



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

# TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Dursun Berk KAYNAR

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Eren ÇAŞKURLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI

EKİM 2023



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ  
VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Dursun Berk KAYNAR**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**EKİM 2023**

## ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Dursun Berk KAYNAR

05/10/2023

## TEZ ONAY SAYFASI

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS programı öğrencisi Dursun Berk KAYNAR tarafından hazırlanan “TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ” başlıklı tez çalışması 05/10/2023 tarih ve 17:00 saatinde yapılan tez savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından OY ÇOKLUĞU ile YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak KABUL edilmiştir.

|                                                                                                            | Kabul                               | Ret                                 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Danışman</b> Prof. Dr. Eren ÇAŞKURLU<br>Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi/ Maliye Anabilim Dalı      | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>            |
| <b>Başkan</b> Prof. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR<br>Kırıkkale Üniversitesi/ Mali Hukuk Anabilim Dalı         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>            |
| <b>Üye</b> Dr. Öğr. Üyesi Haydar Lütfü EJDER<br>Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi/ Maliye Anabilim Dalı | <input type="checkbox"/>            | <input checked="" type="checkbox"/> |

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ VE  
DEĞERLENDİRİLMESİ  
(Yüksek Lisans Tezi)

Dursun Berk KAYNAR

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
Ekim 2023

ÖZET

Vergi adaleti konusu tarih boyunca birçok düşünür ve yazarın ilgi alanını girmiştir. Bunun temelinde olan nedeni ise adaletli bir vergi sisteminin kurulup, gelir dağılımının mümkün olduğunca hakkaniyetli olmasını sağlamak hem toplumda yaşayan bireyler hem de devlet açısından mühim bir konu olmasıdır. Adaletli bir vergi sisteminin inşa edilmesi içinde vergi sisteminde yer alan vergilerin vergi adaletini etkileyen unsurlar açısından sistemli ve doğru olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu unsurların vergi sistemini aksatacak şekilde sisteme etki etmesi şüphesiz vergi adaletini olumsuz yönde etkileyecektir. Bunun içindir ki ülke sınırları içerisinde yaşayan bireylerin hem vergi toplayıcısı olan devlete olan güvenlerinin sağlanması hem de yine bu bireylerin, güvenin tesis edilmesi ile birlikte vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması için vergi adaletini etkileyen unsurlar konulacak vergilerin etkinliği belirlenirken önemli oranda göz önünde bulundurulmalıdır. Çalışmada da bu noktalara değinilmiş vergi kavramının tarihsel öneminden yola çıkarak Türk vergi sisteminde mevcut olan vergiler açısından vergi adaletinin tesis edilmesi için vergi adaletini etkileyen unsurların değerlendirilmesi yapılmıştır.

Bilim Kodu : 112005  
Anahtar Kelimeler : Vergi, Konularına Göre Vergiler, Vergi Adaleti, Vergi Ödeme Gücü, Vergi Adaletini Etkileyen Unsurlar  
Sayfa Adedi : 113  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Eren ÇAŞKURLU

EXAMINATION AND EVALUATION OF THE TURKISH TAX SYSTEM IN TERMS OF TAX  
JUSTICE  
(M.Sc. Thesis)

Dursun Berk KAYNAR

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY  
THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES  
October 2023

ABSTRACT

The issue of tax justice has been of interest to many thinkers and writers throughout history. The main reason for this is that establishing a fair tax system and ensuring that the distribution of income is as equitable as possible is an important issue for both individuals living in society and the state. In order to build a fair tax system, the taxes in the tax system should be organized systematically and correctly in terms of the factors affecting tax justice. The impact of these factors on the tax system in a way that disrupts the tax system will undoubtedly negatively affect tax justice. For this reason, in order to ensure both the trust of individuals living within the borders of the country in the state, which is the tax collector, and the voluntary compliance of these individuals with the tax with the establishment of trust, the factors affecting tax justice should be taken into consideration significantly when determining the effectiveness of the taxes to be imposed. In this study, these points have been mentioned and the factors affecting tax justice have been evaluated in order to establish tax justice in terms of the taxes existing in the Turkish tax system based on the historical importance of the concept of tax.

Science Code : 112005  
Key Words : Tax, Taxes According to Subjects, Tax Justice, Ability to Pay Tax, Factors Affecting Tax Justice  
Page Number : 113  
Supervisor : Prof. Dr. Eren ÇAŞKURLU

## TEŞEKKÜR

Tezimin her aşamasında desteğini esirgemeyen, bilgi, beceri ve tecrübelerinden faydalandığım, göstermiş olduğu hoşgörü ve sabırla bana motivasyon sağlayan, Sayın Prof. Dr. Eren ÇAŞKURLU hocama, değerli katkılarından dolayı Prof. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR ve Dr. Öğr. Üyesi Haydar Lütfü EJDER hocalarıma teşekkürlerimi bir borç bilirim.



## İÇİNDEKİLER

|                                                                                | Sayfa |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------|
| ÖZET.....                                                                      | iv    |
| ABSTRACT.....                                                                  | v     |
| TEŞEKKÜR.....                                                                  | vi    |
| İÇİNDEKİLER.....                                                               | vii   |
| TABLoların LİSTESİ.....                                                        | ix    |
| ŞEKİLLERİN LİSTESİ .....                                                       | x     |
| KISALTMALAR .....                                                              | xi    |
| 1. GİRİŞ .....                                                                 | 1     |
| 2. VERGİ ADALETİ OLGUSU VE VERGİ ADALETİ ÜZERİNDE ETKİLİ OLAN<br>UNSURLAR..... | 3     |
| 2.1. Vergi Adaleti Kavramı .....                                               | 6     |
| 2.2. Vergi Adaleti Üzerinde Etkili Olan Unsurlar.....                          | 9     |
| 2.2.1. Vergi Ödeme Gücünün Belirlenmesi .....                                  | 9     |
| 2.2.1.1. Vergi tarifelerinde artan oranlılık.....                              | 12    |
| 2.2.1.2. Ayırma ilkesi.....                                                    | 13    |
| 2.2.1.3. Asgari geçim indirimi .....                                           | 15    |
| 2.2.1.4. Vergi muafiyet, istisna ve indirimleri .....                          | 16    |
| 2.2.2. Vergi Yüğü .....                                                        | 17    |
| 2.2.3. Verginin Yansıması.....                                                 | 18    |
| 2.2.4. Mali Anestezi .....                                                     | 19    |
| 2.2.5. Çifte Vergilendirme.....                                                | 19    |
| 2.2.6. Vergiden Kaçınma Vergi Kaçakçılığı .....                                | 20    |
| 2.2.7. Kayıtdışı Ekonomi.....                                                  | 21    |
| 2.2.8. Vergi Afları .....                                                      | 22    |
| 2.2.9. Vergi Rekabeti.....                                                     | 23    |
| 2.2.10. Vergi Esnekliği.....                                                   | 23    |
| 2.2.11. Vergi Ahlakı .....                                                     | 23    |
| 3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLER .....                               | 25    |
| 3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....                                      | 25    |
| 3.1.1. Gelir Vergisi .....                                                     | 25    |
| 3.1.2. Kurumlar Vergisi.....                                                   | 27    |
| 3.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler .....                                    | 29    |

|                                                                                           | <b>Sayfa</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 3.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi .....                                                     | 30           |
| 3.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi .....                                                   | 31           |
| 3.2.3. Emlak Vergisi .....                                                                | 33           |
| 3.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler .....                                           | 34           |
| 3.3.1. Katma Değer Vergisi .....                                                          | 35           |
| 3.3.2. Özel Tüketim Vergisi .....                                                         | 37           |
| 4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLERİN VERGİ ADALETİ<br>AÇISINDAN İNCELENMESİ ..... | 39           |
| 4.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Vergi Adaleti .....                    | 39           |
| 4.1.1. Gelir Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi.....                          | 41           |
| 4.1.2. Kurumlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi .....                      | 56           |
| 4.2. Türkiye’de Servet Üzerinden Alınan Vergiler ve Vergi Adaleti .....                   | 62           |
| 4.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi .....              | 64           |
| 4.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi .....            | 69           |
| 4.2.3. Emlak Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi .....                         | 75           |
| 4.3. Türkiye’de Harcamalar Üzerinden Alınan Bazı Vergiler ve Vergi Adaleti.....           | 81           |
| 4.3.1. Katma Değer Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi .....                   | 82           |
| 4.3.2. Özel Tüketim Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi.....                   | 90           |
| 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....                                                           | 97           |
| KAYNAKLAR.....                                                                            | 105          |
| ÖZGEÇMİŞ .....                                                                            | 113          |

## TABLoların LİSTESİ

| Tablo                                                                                         | Sayfa |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Tablo 3.1. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisinin Payı .....                      | 26    |
| Tablo 3.2. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kurumlar Vergisinin Payı .....                   | 28    |
| Tablo 3.3. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Motorlu Taşıtlar Vergisinin Payı .....           | 31    |
| Tablo 3.4. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Veraset ve İntikal Vergisinin Payı .....         | 32    |
| Tablo 3.5. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisinin Payı .....                | 36    |
| Tablo 3.6. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Özel Tüketim Vergisinin Payı .....               | 38    |
| Tablo 4.1. 2018 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri.....                                       | 41    |
| Tablo 4.2. 2019 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri.....                                       | 41    |
| Tablo 4.3. 2020 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri.....                                       | 42    |
| Tablo 4.4. 2021 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri.....                                       | 42    |
| Tablo 4.5. 2022 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri.....                                       | 42    |
| Tablo 4.6. 2023 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri.....                                       | 42    |
| Tablo 4.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (I) Sayılı Tarifesi .....                             | 65    |
| Tablo 4.8. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (II) Sayılı Tarifesi .....                            | 66    |
| Tablo 4.9. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (IV) Sayılı Tarifesi .....                            | 66    |
| Tablo 4.10. 7338 Sayılı Kanunda Yer Alan Vergi Tarifesinin İlk Uygulama Şekli .....           | 70    |
| Tablo 4.11. 2023 yılı Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi.....                                | 71    |
| Tablo 4.12. Emlak Vergisi Oranları .....                                                      | 79    |
| Tablo 4.13. Katma Değer Vergisinin Vergilemeye Tabi Tuttuğu Malların İçeriği ve Oranlar ..... | 83    |
| Tablo 4.14. Özel Tüketim Vergisinin Vergilemeye Tabi Tuttuğu Malların İçeriği.....            | 91    |

## ŞEKİLLERİN LİSTESİ

| Şekil                                                                                                                         | Sayfa |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Şekil 4.1. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Kişisel Vergi Yüğü.....                                               | 39    |
| Şekil 4.2. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Kurum Kazançları<br>Üzerinden Alınan Vergi Üzerindeki Vergi Yüğü..... | 40    |
| Şekil 4.3. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Servet Üzerinden Alınan<br>Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü .....       | 63    |
| Şekil 4.4. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Harcamalar Üzerinden<br>Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü .....   | 81    |



## KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

| Kısaltmalar | Açıklamalar                 |
|-------------|-----------------------------|
| GİB         | Gelir İdaresi Başkanlığı    |
| GVGT        | Gelir Vergisi Genel Tebliği |
| GVK         | Gelir Vergisi Kanunu        |
| KDV         | Katma Değer Vergisi         |
| KVK         | Kurumlar Vergisi Kanunu     |
| MTV         | Motorlu Taşıtlar Vergisi    |
| ÖTV         | Özel Tüketim Vergisi        |
| VİV         | Veraset ve İntikal Vergisi  |
| VUK         | Vergi Usul Kanunu           |

## 1. GİRİŞ

Vergiler devletlerin ömürlerini devam ettirebilmeleri ve ülke sınırları içerisinde yaşayan toplumlara gerekli hizmetleri sunabilmeleri için toplanması gereken gelirlerin başında gelmektedir. Tarih boyunca da ülkeler bu durumun farkında olmuşlar ve zaman zaman vergi gelirlerini arttırma çabası içine girmişlerdir. Ülkelerin vergi sistemlerinde bu vergiler farklı kıstaslara göre gruplara ayrılmıştır. Konu ayrımına göre vergilerin gruplandırılması ülke içinde ve ülke sınırları dışında en sık başvurulan gruplandırma şeklidir. Bu açıklamalar çerçevesinde konu ayrıma göre vergiler gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

Devletler tam istihdamı, iktisadi istikrarı ve de hakkaniyetli bir gelir dağılımı sağlamak açısından makroekonomik hedeflere ulaşma noktasında iktisat politikası araçlarını geniş ölçüde kullanmakta, bunların başında ise vergiler ve vergi politikası araçları yer almaktadır. Tarih boyunca belli dönemlerde konjonktürel yapıdan kaynaklı ve de diğer başka çeşit sebeplerle miktarında önemli dalgalanmalar yaşayan vergiler günümüzde önemlilik derecesinden herhangi bir düşüş yaşamamıştır. Vergilerin bu geniş boyutu hem bilimsel literatürde hem de toplumların siyasi ve sosyal zemininde önemli tartışmaları beraberinde getirmiştir. Bunlardan en önemli ise vergi adaletinin sağlanıp sağlanamadığı durumu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yükü dengeli dağılmadığında bireylerin vergiye olan tepkileri artmakta bu da tarihsel dönemler itibariyle de toplumsal karışıklıklara varan olaylara sebebiyet verebilmektedir. Bir ülkede vergi adaletinin yerine getirilmesiyle amaçlanan devletin egemen olarak kullandığı vergilendirme gücünü sınırları belli olmuş hukuksal yapıya oturtmak ve de uygulayıcıları keyfi uygulamalardan sakındırmaktır. Burada ortaya çıkan temel problem hukuksal yapının sabit olarak tespit edilen gerçek doğrular ile belirlenememesi zorluğudur. Toplumlarda adalet zaten olması gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmakta lakin bu kavramın tam olarak neyi ifade ettiği ve ne şekilde belirleneceği kısmı kesinlik arz etmemektedir.

Adaletin vergi sisteminde tesis edilmesi için vergi adaletini etkileyen unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Vergi adaletini etkileyen unsurların vergi sistemine etki ettiği yönler itibariyle tespitinin yapılması ve de adaletli bir vergi sisteminin

oluşturulması için bu unsurlardan ne şekilde yararlanılması gerektiğinin belirlenmesi çalışmanın literatüre olan önemli katkısını oluşturmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın amacını Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin vergi adaleti açısından değerlendirilmesinin vergi adaletini etkileyen belli unsurlar dahilinde yapılıp, bu unsurların söz konusu vergileri hangi açıdan ne şekilde etkilediğinin tespitinin yapılması oluşturmaktadır. Ayrıca yine bu unsurların etkisi bakımından Türk vergi sisteminde mevcut olan adaletsiz uygulamalara değinilmesi ve de sorunlara yönelik önerilerde bulunulması amaçlanmıştır.

Çalışmayı etkili kılmak adına üç ana başlık oluşturulmuştur. İlk bölümde vergi ve vergi adaleti kavramından bahsedilip vergi adaletini etkileyen unsurların teorik erevesi çizilmiştir. İkinci bölüme geçildiğinde Türk vergi sisteminde yer alan vergilerden bahsedilmiştir. Çalışmanın son ve analiz kısmında ise Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin vergi adaletini etkileyen unsurlar bağlamında detaylı olarak analizi yapılıp sonuçlar çıkarılmaya çalışılmıştır.

## 2. VERGİ ADALETİ OLGUSU VE VERGİ ADALETİ ÜZERİNDE ETKİLİ OLAN UNSURLAR

Temel görevlerini gerçekleştirmeye çalışan devletler yaptıkları kamu hizmetleri için yeterli mali kaynaklara gereksinim duyarlar. Tam da bu noktada gereksinimlerini karşılamak ve de kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla kamu geliri adında çeşitli gelirler elde ederler. Bu gelirler vergiler, resimler, parafiskal gelirler, harçlar, vergi ve para cezaları, fon gelirleri, şerefiyeler, borçlanma gelirleri, mülk ve teşebbüs gelirleri ve sair gelirler olarak sıralanabilir (Sağdıç, 2015:6).

Uzun zamandır literatürde tartışma konusu oluşturan, devletin yetkisinde olan vergi toplama yetkisini nasıl elinde bulundurduğu, vergilerin neden toplandığı ve toplanan vergilerin oranlarının nasıl belirleneceği soruları mühim olmaktadır. Çok sayıda iktisadi görüş vergilerin toplanma sebeplerini ifade etmişlerdir. Bu görüşler adil vergi dağılımının özelliklerini, vergilemenin niçin olması gerektiğini ve dayanaklarını anlatmayı hedeflemiştir (Eker, 2009: 160).

Modern maliyeciler vergiyi kamu harcamalarının finansmanı olarak tanımlamasının yanı sıra devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek maksadıyla cebren ve karşılıksız olarak alınan parasal değer olarak da tanımlamışlardır. Buna karşın klasik maliyecilere geçecek olursak onlar vergiyi tüzel ve gerçek kişilerden kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla alınan maddi değer olarak ele almışlardır (Çomaklı ve Doğruyol, 2013: 50).

Günümüz şartlarına en uygun vergi tanımı; “Devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanarak kamu tüzel kişilerinin, geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak amacıyla, yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere, gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal tutarlarıdır.” şeklinde ifade edilebilir (Nadaroğlu,1996:216-217, akt. Tahiroğlu, 2019:16).

Ülkemizde 1982 anayasasında verginin tanımı yer almaktadır. Anayasamızın 73.maddesine göre vergi: “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” ifadesiyle güvence altına alınmış ve vergilemede kanunilik ilkesi içselleştirilmiştir.

Buraya kadar vergi ile ilgili yapılan tanımlamalar sonucunda vergilerin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi hem gerçek hem de tüzel kişilerden alınır.
- Yasalarla güvence altına alınan vergiler, zorunluluk unsuruna göre alınırlar.
- Vergiler, devlet veya vergileme yetkisine sahip kurum ve kuruluşlarca kanunda belirtilen usul ve esaslar temelinde tahsil edilirler.
- Verginin alınmasında sunulan hizmet ile ödenen vergi arasında direkt bir ilişki yoktur ve dolayısıyla vergiler hizmet karşılığı olmadan alınırlar.
- Vergi nakdi (parasal) olarak tahsil edilir.
- Vergiler mali ve mali olmayan birçok amaç için alınmaktadır.

Maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan vergi birçok değişik amaçlara sahiptir. Verginin amaçlarını mali amaçlar ve mali olmayan amaçlar olmak üzere iki başlık halinde ele alabiliriz:

Mali amaç verginin en geleneksel ve temel amacını oluşturmaktadır. Devletin devlet olma özelliğinden gelen vazifelerini yerine getirebilmesi için gerekli olan finansman kaynağını tedarik etmek vergilemenin mali amacıdır (Pehlivan, 2019:100). Bu tedarik sonucu devlette sürekliliğin sağlanabilmesi için topluma sunulması gereken hizmetler yer almaktadır. Tam da bu noktada devlet kamu harcaması yoluyla bu hizmetleri gerçekleştirir. Yapılan bu kamu harcamalarının vergilerle finanse edilebilme gücü, vergilemenin mali amacına ulaşp ulaşmadığı hakkında sonuçlar verir. Eğer ki buradaki oran %100'e yaklaşırsa mali amaca ulaşmada vergiler etkin demektir (Sağbaş ve Şen, 2017:20). Mali amaçla asıl ulaşılması gereken hedef en üst düzeyde vergi gelirinin elde edilmesidir. Verginin mali amacının tam olabilmesi adına; pazar ekonomisini çoğaltmak, vergi tarifelerini artan oranlı biçimde uygulamak, vergi bilincini oluşturmak, topluma vergi ahlakını aşılamak, vergi kaybını ve kaçaklarını en az seviyeye düşürecek tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Zorunluluk altında ve karşılıksız olarak alınan, devletin elde ettiği vergi kullanıldığı alan ve amaç ne olursa olsun mali olarak bir sonuç ortaya çıkaracaktır. Başka bir deyişle vergilemenin mali olmayan amacı belli bir düzeyde vergi geliri elde edildikten sonra bu gelirlerin ortaya çıkaracağı sonuçlara yoğunlaşmaktadır. Ülkeler ekonomik koşullarına göre vergilerin mali amacını ya da mali olmayan amacını öne çıkarabilmektedir.

Modern maliye yaklaşımı 1929 yılında gerçekleşen Büyük Buhran sonucunda ortaya çıkmıştır. Modern maliye yaklaşımı, verginin tahsil aşamasında devlete gelir sağlamak, sunulacak hizmetlerin gerçekleştirilmesi için maddi olanaklar sağlamak olan amaçlarında farklılıklar oluşmuştur. Modern maliye yaklaşımıyla beraber gelen değişiklikler verginin ekonomik amacının da doğmasını sağlamıştır. Verginin ana ekonomik hedeflere ulaşabilmesinde, verginin ekonomik amacını bir araç olarak kullanılmaktadır. Verginin ekonomik amacını, ekonomide istikrarın sağlanması ve ekonomik büyümede vergilerden faydalanmak oluşturmaktadır (Pehlivan, 2009: 98).

Vergi bir maliye politikası aracıdır ve ekonomiye müdahale edilmesi için kullanılabilir. Örneğin korunması ve gelişmesi gereken bir alan için vergi azaltılması, gelişmemesi istenilen bir alan için ise vergi artırılması bu kapsamda değerlendirilebilir. Sosyal ve ekonomik hayattaki amaçların bazıları vergideki ayarlamalarla yerine getirilmektedir. Tüketim ve üretime müdahalelerde bulunmak, yatırımlara teşvikler sağlamak, iktisadi yapıya müdahale ederek kalkınmaya istikrar sağlamak verginin ekonomik amaçları olarak görülebilir.

Toplumların sosyal devlet anlayışını benimsemesi sonucu vergilerin sosyal hayattaki düzenleme rolü önem kazanmıştır. Günümüzde devletlerin kalkınma sürecinde, beşeri kalkınma hedefine ulaşmada sosyal devlet kavramı önemlidir. Vergilerin sosyal amaçları çerçevesindeki amaçlarından biri gelir dağılımının düzeltilmesidir. Siyasi iktidarların elinde olan vergi, gelir dağılımında yaşanan adaletsizliği önlemek için kullanılabilir. Bu sayede vergilemede bazı tekniklerden faydalanılabilir. Bunlar; istisna, muafiyet, indirim, artan oranlılık, ayırma ilkesi, asgari geçim indirimi gibi tekniklerdir. Gelir vergisinin şahsi olma özelliğinden dolayı özellikle bu amaç için kullanılabilir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için vergi politikasını destekleyici harcama politikasının da bulunması gerekir. Olması gereken kamu harcama yapısı yüksek gelire sahip gruptan alınan vergileri düşük gelir sahibi kesime aktarmaktır (Kirmanoğlu, 2009: 259).

Sosyal harcamalar ve vergiler bir devlete sosyal devlet niteliği kazandırma amacına yönelik kullanılabilecek araçlardır. Sosyal devletin temellerini oluşturan bu iki önemli araçtan hangi aracın ne zaman kullanılacağını bazı faktörler belirlemeye yardımcı olmaktadır. Bu faktörler bulunulan dönemin şartları, ülkenin koşulları ve ülkede

koruma altına alınılması planlanan toplumsal sınıfın veya zümrenin koşullarıdır (Aydın vd.,2017:7)

Ülkelerin iktisadi kararlarına göre vergilerin ekonomik ve sosyal amaçlarının dışında dönemin koşullarına göre farklı amaçlarda gündeme gelebilir. Bu noktada devlet vergiler aracılığıyla mükelleflerin belirli eylemlerinin teşvik edilmesini veya engellenmesini sağlayarak sırf gelir elde etmenin dışına çıkmaktadır. Devlet söz konusu vergileri çevrenin temiz tutulup korunması, bireylerin kültürel gelişimi ve nüfusun gelecek planlaması vb. sahalarda yönlendirici etki ve sonuçları için koyabilmektedir.

