulunan bu ilkenin, özellikle dolaylı vergilerde uygulanması bir o kadar güç bir özellik arz eder. Uygunluk ilkesi birey ekseninde bakıldığında verginin ödenmesi için en uygun zaman ve koşullarının saptanması hayli zordur. Çünkü her bireyin ekonomik, sosyal ve psikolojik durumları kendisine özgüdür (Akdoğan, 1980: 14). Günümüzde vergi türlerinin tahsil ve zamanı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ve politik durumuna göre mükellef grupları açısından düzenlenmektedir (Orhaner, 2007: 170). Bu ilke ancak ki kişiler arasında eşit biçimde uygulandığı ölçüde vergi adaleti açısından olumlu sonuçlar yaratacaktır.

2.3.4.5. Belirlilik İlkesi

Yükümlülerin ödeyecekleri vergiler ile ilgili olarak “mükellefiyete ilişkin konu, matrah, oran, ödeme zamanı, yeri ve biçimi konularında” kesin ve açık şekilde önceden bilgi sahibi olunması gerektiğini belirten bir ilkedir (Akdoğan, 1980: 14). Mükelleflerin belirtilen konularda bilgi eksiklikleri ile netlik içermeyen tavırları, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini sürekli bir belirsizlik içinde bırakacaktır. Söz konusu durum da mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermelerine ve sonuç olarak da kamu otoritesine olan güvenin sarsılmasına yol açacaktır (Herekmen, 1976: 46). Aksi takdirde mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin tutarı, çeşidi, ödeme zamanı ve yeri vb. konuları net bir şekilde belirtmeyerek, bu bakımlardan keyfi davranılmışsa vergi uygulamalarının adaletli koşullar içerisinde yürütülmesi olanaklı değildir. Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanabilmesi ancak ki belirlilik ilkesinin tam olarak uygulanması sayesinde gerçekleşecektir (Sayâr, 1975: 24).

2.3.5. Vergi Adaletini Etkileyen Kavramlar

Kanun koyucuların ülke koşullarına ve kendi adalet anlayışları çerçevesinde şekillendirmiş oldukları, vergilerin uygulanmasına yönelik ilkeler, her zaman istenildiği biçimde varlık bulmayacaktır. Mükellef, adaletsiz bir uygulama sonucu kendisini ağır vergi yükü altında ezilmiş hissettiği, alınan verginin haksız olduğu yargısına vardığı ve kendi açısından sorunu çözümlmek istediği takdirde, bir taraftan ekonomik mekanizmanın yarattığı olanaklardan, kanun boşluklarından yararlanmak için çaba sarf ederken, öteki taraftan da kanuna aykırı girişimlerle vergi yükünü azaltmaya çalışmaktadır (Akdoğan, 1980: 42). Bu anlamda vergi adaleti üzerinde etkiler yaratan birden çok unsur bulunmaktadır. Bu unsurlardan kısaca bahsetmek yerinde olacaktır.

2.3.5.1. Verginin Yansıtılması

Verginin yansıtılması, vergi ödemekle yükümlü olan kişinin, genellikle piyasa koşullarından faydalanmak suretiyle, bu vergi yükünün kısmen veya tamamen başkalarına aktarılmasını ya da karşılığını başkalarından alınmasını ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1996: 264). Yansıma vergi yükünün fiyat mekanizması aracılığıyla başkalarının üzerine devredilmesidir. Verginin yansımada vergiyi ödeyen kanuni yükümlü, gerçekte verginin yükünü taşımamaktadır. Vergiyi ödeyen ile yüklenenler ayrı kişilerdir. Örneğin, harcamalar üzerinden alınan vergileri ilkin satıcılar öder, bu kişiler

ödedikleri harcama vergilerini sattıkları mallarını fiyatları içinde müşterilerine yansıtırlar (Türk, 2010: 205).

Yansıma genellikle birbirini izleyen dört aşamada gerçekleşmektedir. Vergi yansımından bahsedebilmek için öncelikle verginin ödenmesi gerekmektedir (Eker ve Bülbül, 2016: 185). Vergi ödendikten sonra, üzerine vergi borcu kişi, psikolojik olarak kendisini sorumlu hissetmektedir. Verginin kişi üzerinde hissettirdiği bu olumsuz etkiye verginin vurgusu denilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 265). “Vurgudan sonra ödenen veya aktarılan vergi yükünün bir başkasına geçirilmesi aktarma” olarak anılmaktadır. Aktarma süresinde “arz ve talep koşulları ile fiyatlar, verginin türü, piyasa yapısı” önem taşımaktadır. Bu koşullar uygun ise verginin aktarılması kolaylaşacaktır. Verginin yerleşmesi, verginin artık devredilememesi sebebiyle son bir mükellef üzerinde kalmasıdır. Verginin yerleşmesi bir nevi hakiki vergi ödeyicisinin belirlenmesidir. Bu noktada vergi bireyin üzerine yerleşecek ve yansıma süreci tamamlanacaktır (Şeker, 2010: 170).

Verginin niteliğine, yükümlülerin vergi karşısındaki durumlarına göre ve ekonomik koşullarla ilintili olarak değişen boyutlarda ortaya çıkan vergi yansıması, ödeme gücü yüksek olan yükümlülerden az olan yükümlülere doğru verginin akımına sebebiyet verdiği ölçüde vergi adaletini bozucu etkiler yaratmaktadır. Birçok etkene bağlı olarak şekillenen yansıma işlemi, bazı vergi türlerinde ve bir verginin ödeyicisi durumunda olan çeşitli kesimler arasında farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Buradan hareketle gelir, harcama ve servet vergilerinde uygulanacak ilkelerin belirlenmesinden evvel vergi baskısının yasa koyucu tarafından istenilen mükellefler ve konular üzerinde etkisinin olup olmayacağının bilinmesi gerekmektedir. Vergi politikası alanında alınacak önlemlerin başarı durumu, büyük ölçüde yansıma ile ilgili sorunların çözülmesine bağlıdır (Turhan, 1977: 363). Vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için, sadece verginin konusu, oranı gibi yapısal özelliklerine itina göstermek yeterli olmayıp, vergiyi ödemekle yükümlü kanuni mükellef ve vergi yükünü taşıyan kimsenin aynı olup olmaması meselesi üzerinde de durulması gerekmektedir (Akdoğan, 1980: 45).

2.3.5.2. Vergiden Kaçınma

Vergi kanunlarının yasa koyucular tarafından şekillendirildikleri sırada, karşılaşılmaması muhtemel durumlara cevap veremeyecek nitelikte düzenlenmiş olması

ayrıca ülkenin politik, sosyal ve mali koşulları, yükümlülerin psikolojik durumları ve alışkanlıklarının sonucu, mevcut vergi kanunları amaçlarına erişmek bakımından eksik kalabilmektedir. Vergi, “yükümlüler için bir yük teşkil ettiğinden” vergi mükellefleri vergiden kaçınmak istemektedirler (Laufenburger, 1967: 276-277). Kanun belirli bir seviyenin altında “gelir, kazanç, servet vb.” elde edenler bakımından vergi alınmamasını öngördüğü için, bu durumdan herkesin yararlanmak istemesi gayet doğaldır. Vergiden kaçınma, vergi yükümlüsünün gerek vergi kanunlarının verdiği imkânlar kullanılarak gerekse de vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak matrahın daraltılması ya da yok edilmesi suretiyle gerçekleştirilir (Nadaroğlu, 1996: 279). Bir nevi vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmemesi suretiyle vergi yükümlülüğünden kurtulmayı ifade etmektedir. Vergiden kaçınma vergi kanunlarına göre bir suç değildir. Bu anlamda vergiden kaçınan vergi yükümlüsüne ceza verilmeyeceği gibi hiçbir sorumluluk da yüklenemez (Türk, 2010: 202).

Günümüzde hemen her yerde, mükellefler bazı metod ve prosedürlerden yararlanarak vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadırlar. Tüketiciler, üzerine vergi konulmuş olan bir malı almayarak veya kısmen almak suretiyle vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Örneğin, emlak vergisi ödememek için, kat satın almak yerine kirada oturmayı tercih etmek, katma değer vergisi ödememek için bu vergiyi konu olan bir malı hiç tüketmemek veya ikamesi başka bir malla yetinmek (Edizdoğan vd., 2013: 202) öte yandan sermayenin daha az vergilendirildiği alanda yatırım yapmak veya kurumlar vergisini vermemek için, şahıs şirketleri kurmak suretiyle de vergiden kısmen kaçınmak doğal hak sayılmakla (Erginay, 1988: 124) birlikte yasalara ve hukuka aykırı olmayıp, herhangi bir suçta oluşturmamaktadır.

Vergiden kanuni yollar içinde kaçınmanın özel bir biçimi de vergi kanunlarındaki boşluklardan yani kanun koyucunun iradesinden değil ihmalinden yararlanarak vergi ödenmemesi halidir. Bu bağlamda mükellefler vergiden kaçınma konusunda muhasebeciler, mali müşavirler ve vergi konusundaki uzman kişilerden geniş ölçüde yararlanma yoluna giderler. Vergi kanunları ile yükümlülere gerçek ve götürü usulde vergilendirilmeleri konusunda tercih hakkı tanınırsa vergi yükümlüler en az vergi ödeyecekleri usulü seçerek vergiden kaçınabilirler (Çomaklı ve Doğruyol, 2013: 135).

Görüldüğü üzere kaçınma kaynağını kanundan alır ve kanunun hiçbir hükmünü ihlal etmez sadece kanunda açıkça düzenlenmeyen boşluklardan yararlanır.

Vergiden kaçınma dolaysız vergilere oranla daha çok harcamalar üzerinden alınan vergilerde (dolaylı vergilerde) görülmektedir. Mükellefler tarafından bilindikleri ve yaygınlık kazandıkları ölçüde, vergi yükünden kurtulmalarına olanak veren bu uygulamalar vergi adaletinin bozulmasına sebebiyet vermektedir (Akdoğan, 1980: 43).

2.3.5.3. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi borcu doğmuş olduğu halde, vergi mükellefi olan bir kişinin, şirketin ya da başka bir organizasyonun vergi kanunlarıyla belirlenen kurallara aykırı hareket edilmesi suretiyle elde ettikleri gelirin vergisinin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi halidir (Öztürk ve Ülger, 2016: 248). Yükümlülerin vergiye karşı tepkisi olarak nitelendirilen vergi kaçakçılığı geniş anlamda ele alındığında vergiden kaçınmayı da kapsamaktadır. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarını ihlâl edilerek yapıldığı zaman vergi kaçakçılığı adını almaktadır (Sin, 1996: 31). Vergi kaçakçılığı yasalara aykırı niteliğinden ötürü suçtur. Vergi kaçakçılığı, vergi adaletiyle bağdaşmayan sonuçlara sebebiyet vermektedir. “Kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcunu ödemeyen kimseler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında haksız, adaletsiz ve kanuni olmayan bir avantaj” sağlamaktadırlar. Vergi önünde eşitliği bozan bu durum aynı zamanda vergi verimini azalmasına sebebiyet vermektedir (Nadaroğlu, 1996: 279).

Kanun dışı yollardan vergi kaçırma ülkeden ülkeye, dönemden döneme hatta vergiden vergiye farklılık göstermektedir (Uluatam, 1999: 309). Teorik yönden vergi kaçakçılığı ahlaki bir sorun olarak görülse de uygulamada belli bir zamanda ve belli bir ülkede yükümlülerin vergi ahlakları arasında büyük farklılıklar gözükmez. Öyle ise vergi kaçakçılığı vergi yükümlülerinin vergi kaçırma olanaklarına bağlıdır. Şöyle ki ücretli kesim vergi kaçıramıyorsa bu onların serbest meslek sahiplerinde, tüccar ve sanayiciler göre yüksek ahlaklı olmalarından değil, ücretlilerin vergileri kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmesinden kaynaklı vergi kaçırma imkânına sahip olmamalarından ileri gelmektedir (Türk, 2010: 201).

Vergi kaçakçılığı vergi adaletini zedeleyici etkiler yaratır. Özellikle vergilerini kaynaktan kesinti yöntemi ile ödeyen mükellefler ile vergilerini tam ödeyen mükellefler,

diğer vergi kaçırabilen mükellef karşısında vergi yüküne katlanmak durumunda kalırlar. Ayrıca vergi kaçırma eğilimi gösteren kitlenin ödeme gücü yüksek kimseler olduğu düşünülürse mevcut adaletsizliğin daha da artması kaçınılmaz olacaktır.

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, kanun ve vergilerin çokluğu, istisna ve muaflıkların fazlalığı, mali af kanunlarının sıklığı, vergi idaresinin gerek donanım gerek de personel bakımından yetersizlik sebebiyle etkin çalışmaması, devlet yönetiminden memnuniyetsizlik, vergi inceleme ve denetiminin yetersizliği, bilgi işlem sistemindeki gecikmeler ve otomasyon ağının yaygınlaştırılamaması, yükümlüler arasındaki vergi bilincinin yerleştirilememesi gibi nedenler vergi kaçakçılığının başlıca nedenlerini oluşturmaktadır (Öner, 2015: 128).

Vergi kaçakçılığının şekilleri sayılmayacak kadar fazladır. Vergi türleri bakımından, fiyat yoluyla yansıtılan dolaylı vergilerde vergi kaçırabilme imkânı oldukça kısıtlıdır. Özellikle matrahları beyana ve muhasebeye dayanarak bulunan dolaysız vergilerde vergi kaçırma yolları hem daha çok hem de incelik ve ustalıkla gerçekleştirilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 282). Vergi kaçakçılığı, “mal alım-satımının veya hizmetin gizlenmesi, giderlerin fazla gösterilmesi, defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak, sonuç hesaplarını kullanmamak, yeniden değerlendirme ve amortisman oyunları yapmak, beyanname verilmemesi ve eksik beyanda bulunulması, mali idareye işe başlandığının bildirilmemesi, haksız olarak götürü usulden veya vergi muaflığından yararlanılması” gibi çeşitli şekillerde yapılmaktadır (Edizdoğan vd., 2013: 205-206).

Bir ülkede vergi kaçakçılığı mali, iktisadî, sosyal ve psikolojik yönden ağır sonuçlara sebebiyet vermektedir. Vergi kaçakçılığı ilk olarak mali yönden kamu gelirlerini azaltmaktadır. Kamu gelirlerinin azalması mevcut kamu giderlerinin karşılanmasını bir hayli güçleştirmektedir. Bu sorunu ortadan kaldırmak için devlet yeni vergiler koymakta veya mükelleflerden alınan vergilerin oranlarında artırımlara gitmektedir. Bu uygulamalar vergi kaçırmayan mükellef üzerinde mali baskılar oluşturmaktadır (Erginay, 1988: 127). Vergi kaçakçılığı iktisadi yönden kalkınma ve istikrarı bozarak, enflasyonu artırmakta ve vergi kaçakçılığı yapan işletmelerin, ellerindeki malları daha ucuza satarak firmalar arasında haksız rekabete neden olmaktadır (Öner, 2015: 128). Vergi kaçakçılığı toplumun vatandaşlık, vatanseverlik ve sosyal birlik gibi çağdaş fikirlerini etkilemektedir. Ayrıca bir topluma sunulan eğitim, sağlık, güvenlik,

savunma, ulaşım, adalet, vb. gibi bütün hizmetlerden faydalanıp sonrasında da vergi kaçırma hareketlerine girişilmesi ahlak dışı bir davranış şeklidir (Orhaner, 2007: 187).

Vergi kaçakçılığını tam olarak önlemek kolay olmasa da vergi kanunlarında çeşitli çareler öngörülerek vergi kaçakçılığına imkân verilmemeye çalışılmaktadır. Bu çareler vergi ahlakını ve bilincini geliştirme, vergi idaresinin yapısını düzeltme, vergi kanunlarının günün şartlarına göre düzenlenme, vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılması ve vergilemeye ilişkin teknikler şeklinde sayılmaktadır. Vergi kaçakçılığını önlemek için hukuki tedbirlerin başında vergi kaçakçılığını cezalandırılması gelmektedir (Nadaroğlu, 1996: 281). Vergi kaçakçılığı ilişkin gerek vergi yargısında gerekse de cezai yargıda düzenlemeler yapılmıştır. Vergi yargısı, verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya zamanında tahakkuk ettirilmesine bilerek veya bilmeden sebebiyet veren gerçek veya tüzel kişi hakkında vergi ziyaı cezası öngörülürken, ceza yargısında bu suçu kasten gerçekleştiren kişi hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza yani hapis cezası öngörülmektedir. Vergi kaçakçılığını önlemek için caydırıcılık cezalarla sınırlı kalmamalıdır. Vergi kaçakçılığını önlemekteki en verimli yolun etkin bir vergi denetim sisteminden geçtiği unutulmamalıdır.

2.3.5.4. Kayıt Dışı Ekonomi

“Kayıt dışı ekonomi; ikincil ekonomi, gölge ekonomi, saklı ekonomi, gizli ekonomi, kara ekonomi, kaydedilmeyen ekonomi, yasadışı ekonomi, beyan dışı ekonomi, enformel ekonomi” gibi ifadelerle anılmaktadır (Zengin ve Tütüncü, 2016: 74). “Kayıt dışı ekonomi kavram olarak devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen/geçirilemeyen ve bu sebeple denetlenemeyen faaliyetleri” ifade edilmektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler bazısı yasadışı faaliyetler olduğu halde, bazısı da yasaklanmamış bir faaliyetin bilerek-isteyerek kayıtlara geçirilmemesi şeklinde varlık kazanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009: 3). Kısaca kayıt dışı ekonomi yasal ve yasal olmayan yollardan verginin ödenmemesine yönelik faaliyetlerdir. Vergi kapsamına giren gelirin yasa dışı faaliyetlerden doğmuş olması vergilenmesine engel değildir. Bütün ülkelerde yasadışı sektörlerden elde edilen gelirin büyümesi bu faaliyetlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Türk vergi sisteminde yasadışı faaliyetlerin vergilendirilmesinin gerekliliği kanun hükmüyle düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanun (VUK) ‘un 9. maddesi “vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması,

mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz” (Vergi Usul Kanunu, 1961/m. 9). Ülkemizde yasak faaliyetlerin tespitinin zor olması nedeniyle bu tür bir vergilemenin başarılı olduğu söylenemez (Mercan, 2006: 139). Kayıt dışılığın diğer türü ise aslında yasal olan faaliyetlerin kayıtlara geçirilmesi gerektiği halde “daha az vergi ödemek veya hiç ödememek” için kayıtlara geçirilmemesidir. Bazı sektörlerde yürütülen faaliyetler yapıları gereği tespit edilmesi ve denetlenmesi bir hayli zor olmasından ötürü kayıt dışında kalabilmektedir. Buradan hareketle kayıt dışılığın önüne geçilmesinde büyük güçlük yaşanmaktadır (Sarılı, 2002: 34).

Kayıt dışı ekonominin en önemli etkisinden biri, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini eksiltmesidir. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması vergilerin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuç olarak devletin vergi gelirleri azalmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009: 33). Devlet vergi gelirlerinin azalmasını borçlanma yoluyla, yeni vergi türleri yaratmakla, vergi oranlarını artırmakla veya para basma yoluyla çözmeye çalışacaktır. Bütçe açıkları borçlanma yoluyla karşılandığı takdirde faiz oranları yükselecek ve devlet yatırımları azaltacaktır. Yatırımların azalması ise işsizliğe sebebiyet verecektir. Sonuç olarak kamusal düzen bozulacak ve toplumda yaşayan kişilerde bu durumdan olumsuz etkilenecektir (Bakırtaş, 2012: 91-92).

Kayıt dışı ekonomi sayesinde bazı kişiler vergi dışı gelir elde etmiş olmaktadır. Bundan dolayı vergisini tam ödeyenlerle ödemeyenler arasında adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır (Sarılı, 2002: 43). Vergide adaletin sağlanması için kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin vergi denetimi yoluyla tespitinin yapılarak ortadan kaldırılması gereklidir.

2.3.5.5. Çifte Vergileme

Aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasıdır. Kural olan bir kaynaktan aynı yapıda tek bir vergi alınmalıdır. Bu şekilde mükerrer vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini temelden sarsmakta ve modern vergileme ilkelerine ters düşmektedir (Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, 2021). İlgili Kanuna göre “çifte vergilendirme aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961/m. 117). Aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çakışması olarak ifade edilen çifte

vergileme, yasa koyucunun bilerek/isteyerek yer verdiği bir uygulama olacağı gibi, arzu edilmeyen fakat uygulamadan kaynaklanan bir durum olarak ortaya çıkabilmektedir (Eker ve Bülbül, 2016: 183).

Çifte vergilendirme olayı, üniter yapıli devletlerde de federal devletlerde de gözükmektedir. Üniter devletlerde, aynı konu üzerinden merkezi idare ile birlikte yerel yönetim organları da ayrı ayrı vergi alabilmektedir. Federal devletlerde ise vergilendirme yetkisinin hem federal devletlerde hem de federe devletlerde olması hasebiyle aynı konunun ayrı ayrı vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durum aynı devletin sınırları içerisinde farklı vergi otoritelerince alınan kararlar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bazen de ayrı devletlerin birbirinden bağımsız olarak aldıkları vergileme kararları da çifte vergilemeye sebebiyet verebilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 284). Örneğin, Türk vatandaşı olan A'nın ikametgâhı Türkiye'de bulunmakta ancak gelirlerini Kanada da emlak ve teşebbüslerinden elde ettiğini varsayalım. Böyle bir durumda eğer Türkiye vergilemede ikametgâh esasını, Kanada ise gelirin elde edildiği yer esasını göre vergi alırsa, A'nın söz konusu geliri üzerinden hem Türkiye'de hem de Kanada'da olmak üzere iki kez vergi alınmış olacaktır (Edizdoğan vd., 2013: 214-215).

Çifte vergi konusunun sınırları kesin olarak belirlenememekle birlikte vergi adaletiyle de bağdaşmadığı açıktır. Çifte vergilendirme problemlerini bazı devletler kendi kanunlarıyla tek taraflı çözümlmeye yönelik adımlar atarken, uluslararası çifte vergilendirme problemleri ise uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır (Erginay, 1988: 129).

2.3.5.6. Vergi Yüğü

Verginin ağırlığı sorunu bütün ülkelerde tartışılan ve vergicilik alanında önemli bir kavramdır. Birinci Dünya Savaşından sonra savaşın getirdiği büyük kamusal harcamaları karşılamak amacıyla vergi sistemlerinde yapılan reformlar ve vergilerin hızlı artışı “vergi yüğü” kavramını ortaya çıkarmıştır (Eker ve Bülbül, 2016: 176). “Vergi yüğü, verginin mükellefler, sosyal gruplar veya sosyal kesimler üzerinde etkisini gösteren ve bu kesimlerin ödedikleri verginin vergilenebilir gelire oranıdır (Arslan, 2019: 108).” Vergi yüğü mikro (bireyler ve firmalar) açıdan mükellefin ödediği toplam verginin, mükellef gelirlerine oranı iken makro (genel ekonomi) açıdan ise toplam ödenen vergilerin GSYH'ne oranıdır. Bu tanımdan yola çıkıldığında vergi yükünün belirlenmesi toplam

yapılan ödemelerin toplam gelire oranlanmasıyla gerçekleştirilmektedir (Uygun ve Kasa, 2017: 31). Vergi yükü ödenen vergi ile doğru vergi ödeme gücü ile ters orantılı bir ilişki kurmaktadır. Buna göre vergi yükü, ödenen vergiler ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Ödenen vergiler arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır (Erdem vd., 2015: 181). Vergi yükü bireylerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi ekonomik hedeflerin belirlenmesi konusunda da önem arz etmektedir (Uygun ve Kasa, 2017: 31).

Vergi mükellefler yönünden karşılıksız bir ödeme olup, ödeyenin malvarlığını ve ödeme gücünü azaltması nedeniyle kişiler üzerinde bir yükür. Diğer yandan devlet her yıl gayri safi milli hâsıladan belirli bir miktarı vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine aktarmaktadır. Bu bakımdan vergi toplum üzerinde de bir yük oluşturmaktadır. Sonuç olarak vergi sadece onu ödemek zorunda olan kişiler üzerinde değil, aynı zamanda toplum açısından da yük oluşturmaktadır (Pehlivan, 2012: 160).

Vergi adaletinin sağlanması çalışmaları yapılırken vergi yükünün eşit dağıtılabilmesi için bireylerin ve sektörlerin milli hasıladan aldıkları pay göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca vergi yükünün çeşitli ödeme güçleri arasında ölçülü ve adil bir şekilde dağılımını sağlamak için vergi yükü hesaplamalarının yapılması gereklidir. Bu hesaplamalarının ortaya çıkardığı sonuçlar vergilendirmenin şekil ve yapısını vergi adaletine uygun olarak belirlenmesinde önemli rol oynamaktır (Sin, 1996: 36). Bu sayede vergi yükünün adaletli dağıtıldığına inanan bireyler devleti ve onun faaliyetlerini daha pozitif bir bakış açısıyla kabulleneceklerdir.