Çevresel problemlerin vergiler aracılığıyla çözümünde 1980’li senelerden sonra ilerleme kaydedilmiştir. OECD üyesi ülkeler kişilerin çevreye verdiği zararın azaltılması amacı ile ‘’kirleten öder prensibi’’ prensibi çerçevesinde vergi sistemlerini güncellemektedirler (Çelikkaya, 2011:97). Yine ülkeler vergilemeden ülke nüfusunun planlanmasında da yararlanabilirler. Örnek verecek olursak Çin’de birden fazla çocuk sahibi olmak cezalandırılabilen, Almanya’da evli olan çiftlerin vergi yükleri bu politika çerçevesinde azaltılabilmektedir (Sağbaş ve Şen, 2017:25).

Genel olarak vergi ile ilgili verilen bu bilgiler vergi adaleti kavramının altyapısını oluşturması açısından önem arz etmektedir. Türk Vergi Sisteminde vergi adaletinin daha iyi ve detaylı anlaşılması açısından vergi adaleti kavramının ve de vergi adaleti üzerinde etkili olan unsurların kavramsal açıdan ele alınması lazım gelmektedir. Aşağıda bahsedilen bu hususlara değinilecektir.

## **2.1. Vergi Adaleti Kavramı**

Tarih boyunca ekonomi bilimi ile ilgilenen bilim adamlarının vergi kavramının gelişim aşamalarında en fazla üzerinde durdukları mevzulardan bir tanesi de vergilendirme politikalarının adaletli bir sistem içerisinde uygulanmasıdır. Bu adaletli vergi sisteminden anlaşılması gereken ise kamunun sunduğu hizmetlerin finansmanını sağlamak için tahsil edilen vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hakkaniyete uygun şekilde dağıtılmasıdır (Edizdoğan vd., 2018: 251).

Devletlerin ortaya çıkması ile birlikte gelişim gösteren vergilendirme ve vergi adaleti geçmişten günümüze süren önemli konular arasında yer almakta ve de suanki çağda

mevcut ülkelerin ana gündeminde de yer alan vergi reformlarının da temel yapıtaşını oluşturmaktadır (Gök vd., 2013: 270).

Tıpkı adalet kavramı gibi vergi adaleti kavramı da soyut nitelik taşıyan, genel ve nötr bir kavram olarak ifade edilmektedir. Bunun içindir ki hem birey hem de toplumsal bakış açısı açısından adalet kavramının ifade edilme şekline göre vergi adaleti de kavramı da farklılık arz etmektedir. Vergileme de eşitlik dengesinin sağlanmasını da içine alan vergi adaleti kavramı içerdiği unsurlar itibariyle kapsamı daha geniş bir anlamı ifade etmektedir. Bu noktada vergi mükelleflerinin tümüne eşit şekilde muamele etme anlamını ifade eden ve de daha somut ve keskin bir kavram olan vergilemede eşitlik kavramı çoğunlukla vergilemede adalet kavramı ile aynı anlama gelecek şekilde kullanılarak çelişkili bir durumla da karşı karşıya kalınabilmektedir (Güran, 2004: 245).

Bu konu bağlamında iki farklı adalet kavramından bahsedilebilir. Kişisel özgürlükleri temel alan ve toplumdaki bireylerin kişisel durumlarını tespit etmeye engel olan denkleştirici adalet tüm topluma eşit davranmayı ilke edinen adalet türüdür. Diğer bir adalet türü olan dağıtıcı adalet ise eşitlikçi bir anlayışı temel almasının yanı sıra bireylerin kişisel durumlarını tespit etmeyi uygun bulan adalet türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere dağıtıcı adalet daha çok toplumdaki bireyler arasındaki eşitsizliği gidermeyi hedeflerken denkleştirici adalet ise kişi özgürlüklerinin koruma altına alınmasını hedeflemektedir. Denkleştirici ve dağıtıcı adaletle ilişkin son olarak bu yaklaşımların dikey ve yatay adaletle de örtüştüğünü söylemek mümkündür (Yereli ve Ata, 2011: 23-24). Bu noktada yatay eşitlik kavramı vergileme açısından benzer şartlarda bulunan bireylere eşit muamele yapılmasını, dikey eşitlik kavramı ise farklı şartlarda bulunan bireylere farklılık düzeyi çerçevesinde farklı muamele yapılmasını ifade etmektedir (Çağan, 1982: 148).

Tarihsel dönemler itibariyle adalet kavramında meydana gelen değişimler sebebiyle vergi adaletinin literatürde birçok tanımı yer almaktadır. Yereli ve Ata (2011) vergi adaletini “belirli bir toplumda toplam vergi yükünün, o toplumu oluşturan bireyler arasında adil olduğu varsayılan bir biçimde dağıtılması” şeklinde tanımlamışlardır. Başka bir tanımda Demir ve Gülten (2013: 270) ise vergi adaletini “bireyler açısından devletin mali güçlerine ne derece uygun bir vergileme yaptığı veya vergi yükünün

dağıtılmasında kendilerinin şahsi ve ailevi durumlarının hangi ölçüde dikkate alındığı” biçiminde ifade etmişlerdir.

Vergi sistemlerinin oluşturulmasında önemli faktörlerden biri de vergi adaleti olgusudur. Bu çerçevede vergi sistemleri oluşturulurken temelde üç normatif yaklaşım kullanılmaktadır. Bunlardan ilki olan normatif mali yaklaşımda kamu harcamaları göz önünde bulundurulmakta bu yönüyle bahsedeceğimiz diğer iki yaklaşımdan mali araçlar yönünden ayrılmaktadır (Akkaya, 1986).

Diğer bir yaklaşım olan adil vergileme yaklaşımında oluşturulan vergi sistemi yapısının ödeme gücü ilkesini temel alması ve de asıl mühim olanın vergileme sürecinde yatay adaletin sağlanması olduğu ifade edilmiştir. Bu yaklaşım çerçevesinde aynı gelir düzeyine sahip bireylerin aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması hedeflenmektedir (Kıranoglu, 2003: 132). Son olarak optimal vergi yaklaşımına geçecek olursak, bu yaklaşımda vergi matrahında meydana gelen sapmaların ekonomik etkinsizliğe sebep olarak bireylerin refahını düşürdüğü tezi savunulmaktadır. Adil vergileme yaklaşımı ile kıyaslayacak olursak farklı olarak bu yaklaşımda emeklilere ait özel tasarruflar, araştırma ve geliştirme giderleri, sermayenin amortismanı gibi nedenlerle istisna ve muafiyetlere izin verilmektedir (Akkaya, 1986: 342-343). Bu şekildeki uygulamalar ekonomide yanlış kaynak dağılımına yol açmadığı müddetçe vergi sisteminde bulunmalıdır.

Vergi adaletini başka bir yönden ele alacak olursak vergilemede adaletin yerine getirilmesi eşit durumda olan bireylere eşit uygulama yapılmasına, vergilendirme politikasının ödeme gücünü kavramasına ve gelir ve servetin tekrardan adaletli bir şekilde dağılımının gerçekleştirilmesine bağlı olmaktadır. Toplumdaki kişiler arasındaki servet düzeyi farklılıklarını dengeye getirme açısından vergi adaleti kavramı aktif bir kavram olarak, yine toplumdaki kişileri mali güçleri oranında vergilemeyi amaçlama açısından ise pasif bir kavram olarak ifade edilebilir. Bu sebeple vergi adaletinin yerine getirilmesi için devlet ve mükellefler sürekli şekilde kendi arzularının gerçekleştirilmesi yönünde faaliyetlerde bulunabilmektedir (Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

## **2.2. Vergi Adaleti Üzerinde Etkili Olan Unsurlar**

Toplumda vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik uygulamaların toplum nezninde ne şekilde algılandığı ve bu uygulamaların vergiye tabi mükellefler üzerinde meydana getirdiği vergi yükünün ne şekilde dağıldığı gibi çok sayıda etmenin vergi adaleti üzerinde etkili olduğu söylenebilir. Vergi adaleti üzerinde etkili olan unsurlar vergi ödeme gücünün belirlenmesi, vergi yükü, verginin yansımaları, mali anestezi, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, kayıtdışı ekonomi, vergi afları, vergi rekabeti, vergi esnekliği ve vergi ahlakı şeklinde sıralanabilir (Arslantaş,2021:39). Vergi adaleti üzerinde etkili olan unsurlardan, ele alacağımız vergiler itibariyle tüm unsurların değerlendirilmesinin güç olması sebebiyle bu çalışma kapsamında vergi ödeme gücünün belirlenmesi, vergi yükü, verginin yansımaları, mali anestezi, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonomi unsurları ele alınacaktır.

### **2.2.1. Vergi Ödeme Gücünün Belirlenmesi**

Vergi yükünün toplumdaki kişiler arasında ne şekilde bölüşürüleceği kamu maliyesi literatüründe en sık tartışılan hususlardan biridir. Bu tartışma ise fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı perspektifinde meydana gelmektedir.

Hobbes ve Locke 17.yüzyıl politika kuramcıları olarak sözleşme kuramına yükledikleri anlamla fayda ilkesinin doğmasına sebep olmuşlardır. Devletin ürettiği hizmet ve malların maliyetini olabildiğince vergi yoluyla kişilerden almasını öngören yaklaşım fayda ilkesine göre vergileme yaklaşımıdır (Pehlivan, 2009: 162).

Geniş perspektiften bakıldığında fayda yaklaşımının vergilemeye bakış açısı piyasa ekonomisine benzerliğiyle dikkat çekmektedir. Şöyle ki fayda yaklaşımı piyasa ekonomisinde hizmet ve malların değiş tokuşu sonucu ortaya çıkan kaidelerin kamu ekonomisi alanında vücut bulmuş halidir. Devletin sunduğu kamusal mal ve hizmetlerden faydalanan kişiler devlete, yapılan hizmete biçtikleri kıymet dahilinde vergi ödeyeceklerdir. Bu durum verginin tarafı olan devlet yönünden verimli bir yol olmamaktadır.

Kamusal mallar piyasada sunulan özel mallardan iki özellikle ayrılmaktadır. Bunlar, dışlama olmaması ve faydaların bölünememesidir. Ayrıca kamusal mallarda bedavacılık sorunu ya da kişilerin tercihlerini net bir şekilde belirtmemesi gibi sebepler

kişilerin kamusal mallardan elde edecekleri faydaların net bir şekilde hesaplanamamasına yol açmaktadır. Kamusal mal ve hizmetler için sayılan bu durumlar mübadele değerinin net bir şekilde ölçülememesine sebep olmaktadır. Gönüllü mübadele teorisi fayda yaklaşımı içinde yer almaktadır. Fakat kamusal malın bahsedilen özelliklerine göre bu vergileme anlayışını imkânsız kılmaktadır. Literatürde Türk vergi sisteminde şerefiye, harç gibi kamu gelirlerinin belirlenmesi için bu teori kullanılabilmektedir (Akdoğan, 2013:131).

Fayda yaklaşımı teorisinde devlet sigorta şirketine vergide bireylerin sigorta için ödedikleri primlere benzetilmektedir. Devlet tarafından sunulacak adalet, asayiş ve güvenlik gibi hizmetler sayesinde elde edilen fayda bireylerin ödedikleri vergiler karşılığında sunulmaktadır. Girandin fayda yaklaşımını ilk ileri süren ve devleti sigorta şirketine, vergiyi de sigortaya benzeten düşünürdür. Mirabeau ve Montesquieu gibi ünlü düşünürlerde bu görüştedir. Fayda yaklaşımında vergi bireylerin fayda karşısında ödedikleri bir vergi olmasına rağmen eleştirilerden kurtulamamıştır. Eleştirilerden en önemlisi de sigortada iki taraflı bir rıza var iken vergide bireylerden cebir yoluyla yani zorla vergi vermeleri istenmektedir (Mutluer, 2013:191).

Fayda ilkesi vergi matrahına uygulanması gereken tarife yapılarını da doğrudan etkilemektedir. Bu eksende bilim adamları artan oranlı vergilemenin mi yoksa düz oranlı vergilemenin mi uygulanması gerektiği konusunda tartışmışlardır. Sonuç olarak ise fayda yaklaşımını destekleyenlerin bir bölümü artan oranlı vergilemeyi savunurken bir bölümü ise düz oranlı vergilemeyi savunmuşlardır.

Diğer yaklaşım olan ödeme gücü yaklaşımında İtalyan ekonomist Guicciardini ilk defa ödeme gücünü incelemiş ve artan oranlı verginin gereği olarak ödeme gücü ilkesini görmüştür. Ödeme gücü ilkesini Rousseau, Say, Mill ve Bodin gibi düşünürlerde adaletin göstergesi şeklinde ifade etmişlerdir (Şener,1996:214). Bir verginin adil olabilmesi için, ilk olarak bireylerin sosyal ve ekonomik farklılıklarına dikkat etmek gerekir. Fayda yaklaşımından da önce ele alınmış olan, adil bir şekilde yapılacak olan vergilemenin kişilerin ödeme gücünün dikkate alınması gerektiğidir. Esas olarak, ödeme gücüne göre vergilendirme, kamudan sağlanan fayda ve hizmetlerin için karşılığına bakılmaksızın, her bireyin geçimini sağlayacak tutarın üstündeki paydan vergi yüküne katılım sağlamasıdır. Tüketim harcamaları, servet ve gelir bireylerin ekonomik gücünü belirleyen unsurlara örnektir (Işık,2008:33).

Ödeme gücü yaklaşımında vergiler servet, gelir ve tüketime bağlı olarak alındığında hakkaniyetli bir durum ortaya çıkacaktır. Bu yaklaşım çerçevesinde hepsi ayrı ayrı ödeme gücünün göstergelerinden olan yukarıda sayılan olgular vergiye tabi tutulmalıdırlar. Ancak bu noktada ödeme gücü kıstaslarının ne şekilde belirleneceği hususu önem arz etmektedir. Bu kıstasların belirlenmesine ilişkin birkaç yaklaşım vardır. Bunlardan birincisi mutlak fedakarlık yaklaşımıdır. Eşit mutlak fedakarlık anlayışı, kişilerin vergi ödedikleri zaman katlandıkları fedakarlıkların eşit sayılmasıdır.

Bir başka yaklaşım olan eşit oranda fedakarlık yaklaşımına geçecek olursak bu yaklaşım gelir ve servet yönünden zengin olan mükelleflerin yine bu yönden fakir olan mükelleflere göre daha yüksek oranda vergi ödemeleri gerektiği tezini ileri sürer. Bu yaklaşımın amacı her bir vergi mükellefi için toplam faydada meydana gelen düşüşün eşit seviyede kalmasını sağlamaktır. Eşit oranda fedakarlık yaklaşımına en uygun vergiler düz oranlı vergilerdir ve buna örnek olarak Türkiye’de uygulanmakta olan kurumlar vergisi örnek olarak verilebilir (Sağbaş ve Şen, 2017:232).

Son yaklaşım olan eşit marjinal fedakarlık yaklaşımına bakıldığında, her kişinin vergiye katlanarak bulunduğu fedakarlığın, toplam fedakarlığı en aza indirecek biçimde belirlenmesidir. Bu yaklaşımda verginin artan oranlı olması gerekmektedir. Yani gelir seviyesi yükseldikçe vergiden sonra kişilerin gelirlerinin seviyelerinin birbirlerine yaklaşması ve yüksek gelir seviyesi için marjinal vergi oranlarının seviyesinin fazla olması gerekmektedir. Eşit marjinal fedakarlık yaklaşımına göre gelirin marjinal faydasının her birey için eşit olması eşit fedakarlıkla beraber vergi adaleti için de gereklidir (Akdoğan, 2013:201).

Neticede yukarıda anlatılan fedakarlık yaklaşımlarından hiçbirinde hakkaniyetli vergilemeden bahsedilmemiştir. Bu yaklaşımların daha çok teorik düzeyde bilgiler içermesi nedeniyle normal yaşamda uygulaması zordur. Ayrıca fedakarlığın miktarının tespitinde araç olarak yararlanılan faydanın ölçümü de kolay bir işlem değildir.

Gelir, servet ve harcama gibi unsurlar kişilerin ödeme gücünü oluşturmaktadır. Gelir; “Bir kimsenin belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmaktadır (Baysal,2005:38). Gelir, geleneksel doktrinde maddi olarak güç hissettiren bir olgu olarak ifade edilmektedir. Bu düşüncüyü destekleyenlere göre gelir,

vergilendirilebilecek olan kapasiteyi en net şekilde gösteren unsurdur ve kişinin iktisadi gücünün en güvenilir endeksidir (Akalin,1986:358). Servet, “belirli bir kimsenin belirli bir zaman dilimi içerisindeki mal varlığının toplamıdır” şeklinde ifade edilmektedir. Vergi ödeme gücünde bağımsız unsur olarak anılan servet, potansiyel gelir niteliği taşır ve kişiye güvende olduğunu hissettirir. Bu unsurların tüketilmek için harcanması vergi ödeme gücünün diğer bir unsurudur. Hobbes ve onun gibi düşünen düşünürlere göre, gelirin bireysel refaha katkıda bulunabilmesi için harcanması gerekmektedir. Bu sebeple servet ya da gelir vergi ödeme gücünün göstergesi olmamaktadır. Servet ve gelirin tüketimde harcanan kısmı ödeme gücü göstergesidir (Baysal,2005:38).

Son olarak, vergi ödeme gücünün göstergesi olan gelir, servet ve harcamadan tek bir tanesinin esas olarak belirlenmesi doğru değildir. Vergi ödeme gücünün unsurlarından tek bir tanesinin vergiye tabi olması, diğer unsurların önemsenmemesine yol açacaktır. Bunun sonucunda tek bir unsurun vergilendirilmesi vergilendirmenin yetersiz olmasına sebebiyet verecektir. Verginin adaletinin bozulmaması için bireylerin gelir, servet ve harcamalarının hepsinin vergilendirilmesi gerekmektedir.

Vergi adaletinin gözetilmesindeki önemli etmenlerden biri olan vergi ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan teknikleri; artan oranlılık, ayırma ilkesi, asgari geçim indirimi ve vergi muafiyet, istisna ve indirimleri şeklinde ifade etmek mümkündür.

#### **2.2.1.1. Vergi tarifelerinde artan oranlılık**

Belirlenen matraha uygulanan oran ya da ölçüler olan vergi tarifeleri kişilerin devlete ödeyecekleri vergi miktarının belirlenmesinde kullanılan araçlardır. Vergi tarifeleri genel olarak azalan oranlı vergi tarifesi, düz oranlı vergi tarifesi, artan oranlı vergi tarifesi ve tersine artan oranlı vergi tarifesi olarak sıralanabilir. Azalan oranlı vergi tarifesi vergi matrahının artması karşısında vergi oranının azaldığı tarifelerdir. Bir başka tarife olan düz oranlı vergi tarifesi matrahın artması veya azalması karşısında uygulanan vergi oranının sabit olduğu vergi tarifeleridir. Tersine artan oranlı vergi tarifesi ise bireylerin ödedikleri verginin matrah içindeki nispi öneminin matrah büyüdükçe azaldığı vergi tarifesidir.

Gelirin elde edilmesi bakımından daha fazla gelir elde eden mükelleflerden daha yüksek oranda, daha az gelir elde eden mükelleflerden daha alçak oranda vergi

alınması artan oranlılık olarak ifade edilebilir (Pehlivan, 2009: 155). Yine başka bir ifadeyle matrahın artması sonucu uygulanacak oranında paralel olarak yükseldiği tarifeler artan oranlı olarak adlandırılmaktadır. Bu tarifeler de kendi aralarında açık-gizli artan oranlılık, basit-dilimli artan oranlılık, sınıf usulü, tek elemanlı-çok elemanlı artan oranlılık olarak alt sınıflara ayrılmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesi Wagner, J.B. Say, J.S. Mill, J.J. Rousseau, Sax, Seligman gibi iktisatçılar tarafından vergilemede adaletsizliği azaltmaya yardımcı olması sebebiyle desteklenen bir araçtır. Bu noktada referans alınan etkiler düz oranlı vergilemeyle beraber ortaya çıkan olumsuz etkileri hafifletici ve vergi adaletinde uyumu sağlayıcı niteliktedir (Akdoğan, 2011: 242-243).

Artan oranlı vergi tarifesi bazı iktisatçılara göre etkin ve verimli bir vergi tarifesi olması ve toplumdaki sosyal eşitliği toplumun vergi yükünün değişik sosyal katmanlara adaletli biçimde dağıtarak sağlaması sebebi ile desteklenmektedir. Bu sebeple de artan oranlı vergi tarifesinde matrahın yükselmesi sonucu vergi oranı da arttığından vergilemede mevcut olan dikey ve yatay adalet prensipleri yerine getirilmiş olmaktadır (Yılmaz, 2006: 242).

Piyasa ekonomisi sonuçlarına göre gerçekleşen bir gelir dağılımı artan oranlı tarife destekçileri açısından hakkaniyetli olmamaktadır. Bu noktada ortaya çıkan eşitsizlik devlet tarafından artan oranlı vergi tarifesi aracılığıyla topluma göre daha az kazanç elde edenler olumlu etkilenecek şekilde giderilmelidir.

Artan oranlılık bazı taraflarından ise eleştirilere konu olmuştur. Bunlardan bazıları vergi gelirlerinde düşüşe sebep olacağı, tasarruf konusunda eksik kaldığı ve israfa sebep olduğu, faaliyete geçirilmesinin maliyetli ve kompleks olduğu, uygulama alanının ve ölçülerinin belli olmadığı, kötüye kullanmaya karşı savunmasız olması gibi faktörlerdir. Bu eleştirileri yöneltenlerden bazıları Turgot, Hobbes, Leroy Beaulieu gibi teorisyenlerdir (Sayar, 1975: 120-121).

#### **2.2.1.2. Ayırma ilkesi**

Gelir genel olarak sermayeden, emekten ve bu iki üretim faktörünün birlikte kullanılmasından ortaya çıkmaktadır. Ayırma ilkesi bu iki faktörden emekten elde edilen gelirin sermayeden elde edilen gelire göre kaynak ve nitelik bakımından daha

zor elde edildiğini varsaydığından emekten elde edilen gelirlere daha düşük, sermayeden elde edilen gelire daha yüksek vergi uygulanmasını savunmaktadır.

Vergilemede ödeme gücünün belirlenmesi noktasında sermaye ve emek gelirleri vergilendirildiğinde emeği koruyan bir vergilendirmenin daha yararlı olacağı ayırma ilkesi tarafından ifade edilmektedir. Toplumdaki kişilerin mali gücü ile doğru orantılı olarak vergi tahsili sağlanması için servet ve gelir seviyeleri eşit olmayan mükelleflerin ödeme güçleri göz önüne alınarak vergi yükünün o şekilde paylaştırılması gerekmektedir (Saraçoğlu, 2001: 61).

Emek gelirlerinin kazanılmasının sermaye gelirlerine göre daha zor olması sebebiyle ayırma ilkesi kamu ekonomisi sektöründe desteklenen bir ilke olmuştur. Bu sebeple ayırma ilkesi devletlerin uzun yıllar boyunca tartışma konusu yaptığı konular arasında yer almaktadır. Ülkeden ülkeye uygulama bakımından farklılık arz etmesine rağmen ayırma ilkesi ülkelerin toplumsal adalet hususundaki kayda değer düşüncelerini yansıttığından zaman içerisinde dikkatleri üzerine çekmiştir.

Ayırma ilkesi devletlerin vergilemesinde çeşitli sebeplerle kullanılmaktadır. Bunlardan birkaçına değinecek olursak emek gelirlerinin elde edilmesindeki çabanın daha fazla olması ve sermaye gelirin nazaran emek geliri elde etmenin risk ve güçlüklerinin daha fazla olmasıdır. Ayırma ilkesinin diğer bir kullanım sebebi sermayenin, ait olduğu kişiye toplum nezninde kazandırdığı saygınlık neticesinde gelir elde etme yönünden değişik imkanlar sunmasıdır. Fakat bu tür imkanların emek geliri elde eden kişiler için bulunduğu söylenmez (Akdoğan, 2011: 252-253).