2.3.5.7. Vergi Afları

Devletin tek taraflı olarak birtakım vergi ve benzeri mali yükümlölüklerin tahsilinden ve/veya vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sebebiyle uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir (Aktan, 2019: 122). “En geniş anlamı ile vergi affı vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması” şeklinde tanımlanmaktadır (Çomaklı vd., 2014: 221). Vergi afları, beyanen, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerin kanunda belirtilmiş süreler veya özel ödeme süreleri içerisinde ödenmemesi şartıyla TBMM’nin çıkaracağı af kanunu ile vergi aslı, vergi cezaları, işlemiş gecikme

faizi/zammından kısmen veya tamamen vazgeçilmesi anlamında kullanılması şeklinde de açıklanmaktadır. Ülkemizde vergi affına yönelik kanunlar özel olarak çıkarılmaktadır. Bu kanunlarda vergi aflarına nadiren af deyimi kullanılmaktadır. Genellikle terkin, tasfiye, tahsilatın hızlandırılması, özel uzlaşma yolu ile tahsil, matrah artırımı gibi ifade biçimlerinin kullanıldığı göze çarpmaktadır (Dönmez, 2006: 181).

Vergi affı kanunları gerek ülkemizde gerekse de dünyanın pek çok ülkesinde durum ve şartlara göre çıkarılan, sürekli gündemde olan bir konu olarak varlığını sürdürmektedir. Ülkenin siyasal, sosyal, ekonomik olarak zor durumda olduğu idarenin vergi alacağını düzenli tahsil edemediği bazı dönemlerde piyasayı işlevsel hale getirmek, kayıt dışı ekonomiyi önlemek adına vergi affına başvurulduğu görülmektedir. Cumhuriyetten günümüze kadar vergi affının çıkarılmasını diğer nedenlere göre daha çok etkileyen siyasal nedenler başta olmak üzere ekonomik, sosyal, idari ve teknik ve psikolojik nedenlerle birçok kez vergi affı kanunları çıkarılmıştır.

Vergi affı adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergisini süresi içinde beyan edip ödeyen dürüst mükellef korunmazken, vergisini kaçırarak mükellefiyetinden kaynaklanan ödevleri yerine getirmeyen mükellefi af etmesinden ötürü adalet ve eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bu durum vergisini düzenli ödeyen mükellefin vergiye gönüllü uyumunu azaltacaktır (Akbulut, 2019: 41). Bir kere vergi affına başvurulması, kaçınılmaz bir şekilde gelecekte yeni af beklentilerine yol açacaktır. Bu durumda kanunların kişiler üzerindeki otoritesini olumsuz yönde etkileyecek ve özellikle vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajının yayılmasına neden olabilecektir. Vergi affı kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek vergi kanunlarına olan saygısını sarsmaktadır. Kanunları ihlal eden kişilerin, af yoluyla cezadan kurtulduklarını gören dürüst mükelleflerin de kanunlara karşı çıkma eğilimleri artırmaktadır (Dönmez, 2006: 174). Bir nevi vergi affı kanunları vergi kaçırarak mükellefi ödüllendirirken dürüst mükellefi de cezalandırmaktadır.

3. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER

Bir ülkenin vergi sistemi, kendisine omurga olarak dolaysız vergileri seçtiği takdirde, bütçe harcamaları yoluyla gelir dağılımının düzeltilmesine olumlu etkiye bulunabilmektedir (Erol, 2018: 274). Dolaysız vergiler vergi mükellefiyeti ile vergi yüklenicisinin aynı olduğu, vergi ödeme gücünün doğrudan dikkate alındığı vergilerdir. Yani az kazananın daha düşük oranlı, çok kazananın da daha yüksek oranlı vergilerin alınması yatay ve dikey vergi adaletinin sağlanması bakımından çok önemli ve gereklidir (Akdoğan, 2019: 300-302). Dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler; Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV)'dir. Servet üzerinden alınan vergiler ise Emlak Vergisi (EV), Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) dolaysız vergilerin örnekleridir.

Dolaylı vergiler, vergi mükellefini durumunu göz önünde bulundurmadan üretim, tüketim, değişim gibi ekonomik faktörlere dayalı olarak alınmaktadır. Gelir veya servet harcamaları an, mal ve hizmetlerin satış fiyatının içine gizlenmiş olarak vergilendirilmektedir. Yansıtılabilmesi, kolay toplanması ve mükellefe hissettirilmeden alınan bir vergi türü olması sebebiyle çok fazla tercih edilen bir vergi türüdür (Akıncı ve Özçelik, 2018: 11-12). Harcamalar üzerinden alınan vergiler Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Özel İletişim Vergisi (ÖİV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Damga vergisi (DV) ve Gümrük Vergisidir.

3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Ayrımı

Tarihsel gelişim süreci izlenecek olursa, vergiler çok çeşitli kriterlere göre tasnif edilmiştir. Vergiler arasındaki sınıflandırma çok eski tarihlere dayanmaktadır. Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ayrımına tabi tutulmasının temeli 16. yüzyıla kadar uzanmaktadır. J.F. Due dolaylı ve dolaysız vergilerin tanımları araştırmakla bir şey elde edilemeyeceğini, A.R. Prest ise, dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı konusundaki görüşlerin hiçbirinin gerçekten tutarlı olduğunun söylenemeyeceğini bununla beraber, bunları sıralamanın zorunlu olduğunu belirtmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 169). Dolaylı ve dolaysız vergileri ayırmak için çok çeşitli görüş ve kıstaslar bulunmaktadır. Bu kıstaslar;

Nisbi fiyatları değiştirmeyen vergiler dolaysız, değiştiren vergilerin ise dolaylı vergi olduğu savunulmaktadır. Kimi durumlarda bu kıstas, itiraza sebebiyet vermeden

vergileri bölmeye yardımcı olabilir. Örneğin herkese uygulanan bir gelir vergisi ile yalnızca bir mal veya eşyaya yönelen satış vergisi arasında belirgin bir fark olduğu izahıtan varestedir. Ancak, pek çok durumda bu kıstas uygulanabilirliğini büyük ölçüde yitirmektedir. Şöyle ki; geniş istisna ve muaflık uygulamaları nedeniyle belirli kişilerden alınan bir gelir vergisi ile bütün malları veya eşyayı kapsamına alan bir satış vergisinin karşılaştırılmasında gelir vergisinin nisbi fiyatları daha çok etkilediği sonucuna varılabilir (Uluatam, 1999: 277-278).

Elde edilen gelir veya sahip olunan servet sebebiyle ödenen vergiler dolaysız, gelir ve servetin harcanması sebebiyle alınan vergiler ise dolaylı vergilerdir. Bu ayrım yeterli bir kıstas değildir. Bu ayrıma göre sağlar arasındaki tasarruflar bağış ve ölüme bağlı tasarruflar sebebiyle alınan vergileri dolaylı vergi kategorisinde değerlendirmek gerekecektir. Hâlbuki veraset ve intikal vergisi dolaysız vergi başlığı altında yer almaktadır (Türk, 2010: 155).

Bazı zamanlar vergiler arasında, genel fiyat seviyesini etkileme noktasında farklılıklar bulunmaktadır. Fiyat düzeyini yükselten vergiler dolaylı, fiyat düzeyini etkilemeyen ya da daha az etkileyen vergiler ise dolaysız vergilerdir. Ancak fiyat düzeyini etkilemedeki farkları, para otoritelerinin ve halkın paraya ilişkin davranışlarından hareketle açıklamak gereklidir. Kaldı ki genel fiyat düzeyini belirleyen ana unsur toplam para arzıdır (Uluatam, 1999: 277).

Bilimsel bir değeri olmayan bu kıstasa göre, dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı vergi tahsilatından sorumlu olan idari örgüte göre yapılmaktadır. Bu konuda Fransa örneği üzerinde durulmakta ve eğer dolaysız vergiler idaresi tarafından tarh ve tahsil olunan vergiler dolaysız, dolaylı vergiler idaresi ve diğer idareler tarafından tahsil edilen vergiler ise dolaylıdır (Edizdoğan vd., 2013: 270).

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayrımında öteden beri en kabul gören kıstas, verginin yansıma kriteridir. Vergiyi ödeyen mükellef, bazı ekonomik olaylardan özellikle fiyat mekanizmasından faydalanarak, onu başkalarına kısmen veya tamamen devredebiliyorsa bu vergi dolaylı bir vergidir. Öyle vergiler vardır ki, üzerine konuldukları mal ve eşyanın tüketici ve alıcılarına kolaylıkla geçer. Örneğin, ithal edilen bir mal ve eşyanın gümrük vergisi, ithalâtçı tarafından bunların fiyatına eklenip satın alan

kişiyi devredilebilir. Ülkemizde KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler dolaylı vergi çeşitlerindendir (Erginay, 1988: 78). Buna karşılık dolaysız vergiler yapısal özellikleri nedeniyle yansıtılamayan veya daha güç yansıtılabilen vergilerdir. Bu tür vergilerde genellikle kanuni mükellef ile vergiyi fiilen ödeyen kişi aynı kişidir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi dolaysız vergilerdir (Yılmaz, 2013: 228). Yansıma ile ilgili çağdaş tahlil ve araştırmalar yansıma olayının son derece karmaşık olduğuna işaret etmektedir. Yansıma olayı her bir vergi bakımından kesin bir ölçü olmamaktadır. Nitekim ekonomideki fiyat dalgalanmaları vergilerin yansımaları ters yönde etki etmekte, aslında yansıması gereken vergiler kısmen veya tamamen yansırken, bazen de yansımaması gereken vergiler kısmen veya tamamen yansımaktadır. Bu durumda dolaysız bir vergi dolaylı vergi haline dönüşmektedir (Eker ve Bülbül, 2016: 198). Örneğin, uzun süre yansıtılmayan vergilerin başında gelen kurumlar vergisi, belli şartlar altından, kısmen yansıtılabilir. Aynı şekilde satış vergisi yansıtılabilen vergiler sınıfına girmekte iken bazı koşullarda yansıtılmadan konulduğu kişi ve kurumlar üzerinde de kalabilir. Yansıma olayı kanun koyucunun iradesine ve beklentilerine göre de değişiklik gösterebilir. Bazı vergilerde kanun koyucunun taşıdığı amaç bariz ortada iken bazı vergilerde ise amacının ne olduğu kolayca çıkarılamaz (Uluatam, 1999: 278-279). Buradan hareketle yansıma olayının gerçekleşmesi birden çok unsura bağlı olmasından ötürü dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımında kıstas olarak kullanılması cazip değildir.

Bir kısım vergiler her yıl önceden düzenlenen “isme yazılı vergi cetvelleri” aracılığı ile tarh ve tahsil edilir. “Konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli, matrahları devamlı ve yükümlülerin isimleri önceden cetvellere yazıldığı bu vergiler dolaysız vergilerdir (Nadaroğlu, 1996: 328).” İsmi yazılı vergi cetvelleri vergi daireleri tarafından hazırlanır. Bu cetveller belirli vergi yükümlüsüne ne miktarda vergi ödeyeceğini gösteren idari bir tasarruftur. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, arazi ve bina vergileri, motorlu taşıt vergisi gibi vergiler bu cetveller hazırlanarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesinden ötürü bu kritere göre dolaysız vergilerdir (Türk, 2010: 156). Buna karşılık bazı vergilerin konusu sürekli değildir. Dolaylı vergiler kategorisine giren bu tür vergiler bir olay, bir işlem ya da değişim dolayısıyla alınırlar ve düzenli bir şekilde tutulan isme yazılı cetvellere dayanmazlar. Konusu devamlı ve yükümlüsü önceden belli olmadığı için dolaylı vergi sınıfı içine giren vergiler ise gümrük vergisi ve katma değer vergisidir (Edizdoğan vd.,

2013: 270). Vergi konusunun sürekliliği kıstasının, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında tam ve yeterli olarak uygulanabildiği söylenemez. Örneğin veraset ve intikal vergisi herkes tarafından dolaysız bir vergi olarak değerlendirilirken bu kıstasa göre verginin ne zaman ve kimden tahsil edileceğinin önceden bilinmemesinden kaynaklı dolaylı vergi kategorisine girer. Ayrıca menkul sermaye iratları üzerinden alınan vergilerle, ücretlerin götürü usulle vergilendirilmesinde ve tahsil edilmesinde isme yazılı vergi cetvellerin düzenlenme imkânı da yoktur (Türk, 2010: 156). Oysaki ücret ve menkul sermaye iradı da gelir vergisine tabi olduklarından dolaysız vergi kategorisine girmesi gerekirken isme yazılı cetvellerin düzenlenme imkânı bulunmadığından dolaylı vergi olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda vergi konusunun sürekliliği kıstasını gerçeklikten uzaklaştırmaktadır.

Kıstaslar konusunda teorik planda bazı tartışmaların olmasına rağmen, uygulamada hangi vergilerin dolaylı hangilerinin dolaysız vergi sayılacağı hakkında ana hatları ile bir görüş birliği mevcuttur. Buna göre, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 329).

3.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması

Dolaylı ve dolaysız vergiler çoğunlukla vergi adaleti, verimlilik ve yükümlü psikolojisi açısından karşılaştırmaya tabi tutulmaktadır.

3.2.1. Vergi Adaleti Açısından

Mali literatürde “dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere kıyasla daha adil” olduğu kabul edilmektedir. Çünkü bu vergiler yükümlünün mali gücünü, araya herhangi bir şey girmeksizin direkt vergilendirir. Dolaysız vergilerin kişiselleştirilmesi yani yükümlünün vergi ödeme gücü ile uyumlaştırılması daha kolaydır. Zira dolaysız vergilerin yükümlüleri önceden bellidir. Özellikle bu tür vergilerde; en az geçim indirimi, yükümlünün şahsi ve ailevi durumun niteliğine göre bazı indirimler, artan oranlılık ve ayırma prensibi gibi adalet ilkesine yaklaşıtııcı tekniklerden yararlanılmaktadır (Erdem vd., 2015: 131).

Dolaylı vergilerin, kişiselleştirilmeleri çok güç hatta çoğu kez olanaksızdır. Bu vergilerin, fiili ve nihai yükümlüsünün kim olduğu önceden belli değildir. Yani dolaylı

vergilerin yükümlüsü anonimdir. En son vergilendirilecek kişi bilinmediği için bu kişinin ödeme gücünün durumu da bilinmez. Vergiyi doğuran olayın ne zaman, nerede olacağı, yükümlülerin kim ve kimlerden oluşacağı bilinmediğinden dolayı vergilerin kişisel ödeme güçlerine uydurulması çok zordur. Belirli bir hizmetten yararlanan pek çok kişiden her birinin gelir ve serveti birbirlerinden farklı olsa dahi ödedikleri vergi birbirine eşittir. Böylelikle verginin ağır yükü gelir düzeyi düşük yükümlü üzerinde kalmaktadır. Yükümlünün vergi ödeme gücü arttıkça dolaylı vergi olarak ödediği tutar nisbi olarak azalmaktadır. Bu özelliğinden ötürü dolaylı vergiler tersine artan oranlı vergilerdir. Bu durum düşük gelirlerinin refah kaybını nisbi olarak daha büyük hale getirirken yüksek gelirlerinin refah kaybını azaltmaktadır. Buradan hareketle dolaylı vergilerin anti-sosyal ve adaletsiz oldukları kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 330).

Dolaysız vergilerde mükelleflerin üzerlerine düşen vergisel yükümlülükleri vergi kanunlarına uygun bir şekilde yerine getirdikleri varsayılmaktadır. Ancak uygulamada dolaysız vergilerde yükümlüler az ya da çok bu vergilerden kaçınmanın veya vergiyi kaçırmanın yollarını bulabilmektedir. Bu durumda vergi yükü, vergisini kaynağa kesinti yöntemiyle ödeyen ücretliler gibi vergiden kaçınmayan veya vergiyi kaçıramayan kesim üzerinde kalmaktadır. Bu da dolaysız vergilerin sanıldığı kadar adil olmadığına kanıt teşkil etmektedir. Ayrıca dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere nazaran daha adil oluşu dikey adalet açısından dır. Dolaylı vergiler zaten yatay adalete uygun vergilerdir (Şin, 2016: 120).

Gelişmiş ülkelerde ise dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı, dolaylı vergilere göre daha yüksektir. Gelişmiş ülkeler belirli bir gelir düzeyine sahip olduklarından, sosyal politikaya ilişkin amaç doğrultusunda, vergi yükünün adil bir biçimde dağılımına olanak tanıyan dolaysız vergiler sistemin yapı taşı oluşturmaktadır. Güçlü bir vergi idaresinin varlığı dolaysız vergilerin verimli ve etkin toplanmasını mümkün kılmaktadır. Bu sayede, gelişmiş ülkelerde kişiler ellerindeki fazla gelirleri, tüketmek yerine tasarruf veya yatırımda kullanmaktadırlar. Dolayısıyla bu tür ülkelerde toplam vergi hasılatı içerisinde dolaysız vergilerin payı artarken, dolaylı vergilerin payı azalmaktadır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 235).

Dolaysız vergilerin daha adil vergiler olduğu şüpheden uzaktır. Ancak dolaysız vergilerde adalet ilkesine yaklaşıtııcı tekniklerinden olan en az geçim indirimi ve artan

oranlılık dolaylı vergilerde tam olmasa da uygulanmaya çalışılmaktadır. Bazı ülkelerde zorunlu tüketim mallarının (un, şeker, tuz) vergi dışında bırakılması dolaylı vergilerde en az geçim indirimine yönelik bir düzenleme olduğunu göstermektedir. Ayrıca KDV de oranlar zorunlu mallardan lüks mallara gittikçe az da olsa artmaktadır. Bu durumda artan oranlığa örnek olarak verilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 331). Buradan hareketle dolaylı vergilere ilişkin gerek kuruluş gerekse de teknik bakımdan yapılan düzenlemeler dolaylı vergileri adalet açısından dolaysız vergilere daha da yaklaştırdığı söylenebilir.

3.2.2. Vergi Verimi Açısından

Her iki vergi grubu vergide verimlilik açısından ele alındığında, kesin bir yargıya varmak kolay olmamakla birlikte, dolaylı vergilerin daha verimli olduğu ileri sürülmektedir (Edizdoğan, 1994: 184).

Dolaylı vergilerin daha iyi hasılat sağlama yönü bu vergilerin yükümlülerinin bilinmemesine dayandırılmaktadır (Erdem vd., 2015: 133).

Dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler, fiyat hareketleri ve iktisadi dalgalanmalara karşı farklı özellikler gösterirler. Advalorem esasına dayanan dolaylı vergiler, konjunktüre ve fiyat hareketlerine karşı daha duyarlı ve hassastırlar. Bu yüzden, konjunktürün yükselme ve kalkınma devrelerinde vergi hasılatı çabucak yükselen vergi türü advalorem dolaylı vergisi olmaktadır. Konjunktür devrelerin yükseliş dönemlerinde mal ve hizmetlerin talebi ve fiyatı arttığı için dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı artmakta, konjunktür devrelerin düşme dönemlerinde ise azalmaktadır (Kalenderoğlu, 2017: 163). Buna karşın, dolaysız vergiler fiyat hareketlerine ve konjunktüre karşı dolaylı vergilere nazaran daha duyarsızdır. Dolaysız vergiler yıllık tarh ve tahsil edildiklerinden, bu yıl elde edilen gelirin vergisi (kaynakta kesme yolu vergilendirilenler hariç) takip eden yıl ödenmektedir. Böylelikle, ekonomide veya siyasette ortaya çıkabilecek kriz sorunu dolaysız vergi hasılatına hemen yansımaz iken dolaylı vergi hasılatına direkt yansır (Edizdoğan, 1994: 184).

Gelişmekte olan ülkelerde iyi işleyen bir vergi idaresinin kurulamaması nedeniyle dolaysız vergilerin tahsilatında ve denetiminde ortaya çıkan güçlükler, bu vergilerin kaçırılabilme olanağını artırmaktır (Susam ve Oktayer, 2007: 113). Bu durumdan ötürü, dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki nisbi payı azalmaktadır. Dolaylı

vergilerde ise talep elastikiyeti fazla olan mallar dışında vergi kaçırmanın mümkün olmaması sebebiyle dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki nisbi payı artmaktadır.

Milli gelir seviyesi düştükçe kişi başına düşen gelir de azalır. Azalan bu gelire mali güce ilişkin tekniklerden olan en az geçim indirimi ve artan oranlılığın uygulanması neticesinde vergilendirilecek matrah daha da azalır ya da vergilenemeyen bir matrah oluşur. Bu durum dolaysız vergi verimini tamamen ortadan kaldırır. Dolaylı vergilerde ise mali güce ilişkin bu teknikler kullanılmadığı için milli gelirin tamamını vergilendirme olanaklı hale gelir. Çünkü gelir azaldıkça tüketim eğilimi artış gösterir. Bir nevi, tasarrufa ayrılan miktar azaldıkça, dolaylı vergilerin toplam matrahı da artar (Nadaroğlu, 1996: 332).

3.2.3. Yükümlü Psikolojisi Açısından

Dolaylı vergiler, fiyatın içine gizlenmiş ya da erimiş olduğundan mükellef malın ya da hizmetin bedelini ödüyor gibi düşünür ancak ödediği bedelin ne kadarının vergi olduğunu bilmez (Edizdoğan, 1994: 184). Yükümlülerin vergiyi hissetmeden ödemelerine “mali his iptali veya mali anestezi (uyuşturma veya uyutma)” denilmektedir. Dolaylı vergiler özelliği gereği fiyatın içinde ödendiğinden mali anesteziye çok uygun bir vergi türüdür. Yükümlüleri tarafından hissedilmeyen vergiden şikâyetçi olunması, direnç gösterilmesi, rahatsızlık duyulması düşünülemez. Ayrıca dolaylı vergilerde yükümlü vergiyi öderken vergi idaresi ile karşı karşıya gelmemektedir. Bu husus da dolaylı vergileri psikolojik açıdan üstün yapmaktadır (Erdem vd., 2015: 135-136).

Kişiselleştirilmeleri nedeniyle daha adaletli kabul edilen dolaysız vergiler yükümlülerin daha kolay ödemek istediği vergi türüne girmektedir. Ancak dolaysız vergilerde beyanname verilmesi ve diğer aşamalarda mükellefle vergi idaresinin karşılaşması mükellef üzerinde psikolojik bir baskı yaratmaktadır. Dolaysız vergiler yükümlüden herhangi bir gizleme eylemine gidilmeksizin istendiği için, yükümlü bu vergileri tüm ağırlığı ile hissetmektedir. Bugünkü dolaysız vergi oranlarının ağırlığı düşünülecek olursa, bu vergiye karşı oluşan direnç daha iyi bir şekilde anlaşılmış olur (Edizdoğan, 1994: 184-185).

3.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi

Vergi adaletinin sağlanması bakımından dolaylı-dolaysız vergi dağılımı önemlilik arz etmektedir. Tablo 3.1.'de Türk vergi sisteminde 2006-2020 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin oransal gelişimi yer almaktadır. Ayrıca tablo da 2021 yılı verisine yer verilememesinin nedeni olarak her bir vergi türü için vergilendirme döneminin bitmemesinden kaynaklı sağlıklı verilere ulaşamaması gösterilmektedir.

Tablo 3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi

YILI	Dolaysız Vergiler (GV ve KV)	Dolaylı Vergiler (KDV ve ÖTV)	Diğer Vergiler
2006	29,2%	58,06%	12,74%
2007	31,44%	55,42%	13,14%
2008	33,21%	53,71%	13,08%
2009	33,99%	52,91%	13,01%
2010	30,65%	56,71%	12,64%
2011	31,33%	56,17%	12,50%
2012	32,08%	55,15%	12,77%
2013	29,97%	57,15%	12,88%
2014	31,42%	55,32%	13,26%
2015	30,61%	55,99%	13,40%
2016	32,21%	54,76%	13,03%
2017	32,23%	55,27%	12,05%
2018	35,16%	52,27%	12,57%
2019	36,01%	45,18%	18,81%
2020	32,23%	56,24%	11,53%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 3.1.'de görüleceği üzere toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı artış göstermiştir. Ortaya çıkan bu durum göstermektedir ki; vergi gelirlerinin yarısından fazlası dolaylı vergiler tarafından karşılanmaktadır. Literatürde genel kanı “dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere nazaran daha adil olduğu” yönündedir. Buradan hareketle dolaylı vergilerin oranının artış göstermesi vergi adaletini olumsuz etkilemektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 45-46).

4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ TÜRLERİ VE VERGİ ADALETİ

4.1. Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Yönünden İncelenmesi

Dolaysız vergilerin gelir dağılımındaki adaletsizlikleri giderici ve yoksul grupların durumlarını iyileştirici fonksiyonları bulunmaktadır (Öztürk, 2015: 442). “Gelir ve servet üzerinden tahsil edilen vergiler dolaysız vergileri” oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler, yükümlülerin ödeme gücüyle ilişkili olması ve vergi yükümlüsünün kim olduğunun önceden bilinmesinden ötürü dolaylı vergiler karşısında daha adil bir vergi olarak kabul edilmektedir (Çelik, 2016: 257). Dolaysız vergilerde, başta gelir vergisi olmak üzere “artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve muafiyet-istisna” gibi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlara uygulamalarında yer verilmesinden hareketle vergilemede adaleti sağlamada işlevsel sonuçlar üretebilmektedir. Kurumlar vergisinde ise ödeme gücü esasına göre artan oranlı bir vergileme uygulaması olanaklı değildir. Her ne kadar kurumlar vergisi düz oranlı bir vergi yapısına sahip olsa da dağıtılmayan kar paylarının vergilendirmesiyle, vergide adalet ilkesine olumlu yaklaşım göstermektedir. Servet üzerinden alınan vergilerde adaleti sağlama amacına hizmet eder. Ancak servet vergileri mali amaçtan ziyade sosyal amaçlarla konulduğundan toplam vergi gelirleri içindeki payının düşük olması etkinliğini azaltmaktadır (Mutlu ve Çelen, 2012: 22). Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu düşüncesi her durumda geçerli olan bir kural değildir. Bu vergilerin vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya elverişli olması, dolaysız vergilerin daha adil olduğu düşüncesine gölge düşürmektedir.