Ayırma ilkesinin yukarıda sayılan kullanım sebeplerinin yanı sıra bu ilkeye yöneltilen bazı eleştiriler de vardır. Bu noktada eleştirenler emek gelirlerine nispeten süreklilik, dayanıklılık ve emniyet gibi açılardan daha kullanışlı olduğu iddia edilen sermaye gelirlerinin günümüzde aynı özellikleri taşımadığını ileri sürmüşlerdir. Ayrıca eleştirenler sermaye ile emek ayırımında bu iki üretim faktöründen hangisinin diğerine göre daha zayıf olduğunu belirlemenin kolay olmadığını ifade etmiş ve birinin diğerine kıyasla daha az vergilendirilmesinin belli bir ölçüsü olmadığını savunmuşlardır. Bu düşüncelerin altında yatan nedenlerden biri sosyal refah devleti anlayışının sosyal güvenlik örgütleri aracılığıyla emekten elde edilen gelirlere de süreklilik ve emniyet katmış olmasıdır. Yine bunlara ek olarak faiz, kısıtlama, kira, kamulaştırma vb. faktörler sermayeyi daha zayıf hale getirmiş, grev hakkı, toplu iş sözleşmesi, asgari

ücret uygulamaları emeği korumaya yönelik faaliyetler olarak öne çıkmıştır (Nadaroğlu,2000:321).

### **2.2.1.3. Asgari geçim indirimi**

Toplumdaki kişilerin kendileri ve ailelerinin asgari düzeydeki gereksinimlerini karşılayacak miktardaki gelirlerinin vergiye tabi tutulmaması veya vergi harici bırakılması asgari geçim indirimi olarak adlandırılır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere mükelleflerin ödeme güçleri için başlangıç noktası kendileri ve aileleri için gerekli olan gelirin üstünde kalan kısımdır (Dikmen, 1969: 373). Ayrıca yukarıda belirtildiği gibi kişilerin hem kendi hem de ailelerinin zorunlu gereksinimlerini karşılaması için kazandığı gelirden vergi tahsil edilmesi, yaşamsal faaliyetlerini yerine getirme noktasında mükellefleri zor durumda bırakacaktır ki bu da vergi adaleti ve gelir dağılımı hususunda problemlere sebep olacaktır.

Buraya kadar anlatılanlardan sonra üzerinde durulması gereken noktalardan bir tanesi de asgari geçim indirimi düzeyinin tam olarak ne olduğu konusudur. Bu konuda fikir birliği olmasa da bu düzeyin ne tür kriterlere göre saptanacağı noktasında ortaya atılan bazı görüşler vardır (Yılmaz, 2013: 219). Bunlardan ilki kültürel asgari görüştür. Bu görüşe göre asgari geçim indirimi, toplumda farklı sosyal gruplara ayrılmış kişilerin (memur, işçi, sanayici, köylü) yaşam düzeylerinin esas alınması suretiyle belirlenmeli ve hayata geçirilmelidir. Bir başka görüş olan fizyolojik asgari görüşe geçecek olursak bu görüş elde edilen gelirden kişilerin yaşamlarını idame ettirebilmeleri için gerekli olan gelir kısmının vergi harici tutulmasını önermektedir. Son görüş olarak karşımıza çıkan medeni asgari görüş de toplumda yaşayan kişilerin insani haysiyetleri ve refah seviyelerinin sağlanabilir olması için gerekli olan gelir seviyesinin vergiye tabi olmamasını ileri sürmektedir (Susam, 2015: 241).

Bahsettiğimiz bu görüşleri toparlayacak olursak asgari geçim haddinin tespitinde toplumun kültürel, asgari ve fizyolojik ihtiyaçları toplumun bütününe ele alacak şekilde dikkate alınmalı ve ayrıca toplumun siyasal, sosyal ve mali yapıları da göz önünde bulundurulmalıdır.

Asgari geçim indirimi konusunda günümüze kadar pek çok lehe ve aleyhe görüşler belirtilmiştir. Aleyhe olan görüşlerinden bazısını ele alacak olursak en az geçim indiriminde gelir elde etmesine rağmen belli kişilerin vergi dışı bırakılması vergileme

ilkeleri arasında önemli bir yere sahip olan hem verimlilik hem de genellik ilkelerini önemli derecede zedelemektedir (Erdem vd., 2015:153). Diğer karşımıza çıkan aleyhe görüş ise ülkelerinde daha düşük veya hiç vergiye vergiye tabi olmayan kişiler seçimlerde oy kullanmak suretiyle ülke kaynaklarının yönetiminde yetkili olabilmekte ve buda hakkaniyete uygun düşmemektedir (Orhaner, 2007:174).

Şimdi de asgari geçim indirimi lehine olan olumlu görüşlere değinelim. Bu noktada ilk olarak vergi yapısından kaynaklı olarak gider ve tüketim vergileri tersine artan oranlı bir tarifeyle sahiptir. Bu sebeple de kişilerin geliri farketmeksizin bu tür dolaylı vergilerde mükellefler aynı miktarda vergiden sorumlu olacaklardır. Bunun sonucunda ise mükelleflerin gelirlerine oranla ödedikleri vergiler adaletsizliğe neden olacaktır. Asgari geçim indirimi uygulaması bu adaletsizliği azaltmada az da olsa yardımcı olabilir (Erginay, 1988: 57). İkinci olarak ise asgari geçim indirimi ile birlikte bazı kişilerin vergi haricinde tutulması devletin muhatap olduğu kişi sayısını azaltacak bu da verginin tahsilinde ortaya çıkan maliyetleri aşağı çekecektir (Orhaner, 2007: 174).

#### **2.2.1.4. Vergi muafiyet, istisna ve indirimleri**

İstisna, vergi kanunları ile vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine o vergi kanunuyla ya da başka bir kanunla vergi dışında tutulmasıdır. İstisna vergi konusuna tanınmış bir vergi düzenlemesidir. Kişiye tanınmış vergi düzenlemesi olarak karşımıza çıkan muafiyet ise vergi kanunları ile vergiye tabi olması gereken bir kişinin yine o kanunlar ya da başka bir kanunla vergi dışında tutulmasıdır (Arslan, 2012: 64). Son olarak indirim müessesesini ise bireylerin ödemiş oldukları vergilerin tamamen veya bir kısmının vergi harici tutulması şeklinde ifade tanımlamak mümkündür.

Ülke içerisinde vergi muafiyet ve istisnaları kullanılarak hukuki, ekonomik ve sosyal sebeplere bağlı olarak bazı kişilerin ve vergi konularının vergi dışında tutulması teorik olarak ortaya atılan fikirleri de etkilemiştir (Akdoğan, 2014: 259). Bu noktada devletin bilerek ve isteyerek kanunlarla hazineye girecek olan hasılatı bu şekillerde vazgeçmesi aynı zamanda vergi harcaması olarak adlandırılır.

Anayasamızın 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade ile genellik ilkesinin önemi özellikle belirtilmiştir. Muafiyet ve istisna düzenlemeleri genellik ilkesini ihlal ettiği düşüncesi eleştirilere maruz kalmıştır. Maddenin ikinci

fıkrasında ise “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” ibaresi yer almaktadır. Bu fıkra ile beraber mükellefler arasındaki vergi yükünün hakkaniyetli bir dağılım gösterebilmesi için sosyal amaç doğrultusunda bir takım özellikli araçların kullanımına izin verilmiştir.

İstisna ve muafiyet uygulamalarında aşırıya kaçıldığında hazineye girecek olan para azalacaktır. Devlet bu kaybı telafi etmek için bu uygulamalardan faydalanmayan kişilere yönelecektir. Bu noktada uygulanmakta olan vergi oranlarının attırılması ya da değişik yeni vergilerin uygulamaya konması mükellefleri zor durumda bırakacaktır.

Yine muafiyet ve istisnaların geniş ölçüde uygulandığı bir ekonomide vergi hasılatının düşmesi ve vergi sisteminde bozukluklar yaşanması bir yana bu uygulamalar bireyler ve firmalar için çalışma isteksizliği oluşturur. Fakat bunun aksine muafiyet ve istisnalar sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmada araç olarak da kullanılabilir. Buna en güzel örnek Katma değer vergisinde ihracat işlemlerinde uygulanan vergi istisnasıdır (Sağbaş, 2010: 73). Ayrıca hükümetler tarafından uygulamaya konan teşvik düzenlemelerinde üretim düzeyini arttırmak, işsizlik oranını azaltmak gibi hedefler de istisna ve muafiyetlere başvurulmaktadır.

### **2.2.2. Vergi Yüğü**

Toplumu oluşturan bireylerin belli bir dönem içerisinde vergi ödeme yükümlölüklerini yerine getirmelerinde dolayı katlanmak zorunda oldukları vergi tutarı ile sahip oldukları gelirleri arasındaki oransal ilişki vergi yüğü kavramı ile ifade edilmektedir. Başka bir deyişle vergi yüğü vergiye tabi mükelleflerin vergi ödevini yerine getirmelerinden dolayı hissetmekte oldukları finansal etki şeklinde de tanımlanabilir (Sugözü, 2017:35). Bireylerin ödemiş oldukları vergiler ile gelir arasında gerçekleşen oransal fark objektif vergi yüğü olarak nitelendirilirken, bireylerin vergi ödemeleri neticesinde sahip oldukları gelirlerinde ortaya çıkan azalmayı psikolojik yönden hissetmeleri subjektif vergi yüğü olarak nitelendirilmektedir. Yine başka bir yönden değerlendirecek olursak mikro açıdan vergi yüğü bireyin ödediğı vergiler ile geliri arasındaki oransal farkı, makro açıdan vergi yüğü ise toplam ödenen vergilerin GSMH’ a olan oranını ifade etmektedir.

Vergi yüğü kavramı salt olarak sadece belli bir vergi tutarını anlatmamakta, gelir ve servetin vergi ile olan bağlantısını da göstermektedir. Bu sebeple de vergi yükünün

dengeli bir şekilde paylaştırılması yasalarla maliye politikası uygulayıcılarına verilmiş mühim bir görev olmaktadır. Neticede mevcut bir vergi sisteminin toplum tarafından kabul görmesi ve de başarıya ulaşması ilk başta o vergi sisteminin adaletli olup olmadığı ile ilişkilidir (Demir ve Gülten, 2013: 283).

Verginin dolaylı ve dolaysız vergi türü olmasına bağlı olarak vergi yükünün vergi adaleti üzerindeki etkisi değişmektedir. Dolaysız vergiler açısından ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan bazı metodlar (artan oranlılık, ayırma ilkesi, asgari geçim indirimi vb.) vergi yükünün dağılımında etkili olabilirken dolaylı vergilerin bu şekilde kontrol edilmesi daha zor olmaktadır (Demir,2013:67). Vergi yükü açısından önemli olan nokta vergi yükünün sayısal miktarından öte, oluşan bu vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında ne şekilde dağıldığıdır. Eğer vergi yükü toplumun değişik kesimleri arasında fazlaca farklı şekilde dağılıyorsa bu durum şüphesiz ki vergi adaletini olumsuz etkileyecektir.

Son olarak vergi yükü açısından vergi yükünün dengeli ve adaletli bir şekilde paylaşıldığını düşünen bireyler devlet uygulamalarını olumlu karşılarken, vergi yükünün dengesiz ve adaletsiz dağıldığını düşünen bireyler vergi sistemine duyulan güvensizlik nedeniyle devlet uygulamalarını olumsuz karşılayabilmektedirler.

### **2.2.3. Verginin Yansıması**

Özel kesimden kamu kesimine aktarılan iktisadi anlamdaki değerleri ifade eden vergiler işletmeler ve bireyler üzerinde yük oluşturduğunda bu yük satılan malların içerisine gizlenerek nihai tüketiciye yansıtılmaya çalışılır. Yani gerçekte vergiyi ödememesi gereken kişi vergiyi ödüyorsa yansımanın söz konusu olduğunu söylemek mümkündür (Aksoy,1998:274).

Verginin yansıması dört aşamadan oluşmaktadır. Bunları verginin vurgusu, verginin yansıması, verginin yerleşmesi ve verginin yayılması şeklinde ifade edebiliriz. Nihayetinde bu aşamalardan sonra mükellef üzerindeki vergi yükünün yansıtılamayarak kalan kısmı nihai mükellef üzerinde kalmış olacaktır.

Verginin yansımasında etkili olan bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler mikro ekonomik faktörler ve makroekonomik faktörler olarak ikiye ayrılır. Arz ve talebin fiyat esnekliği ve yapısı, verginin mahiyeti( vergi yapısı, vergi çeşidi, vergi oranı), piyasanın şekli ve malın çeşidi mikro ekonomik faktörleri, mükelleflerin vergileri

finansman şekilleri, ekonominin konjonktürel yapısı gibi faktörler ise makroekonomik faktörleri oluşturmaktadır.

Verginin yansıtılıp, yansıtılamamasına bağlı olarak dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı ortaya çıkmakta bu ayrım ise vergi adaletini önemli oranda etkilemektedir. Bu ayrımın vergi adaletine etkisi dördüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

#### **2.2.4. Mali Anestezi**

Mali anestezi, mükelleflerin yerine getirmek zorunda olduğu mali yükümlülüklerini farkına varmadan yerine getirmesi ya da bir başka açıdan devletin bu vergiyi vergiye tabi mükelleflerden hissettirmeden tahsil etmesidir. Bu durumda vergi baskısı mükellef tarafından daha düşük seviyelerde hissedilmiş olmaktadır (Muter vd. ,2016:193).

Mali anestezi etkisi en net şekilde dolaylı vergilerde görülmekle birlikte dolaysız vergilerde stopaj yoluyla vergilendirmede de kendisini göstermektedir. Dolaylı vergilerde fiyat içerisine gizlenen vergileri anlamak güç olmakta bu durum vergiyi ödeyen mükellef tarafından tam ve doğru olarak hissedilememektedir. Nihayetinde vergiyi yüklenen mükellefler nezninde ödemiş oldukları vergiler sebebiyle his ve duygu kaybı oluşmakta, mali anlamda uyuşturulmuş olmaktadırlar. Bu noktada mükellefler tarafından hissedilebilen vergi yükü olarak tanımlanan subjektif vergi yükünün makul düzeyde seyretmesi için kamu harcamaları ve vergi ilişkisindeki illiyet bağının sağlanması lazım gelmektedir (Akdoğan, 2019: 187).

#### **2.2.5. Çifte Vergilendirme**

Aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla vergi tahsil edilmesi hali çifte vergilendirme olarak adlandırılmaktadır. Bu durum modern vergileme ilkeleri ile uyuşmamakta ve vergi adaletine zarar vermektedir. Ekonomik ve hukuksal olarak ikiye ayrılan çifte vergilendirmede hukuksal çifte vergilendirme, aynı dönem içerisinde, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden birden fazla egemenlik gücüne sahip olan devletin vergi toplamasıdır (Armağan ve Berkay, 2011: 89). Ekonomik açıdan çifte vergilendirmeye geçecek olursak burada aynı vergi konusu üzerinde birden fazla kişinin ayrı ayrı vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır (Terzi, 2017: 75).

Çifte vergileme vergi yükünün mükellefler nezninde daha fazla hissedilmesine yol açmaktadır. Bu nedenle de mükellefler vergi yüklerini hafifletmek amacıyla faaliyetlerini rasyonel olmayan alanlara yönlendirebileceği gibi vergi kayıplarına sebep olabilecek uygulamalara da başvurabilmektedirler. Uluslararası büyüklükte çifte vergilendirmenin sebep olduğu olumsuzluklar ve yol açabileceği vergi adaletsizliği tek taraflı alınan tedbirler ya da uluslararası vergi anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır.

#### **2.2.6. Vergiden Kaçınma Vergi Kaçakçılığı**

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini sağlamadan vergi yükünden uzak kalınma çabasını vergiden kaçınma şeklinde tanımlayabiliriz. Vergi borcunun olabilmesi için vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Bu nedenle mükellef olan kişiler vergiyi doğuran olayın dışında olurlarsa veya hukuki bir durumun kendileri için oluşmasına neden olmazlar ise mükellefe vergi borcu çıkmamış olacaktır. Mükellefler, verginin dışında kalan kaynaklarından kazanç veya irat elde ederlerse ya da yine vergi kapsamına girmeyen servet unsurlarından kazanç elde etmeye çalışırlarsa vergiden kaçınmaya yol açmış olacaklardır. Anlaşılacağı üzere vergiden kaçınma vergi kanunlarında herhangi bir aykırılığa neden olmamaktadır (Akdoğan,2019:173-174).

Devlet eğer ahlaki, iktisadi veya sosyal sebeplerle vergi kanunlarını vergiden kaçınmayı sağlayacak biçimde düzenler ise vergiden kanuni olarak kaçınma sözü konusu olacaktır. Muafiyet ve istisna vergi kanunda düzenlenmiştir ve bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Vergi kanunlarının verginin konusunu açık ve tam bir şekilde kavrayamaması sebebiyle veya kanundaki boşlukların değerlendirilmesiyle, kanunen suç yaratmayacak biçimde verginin ödemesinin yapılmaması hali de kanun dışı vergiden kaçınma olarak ifade edilmektedir.

Vergiden kaçınma vergi adaletini negatif yönde etkilemekte bunun yanı sıra ek olarak vergilemede ki etkinliği düşürmekte ve sonuç olarak ekonomik ve sosyal sorunlara zemin hazırlamaktadır. Dürüst olmayan mükellef ile dürüst mükellef arasında bir haksız rekabet durumu meydana geldiğinden, dürüst olan mükellefin vergi uyumu azalmakta ve ortaya çıkan vergi kayıplarından dolayı kamudaki düzen bozulmaktadır (Koç, 2019:1020).

Vergi borcu doğduktan sonra ödemesi yapılması gereken verginin, kanunlara aykırı bir şekilde kısmen ya da tamamen ödenmemesine vergi kaçakçılığı denilmektedir. Mükellefler vergilere karşı en belirgin ve önemli tepkiyi vergi kaçakçılığı davranışıyla vermektedir. Vergi kaçakçılığı hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin uzun zamandır karşı karşıya kaldığı bir konudur.

İktisadi, sosyal ve mali birçok etkisi bulunan vergi kaçakçılığı, iktisadi açıdan bütçe gelirlerinin düşmesine ve bütçe açıklarının meydana gelmesine sebep olmaktadır. Meydana gelen bu etkilerin azaltılabilmesi için yeni vergiler konulması, vergi oranlarının yükseltilmesi gibi düzenlemeler uygulamaya konulmaktadır. Bunlar özellikle vergilerini stopajla ödeyen maaşlı ve ücretli çalışanlar ile vergisel görevlerini düzenli ve eksiksiz olarak yerine getiren kişilerin üstündeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır (Uluatam, 2009:305).

Vergi kaçakçılığı, vergiye olan gönüllü uyuma, rekabet eşitliğine, kaynak dağılımındaki etkinliğe ve daha birçok hususa olumsuz bir biçimde etki eden bir unsurdur. Sonuç olarak vergi kaçakçılığı vergiyi kaçırarak kesim açısından lehte olsa da vergi ödevlerini zamanında ve dürüst bir şekilde yapan kesim için vergi adaletini bozan bir etki yaratmaktadır.

#### **2.2.7. Kayıtdışı Ekonomi**

Bir ülkenin gayri safi milli hasılasına katkıda bulunmayan faaliyetlerin bütünü kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilmektedir. Şöyle ki içeriği gerçekleri yansıtmayan belgeler veya belgeye dayanmayan türden gerçekleşen işlemler kayıt dışı ekonomiyi meydana getirmektedir (Us,2004:2). Diğer bir anlatımla gölge ekonomisi, resmî olan belgeler ile ulusal ekonomiye katkı sunması beklenen fakat hiçbir belgenin kayıt altına alınmadığı bütün faaliyetleri ifade etmektedir.

Kayıt dışı ekonomi birçok farklı kavram ile ifade edilmektedir. Bu kavramlar yeraltı ekonomisi, görünmez ekonomi, yasadışı ekonomi, gölge ekonomi şeklindeki kavramlardır. Kayıt dışı ekonominin oluşmasında üç tür faaliyet bulunmaktadır. Bunlar enformel faaliyetler, yasadışı faaliyetler ve beyan dışı faaliyetlerdir. Enformel faaliyet formel değişim ve üretim aşamalarından geçmeyen faaliyettir. Örnek olarak seyyar satıcılık verilebilir. Yasadışı faaliyetler yasanın engellediği faaliyetlerdir. Bu yüzden milli gelire dahil edilemeyen faaliyetlerdir. Beyan dışı faaliyetler ise yasalara

dahil olan faaliyetlerin vergi idaresine gerçek değerin altında beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesi olarak ifade edilmektedir (Önder,2001:242).

Vergiler ve kayıt dışı faaliyetler birbirini beslemekte ve iç içe olmaktadır. Vergiler, sistemi kayıt dışına itmekte, kayıt dışılıktaki artış ise vergilerin fazlalaşmasına neden olmaktadır. Kayıt dışılığın meydana gelmesinde verginin sebep olduğu unsurlar arasında, vergi adaleti ve mükelleflerin kamu harcamalarıyla ilgili düşüncesi, vergi yükünün gruplar arasındaki dağılımı ile ilgili problemler yer almaktadır. Ek olarak, vergi muafiyet ve istisnaların bulunması ve bunlardan faydalanamayan faaliyet alanlarının var olması kayıt dışılığa yönelime sebep olmaktadır. Diğer bir anlatımla kayıt içi olmasına rağmen vergi dışı faaliyet ve alanların var olması, kayıt dışılık açısından önemli bir sebep yaratmaktadır (Önder, 2001:251).

#### **2.2.8. Vergi Afları**

Vergi toplama yetkisini elinde bulunduran devletin politik sebeplerden dolayı vergi alacağından vazgeçmesini ifade eden vergi affı ile vergi borcunun ortadan kaldırılması başka bir deyişle borcun silinmesi gaye edinilmektedir. Olağanüstü bir tedbir niteliğinde özel kanunlarla uygulamaya konan vergi affı esas itibariyle zamanaşımı ya da terkin gibi teknik olarak vergi yönetimi veya vergi adaleti ile ilgili bir olgu değildir (Dikmen, 1980: 109-110).

Siyasi, ekonomik, mali birçok sebeplerle yürürlüğe konan vergi afları özellikle vergi adaleti hususunda olumsuz durumların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Şöyle ki aftan önce vergisini ödeme süreleri içerisinde ödeyen vergi mükellefleri ile vergisini cezası ile beraber ödeyen vergi mükellefleri karşısında vergisini hiç ödememiş vergi mükellefleri avantajlı hale gelmektedir. Bu durum da hakkaniyetli bir sonuç ortaya çıkarmamakta vergi adaletini olumsuz etkilemektedir (Kargı ve Yüksel, 2010: 39).

Türkiye’de 2002 yılı ve sonrasında vergi ve benzeri gelirlere ilişkin on iki farklı düzenleme yer almaktadır. Bu durum da Türkiye’de ortalama iki yılda bir vergi ve benzeri mali afların gerçekleştirildiğini göstermektedir. Yine bu istatistiki netice Türk vergi sisteminin temel dinamikleri ile alakalı yorum yapmamızı da sağlamaktadır. Bu çerçevede kamu alacakları açısından vergi idaresinin tahsil yeteneğinin düştüğü, acil gelir gereksiniminin devamlı olduğu ve de vergi aflarının vergi politikasının elzem bir parçası haline geldiği yorumu yapılabilir.

### **2.2.9. Vergi Rekabeti**

Vergi rekabeti dar anlamda merkezi yönetim ya da yerel yönetim alanlarında yaşayan hane halklarına vergisel yönden teşvik sağlamak amacıyla vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kurumların uygulamaya koyduğu ayrıcalıklar şeklinde ifade edilebilir. Daha geniş anlamda ele alacak olursak vergi rekabetini ülke içerisinde faaliyet gösteren firmaların rekabet gücünü yükselterek ülkeye yurtdışından yatırım gelmesini sağlamak amacıyla mükelleflere uygulanan vergi oranlarının düşük tutulması olarak tanımlamak mümkündür (Giray, 2005: 94).

Örnek verecek olursak bir ülkenin sermaye üzerinden elde edilen kazançları diğer ülkelere nazaran daha düşük düzeyde vergilendirmesi vergi rekabetinde esneklik oluşturmaktadır. Fakat bu noktada emek gelirlerinin arka plana itilmemesi bu gelirleri korumacı politikalar yürürlüğü konması da vergi adaleti açısından oldukça önemlidir.