4.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Adaleti

Gelir vergisi çağdaş devletlerin hemen hepsinde gerek sağladığı hasılat, gerekse de kendisinden beklenen fonksiyonların genişliğiyle vergi sistemlerinin temel taşı olmuştur. Çağdaş vergicilikte gelirden alınan iki ana vergi bulunmaktadır. İlki, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi, diğeri ise kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisidir (Uluatam, 1999: 327).

4.1.1.1. Gelir Vergisi

“Gelir vergisi, gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettikleri irat ve kazançların safî tutarı üzerinden yükümlüsünün şahsi ve ailevî durumu da dikkate alınmak suretiyle artan oranlı tarifeye göre alınan sübjektif dolaysız bir vergidir (Nadaroğlu, 1996: 337).”

Yaygın ve genel bir vergi olan gelir vergisinin, tarihsel gelişim süreci göz önünde tutulduğunda; normal dönemlerde değil, savaş hali gibi olağanüstü dönemlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Modern gelir vergisi ilk olarak 18. yüzyılın sonlarına doğru İngiltere’de ortaya çıkmış, 19. yüzyıldan itibaren de diğer ülkelere yayılmıştır. 1799 yılında Fransa ile yapılan Napolyon savaşlarının finansmanı amacı ile İngiltere’de uygulamaya getirilen gelir vergisi, Amerika Birleşik Devletleri’nde ilk kez 1861 yılında iç savaşın gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere öngörülürken, Fransa’da ilk defa Birinci Dünya Savaşı’nın getirdiği finansal yükü ortadan kaldırmak amacıyla gündeme gelmiş ve 1916 yılında uygulamaya getirilmiştir. Almanya’da gelir vergisinin ortaya çıkışı 1820 yılında Prusya’da gerçekleştirilmiştir ve Birinci Dünya savaşı esnasında da devlet vergisi hüviyetine kavuşmuştur. Türkiye’de de gelir vergisi batı dünyasında olduğu gibi savaşları izleyen bir dönemde düşünülmüş ve uygulanmıştır. Ancak aralarındaki bariz fark; batı dünyasında savaşların gerektirdiği harcamaları karşılama düşüncesi hakimken, ülkemizde daha çok ekonomik ve sosyal kalkınmaya yönelik bir düşünce etkili rol oynamıştır (Başar, 1961: 14-15).

4.1.1.1.1. Gelir Kavramı

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir kavramı klasik iktisatçılardan beri, çeşitli kuramlara göre açıklanmak istenmiştir. Gelir vergisinin konusunun yanı sıra matrahını da oluşturan gelirin vergi hukuku ve vergi tekniği açısından tanımlanması gerekmektedir. Bu sebeple esas olarak başlıca iki teori geliştirilmiştir. Bunlardan ilki kaynak teorisi, diğeri ise safi artış teorisidir (Nadaroğlu, 1996: 338).

4.1.1.1.1.1. Kaynak Teorisi

İlk olarak Alman İktisatçılarından Von Hermann tarafından ileri sürülen kaynak teorisi, Gustav Cohn, Adolph Wagner, Neumann, Schaffle gibi klasik iktisatçılar tarafından benimsenmiştir. Bu teoriye göre gelir, mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilebilir bir gelir olması için, “gelirin beşeri ve maddi kaynaktan ortaya çıkması, yeteri ölçüde uzunca bir zaman içinde tekerrür etmesi, kaynağının süreklilik göstermesi” gerekmektedir (Türk, 2010: 145). Kaynak kuramı, gelir belirli bir kaynaktan sürekli elde ediliyorsa ise, vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde hesaba katılmalı ve vergilendirilmelidir. Süreklilikle asıl kastedilen, gelirin arızı ve geçici olmamasıdır. Bu durumda miras, bağış, piyango ile sağlanan değerler süreklilik arz etmemesinden ötürü

kaynak teorisine göre gelir olarak değerlendirilmeyecektir (Akdoğan, 2009: 254). Başka bir tanımda ise “gelir bir gerçek kişinin üretim faktörlerini üretim sürecine” dahil etmesi sonucu elde edilen düzenli ve sürekli değerler toplamı (ücret, rant, faiz, kâr) olarak kabul edilmektedir. Üretim faktörlerinin kendi değerlerinde oluşan artışlar gelir olarak sayılmamaktadır (Şeker, 2010: 187). Örneğin kişinin üretime emeği ile katılması, toprağın kiralanması, biriktirilmiş paranın başkasının kullanımına bırakılması ya da kişinin kendi teşebbüsünde kullanılması sonucu sırasıyla ücret, rant, faiz ve kâr gibi gelir türleri doğar ve bunlar bireyler arasında bölüşülür (Öncel vd., 2011: 239). Bu teoriye göre bir kazancın gelir olarak değerlendirilebilmesi için iki faktörün birlikte bulunması gereklidir. Birincisi faaliyet ve gelir süreklilik göstermelidir. İkincisi ise gelirin üretim faktörlerinin üretim sürecine girmesi sonucu elde edilmiş olması gereklidir (Yılmaz, 2013: 233).

Kaynak teorisine göre gelir “hem nakdi hem de ayni” olabilmektedir. Üretim faktörleri ile üretilen malların piyasaya sürülmeyip, faktör sahiplerince bizzat tüketilmesi halinde bu değerler gelir sayılmaktadır. Buna “öz tüketimde” denilmektedir. Kaynak kuramına göre öz tüketiminde gelirin hesaplanmasında gelire dâhil edilmesi gereklidir. Bu teoride safi gelire ulaşmak için elde edilen hasılanın, gerekli amortismanları yapılması ve giderleri indirilmesi elzemdir (Edizdoğan vd., 2013: 278).

Kaynak teorisi, bazı sakıncaları bünyesinde barındırmaktadır. Gelir, süreklilik ve üretim faktörüne bağlılıktan kaynaklı vergilendirilmektedir. Ödeme gücünün açıkça artışına neden olan piyango, ikramiye vs. bazı arızı ödemelerin kaynak teorisinin kullanılmasından ötürü vergilendirilmeyecek oluşu vergilemede adalet, eşitlik, ödeme gücü ilkesini olumsuz yönde etkileyecektir. Bunun yanında kaynak teorisi geliri tanımlarken sınırlayıcı davranmakta, kişisel tasarruf alanına giren tüketim ve tasarruflara kaynak olan iradın gelir vergisi konusu içerisinde yer almaması; bir yandan vergi tabanını daraltırken, bir yandan da mükellefleri gelir vergisi kapsamına dâhil olmayan faaliyetlerde bulunmaya teşvik edecektir. Bu durumun sonucu olarak da kayıt dışı ekonominin boyutları artacak ve devlet eliyle bazı gelir türlerinin vergilendirilmemesi gelir dağılımının bozulmasına sebebiyet verecektir (Ferhatoğlu, 2003).

4.1.1.1.2. Safi Artış Teorisi

İktisadi bakımdan ileri sürülen ve öncülüğünü Alman iktisatçılarından G. Schanz yaptığı safi artış kuramına göre, “bireylerin servetinde ortaya çıkan her türlü artış gelir” olarak kabul edilmektedir. Bir kişinin geliri, dönem içerisindeki tüketim harcamaları ile dönem sonu servetinden dönem başı servetinin çıkarılmasıyla elde edilen net artışın toplamıdır (Edizdoğan vd., 2013: 279).

Safi artış teorisi geliri geniş kapsamlı olarak ele almaktadır. Buna göre sürekli kaynaklardan elde edilen iktisadi değerler yanında geçici veya arızı olarak elde edilen iktisadi değerler gelir kavramına girmektedir (Turhan, 1998: 131). Safi artış teorisi bir bakıma kaynak teorisinin gelir olarak kabul ettiği unsurlar ile kaynak teorisinin gelir olarak kabul etmediği unsurları da gelir kapsamı içerisinde saymaktadır.

Safi artış teorisi vergi ödeme gücü yönünden gerekli olan bütün unsurları göz önünde tutarak geliri kaynak teorisine göre daha geniş kavrayarak vergi adalet ilkesine daha uygun bir görünüm sağlamaktadır. Vergi tekniği açısından bakıldığında safi artış teorisi, belli başlı zorlukları da bünyesinde taşımaktadır. Bu yüzden safi artış teorisinin tam anlamıyla uygulanmasına olanak yoktur. Çünkü kişinin harcamasının belirlenmesi, özellikle her yükümlünün servetinin her yılbaşında ve sonunda değer olarak saptanması, vergi yönetimi yönünden imkân dâhilinde değildir (Nadaroğlu, 1996: 389; Edizdoğan vd., 2013: 279-280). Gerçekten de iktisadi sistemde sürekli fiyat değişiklikleri karşısında, servet unsurlarının değerlendirilmesi ve özellikle menkul ve gayrimenkul malların değer artış veya eksilişleri ile servete giren ve çıkan değerlerin miktarının belirlenmesi çok güçtür hatta imkânsızdır (Erginay, 1988: 87).

Kaynak kuramı ile safi artış kuramının olumlu yönleri olduğu kadar uygulama bakımından da çeşitli güçlükleri bulunmaktadır. Buradan hareketle pek çok ülkede, vergi kanunlarında gerek kaynak kuramı gerekse de safi artış kuramı birleştirilmek suretiyle iktisadi anlamdaki gelir kavramından ayrı bir gelir tanımı yapılmaktadır ki buna da mali anlamda gelir denilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 280). Mali anlamda gelir hangi gelirlerin vergilendirileceğinin yasalarla belirtilmiş olmasıdır. Bir bakıma mali anlamda gelir, vergi yasalarında yapılmış olan gelir tanımlarıdır (Kalenderoğlu, 2017: 166). Buna göre Gelir Vergisi Kanun’un 1. maddesinde gelir şu şekilde tanımlanmıştır: “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” (Gelir

Vergisi Kanunu, 1961/m. 1). Gelirin unsurlarını oluşturan kazanç ve iratlar ise “ticari kazanç, ziraî kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 2).” Türk Gelir Vergisi Kanun’un vergilendirilebilir ilk altı çeşit kazanç ve iratlar için kaynak teorisi, diğer kazanç ve iratlar içinse safi artış teorisinin uygun olduğu kabul edilmektedir (Türk, 2010: 143-144).

4.1.1.1.2. Gelir Vergisinin Uygulama Şekilleri

Gelir ya farklı kaynaklara göre ayrı ayrı, ya da bütün kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların bütünü üzerinden veyahut da bu iki yöntemin birleştirilmesiyle birbirlerinden ayrı sonrasında ise belirli bir miktarı aştıkları takdirde aynı irat ve kazançların bütünü üzerinden vergilendirilmektedir. Bu bilgidен hareketle gelir vergisinin üç farklı pratiğı vardır; “sedüler gelir vergileri, üniter gelir vergileri, birleşik gelir vergileri” şeklinde sıralanmaktadır (Erginay, 1988: 90).

4.1.1.1.2.1. Sedüler Gelir Vergileri

Gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan (sedüllerden) elde ettikleri gelirlerden her birinin, birbirleriyle bağıllık kurulmaksızın ayrı ayrı matraha ve oranlara göre vergilendirilmesine denilmektedir. Sedüler vergi sisteminin esasını, sedül adı verilen gelir unsurlarının her birinin diğerinden bağımsız olarak düşünülmesi ve bunların ayrı ayrı vergilendirilmesi oluşturmaktadır (Kalenderoğlu, 2017: 166). Bu anlamda ticari ve zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları ayrı ayrı esaslara göre aralarında bir bağlantı kurulmaksızın vergilendirilmeleri halinde, sedüler gelir vergisi usulü uygulanmış olmaktadır. Bir mükellef, bahsedilen kaynaklardan sadece birinden gelir elde ediyorsa bu gelirinden, birkaç kaynaktan gelir elde ediyorsa bu gelirler üzerinden ayrı ayrı vergi ödeyecektir. Söz konusu edilen sistemde “gelirler toplanmayacak dolayısıyla bir kaynaktan elde edilen zarar, başka bir kaynaktan elde edilen kâr” üzerinden indirilmeyecektir (Nadaroğlu, 1996: 343).

Sedüler gelir vergileri, gayrişahsî ve tek oranlı objektif bir randıman vergisidir. Her ne kadar mükelleflerin ailevi ve şahsî durumlarını göz önünde bulundurmeyen ve vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan araçlara yer vermeyen bir uygulama şekli olsa da bazı durumlarda kaynağına göre, gelirin bir kısmının vergi dışı bırakılması veya

hesaplanan vergiden bir miktarın indirilmesi suretiyle gayrişahsî vergi yarı şahsî hale de getirilebilmektedir (Akdoğan, 2019: 268).

Gelir vergisinin benimsediği vizyonu savunmayan sedüler gelir vergisi her ne kadar Fransa, Belçika ve İtalya’da uygulama imkânı bulsa da günümüzde artık hiçbir yerde uygulanmamaktadır (Şeker, 2010: 188).

4.1.1.1.2.2. Üniter Gelir Vergileri

Üniter gelir vergisinde, bir dönem içinde gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirler toplanır, varsa zararlar mahsup edilir ve mükellefin şahsi, ailevi ve mali durumuna göre çeşitli indirimler yapılır, vergi ödeme gücüne ulaşmak için gerekli araçlar işleme konulur sonrasında kalan kısım artan oranlı vergi tarifesiyle vergilendirilir. Toplam gelir vergileri adı da verilen bu usul Almanya, Avusturya, Belçika, ABD ve Türkiye’nin de aralarında bulunduğu pek çok ülkede uygulanır. Sedüler gelir vergisini tersine üniter gelir vergileri sübjektif karakterlidir (Akdoğan, 2019: 269).

Üniter gelir vergisinin, tek elemanlı ve çift elemanlı olmak üzere iki tür uygulama şekli vardır. Tek elemanlı üniter vergisinde, yükümlünün tüm kaynaklardan elde ettiği gelirin safi tutarına artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 344). Almanya, Hollanda, Fransa, Türkiye’deki gelir vergileri tek elemanlı üniter gelir vergisidir. Bu tip gelir vergilerine “Cermen tipi” gelir vergisi de denilmektedir. Çift elemanlı üniter gelir vergisinde ise vergileme işlemi iki aşama da tamamlanmaktadır. Çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler toplanmakta, öncelikle tek oranlı bir tarifeye göre vergiye tabi tutulmakta, gelirin belirli bir miktarı aşması halinde aşan kısım için artan oranlı bir tarife uygulanması suretiyle yeni bir vergi daha alınmaktadır. İngiltere’de çift elemanlı üniter gelir vergisi uygulanmaktadır. Bu tip gelir vergilerine ise “Anglo-Sakson tipi” gelir vergisi denilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 283).

Üniter gelir vergisi sistemi, sedüler gelir vergisi sistemine göre uygulamaya daha elverişli ve daha adil bir sistemdir. Çünkü üniter gelir vergisinin tüm gelirlerin toplanması, kişisel indirimlerin ve istisnaların uygulanması, artan oranlı tarife ile birlikte verginin kişinin ödeme gücüne göre alınmış olması verginin sübjektif hale gelmesine olanak vermektedir.

4.1.1.1.2.3. Birleşik Gelir Vergileri

Sedüler ve üniter gelir vergisi usullerinin birleştirildiği gelir vergisi sistemidir. Bu sisteme karma sistem de denilmektedir. Bu sistemde ilk olarak her bir gelir unsuru ayrı tarifelerle vergilendirilir, sonrasında bütün gelirler toplamı belirli bir seviyeyi aşarsa gelir tekrar vergilemeye tabi tutulur ve ek bir vergi alınır (Yılmaz, 2013: 234). Alınacak ek vergi, gelir toplamının belirli bir miktarı aşmasına bağlıdır.

4.1.1.1.3. Gelir Vergisine Konu Olan Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun tanımını verdiği ve sınırlarını tespit ettiği gelir çeşitlerine, gelir unsurları denilmektedir. Gelirin unsurunu oluşturan yedi adet kazanç ve irat türü bulunmaktadır.

4.1.1.1.3.1. Ticari Kazançlar

Ticari kazançlar gelir unsurları içerisinde en geniş uygulama alanına sahip, önemli unsurlardan birisidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, ticari ve sınai faaliyetin sonucu temin edilen kazançları ticari kazanç olarak tanımlanmaktadır. Bazı kazançlar ise ticari ve sınai faaliyet neticesinde elde edilmese dahi GVK 'ye göre ticari kazanç olarak sayılmıştır. Bunlar;

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
- Coberlik işlerinden;
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işletilmesinden;
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
- Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar

ticari kazanç olarak kabul edilmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 37).

Yasal düzenlemeler dikkate alındığında ticari ve sınai faaliyetin taşıması gereken özelliklerinin başında devamlı olması gelmektedir. Ortaya konulan emek ve sermaye unsurunun bir organizasyon çerçevesinde yürütülmesi ve organizasyonu kuran kişi veya kişilerin gelir ve kazanç elde etme kastıyla hareket etmesi gerekmektedir (Değirmendereli, 2020: 40-41). Ticari kazançlar gerçek usulde veya basit usulde tespit

edilerek vergilendirilmektedir. Esnaf muaflığı şartları da varsa kazançlar vergilendirilmenin dışında bırakılmaktadır (Bilici, 2008: 149).

4.1.1.1.3.2. Zirai Kazançlar

“Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 52).” Zirai kazanç kapsamına, bitkisel ve hayvansal ürün üretim faaliyetleri ile karada, denizde, nehir ve göllerde gerçekleştirilen üretim, yetiştirme ve avcılık faaliyetleri girmektedir (Işık, 2014: 183). Bu sayılanların dışında zirai faaliyetlerde kullanılan araç ve ekipmanların kiralanması, ürünlerin değerlendirilmesi maksadıyla ve zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Ürünlerin, zirai ürün satışında bulunan işletmelere gelinceye kadar ki geçirdikleri safhalar zirai faaliyet alanında kalmaktadır (Erol, 2018: 287).

Zirai muhasebe tekniğinin saptanmasının bir hayli güç ve sayıları fazlaca olan çiftçilerin elde ettikleri gelirlerinin az olması ayrıca köylerde kentlere kıyasla kültür ve eğitimin gelişmemiş olması nedeniyle, modern gelir vergisi sistemlerinde zirai kazançlar sınırlı ölçüde verginin konusu olabilmektedir (Işık, 2014: 183). Zirai kazançların vergilendirilme usulü kanunda belirlenen hadlere göre gerçek veya tevkifat usulüyle gerçekleştirilmektedir.

4.1.1.1.3.3. Ücretler

Ücret, “belirli bir işyeri ile işverene bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak ödenen para veya ayınlar veyahut da para ile temsil edilen menfaatlerdir.” Bu madde her ne kadar ücretin kapsamını belirlemede önemli bir mahiyet taşısa da kanunda ücret olarak nitelendirilen ödenek, tazminat, aidat, huzur hakkı, prim, avans, ikramiye vb. gibi başkaca ödemelerinde de bulunması ücretin mahiyetini değiştirmeyecektir (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 61).

Bu tanımdan hareketle ücretin temel unsurları şu şekilde sıralanabilir;

- İşverene tabi olmak; Ücret bir nevi bağımlı kazançtır. Ücretli, işverenin emir ve talimatlarına uygun olarak işin gereklerini yerine getirmektedir. Ücretlinin işverene bağlılığı hem fiili hem de kanun, tüzük, yönetmelik ve sözleşmelerle belirlenmektedir (Demirkan, 2015: 115). Bu özellik ücret ile serbest meslek kazancı ayırımını yapılabilmesi açısından da önemlidir.

- Belirli bir işyerine bağlı olmak; İşyerine bağımlılık, işverene bağımlı olmanın bir uzantısıdır. İşyeri ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin yürütülmesi için kullanılan yerlerdir. Bu bir mağaza, sınıf, tarla olabileceği gibi maden ocağı veya sanal ortamda olabilir. İşyerine bağlılık hukuki anlamda bir bağlılık olup hizmetin fiilen işyerinde yapılması şeklinde anlaşılmamalıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 3).
- Hizmetin karşılığı olarak ödemenin yapılmış olması; Ücretliye yapılacak olan ödemenin bir hizmet karşılığı olması gereklidir. Ödemenin para ile gerçekleştirilmesi şart değildir. Ücretin aynı (yakacak, giyecek yani hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilen menfaat (oturması için konut tahsisi) şeklinde ödenmesi de mümkündür (Değirmendereli, 2020: 73).

Ücretin gerçek safi değeri işverence verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından birtakım indirimler (emekli kesintileri, sosyal güvenlik kesintileri) yapıldıktan sonra arta kalan miktardır. Ücretler, diğer gelir unsurlarından farklı olarak kaynakta vergi kesimi denilen (vergi tevkifatı-vergi stopajı) metotla vergilendirilmektedir (Işık, 2014: 184). Ancak GVK’de belirtilen bazı koşullarda ücretlerin vergilendirilmesinde yıllık beyanname esası uygulanmaktadır.

4.1.1.1.3.4. Serbest Meslek Kazançları

“Serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 65). Serbest meslek kazancı aynı zamanda mesleki kazanç olarak da adlandırılmaktadır (Değirmendereli, 2020: 64). Serbest meslek kazançları, işveren tabi olmaksızın bireylerin kendi uzmanlık alanları ile ilgili işlerden elde ettikleri kazançlardır. Serbest meslek faaliyetlerinin “sermayeden çok şahsi bilgi ve uzmanlığa” dayandığı dikkat çekmektedir. Yerine getirilen faaliyetler genellikle ticari nitelikte olmayan faaliyetlerdir (Işık, 2014: 184).

Serbest meslek faaliyetlerinin özellikleri şu şekilde sıralanmaktadır (Değirmendereli, 2020: 64-65);

- Bu faaliyet sermaye unsurundan ziyade bireylerin kendi mesleki bilgi/beceri ve uzmanlığına dayanmaktadır.

- Serbest meslek faaliyeti bağımsız ve süreklilik gösterecek şekilde yerine getirilmektedir.
- Serbest meslek faaliyeti işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmaktadır.
- Ticari bir amaç gütmemektedir.

Serbest meslek faaliyetlerini sürekli bir meslek olarak ifa edenler serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında, meslekten başka bir iş ya da görevle devamlı olarak uğraşılması, bu vasıfta değişikliğe sebebiyet vermez (Kalenderoğlu, 2017: 158). Serbest meslek kazancı gerçek usul ve stopaj yöntemiyle vergilendirilmektedir.

4.1.1.1.3.5. Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki menkul kavramı, iktisadi anlamdaki gelirin yaratılması faaliyetinin kapsamına dahil olmadan, yalnızca bu faaliyetleri sürdüren gerçek ve tüzel kişi işletmelerini mali yönden desteklemek hedefiyle yatırılan varlıkları kapsamaktadır (Işık, 2014: 186). “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ile veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye sebebiyle elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar” menkul sermaye iradı kapsamı içerisinde sayılmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 75). Söz konusu gelir unsurunun vergilendirilmesi ile asıl amaçlanan, menkul sermaye unsurlarının sağladıkları getirilerin vergi dışı kalmamasıdır. Ayrıca kaynağı ne olursa olsun kanunda sayılan yazılı iratlarında menkul sermaye iradı kapsamına girdiği göz önünde bulundurulmalıdır. Menkul sermaye iratları da yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir.

4.1.1.1.3.6. Gayrimenkul Sermaye İratları

Gayrimenkul sermaye iratları, GVK'nin 70'inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Bina, arsa ve arazi gibi taşınmazlar ile gayrimenkule yönelik olarak kanunda sayılan yazılı mal ve hakların “sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları” tarafından kiralanması karşılığında sağlanan ekonomik getirilere gayrimenkul sermaye iradı denilmektedir (Erol, 2018: 288). Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirme usulü gerçek usuldür. Seçimlik hak olarak götürü gider usulü de uygulanabilmektedir. Ayrıca, gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde özel bir uygulama olarak stopaj yöntemini de getirmiş bulunmaktadır (Öncel vd., 2011: 306-307).

4.1.1.1.3.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Bu kazanç unsuruna, yukarıda bahsettiğimiz diğer altı gelir unsuruna dâhil olmayan ya da bu kazançların temel özelliklerini taşımayan ancak GVK 80. ve 82. maddelerde tek tek sayılmış kazançlar girmektedir. Diğer kazanç ve iratlar kendi içerisinde “değer artış kazancı ve arızı kazanç” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Değirmendereli, 2020: 103).

Değer artış kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. (Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, belirli hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, vb.) Arızı kazanç olarak vergilendirilecek gelir ise yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlardır. Arızı kazançlarda arızı ticari kazanç, arızı serbest meslek faaliyeti yapılması karşılığında alınan bedeller, gayrimenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devredilmesi karşılığında alınan bedeller, dar mükelleflerin yaptıkları arızı ulaştırma faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar, gerçek usulde vergilendirilen yükümlülerin önceden terk ettikleri kazançlar arızı kazançlar kapsamına girmektedir (Sin, 1996: 61-62).