### **2.2.10. Vergi Esnekliği**

Bir ülkede vergi gelirlerinin gayri safi milli hasıladaki değişimlere karşı gösterdiği duyarlılık vergi esnekliği olarak ifade edilmektedir. Başka bir deyişle vergi esnekliği vergi gelirlerinde meydana gelen oransal değişimin gayri safi milli hasılda meydana gelen oransal değişmeye oranı neticesinde ortaya çıkan katsayıdır. Milli gelirdeki değişimleri ve de konjonktürel sebeplerle meydana gelen değişimleri takip edebilmek açısından esnek vergi sistemi ülkeler için gerekli olmaktadır. Vergi esnekliği katsayısının birden büyük olması durumunda ekonomi refah dönemlerinde hareketli olmakta ve buna paralel olarak vergi gelirleri yükselmekte, birden küçük olduğu durumda ise durgunluk olmakta ve vergi gelirleri azalmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2016: 17). Netice de bir vergi sisteminde milli gelir ile vergi arasındaki uyumun ve de vergi adaletinin sağlanması için vergi esnekliği istenilen bir durum olmaktadır.

### **2.2.11. Vergi Ahlakı**

Vergi mükelleflerinin hiç yakalanmayacaklarını bildikleri halde, gönüllü olarak, sorumlu oldukları vergiyi ödemeye devam etmeleri bir içsel motivasyon olarak vergi ahlakını ifade etmektedir. Bu bağlamda içsel motivasyon ise herhangi bir cebir ve baskı olmaksızın verginin mükellef tarafından bilerek ve isteyerek ödenmesi anlamını içermektedir (Öncel vd.,2019:88).

Vergi ahlakı açısından önemli olan kavramlardan bir tanesi olan vergi uyumu, mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında ödemesi olarak tanımlanmaktadır. Fakat bu noktada her mükellef açısından vergiye gönüllü uyum aynı şekilde sağlanamamakta, devletler bu sebeple vergi denetimi ve vergi cezaları yollarına yönelmektedirler. Verginin ödenmesini içsel bir motivasyon olarak ifade eden vergi ahlakı temelde vergiye uyumu amaç edinmektedir (Torgler, 2007:4).

Vergi idaresi(devlet) ve toplum vergi ahlakının iki temel unsurunu oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin kişisel bazda sahip oldukları ahlak toplamı toplumun vergi ahlakını ortaya çıkarmaktadır. Vergilemede adaletin sağlanması vergi idaresi açısından esas olarak ahlaki bir görev olduğu için bu durum vergi ahlakının devlet unsurunu meydana getirmektedir. Bu iki temel unsur arasındaki ilişkiyi kuracak olursak kişiler devletle olan münasebetlerinde kendilerine hakkaniyete uymayan şekilde uygulama yapıldığını düşündüklerinde vergiye gönüllü uyum sağlamaktan uzaklaşmaktadır. Ayrıca bu zamana kadar yapılan çalışmalarda da adaletsizliğin yükseldiği bir vergi sisteminde mükelleflerin beyan ettiği vergilerin düştüğü tespiti yapılmıştır (Tosuner, 2007: 9).

### 3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLER

#### 3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

19.yüzyılın ilk dönemlerinde gelişimini tamamlamış bazı devletlerin lüks tüketim mallarına getirdikleri gümrük vergileri aynı zamanda gelir üzerinden alınan vergilerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Devletler, görevlerini yerine getirebilmek adına gereksinim duydukları finansmana ulaşabilmek için mükellef yönünden görece daha geniş tabanlı vergi arayışına girmişlerdir. Ülkemizde gelirden vergi alınmasına yönelik olarak ilk kez 1926 yılında Kazanç Vergisi yürürlüğe konmuştur. 1950 yılında ise Gelir Vergisinin uygulanmaya başlamasıyla bu vergi yürürlükten kaldırılmıştır (Sağbaş, 2013: 115).

Türkiye’de 1950 sonrası gerçekleştirilen düzenlemelerle birlikte gelir üzerinden alınan vergileri ikiye ayırabiliriz. Bunlardan bir tanesi gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerden, bu gelirleri elde etmek için üstlenmek zorunda oldukları gider ve maliyetlerin düşülmesi neticesinde ortaya çıkan matraha göre tespit edilen gelir vergisi, diğeri ise kurumların elde ettiği gelirlerden, yine bu gelirleri elde etmek için üstlendikleri gider ve maliyetlerin düşülmesi neticesinde ortaya çıkan matraha göre tespit edilen kurumlar vergisidir.

##### 3.1.1. Gelir Vergisi

Vergi ödeme gücünü kavrama ve de vergi sistemleri için gerekli olan vergileme ilkelerine uygunluk açısından gelir vergisi modern vergi sistemlerinde uygulanan vergilerden biridir. 1950’li yıllardan itibaren çeşitli değişikliklere uğrayan bu vergi en son haliyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na dayalı olarak mevzuatta yer almaktadır (Akdoğan, 2017: 205).

Türk Vergi Sistemi’nde; “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” olarak ifade edilmektedir (GVK, m.1). Bu noktadan hareketle gelir vergisinin bir takvim yılı içerisinde gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirlerin safi tutarını vergilendirdiğini anlamaktayız. Yine Gelir Vergisinde vergilendirilecek tutar gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi neticesinde kalan tutar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ”Gelir Vergisine tabi yedi kazanç ve irat; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.” (GVK, m.2). Kanun maddesinde de ifade edildiği gibi gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratların vergiye tabi tutulması için yukarıda açıkça sayılan kazanç ve iratlardan olması gerekmektedir (Turhan, 1998:119).

GVK ‘nın 3.maddesinde Gelir Vergisi mükellefi “Türkiye içinde veya dışında gelir elde eden gerçek kişilerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Buna ilaveten mükellefler tam ve dar mükellef olarak iki gruba ayrılmıştır. İlgili kanun maddesi tam mükellefi “Türkiye’de yerleşik bulunanlar ile kanunda belirtilen resmi daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerdeki işleri dolayısıyla yabancı memlekette bulunan T.C. vatandaşları tam mükellef kabul edilirler”. şeklinde, dar mükellefi ise “Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler” şeklinde ifade etmiştir. Dar mükellefler yalnızca ülke içerisinde elde ettikleri gelir ve iratlar üzerinden vergilendirilirken, tam mükellefler ise hem ülke içerisinde hem de ülke dışarısında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Gelir vergisi tarifesini artıran oranlı tarife içermekte bu tarifiedeki oranlar %15, %20, %27,%35 ve %40 şeklinde sıralanmaktadır.

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri | Gelir Vergisi Geliri | Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı |
|--------|---------------------|----------------------|-----------------------------------------------------------|
| 2002   | 65.188.479          | 15.147.294           | %23,2                                                     |
| 2003   | 89.893.112          | 18.559.170           | %20,6                                                     |
| 2004   | 111.335.368         | 23.088.043           | %20,7                                                     |
| 2005   | 131.948.778         | 26.849.808           | %20,3                                                     |
| 2006   | 151.271.701         | 31.727.644           | %21,0                                                     |
| 2007   | 171.098.466         | 38.061.543           | %22,2                                                     |
| 2008   | 189.980.827         | 44.430.339           | %23,4                                                     |
| 2009   | 196.313.308         | 46.018.360           | %23,4                                                     |
| 2010   | 235.714.637         | 49.385.289           | %21,0                                                     |
| 2011   | 284.490.017         | 59.885.000           | %21,0                                                     |
| 2012   | 317.218.619         | 69.671.645           | %22,0                                                     |
| 2013   | 367.517.727         | 78.726.008           | %21,4                                                     |
| 2014   | 401.683.956         | 91.063.306           | %22,7                                                     |
| 2015   | 465.229.389         | 105.395.330          | %22,7                                                     |
| 2016   | 529.607.901         | 123.686.147          | %23,4                                                     |
| 2017   | 626.082.415         | 143.962.939          | %23,0                                                     |
| 2018   | 738.180.401         | 175.420.074          | %23,8                                                     |
| 2019   | 820.148.186         | 207.849.896          | %25,3                                                     |
| 2020   | 983.069.869         | 203.958.768          | %20,7                                                     |
| 2021   | 1.395.725.545       | 285.606.384          | %20,5                                                     |
| 2022   | 2.708.979.101       | 367.376.434          | %13,6                                                     |

Tablo 3.1. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisinin Payı (2002-2022)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 15.01.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Yukarıdaki Tablo 3.1’de 2002-2022 yılları arasındaki gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının verileri bulunmaktadır. Vergi adaleti için gelir vergisi büyük önem arz etmekte olup tabloda gelir vergisini payı %20 ile %25 gibi düşük

seviyelerde dalgalanmaktadır. Bu durum vergi adaleti açısından olumsuz bir netice olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde gelir vergisinin GSMH'a oranı gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi daha dar kapsamlı bir gruba yerleşmiştir, ortalama kişisel gelir belirli düzeyin altındadır. Yine bu ülkelerde muhasebe kayıtlarının vergi denetimine uygunluğu düşük kalabilmekte ve de mali idareler pasif olabilmektedirler (Ataç,1994:258).

### **3.1.2. Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisi Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınmakta olan bir başka dolaysız vergidir. Birinci Dünya Savaşı'nın akabinde batılı ülkelerde popülerleşmeye başlayan bu vergi ülkemize 1950 Reformu ile entegre olmuş ve 5422 sayılı kanun ile 1949 yılında sisteme dahil edilmiştir. 1961 yılında 192 sayılı kanun bir takım değişiklikler geçirmiş ve elli altı yıl boyunca uygulanmıştır. Daha sonra da 2006 yılında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çıkarılarak uygulamaya konmuştur (Öncel vd.,2011: 329).

Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazancı oluşturmakta, kurum kazancını ise gelir vergisinde sayılan gelir unsurlarının kurumlar tarafından elde edilmesi oluşturmaktadır. Bu çerçevede ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar kurumlar vergisinin konusunu meydana getirmektedir. Ayrıca gelir vergisine benzer olarak kurumlar vergisinde de tam ve dar mükellef ayrımı yer almaktadır. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan mükellefler tam mükellef olarak Türkiye içerisinde ve dışarısında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirken, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellefler dar mükellef olarak yalnızca Türkiye içerisinde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar vergisi gelir vergisinden farklı olarak düz(sabit) oranlı bir tarifeye sahiptir. Kurumlar vergisi oranı genelde elde edilen kurum kazancı üzerinde %20 olarak tahsil edilmekte olup, bu oran 2021 yılı için %25, 2022 yılı için %23 uygulanmıştır. 2023 yılı için belli bir süre %20 olarak belirlenen kurumlar vergisi daha sonra %25'e çıkarılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumlar vergisi mükellefleri aşağıdaki gibi listelenebilir (KVK, m.1):

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

Yukarıda sıralanan listeden de anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükellefi olabilmek için tüzel kişi olma koşulu bulunmamaktadır. Tüzel kişiliğe sahip şahıs şirketi olan adi komandit ve kolektif şirket kurumlar vergisi mükellefi değilken, tüzel kişiliğe sahip olmayan iş ortaklıkları ile vakıf veya derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır.

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri | Kurumlar Vergisi Geliri | Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı |
|--------|---------------------|-------------------------|--------------------------------------------------------------|
| 2002   | 65.188.479          | 6.214.666               | %9,5                                                         |
| 2003   | 89.893.112          | 9.471.966               | %10,5                                                        |
| 2004   | 111.335.368         | 11.425.273              | %10,3                                                        |
| 2005   | 131.948.778         | 13.583.291              | %10,3                                                        |
| 2006   | 151.271.701         | 12.447.354              | %8,2                                                         |
| 2007   | 171.098.466         | 15.718.474              | %9,2                                                         |
| 2008   | 189.980.827         | 18.658.195              | %9,8                                                         |
| 2009   | 196.313.308         | 20.701.805              | %10,5                                                        |
| 2010   | 235.714.637         | 22.854.846              | %9,7                                                         |
| 2011   | 284.490.017         | 29.233.725              | %10,3                                                        |
| 2012   | 317.218.619         | 32.111.820              | %10,1                                                        |
| 2013   | 367.517.727         | 31.434.581              | %8,6                                                         |
| 2014   | 401.683.956         | 35.163.517              | %8,8                                                         |
| 2015   | 465.229.389         | 37.009.625              | %8,0                                                         |
| 2016   | 529.607.901         | 46.898.425              | %8,7                                                         |
| 2017   | 626.082.415         | 57.868.208              | %9,2                                                         |
| 2018   | 738.180.401         | 84.132.155              | %11,4                                                        |
| 2019   | 820.148.186         | 87.528.217              | %10,7                                                        |
| 2020   | 983.069.869         | 112.862.021             | %11,5                                                        |
| 2021   | 1.395.725.545       | 190.150.638             | %13,6                                                        |
| 2022   | 2.708.979.101       | 523.880.239             | %19,3                                                        |

Tablo 3.2. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kurumlar Vergisinin Payı (2002-2022)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 15.01.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Yukarıdaki Tablo 3.2 incelendiğinde kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşük kalmaktadır. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki paylarının düşük olması genel harcama vergilerinin daha büyük paylara sahip olduklarına işaret etmekte ve bu durum vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

Kurumlar vergisinin gelişmekte olan ÷lkelerde toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dñř÷k kalmaktadır. Bunun nedeni gelişmekte olan ÷lkelerin kurumsal faaliyeti az olduğu için devlet kurumlara ayrıcalıklar tanımakta, vergide indirimler ve teşvikler sağlamaktadır. Çoğunlukla da bu durum yeni kurulan kurumlara uzun s÷reli verilen vergisel teşviklerle sağlanmakta ve yeni kurulan kurumların vergisel y÷kleri hafifletilmektedir.

T÷rkiye’de kurumlaşma çabaları y÷n÷nden çok sayıda ayrıcalık uygulamaya konmuştur. Fakat bunla paralel olarak kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dñř÷k kalmıştır. Bu durumun en temel sebepleri şu şekilde sıralanabilir (ařkurlu vd.,2014:244-245):

- Gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birlikte uygulanması sebebi ile, bu vergilerin uyumunun sağlaması açısından kurumlar vergisinin sabit oranlı uygulanması,
- Farklı t÷rde muafiyet ve istisnaların uygulanması sonucu bu vergide ortaya çıkan erozyon uğramaları,
- Kurumların mali danışmanlardan faydalanma imkanları,
- Serbest b÷lgelerin ortaya çıkardığı vergi erozyonu ve piyasadaki çok uluslu firmaların fiyat etkilemeleriyle vergi y÷k÷n÷ azaltmaları,
- İdari y÷nden denetim d÷zeylerinin yeterli olmaması ve yapılan tahsilatlarda etkinliğin elde edilememiş olması.

### **3.2. Servet ÷zerinden Alınan Vergiler**

Geçmiş yıllarda toplam vergi geliri içinde b÷y÷k paya sahip olan servet vergisinin g÷n÷m÷z vergi sistemindeki payı azalırken, harcama ve gelirler ÷zerinden alınan vergilerin payı artış g÷stermiştir. Gelir, servet ve harcama vergileri ile devlet gelir elde ederek sunması gereken hizmetler için kaynak oluşturmaktadır. Ayrıca servet ÷zerinden alınan vergiler ÷zelinde bu vergilerin birçok sosyal amacı da bulunmaktadır. Bunlardan birkaçı vergiler arasındaki kontrol÷ sağlamak, servet ve gelir dağılımı eşitsizliklerini önlemek şeklinde sayılabilir (şeker, 2010: 192).

Genel olarak servet ÷zerinden tahsil edilen vergiler ÷lkeler bazında birbirine benzese de bazı ÷lkeler tarafından farklı uygulamalar s÷z konusu olabilmektedir. Teoriye baktığımızda bireylerin b÷t÷n oluşan serveti ÷zerinden vergi alınıyor ise genel servet vergisi karşımıza çıkarken, ÷zellikle spesifik bir servet unsuru ÷zerinden vergi alınıyorsa

özel servet vergisi karşımıza çıkmaktadır. Teoriden uygulamaya geçildiğinde ise spesifik unsurlar üzerinden alınan özel servet vergilerinin kullanımı daha fazla olmaktadır. Özel servet vergileri vergilendirilen servet unsuruna göre farklı adlar alabilmektedirler. Bu noktada vergi, motorlu bir taşıt üzerinden alınıyorsa “Motorlu Taşıtlar Vergisi”, servetin el değiştirmesi üzerinden alınıyorsa “Veraset ve İntikal Vergisi” gayrimenkul üzerinden alınıyorsa “Emlak Vergisi” veya arsa, bina, arazi vergisi olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca bu servet vergilerine ek olarak “Değerli Konut Vergisi” adında bir servet vergisi daha vardır. Türkiye sınırları içinde bulunan ve bina vergi değeri 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlar üzerinden alınan bu verginin kapsamının kısıtlı olması sebebiyle çalışma kapsamında değerlendirilmesi yapılmayacaktır.

### **3.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Servet üzerinden tahsil edilen vergilerden biri olan motorlu taşıtlar vergisi, motorlu bir araca sahip olanların ödeme güçlerinin bir göstergesi olarak ifade edilmektedir. 1957 yılında ülkemizde ilk olarak 6936 Sayılı “Hususi Otomobil Vergisi Kanunu” ile kara araçlarından servet vergisi tahsil edilmiştir. 1963 yılında kalkan bu kanun yerine 197 Sayılı “Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu” getirilmiştir. Bu kanuna daha sonra yapılan düzenlemeler ile kara araçlarına ek olarak motorlu hava araçları da eklenerek 1980 yılında “Motorlu Taşıtlar Vergisi” şeklinde güncellenmiştir (Arslan, 2004: 217).

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu hava ve kara taşıtları oluşturmaktadır. Fakat söz konusu bu taşıtların vergiye tabi olabilmesi için ilgili oldukları sicil bürolarına kayıt ve tescilin yapılması gerekmektedir. Kayıt ve tescili gerçekleşmeyen taşıtlar vergiye tabi olmamaktadırlar.

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefine değinecek olursak MTV’ nin 3.maddesinde mükellef; “trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı’nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.” şeklinde ifade edilmiştir. Bunlara ilaveten motorlu taşıtlar vergisinin tarife yapısı spesifik özellik taşımaktadır. Yani tarife yapısı taşıtların motor silindir hacmine, motor gücüne, yaşına, ağırlığına ve taşıma kapasitesine göre değişmektedir.

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri | Motorlu Taşıtlar Vergisi Geliri | Motorlu Taşıtlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı |
|--------|---------------------|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| 2002   | 65.188.479          | 773.439                         | %1,2                                                                 |
| 2003   | 89.893.112          | 2.130.330                       | %2,4                                                                 |
| 2004   | 111.335.368         | 1.934.115                       | %1,7                                                                 |
| 2005   | 131.948.778         | 2.559.398                       | %1,9                                                                 |
| 2006   | 151.271.701         | 3.307.610                       | %2,2                                                                 |
| 2007   | 171.098.466         | 3.556.797                       | %2,1                                                                 |
| 2008   | 189.980.827         | 4.001.749                       | %2,1                                                                 |
| 2009   | 196.313.308         | 4.585.854                       | %2,3                                                                 |
| 2010   | 235.714.637         | 5.128.667                       | %2,2                                                                 |
| 2011   | 284.490.017         | 6.060.243                       | %2,1                                                                 |
| 2012   | 317.218.619         | 6.773.827                       | %2,1                                                                 |
| 2013   | 367.517.727         | 7.397.824                       | %2,0                                                                 |
| 2014   | 401.683.956         | 7.834.252                       | %2,0                                                                 |
| 2015   | 465.229.389         | 8.984.030                       | %1,9                                                                 |
| 2016   | 529.607.901         | 10.029.095                      | %1,9                                                                 |
| 2017   | 626.082.415         | 10.860.173                      | %1,7                                                                 |
| 2018   | 738.180.401         | 12.887.066                      | %1,7                                                                 |
| 2019   | 820.148.186         | 14.568.603                      | %1,8                                                                 |
| 2020   | 983.069.869         | 16.040.659                      | %1,6                                                                 |
| 2021   | 1.395.725.545       | 18.879.195                      | %1,4                                                                 |
| 2022   | 2.708.979.101       | 23.681.857                      | %0,9                                                                 |

Tablo 3.3. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Motorlu Taşıtlar Vergisinin Payı (2002- 2022)  
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 15.01.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Tablo 3.3’de yıllara göre toplam vergi geliri içerisinde motorlu taşıt vergisinin payının ne kadar olduğu listelenmiştir. Bu pay yıllar bazında genelde %1 ile %2,5 arasında dalgalanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) istatistiklerinde motorlu taşıtlar vergisinin yıllar itibariyle toplam servet vergisi içerisindeki yaklaşık ortalama %95’lik büyük payı göz önüne alındığında toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşük kalmaktadır.

### 3.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi

Servet dağılımının tekrar şekillendirme konusunda Türk vergi sistemimizde yer alan bir başka vergi Veraset ve İntikal Vergisidir. 1959 tarihli 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun konusunu Türkiye sınırları içerisinde bulunan mallar ile T.C uyruğunda yer almakta olan kişilere ait malların ivazsız(karşılıksız) şekilde ya da veraset yolu aracılığıyla bir kişiden başka bir kişiye geçişi oluşturmaktadır. Buna ilaveten T.C uyruğunda olan kişilerin dış ülkelerde benzer şekilde mal edinimleri de VİV’in konusuna girmektedir. Fakat T.C uyruğundaki kişilerin T.C sınırları dışındaki mallarının veraset veya ivazsız şekilde Türkiye’de ikametkâhı bulunmayan yabancı uyruklu kişilere intikali VİV’in kapsamında bulunmamaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi veraset yoluyla veya karşılıksız olarak kendisine mal intikal eden gerçek ve tüzel kişiler olmaktadır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken nokta tüzel kişilerin yalnızca ölüme bağlı tasarruflar yoluyla mirasçı olabildiğidir.

Veraset ve İntikal Vergisinde beş tane matrah dilimi bulunmakta, matrah diliminde üste çıkıldıkça oranlar artmaktadır. Veraset yoluyla intikallerde bu oranlar %1-%10 arasında, yaşayanlar için karşılıksız olan intikallerde bu oran %10-%30 arasında farklılık göstermektedir (Öner, 2020:329).

Rasyonel bir vergi sisteminde, vergilerin birbirini tamamlamaları bir bütün olmaları gerekmektedir. Ancak bu şekilde vergileme nihai amacına ulaşılabilir. Servet üzerinden tahsil edilen vergilerden VİV'in tamamlayıcı etkisi asıl olarak gelir vergisinden anlaşılmaktadır. Şöyle ki VİV'in tamamlayıcı vergi özelliğini yerine getirebilme koşulu gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilişkisine, vergileme ilkeleriyle birlikte vergileme amaçlarının sağlanmasına bağlıdır. Temelde bu yaklaşım uygulanmakta olan bütün servet ve servet transferi üzerinden tahsil edilen vergiler için geçerli olan bir koşul olarak ifade edilebilir.