4.1.1.1.4. Gelir Vergisi Kanunu

Ülkemizde gelir vergisi “1950 yılından itibaren 5421 sayılı Kanunla” yürürlüğe girmiştir. 1960 yılında ise bazı değişikliklerle yeniden yapılandırılan “193 sayılı Gelir Vergisi Kanun (GVK) 6.1.1961 tarihinde Resmi Gazetede” yayımlanarak yürürlük kazanmıştır (Akdoğan, 2019: 265).

Tablo 4.1. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	738.180.401	175.420.074	23,76%
2019	820.148.186	207.849.896	20,86%
2020	983.258.493	203.986.510	17,70%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tabloda 2006-2020 yılları arasında gelir vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki oranına yer verilmektedir. Tablo 4.1.'e göre 2006-2018 yılları arasında gelir vergisi tahsilat oranı artış göstermiştir. 2018 yılında ise 23,76%'lık oranla toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek orana ulaşmıştır. 2019 ve 2020 yıllarına gelindiğinde gelir vergisi tahsilat oranında az da olsa bir düşüş söz konusudur. Tablodan da görüleceği üzere, dolaysız vergilerden olan gelir vergisi, Türk vergi sisteminde önemli bir yere sahiptir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'n 1'inci maddesine göre gelir; "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" dır (Gelir Vergisi Kanunu, 196/m. 1). Buradan hareketle gelir, gerçek kişilerin geliri olmalıdır. Bir takvim yılında içinde elde edilmelidir. Gelirin vergilendirilebilmesi için mükellef tarafından elde edilmiş olması gereklidir (Öncel vd., 2011: 245). Gelir vergisinde "elde etme bazı gelirler için tahsil esasına, bazıları için ise tahakkuk esasına" bağlanmıştır. Zirai ve ticari kazançlarda gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına dayanmakta iken ücretler, gayrimenkul ve menkul

sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve diğer kazanç ve iratlarda gelirin elde edilmesi tahsil esasına dayanmaktadır. Ticari ve zirai kazançlarda kişi geliri fiilen elde etmemiş olmasına karşın hukuken alacaklı hale gelmiştir (Kalenderoğlu, 2017: 137). Burada henüz tahsil edilmemiş olan alacaklar gelir kabul edilerek vergi matrahına dâhil edilmekte yani vergilendirilmektedir. Diğer gelir unsurlarında ise gelir kişinin tasarrufuna girerek onun mal varlığına dâhil olduğu sürece vergiye tabi olmaktadır. Gelir kazanç ve iratlardan oluşmaktadır (Bilici, 2008: 148). Gelir vergisine konu olan kazanç ve iratlar;

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Menkul Sermaye İratları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

şeklinde tek tek sayılmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961/m. 2).

Gelir unsurlarına giren kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarı gelir vergisine tabi olacaktır. Gelirin safi tutarının dikkate alınması, gelirin elde edilmesi esnasında yapılan giderlerin, gayrisafi gelirden düşülebilmesi anlamına gelmektedir. Gelirin gerçek olmasının anlamı kişinin gelirinin tespiti yapılırken tüm hasılatın ve tüm giderlerin muhasebe kayıtlarına ve belgelere dayanması gereklidir. Bu durum gelirin gerçek olarak tespit edilmesini ifade etmektedir (Akdoğan, 2019: 224-225). Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nda isteğe bağlı olarak gayrimenkul sermaye iratlarında götürü usulle kazanç ve gider tespitine yer verildiği görülmektedir (Öncel vd., 2011: 247).

Gelir vergisinde aksine bir hüküm olmadığı sürece beyan esası geçerlidir. Gelir vergisinde vergilendirme, vergi sorumlusu veya mükellefinin vergi matrahını vergi yasalarında belirtilmiş esaslara göre tespit ederek idareye bir beyannameyle bildirmesi üzerine yapılmaktadır. Bu bildirim yıllık, münferit ve muhtasar beyannameler yoluyla gerçekleştirilmektedir (Oktayer, 2010: 196). Temel prensip, bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelir unsurlarının bir beyannameye toplanarak beyan edilmesidir. Ancak gelir vergisine tabi olan unsurlardan bazıları stopaj (kaynakta kesinti) yöntemine göre

vergilendirilmekte ve stopaj yöntemine göre vergilendirilen gelirler genellikle gelir vergisinde beyannamesindeki toplamaya dâhil edilmemektedir (Yılmaz, 2013: 237). Bu yöntemde, belli nitelikte ödemeler yapılması esnasında, ödemeyi yapan kişiler, ödemeyi yapan kişi adına vergiyi o sırada keserek idareye yatırma sorumluluğu altındadır (Uluatam, 1999: 337). Hangi ödemelerde vergi kesintisi yapılacağı GVK'nın 94'üncü maddesinde 16 bent halinde sayılmıştır. Ücretler, gelir vergisine tabi unsurlardan biri olup kaynakta kesinti yöntemine göre vergilendirilmekte olup telif ödemeleri, işyeri kirası ödemeleri, menkul sermaye iratlarından yapılan ödemelerde kaynakta vergi kesmenin örneklerini oluşturmaktadır (Öncel vd., 2011: 322).

Türk gelir vergisi tarifesinde artan oranlı bir tarifedir. Bu tarife dilimli artan oranlılık şeklinde uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2022 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir:

Tablo 4.2. 2022 Gelir Vergisi Tarifesi

32.000 TL'ye kadar	15%
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	20%
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	27%
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	35%
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287. 900 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	40%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021)

Görüldüğü üzere gelir 5 dilime ayrılmış ve gelir düzeyi yükseldikçe giderek artan oranlar uygulanmıştır. İlk dilime uygulanan vergi oranı % 15 iken son dilime uygulanan vergi oranı % 40'dır.

Etkin bir şekilde uygulanabildiği ölçüde “dolaysız sübjektif vergiler arasında en yaygın, en adil, en verimli olan vergi türü gelir vergisidir (Nadaroğlu, 1996: 344).” Bunun nedeni, verginin sübjektif olması, yükümlünün kişisel durumlarının (ailevi, fiziki, sosyal ve mesleki durum) bu vergide göz önünde bulundurulması ve verginin kişiselleştirilebilmesidir. Ayrıca “artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma prensibi,

muafiyet ve istisnalar” gibi vergi adaletini sağlayan araçlardan tamamının kullanılabildiği vergilerin başında da gelir vergisi gelmektedir (Batirel, 2007: 126).

Gelir vergisi sistemi her ne kadar vergi adaletini sağlamada başarılı addedilse de artan oranlılığın etkin kullanılamaması, istisna, muafiyet ve indirimlerin çokluğu, kaynakta kesilme ile vergilemenin yaygınlığı, vergilemede adaleti zedelemektedir. Gelir vergisi açısından mali gücü sağlamaya yarayan araçların vergi adaletini geręekleřtirmede rolleri çok büyükse de söz konusu araçların bazı eksikliklerinin bulunduğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bir taraftan bu ölçütlerin vergi adaletine olumsuz etkileri ortaya koyulurken bir taraftan da bu eksiklikleri gidermek adına yapılması gerekenlerin kısaca açıklanması yerinde olacaktır.

Artan oranlı tarife yapısının, yüksek gelirli grupları yeterince yüksek oranlarda vergilendirmemesi, “dilim sayısının az olması, dilimlerin kimi yıllarda enflasyon ile uyumlu artışa tabi tutulmaması” bu tarife yapısının özellikleri arasında sayılmaktadır. Bu durum artan oranlılığın vergilemede adaleti sağlamada bir araç olarak kullanılmasına engel olmaktadır (Yılmaz, 2006: 79). Vergi adaletine ulaşmak için artan oranlılığa ilişkin yapılacak düzenleme, gelir dilimlerinin sayısının artırılması, tarifedeki uygulanan vergi oranların düşük gelir grupları ile yüksek gelir gruplarını ayırt edici şekilde belirlenmesi, vergi tarifesinin enflasyon karşısında erimemesi gerekmektedir (Tekin, 1978).

Gelir Vergisi Kanunu içerisinde muafiyet ve istisnalara siyasi, iktisadi ve sosyal nedenlerle genişçe yer verilmektedir. Muafiyet ve istisnalar kimi zaman vergi adaletine ulaşmada yardımcı unsurken kimi zamanda vergi adaletine ulaşmayı engelleyebilmektedir. Vergi sisteminde muafiyet ve istisnalara çok miktarda ve yüksek tutarda yer verilmesinin neden olacağı vergi erozyonu, vergi hasılatında azalmalara sebebiyet verecektir (Erdem vd., 2015: 104). Muafiyet ve istisnaların aşırı ve gereksiz boyutta uygulanması, vergi yapısının adalet, genellik ve eşitlik noktasında ciddi sorunlarla karşılaşmasına yol açabilmektedir (Güran, 2004: 252). Ayrıca muafiyet ve istisnalardan yararlanamayan yükümlülerin vergiye uyumunu da azaltmaktadır. Ancak ki bu müesseseler dikkatlice uygulandığında, mükellefin durumlarını ve vergi konularının vergi karşısındaki görünümünü dikkate alarak vergi adaletinin korunmasını sağlayacaklardır (Akdoğan, 2019: 159).

Gelir vergisinde vergileme esas itibariyle “beyan usulüne” dayanmaktadır. Ancak günümüzde üniter yapının gerektirdiği “beyan usulünden stopaj usulüne” dönüşme hali söz konusudur (Susam ve Oktayer, 2007: 121).

Stopaj yöntemiyle tahsil edilen gelir vergisinin oldukça önemli bir kısmını ise ücretliler oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun belli maddelerinden beyana dayalı olan gelir unsurlarının vergilendirilmesinde yükümlülerin gider yazabileceği durumlar düzenlenmişken ücretlerde böyle bir durumun söz konusu olmaması, beyan usulünde yeterli denetim olmadığı için yükümlülerce vergi kaçakçılığı çokça yapılırken stopaj usulünde vergi yükümlüsü gelirini vergisini ödemiş şekilde alacağı için vergi kaçakçılığı imkânı bulunmaması gibi sebeplerden ötürü ücret gelirleri üzerinde diğer vergi unsurlarından farklı olarak aşırı bir vergi yükü oluşmaktadır.

Stopaj yoluyla vergilendirme her ne kadar tahsilat maliyetleri anlamında etkin olsa da vergi sisteminin üniter yapısına zarar vermekte; vergi yükünün oluşumunda gelir, servet ve harcama unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir (Kargı, 2007: 11). Ancak ki ücretler ile tevkifata tabi tutulan başkaca gelir unsurlarının vergilendirmesini beyan usulüne dönüştürmek suretiyle vergi adaletini sağlama adına önemli bir adım atılabilir.

4.1.1.2. Kurumlar Vergisi

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerden bir diğeri kurumlar vergisidir. Batılı ülkelerde Birinci Dünya Savaşından sonra yaygınlık kazanan kurumlar vergisi Türkiye’de 1950 Reformu ile kabul edilmiştir. 1949 yılında 5422 sayılı Kanunla vergi sistemimizde yerini almıştır. 2.1.1961 tarih ve 192 sayılı Kanun ile önemli değişiklikler geçirerek elli altı yıl uygulandıktan sonra, yerini 2006 yılında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na (KVK) bırakmıştır (Öncel vd., 2011: 329).

Tablo 4.3. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	738.180.401	84.132.155	11,40%
2019	820.148.186	87.528.217	8,78%
2020	983.258.493	112.871.319	9,80%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.3.'de 2006-2020 yılları arasında kurumlar vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı belirtilmiş bulunmaktadır. Tabloya dikkatle bakıldığında, kurumlar vergisinden %10 civarında hasılat elde edildiği görülmektedir.

Kurumlar vergisi, “mükellefin kişisel özelliklerini dikkate almayan objektif (nesnel) dolaysız bir vergidir (Yılmaz, 2013: 240).” Bir kurumun, bireysel ve ailevi durumu, en az geçim indirimi vb. kişiselleştirmeye yarayan unsurları bulunmamaktadır. Bu özelliği ile de artan oranlı değil, tek oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına daha elverişli bir vergi türüdür (Edizdoğan vd., 2013: 285).

Gelir vergisi ile birlikte ayrıca kurumlar vergisinin düzenlenmesinin başlıca sebepleri arasında; kurumların kendilerini oluşturan gerçek kişilerden hukuki anlamda ayrı bir varlıkları ve tüzel kişiliklerinin bulunması gösterilmektedir. Bu bağlamda kurumun, ortaklarının dışında ayrı bir ödeme gücüne sahip olması sebebiyle ayrıca vergilendirilmesi gereklidir (Çomaklı ve Doğruyol, 2013: 97). Ayrıca kurum olmanın ayrıcalıklarından ve üstünlüklerinden yararlanan, ortaklarının sorumlulukları koymuş

oldukları sermaye ile sınırlı olan sermaye şirketlerini, ortaklarından bağımsız ve daha etkin bir şekilde vergilendirmek düşüncesidir. Bu görüş, sermaye gelirlerini yüksek oranda vergilendirerek, emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında vergilemede adaletin sağlanmasına yardımcı olarak ayırma ilkesinin uygulanmasına olanak sağlamaktadır (Öncel vd., 2011: 329). Bunlarla birlikte sermaye şirketlerinin hisse senedi ve tahvil ihraç ederek mali yapılarının güçlendirme olanağına sahip olmaları, kurumların tüm kazançlarını kar payı olarak ortaklarına dağıtılmaması, pazarlık ve rekabet güçlerinin büyük olması, kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir kaynak olmasından ileri gelmektedir (Akdoğan, 2009: 262).

Kurumlar vergisinin konusu, “kurumların kazançlarıdır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006/m. 1).” Bu bakımdan gelir vergisinin konusu ile kurumlar vergisinin konusu aynıdır. Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları (ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar) gerçek kişiler tarafından elde edildiğinde gelir vergisine tabi tutulurken, aynı gelirler kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından elde edildiğinde kurum kazancı niteliğini kazanmaktadır.

Kurumlar vergisinin matrahı, “yükümlülerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancıdır. Kurumlar vergisini matrahını oluşturan safi gelirin hesaplanmasında, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri” uygulanmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006/m. 6).

Kurumlar vergisi mükellefleri, aşağıda tek tek sayılmıştır. Bunlar (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006/m. 1);

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları

Bu maddeden hareketle kurumlar vergisi mükellefi olmak için tüzel kişiliğe sahip olma şartı aranmamaktadır. Kolektif şirket ve adi komandit şirket gibi tüzel kişiliği

bulunan şahıs şirketleri kurumlar vergisi yükümlüleri arasında sayılmazken, tüzel kişiliği olmayan dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları kurumlar vergisi yükümlüsü olarak kabul edilmiştir (Şeker, 2010: 189). Kurumlar vergisi gerçek kişiler, bireysel işletmeler ve şahıs şirketleri dışında bir kısım tüzel kişilerle, tüzel kişiliği bulunmayan bir kısım oluşumların bir hesap dönemindeki kazançlarının safi tutarını vergilendirmektedir (Öncel vd., 2011: 329).

Kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi “beyan esasına” dayanan bir vergidir. Mükellef veya vergi sorumlusu bir hesap dönemi içerisindeki sağladıkları kurum kazancı için beyanname vermektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda “yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç çeşit beyanname” kabul etmiştir. Çağdaş matrah tespit ve tarh usulü olarak beyan sistemi, en etkin düzeyde uygulama imkânını kurumlar vergisi yönünden bulabilmektedir (Akdoğan, 2019: 469).

Kurumlar vergisi düz (sabit veya tek) oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Bu tarife yapısında matrah arttıkça vergi oranında değişme söz konusu olmamaktadır. Burada ödenen vergi nispi bir vergidir. Kurumlar vergisinde yasal oran %20 olarak belirlenmiştir. Ancak kurumların 2018, 2019, 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin kurum kazançları üzerinden alınan verginin oranı %22 olarak uygulanmasına karar verilmiştir. Bu uygulama uzatılmadığı takdirde 2021 yılından itibaren %20 oran üzerinden vergilendirmeye devam edilecektir (Değirmendereli, 2020: 153).

Kurumlar vergisinin sabit oranlı bir vergiye tabi olması gelir dağılımında adaleti bozucu bir etki yaratmaktadır. Yüksek karlar elde eden şirketlerin düşük oranlarda vergilendirilmesi vergi adaletiyle bağdaşmamaktadır. Vergi sisteminde mali gücü yüksek olan şirketlerden yüksek vergi alınarak adalet sağlanmaya çalışılabilir ancak bu durum da vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonomi gibi uygulamalarla birlikte ekonomiye canlılık kazandıracak sermaye birikiminin vergi cenneti ülkelere kaymasına sebebiyet verebilir (Uygun, 2020: 233).

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenen istisnaların ve muafiyetlerin çokluğu da gelir dağılımında adaletin bozulmasında sebebiyet veren faktörler arasında gösterilmektedir. Mesela kamu işletmelerinin hizmetleri vergiden muaf tutulurken özel teşebbüsün hizmetlerinin vergilendirilmesi pek çok faaliyetin kamu elinden vergiden

çıkarılması göz önüne alındığında rekabet eşitliğinin bozulmasına sebebiyet verecektir. Bu durumdan ötürü vergi adaletine olan güven sarsılacaktır.

4.1.2. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Adaleti

Geçmiş dönemlerde, servetin vergilendirilmesi toplam vergi gelirleri içerisinde büyük önem taşımakta iken çağdaş vergi sistemlerinde gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı artarken, servet üzerinden alınan vergilerin payı son derece azalmıştır (Edizdoğan vd., 2013: 288-289).

Devlet topluma hizmet sunabilmek için gelir sağlama fonksiyonunu gelir, servet ve harcama vergileri üzerinden gerçekleştirmektedir (Keskin, 2018: 33). Bununla beraber servet vergileri; gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek, vergiler arasında otokontrolü gerçekleştirmek ve tabi ki devlete gelir sağlamak gibi sosyal amaçlarla uygulanmaktadır (Şeker, 2010: 192).

Bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda, malvarlığına dâhil bütün iktisadi değerleri toplamına servet denilmektedir (Erginay, 1988: 96). Bir nevi servet, vergi yükümlülerinin sahip oldukları mallardır. Vergi yükümlüleri bu malları biriktirerek veya bağış kabul ederek ya da mirastan pay almak suretiyle kazanmaktadırlar. Servet, gelirin aksine düzenli aralıklarla yenilenen bir kavram olmayıp stok durumu ifade eden statik bir kavramdır (Türk, 2010: 152). Servet vergileri geçmişten günümüze kadar ödeme gücünün bir göstergesi olarak vergilendirilmiştir (Şeker, 2010: 192). Servet vergileri, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir anda elinde bulundurduğu servet unsurunu oluşturan birtakım menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacakların tamamı veya bir kısmı üzerinden alınan dolaysız vergilerdir (Orhaner, 2007: 126). Servet vergisinde vergiyi doğuran olay, servet unsurlarına sahip bulunmak ya da bu unsurları transfer etmektir. Türk vergi sisteminde “servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi” şeklinde kategorize edilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 347).

4.1.2.1. Emlak Vergisi

Emlak vergisi, servet üzerinden alınan vergiler arasında tarihi Roma’ya kadar uzanan en eski vergi türlerinden biridir. Bu vergi gerçek kişi ve tüzel kişilerin mülkiyetlerinde bulunan bina ve arazi üzerinden alınmaktadır. Taşınmaz servet unsurları

içerisinde yer alan bina ve arazi, maliklerinin vergi ödeme gücüne karine teşkil etmektedir (Şataf ve Aygün, 2019: 92).

Türk vergi sisteminde “11.8.1970 tarih ve 1319 sayılı yasa ile Emlak Vergisi Kanunu” varlık kazanmıştır. Günümüze kadar çok fazla değişiklik geçiren bu kanunun en önemli değişikliklerinden ilki, merkezi idare tarafından yerine getirilen vergi toplama yetkisi 1986 tarihinde belediyelere devredilmiştir. Bu tarihten itibaren emlak vergisini tarh ve tahsile yetkili merciler belediyelerdir. İkincisi ise 2002 yılına gelinceye kadar emlak vergisi matrahı yükümlü tarafından saptanarak beyanname ile bildirilen beyana dayalı bir vergi iken 2002’de yapılan değişiklikte beyan esası kaldırılmıştır (Arslan, 2012: 305).

Bu verginin mükellefleri, bina ve arazinin malikleridir. Ancak malik olan kişi bina ve arazi üzerindeki kullanma ve yararlanma hakkını bir başkasına intifa hakkı kapsamında devretmiş ise verginin ödenmesinden intifa hakkı sahibi sorumlu olmaktadır. Malik ve intifa hakkı sahibinin her ikisi de yoksa vergiyi, bina ve araziye malikmiş gibi tasarrufunda bulunduran kişi ödemektedir. Uygulamada mali, sosyal ve ekonomik nedenlerle sürekli veya geçici nitelikte çeşitli muafiyet ve istisnalara yer verilerek, gerek kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlar gerekse de resmi nitelikli kuruluşlar ile bazı üretim ve hizmet birimleri bina, arazi ve arsaları dolayısıyla vergi kapsamı dışında bırakılarak yükümlülük daraltılabilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 294).

Emlak vergisinin matrahın belirlenmesinde dikkate alınan temel ölçüt, gayrimenkulün vergi değeridir. Emlak vergisinin konusunu ise gayrimenkuller oluşturmaktadır. Emlak vergisi şahsa değil taşınmazın aynına bağlı objektif nitelikli bir vergidir. Bu vergi türünde yükümlülerin ailevi ve şahsi durumları da göz önünde bulundurulmaz (Şataf ve Aygün, 2019: 93). Emlak vergisi gelir esnekliği zayıf olan ve bu nedenle milli gelirdeki değişimleri yakından izleyemeyen bu verginin yansıtılması oldukça güçtür. İrat getirmeyen binalar ile ekilmeyen arazilerde vergi yansıtılması imkan dahilinde değildir (Nadaroğlu, 1996: 352). Ancak şehirleşme ile birlikte arazi ve bina kiralارının artış göstermesi durumunda malikler vergilerini kiracılarına yansıtabilirler (Erginay, 1988: 101).

Emlak vergisi “dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında Emlak Vergisi Kanunu’n (EVK) 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak ve yıllık olarak tarh” olunmaktadır (Emlak Vergisi Kanunu, 1970/m. 11).

Emlak vergisinde bina, arazi ve arsalar için ayrı oranlar belirlenmiştir. Bina vergisi konutlarda binde bir, diğer binalarda binde ikidir. Bu oranlar 5216 sayılı Kanunu’n uygulandığı büyükşehirler belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırılarak uygulanmaktadır. Arazi vergisinin oranı ise binde bir, ancak arazi vergisi kapsamındaki arsalar için binde üçtür. Cumhurbaşkanı vergi oranını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir (Emlak Vergisi Kanunu, 1970/m. 8-18).

Emlak vergisinde vergi konusu gayrimenkulün matrahının belirlenmesi, gerek idare gerekse de yükümlü açısından çeşitli güçlüklerle sebebiyet vermektedir. Özellikle değer esaslı dikkate alınarak yapılan uygulamalar da rayiç bedelin belirlenmesi sorun yaratmaktadır. Piyasada oluşmuş bir değer aynı nitelikteki gayrimenkuller bakımından da geçerli olacağı varsayımı bazı durumlarda adil olmayan uygulamalarla karşılaşılması sonucunu doğurabilmektedir. Semt, cadde, sokak farkı ya da binanın yönü, binanın spesifik özelliklerinin dikkate alınmaması, inşaat kalitesi ve bir ölçü de olsa subjektif etkenler, değerlerin tespitinde kesin ve objektif ölçüler bulunmasını zorlaştırmaktadır. (Akdoğan, 2019: 274). Bu nedenle, ülkemizde mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergiye konu taşınmaza ilişkin değerlerin tespitinde yaşanan sorunlar bir taraftan taşınmaza ilişkin vergi ve harçların verimliliğini azaltırken bir taraftan da vergilemede adaleti bozucu etkiler yapabilmektedir (Hacıköylü ve Heper, 2010: 3). Emlak vergisinde taşınmaz değerlendirme sürecinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması vergide adaleti sağlanmanın yanında bu vergiyi tahsil yetkisine sahip yerel idare kuruluşlarının gelirlerinde artış oluşturabilecektir (Öz vd., 2014: 96).

Emlak vergisi beyannamelerinin enflasyonun yüksek olduğu bir ortamda 4 yıl gibi uzun aralıklarla verilmesi vergi matrahını eritmektedir. Bu bakımdan da emlak vergisi adalet açısından etkin değildir (Sin, 1996: 78).

Emlak vergisinin taşınmaz mallar üzerinden alınması vergi kaçakçılığını olanaklı kılmamaktadır. Ayrıca bu vergi türünün vergi oranlarının düşük olması da mükellef üzerinde ağır vergi yükü oluşturmamaktadır. Dolayısıyla emlak vergisi, hem otokontrolü gerçekleştirmekte hem de vergi hasılatına olumlu anlamda katkı sağlamaktadır (Akdoğan, 2019: 275).

4.1.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Türk vergi sisteminde yer alan motorlu taşıtlar vergisi, servet üzerinden alınan vergilerden bir diğeridir. Motorlu taşıta sahip olma, vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilmektedir (Akdoğan, 2019: 275). Ülkemizde motorlu taşıtların vergilendirilmesine ilk defa “1957 yılında çıkartılan Hususi Otomobil Vergisi Kanunu” ile başlanmıştır. Bu Kanun daha sonra “1963 yılında kaldırılarak yerine Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu” kabul edilmiştir. 1980 yılında gelindiğinde ise Kanunu’n adı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) olarak yeniden düzenlenmiştir (Yılmaz, 2013: 246).

Tablo 4.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	738.180.401	12.887.066	1,75%
2019	820.148.186	14.568.603	1,46%
2020	983.258.493	16.044.429	1,39%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.4.’de görüleceği üzere MTV’nin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %2 civarındandır. Tablo 4.4.’de 2006-2009 yılları arasında toplam vergi gelirleri içindeki MTV tahsilat oranı artış göstermiştir. 2010 yılından itibaren MTV tahsilat oranı istikrarlı bir şekilde azalmıştır.

Verginin konusunu motorlu kara ve hava taşıtları oluşturmaktadır. Balon, sandal, bisiklet vb. gibi motorlu olmayan taşıtlar ile deniz taşıtları verginin konusuna girmemektedir. Verginin konusunu düzenleyen Kanun'un ilk maddesinde, Kanunda belirtilen 5. ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan motorlu araçların verginin konusuna gireceği belirtilmiştir. Bunun sonucu olarak, aslında motorlu taşıt olmalarına rağmen tarifeler dışında kalan her türlü motorlu deniz taşıtları verginin kapsamı dışında kalmaktadır (Oktayer, 2010: 286). Yani bir taşıtın bu verginin konusuna girmesi için hem Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda I, II, IV sayılı tarifelerde yer alması hem de ilgili sicile kayıt ve tescili gerekmektedir. Tescil makamı, motorlu kara taşıtları için trafik şube veya büroları iken uçak ve helikopterler için Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüdür. İlgili sicillerde adlarına motorlu araç kayıt ve tescil edilen gerçek ve tüzel kişiler verginin yükümlüsüdür. Yükümlülük taşıtların kayıt ve tescili ile başlamakta ve sicilden silinmesiyle sona ermektedir (Şin, 2016: 323-324).

Motorlu taşıtlar vergisi matrah yapısı itibariyle miktar esasına dayanan yani spesifik nitelikli bir vergi türüdür. Vergi konusuna giren taşıtların her biri için ödenecek maktu vergiler kanunda yer alan üç tarifede belirlenmiş bulunmaktadır. Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler I sayılı vergi tarifesine göre vergilendirilirken, I sayılı vergi tarifesi dışında kalan motorlu kara taşıtları II sayılı vergi tarifesine göre vergilendirilmektedir. IV sayılı tarife ise motorlu hava taşıtlarının (uçak ve helikopter) vergilendirilmesini düzenlemektedir. Vergi tarifesi oluşturulurken, verginin kapsamına giren taşıtların; yaşı, motor silindir hacmi, cinsi, ağırlığı, kullanım şekli, oturma yeri, kalkış ağırlığı gibi kriterler göz önünde tutulmaktadır. Araçların yaşı arttıkça vergi azalmakta, motor silindir hacmi, ağırlık veya güç arttıkça ise vergi yükselmektedir (Sugözü vd., 2014: 118-119-120).

Emlak vergisi gibi motorlu taşıtlar vergisi de objektif niteliklidir. Vergilendirme yapılması esnasında mükellefin kişisel ve ailevi durumu dikkate alınmamaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinde özel taşıtlardan alınan verginin yansıma olanağı söz konusu değilken, ticari amaçla kullanılabilen taşıtlarda vergi, bu hizmetleri kullananlara yansıtılabilir (Orhaner, 2007: 216).

Günümüzde motorlu taşıtların artmakta olması, karayolları hizmetinin devamlı şekilde artışına ve kamu giderlerinin çoğalmasına sebebiyet vermekte, bu giderlerin

karşılığı olarak da araçlardan vergi alınması vergileme kurallarına uygun düşmektedir (Erginay, 1988: 102).

MTV, vergi sistemimizde miktar (spesifik) üzerinden alınan bir vergi olduğu için vergilemede adaletsiz bir uygulamaya yol açabilmektedir. Uygulamada MTVK 1. maddesinde sayılan otomobil, arazi taşıtları gibi araçların silindir hacmi arttıkça vergisi yükselmektedir. Ancak aynı silindir hacmine sahip farklı markalara sahip araçların fiyatları arasında çok büyük farklar bulunmasına rağmen aynı miktar üzerinden vergilendirilmesi vergi adaleti yönünden uygun değildir (Öz vd., 2014: 94).

MTV’de vergi adaletsizliğe sebebiyet veren bir diğer uygulama ise, araçların yaşı arttıkça çevreye verdikleri zarar artmakta ancak MTV’si azalmaktadır. Yeni teknolojiyle üretilen, çevreyi kirletmeyen, gürültü kirliliğine yol açmayan araçlardan daha çok vergi alınırken daha yaşlı, yakıt tüketimi ve çevreye karbondioksit salınımı daha fazla olan araçlardan ise çok az vergi alınmaktadır. Bu durumda vergilemede adaletsizliğe yol açmaktadır (Öz vd., 2014: 96).

MTV ‘de vergi adaletinin sağlanması için ilk olarak verginin hesaplanmasında, araç silindir hacmi ve yaşı yerine değerinin esas alınması, belirlenen söz konusu değer üzerinden de nisbî bir vergi alınmalıdır. Günümüze gelindiğinde vergilemede yaş ve silindir hacmi ile birlikte aracın değeri, cinsi, türü, motor gücünün dikkate alınması vergi miktarlarını çeşitlendirmiştir. Bu durumda motorlu taşıtlar vergisini vergi adaletine yakınlaştırmıştır. İkinci olarak da ilgili mevzuatta yapılacak düzenleme ile araçlar için servet ve yaş faktörü yerine yol kullanım artı karbondioksit emisyon vergisi sistemi kullanılmalıdır (Karadeniz, 2018: 200).

4.1.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Türk vergi sisteminde ilk veraset ve intikal vergisi uygulaması “1926 yılında 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun” ile başlamıştır. Bu Kanun yerini “1959 yılında 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’na (VİVK)” bırakmıştır (Yılmaz, 2013: 248).

Tablo 4.5. Veraset ve İntikal Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Veraset ve İntikal Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	738.180.401	968.549	0,13%
2019	820.148.186	1.210.510	0,12%
2020	983.258.493	1.316.828	0,11%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.5.'de yer alan kalemler incelendiğinde veraset ve intikal vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı % 0,10 civarındadır. Buradan hareketle veraset ve intikal vergisi, toplam vergi gelirleri içinde en düşük paya sahip vergidir denilebilir.

VİV, servet transferinden alınmaktadır. Verginin amacı ise karşılıksız olarak el değiştiren servet unsurlarını vergilendirmektir (Değirmendereli, 2020: 203). “Veraset ve intikal vergisinin konusunu; veraset yoluyla (miras, vasiyet, miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı tasarruflar) veya ivazsız (bağış veya diğer bazı yollarla) olarak bir kişinin malvarlığından diğer bir kişinin malvarlığına geçen menkul ve gayrimenkul mallar” oluşturmaktadır (Eker ve Bülbül, 2016: 214). Burada dikkat edilmesi gereken nokta, veraset ve intikal vergisinin veraset şeklinde ölüme bağlı intikallerden vergi alınırken intikal şeklinde ise sağ olan kişiler arasındaki bedelsiz (ivazsız) intikallerden alınmaktadır. Ayrıca bu iki verginin bir arada uygulanması gereklidir. Aksi takdirde veraset vergisi olmazsa intikal vergisi, intikal vergisi olmazsa veraset vergisi yoluyla vergi kaçırma imkânı mümkün hale gelebilmektedir (Erdem vd., 2015: 238).

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, “veraset güdüsüyle veya bedelsiz (ivazsız) bir tarzda mal edinen (iktisap eden) gerçek veya tüzel kişidir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959/m. 5).” Her vergide olduğu gibi veraset ve intikal vergisinde de çeşitli muafiyet ve istisnalara yer verilmektedir.

VİV’in matrah yapısı değer esasına dayanmaktadır. VİV uygulaması bakımından, mükellefin beyan ettiği değerlerin vergiye esas alınması yanında, idarece belirlenen değerlere göre de işlem yapılması yoluna gidilmektedir. Mükellefin beyanına göre yapılan tarh işlemi ilk tarhiyat olarak adlandırılırken, idarenin tespitleri çerçevesinde yapılan tarhiyat işlemi ise son tarhiyat olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2019: 527).

VİV, esas olarak beyana dayanan bir vergidir. Ancak ikramiyelerin vergilendirilmesinde, vergi kesintisi yöntemi benimsenmiştir. Yarışma ve çekiliş düzenleyenler vergi sorumlusu olarak ikramiye kazananlardan kestikleri vergileri bir beyanname ile vergi dairesine bildirmektedirler (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959/m. 7).

Veraset ve intikal vergisi iki şekilde uygulanmaktadır. İlki “tereke vergisi” adıyla anılan, ölen kişinin terekesi mirasçılara henüz dağıtılmadan vergiye tabi tutulan uygulamadır. Bu vergileme şeklinde, mirasçıların ölen kişiyle akrabalık derecesi ve kişisel özellikler dikkate alınmaz. Bu nedenle tereke vergisi objektif bir vergidir (Edizdoğan vd., 2013: 301). İkincisi ise “miras payı vergisi” tereke tüm olarak değil de, miras paylaştırıldıktan sonra mirasçılara intikal eden pay oranında vergi alınmasıdır. Sübjektif bir vergidir. Bu usulde, intikal eden payın büyüklüğü yanında mirasçıların ölen kişiyle akrabalık derecesine göre artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 365).

Türk vergi sisteminde, “gelir vergisinden başka artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı ikinci vergi, veraset ve intikal vergisidir.” Ancak bu tarife diğerlerinden farklı olarak çift elemanlı (iki elemanlı) artan oranlı bir özelliğe sahiptir (Öncel vd., 2011: 383). Bilindiği üzere artan oranlı tarife matrahın yükselmesiyle birlikte vergi oranının da yükseldiği tarife türüdür. Ancak çift elemanlı artan oranlı tarife yapısında vergi oranını etkileyen matrahın dışında başka bir unsur daha bulunmaktadır. VİV’in tarifesinde veraset yoluyla intikal ile veraset dışındaki sağlar arası diğer ivazsız intikaller arasında

oransal bir farklılaştırma yapılmıştır. Ölüme bağlı intikallerde daha düşük artan oranlılık uygulanırken, ölüm dışındakilerde ise daha yüksek bir artan oranlılık uygulanmaktadır. Bunun yanında veraset dışındaki intikallerde (bağış) malın kimden intikal ettiği vergi oranını etkileyen bir faktör olarak dikkate alınmıştır. Çift elemanlık da buradan gelmektedir. Buna göre bağış; anne, baba, eş ve çocuklardan (evlatlıklar hariç) intikal etmişse, diğer kişilerden yapılan intikale göre olması gereken verginin yarısı uygulanmaktadır (Değirmendereli, 2020: 276-277).

Veraset ve intikal vergisi için 2022 yılında uygulanacak tarife aşağıdaki şekildedir:

Tablo 4.6. 2022 Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi

Matrah	Veraset Yoluyla İntikallerde Vergi Oranı	İvazsız İntikallerde Vergi Oranı
İlk 500.000 TL için	1	10
Sonra gelen 1.200.000 TL için	3	15
Sonra gelen 2.500.000 TL için	5	20
Sonra gelen 4.900.000 TL için	7	25
Sonra gelen 9.100.000 TL'yi aşan bölüm için	10	30

Kaynak: (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959/m. 16/1)

Yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler %20 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Çekilişi düzenleyen kişi (gerçek veya tüzel kişi), ikramiyeyi tahliyeye vermeden önce % 20 oranında kesinti yaparak, hak sahibine ödemeyi yapar (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959/m. 16/3)

Bir kişinin veraset ve ya da bağış yoluyla servetinin artması onun vergi ödeme gücünün arttığını göstermektedir. Yatay ve dikey vergi eşitliği ilkelerinin ve adil bir vergi uygulamasının gereği olarak ödeme gücündeki bu artışın vergi açısından dikkate alınması gerekmektedir (Akdoğan, 2019: 278).

Veraset ve intikal vergisiyle miras hakkının kişiler arasında oluşturduğu fırsat eşitliği ve servet dağılımına ilişkin olumsuzlukların ortadan kaldırıldığı savunulmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 354). Veraset ve intikal vergisinin temel amacı, gelir dağılımındaki adaleti sağlamaktır. Zira servet bölüşümündeki adaletsiz yapı, gelir dağılımının gayri adil

olmasına sebebiyet verecektir. Bu vergi, gelir vergisi ile kavranamayan servet artışlarını vergilendirerek gelir dağılımında adalet amacına hizmet etmektedir (Batirel, 2007: 150).

4.2. Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Yönünden İncelenmesi

Kamu maliyesinde ad yapan yazarların, üzerinde önemle durdukları konuların başında adil bir vergi sistemi kurmak gelmektedir. Adil bir vergi sistemi asıl amaçlanan ise vergi yükünün adil dağıtımıdır. Vergi yükünün adil dağıtımı için yatay ve dikey adaletin sağlanması elzemdir (Kargı, 2007: 4).

Dolaylı vergilerin önemli bir bölümünü oluşturan KDV ve ÖTV gibi vergiler vergi adaleti yönünden ağır eleştirilere maruz kalmaktadırlar. Dolaylı vergilerin tersine artan oranlı bir yapıya sahip olmasından ötürü vergi yükü düşük veya sabit gelirliler üzerinde kalmaktadır. Bu durum farklı gelir gruplarının vergilendirilmesinde adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu vergilerin mükellefinin kim olduğu bilinmemektedir. Dolaylı vergiler, çeşitli mal ve hizmetlerin fiyatların içinde gizlendiklerinden şahsileştirilememekte ve vergilemede adalet ilkesi zarar görmektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 119). KDV gibi dolaylı vergilerde, tüketim eğilimi yüksek düşük gelir kesimden ziyade üst gelir kesimin ağır bir şekilde vergilendirilmesi vergi adaletine katkı sağlayacaktır (Kutluca, 2013: 91).

Dolaysız vergilerde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlardan olan; “artan oranlılık, en az geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar, ayırma kuramı” dolaylı vergilerde uygulanabildiği ölçüde farklı ödeme gücüne sahip bireyler arasında vergide adalet sağlanabilmektedir. KDV ‘de zorunlu tüketim maddelerinden lüks tüketim maddelerine doğru vergi oranlarının farklılaştırılması, zorunlu tüketim maddelerinin vergi dışında bırakılması bu duruma örnek olarak verilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 371). Her ne kadar zaruri ihtiyaç malları ve lüks mallar arasında bir sınıflandırma yapılamamış olsa da dolaylı vergileri adil hale getirmeye yönelik çalışmalar yapıldığı gözden kaçırılmamalıdır.

4.2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Adaleti

Harcama vergileri, basit bir yapıya haiz olmalarından ötürü pek çok ülke de kolaylıkla uygulama imkânı bulabilmiş vergi türlerindendir. Malların kişiler arasında karşılıklı değişimini dikkate alan bu vergiler, Eski Mısır’da, Roma’da, İslam ülkelerinde önemli bir gelir kaynağı olmuştur (Şeker, 2010: 194). Vergi ödeme gücüne ulaşmanın

yanında kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından harcamaların vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir (Akdoğan, 2019: 273).

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, “üretilen, satılan yahut tüketilen mal ve hizmetler” kapsamaktadır. Bu verginin konusunu tüketim için üretilen mal ve eşya ile hizmetler oluşturmaktadır. Gelir veya servet elde edildiklerinde değil, harcadıkları an, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisine gizlenmiş olarak vergilendirilirler (Öncel vd., 2011: 399).

Harcama vergileri, kural olarak dolaylı vergi niteliğindedir. Mükellefe hissettirilmeden alınan bir vergi olmasından kaynaklı mükellef psikolojisine daha uygundur. Dolaysız vergilere nazaran yönetimi daha kolay olan bu vergiler, bol hasılat sağladıklarından ve çok çeşitli sayıda mal ve hizmet üzerine yayıldığından, vergi sistemlerinin sıklıkla başvurulan, vazgeçilemez bir unsuru haline gelmiştir (Akdoğan, 2019: 281).

Harcama vergileri, yapıları itibariyle gayrişahsi ve objektiftirler. Tüketicilerin şahsi ve aile durumunu göz önünde bulundurmamakta buna bağlı olarak da “muafiyet ve istisnalara, indirimlere, ayırma kuramına ve artan oranlı usullere” bu vergilerde yer verilmemektedir (Erginay, 1988: 106). Gelir ve servet vergileri, çeşitli istisna ve muafiyetlerin varlığı, beyana dayanan bu vergilerde mükellefin doğru beyanda bulunmaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma vb. nedenlerle vergi ödeme gücünü tam olarak kavrayamamaktadır. İşte gelir ve servet vergilerinin bu eksikliğini harcama vergileri ortadan kaldırmaktadır (Orhaner, 2007: 219-220). Fakat harcama vergilerinin de bazı sakıncalı yanları vardır. Bunların başında bu vergilerin tersine artan oranlı bir etkiye sahip olmaları gösterilmektedir. Her ne kadar ödenen vergi miktarı giderin artmasıyla artsa da, geliri yüksek olanın ödediği vergi oranı, geliri az olana kıyasla düşük olacaktır. Bu durum vergilemede dikey adalet anlayışına olumsuz bir etki yaratacaktır (Nadaroğlu, 1996: 356).

Harcamalar üzerinden alınan vergiler için mevzuat ve yayınlarda, “Tüketim vergileri”, “Muamele vergileri”, “Satış vergileri” ve “Gider vergileri” gibi çok çeşitli isimler kullanılmaktadır (Edizdoğan vd., 2013: 399).

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergiyi doğuran olaya göre iktisadi muamele vergileri-hukuki muamele vergileri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İktisadi muamele vergisi, her türlü mal ve eşyanın üretim, el değiştirme, tüketim gibi ekonomik işlemleri dolayısıyla yapılan harcamalardan alınmaktadır. Hukuki muamele vergileri ise tek veya iki taraflı hukuki işlemlerden, bir kısım idari karar ve tasarruflardan alınan vergilerdir. Bu vergi türüne genel olarak damga vergisi ve harçlar örnek olarak gösterilmektedir (Öncel vd., 2011: 399).

İktisadi işlemler üzerinden alınan harcama vergileri istisna ve muafiyetler dışında bütün mal ve hizmetlerin vergi konusu içine alınması veya seçilmiş belli mal ve hizmetlerin vergilendirilmesine göre genel harcama vergisi-özel harcama vergisi olarak sınıflandırılmaktadırlar (Öncel vd., 2011: 399). Özel harcama vergileri, üretilen çok sayıda mal içerisinde, sınırlı sayıdaki mal ve hizmetin satışı üzerinden alınan vergilerdir. Genel harcama vergileri, malların üretimde tüketimine kadar geçirdikleri aşamalarda ve el değiştirme esnasında alınan vergilerdir. İlke olarak alışveriş konusu olan tüm malları kapsamaktadır. Genel harcama vergileri üretimden tüketime kadar her ekonomik aşamada satış fiyatı üzerinden alındıkları zaman yayılı harcama vergileri, bunlardan üretimden tüketime kadar geçen aşamalardan yalnızca birinde alındıkları zaman toplu harcama vergileri şeklinde adlandırılmaktadır (Uluatam, 1999: 399).

4.2.1.1. Katma Değer Vergisi

“Katma değer, bir işletmenin aldığı mala (ilk madde malzeme ya da ara mal) kendi faaliyeti sonucunda kazandırdığı değer” olarak tanılanmaktadır. Katma değer vergisi (KDV), bir malın üretiminde tüketime kadar geçen her aşamasında yaratılan ilave değer üzerinden alınan bir vergidir (Kalenderoğlu, 2017: 171).

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Katma değer vergisi temelde yayılı muamele vergilerine benzemektedir. Çünkü katma değer vergisi de, yayılı muamele vergisi gibi, malın üretimden tüketimine kadar olan her aşaması vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Ancak, bu iki vergi arasındaki en önemli fark; yayılı muamele vergisinde, üretim-tüketim zincirinin her aşamasında satış fiyatından vergi alınmasına karşılık, katma değer vergisinde malın geçirdiği her aşamada kazandığı katma değer üzerinden vergi alınmaktadır (Erdem vd., 2015: 182-183). Katma değer vergisinde yayılı muamele vergilerinin sakıncaları söz konusu değildir. Vergi

piramitleşmesine yol açmaz, firmalarda dikey birleşmeleri teşvik etmez, organizasyon bozuklukları yaratmaz, çok aşamalı üretimi cezalandırmaz. Ayrıca KDV'nin hesaplanması diğer yayılı muamele vergisine göre daha kolaydır (Türk, 2010: 173-174).

Katma değer vergisinin üç ayrı uygulama biçimi bulunmaktadır. Gayrisafi hasıla tipi KDV, bir işletmenin ürettiği malların değerinden, diğer işletmelerden satın alınarak kullanılan ilk madde, ara malı ve hizmetlerin bedelleri düşülür. Buna karşılık bu işletmede satın alınan veya kullanılan yatırım mallarının değerleri ne bütün halinde, ne de amortismanı yapılmak suretiyle satış bedelinden indirilemez (Erginay, 1988: 110). “Sermaye mallarının (sabit varlıkların) yıpranma ve aşınma paylarının düşülmesine izin vermeyen bu vergi tipi sermaye yoğun teknolojilerin ağır vergi yükü altında kalmasına sebebiyet vererek yatırımları olumsuz yönde etkileyecektir.” Uygulamada, yatırımlar için sakıncalı olan bu tip katma değer vergisine pek rastlanılmamaktadır (Şeker, 2010: 197). Gelir tipi KDV, firmalar, ürettikleri malların bedelinden, yatırım mallarının bedelini amortisman (aşınma ve yıpranma payları) ayırmak suretiyle düşerek KDV'nin matrahını oluşturuyorlarsa, gelir tipi KDV'den söz edilir (Kalenderoğlu, 2017: 172). Tüketim tipi KDV ise işletmelerin ürettikleri malların bedelinden, satın aldıkları yatırım mallarının bedelinin indirilmesine imkân tanıyan bir sistemdir. Tüketim tipi katma değer vergisinde amaç tüketimi vergilendirmektir. Bu tip bir katma değer vergisi yatırımları tamamen vergi dışı bırakmak suretiyle yatırımları teşvik etmekte ve ekonomik kalkınmayı hızlandırmaktadır (Pehlivan, 2012: 139). Günümüzde hem ülkemizde hem de AB'ye üye ülkelerde KDV'nin bu türü esas olarak kabul edilmiştir (Şeker, 2010: 197).

KDV'nin üç türlü hesaplama yöntemi vardır. Bunlardan ilki olan toplama yöntemi, üretim faktörlerinin üretime katılma karşılığında ödediği ücret, faiz, kira ve kârın toplamını ifade eder. Bu yöntemle bulunacak matraha vergi oranı uygulanması yeterlidir. Uygulamada pek rastlanılmayan bir yöntemdir (Edizdoğan vd., 2013: 323). İkincisi çıkarma yöntemi, her satılan mal veya sunulan hizmet dolayısıyla elde edilen satış değerinden o mal veya hizmeti üretmek için kullanılan girdilerin çıkarılması suretiyle bulunur. Cari vergi oranların uygulanması suretiyle ödenecek vergi hesaplanır. Üçüncü ve uygulamada en çok görülen vergi mahsubu yöntemi ise KDV'nin en basit hesaplama tekniğidir. Türk KDV sisteminin kuruluşun da esas alınmıştır. Bu usulde işletmeler, mal ve hizmet satışları sırasında tahsil ettikleri KDV'den, mal ve hizmet alışları sırasında

ödemiş oldukları KDV'yi mahsup ederek (indirerek) idareye ödeme yaparlar (Kalenderoğlu, 2017: 172).

Katma değer vergisinin vergi mahsubu yöntemiyle uygulanışında her işletmenin satın aldığı mallara ilişkin makbuzları ve o malların vergisini bizzat denetlenmesi kendisi için zorunludur. İndirim hakkı, alıcıların alımlarını belgelemeleri koşuluyla kullanılabilen bir haktır. Zira alımlara ait vergi, kendi satışları üzerinden hesaplanan vergiden düşülecektir. Aksi takdirde belgelenemeyen verginin gereksiz yere yüklenilmesi söz konusu olacaktır (Uluatam, 1999: 403). Katma değer vergisinin yapısında vergi güvenliği, otokontrolü vardır. Verginin belge ve kayıt düzenine dayanması katma değer vergisi hasılatının yanı sıra gelir ve kurumlar vergisinin hasılatını da artırır. Katma değer vergisi üretimin her aşamasında yaratılan katma değer üzerinden alındığından ve çok aşamalı üretimi cezalandırmadığından girişimcinin yatırım kararları üzerinde etkili olmaz. Vergi tarafsızdır, müdahaleci değildir, uluslararası sermaye hareketlerini geliştirir, piyasa kuvvetlerinin etkin çalışmasını sağlar, uluslararası iş bölümünü yaygınlaştırır (Türk, 2010: 175).