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri | Veraset ve İntikal Vergisi Geliri | Veraset ve İntikal Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı |
|--------|---------------------|-----------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| 2002   | 65.188.479          | 33.610                            | %0,5                                                                   |
| 2003   | 89.893.112          | 62.205                            | %0,7                                                                   |
| 2004   | 111.335.368         | 63.945                            | %0,6                                                                   |
| 2005   | 131.948.778         | 88.963                            | %0,7                                                                   |
| 2006   | 151.271.701         | 121.964                           | %0,8                                                                   |
| 2007   | 171.098.466         | 136.442                           | %0,8                                                                   |
| 2008   | 189.980.827         | 149.718                           | %0,8                                                                   |
| 2009   | 196.313.308         | 173.086                           | %0,9                                                                   |
| 2010   | 235.714.637         | 229.091                           | %1,0                                                                   |
| 2011   | 284.490.017         | 260.652                           | %0,9                                                                   |
| 2012   | 317.218.619         | 307.985                           | %1,0                                                                   |
| 2013   | 367.517.727         | 357.037                           | %1,0                                                                   |
| 2014   | 401.683.956         | 435.979                           | %1,1                                                                   |
| 2015   | 465.229.389         | 446.519                           | %1,0                                                                   |
| 2016   | 529.607.901         | 643.941                           | %1,2                                                                   |
| 2017   | 626.082.415         | 732.087                           | %1,2                                                                   |
| 2018   | 738.180.401         | 968.549                           | %1,3                                                                   |
| 2019   | 820.148.186         | 1.210.570                         | %1,5                                                                   |
| 2020   | 983.069.869         | 1.316.798                         | %1,3                                                                   |
| 2021   | 1.395.725.545       | 2.315.829                         | %1,7                                                                   |
| 2022   | 2.708.979.101       | 2.994.515                         | %1,1                                                                   |

Tablo 3.4. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Veraset ve İntikal Vergisinin Payı (2002- 2022)  
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 15.01.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Yukarıda Tablo 3.4’ teki veriler incelendiğinde ülkemizde toplam vergi gelirleri içerisinde veraset ve intikal vergisinden sağlanan hasılatın payı düşük kalmakta fakat bu durum bu verginin vergi adaleti üzerindeki etkisinin de hafife alınacak düzeyde olduğunu ifade etmemektedir.

### **3.2.3. Emlak Vergisi**

Emlak vergisi Türk vergi sistemimize 11.08.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile dahil olmuştur. Günümüze gelene kadar birçok değişikliğe uğramış, bu değişikliklerden birincisi, merkezi idarece gerçekleştirilen vergi toplama yetkisi 1986 yılında belediyelere geçmiştir. Artık bu vergiyi tarh ve tahsil yapma yetkisi belediyelerin olmuştur. 2002 yılında ikinci bir değişiklik yapılmıştır. 2002’den önce emlak vergisinin matrahı yükümlüsünün belirlediği tutarla beyannameyle idareye bildirilen beyan esaslı olmaktaydı. 2002 yılında gerçekleştirilen değişiklik ile emlak vergisinde artık beyan esası bulunmamaktadır (Arslan, 2012: 305).

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre emlak vergisinin konusu bina ve arazilerden meydana gelmektedir. Bu sebeple de bina vergisinin konusu kara ve su üzerinde sabit olarak bulunan Türkiye sınırları dahilindeki binalardan oluşmaktadır. Arazi vergisinin konusuna geçecek olursak bu verginin konusu da Türkiye sınırları dahilindeki arazi ve arsalardan oluşmaktadır (Çetin, 2018: 34).

Emlak vergisinin mükellefleri arsa, arazi ve binanın sahipleridir. Sahibi olan kişiler gayrimenkulleri üstündeki yararlanma ve kullanma hakkını başka birine intifa hakkı çerçevesinde devredebilir. Devredilen intifa hakkının sahibi verginin ödenmesi konusunda sorumlu konuma geçmektedir. Gayrimenkulün sahibi ve intifa hakkı sahibi bulunmuyorsa, vergiyi gayrimenkulün sahibiymiş gibi tasarrufunda bulunduran üstlenmektedir.

Emlak vergisinin uygulanma amacını üç maddeye dayandırabiliriz (Mutluer vd.,2005:289):

- i) Emlak vergisi uzun süredir uygulanmakta olan bir vergi olması sebebi ile mükelleflerin bu vergiye alışkanlık kazanmaları
- ii) Ülkemizde kronik hal almış, kamu kurumlarında yaşanan finansman problemine emlak vergisinin olumlu yönde katkı sunması

- iii) Emlak vergisinin konusunu oluşturan taşınmazların idare tarafından kolay bir şekilde tespiti yapılışından kaynaklanan idari kolaylığı

Emlak vergisi merkezi veya yerel yönetimler tarafından alınmaktadır. Merkezi yönetimden onay alarak elde edilen gelirin belli bir kısmını yerel yönetimlerde alabilirler. Genel olarak verginin konusunu oluşturan taşınmazların yerel sınırlarda yer alması nedeniyle emlak vergisi yerel yönetim vergileri arasında en çok kullanılan vergi türüdür (Heper ve Hacıköylü,2010:6).

Emlak vergisi oranları arsa, arazi ve binaların Belediye Takdir Komisyonları yetkisinde tespit edilmiş vergi değerleri temel alınarak hesaplanan tutarlardır. Bu oranlar Emlak vergisi kanunun 18. maddesinde ifade edilmiş olup bu oranlar bir sonraki bölümde emlak vergisi ve vergi adaleti alt başlığında ele alınacağından bu hususlara bu bölümde değinilmeyecektir.

### **3.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler**

Vergiye tabi mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri takip etmesinin zor olduğu, daha çok harcama yapandan daha çok vergi alınmasını ilke edinen, tüketicilerin herhangi bir beyanname vermeden mal ve hizmet satın aldığı anda vergiyi ödedikleri ve bütün mükelleflerden aynı oranda alınan vergiler harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Vergi literatüründe bu vergiler dolaylı vergiler olarak da bilinmektedir. Mükelleflerin satın alma gücüne göre farklılık arz eden dolaylı vergiler mükelleflerin zorunlu olarak tüketmek zorunda olduğu mal ve hizmetlerin alımında tüm topluma eşit olarak dağılmaktadır. Bu sebeple de alt gelir grubunun bütçeleri içerisinde dolaylı vergilerin payı yüksek, üst gelir grubunun bütçeleri içerisinde ise daha düşük olmaktadır.

Ülkemizde uygulanmakta olan harcamalar üzerinden alınan vergileri Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Dijital Hizmet Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Değerli Kağıtlar Vergisi, Eğlence Vergisi, Konaklama Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi şeklinde sıralamak mümkündür. Ancak Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler içerisinde en çok hasılat oluşturan vergiler olmaları ve bu yüzden de vergi adaletini daha çok etkilemeleri sebebiyle çalışma kapsamında bu iki harcamalar üzerinden alınan vergi ele alınacaktır.

### 3.3.1. Katma Değer Vergisi

Ülkeler İkinci Dünya Savaş'ından sonra harcamalarını finanse etmek için yeni vergileme kaynakları arayışına yönelmişlerdir. Bu doğrultuda Fransa'da 1954 yılında KDV yürürlüğe girmiştir. Maliye literatüründe kapsam alanı çok hızlı yayılmış olan bu vergi 1968'li yıllardan sonra bütün Avrupa'da uygulama alanı bulmuştur. Türkiye'de KDV 25.10.1984 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren bu kanun ile farklı yasalar çeşitli yönlerden ele alınıp bütün dolaylı vergilerin bir çatı altında toplanması hedeflenmiştir (Seyidoğlu, 1992:460).

Ticari firmaların dağıtım ve üretim faaliyetleri neticesinde diğer bir firmadan aldığı hizmet ya da ürüne kazancın ilave edilmesi Katma Değer Vergisini oluşturur. Bu firmalar diğer firmalardan aldığı ürün ve hizmetlere; sermaye, iş gücü, bina ve makinaları aracılığıyla katma değer katmaktadırlar (Öncel, 1974: 228).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile verginin kapsamına dahil edilen olan mal ve hizmetler üç gruba ayrılmıştır. İlk grupta; zirai, sınai, ticari ve serbest meslek faaliyeti olarak yapılan mal ve hizmet ifaları yer almaktadır. Bu gruptaki uygulamalar için süreklilik önem arz etmekte, sürekli yapılmayan hizmet ve teslimler katma değer vergisi kapsamına girmemektedir. Türkiye'ye yapılmakta olan mal ve hizmet ithalatı ikinci grupta yer almaktadır. Kanuna göre her türlü ithalat, kim tarafından ve nasıl yapıldığına dikkat edilmeksizin katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Son grupta ise; diğer gruplarda olmayan mal ve hizmetler yer almaktadır. Bu grup “diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” olarak ifade edilmektedir. Bu grup kapsamında şans ve talih oyunlarının düzenlenmesi ve oynanması, maçlar, yarışlar düzenlenmesi, konser ve gösteriler, müzayede yerlerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar, posta, telefon, telgraf, radyo ve televizyon hizmetleri, ham petrol ve gazın taşınma hizmetleri gibi teslim ve hizmetler bulunmaktadır (Akdoğan, 2013:499).

KDV'nin 8.maddesi Katma Değer Vergisinin mükellefini “Vergiye tabi olan mal ve hizmeti satanlar” şeklinde tanımlamaktadır. KDV' de mükellef verginin konusunu meydana getiren eylemlere göre ilaveten belirtilmiştir. Belirtilen bu mükellef türü kanuni mükellef olmakla birlikte, kanuni mükellef hesaplamalar neticesinde ortaya vergiyi piyasadaki mal ve hizmetin fiyatına ekleyerek vergiyi alıcılara devreden mükellef türüdür. Bu noktada satılan mal ve hizmetleri satın alan bireyler ise verginin yüklenicisi olmaktadır (Pehlivan, 2011: 330).

KDV'nin 28.maddesinde yer alan düzenlemeye göre KDV'nin oranı %10 olarak belirlenmiştir. Fakat bu noktada Cumhurbaşkanı oranı %1 düzeyine kadar indirmeye, dört katına kadar arttırmaya ve de bu oranlar çerçevesinde çeşitli mal ve hizmetlerde farklı oranlar belirlemeye yetkilidir. Yine güncel KDV oranı %20 olarak uygulanmaktadır. Cumhurbaşkanı günün ekonomik ve mali şartları çerçevesinde kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak ekonomiye etki etmektedir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi farklı tarihlerde kullanmıştır ve %1,%10 ve %20 gibi farklı oranlar belirlemiştir.

Gelişen ekonomilerde küreselleşmenin artmasıyla birlikte yeni mal ve hizmetler üretilirken bir takım vergi ile ilgili sorunlar meydana gelebilmektedir. Bu sorunlar sebebiyle mükellef ile vergi dairesi çokça karşı karşıya kalabilmektedir. Katma değer vergisi için böyle bir sorun ortaya çıkmamakta çünkü genel bir vergi olan KDV'nin geniş ölçüde çoğu sektörü kapsamından dolayı uygulanmasının basit bir vergi olması bu sorunu engellemektedir (Ateş,2022:66-67).

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri | Katma Değer Vergisi Geliri | Katma Değer Vergisi Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı |
|--------|---------------------|----------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| 2002   | 65.188.479          | 22.305.724                 | %34,2                                                                  |
| 2003   | 89.893.112          | 29.112.065                 | %32,4                                                                  |
| 2004   | 111.335.368         | 37.499.943                 | %33,7                                                                  |
| 2005   | 131.948.778         | 42.262.850                 | %32,0                                                                  |
| 2006   | 151.271.701         | 50.723.560                 | %33,5                                                                  |
| 2007   | 171.098.466         | 55.461.123                 | %32,4                                                                  |
| 2008   | 189.980.827         | 60.066.230                 | %31,6                                                                  |
| 2009   | 196.313.308         | 60.169.248                 | %30,6                                                                  |
| 2010   | 235.714.637         | 75.649.986                 | %32,1                                                                  |
| 2011   | 284.490.017         | 95.550.463                 | %33,6                                                                  |
| 2012   | 317.218.619         | 103.155.875                | %32,5                                                                  |
| 2013   | 367.517.727         | 123.878.363                | %33,7                                                                  |
| 2014   | 401.683.956         | 130.538.554                | %32,5                                                                  |
| 2015   | 465.229.389         | 153.844.174                | %33,1                                                                  |
| 2016   | 529.607.901         | 168.808.352                | %31,9                                                                  |
| 2017   | 626.082.415         | 206.679.678                | %33,0                                                                  |
| 2018   | 738.180.401         | 250.661.593                | %34,0                                                                  |
| 2019   | 820.148.186         | 270.152.810                | %32,9                                                                  |
| 2020   | 983.069.869         | 324.038.872                | %33,0                                                                  |
| 2021   | 1.395.725.545       | 533.684.455                | %38,2                                                                  |
| 2022   | 2.708.979.101       | 1.076.302.455              | %39,7                                                                  |

Tablo 3.5. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisinin Payı (2002-2022)  
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 15.01.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Tablo 3.5' te toplam vergi gelirleri içerisinde KDV'nin yıllar itibariyle payı listelenmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere bu pay bazı yıllarda farklılık arz etse de

çoğunlukla %30'lar seviyelerinde bulunmaktadır. Ayrıca son yıllarda bu pay %40'lar seviyesine yaklaşarak belirgin artış göstermiştir. Bu durum ödeme gücü ilkesi ile bağdaşmayan ve hasılatı fazla olan KDV'nin etki alanının da fazla olmasına yol açmakta ve vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

### **3.3.2. Özel Tüketim Vergisi**

4760 sayılı kanunla 06.06.2002 tarihinde kabul edilen Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı kararla Resmi Gazete'de yayımlandıktan sonra uygulamaya konmuştur. Kapsamı daha dar bir vergi olan ÖTV, KDV'ye benzer olarak tüm mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilmemektedir (Selek, 2008: 28).

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde ÖTV'nin konusu "bu kanuna bağlı cetveldeki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar" şeklinde ifade edilmiştir.

Özel Tüketim Vergisinin mükellefi ise ÖTV Kanunu'nun 2.maddesinde "(I), (III) VE (IV) sayılı cetvelde belirtilen malları ithal edenler, imal ve inşa edenler ile bu malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını yapanlardır. (II) sayılı cetvelde ise kayıt ve tescile tabi olan taşıtlarda bu taşıtları; kullanmak üzere ithal edenler, motorlu araç ticareti yapanlar, müzayede yoluyla satışını yapanlardır. Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlarda ise; ithal edenler, imal ve inşa edenler ile bu taşıtların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını yapanlardır." ifadesiyle belirtilmiştir.

KDV'ye benzer olarak ÖTV'de de mal ve hizmetlerin değişik niteliklerine göre gruplandırılması sonucu farklı oranlarda vergilendirilme yapılmaktadır. Bu gruplandırmada bazı mallar için nispi oran uygulanırken, bazı mallar için ise maktu oran uygulanmaktadır. Yine KDV ile ortak olarak ÖTV oranlarının da tespit edilmesi ve değiştirilmesi yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir.

Ekonomik faaliyetlerin üretim ve dağıtım sürecinde ve yahut bu süreçlerden birinde, muafiyet ve istisna haricinde kalan diğer tüm mal ve hizmetlerden tahsile edilen muamele vergilerine karşın, farklı farklı tespit edilen mal ve hizmetlerden tahsil edilen vergiler özel tüketim vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Geçmişi oldukça eskiye dayanan özel tüketim vergileri mükelleflerin vergileme sonucu tepkilerini minimum seviyeye düşürme bakımından önem arz etmektedir.

Bu kapsamda çeşitli sebeplerle Özel Tüketim Vergisi alınabilmektedir. Bu sebepleri aşağıdaki şekilde listelemek mümkündür (Uyar,2013:33):

- Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum gerçekleştirmek için,
- Gelir dağılımında oluşan dengesizliklerin ortadan kaldırılması için,
- Çevre kirliliğine karşı politika üretmede alternatif bir yol olduğu için,
- Enflasyonist dönemlerde bireylerin taleplerini kısmak için,
- Gümrük Birliği anlaşması nedeniyle meydana gelen kamu gelirlerindeki düşüşün giderilmesi ve dışa bağımlılığın azaltılması için,
- Dolaylı vergiler içerisinde uygulanabilirliği kolay bir vergi olduğu için,
- Toplumda yaşayan bireylere fayda sağlamaktan çok zarar verdiği düşünülen mallara olan talebi azaltmak için, uygulamaya konmuştur.

| Yıllar | Toplam Vergi Geliri | Özel Tüketim Vergisi Geliri | Özel Tüketim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı |
|--------|---------------------|-----------------------------|------------------------------------------------------------------|
| 2002   | 65.188.479          | 14.530.531                  | %22,3                                                            |
| 2003   | 89.893.112          | 22.619.815                  | %25,2                                                            |
| 2004   | 111.335.368         | 26.866.570                  | %24,1                                                            |
| 2005   | 131.948.778         | 33.621.775                  | %25,5                                                            |
| 2006   | 151.271.701         | 37.102.948                  | %24,5                                                            |
| 2007   | 171.098.466         | 39.350.665                  | %23,0                                                            |
| 2008   | 189.980.827         | 41.962.183                  | %22,1                                                            |
| 2009   | 196.313.308         | 43.708.500                  | %22,3                                                            |
| 2010   | 235.714.637         | 58.038.327                  | %24,6                                                            |
| 2011   | 284.490.017         | 64.263.538                  | %22,6                                                            |
| 2012   | 317.218.619         | 71.793.179                  | %22,6                                                            |
| 2013   | 367.517.727         | 85.770.481                  | %23,3                                                            |
| 2014   | 401.683.956         | 91.657.358                  | %22,8                                                            |
| 2015   | 465.229.389         | 106.646.242                 | %22,9                                                            |
| 2016   | 529.607.901         | 121.221.133                 | %22,9                                                            |
| 2017   | 626.082.415         | 139.370.681                 | %22,3                                                            |
| 2018   | 738.180.401         | 135.133.359                 | %18,3                                                            |
| 2019   | 820.148.186         | 148.196.355                 | %18,1                                                            |
| 2020   | 983.069.869         | 209.090.371                 | %21,3                                                            |
| 2021   | 1.395.725.545       | 206.996.127                 | %14,8                                                            |
| 2022   | 2.708.979.101       | 421.929.714                 | %15,6                                                            |

Tablo 3.6. Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Özel Tüketim Vergisinin Payı (2002-2022)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 15.01.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Yukarıdaki Tablo 3.6’ da 2002-2022 yıllarını kapsayan toplam vergi gelirleri içerisinde ÖTV’nin payı listelenmektedir. Tablodan da anlaşıldığı üzere 2021 ve 2022 yıllarında oransal olarak düşüş gerçekleşmiş olsa da Türkiye’de ÖTV’nin vergi gelirleri içerisindeki payı devamlı olarak artış göstermekte ve bu vergi giderek daha da popüler hale gelmektedir.

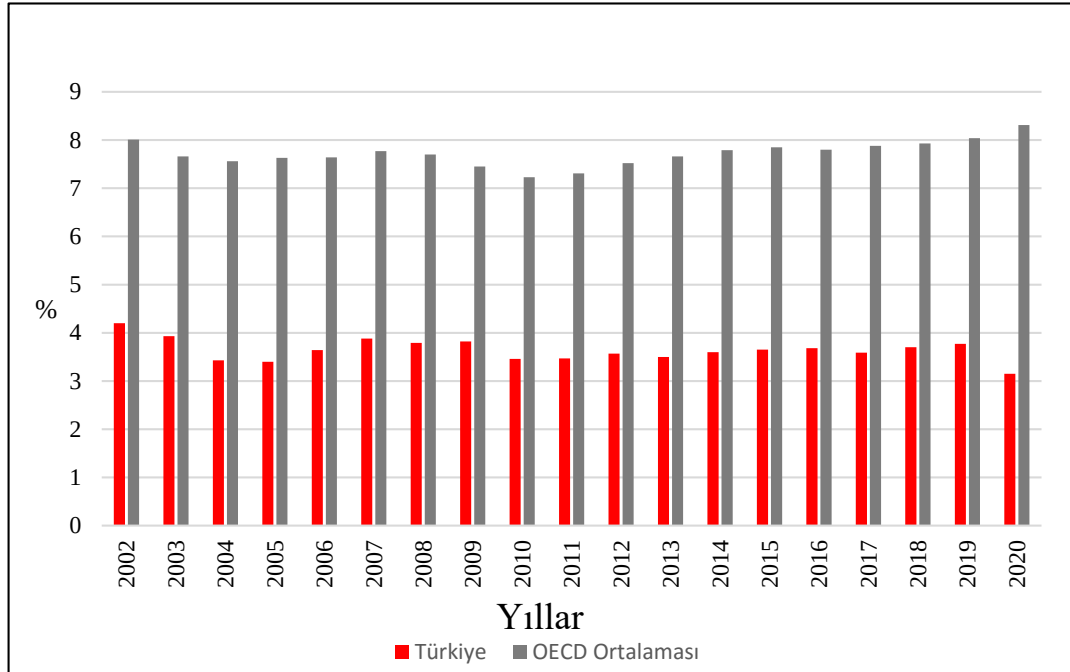
## 4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLERİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

### 4.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Vergi Adaleti

#### - Vergi Yüğü

Daha öncede yukarıda ifade edildiği gibi gelir üzerinde alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak karşımıza çıkmakta bu vergilerin dolaysız bir vergi olması nedeni ile vergilemede adaleti sağlama yönü önemli olmaktadır. İlk olarak ifade edilen bu vergilerin vergi yükü bağlamında vergi adaleti yönünden incelenmesi yapılacaktır.

Vergilerin karşılıksız ve mecburi bir gelir olması sebebiyle kişiler üzerinde vergi yükü meydana getirmektedir. Bireylerin ödemiş oldukları vergilerin gelirleri içindeki payı kişisel vergi yükünü ifade etmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 202). Kişiler üzerinde verginin ne şekilde ve ne miktarda vergi yükü oluşturduğu kişilerin vergiye gönüllü uyumu açısından önemli olmaktadır. Vergi yükünün daha az olduğu durumda bu uyum daha kolay sağlanmaktadır. Kişiler üzerindeki vergi fazla olduğunda vergi adaleti bozulmakta vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kayıtdışı ekonomi gibi olumsuz durumlar ortaya çıkmaktadır.

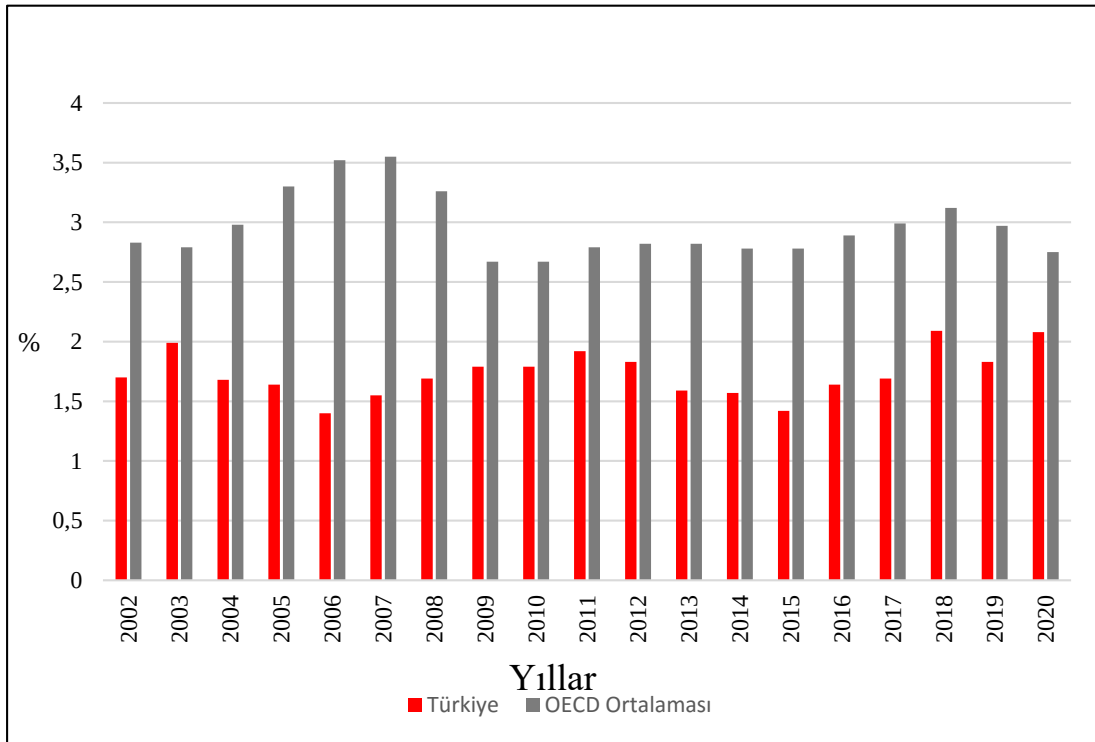


Şekil 4.1. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Kişisel Vergi Yüğü (%)

Kaynak: OECD verileri kullanılarak 18.06.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart>

Şekil 4.1’de görüldüğü üzere Türkiye’de kişisel gelir vergisi üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının altında kalmaktadır. Kişisel gelir vergisi üzerindeki vergi yükü genel olarak %3-4 bandında seyretmektedir. Vergi yükünün en fazla olduğu yıl % 4.20 ile 2002 yılı olmakta en az olduğu yıl ise % 3.15 ile 2020 yılı olmaktadır. Vergi adaletini sağlama açısından önemli olan gelir vergisinin vergi yükünün OECD ortalamasının altında seyretmesi vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Bir başka gelir üzerinden alınan vergi olan kurumlar vergisi için kurumlar üzerindeki vergi yükü Şekil 4.2 ‘de gösterilmiştir.