II. Dünya Savaşı sonrasında yeni vergileme kaynakları aranırken modern anlamda katma değer vergisi ilk olarak 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya konulmuştur. Ülkemizde "1.1.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 25.10.1984 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)" ile kabul edilmiştir. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (banka ve sigorta muamele vergilerine ilişkin hükümler aynen korunmuştur), 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun spor toto vergisine ilişkin hükümleri ve 6747 sayılı Kanun'un şeker istihlâk vergisine ilişkin hükümleri Katma Değer Vergisi Kanunuyla yürürlükten kaldırılmıştır (Şin, 2016: 175).

Katma değer vergisinin konusunu; Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin kapsamına; posta, telefon, telgraf, teleks hizmetleri, spor-toto, piyango ve diğer her çeşit şans oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, profesyonel sanatçıların yer aldığı konserler, maçlar, gümrük depolarındaki satışlar, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, GVK'de 70. maddedeki mal ve hakların kiralanması işlemleri, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere vb. kurumlara ait döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler oluşturmaktadır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 1).

Katma değer vergisinde çeşitli istisnalar yer verildiği görülmektedir. Bunlar; “ihracat teslimleri ve bunlara ait hizmetlerde ihracat istisnası, taşımacılık istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar, ithalat istisnası, diplomatik istisnalar, araçlar ve petrol aramalarında ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna” şeklinde kanun geniş bir istisna alanı öngörmektedir (Orhaner, 2007: 232).

Katma değer vergisinin mükellefi, “vergi konusuna giren işlemleri gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişiler olmakla birlikte gerçek yüklenici ise nihai tüketicilerdir.” Vergilendirme, üretici tüketici zinciri içerisinde bulunan araçlardan her birinin kendisinden sonraki aşamada yer alan kişilerden aldığı vergiyi belirli esaslar çerçevesinde vergi dairesine yatırılmasını esas almaktadır. Bu bağlamda KDV’nin mükellefi, vergiyi kendisinden sonra gelenden tahsil edip vergi dairesine yatırılmasından sorumlu olacaktır (Edizdoğan vd., 2013: 328). Katma değer vergisi, “yasada aksine bir hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh edilmektedir. Herhangi bir vergilendirme döneminde, vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükelleflerin de beyanname vermek” zorunlulukları vardır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 40/1-3).

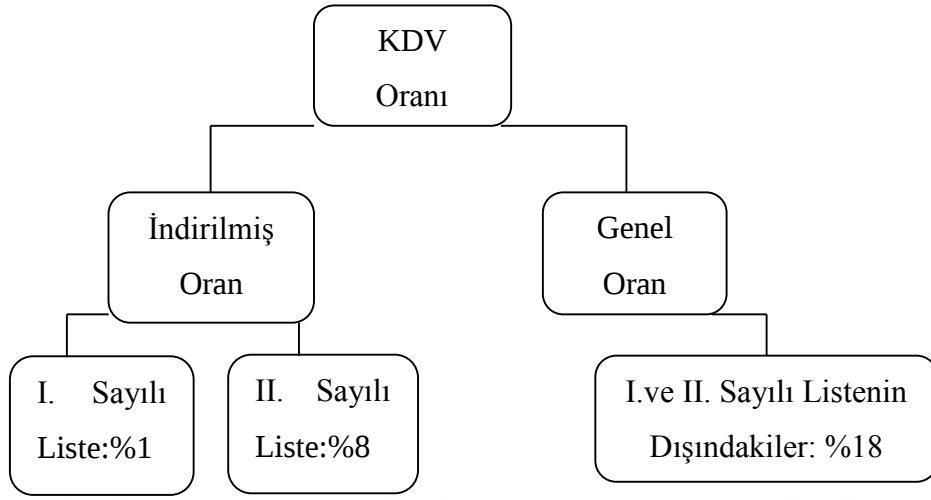
Katma değer vergisinin matrahı, “teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını oluşturan bedeldir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 20).” İthalatta katma değer vergisi matrahı, “ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması durumunda sigorta ve navlun bedelleri dahil “CIF” değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe saptanacağı değeri” dikkate alınacaktır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 21). Kanunda diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmet için özel matrah şekilleri belirlenmiştir. “Her türlü piyangoda, talih oyunlarında matrah bunlara katılma bedeli, gümrük depolarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli, profesyonel sanatsal ve sportif etkinliklerde giriş karşılığı alınan bedel, altın ve altın içeren takıların teslim ve ithalinde matrah külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır. Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta da şahıs ve ton başına kilometre hesabıyla yurtiçinde emsalleri

dikkate alınmak suretiyle matrah Maliye ve Gümrük Bakanlığınca” saptanır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 22-23).

KDVK’de aksine bir hüküm olmadıkça mükelleflerin vergilendirilmesi gerçek usulde yapılmaktadır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 37). Uzun süre gerçek usulde vergilendirme uygulanan tek usul iken, 2019 yılında yapılan değişiklikle hasılat esaslı vergilendirme düzenlemesi kanunda yerini almıştır. Gerçek usulde vergilendirme belirli bir dönem itibariyle mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi tutarından, mal ve hizmet alımları sebebiyle ödenmiş olan katma değer vergisinin indirilmesi, kalan tutarında vergi dairesine ödenmesini işlemini ifade etmektedir (Akdoğan, 2019: 582-583). “Gerçek usulde, vergilendirme dönemi olarak, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri esas alınmış olmakla birlikte, yasa bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığı birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye” yetkili kılmıştır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 39).

Katma değer vergisi oranı ile ilgili düzenleme, “vergiye tabi bütün işlemler için %10 olarak tespit edilmiştir. Cumhurbaşkanı bu oranı mal ve hizmet bazında farklılaştırarak 4 katına kadar çıkarmaya ve %1’e kadar indirmeye yetkilidir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984/m. 28).” Cumhurbaşkanı bu yetkisini zaman zaman kullanarak, günün ekonomik ve mali koşulları çerçevesinde uygulamaya yön vermektedir. Katma değer vergisi oranları “%1, %8, %18” olarak belirlenerek, bu oranlara tabi mal ve hizmetlerin neler olduğu I sayılı liste, II sayılı liste ile bu iki liste dışında kalanlar şeklinde düzenlenmiştir.

Tablo 4.7. Katma Değer Vergisi Oranları



Kaynak: (Değirmendereli, 2020: 185).

I sayılı liste genelde zorunlu mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde oluşturulduğu görülmektedir. Bazı tarım ürünlerinin toptan satışı (mercimek, nohut, patates gibi), ekmek, buğday, yufka, toptan meyve, cenaze hizmetleri listenin içeriğinden örnek olarak gösterilmektedir. II sayılı listenin kapsamına, temel gıda maddelerinin (çay, süt, et, yağ gibi) perakende satışı, sinema, tiyatro gibi sanatsal etkinlikler, özel eğitim kurumlarının hizmetleri girebilmektedir. Elektronik mallar, otomobil, 150 metrekareyi aşan konutlar, akaryakıt gibi çok geniş bir tüketim alanına sahip ürünler ise iki listenin dışında tutularak genel orana tabi tutulmuşlardır (Değirmendereli, 2020: 185).

Bu verginin geniş bir tabana yayılması, diğer tüketim vergilerine göre düşük maliyetli olması ve aynı zamanda devlete finansman ihtiyacı bakımından en çok gelir getiren vergi olmasından ötürü ülkemizde en çok uygulanan vergi türlerinin başında gelmektedir (Akdoğan, 2019: 292). Bu durum aşağıdaki tablodan daha iyi anlaşılacaktır

Tablo 4.8. Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Katma Değer Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
2006	151.271.701	50.723.560	33,53%
2007	171.098.466	55.461.123	32,42%
2008	189.980.827	60.066.230	31,62%
2009	196.313.308	60.169.248	30,65%
2010	235.714.637	75.649.986	32,09%
2011	284.490.017	95.550.463	33,58%
2012	317.218.619	103.155.875	32,52%
2013	367.517.727	123.878.363	33,81%
2014	401.683.956	130.538.554	32,05%
2015	465.229.389	153.844.174	33,07%
2016	529.607.901	168.808.352	31,87%
2017	626.082.415	206.679.678	33,01%
2018	738.180.401	250.661.593	33,96%
2019	820.148.186	270.152.810	27,11%
2020	983.258.493	324.038.872	28,12%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Ülkemizde, katma değer vergisinin tahsilatının, toplam vergi gelirleri içindeki oranı tablo 4.8.'de yer almaktadır. Tablo 4.8.'de görüldüğü üzere, 2006-2018 yılına kadar KDV tahsilatının, toplam vergi gelirleri içindeki oranı artış göstermiştir. 2019 ve 2020 yıllarında ise tahsilat oranında azalma gerçekleşmiştir. KDV tahsilatının, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %30 civarındadır. Bu anlamda, günümüzde vergi gelirlerinin üçte bir oranındaki bölümünü dolaylı vergi türlerinden olan KDV gelirleri oluşturmaktadır.

Dolaylı vergilerin vergi adaleti yönünden taşıdığı olumsuz yanlar bu vergi açısından da geçerlidir. KDV'de standart oran uygulanması halinde harcama yapan kişilerin gelir ve servet düzeyleri dikkate alınmamaktadır. Bu durumda gelir düzeyi düşük olan kişilerin gelirleri daha da düşecek ve ağır vergi yükü altında kalacaklardır. Gelir düzeyi yüksek bireylerin ise ödedikleri vergiler azalacaktır. Yani tersine artan oranlılık düşük gelirlerin yaşam düzeylerini olumsuz etkilerken, yüksek gelirli kesimlerin yaşam kalitelerini daha da yükseltecektir. Buradan hareketle, gelir ve servet düzeyi birbirinden

farklı olan herkesten aynı oranda vergi alınması, kişilerin ekonomik ve ailevi özelliklerinin göz önünde bulundurulmaması, vergilemede adaletsiz bir etki yaratmaktadır (Kanlı, 2007: 52). Ancak bu sonuç dikkate alınarak KDV oranlarında %1, %8, %18 farklılaştırılmaya gidilmekte ve zorunlu ihtiyaç maddelerinden lüks maddelere doğru derecelendirme yapılması suretiyle vergilemedeki adaletsiz durum ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Fakat bir toplumda zorunlu malların, lüks malların ve temel gıda maddelerinin tayin, tespit ve sınıflandırılması oldukça güç bir husustur. Gıda maddesinde deyiminde temel olan nedir, ne cins ve ne çeşit gıda maddesidir bu konuda sonuca varmak imkan dahilinde değildir (Tokat, 1985).

Katma değer vergisinde yasal mükellef tarafından ödenmiş olan vergi, piyasadaki fiyat mekanizması kanalıyla kısmen veya tamamen transfer edilmekte ve bu vergiler genellikle nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Bu durumun sonucu olarak vergi yükü düşük gelirli kesim üzerinde yoğunlaşmakta ve vergi adaleti olumsuz etkilenmektedir (Kılıç, 2018: 406).

4.2.1.2. Özel Tüketim Vergisi

01.08.2002 tarihinde 4760 sayılı Kanunla yürürlüğe giren özel tüketim vergisi (ÖTV), dolaylı vergiler alanında KDV'den sonra yapılan ikinci büyük vergi reformudur. Özel tüketim vergileri, kanunla belirtilen bazı mallar üzerinden genellikle yurtiçi üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir (Değirmendereli, 2020: 205).

Tablo 4.9. Özel Tüketim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Özel Tüketim Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	738.180.401	135.133.359	18,31%
2019	820.148.186	168.196.355	14,87%
2020	983.258.493	209.090.420	18,15%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.9.'da 2006-2020 yılları itibariyle toplam vergi gelirleri tahsilatı içindeki ÖTV oranı gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde, 2015 yılına kadar toplam vergi gelirleri içerisinde ÖTV oranı artış göstermiştir. 2020 yılında ÖTV, vergi gelirleri içerisinde %14,87 ile en düşük orana sahiptir. Tablo 4.8. KDV tablosu ile Tablo 4.9. ÖTV tablosundaki kalemler detaylı incelendiğinde, 2010-2020 yılları arasında toplam vergi gelirleri tahsilatı içinde KDV ve ÖTV oranı ortalama olarak %50'nin altına düşmemiştir. KDV ve ÖTV tablosundan çıkarılacak sonuç; ülkemizde dolaylı vergiler toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Özel tüketim vergileri “tek aşamada ve bir kez alınmaktadır. ÖTV’de vergi üretimin ilk aşamasında alınmakta, malların bundan sonra nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan diğer aşamaları vergi dışında kalmaktadır.” Dolayısıyla ilk aşamada alınan ÖTV, vergiye tabi malların maliyetinin içine gizlenerek, nihai tüketiciye yansıtılmaktadır (Pehlivan, 2019: 400). Vergi idaresi bakımından vergilemesi kolay, sürümü yüksek, muhatap olunan

yükümlü sayısı düşük olan uygulamada etkinliği yüksek bir vergi türüdür (Edizdoğan, 1994: 255).

Dolaylı vergi türlerinden biri olan ÖTV'ye devletlerce neden ihtiyaç duyulduğunu açıklamaya yarayan farklı görüşler bulunmaktadır. Görüşlerden ilki, özel tüketim vergisinin uygulanması bireylerin sosyal refahını artırmaya yönelik yararda bulunmaktadır. Ancak özel tüketim vergisinin bireylerin sosyal refahı artırabilmesi için gelir vergisinin yapısının etkinlik ve adalet yönünden optimal olmamasına bağlıdır. Diğer bir görüş ise negatif dışsallıktır. Bir mal topluma üreticisinin ve tüketicisinin katlanmadığı bir sosyal maliyet yüklüyorsa, devletin vergileme ile bu dışsallığı içselleştirmesi gerekmektedir. Alkollü içki, tütün ve çevre kirliliğine sebep veren mallar üzerinden alınması bu temele dayandırabilir (Batırel, 2002). Tatbik edilecek oran ve belirlenecek mallar hedeflenen etkinliğe ulaşmada yardımcı olacaktır.

Özel tüketim vergileri tarihsel olarak eski bir geçmişe sahiptir. Dolaylı vergi türlerinden biri olan özel tüketim vergisi daha çok gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Özel tüketim vergisini uygulama alanını; “daha çok alışkanlık verici maddeler (kahve, çay, sigara, alkollü içkiler, vb.), lüks maddeler (kürk, mücevher, motorlu araçlar, elektrikli aletler, vb.) sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, gaz, çimento, cam, demir, vb.)” oluşturmaktadır (Edizdoğan vd., 2013: 330).

Özel tüketim vergisinin konusunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I, II, III, IV sayılı listelerde yer alan malların teslimi, ilk iktisabı, ithali, müzayede yoluyla satışı oluşturmaktadır. Bu listelerdeki mal çeşitleri (Öncel vd., 2011: 426);

I Sayılı Liste: Petrol ürünleri ile türevleri

II Sayılı Liste: Motorlu taşıtlar

III Sayılı Liste: Tütün mamulleri, alkollü içecekler ve kolalı, meyvalı, sade gazozlar

IV Sayılı Liste: Lüks tüketim malları olarak nitelendirilen kozmetikler, kürkler, matbua, cam seramiği ve kristal mamul sofras, mutfak, büro eşyası, kıymetli taşlar ile her türlü beyaz eşya ve elektronik ürünlerdir.

Özel tüketim vergisinin mükellefi, “vergiye tabi malları imal, inşa veya ithal edenlerdir. ÖTV’de sorumluluk, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının bulunmaması ve Maliye Bakanlığı’nın gerekli göreceği hallerde söz konusudur. Özel tüketim vergisi, beyan üzerine tarh olunan bir vergidir. Mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunmaktadır (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 2002/m. 4-14).”

Özel Tüketim Vergisi Kanunu; “II, III, IV sayılı listelerdeki mallar için advalorem (değer esaslı), I sayılı listedeki mallarda ise spesifik (miktar esaslı) matrah yapısını” benimsemektedir (Akdoğan, 2019: 600-601).

Özel tüketim vergisi, vergileme ölçüleri ve matrahı, niteliği itibarıyla petrol ürünleri ve türevleri ile ilgili olan I sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları; “kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir. II, III, IV sayılı listelerdeki mallarda (tütün mamulleri hariç) uygulanmak üzere ÖTV’nin matrahı KDV matrahını oluşturan hususlardan oluşmakta, sadece tütün mamullerinde perakende satış fiyatı matrah olarak esas alınmış bulunmaktadır (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 2002/m. 11).”

Özel tüketim vergisi oranı, “bu Kanuna ekli listelerde yer alan malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır. Listelerde yer alan malların tamamı ya da her biri için topluca veya ayrı ayrı olmak üzere her bir liste için ÖTVK 12. maddesinde belirtilen limitler dahilinde vergi tutarlarını veya oranlarını artırma veya indirmeye, bu limitler içinde maktu vergi tutarları belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 2002/m. 12).”

Özel tüketim vergilerinin gelir dağılımında adalet amacına hizmet edebilmesi için talebin gelir elastikiyeti yüksek olan lüks mallara kaydırılması gerekmektedir (Batırel, 2007: 141).

4.2.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), “23.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Kanun” ile uygulamaya girmiştir. Bu vergi günümüze kadar çeşitli değişikliklere uğramıştır. 1985 yılında katma değer vergisi uygulamasına geçilmesiyle birlikte 6802 sayılı Kanunun ilk 27 maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, Gider Vergileri

Kanunu'nun banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri (28 ile 33. madde arası) bugün halen yürürlükte ve söz konusu işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu dışında bu hükümlere göre vergilendirilmektedir (Aydın, 2006: 1).

Tablo 4.10. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
2006	151.271.701	2.630.207	1,74%
2007	171.098.466	3.176.013	1,87%
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	5.491.671	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	738.180.401	18.195.198	2,46%
2019	820.148.186	22.689.003	2,77%
2020	983.258.493	27.110.470	2,76%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.10.'da görüleceği üzere BSMV'nin, toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı yaklaşık %2 dolayındadır. 2006-2020 yılına varıncaya dek, toplam vergi gelirleri içerisindeki BSMV payı istikrarlı bir şekilde artış göstermiştir.

Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV); “banka, banker, sigorta şirketlerinin gerçekleştirmiş oldukları işlemler sonucu doğan bir muamele vergisi türüdür” şeklinde tanımlanmaktadır (Pehlivan, 2019: 409).

Banka ve sigorta şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanuna göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Bu hükme ek olarak Bankerlerin yapmış oldukları banka işlem ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (Gider Vergileri Kanunu, 1956/m. 28)

söz konusu madde banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere, banka ve sigorta muameleleri vergisi, “banka ve sigorta şirketlerinin sadece bankacılık ve sigortacılık hizmetlerinden değil, bu kurumların bütün işlemleri karşılığında elde ettikleri paraları” vergiye konu etmektedir (Değirmendereli, 2020: 217).

Banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi, “banka ve bankerlerle, sigorta şirketleridir. Sigorta aracıları tarafından yapılan sigorta işlemlerinde ise verginin mükellefi sigorta şirketleridir (Gider Vergileri Kanunu, 1956/m. 30).” Ödenen vergi, tıpkı KDV’de olduğu gibi banka ve sigorta hizmetlerinden yararlananlara yansıtılır. Bu bağlamda, bir dolaylı vergi olan BSMV, banka ve sigorta hizmetinin tüketicisi tarafından ödenmektedir. Banka ve sigorta muameleleri vergisi “yükümlünün yazılı beyanı üzerine” tarh ve tahsil edilmektedir (Değirmendereli, 2020: 217-219).

Banka ve sigorta muameleleri vergisi matrahı; “banka, banker ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün işlemler karşılığında kendi lehlerine” nakden veya hesaben aldıkları para tutarıdır. “Kambiyo alım-satım işlemlerinde, kambiyo satışlarının tutarı verginin matrahını oluşturmaktadır. Vergi matrahında vergi ve gider adı altında indirim” yapılamamaktadır. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu gereğince “alınan banka ve sigorta muameleleri vergisi matraha dâhil” edilmemektedir (Gider Vergileri Kanunu, 1956/m. 31).

BSMV ile ilgili olarak Kanunda çok geniş bir istisna listesine yer verilmiştir. Bu istisnalar gerçekleştirilen işlemlerin ya da işlemleri gerçekleştiren kurumların niteliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu istisnaların bazılarını örnek olması bakımından şu şekilde sıralayabiliriz; bankaların kendi şube ve ajansları ile yaptıkları işlemler, hayat sigorta ve ihracata ait nakliye sigorta poliçeleri, tarım hayvanları için imzalanan zirai sigortalar...vb. vergiden müstesnadır.

BSMV’nin yasayla belirlenmiş “oranı %15’dir. Kambiyo işlemlerinde oran matrahın binde ikisidir.” Cumhurbaşkanına, “vergi oranını, bankalar arası mevduat işlemleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasa Kanuna göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası işlemleri ve diğer banka ve sigorta işlemleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1’e, kambiyo işlemlerinde ise “0” kadar indirmeye ve kambiyo

işlemlerinde on katına, vergiye tabi diğer işlemlerde ise kanuni seviyesine kadar artırma yetkisi” verilmiştir (Gider Vergileri Kanunu, 1956/m. 33).

BSMV toplam vergi hasılatı içerisindeki payının fazla olmamasına karşın, ekonomik ve mali koşullar yarattığı etkiler itibariyle önem arz eden bir vergidir. Mali piyasaya, bankacılık sektörüne, para arz ve talebine, kredi politikasına olan etkileri sebebiyle BSMV’nin önemi büyüktür (Akdoğan, 2019: 613).

4.2.1.4. Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunun 39. maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde özel iletişim vergisi, esas itibariyle bazı iletişim hizmetlerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır (Akdoğan, 2019: 617).

Tablo 4.11. Özel İletişim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

YILI	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Özel İletişim Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	4.638.132	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	738.180.401	3.447.265	0,47%
2019	820.148.186	4.075.452	0,50%
2020	983.258.493	4.489.448	0,46%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.11.’de görüleceği üzere özel iletişim vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki oranı yaklaşık olarak %1’dir.

406 Sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev ve imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin; her nevi mobil elektronik işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri; radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler; kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti ile bu sayılanların dışındaki diğer elektronik haberleşme hizmetleri (Gider Vergileri Kanunu, 1956/m. 39)

özel iletişim vergisine tabi tutulmuş bulunmaktadır.

Özel iletişim vergisinin mükellefleri, yukarıda belirtilmiş olan “elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir.” Özel iletişim vergisi beyan esasına göre tarh olunan bir vergidir. Özel iletişim vergisinin matrahı, “katma değer vergisini matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Özel iletişim vergisi katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmeyerek, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmemekte ve hiçbir vergiden mahsup edilmemektedir (Gider Vergileri Kanunu, 1956/m. 39).”

Kanuna göre vergi konusu hizmetlere %7,5 oranında özel iletişim vergisi uygulanmaktadır. Yalnızca mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde 65,00TL ayrıca özel iletişim vergisi alınması öngörülmüştür. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranına göre artırılmak suretiyle uygulanması gerekmektedir (Pehlivan, 2019: 411).

4.2.1.5. Damga Vergisi

Damga vergisi (DV), kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukuki işlemler dolayısıyla düzenledikleri belgeler ya da kâğıtlar üzerine tesis edilmiştir (Öncel vd., 2011: 433). Bu vergi, 1800’lü yıllardan bu yana ülkemiz vergi sistemi içerisinde yer almaktadır. “Damga vergisi alanında temel birincil kaynak 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’dur. Damga Vergisi Kanunu, 11.7.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete” ile kabul edilmiştir (Akdoğan, 2019: 625).

Tablo 4.12. Damga Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Damga Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
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	6.584.386	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	738.180.401	17.381.264	2,35%
2019	820.148.186	19.190.879	2,34%
2020	983.258.493	21.301.852	2,17%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.12.'ye göre toplam vergi gelirleri içerisindeki damga vergisinin oranı ortalama %2 dolayındadır.

Damga vergisi (DV), dolaylı bir vergidir. Bu verginin, ekonomik süreç içerisinde bir sonraki veya bir önceki aşamaya yansıtılması mümkündür. Bu bağlamda verginin fiili yükümlüsü ve kanuni yükümlüsü farklı kişiler olabilmektedir. Ayrıca damga vergisi vergilendirme esnasında vergi yükümlüsünün kişisel durumunu nazara almamasından ötürü objektif (gayrişahsi) bir nitelik göstermektedir (Fartun, 2017: 93-94).

Damga vergisinin konusunu, Damga Vergisi Kanunu'na (DVK) ekli (I) sayılı tabloda yazılı olan kâğıtlar oluşturmaktadır. Kâğıt tabirinden ne anlaşılması gerektiğini Kanun da şu şekilde ifade edilmektedir:

Yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder (Damga Vergisi Kanunu, 1964/m. 1)

şeklinde hükme bağlanmıştır.

Damga Vergisi Kanunun I sayılı tabloda yer alan damga vergisine tabi kâğıtlar; “akitlerle ilgili kâğıtlar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, makbuzlar ve diğer kâğıtlar” başlıkları altında düzenlenmiş bulunmaktadır.

Damga vergisinin mükelleflerini, “damga vergisine tabi tutulmuş olan kâğıtları imza eden kişilerdir. Resmi kurumlarla ile kişiler arasındaki işlemlerde ise damga vergisinin, söz konusu kişilerce ödenmesi gerekmektedir (Damga Vergisi Kanunu, 1964/m. 3).”