Şekil 4.2. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Kurum Kazançları Üzerinden Alınan Vergi Üzerindeki Vergi Yükü (%)

Kaynak: OECD verileri kullanılarak 24.06.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm>

Şekil 4.2’den de anlaşılacağı üzere Türkiye’de kurum kazançları üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının oldukça altında seyretmektedir. Vergi yükünün en fazla olduğu yıl %2.08 ile 2020 yılı olurken, en az olduğu yıl ise %1.40 ile 2006 yılı olmaktadır. Türkiye’de kurumların yüksek karlılık oranına sahip olduğu varsayıldığında vergi yükü düşük kalmakta bu durum vergi adaletini zedelemektedir.

#### 4.1.1. Gelir Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

##### - Artan Oranlılık

Gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesı, tarife dilimlerinin ve vergi oranlarının ülkenin ekonomik koşullarına göre gerçek ve doğru tespit edilmesi halinde vergi adaletini sağlamak adına önemli bir uygulamadır. Vergi yükünü daha yüksek gelirli bireylere kaydırıldığından, eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleşmesi yönünden ve bilhassa düşük ücretli sektörlerde iş yapma düşüncesini etkilemesi sebebiyle etkinlik ölçüsü bakımından önemli bir işlevi olan artan oranlılığa iki şekilde ulaşmak mümkün olmaktadır. Bunlardan ilki indirimler veya muafiyetler kullanılarak dolaylı şekilde vergi harcamalarının düşük gelirlilere hitap eden biçimde uygulanmasıdır. İkinci olarak ise direkt olarak marjinal vergi oranlarının azaltılmasıdır. Daha düşük ücretli sektörlerde işgücü katılım düzeyini etkileyen dolaylı yöntemin etki düzeyinin daha fazla olduğu, marjinal oranlarda yapılacak değişikliklerin ise daha fazla ücretli ve daha yüksek çalışma saatlerine dönük olduğu ifade edilebilir (Kemmerling, 2009:20).

Aşağıda Türkiye’de uygulanmış olan 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 yıllarına ait gelir vergisi dilimleri ile 2023 yılında uygulanmakta olan gelir vergisi dilimleri aşağıdaki tablolarda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

| GELİR DİLİMİ                                                                                                                               | VERGİ ORANI |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 14.800 TL'ye kadar                                                                                                                         | %15         |
| 34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası                                                                                          | % 20        |
| 80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası                          | % 27        |
| 80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası | % 35        |

Tablo 4.1. 2018 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 19.04.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yararlim-ve-kaynaklar/yararlim-bilgiler>

| GELİR DİLİMİ                                                                                                                                  | VERGİ ORANI |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 18.000 TL'ye kadar                                                                                                                            | %15         |
| 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası                                                                                             | % 20        |
| 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası                              | % 27        |
| 500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası                          | % 35        |
| 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası | % 40        |

Tablo 4.2. 2019 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 19.04.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yararlim-ve-kaynaklar/yararlim-bilgiler>

| GELİR DİLİMİ                                                                                                                                   | VERGİ ORANI |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 22.000 TL'ye kadar                                                                                                                             | %15         |
| 49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası                                                                                              | % 20        |
| 120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası                              | % 27        |
| 600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası                          | % 35        |
| 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası | % 40        |

Tablo 4.3. 2020 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 19.04.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler>

| GELİR DİLİMİ                                                                                                                                  | VERGİ ORANI |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 24.000 TL'ye kadar                                                                                                                            | %15         |
| 53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası                                                                                             | % 20        |
| 130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası                             | % 27        |
| 650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası                         | % 35        |
| 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL), fazlası | % 40        |

Tablo 4.4. 2021 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 19.04.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler>

| GELİR DİLİMİ                                                                                                                                  | VERGİ ORANI |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 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        |

Tablo 4.5. 2022 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak 19.04.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler>

| GELİR DİLİMİ                                                                                                                                           | VERGİ ORANI |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 70.000 TL'ye kadar                                                                                                                                     | %15         |
| 150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası                                                                                                    | %20         |
| 370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası                                  | %27         |
| 1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası                            | %35         |
| 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası | %40         |

Tablo 4.6. 2023 Yılına Ait Gelir Vergisi Dilimleri

Kaynak: Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:323

Tablolar da da görüldüğü üzere Türkiye'de uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesi dilim usulü artan oranlı vergi tarifesidir. Bu yönüyle vergi adaletini sağlamada sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesine nazaran artan oranlı vergi tarifesinin kullanılması önemli bir çaba olarak karşımıza çıkmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi kullanılarak daha fazla gelir elde

edenlerden daha fazla oranda, daha az gelir elde edenlerden daha az oranda vergi tahsil edilerek fedakarlıkların denkleştirilmesi hedeflenmektedir. Bu tarifiede uzunluk farkı, yükseklik farkı, artma oranı dilim sayısı gibi unsurlar artan oranlılık seviyesini belirlemektedir. Dilim seviyesinin yükselmesi artan oranlılık seviyesinin yükselmesi anlamına gelmektedir. Örnek verecek olursak 2018 yılında 4 dilimden oluşan gelir vergisi tarifi 2019, 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında 5 dilimden oluşmaktadır. Yukarıda sıralanan tarifelerin 2018 yılından itibaren başlamasının sebebi 2018 yılında ücretliler için belirlenen son dilimde yer alan matrahın diğer yıllarda olduğu gibi diğer gelirlerle aynı olmaması ve bu yıldan sonra dilim sayısının yükselmesi sebebiyle ortaya çıkan etkilerin daha iyi anlaşılması içindir.

Oranlar arasındaki artma oranına bakacak olursak 2018 yılında 5, 7, 8 şeklinde iken 2019, 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında 5, 7, 8, 5 şeklinde gerçekleşmiştir. Artma oranının en sonda yer alan dilim için düşmesi artan oranlılık özelliğini düşürmekte ve vergi yükünün orta dilimlere doğru kaymasına sebep olmaktadır. Son beş yılın yükseklik farklarına baktığımızda 2018 yılında %20 olan yükseklik farkı 2019, 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında %25'e kadar yükselmiştir. Yine uzunluk farklarına baktığımızda ise 2018 yılında 65.200 TL olan uzunluk farkı 2019 yılında 482.000 TL'ye, 2020 yılında 578.000 TL'ye, 2021 yılında 626.000 TL'ye, 2022 yılında 848.000 TL'ye ve 2023 yılında 1.830.000 TL'ye yükselmiştir. 2019, 2020, 2021, 2022 ve 2023 yılları itibariyle yükseklik farkı değişmezken uzunluk farkının yükselmesi artan oranlılığının yumuşak olduğu sonucunu çıkarmamızı sağlamakta ve bu durum mükellefler lehine olumlu olmaktadır. Ücret gelirleri açısından baktığımızda ise 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 yılları yükseklik ve uzunluk farkları diğer gelirlerle aynı olmakla beraber, 2018 yılında son dilimde yer alan matrahın ücretliler nezdinde değişik olması uzunluk farkını da etkilemektedir. 2018 yılında ücretliler için uzunluk farkı 105.200 TL olmakta ve 2018 yılı ile 2019 yılı arasında hem yükseklik farkı hem uzunluk farkı artmaktadır. 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 yılları itibariyle yükseklik ve uzunluk farkları sayesinde yumuşak artan oranlılık sağlanmakta ve bu durum da mükellefler lehine olmaktadır. Fakat vergi tarifesinde ücretlilere yönelik ayırma ilkesi çerçevesinde uygulanan ayrıcalık bile ücret gelirlerinin üzerindeki vergi yükünü düşük gelirli kesime yüklemektedir.

Görüldüğü üzere gelir vergisi tarifesinde yer alan oranlardaki artışın az olması tarife yapısını basık hale dönüştürmektedir. Bu durum ise vergi yükünün yüksek gelirli kesime

dağılmasına sebep olmakta ve bireylerin mali güç prensibi çerçevesinde vergilendirilmesine engel olmaktadır. Yine tarifede dilim sayısının az olması ve de dilimlerin tabanının geniş olması yüksek gelire sahip kişilerin gelirleri ile orantılı olarak vergilendirilmesini sağlayabilmekte fakat; bir dilim içinde gelir düzeyi yükseldikçe artan oranlılığın azalması söz konusu olmaktadır (Sönmez, 2023:150). Eğer gerçekten artan oranlı vergi tarifesinin vergi adaletini olumlu etkilemesi isteniyorsa vergi dilimleri arttırılmalı ayrıca görece daha yüksek elde mükellefler için vergi oranları alt ve orta gelir seviyelerine göre daha hızlı arttırılmalıdır. Ülkemizde enflasyonun yüksek olduğu geçmiş bazı dönemlerde ve günümüz koşullarında bireylerin gelirlerinin nominal düzeyde artmasına rağmen satın alma güçlerinin reel olarak artmaması artan oranlı vergi tarifesi uygulamasında mükelleflerin daha fazla vergi ödemesine sebep olmaktadır. Bireyleri olumsuz etkileyen bu durum daha çok alt gelir düzeyinde bulunan kesimi etkilemektedir. Bu ortaya çıkan olumsuz durumun azaltılması ve ödeme gücünün daha iyi kavranabilmesi için tarifelerin enflasyon oranında yeteri kadar attırılması ve de ilk dilime giren mükelleflerin vergi oranlarının azaltılması lazım gelmektedir. Gelir vergisinin bu gibi teknik nitelikleri belirlenirken etkinlik-adalet dengesi gözetilmelidir. Bu tür özelliklere dikkat edilmezse gelir vergisi bireylerin çalışma azimlerini ve tasarruf eğilimlerini negatif yönde etkileyerek ve de ikame etkisi yaratarak mükellefleri vergiden kaçınma yolları aramasına sebep olacaktır. Bu durum da vergi adaletinin ve de gelir dağılımının kötüleşmesine yol açacaktır.

#### **- Ayırma İlkesi ve Asgari Geçim İndirimi**

Ücret Gelir Vergisi Kanunu'na göre şöyle tanımlanmaktadır: "Ücret, işverene tabi ve belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan para ile temsil edilebilen menfaatlerdir"(GVK, m.61). Diğer gelir unsurları ile kıyaslaması yapıldığında ücretin farklı yönleri kaynak teorisinde daha net olarak görülebilmektedir. Kaynak teorisinin gelir tanımlamasında gelir; üretim faktörlerinden birinin ya da birkaçının üretime dahil olması sebebiyle devamlı olarak ortaya çıkan değerlerdir. Ayrıca yine Gelir Vergisi Kanun'nda ifade edilen gelir unsurlarından her biri üretim faktörlerinin farklı bileşenlerinden oluşmaktadır. Örnek verecek olursak ücret harici kazanç ve iratlarda emek ile sermaye üretim faktörü beraber kullanılmaktadır. Başka bir deyişle ücret unsuru sadece emek üretim faktöründen meydana gelmektedir (Yeniçeri, 2014:79).

Yine diğer gelir unsurları ile bir başka yönden kıyaslayacak olursak ücret gelirleri ekonomik güç bakımından koruma altına alınmaya ihtiyaç duyarlar. Bu noktada ayırma kuramının gelir vergisinde devreye girdiğini görmekteyiz. Ayırma kuramı ile emek ve sermaye gelirlerinin birbirinden ayrılarak emek gelirlerinin daha az kazançlı, zor ve riskli olma gibi özelliklerine nazaran sermaye gelirlerinin daha fazla kazançlı, güvenli, sürekli ve kolay elde edilme gibi özelliklerinden dolayı emek gelirlerinin korunması hedeflenmektedir (Orhaner, 2000: 160-161). Tablo 4.6’da görüldüğü üzere toplam beş dilimden meydana gelen gelir vergisi tarifesinin üç, dört ve beşinci dilimlerinde ücret gelirleri açısından farklı matrahlar uygulamaya konmuştur. Tarife ilk bakışta ayırma ilkesini içeren adaletli bir görünüm sergilese de ücretler için uygulanan farklı vergi tarifi ayırma ilkesi açısından etkinliğinin azaldığı ve de Türkiye’de çalışanların asgari ücret ve düzeyinde tespit edilen bir ücretle çalışmaları göz önünde bulundurulduğunda az gelirli ücretliler için geçerlilik taşımadığı neticesi ortaya çıkmaktadır.

İndirim miktarlarının toplumdan topluma farklılık gösterdiği günümüz gelir vergisi uygulamalarında neredeyse her ülke gelir bakımından belli tutarın altındaki kişileri vergi dışında tutma gerekliliği noktasında hem fikir olmaktadır. Ayırma ilkesinin kendini gösterdiği bir başka uygulama olan asgari geçim indiriminde indirim düzeyinin belirlenmesinde bazı ülkelerde anket –araştırma verilerine göre belli tür ailelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için toplumsal bir asgari seviye uygulanmakta iken, ülkelerin çoğunluğunda gerçek geçinme düzeyine isabet etmeyen, sadece mali kaygılarla belirlenmiş, keyfi asgari düzeylerin temel alındığı uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. Asgari düzeyi belirlemeye yönelik uygulamaların kamuoyu baskısına, kamunun gelir ihtiyaçlarına ve toplumların gelişmişlik düzeylerine göre tespit edildiği söylenebilir (Uluatam,2009:324).

Türk vergi sisteminde asgari geçim indirimi uygulaması 2022 yılına kadar uygulanmaktaydı. 01.01.2022 tarihinden itibaren 7349 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ve asgari ücrete yönelik istisnanın getirilmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılan asgari geçim indiriminin yürürlükten kalkmadan önceki hali şu şekildeydi (GVK, Mülga m.32):

“Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer

çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır.”

Asgari geçim indirimi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan bir araç olmasının yanı sıra aynı zamanda ayırma ilkesinin amacına hizmet eden bir uygulamaydı. Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesi sürecinde 2008 yılından 2022 yılına kadar uygulanan asgari geçim indirimi yürürlükten kaldırılana kadar GVK’ da yer alan yedi gelir unsurundan sadece ücretlilere dönük bir uygulama olarak kalmış, bu haliyle ayırma kuramını ilke edinmiş ve ücretlerin diğer gelir unsurları karşısında daha düşük vergilendirilmesine imkan tanımıştır.

Asgari geçim indirimi uygulamasından vazgeçilmesi ilk başta ayırma ilkesi ile bağdaşmayan bir uygulama gibi karşımıza çıksa da asgari ücretin gelir ve damga vergisinden istisna tutulması ayırma ilkesine uygun bir gelişme olmuştur. Asgari geçim indirimi yürürlükteyken; asgari geçim indirimi hesaplan gelir vergisi miktarını aşamamakta, eşi çalışmayan ve en az üç çocuğa sahip asgari ücretliler ile eşi çalışan ve en az beş çocuğa sahip ücretliler indirimden bütünüyle yararlanmaktaydı. Medeni ve ailevi durumu bahsedilenlerin harici kalan ücretliler ise indirimden kısmi olarak yararlanmaktaydı. 7349 sayılı düzenleme ile birlikte asgari ücrete isabet eden gelir vergisi ve damga vergisi medeni durum ve çocuk sayısı göz önüne alınmaksızın vergi dışı bırakılmış, bu durum ise hem asgari ücretle çalışan hem de asgari ücret düzeyinden fazla ücretle çalışan ücretli kesimin vergi yüklerinde hafiflemeye sebep olmuştur (Yeğen, 2022: 186).

Konuyu bir başka yönden ele alacak olursak asgari ücrette gelir ve damga vergisi istisnası şüphesiz vergi gelirlerini de negatif yönde etkileyecektir. Düzenleme ile birlikte ortaya çıkan vergi geliri kayıpları tüketim vergileriyle telafi edilmeye çalışılırsa bu durum düşük gelir grubunun bu vergileri daha fazla oranda hissetmesine yol açacaktır (Turhan,1998: 125).

Asgari geçim indirimi asıl olarak verginin subjektif niteliğini temel alan bir teknik olarak kabul edilmektedir. Başka bir ifadeyle asgari geçim indiriminde mükelleflerin hayatlarını devam ettirebilmeleri için lazım gelen gelir miktarı vergi harici tutulmakta fakat vergi harici tutulacak tutar üzerinde mükelleflerin medeni, ailevi ve kişisel halleri dikkate

alınmaktadır. Yapılan düzenleme çerçevesinde ise ücretli kesimin vergilendirilmesinde ailevi ve medeni durumlar göz önüne alınmamakta, bu durum ise gelir vergisinin objektif vergilerden farklı olan tarafını zayıflatmaktadır (Yeğen, 2022:189).

Gelir vergisinde ayırma ilkesinin uygulama alanı bulduğu son duruma değinecek olursak GVK'nın 94. maddesi çerçevesinde ücret gelirlerinde ücretin safi tutarı dikkate alınarak ve de gelir vergisi tarifesinde yer alan oranlar kullanılarak tevkifat gerçekleştirilmektedir. Fakat ücretler dışındaki gelir unsurlarında gayrisafi tutar üzerinden tevkifat gerçekleştirilmekte, kesilen vergi safi tutarla kıyaslandığında daha yüksek oranlar söz konusu olmaktadır. Buna karşın direkt olarak safi tutar üzerinden tevkifat gerçekleştirilmesi ücretliler nezninde olumlu sonuç ortaya çıkarmaktadır (Saraçoğlu, 2016:53).

#### **- Muafiyet, İstisna ve İndirimler**

GVK'daki muafiyet düzenlemelerine bakıldığında esnaf muaflığı düzenlemesini ele alacak olursak esnaf muaflığında kamu yararı gözetilerek sosyal devlet ilkesi prensibince gelir düzeyi az olan kişilerin vergi harici tutulması vergilemede eşitlik ilkesine ve de vergi adaletine ters düşen bir durum söz konusu olmamaktadır. Zaten vergi harici tutulan söz konusu bireylerin vergi konusunda nitelik farklılıkları da kendini göstermektedir. Bunlara ilaveten esnaf muaflığı ile ilgili vergileme ile alakalı şunlar yapılmalıdır (Biniş, 2015:60-61):

- Esnaf muaflığı düzenlemesinin kapsamı net ve kesin hükümlerle belirlenmelidir.
- Esnaf muaflığı düzenlemesinin genel nitelikli yapısı muhafaza edilmeli, belli kişi ve gruplara ayrıcalık tanımaksızın aynı hukuki durumda olan kişilere uygulanmalıdır.
- Vergilemenin mali amacını ifade eden vergi hasılatının yükseltilmesi vergilemede eşitlik ilkesine uygun vergi düzenlemeleri karşılanması amaçlanmalıdır.

Bir diğer muafiyet düzenlemesi olan diplomat muaflığının vergi adaletini sağlama noktasında önemli olduğu ve de vergi adaletiyle çelişmediği tespiti yapılabilir. Yine istisnalarla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu 23. maddede belirtilen istisnaların, madde 24'te belirtilen gider karşılıklarında istisnaların, madde 25'te belirtilen tazminat ve yardımlarda istisnaların, madde 26'da belirtilen vatan hizmetleri yardımlarında istisnaların, madde 27'de belirtilen teçhizat ve tayın bedellerinde istisnaların, madde 28'de belirtilen tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnaların, madde 29'da belirtilen teşvik, ikramiye ve mükafatlarda istisnaların vergi adaletine olumlu katkı yaptığı söylenebilir. Ancak GVK' da yer alan bazı istisna düzenlemeleri

vergilemede genellik ve adalet prensiplerinden sapmalara yol açabilmektedir. Bu noktayı birkaç istisna düzenlemesi üzerinden ele almaya çalışalım.

GVK'nın mükerrer 18'inci maddesinde ifade edildiği üzere PTT acentalığından elde edilen kazançların tamamı vergiden müstesnadır. Yine aynı kanunun 94'üncü maddesinin 12 numaralı bendi çerçevesinde yalnızca %25'lik bir tevkifat oranı belirlenmiş ancak tevkifatla vergilendirilecek kazançlar için herhangi bir üst limit belirlenmemiştir.

GVK'nın 21'inci maddesinde "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 21.000' TL' si Gelir Vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancının yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar." hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere elde edilen kazanç ve iratların gayrisafi tutarları toplamı belli tutarın altında kalanlardan vergi tahsil edilmesine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde " Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 55.000 TL gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almakta, bu maddeye istinaden 55.000 TL'nin altında gelir elde etmekte olanlardan vergi tahsil edilmesine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

Gelir vergisinde ele alacağımız bir başka istisna asgari ücret istisnasıdır. 7349 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un" 25/12/2021 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmasıyla 1/1/2022 tarihinden itibaren ödenecek ücretlere uygulanmak üzere bütün ücretlerde asgari ücrete denk gelen kısım gelir ve damga vergisinden istisna tutulmuştur. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber asgari geçim indirimi yürürlükten kaldırılmıştır.

Asgari ücretle çalışan kişi sayısının ülkemizde yüksek olması, bu kesimin devlet için önemli bir gelir kaynağı olması sebebiyle ve de vergilemede genellik ve adalet ilkeleri göz önüne alındığında asgari ücretin vergi dışı bırakılmaması gerekmektedir (Eser, 2021). Ek

olarak asgari ücretin vergi dışında bırakılması asgari ücret düzeyinden daha fazla ücret kazanan çalışanlara işveren tarafından asgari ücret düzeyinden ödeme yapılmasına sebep olabilecektir. Görüldüğü gibi asgari ücretin vergi dışında tutulması hem vergi adaletini hem de ücret yapısını aksatıcı etkiler oluşturabilecektir (Kaya vd., 2023:98).

Asgari ücretin vergiden istisna tutulmasının bir başka sonucu istisna ile birlikte net ücretlerde gerçekleşen artışlar kişilerin harcanabilir gelirlerini yükseltecektir. Bu durum ise kişilerin tüketim harcamalarının artmasına sebep olacak ve eğer ülkedeki üretim düzeyi harcamalarda ortaya çıkan yükselişi dengeleyecek konumda olmazsa fiyatlar genel seviyesi de yükselecektir. Söz konusu bu durum ücretli kesimin gelirlerindeki artışı uzun dönemde olumsuz etkileyecektir. Netice de ise alt gelir grubunun marjinal tüketim eğiliminin üst gelir grubuna göre daha yüksek olmasından kaynaklı ortaya çıkan enflasyon en fazla ücretli kesimi etkileyecektir (Çiçek, 2018).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 31. maddesinde sayılan indirimlerden bir tanesi de engellilik indirimidir. Bu indirim ilgili kanunda şöyle ifade edilmektedir:

“Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.”

323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre engelli sayılanların çalışma gücü kayıp oranlarına göre belirlenen dereceler itibariyle tespit edilen aylık engelli vergi indirimi tutarları 2023 takvim yılında uygulanmak üzere aşağıdaki gibi belirlenmiştir (GVGT, Seri No: 323). Buna göre, vergi indirimi birinci derece engelliler için 4400 TL, ikinci derece engelliler için 2600 TL, üçüncü derece engelliler için ise 1100 TL'dir.

Söz konusu engellilik indirimi engelli ücretlilere, bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan ücretlilere, engelli serbest meslek erbabına, bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan serbest meslek erbabına ve de basit usulde vergilendirilen engellilere uygulanmaktadır.

Neticede engellilik indirimi kişilerin çalışma güçlerinin belli bir kısmını yitirmeleri halinde ücret ve kazançlarına, dereceleri baz alınarak tespit edilen miktarlarda indirim sağlanması şeklinde uygulanmaktadır. Bu çerçevede kişilerin çalışma güçlerini yitirmeleri hali, diğer kişilerle kıyaslandığında bu kişilerin güç duruma düştiklerine işaret etmektedir.

Şüphesiz çalışma gücünün bir kısmını yitiren bir kişi, hiçbir engeli bulunmayan kişilere göre daha fazla düzeyde zorlanacaktır. Yukarıda ifade edildiği gibi kişilerin mali güç bakımından olmasa bile fiziksel ve kişisel özellikleri dikkate alınarak vergilendirilmesi vergilemede dikey adaletin sağlanması yönünden önemli bir uygulama olmaktadır.

#### - Verginin Yansıması

Vergilerin adalet yönünden incelemesini bir başka açıdan ele alacak olursak dolaysız ve dolaylı ayırımı vergilemede adaletin sağlanması açısından bize önemli bilgiler verebilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre Türkiye’de 2002 yılında toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %34 olan dolaysız vergiler 2022 yılında %36 seviyelerine ulaşmıştır. Dikkat edilirse toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin oranında önemli bir değişiklik olmamış, bu durum vergi adaleti açısından negatif bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kişilerin ödeme güçlerini göz önüne alarak vergilendirme yapan dolaysız vergilerde en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesinin kolay şekilde uygulanması sebebiyle bu vergiler daha adil olmaktadır. Bu noktada dolaysız vergilerin daha adaletli olabilmesi için vergi kaçırma ve vergiden kaçınma problemlerine olanak tanımaması gerekmektedir. Ters durumda dolaysız vergilerde dolaylı vergiler gibi adaletsiz durumlar ortaya çıkarabilir (Aksoy,1998:314). Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere nazaran daha hakkaniyetli oluşu dikey adalet açısından olmaktadır. Yani dolaysız vergilerde servet ve gelir durumları birbirinden farklı olan mükelleflere farklı oranlar uygulanması bu adaleti sağlamaktadır.

Dolaysız vergilerin daha adaletli oluşunda bu vergilere tabi mükelleflerin vergilerini vergi kanunları çerçevesinde ödediği farz edilmektedir. Fakat uygulamaya bakıldığında dolaysız vergiler açısından bu durum ihtilaf oluşturmaktadır. Bu noktada düşük olasılıkla da olsa vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yolları bulunmakta, bu durum ise dolaysız vergilerin tam olarak adaletli olduğu tezini boşa çıkarmaktadır. Bu hususa örnek verecek olursak serbest meslek kazançlarında vergi kaçırılması ücret kazançlarına nazaran daha kolay olabilmektedir. Bu durum da adaletli ve subjektif bir vergi olarak düşünülen, dolaysız vergi olan Gelir Vergisinin düşünüldüğü kadar adaletli olmadığı sonucunu çıkarmamızı sağlamaktadır (Nadaroğlu, 1996: 330–331).

Dolaysız vergilerde vergiye tabi mükellefler alacaklı olan idare ile sürekli temas halinde olmaktadır ve belli yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar(beyanname

doldurulması, verginin ödenmesi için vergi dairesine veya bankaya gidilmesi gibi). Bunlara ilaveten mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmediklerinde farklı yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar. Yine mükelleflerin çoğunluğunun bu tür konularda karşılaştırma yapmak ve karar vermek açısından yeterli donanımına sahip olmaları da kolay değildir.

#### - Mali Anestezi

Vergi sistemimizde gelir vergisinde çoğunlukla beyan esası benimsenmesine rağmen bu durum aslında böyle değildir. Bunun en temel sebeplerinden bir tanesi de vergi idaresinin vergi beyannamesi almama yönündeki uygulamalarıdır. Başka bir şekilde ifade edecek olursak vergi sistemimiz yıllık beyanname verme mecburiyetini zirai ve ticari kazançlara özel kılmış; serbest meslek kazançlarını, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarını, stopaj yoluyla vergilendirilecek ücretleri ve de diğer kazanç ve iratları beyanname verilmeyecek durumların içine almıştır. Toplam vergi gelirleri göz önüne alındığında gelir verginin payının azalması, aynı zamanda stopaj yönteminin kullanılarak elde edilen gelirin artış göstermesi beyan harici ekonominin büyüklüğünün yükseldiğine işaret etmektedir. Ücretliler ve mevduat sahipleri üzerine biriken bu durum vergilemenin adalet ve eşitlik ilkelerine zarar vermektedir (Mercan, 2006:81).

Vergilerin tahsil edilme sürecinde stopaj yöntemi gibi vergi tekniklerinin kullanılması mali anestezinin oluşmasına katkı sunmaktadır (Arıkan ve Önkan, 2020: 10). Vergilerin daha kolay şekilde tahsilinin sağlanması ve de kayıp ve kaçakçılığın düşürülmesi hedefi ile yürürlüğe konulmuş olan stopaj yönteminde ilgili kanunda ifade edilenler tarafından ücret ödenmeden verginin kaynakta kesilmesi gerçekleşmektedir. Yıllık beyanname vererek vergilerini ödeyen ücretlilerden farklı olarak stopaj yöntemiyle vergilerini ödeyenler ellerine geçmemiş olan gelirlerinin vergisini ödemek mecburiyetindedirler (Bay ve İnneci, 2017: 213). Bu noktada ücret geliri elde edip stopaj yöntemiyle vergilendirilenler ile diğer kazanç geliri elde edenler arasında eşitsizlik ve mali güç farklılığı meydana gelmektedir.

Stopaj yönteminde vergilerini ödeyenler ellerine geçmemiş olan gelirlerinin vergisini ödedikten sonra kendilerine net ücret kalmaktadır. Böyle bir sistemde ücretliler ne kadar vergi ödediklerini bodrolarında görebilmekte, aksi takdirde bilgi sahibi olamamaktadır. Bu durumda ise ücretli kesime net ücret ödendiğinden tıpkı dolaylı vergilerde gözlemlenen fiyat içine gizlenmiş vergilerde olduğu gibi ücretli yalnızca elde ettiği net ücreti dikkate almaktadır ve planını bu ücrete göre yapmaktadır. Sonuç itibariyle

ücretlilerin çoğunluğu ödemiş oldukları verginin tam olarak farkına varamamakta, bunun ana sebebi ise ücretli kesime maaş ödemesi yapılırken söz konusu verginin işveren tarafından kaynakta kesilerek vergi dairesine ödenmesi olmaktadır (Eğilmez, 2016). Görüldüğü üzere mali anestezi burada da kendini göstermekte ve etkili olmaktadır.

Tahsilat maliyetleri düşünüldüğünde stopaj yoluyla vergilendirme etkin gibi gözükse de vergi yükünün meydana gelmesinde harcama, servet ve gelir ögelerini toplu olarak göz önüne almadığı için vergi yükünün dengeli dağılımını göz ardı etmektedir. Bu noktada yapılması gerekenler arasında ücretler ve de stopajla vergilendirilen diğer gelir unsurlarının vergilendirilmesinde beyan usulünün kullanılması yer alabilir. Bu durum da vergi adaletinin iyileşmesine önemli oranda katkı sağlayabilir.

Beyan esasının gelir vergisi bağlamında vergiye uyumu sağlama yönü önem arz etmektedir. Fakat bulunduğumuz durumda zirai ve ticari kazançlar yönünden vergi kaybı meydana gelmekte bu sebeple de ücretli kesimin vergi sistemine olan güveni düşmektedir. Aslında bu mevzuyu yalnızca verginin tarafı olan mükelleflerin özverisi ve dürüstlüğü ile sınırlamak doğru olmamakla beraber vergi idaresinin denetimleri ve takibi de oldukça mühimdir. Ödeme gücü ilkesinin kavranması bakımından en başarılı vergilerden olan gelir vergisinin adalet amacına ulaşma ve en yüksek düzeyde vergi hasılatı sağlama noktasında vergi idaresinin bu amaçlara maksimum düzeyde odaklanması ve kanunları bu amaca göre yenilemesi elzemdir (Ateş,2022:55-56).

#### **- Çifte Vergilendirme**

Gelir vergisinde vergi adaletini etkileyen başka bir unsur çifte vergilendirmedir. Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 123. maddesinde şu ifade yer almaktadır:

“Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.”

Yukarıda 123. maddede de ki ifadeyle gelir vergisinde çifte vergilendirilme önlemeye çalışılmakta ve vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır.

## - Vergiden Kaçınma

Yaptığı iş daha çok emeğe dayalı olan ücretli kesimin vergisi işverenler nezninde vergi sorumlusu sıfatıyla devlete ödenmekte, bu durumda ücret geliri elde edenlerin vergi kaçırma gibi bir olasılığı söz konusu olamamaktadır. Fakat ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul kazancı sahipleri elde ettikleri gelirleri rahatça gizleyebilmekte vergiden kaçınabilmektedirler. Bu durumda vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

Gelir vergisi mükelleflerin vergilendirilecek geliri olarak gerçek geliri esas almaktadır. Fakat Türkiye’de 1983-1999 dönemlerinde gerçek usule ek olarak götürü usulde kullanılmıştır. Gerçek usulle vergilendirilen mükelleflerin yaklaşık yarısı kadar da götürü usulle vergilendirme yapılmış, bu vergilendirme şekli vergilemede adalet prensibini olumsuz etkilemiştir. Örneğin zirai işletme büyüklüğünün vergilendirme ölçütü olarak alındığı tarımsal kazançlarda bu büyüklüğün fazla olması vergilendirilecek kazanç miktarını düşürmüş, bu da mükelleflerin vergilendirilecek kazançlarının kesinti yoluyla alınmasına neden olmuş, dolayısıyla vergi kaybı ortaya çıkmıştır. İlerleyen dönemlerde götürü usulde vergilendirme uygulaması terk edilmiş, bu da vergi sistemimiz bağlamında değerlendirildiğinde olumlu bir gelişme olarak karşımıza çıkmıştır (Mercan, 2006:75).

GVK’nın 73. maddesinde, mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin emsal kira bedelinin altında olamayacağı belirtilmiştir. Bina ve arazilerde emsal kira bedeli yetkili merciler ya da mahkemeler tarafından belirlenmekte, böyle bir belirleme söz konusu değilse emlak vergisi değerinin %5’inden düşük olamamaktadır. Bina ve arazi dışındaki mal ve haklarda ise emsal kira bedeli mal ve hakların maliyetinin %10’u olarak belirlenmiş, eğer söz konusu mal ve hakların maliyet bedeli bilinmiyor ise VUK’un servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde değerinin %10 olarak ifade edilmiştir.

Yukarıda ifade edildiği üzere bina ve arazilerde emsal kira bedeli olarak emlak vergisi değerinin belirlenmiş olması ve emlak vergisi değerinin de piyasa değerlerinin oldukça altında yer alması kira gelirlerinin vergilendirilme sürecinde vergi kayıpları ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki kira geliri elde edip mükellef olan kişiler, bu gelirlerini gerçek tutarlar üzerinden beyan etmemekte, emsal kira bedelinden düşük olmayacak şekilde beyan etmekte ve vergiden kaçınmaktadırlar.

## - Kayıt Dışı Ekonomi

Şimdi de GVK' da kayıt dışılığı arttırıcı yönde olan uygulamaları ele almaya çalışalım. Kayıt dışı ekonomiyi önlemenin en temel unsurlarından bir tanesi de oturmuş bir belge düzeni sistemidir. Fakat ülkemizde gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kullanılan götürü usulde, gayrimenkul sermaye iradına sahip kişiler gayrisafi hasılatı herhangi bir belgeye ihtiyaç duymaksızın giderlerinin %15'ini indirebilmektedirler. Buna ek olarak götürü usulünü tercih eden mükellefler harcama gerçekleştirmemiş olsalar dahi gayrisafi hasılatın %15'ini indirerek devlete ödeyecekleri vergi tutarını düşürmektedirler. Başka bir şekilde ifade edecek olursak götürü usulünü kullanan mükellefler, yeterli düzeyde vergi ödemesi yapmadıkları gibi, gerçekleştirdikleri harcamalarda belge almayarak vergi ödemekle sorumlu olan kişilerin gerçekte ödemesi gereken vergiyi ödemesine de mani olmaktadır (Şeker, 2020).

Gelir vergisinde kayıt dışılık açısından değineceğimiz bir başka husus vergilendirilecek gelirin tespitinde kullanılan kaynak teorisi ve safi artış teorisidir. Bir takvim yılı içerisinde yaşam koşullarında ve servetteki net artışın kaynağı olan gelirlerin tespit edilmesi, meydana gelen bütün gelir ve değer artışının kaynağı ve devamlılığı göz önüne alınmaksızın vergilendirilmesi kayıt dışılığın engellenmesinde önemli olmaktadır (Bilgen, 2007: 138). Fakat gelir vergisinde ilk altı gelir unsuru için(ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı) uygulanmakta olan kaynak teorisi vergilendirilebilecek olan gelirin kapsam alanını daraltmakta ve kayıt dışı ekonomiye sebep olmaktadır (Yücel, 2016: 174).

Yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlarda ise safi artış teorisi kullanılmakta ve vergiye tabi gelirler sayma yöntemi ile tespit edilmiştir. Şöyle bir örnek verecek olursak şans oyunlarından elde edilen gelir ya da miras olarak elde edilen değerler gelir vergisi kapsamına girmemekte iken şans oyunları vergisi ya da veraset ve intikal vergisi dahilinde vergilendirilmektedir. Fakat kumar kazancı gibi bazı gelirler vardır ki hiçbir vergiye tabi değildirler. Bu tür gelirler bireylerin servetlerinde ve tüketimlerinde yükselişe sebep olmakta fakat vergi dışı bırakılarak kayıt dışılığa yol açmaktadırlar. Bu problemin çözümü için diğer kazanç ve iratlar çerçevesinde vergilendirilebilecek gelirlere bu türden gelirlerde eklenerek safi artış teorisi tam olarak uygulanabilir ve kayıt dışılığın düşürülmesi sağlanabilir.

Gelir vergisinde zirai kazançlar yönünden kayıt dışılığı ele alacak olursak; zirai kazançlarda tevkifat usulüyle vergilendirilen çiftçiler, yaptıkları satışlar dolayısıyla belge tanzim etmemektedirler. Yine bu usulle vergilendirilen çiftçilerin beyanname verme ve defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Söz konusu ifade edilen bu durumlar belge tanzim etme, alma, koruma alışkanlıklarını negatif yönde etkilediğinden belge düzeninin oturmasını önleyerek kayıt dışılık oluşturmaktadır (Yücel, 2016: 177).

Gelir vergisinde kazancı basit usulde tespit edilenler defter tutmama, geçici vergi ödememe, vergi tevkifatı yapmama, yaptıkları teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna tutulması gibi çok sayıda kolaylığa sahiptirler. Yine son yapılan düzenleme çerçevesinde bu mükelleflerin gelirleri vergiden istisna tutulmuş, beyanname verme yükümlülükleri de son bulmuştur (Çakır, 2021: 2385). Bu kolaylıklar basit usulle vergilendirilenlerin gerçek usule tabi olmamak için alış ve satışlarında belge alma ve verme sorumluluklarını yerine getirmemelerine ve gerçek usulde vergilendirilenlerin ise basit usule geçmek istemelerine sebep olmaktadır. Netice de ise basit usul belge ve kayıt düzenini sekteye uğratarak kayıt dışılığı beslemiş olmaktadır.

Şimdi de yeni bir düzenleme olarak hayatımıza giren asgari ücretin gelir ve damga vergisinden istisna tutulmasını kayıt dışılık açısından ele alalım. Bu düzenleme asgari ücret elde eden bireylerin vergi yükünü hafifletmesiyle birlikte işverenlerin maliyetlerinin düşmesiyle kayıt dışı olarak istihdam edilenlerin kayıt altına alınmasını sağlayabilir ve kayıt dışılığı düşürebilir. Lakin asgari ücretin bütünüyle vergi harici bırakılması veya asgari ücretten fazla kazancı olanlar için indirimli gelir ve damga vergisi ödenecek olması çalışanların asıl ücretleri yerine asgari ücretli olarak kayıt altına alınmasına yol açabilir. Şöyle ki geliri brüt asgari ücret düzeyinde olan bir çalışan için işveren, sadece sigorta primi ödeyecekken, geliri brüt asgari ücretten fazla olan çalışan için sigorta priminin yanında indirimli gelir ve damga vergisi de ödeyecektir. Ödenecek bu tutarlar gelir vergisinin artan oranlı olması sebebiyle daha sonraki aylarda yükselecektir. Bu sebeptir ki işverenler çalışanları asgari ücret düzeyinden kayıt altına alarak kayıt dışılığına sebep olabilecektir (Çakır,2022:209-210).

Son olarak istisna, muafiyet ve indirimler açısından kayıt dışılığı inceleyecek olursak bu tür uygulamaların amaçları genelde; yatırımların teşvik edilmesi, gelir dağılımında hakkaniyetin sağlanması, bölgelerarası gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi gibi sosyal ve iktisadi amaçlar olmaktadır. Fakat bu uygulamaların sayısının çoğalması vergi

sisteminin karmaşıklığını arttırmasının yanı sıra suistimale açık olması sebebiyle kayıt dışılığa da sebep olmaktadır. Bu sebeptendir ki kayıt dışılığı önlemek adına bu tür uygulamalar tekrardan gözden geçirilmeli, gerekli olanlar ve doğru amaca hizmet eden dışındaki istisna, muafiyet ve indirimler yürürlükten kaldırılmalıdır (Türkoğlu, 1997: 17).

#### **4.1.2. Kurumlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**

##### **- Artan Oranlılık**

Kurumların gelirlerinden kurumlar vergisi tahsil etmekte olan devlet, kurum ortaklarının elde etmiş oldukları kar hisseleri oranında ise gelir vergisi tahsil etmektedir. Bu uygulama biçimi ile toplumsal vergi yükünün aşırı yüksek düzeylere ulaşması önlenmeye çalışılmaktadır. Buna ek olarak gelir üzerinden tahsil edilmekte olan bu vergiler çifte vergileme problemini de ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada gelir vergisi ve kurumlar vergisi uyumunun gerçekleştirilmesi önem arz etmekte, bu uyumun gerçekleştirilmesi içinde çeşitli modeller ortaya atılmıştır. Fakat Türkiye’de iki aşamadan oluşan vergileme sistemi uygulamaya konduktan sonraki süreçte vergi alacağı yöntemi daha çok tercih edilmiş, 2003 yılını takiben ise yarım beyan yöntemi tercih edilmiştir (Çaşkurlu vd.,2014:236).

Kurumlar vergisi düz oranlı bir tarife yapısına sahip olmakla beraber, dolaysız ve objektif şekilde kurumların net kazançları üzerinden tahsil edilen bir vergi çeşididir. Matrahın artması veya azalması karşısında uygulanan vergi oranının sabit olduğu vergi tarifesinin düz oranlı vergi tarifesine olduğunu önceki bölümlerde ifade etmiştik.

Söz konusu bu tarife fedakarlıkta eşitlik ilkesini sağlamamakta ve orta ve alt gelir grubuna yansıyan vergi yükünü arttırmaktadır. Bu tarifenin daha çok üst gelir grubunun yararına olması, ülkelerdeki mevcut servet eşitsizliğini daha da yükseltmektedir (Birinci ve Akyazı, 2017: 56). Üst gelir grubunda yer alan bireylerin gelirlerinin büyük bölümü kar payı, faiz ve sermaye getirisinden oluşmakta fakat bu tür gelirler düz oranlı bir sistemde vergi harici bırakılmaktadır. Ortaya çıkan bu durum üst gelir grubunda yer alan mükelleflere yarar sağlamakta ve vergi yüklerini azaltmakta, alt gelir grubunun ise vergi yükünü arttırmaktadır. Bunlara ilaveten düz oranlı vergi tarifesinin düşünüldüğü ölçüde tabana yayılamamasından kaynaklı vergi gelirlerinde düşüşler meydana gelmektedir. Bu düşüşler bütçe açıklarına sebep olmakta ve aynı zamanda hem kamu hizmetleri aksamakta hem de söz konusu bu

açıklar dolaylı vergiler ile kapatılmaya çalışıldığında vergi adaleti bozulmakta, gelir dağılımı da olumsuz etkilenmektedir.

Yukarıda ifade edilenlerin aksine düz oranlı vergilerin vergiye tabi kazanç ve irat bakımından kapsamının daha geniş olduğu, geniş çerçevede bir vergi tabanını vergilendirmeye çalışması, vergi kaçakçılığının önüne geçmesi ve artan oranlı vergilendirmenin sebep olduğu gelir dilimi sürüklenmesini önlemesi gibi özelliklerinin olduğunun ifade olumlu görüşlerde vardır. Bu yönlerden bakıldığında düz oranlı vergi tarifesinin adaletli olduğu düşünülebilir. Şöyle ki bir ülke sınırları içerisinde hayatını devam ettiren herkesin aynı veya birbirine yakın düzeylerde gelir elde etmesi halinde düz oranlı tarifenin uygulanması olası olabilir. Fakat dünya genelinde neredeyse çoğu ülkede gelir ve servet eşitsizliği bulunmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması sonucu bile ortaya böyle bir adaletsizlik durumu çıkıyorsa düz oranlı vergilemenin yaygın hale getirilmesi gelir ve servet eşitsizliğini daha da arttıracaktır. Görüldüğü gibi biraz daha ayrıntılı bakıldığında düz oranlı vergi tarifesi vergi yükünü daha düşük düzeyde vergi ödeyen üst gelir grubuna fayda sağlayacak duruma getirmekte ve alt gelir grubunu olumsuz etkilemektedir (Birinci ve Akyazı, 2017:55)

Sonuç olarak vergi adaletinin sağlanması açısından artan oranlı vergiler aracılığıyla vergi yükünün alt gelir grubundan üst gelir grubuna doğru kaydırılması gerekmektedir. Düz oranlı vergi tarifesi kullanılması durumunda tam tersi durum ortaya çıkmakta vergi yükü üst gelir grubundan alt gelir grubuna doğru kaymaktadır. Düz oranlı vergi tarifesinin savunucuları bu problemin asgari geçim indirimi gibi bir yöntemle çözüleceği tezini ileri sürmektedirler. Söz konusu böyle bir yöntem alt gelir grubunda yer alan kişilerin vergilendirilmesini önleyebilir ancak vergi yükünün üstte bahsedildiği şekilde kayması durumu yine de sürecektir. Bu sebeple Türk vergi sisteminde genelde %20 olarak uygulanan kurumlar vergisi mükelleflerin ödeme güçlerini göz önüne almaksızın vergilendirme yapmaktadır ve bu durum vergi adaleti ile çelişmektedir.

#### **- Ayırma İlkesi**

Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirleri gelir vergisi vergiye tabi tutarken kurumların kazançlarını da yine kanun kapsamında kurumlar vergisi vergiye tabi tutulmaktadır. Bu sebeple bu vergi, vergi ödeme gücünü kavrama yönünden ayırma ilkesi için önemli olmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1949 tarihli haline baktığımızda ayırma ilkesinin kurumlara belli ölçüde uygulandığı göze çarpmaktadır.

O dönemde uygulanan vergi oranları sermaye şirketleri ve kooperatiflere ekstra bir yarar sunmaktaydı. Bu çerçevede sermaye şirketleri ve kooperatiflere %20, diğer vergiye tabi kurumlara ise %35 oranında vergi uygulanmaktaydı. Bu politikanın amacı ülke içerisindeki şirketleşme oranını ve sermaye birikimini arttırmak olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat yukarıda ifade edilenlerin aksine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ayırma ilkesinden vazgeçilmiş, tek oranlı vergilemeye geçiş sağlanmış ve %20'lik sabit bir oran uygulanmaya başlanmıştır (Arslan, 2011:85).