Damga Vergisi Kanunu ekli (2) sayılı tablo; vergiden istisna edilmiş işlem ve kâğıtları kapsamaktadır. Bu istisnalar; “resmi işlerle ilgili kâğıtlar, öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar, işçiler-çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar, ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar, kurumlarla ilgili kâğıtlar” başlıkları altında gruplandırılmıştır. Her grup içerisinde, hangi kâğıtların vergilendirilmeyeceği teker teker sayılmıştır (Şin, 2016: 294-295).

Damga vergisinde nisbî ve maktu olmak üzere iki matrah ölçüsü kabul edilmektedir. Kâğıtların damga vergisi, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yazılı oran ve miktarlara göre alınmaktadır. Tabloda yer alan kâğıtlardan; belli parayı ihtiva etmeyenler maktu olarak, belli parayı ihtiva edenler ise nisbî olarak damga vergisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca nisbi vergide kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtların içerdiği ya da bu kâğıtlarda yazılı belli para tutarları esas alınırken, maktu vergilerde kâğıtların mahiyetleri esastır (Damga Vergisi Kanunu, 1964/m. 10).

Tahakkuku tahsile bağlı bir vergi niteliğinde olan damga vergisinin ödenmesi, “makbuz düzenlenmesi suretiyle, istihkaktan kesinti yapılması suretiyle, belge üzerine basılı damga konulması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Hangi işlemler için hangi ödeme şeklinin uygulanacağını belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir (Damga Vergisi Kanunu, 1964/m. 15).”

4.2.1.6. Gümrük Vergisi

Vergi türleri arasından eskiden beri uygulanagelen gümrük vergisi, harcama vergileri içinde yer almakta olup, aynı zamanda devlet için önemli bir gelir kaynağı teşkil etmektedir (Pehlivan, 2019: 419). Gümrük vergileri, malların bir ülkenin sınırları içerisine girmesi (ithalat, ihracat ve transit) sebebiyle alınan vergilerdendir. Her ne kadar gümrük vergisi, bir malın ülke sınırları içerisine girmesi aşamasında alınan bir vergi olsa da günümüzde gümrük vergisi bazı istisnalar dışında ithalat nedeniyle alınmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 368).

Tablo 4.13. Gümrük Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (Bin TL)

Yılı	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gümrük Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
2006	151.271.701	2.090.186	1,38%
2007	171.098.466	2.454.875	1,43%
2008	189.980.827	2.788.689	2,40%
2009	196.313.308	2.486.462	1,27%
2010	235.714.637	3.269.666	1,39%
2011	284.490.017	4.693.331	1,65%
2012	317.218.619	5.238.101	1,65%
2013	367.517.727	5.466.773	1,49%
2014	401.683.956	6.588.043	1,64%
2015	465.229.389	8.362.813	1,80%
2016	529.607.901	9.173.022	1,73%
2017	626.082.415	12.539.011	2,00%
2018	738.180.401	15.734.432	2,13%
2019	820.148.186	17.554.603	2,14%
2020	983.258.493	26.424.361	2,69%

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı , 2021)

Tablo 4.13'deki kalemler detaylı incelendiğinde gümrük vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki oranı %2 'ye yakındır.

Gümrük vergilerinin amacı; yerli üretimi korumak, devlete gelir sağlamak, ödemeler bilançosunu iyileştirmektir (Çomaklı ve Doğruyol, 2013: 102). Gümrük vergileri değer üzerinden advalorem esasa veya miktar üzerinden spesifik esasa göre alınmaktadır.

Dolaylı vergiler içinde yer alan gümrük vergileri, mal üzerinden alındıkları için gayrişahsi objektif bir niteliğe sahip olup, piyasa koşullarına bağlı olarak yansıtılmaları kolaydır ve verginin kanuni yükümlüsü malı ithal eden kişiler olduğu halde verginin yükünü bu malın tüketicileri çekmektedir (Nadaroğlu, 1996: 368-369).

5. BULGULAR, ÖNERİLER VE SONUÇ

Bu bölümde araştırmanın genel değerlendirmesi yapılmış, araştırma boyunca elde edilen bulgular ve bunlara yönelik geliştirilen öneriler ile genel sonuç bölümüne yer verilmiştir.

5.1. Bulgular ve Öneriler

Bulgu 1: Vergi adaletinin gerçekleşmesi için vergilemede adalet ilkelerinden olan genellik, eşitlik, açıklık, uygunluk ve belirlilik ilkelerine yer verilmektedir.

Genellik ilkesi, vergide adaleti gerçekleştirebilmek için kişiler arasında ayrım gözetmeksizin herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi esasına dayanan ilkedir. Devlet kamu hizmetlerini toplumun her kesimine sunmaktadır. Bu yüzden, sunmuş olduğu kamusal hizmetlerin giderlerini de herkesten ödeme gücüne göre alması gereklidir. Eşitlik ilkesi, bireylerin vergi ödeme güçleri oranında genel vergi yüküne katılmaları anlamını taşımaktadır. Açıklık ilkesi, vergi kanunlarının herkes tarafından açık ve anlaşılabilir olmasını tanımlayan ilkedir. Vergi kanunlarının anlaşılabilir olmadığı durumlarda yükümlüler vergi yönetimine tepki olarak vergi kaçakçılığı yollarına başvurumaktadırlar. Ayrıca kişiler tarafından anlaşılması güç olan vergi kanunları vergiye karşı olumsuz bir tavır sergilenmesine de neden olmaktadır. Bu durumda vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Uygunluk ilkesi, mükelleflerin ödeme imkânları göz önünde bulundurularak yerin, zamanın, koşulların mükelleflere en uygun olacak şekilde ayarlanması suretiyle verginin toplanmasını ifade etmektedir. Bu ilke, mükelleflerin vergi ödeme esnasında zorlanmamasını hedeflemektedir. Bazı vergi türlerinde özel düzenlemeler ile uygunluk ilkesi gözetilebilir. Ancak kişi perspektifinden bakıldığında en uygun zaman ve koşulun saptanması bir hayli güçtür. Belirlilik ilkesi, yükümlünün ödeyeceği vergi tutarını, zamanını, yerini önceden kesin ve açık şekilde bilmesidir.

Bulgu 1 çalışmanın “Vergi adaletinin sağlanmasında hangi ilkeler etkin rol oynamaktadır?” sorusu ile ilişkilidir ve bu sorunun cevabını içermektedir. Çalışma kapsamında vergi adaletinin sağlanmasında hangi ilkelerin belirleyici olduğu incelenmiştir. Vergi adaletinin sağlanmasında genellik, eşitlik, açıklık, uygunluk ve belirlilik ilkeleri önemlidir.

Öneri 1: Bu tezde verilen bilgiler ışığında üretilen önerilerin paylaşılmasının gerekli olduğu sonucuna varılmıştır. Genellik ilkesi ile vergi adaleti amacına ulaşabilmesi için vergi yüküne kişiler arasında ayırım gözetilmeksizin herkesin katılması gerekmektedir. Vergi adaleti bakımından olumlu sonuçlar doğurabilecek genellik ilkesinin muafiyet, istisna, indirim vb. birtakım uygulamalar ile bir kısım mükellef ve vergi konularını vergilendirmenin dışına itmesi bakımından vergi adaletsizliğine sebebiyet verdiği görülmektedir. Uygulamada bu nedenlere titizlikle yer verildiği takdirde genellik ilkesi vergide adalet amacına hizmet edecektir. Açıklık ilkesinden hareketle vergi kanunlarının açık ve herkes tarafından anlaşılabilir olması sayesinde vergi adaletine ulaşılmaktadır. Aynı şekilde verginin ödenmesinde en uygun yerin, en uygun zamanın ve koşulların saptanması sayesinde vergi adaleti etkin bir şekilde gerçekleşecektir. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için belirlilik ilkesine de uygun davranılması gerekmektedir.

Bulgu 2: Bireylerin vergi ödeme gücünün göstergeleri üç ayrı ölçüt kullanılarak tespit edilmektedir. Bunlar; gelir, servet ve tüketim harcamaları şeklinde sayılmaktadır.

Gelir, vergi ödeme gücünü belirleyen göstergelerinin başında yer almaktadır. Gelir, fertlerin veya ailelerin harcamalarından veya tasarruflardan elde ettikleri değerleri kapsamaktadır. Her ne kadar gelir ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak gösterilse de bazı uygulamalardan ötürü gelir unsurlarının tamamı vergilendirilmemektedir. Servet, gelir getiren veya gelir getirmeyen malvarlığı değerlerinin toplamını ifade etmektedir. Potansiyel gelir niteliğinden ötürü servet de gelirden ayrı bir ödeme gücü oluşturmaktadır. Tüketim harcamaları ise satın alınan mal ve hizmetlerin değerlerini tanımlamaktadır.

Bulgu 2 çalışmanın “Vergi ödeme gücünün göstergeleri nelerdir?” sorusu ile ilişkilidir ve bu sorunun cevabını içermektedir. Vergi yükünün dağılımını ödeme gücü yaklaşımından hareketle açıklamak için ödeme gücünü belirleyen göstergelerin ne olduğunun tespit edilmesi gereklidir.

Öneri 2: Sadece gelirin vergilendirilmesi durumunda vergi ödeme gücü göstergesinin diğer bir ölçütü olarak kabul edilen servet unsuru ve tüketim harcamaları dikkate alınmamaktadır. Yalnızca tüketim harcamaları üzerinden vergi alınması halinde ise gelir ve servet durumu farklı olan kişilerin durumları göz önünde bulundurulmamaktadır. Sadece servetin vergilendirilmesi ise servetin değerlendirilmesi ve

matrah ölçüsünün belirlenmesinde çeşitli güçlüklerle karşı karşıya kalınmaktadır. Bu bakımdan vergi adaletini sağlamak için ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilen gelir, servet ve tüketim harcamaları ölçütlerine bir arada yer verilmesi gerekmektedir.

Bulgu 3: Vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı, muafiyet ve istisna araçların vergi adaletinin sağlanmasında etkin rol oynamaktadırlar.

En az geçim indirimi, kişinin kendisinin ya da bakmakla yükümlü olduğu ailesinin asgari oranda geçimini sağlayacak gelirin vergi dışında tutulmasıdır. Bireylerin yaşamasını devam ettirebilmesi için zaruri olan geliri aşan kısmı vergilemek vergi adaletiyle bağdaşmaktadır. En az geçim indirimi, en kapsamlı olarak gelir vergisinde uygulanma imkânı bulabilmektedir. Artan oranlı vergilendirme yöntemi ile geliri çok olandan yüksek oranda vergi, geliri düşük olandan da düşük oranda vergi alınmaktadır. Ödeme gücünün kavranmasına yönelik olan artan oranlılık, dolaysız vergiler arasında sayılan gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisinde kullanılmaya elverişli bir yöntem olarak gösterilmektedir. Ayırma kuramı, emekten elde edilen gelirlerin sermayeden elde edilen gelirlere oranla daha düşük vergilendirilmesidir. Emek gelirleri fertlerin fiziksel veya zihinsel çalışmaları sonucu edindikleri kazançlardan oluşmaktadır. Muafiyet-istisna pratiği ise kanunlarla konuların ve kişilerin vergi dışı bırakılmasını tanımlamaktadır.

Bulgu 3 çalışmanın “Vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılacak araçların tezahürü zor olan vergi adaletinin sağlanmasındaki önemleri nasıl ifade edilmektedir?” sorusu ile ilişkili olup bu sorunun cevabını içermektedir. Bulgu 3’te görüleceği üzere bu araçların belirli bir düzen içerisinde uygulanması vergi adaletine yakınlaştıracı etki yaratmaktadır.

Öneri 3: En az geçim indirimi gelir vergisinde, artan oranlılık ise gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisinde kullanılmaya elverişli bir yöntemdir. Buradan hareketle en az geçim indirimi ve artan oranlılığın çok dar bir alanda uygulanma imkânı bulunduğu görülmektedir. Söz konusu araçların, vergi türlerinin geneline sâri olarak uygulama alanı genişletilmelidir. Ayrıca elde edilmesi sermaye gelirlerine göre daha güç ve zahmetli olan emek gelirlerinin ayırma kuramı sayesinde korunması bu kuramın sosyal ve adalet yönü güçlü olan bir uygulama olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. Sermaye gelirlerinin, gelir yaratma kapasitesinin ve vergiye dayanıklılığının fazla olmasından kaynaklı emek

gelirlerine oranla daha yüksek oranda vergilendirmesi sayesinde vergi adaletine olumlu katkı sağlayacaktır. Muafiyet ve istisna uygulamalarına ölçülü yer verilmesi gerekmekte aksi halde vergide adalet ilkelerinden olan genellik ve verimlilik ilkelerinin büyük hasar göreceği unutulmamalıdır.

Bulgu 4: Vergi adaletini etkileyen verginin yansıtılması, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi, çifte vergileme, vergi yükü, vergi afları gibi kavramlara çalışmamızda genişçe yer verilmiştir.

Verginin yansıtılması, üzerine vergi borcu düşen kişinin, bu vergi yükünü kısmen veya tamamen başka kişilere aktarmasını ifade etmektedir. Vergi yansıtılması verginin niteliğine, konusuna, mükellefin vergi ödemeye bakışına varıncaya kadar daha birçok etkene bağlı olarak değişik boyutlar kazanmaktadır.

Vergiden kaçınma, vergi yükünün altında ezildiğini hisseden mükellef bu vergiyi ödememek için kanundaki boşluklardan faydalanarak vergiden kaçınma yoluna başvurmaktadır. Vergiden kaçınmada kanunu ihlal durumu söz konusu olmayıp kanunda düzenlenmeyen bir nevi boşluk bırakılan alanlardan faydalanılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, vergi borcu üzerine düşen mükellefin, vergi kanunlarına aykırı davranması suretiyle elde ettiği kazancının vergisini ödememesi halidir. Vergilememenin beyan usulü ile yapıldığı dolaysız vergilerde vergi kaçakçılığı imkânı daha fazla görülmektedir. Vergilemenin kaynakta kesilme usulüyle yapıldığı kesim (özellikle ücretliler) ile dolaylı vergilerde vergi kaçakçılığı yapma olanağı bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı yapmak suretiyle vergisel ödevlerinin yerine getirmeyen mükellef, vergi borcunu düzenli bir şekilde ödeyen dürüst mükellef ile vergilerini kaynakta kesilme suretiyle ödeyen mükellef karşısında hiç de adil olmayan bir üstünlük elde etmektedir. Günümüzde de denetim ve incelemelerin yetersizliği nedeniyle fazlaca artış gösteren vergi kaçakçılığı kamu gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir. Devlette kamu gelirlerini artırabilmek için yeni vergiler koymakta veya vergi oranlarında artışa gitmektedir. Bu durum da vergisinin ödeyen dürüst mükellef üzerinde daha büyük baskı yaratmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi yasal veya yasadışı yollarla devletin gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet vermektedir. Kayıt dışı ekonominin yeterince

kontrol edilememesinden ötürü bir kesim vergi dışında kalırken diğer bir kesim ise vergi yükünü ağır bir şekilde hissetmektedir. Bu durum vergi yükünün adaletsiz dağılımının bir göstergesidir. Adil olmayan bir uygulama neticesinde ağır vergi yükü altında kalan mükellefler ise vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarına başvurmaktadır.

Çifte vergileme, aynı vergi konusunun birden fazla vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Çifte vergileme bazen kanun koyucunun bilerek düzenlediği bir pratik olabileceği gibi bazen de uygulamadan kaynaklı bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi afları, devletin çıkaracağı af kanunları ile bazı dönemlerde vergi alacağının tahsilinden veya vergi alacağının zamanında yerine getirilmemesine bağlı olarak uygulanacak yaptırımlardan vazgeçmesidir. Bilahare ülkemizde sıklıkla çıkarılan vergi afları da vergisini düzenli ödeyen mükellefleri korumazken, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen yükümlülere af ederek vergide adalet ilkesini zedelemektedir. Ayrıca adalet anlayışı tahrip olan mükellefin vergi kanunlarına olan güveni de sarsılmaktadır.

Bulgu 4 çalışmanın “Vergi adaletini etkileyen kavramlar nasıl açıklanmaktadır?” sorusu ile ilişkilidir. 4. Bulgu bu sorunun cevabını oluşturmakta, vergi adaleti üzerinde etki yaratan birden çok unsur bulunmaktadır.

Öneri 4: Verginin yansıtılması kavramı ile vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için vergiyi ödeyen kişi ile vergi yükü aktarılan kişinin aynı kişiler olup olmadığı probleminin netleştirilmesi gereklidir. Yasa koyucular vergi kanunları ile ilgili düzenleme yapmaları esnasında kanunlarda oluşan boşlukları ortadan kaldırmaya yönelik tedbirler aldıkları durumlarda mükellefin vergiden kaçınmasının önüne geçmektedirler. Ayrıca bu kanunlar düzenlenirken ülkenin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve psikolojik koşulları dikkate alınmalıdır. Vergi verimini düşüren ve vergi adaletsizliğine sebebiyet veren vergi kaçakçılığını tam anlamıyla önlenmesi kolay olmasa da çeşitli çareler öngörülmesi sayesinde vergi kaçakçılığına bir nebze olsa imkân verilmemektedir. Bu çareler; yükümlülerin vergi bilincini ve vergi ahlakının iyileştirme, vergi idaresinde yapısında düzenleme, vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılması şeklinde ifade edilmektedir. Vergi adaletinin sağlanması için kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin idarece yapılan denetimler sayesinde tespit edilmesi ve ortan kaldırılması gerekmektedir. Çifte vergilemenin konusunun sınırlarının netleştirilmesi vergi adaletini olumlu etkilemektedir.

Uygulamada vergi affı kanunlarına sık sık başvurulmaması durumunda kişilerin vergi kanunlarına olan güvenleri sarsılmayacaktır.

Bulgu 5: Litaretürde dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla daha adil olduğu kabul edilmektedir.

Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergileri, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergileri oluşturmaktadır. Dolaysız vergilerin yükümlülerin ödeme gücüyle ilişkili olması ve yükümlülerinin kim olduğunun önceden bilinmesinden kaynaklı dolaylı vergiler karşısında daha adil vergiler olarak anılmaktadırlar. Dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisnalar ödeme gücüne ulaşmada yardımcı rol üstlenen araçlar vergi adaletine yakınlaştırıcı etkiye bulunmaktadır. Dolaylı vergilerin mükelleflerin kim olduğunun önceden bilinmemesi, mükelleflerin gelir ve servet durumu dikkate alınmadan gelir düzeyi düşük gruplarla ile gelir düzeyi yüksek grupların aynı oranda vergi ödemek durumunda kalması dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olduğunu göstermektedir. Kaldı ki dolaysız vergilerin dolaylı vergiler karşısında daha adil olduğu düşüncesinin her durumda geçerliliği bulunmamaktadır. Bu vergilerin vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya elverişli olması dolaysız vergilerin sanıldığı kadar adil olmadığına emaredir.

Bulgu 5 çalışmanın “dolaysız vergiler dolaylı vergilere kıyasla daha adil midir?” sorusu ile ilişkilidir. Bulgu 5’de bahsedildiği gibi her ne kadar dolaysız vergiler dolaylı vergilere oranla daha adil olduğu kabul edilse de bu adillik durumu her durumda genel geçer bir kural niteliği taşımamaktadır.

Öneri 5: Dolaysız vergilerde vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önüne geçmeye yönelik bulgu 4 bahsedildiği üzere çareler geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca dolaylı vergilere ilişkin gerek kuruluş gerek teknik bakımından düzenlemeler yapılması suretiyle adalet açısından dolaysız vergilere yakınlaştırılmalıdır. Mesela dolaysız vergilerde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlardan olan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramına dolaylı vergilerde de yeterli düzeyde olmasa da uygulanmaya yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

5.2. Sonuç

Adalet; hak, hukuk, hakkaniyet, doğru, erdem, değer, eşitlik, denge, ahlak, hakka riayet etme ve daha birçok anlamı içinde barındırmaktadır. Devlet düzenlerinde, dinlerde, hukuk düşüncelerinde en çok tartışılan kavramların başını şüphesiz adalet kavramı çekmektedir. Filozoflar, müstakil düşünceleri çerçevesinde çeşitli adalet anlayışları ortaya koymuş ve kendi sosyal teorilerinin daha adil olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Sokrates adalete erdem olarak değer vermektedir. Adaletin esas kaynağı olarak bilgi ve düşünceyi görmektedir. Platon, topluma ait sınıfların erdemlerinden birinin de adalet olduğunu savunmaktadır. Platon'a göre kendi işinin görülmesine kafa yoran, başkalarının yaptığı işe karışmayan her kişide veya sınıfta adalet erdemi bulunmaktadır. Platon'un adalet anlayışında Sokrates'in düşüncelerinden etkilendiği izlenmektedir. Aristoteles'in adaleti, dağıtıcı ve denkleştirici adalet yönünden değerlendirmiştir. Adalet düşüncesinin temellerinin atılmasına büyük katkı sağlayan John Rawls ise adaletin temel konusunu toplumsal yapı üzerine odaklamaktadır (Ergin, 2020). Düşünürlerin adalet anlayışları ve yorumları kimi durumlarda benzerlik gösterirken, kimi durumlarda ise biri diğerinin düşüncesini tamamen reddederek yeni bir düşünce ortaya koymaktadır.

Devlet ekonomik, sosyal, mali nitelikli faaliyetlerini yerine getirebilmek için kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Kamu gelirlerini büyük bir kısmını ise vergiler oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde çeşitli vergi uygulamalarına yer verildiği görülmektedir. Vergiler sadece mali amaçla değil, sosyal ve ekonomik hayata müdahale amacıyla da alınmaktadır. Kamusal hizmetlere harcanmak üzere gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri oranında devlet tarafından toplanan bu vergilerin, vergide adaleti sağlamaya yönelik olması gerekmektedir. Vergide adaleti sağlamak için vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması elzemdir. Vergi yükünün kişiler arasında dağılımında adaletin hangi kriterlere göre sağlanacağı yararlanma ve ödeme gücü yaklaşımlarıyla açıklanmaktadır. Yararlanma yaklaşımı, yükümlülerin kamu hizmet ve faaliyetlerinden elde edecekleri fayda ile orantılı ölçüde vergilendirilmesini temel almaktadır. Ödeme gücü yaklaşımı ise kişilerin ödeme gücüne göre vergi ödemesidir. Günümüzde bölünemez nitelikteki mallarda faydalanma ölçüsünün belirlenememesinden kaynaklı yararlanma yaklaşımının uygulanması oldukça zordur. Buradan hareketle, Türk vergi sistemimizde verginin

tanımında da yer alan herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereğidir. Vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı ve muafiyet- istisna gibi araçlar vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir.

Türk vergi sisteminin yapısını gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler ile harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler fiyat hareketlerinden ve iktisadi dalgalanmalardan farklı düzeylerde etkilenebilmektedir. Dolaylı vergiler fiyat hareketlerine karşı daha hassas ve duyarlı iken dolaysız vergiler fiyat hareketlerine karşı daha duyarsızdır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi idarelerinde çok iyi işleyen bir denetim mekanizması bulunmaması nedeniyle dolaysız vergilerin kaçırılma ihtimalini artmaktadır. Bu yüzden toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payı azalırken dolaylı vergilerin payı artmaktadır.

Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere kıyasla psikolojik açıdan üstün vergilerdir. Dolaylı vergiler, fiyatın içine gizlenerek ödenmesinden ötürü mükellef ne oranda vergi ödediğinin bilincine varmamaktadır. Ayrıca mükellef vergi ödevini yerine getirme aşamasında vergi idaresi ile karşı karşıya kalmamaktadır. Bu nedenle vergi ödediğinin farkında olmayan mükellef ödediği vergiden de rahatsızlık duymayarak vergiye karşı tepki geliştirmemektedir. Dolaysız vergilerin ise beyanname usulü ile ödenmesinden kaynaklı mükellef ve vergi idaresinin karşılaşması mükellef de psikolojik olarak olumsuz bir etki bırakmaktadır. Bu yüzden de mükellefte vergi ödenmesi esnasında direnç oluşmaktadır.

Vergi adaletini sağlanması bakımından dolaylı ve dolaysız vergi türlerinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımı önem arz etmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranları dolaysız vergilere kıyasla daha yüksektir (Topakkaya ve Çelikkaya, 2018: 45-46). Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payının fazla olmasının başlıca sebepleri, kolay ve kısa zamanda tahsil edilmeleri, yansıtılabilmeleri, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olanağının daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır.

Genel kanı dolaysız vergilerin dolaylı vergiler karşısında daha adil olduğu yönündedir. Ancak vergi sistemi detaylı olarak incelendiğinde dolaysız vergilerin adalet

ilkesini olumsuz etkileyen yönleri de vardır. Dolaylı vergiler ise daha adaletsiz vergiler olarak anılmasına karşın dolaylı vergi türlerinde vergi adaletini sağlamak adına pek çok düzenleme yapıldığı görülmektedir. Buradan hareketle vergi adaletini gerçekleştirmede hem dolaylı vergilerin hem de dolaysız vergilerin avantajlı ve dezavantajlı yönleri bulunmaktadır.

Dolaysız vergilerin yükümlülerinin önceden bilinmesi, yansıtılmasının daha zor olması, vergilendirmede mükelleflerin kişisel durumlarının ve ödeme gücünün dikkate alınması bu vergileri adalet ilkesine yakınlaştırmaktadır. Adil bir vergileme sistemine ulaşmada artan oranlılık, en az geçim indirimi, muafiyet, istisna, indirimler ve ayırma ilkesi gibi araçların uygulanması gerekmektedir. Bu araçların kullanıldığı en etkin vergi türü gelir vergisidir. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisi en adil vergi olarak kabul edilmiş olsa da bazı noktalarda vergi de adaletten uzaklaştığı gözardı edilmemesi gerekmektedir. Gelir vergisinin vergilemenin beyan usulünden çok kaynakta kesintiye dayanması, vergi yükünün ücretli kesim üzerinde kalmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az vergilendirilmesine aracı olan ayırma ilkesini zedelemektedir. Artan oranlılığın gerekli şekilde uygulanamaması da vergi adaletinde ciddi sorunlar yaratmaktadır. Vergi adaletine ulaşma adına atılacak adım, ayırma kuramı çerçevesinde emek-sermaye ayrımı gözetilmesi ve artan oranlı tarife yapısının yeniden düzenlenmesi suretiyle ücretliler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi yönünde olmalıdır. Dolaysız vergilerde gelir üzerinden alınan bir diğer vergi türü ise kurumlar vergisidir. Dolaysız vergiler sübjektif nitelikli ve artan oranlı vergiler olarak anılmasına karşın kurumlar vergisi objektif nitelikli ve düz oranlı vergiler arasında sayılmaktadır. Objektif nitelikten kasıt vergilendirmede yükümlünün şahsi durumu ve ödeme gücü dikkate alınmamaktadır. Düz oranla vergilendirmenin amacı yükümlüye vergi ödemesinde kolaylık sağlayarak vergi kaçınma ve vergi kaçırmanın önüne geçmektir. Fakat yüksek kazanç elde eden şirketlerin düz oranla vergilendirilmesi vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalara genişçe yer verilmektedir. Muafiyet ve istisnalar vergi adaletine ulaşmada kimi zaman yardımcı rol üstlenmekteyken öte yandan da muafiyet ve istisnalara belirli çerçevenin dışına çıkılarak fazlaca yer verilmesi vergide adalet ilkelerinden olan genellik ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkilemektedir.

Dolaysız vergilerden olan servet vergilerinin sosyal amaçlarla konulmasından kaynaklı toplam vergi gelirleri içerisinde payı oldukça düşüktür. Gelir üzerinden alınan vergiler gibi adaleti gerçekleştirme amacına hizmet eden bir vergi türüdür. Bununla beraber servet vergilerinin bazı noktalarda vergilemede adalet ilkesini olumsuz etkilediği görülmektedir. Emlak vergisinin taşınmaz mallar üzerinden alınması ve bu vergi türünde vergi oranlarının düşük olması vergi yükü baskısı altında kalmayan mükellefi vergi kaçakçılığı yapma ihtimalinden uzaklaştırmaktadır. Bu durum vergi adaleti üzerinde olumlu etki bırakmaktadır. Ancak emlak vergisinde matrahın belirlenmesinde vergi değeri ölçütü kullanılması ve bu değerin gerçeği yansıtmaktan uzak olması vergi veriminin azalmasına ve vergi adaletinin bozulmasına yol açmaktadır. Emlak vergisinde taşınmaz matrahının belirlenmesi sürecinde gerekli düzenlemeye gidilmesi vergide adaleti gerçekleştirmenin yanı sıra yerel idare kuruluşlarının bu vergi türünde tahsilat artışını sağlayacaktır. Motorlu taşıtlar vergisi objektif nitelikli bir vergi türüdür. Dolayısıyla motorlu araç sahiplerinin kişisel durumunun dikkate alınmaksızın yapılan vergilendirme vergi adaletine zarar verecektir. Motorlu taşıtlar vergisinde vergi matrahını tespitinde spesifik tarife uygulanmaktadır. Vergilendirmede ise araçların yaşı, silindir hacmi, cinsi, türü gibi unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır. Bu unsurlar sayesinde motorlu taşıtlar vergisinde vergi miktarları çeşitlenmekte ve vergide adalet daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca bu verginin ilgili yerlere kayıt ve tescilinin zorunlu olması vergi adaleti bakımından önem taşıyan vergi kaçırma gibi durumlara imkân tanımamaktadır. Türk vergi sisteminde gelir vergisi dışında artan oranlılık uygulandığı diğer bir vergi türü veraset ve intikal vergisidir. Ancak artan oranlılık bu vergi türünde farklı bir özellik göstermektedir. Veraset ve intikal vergisi çift elemanlı (iki elemanlı) artan oranlı tarife yapısında sahiptir. Toplam vergi gelirleri içerisinde en düşük paya sahip olan veraset ve intikal vergisi; kişinin ödeme gücünün göstergesi olmasının yanı sıra vergi adaletini ve gelir dağılımında adaleti sağlamaya yardımcı olan bir vergi türüdür.

Dolaylı vergiler, yükümlülerin gelirleri ve servetleri üzerinden değil harcama işlemleri üzerinden alınmaktadır. Bu vergiler, mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmektedir. Dolaylı vergiler, vergilendirmede yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarının dikkate alınmadığı objektif nitelikli vergilerdir. Bu vergilerde gelir ve servet durumu göz önünde bulundurulmadığı için düşük gelirli kesimle yüksek gelirli kesim aynı oranda vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Ödenen verginin aynı olması,

kişilerin gelir düzeyi yükseldikçe ödedikleri vergi oranının düşmesi tersine artan oranlılık olarak ifade edilmektedir. Buradan hareketle ödeme gücünü kavramaktan uzak ve ödeme gücü ne olursa olsun herkesin aynı vergiyi ödemesini gerektiren dolaylı vergiler adalet ilkesine ters düşmektedir. Dolaylı vergilerin büyük bir bölümünü oluşturan KDV ve ÖTV gibi vergiler vergilemede adalet ilkesi yönünden ağır eleştirilerle karşı karşıya kalmaktadır. KDV'nin düşük maliyetli ve yansıtılmasının diğer harcama vergilerine göre daha kolay olmasından ötürü toplam vergi gelirleri içerisinde payının bir hayli fazla olması, vergi yükünün düşük kesimler üzerinde yoğunlaşmasına sebebiyet vermekte bu durum ise vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. KDV'de ödeme gücüne ulaşmada kullanılan artan oranlılık ve asgari geçim indiriminin uygulanması vergilemede adaletsiz durumları ortadan kaldıracaktır. Bunun için yapılacak işlem; KDV'de %1, %8, %18 oran farklılaşmasına gidilmesidir. Oran farklılaştırılması, temel gıda maddelerinden lüks mallara doğru derecelendirme yapılmasıdır. Böylelikle lüks mallar daha ağır bir vergiye tabi tutulacaktır. Lüks malların daha ağır vergilendirilmesi dolaylı vergilere artan oranlılık unsurunun uygulandığını göstermektedir. Ayrıca temel gıda maddelerinin vergi dışında bırakılması ise dolaylı vergilerde asgari geçim indiriminin uygulandığına örnek teşkil etmektedir. Dolaylı vergilerden bir diğeri olan ÖTV'nin vergilendirilmesinin ve yansıtılmasının kolay, sürümünün yüksek olmasından ötürü toplam vergi gelirlerinin neredeyse %25'ini oluşturmaktadır. ÖTV'de özellikle lüks malları vergilendirmek suretiyle vergi adaleti ve gelir dağılımında adalet sağlanacaktır. Damga vergisi de objektif karakterli vergilendirme esnasında yükümlünün kişisel ve ödeme gücünü dikkate almayan vergi türüdür. Ayrıca verginin konusuna giren tüm kâğıtların eşit oranda vergilendirilmesi genellik ve eşitlik ilkeleri bakımında adil sonuçlar doğuracaktır.

Sonuç olarak; Türk vergi sisteminde vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik vergi politikaları belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Uygulanan vergi politikaları sayesinde kişilerin vergi ile ilgili yükümlülükleri ve ödevleri bildiği ve tam olarak yerine getirdiği bir toplum düzeni oluşturulmalıdır. Adil bir vergi sistemi için toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleştirilmesi sağlanmalıdır. Denetim ve düzenleme sistemlerinin kurulması suretiyle vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi gereklidir. Muafiyet, istisna ve indirimlerin uygulanmasında eşitlik ve genellik ilkesine zarar vermemeye dikkat edilmelidir. Ayrıca dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisinde payının artırılması veya dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının

düşürülmesi veyahut da her ikisinin eşitlenmesine yönelik tedbirler alınması suretiyle vergi adaletini sağlamaya yönelik önemli bir adım atılacağı göz ardı edilmemelidir.



KAYNAKÇA

- Akbulut, İ. (2019). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Mükellefleri Açısından Vergi Uyumuna Etkisi: Batman İli Örneği. *Batman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*. Şubat 6, 2021 tarihinde <p://earsiv.batman.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12402/2223/VERGİ%20AFLARININ%20VERGİ%20MÜKELLEFLERİ%20AÇISINDAN%20VERGİ%20UYUMUNA%20ETKİSİ%20BATMAN%20İLİ%20ÖRNEĞİ-PDF.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı
- Akdoğan, A. (1980). *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi* (13 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi* (20. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: "Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri"* (14. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, A., & Özçelik, Ö. (2018). Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi. *Maliye ve Finans Yazıları*, 9-20. Mayıs 13, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/571227#:~:text=Dolayl%C4%B1%20vergiler%2C%20mallar%C4%B1n%20fiyatlar%C4%B1%20%C3%BCzerinde,ve%20t%C3%BCketici%20art%C4%B1%C4%9F%C4%B1n%C4%B1%20azaltmak%2D%20tad%C4%B1r> adresinden alındı
- Aksel, İ. (2009). *Türk Adalet Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aksoy, Ş. (1995). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2019). *Anayasal Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Antalya, O. G. (2019). *Hukuk Teorisi* (Cilt 1). Ankara: Seçkin Hukuk.
- Aral, V. (2012). *Toplum ve Adaletli Yaşam*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Aristoteles. (1997). *Nikomakhos'a Etik*. (S. Babür, Çev.) Ankara: Ayraç Yayınevi.

- Arslan, M. (2012). *Türk Vergi Sistemi* (5. b.). Ankara: Nobel Yayınevi.
- Arslan, M. (2019). *Kamu Maliyesi*. Şubat 5, 2021 tarihinde <https://docplayer.biz.tr/125570924-Kamu-maliyesi-metin-arslan.html> adresinden alındı
- Atar, Y. (1994). *Vergi Hukuku: "Genel Esaslar"* (2. b.). Konya: Mimoza Yayıncılık.
- Atay, E. E. (2017). *Hukuk Başlangıcı* (5. b.). Ankara : Gazi Kitabevi.
- Aydın, F. (2006). *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi: Yorum ve Açıklamalar*. Ankara: TURMOB Yayınları .
- Aydın, S., & Çaşkurlu, E. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bakırtaş, D. (2012). Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, 87-98. Ocak 30, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/146094> adresinden alındı
- Ballı, A. Ş. (2001). *Çokkültürlülük ve Sosyal Adalet: "Öteki" ile Barış İçinde Yaşamak*. Konya: Çizgi Kitabevi Yayınları.
- Başar, M. (1961). Gelir Vergisi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*(7), 9-20. Şubat 17, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumamk/issue/774/8405> adresinden alındı
- Batırel, Ö. F. (1990). *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş* (3. b.). İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:492 İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 388.
- Batırel, Ö. F. (2002). Özel Tüketim Vergisi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler. *Vergi Dünyası*(253).
- Batırel, Ö. F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No:24.
- Bilici, N. (2008). *Vergi Hukuku: "Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi"* (18. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukuku'nda Anayasal Ölçüt: Mali Güç* . İstanbul: XII Levha Yayınları.
- Cevizci, A. (2003). *Felsefî Terimler Sözlüğü*. İstanbul: Paradigma Yayınları.

- Çapar, M. (2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*(52), 121-134. Haziran 24, 2021 tarihinde <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911711.pdf> adresinden alındı
- Çeçen, A. (1975). Hukuk'ta Norm ve Adalet. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(1), 71-115. Aralık 3, 2020 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42726> adresinden alındı
- Çeçen, A. (1993). *Adalet Kavramı* (2 b.). Ankara: Gündoğan Yayınları. Kasım 26, 2020 tarihinde [/Siyaset_Felsefe_ve_Adalet%20\(1\).pdf](#) adresinden alındı
- Çelik, S. B. (2016). Vergilemede Adalet Açısından Türkiye'nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası. *International Conference On Eurasian Economies*, 256-259. 12 2021, 28 tarihinde <https://www.avekon.org/papers/1564.pdf> adresinden alındı
- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*. (2021). Ocak 31, 2021 tarihinde <http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/#:~:text=%C3%87ifte%20vergilendirme%20nedir%20%3F,vergileme%20ilkelerine%20de%20ters%20d%C3%BC%C5%9Fmektedir.> adresinden alındı
- Çomaklı, Ş. E., & Doğruyol, C. (2013). *Kamu Maliyesi* (2. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çomaklı, Ş., Ak, A., & Ayrançöl, Z. (2014). *Vergi Hukuku* (2. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Damga Vergisi Kanunu*. (1964). Temmuz 12, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf> adresinden alındı
- Değirmendereli, A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin/Hukuk.
- Demir, A. (2016). Aristoteles ve Dağıtıcı Adalet. M. F. Elmas, & M. Becermen içinde, *IV. Uluslararası Felsefe Kongresi: Yoksulluk Dayanışma ve Adalet* (s. 67-69). Bursa: Asa Kitabevi. Aralık 10, 2020 tarihinde <https://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/lookAtPublications/bookPartDetail.xhtml?uId=2003> adresinden alındı

- Demirdal, M. B. (2019). İnsan Haklarının Temellendirilmesine Yardımcı Bir Kavram: Adalet İlkeleri . *İnsan Hakları Yıllığı*, 37, 1-35. Kasım 26, 2020 tarihinde https://www.academia.edu/44360886/%C4%B0NSAN_HAKLARININ_TEMELLENDE%C4%B0R%C4%B0LMES%C4%B0NE_YARDIMCI_B%C4%B0R_KAVRAM_ADALET_%C4%B0LKELER%C4%B0_A_USEFUL_TOOL_FOR_CONCEPTION_OF_GROUNDS_FOR_HUMAN_RIGHTS_PRINCIPLES_OF_JUSTICE adresinden alındı
- Demirkan, B. (2015). Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*(186), 112-131. Şubat 27, 2021 tarihinde http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2015-186-Ucret_Gelirlerinin_Vergilendirilmesi-Burak_Demirkan%20.pdf adresinden alındı
- Dikmen, O. (1969). *Maliye Derslerine Giriş ve Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Kitabevi.
- Dönmez, R. (2006). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi*. Şubat 6, 2021 tarihinde <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> adresinden alındı
- Edizdoğan, N. (1994). *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)* (Cilt 2). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi* (5. b.). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Eker, A., & Bülbül, D. (2016). *Kamu Maliyesi* (2. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Emlak Vergisi Kanunu*. (1970). Mayıs 3, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1319.pdf> adresinden alındı
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tathioğlu, İ. (2015). *Kamu Maliyesi* (12. b.). Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Ergin, B. (2020, Aralık 3). *Adalet Kavramı*. <https://berinergin.com/adalet-kavrami/> adresinden alındı
- Erginay, A. (1988). *Kamu Maliyesi* (16. b.). Ankara: Savaş Yayınları.

- Erkin, G. (2012). Artan Oranlılık. *Ankara Barosu Dergisi* , 237-254. Ocak 7, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/398012> adresinden alındı
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Erol, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku* (5. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Fartun, İ. H. (2017). Damga Vergisi "Makul Bir Vergi" Midir? *Ankara Barosu Dergisi*, 91-98. Temmuz 10, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/541874> adresinden alındı
- Ferhatoğlu, E. (2003). Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz . *e-Akademi*(19). Şubat 20, 2021 tarihinde <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> adresinden alındı
- Gedikli, M. E. (2019). Platon'da Devlet-Adalet İlişkisi. S. Üye, N. Özdemir, Z. İspir, F. Kaya, & E. Ç. Yıldız içinde, *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivı: "Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar-VIII" Sempozyumu* (s. 192-197). İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı* . (2021, Kasım 16). 2021 tarihinde www.gib.gov.tr: <https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2009). *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ocak 31, 2021 tarihinde https://hakan.hozyildiz.com/file/resource/gibkayitdisi2008-2010stratejibelgesi_110213152801.pdf adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:274*. Şubat 27, 2021 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_ucr_etgeliri.pdf adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2021). Ekim 15, 2021 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/node/157433> adresinden alındı

- Gelir Vergisi Kanunu*. (1961). Ekim 25, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> adresinden alındı
- Gencel, U. (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. *Vergi Sorunları*(201), 150-162. Aralık 19, 2020 tarihinde alındı
- Gider Vergileri Kanunu*. (1956). Kasım 15, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6802.pdf> adresinden alındı
- Göçmen, D. (2016). Modern Felsefede Tabakalaşma, Özgürlük ve Adalet. IV. *Uluslararası Felsefe Kongresi*, 158-163. Aralık 12, 2020 tarihinde https://www.academia.edu/31002474/Modern_Felsefede_Tabakala%C5%9Fma_%C3%96zg%C3%BCr%C3%BCk_ve_Adalet adresinden alındı
- Gökbunar, A. R. (1988). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi* (4), 1-23. Ocak 11, 2020 tarihinde <http://docplayer.biz.tr/38377849-Vergileme-ilkeleri-ve-kuresellesme.html> adresinden alındı
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265. Kasım 3, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/309879> adresinden alındı
- Güriz, A. (2001). Adalet Kavramının Belirsizliği. A. Güriz içinde, *Adalet Kavramı* (s. 7-37). Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu.
- Gürler, S. (2007). *Ahlâk ve Adalet*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Hacıköylü, C., & Heper, F. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Maliye Dergisi*(158), 1-14. Kasım 6, 2021 tarihinde <https://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php> adresinden alındı
- Hancock, D. (1996). *Taxation Policy & Practice*. London: International Thomsan Business Press.
- Herekmen, A. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayınları.

- İrtenk, S. (1971). *Maliye*. İzmir: Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Işık, A. (2014). *Kamu Maliyesi* (3. b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Kalabalık, H., & Erdem, M. (2016). *Temel Hukuk Bilgisi* (8. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma* (17. b.). Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kanlı, M. (2007). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bölümü Yüksek Lisans Tezi*. Kasım 10, 2021 tarihinde <http://abdullahcavus.com.tr/wp-content/uploads/2018/02/DOLAYLI-VERG%C4%B0LER-VE-KAYIT-DI%C5%9EI-EKONOM%C4%B0.pdf> adresinden alındı
- Karadeniz, H. K. (2018). Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi. *International Journal of Public Finance* , 3(2). Kasım 7, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/613488> adresinden alındı
- Kargı, V. (2007). Gider Vergilerinde Adalet Sorunu. *Vergi Raporu Dergisi*, 1-14. Kasım 6, 2021 tarihinde <http://www.mersin.edu.tr/akademik/iktisadi-ve-idari-bilimler-fakultesi/yonetim/velikargi> adresinden alındı
- Katma Değer Vergisi Kanunu*. (1984). Kasım 10, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3065&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı
- Keskin, N. (2018). Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Paysal Gelişimi. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 32- 42. Mayıs 2, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/993494> adresinden alındı

- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye'de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Dergisi*(66), 396-411. Kasım 10, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/472692> adresinden alındı
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocaoğlu, M. (2014). *John Rawls: "Adalet Teorisi ve Temel Kavramları"*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Kumkale, R. (2001). *Vergi Sözlüğü*. Ankara: As Yayınları.
- Kurumlar Vergisi Kanunu*. (2006). Ekim 15, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> adresinden alındı
- Kutluca, F. (2013). Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Kasım 2, 2021 tarihinde <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/08/T%C3%9CRK%C4%B0YE%E2%80%99DE-KATMA-DE%C4%9EER-VERG%C4%B0S%C4%B0-UYGULAMASININ-VERG%C4%B0-ADALET%C4%B0-A%C3%87ISINDAN-DE%C4%9EERLEND%C4%B0R> adresinden alındı
- Lang, J. (1998). Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri. C. Selimbeyoğlu içinde, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen"* (F. Başaran, Çev., s. 3-64). Bodrum: T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi .
- Laufenburger, H. (1967). *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*. (İ. H. Ülkmen, Çev.) Ankara: A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları.
- Mercan, S. (2006). Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Ocak 30, 2021 tarihinde <https://www.proquest.com/docview/2595117104?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true> adresinden alındı

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*. (1963). Ekim 15, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=197&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı
- Mutlu, A., & Çelen, M. (2012). *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*. İstanbul: Tüsiad Yayınları. Aralık 29, 2021 tarihinde <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/6843-dolayli-ve-dolaysiz-vergilerin-turk-mali-sistemi-icerisindeki-yeri-siyasal-sosyal-ve-ekonomik-sonuclari> adresinden alındı
- Mutluer, M. K. (1975). Türk Gelir Vergisinde Dar ve Orta Gelirlilerin Ana Sorunları. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 11(1), 61-88. Ocak 5, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/eitiad/issue/50046/641960> adresinden alındı
- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi* (9. b.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Neumark, F. (1950). *Maliyeye Dair Tetkikler*. (İ. Ü. No:9, Dü.) İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Oktayer, N. (2010). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi. Ekim 15, 2021 tarihinde http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/isletme_au/turkvergisistemi.pdf adresinden alındı
- Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2011). *Vergi Hukuku* (20. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (1986). *Kamu Maliyesi 1*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/282.
- Öner, E. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.

- Öz, E., Kutbay, H., & Buzkıran, D. (2014). Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım. *Gümrük & Ticaret Dergisi*(4), 86-99. Mayıs 4, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1020850> adresinden alındı
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002). Kasım 10, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4760.pdf> adresinden alındı
- Öztürk, N. (2015). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Öztürk, S., & Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü . *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254. Ocak 21, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185215> adresinden alındı
- Pehlivan, O. (2012). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi. Ocak 12, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı
- Pehlivan, O. (2019). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım.
- Sarılı, M. A. (2002). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler . *Bankacılar Dergisi*(41), 32-50. Ocak 30, 2021 tarihinde <https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/41.pdf> adresinden alındı
- Sayâr, N. S. (1975). *Kamu Maliyesi "Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri"* (5. b.). İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları .
- Sin, S. (1996). Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Dolaylı Vergiler. *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yükseklikans Tezi*.
- Sonsuzoğlu, E. (1997). Ödeme Gücüne göre Vergileme İlkesi. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Ocak 2, 2021 tarihinde <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/29964.pdf> adresinden alındı

- Sugözü, İ. H., Yıldırım, H., & Aydın, H. İ. (2014). Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(32), 115-128. Mayıs 7, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1724757> adresinden alındı
- Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi: "Temel Kavram ve Esaslar"*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Susam, N., & Oktayer, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler(1995-2005). *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105-123. Kasım 1, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/30156> adresinden alındı
- Şataf, C., & Aygün, Ş. (2019). Türkiye'de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 11, 89-96. Mayıs 3, 2021 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/755070> adresinden alındı
- Şeker, M. (2010). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Şin, S. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Dora.
- T.C. Anayasası. (1982). Kasım 15, 2020 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı
- Tekin, F. (1978). Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması. *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* .
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi* (Cilt 8.). Ankara: Seçkin .
- Tekir, S. (1987). *Vergi Teorisi*. İzmir: Güçbirliği Yayıncılık.
- Tokat, R. (1985). Katma Değer Vergisinde Matrah Nispet. *Vergi Dünyası*.
- Topakkaya, A. (2017). *Hukuk ve Adalet*. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Turan, M. (2019). Hans Kelsen'e göre Adalet. S. Üye, N. Özdemir, Z. İspir, F. Kaya, & E. Ç. Yıldız içinde, *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkıvı: "Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar-VIII" Sempozyumu* (s. 328-356). İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları.
- Turhan, S. (1977). *Vergi Teorisi*. İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası* (6. b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk, İ. (2010). *Kamu Maliyesi* (8. b.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Uluatam, Ö. (1999). *Kamu Maliyesi* (6. b.). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Uygun, E. (2020). Türkiye'de Vergilemede Adalet Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler. *Vergi Raporu*(251), 222-236. Kasım 8, 2021 tarihinde alındı
- Uygun, E., & Kasa, H. (2017). Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları). *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*, 30-38. Şubat 5, 2021 tarihinde <https://javstudies.com/DergiTamDetay.aspx?ID=503> adresinden alındı
- Uygur, G. (2004). Adalet ve Hukuk Devleti. *AÜHFD*, 29-38. Aralık 3, 2020 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42647/514195> adresinden alındı
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*. (1959). Mayıs 8, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7338&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3> adresinden alındı
- Vergi Usul Kanunu*. (1961). Ocak 31, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> adresinden alındı
- Yelbaşı, C. (2014). *Fransızca-İngilizce-Almanca Karşılıklarıyla Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Sim Matbaacılık.
- Yereli, A. B., & Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(161), 21-32. Aralık 26, 2020 tarihinde <http://ahmetburcinyereli.com/MLY161.pdf> adresinden alındı

Yılmaz, G. A. (2006). *Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını.

Yılmaz, G. A. (2013). *Kamu Maliyesi* (4. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Zengin, H., & Tütüncü, A. (2016). Kayıtdışı Ekonominin Tahmini ve Vergi Gelirleri ile Arasındaki İlişki . *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* , 53(612), 73-86. Ocak 29, 2021 tarihinde http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/files/articles/152820006336_6.pdf adresinden alındı