Kurumlar vergisinde işletme büyüklüğü açısından küçük ölçekli bir işletme ile daha büyük ölçekli bir işletmeye eşit oranda kurumlar vergisi uygulanması vergi adaletiyle uyusmamaktadır. Son dönemlerde küreselleşmenin de etkisini arttırmasıyla sermaye yoğun piyasalar daha da çeşitlenmiş ve kurumlar vergisi daha da önemli hale gelmiştir. Bu sebeplerden dolayı kurumlar vergisinde düzenlemeler yapılmalı; kurumlar vergisinde ayırma ilkesinin etkinliğinin arttırılması açısından tek oran uygulanması gözden geçirilmeli ve de özellikle sermaye şirketlerinde kurum gelirlerinin fazla gösterilmesi durumu önlenmelidir. Bu sayede hem kurumlar vergisinin vergi adaletini sağlama yönü güçlendirilmiş olur hem de vergi hasılatında artış sağlanmış olur.

#### **- Muafiyet ve İstisnalar**

Tek oranlı bir yapıya sahip olan kurumlar vergisinin oranı küreselleşme sürecinin ülkemizi etkilemesi, ülkemizdeki kişi ve kurumların diğer ülkelerle ilişkilerinin çoğalması, dolaysız yatırımların ülkemize gelmesi ve vergi rekabetine ayak uydurulması, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi durumların önüne geçmek gibi sebeplerle çok fazla düzenlemeye maruz kalmış ve yıllar boyunca azalan bir seyir almıştır. Ek olarak kurumlar vergisi oranının düşürülmesiyle, eksilme gerçekleşen vergi hasılatının yerini doldurmak, kayıp ve kaçakları en az seviyeye düşürmek için vergi kanunlarındaki indirim, istisna ve muafiyetlerin kapsamı giderek küçültülmüştür. Bu ise değişik sektörlerde bulunan gelir sahiplerinin gelir dağılımlarının yeniden şekil almasına yol açmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 ve 5'inci maddelerine baktığımızda muafiyet ve istisnaların yer aldığını görmekteyiz. Bu muafiyet ve istisnalar kurumlara idari, sosyal ve ekonomik amaçlarla tanınmaktadır. Muafiyet düzenlemesinde yer alan kurum ve kuruluşların nitelikleri ve yerine getirmekte oldukları fonksiyonlar göz önüne alındığında bu kurum ve kuruluşlardan vergi tahsil edilmesi verginin amacı ile

uyuşmadığı düşünülebilir. Yine aynı şekilde istisnalar kurumların kendi öz kaynaklarını ortaya çıkarıp kullanılmasını sağlaması, çifte vergilendirme problemini önlemesi, yeni faaliyete başlanan alanlarda mükelleflerin korunup teşvik edilmesi vb. gibi gayelerle uygulamaya konmaktadır (Eker,2022:130).

Fakat başka bir açıdan değerlendirme yapacak olursak ülkemizde kamu kesiminin ağırlıkta bulunduğu sağlık ve eğitim gibi toplumun geneline hitap eden hizmetler bazı durumlarda özel kesim tarafından da sunulmaktadır. Ayrıca bu hizmetler dernek ve vakıflar gibi oluşumların bir parçası olarak da üretilebilmektedir. Bu noktada eğer vakıf ve dernek olarak sunulan hizmetler, kamu yönü ve amacı ağırlıkta olur ise bu kuruluşlar vergiden muaf olabilmektedirler. Yine ilaveten devletin yetkisinde olan bu hizmetlerin döner sermayeli kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda da bu kuruluşların kurumlar vergisinden muafiyeti söz konusu olmaktadır. Söz konusu bu durum benzer faaliyet kollarında faaliyette bulunan özel sektör kuruluşları için haksız rekabet ortamı yaratmaktadır (Mercan, 2006:94).

Neticede kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalar açısından yapılması gereken hem kamu kuruluşlarının hem de özel kuruluşların kar elde etmeleri durumunda vergiye tabi tutulmalarıdır. Bu noktada devlet daha sonra destek olmak istediği kuruluşları belli ölçütlere göre sınıflayıp, bu kuruluşlara kamu bütçesinden yardım yapabilir (Bulutoğlu, 2004: 147, akt. Çaşkurly vd.,2014:239).

#### **- Verginin Yansıması**

Türkiye’de kurumlar vergisinin etkinlik seviyesini düşüren en önemli noktalardan bir tanesi bahse konu olan verginin gelir esnekliğinin düşüklüğü ile alakalıdır. Kurumlar vergisinin milli gelir değişikliklerine karşı duyarlılığının zayıf olmasından dolayı bu verginin gelir esnekliği düşüktür ve bu sebeple de vergi adaleti üzerindeki olumlu etkisi zayıf kalmaktadır (Sarıoğlu,2002:225). Ayırma prensibinin amacına hizmet etmek üzere uygulanmakta olan kurumlar vergisinin etkinliğini azaltan başka bir husus bu verginin kısmen de olsa yansıtılabilir bir vergi olmasıdır. Şirketler açısından bir maliyet olarak görülen kurumlar vergisi, fiyatların içine gizlenerek uzun dönemde yansıtılabilmektedir. Vergi ödendikten sonra geliri azalan kurumlar, bunu tüketiciye yansıtarak fiyatlarını yükseltme eğilimi göstermektedirler. Bu durum ise vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

### - Çifte Vergilendirme

Kurumlar vergisinde vergi adaletini etkileyen unsurlardan, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinde şu ifade yer almaktadır:

“Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.”

Yukarıda 33. maddede de ki ifadeyle kurumlar vergisinde çifte vergilendirilme önlemeye çalışılmakta ve vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır.

### - Vergiden Kaçınma

Kurumlar vergisi yükümlüler açısından; devletin tüzel kişilik olmasının sonucu olarak kurumlara sağlamakta olduğu ayrıcalıklar nedeniyle, kurumlar vergisinin tek oranlı olması nedeniyle ve de işletmelerin yalnızca işletmeye koydukları sermaye ile sınırlı şekilde sorumluluk altına girmeleri işletme ortaklarının diğer başka gelirleri için risk oluşturmaması nedeniyle tercih edilmektedir. Kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi ortakları kurum kazançlarının şahsileştirilmesi mümkün olmadığı için gelir vergisi ödemelerin yerine kazançlarını kurumda tutarak kurumlar vergisi ödemeyi seçmekte ve böylece daha az miktarda vergi ödeyerek kazançlarını yükseltmektedirler. Bu noktaya dikkat edilirse bir vergiden kaçınma durumunun da söz konusu olduğu gerçeği ortaya çıkmakta ve bu durum da vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Türk vergi sisteminde kurumlar vergisi açısından vergiden kaçınma yolu olarak kullanılan uygulamalardan olan örtülü sermaye ve transfer fiyatlaması uygulaması üzerinde durulması gereken önemli birer konudur. İlk olarak örtülü sermaye değinecek olursak; “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.”(KVK, m.12).

Örtülü sermaye, şirket ortaklarının işletmeye sermaye olarak kattığı değerleri vergi avantajı elde etmek için borç olarak vermeleri durumunda söz konusu olmaktadır. Burada işletmenin öz sermayesi borçlanma işlemi altına gizlenmekte ve bu durum gerçekte bir peçeleme işlemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu peçeleme işleminde vergi mükellefleri serbest piyasa koşulları altında bir takım işlemler ve

anlaşmalar yaparak kendilerini kapsayan vergi yasalarının sorumluluklarından sıyrılma uğraşındadırlar. Bu sayede de asıl yapmak istedikleri işlemi muvazaalı işlemlerin arkasına gizlemiş olurlar ve vergi sorumluluklarından tamamen ya da kısmen kurtulmayı amaçlarlar (Işık, 2005:262-263).

Örtülü sermaye uygulamaları sayesinde şirketler ortada fiili çalışma olmadan kar elde etmekte ve bu durum şirketlerin finansal tablolarında olumlu sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Fakat şirketler açısından olumlu gözükse de bu durum rekabet eşitliği üzerinde negatif etkilere sahiptir. Örnek verecek olursak örtülü sermaye uygulaması sayesinde vergisel yüklerini kısmi olarak hafifleten bir şirket aynı işkolunda faaliyette bulunan diğer şirketler karşısında daha az maliyetle üretim gerçekleştirme olanağına kavuşmaktadır ve bu durum söz konusu şirketin rekabet üstünlüğü elde etmesini sağlamaktadır (Kızılot,2002:106).

Örtülü sermaye bağlamında kanunlarda cezalandırıcı hükümlerin yerine daha çok caydırıcı nitelikteki hükümlerin yer alması kurumlar vergisi açısından sistemin örtülü sermaye dağıtımını önlemekten bir hayli uzak kalmasına yol açmıştır. Ayrıca örtülü kazanç dağıtımı ilgili kanunda yalnızca sermaye şirketleri için düzenlenmiş olup buna ilaveten sermaye şirketi haricindeki mükellef tarafından dağıtılan örtülü sermayenin kurumlar vergisinden düşürülemeyeceği yönünde düzenleme yapılması daha doğru olacaktır.

İkinci olarak transfer fiyatlamasını ele alalım. “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”(KVK,m.13).

KVK’ nda örtülü kazanç dağıtımının bir metodu olarak görülen transfer fiyatlaması da örtülü sermaye de olduğu gibi peçeleme işlemi içermektedir. Bu çerçevede transfer fiyatlamasında ortaya çıkan fiyatlar gerçek piyasa fiyatını yansıtmamakta olup yapay fiyatlar olmaktadır. Uluslararası niteliğe sahip bir şirket yüksek vergi oranlarının uygulandığı bir ülkede faaliyet gösteren bağlı şirketinden daha az fiyatla mal satın alarak veya daha fazla fiyatla mal satarak bu şirketin vergilendirilecek karını azaltmaktadır (Kapusuzoğlu, 2003:3). Şöyle ki vergi oranı nispeten daha yüksek olan ülkedeki şirketin girdi maliyetleri daha yüksek olarak kayıtlara gireceğinden, karlılığı da düşük çıkacak ve vergiden kaçınması söz konusu olacaktır. Bunun yanında vergi oranı nispeten daha düşük olan ya da vergilemenin söz konusu olmadığı ülkedeki

şirketin girdi maliyetleri daha düşük olarak kayıtlara gireceğinden karlılığı da yüksek çıkacak, fakat bu yüksek karından dolayı ödeyeceği vergi daha düşük ya da sıfır olacak ve neticede karın fazlası ya da bütünü bu ülkedeki şirkette kalacaktır. Görüldüğü gibi burada da bir vergiden kaçınma ortaya çıkacaktır (Saraç, 2005; 88).

Sonuç olarak transfer fiyatlandırması gerçekte vergiden kaçınma ya da vergi kaçırmayı ifade etmemektedir. Transfer fiyatlandırması şirket içinde gerçekleştirilen transferlerin fiyatlandırma yöntemidir. Buna karşın transfer fiyatlandırmasında; ülkeden ülkeye değişen mevzuat farklılıkları, değerlemesinde güçlük çekilen gayri maddi haklar, agresif vergi planlaması gibi durumların görülmesi vergi matrahını aşındırarak vergi adaletini de olumsuz etkilemektedir. Bu negatif etkiyle mücadele açısından transfer fiyatlandırmasındaki güncel gelişmelerin ülke vergi mevzuatına entegre edilmesi, vergi mevzuatının açık ve net bir hale getirilmesi ve küresel çapta işbirliği yapılması önemli olabilir.

#### **- Kayıt Dışı Ekonomi**

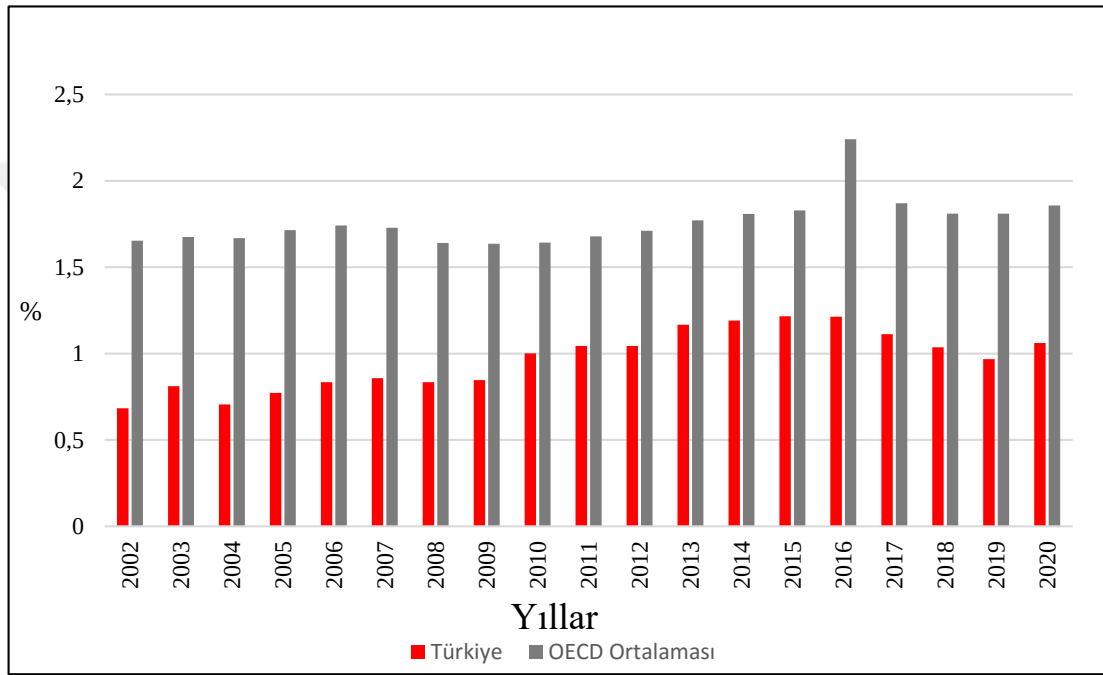
Kurumlar vergisi açısından kayıtlı çalışan mükellefler hem dolaylı hem de dolaysız vergi yüküne maruz kalmaktadırlar. Kayıtsız çalışan mükellefler ise kayıtlı çalışan mükelleflerin piyasa şartlarında rekabet etmelerini zorlaşmaktadır. Zaman içerisinde kayıtlı mükellef üzerindeki biriken fazla vergi yükü ve ortaya çıkan rekabet dengesizliği bu mükelleflerinde kayıt dışı ekonomiye geçmelerine neden olmakta ve bu durum vergi kaybının yükselmesi ile sonuçlanmaktadır. Ortaya çıkan bu vergi kayıplarının önlenmesi noktasında vergi mevzuatını yeniden düzenlemek kalıcı çözümler sunabilir. Bunun için vergi yükünün sektörler ve mükellefler bazında daha adaletli dağıtılması şeklinde mevzuat düzenlenebilir. Bu sayede verginin tahsil edilmesi sürecinde daha fazla kuruma ve kişiye ulaşarak, vergi yükünün mükellefler nezninde baskısı düşürülmüş olacak ve tasarrufta bulunmaları, yatırım yapmaları ve daha çok çalışmaları teşvik edilmiş olacaktır. Tüm bunlar neticesinde kurumlar vergisi hasılatındaki yükseliş dolaysız vergi gelirlerini de yükseltecek bu durum ise vergi adaletinin olumlu yönde seyretmesini sağlayacaktır (Uzunyılmaz,2019:94-95).

## **4.2. Türkiye’de Servet Üzerinden Alınan Vergiler ve Vergi Adaleti**

### **- Vergi Yüğü**

Servet vergilerinin vergi adaleti yönünden öne çıkan özelliği gelirin dışında kalan fakat gelirin oluşmasına kaynaklık eden iktisadi değerleri vergilendirebilmeleridir. Geleneksel

görüşü savunan düşünürlere göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için gelir vergisi gibi yansıtılma olanağı olmayan servet vergileri de faydalanabilecek vergilerden biri olarak görülmüştür. Ayrıca bu vergiler ödeme gücünü kavrama açısından da önemli bir vergi türü olmakta, gelir vergisi tarafından vergilendirilemeyen değerleri vergiye tabi tutabildiği için vergi adaletinin sağlanması noktasında gelir vergisini destekleyici bir vazife üstlenmektedirler. Servet üzerinden alınan vergilerin vergi yükü açısından vergi adaleti değerlendirmesine aşağıda yer verilmiştir.



Şekil 4.3. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yükü (%)

Kaynak: OECD verileri kullanılarak 17.07.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>

Şekil 4.3'te görüldüğü üzere servet üzerinden alınan vergilerde de vergi yükü OECD ortalamasının altında seyretmektedir. Türkiye'de vergi yükünün en fazla olduğu yıl %1.21 ile 2015 yılı olurken OECD ortalamasında %2.24 ile 2016 yılı olmaktadır. 2002 yılından itibaren servet vergileri üzerindeki vergi yükü artış göstermekle beraber günümüze yaklaşıldığında azalış söz konusu olmaktadır. OECD ortalamasında ise aşırı bir artış ya da azalış söz konusu olmazken, 2016 yılı itibariyle en yüksek oran gerçekleşmiş daha sonra tekrardan aynı seviyelere düşüş gerçekleşmiştir. Türkiye'de servet üzerinden alınan vergiler üzerindeki vergi yükünün OECD ortalamasının altında kalması bu vergilerin gelir vergisini destekleyici rolünü sınırlandırmakta ve vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

#### **4.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**

Motorlu taşıtların zaman geçtikçe artması, ulaşım hizmetlerini arttırmakta ve bu durum devletin harcamalarının fazlalaşmasına sebep olmaktadır. Yapılan bu harcamaları telafi edebilmek içinde araçlardan vergi tahsil edilmesi uygun görülmektedir (Erginay, 1988: 102).

##### **- Artan Oranlılık**

Değer esası ve miktar esası vergi matrahlarının tespitinde kullanılan iki yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Değer esası para birimi olarak hesaplanan matrahlara yüzde olarak tespit edilen oranların uygulanması ile hesaplanan yöntemdir. Miktar esası ise vergiye konu malların ağırlık, yaş veya hacimlerinin dikkate alınarak vergi hesaplanması yöntemidir. Bu hesaplama biçiminde hesaplanan vergi, parasal değeri nispeten daha az olan mallarda daha yüksek, nispeten daha fazla parasal değerli mallarda ise daha düşük seyretmektedir. Bu açıdan MTV daha çok miktar üzerinden tahsil edilen bir vergi olduğundan bu vergideki miktar esaslı ve belli ölçülere göre değişen sabit tutarlı uygulamalar vergilemede adaletsizliğe sebep olmaktadır (Sugözü vd.,2014:123).

Türk vergi sisteminde motorlu taşıtlar üzerinden tahsil edilmekte olan motorlu taşıtlar vergisi silindir hacmi, taşıt yaşı, azami toplam ağırlık, taşıt değeri, oturma yeri, azami kalkış ağırlığı vb. ölçütler temel alınarak uygulamaya konan spesifik matrahlı bir vergidir. Bu ölçütler çerçevesinde taşıtlar üzerinden tahsil edilecek olan vergilerde taşıt özelliği dikkate alınarak bir nevi artan oranlılık uygulanmaya çalışılmaktadır. Bu haliyle böyle bir çeşitlendirme objektif vergi niteliği taşıyan motorlu taşıtlar vergisinin bir nebze daha şahsileşmesi sağlanmaktadır.

MTV'nin (I) sayılı tarifesinde otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ve motorsikletler yer almaktadır.

| Motor Silindir Hacmi (cm³)                             | Taşıt Değeri (TL)                   | Satır Numarası | Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL) |           |            |             |                  |
|--------------------------------------------------------|-------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------|-----------|------------|-------------|------------------|
|                                                        |                                     |                | 1 - 3 yaş                                                | 4 - 6 yaş | 7 - 11 yaş | 12 - 15 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| 1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri |                                     |                |                                                          |           |            |             |                  |
| 1300 cm³ ve aşağısı                                    | 114.000'i aşmayanlar                | 1              | 2.120                                                    | 1.479     | 826        | 623         | 219              |
|                                                        | 114.000'i aşıp 199.700'ü aşmayanlar | 2              | 2.330                                                    | 1.626     | 907        | 687         | 242              |
|                                                        | 199.700'ü aşanlar                   | 3              | 2.545                                                    | 1.773     | 993        | 750         | 261              |
| 1301 - 1600 cm³ e kadar                                | 114.000'i aşmayanlar                | 4              | 3.693                                                    | 2.769     | 1.606      | 1.135       | 436              |
|                                                        | 114.000'i aşıp 199.700'ü aşmayanlar | 5              | 4.064                                                    | 3.047     | 1.768      | 1.245       | 476              |
|                                                        | 199.700'ü aşanlar                   | 6              | 4.434                                                    | 3.323     | 1.925      | 1.359       | 520              |
| 1601 - 1800 cm³ e kadar                                | 285.800'ü aşmayanlar                | 7              | 7.178                                                    | 5.613     | 3.299      | 2.013       | 780              |
|                                                        | 285.800'ü aşanlar                   | 8              | 7.834                                                    | 6.120     | 3.604      | 2.199       | 851              |
| 1801 - 2000 cm³ e kadar                                | 285.800'ü aşmayanlar                | 9              | 11.309                                                   | 8.709     | 5.119      | 3.047       | 1.198            |
|                                                        | 285.800'ü aşanlar                   | 10             | 12.340                                                   | 9.505     | 5.584      | 3.323       | 1.308            |
| 2001 - 2500 cm³ e kadar                                | 356.900'ü aşmayanlar                | 11             | 16.967                                                   | 12.317    | 7.695      | 4.596       | 1.818            |
|                                                        | 356.900'ü aşanlar                   | 12             | 18.511                                                   | 13.436    | 8.393      | 5.016       | 1.983            |
| 2501 - 3000 cm³ e kadar                                | 714.300'ü aşmayanlar                | 13             | 23.656                                                   | 20.583    | 12.857     | 6.915       | 2.535            |
|                                                        | 714.300'ü aşanlar                   | 14             | 25.810                                                   | 22.451    | 14.027     | 7.545       | 2.766            |
| 3001 - 3500 cm³ e kadar                                | 714.300'ü aşmayanlar                | 15             | 36.030                                                   | 32.421    | 19.528     | 9.748       | 3.570            |
|                                                        | 714.300'ü aşanlar                   | 16             | 39.309                                                   | 35.365    | 21.303     | 10.631      | 3.900            |
| 3501 - 4000 cm³ e kadar                                | 1.143.400'ü aşmayanlar              | 17             | 56.650                                                   | 48.919    | 28.808     | 12.857      | 5.119            |
|                                                        | 1.143.400'ü aşanlar                 | 18             | 61.806                                                   | 53.364    | 31.432     | 14.027      | 5.584            |
| 4001 cm³ ve yukarısı                                   | 1.357.700'ü aşmayanlar              | 19             | 92.725                                                   | 69.530    | 41.179     | 18.507      | 7.178            |
|                                                        | 1.357.700'ü aşanlar                 | 20             | 101.152                                                  | 75.853    | 44.924     | 20.189      | 7.834            |
|                                                        |                                     |                | Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL) |           |            |             |                  |
|                                                        |                                     |                | 1 - 3 yaş                                                | 4 - 6 yaş | 7 - 11 yaş | 12 - 15 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| 2- Motosikletler                                       |                                     |                |                                                          |           |            |             |                  |
| 100 - 250 cm³'e kadar                                  |                                     |                | 395                                                      | 295       | 218        | 134         | 51               |
| 251 - 650 cm³'e kadar                                  |                                     |                | 817                                                      | 618       | 395        | 218         | 134              |
| 651 - 1200 cm³'e kadar                                 |                                     |                | 2.109                                                    | 1.253     | 618        | 395         | 218              |
| 1201 cm³ ve yukarısı                                   |                                     |                | 5.116                                                    | 3.380     | 2.109      | 1.674       | 817              |

Tablo 4.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (I) Sayılı Tarifesi

Kaynak: Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 55

Yukarıdaki Tablo 4.7'de görüldüğü üzere (I) sayılı tarifedeki taşıtların vergilendirilmesinde taşıtların yaşları ve motor silindir hacimleri göz önüne alınmaktadır. Taşıtların yaşları yükseldikçe ödenecek vergi miktarı düşmekte, motor silindir hacimleri yükseldikçe ise ödenecek vergi miktarı yükselmektedir.

MTV'nin (II) sayılı tarifesinde minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri yer almaktadır.

| Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri<br>/Azami Toplam Ağırlık              | Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL) |            |                  |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|------------|------------------|
|                                                                  | 1 - 6 yaş                                                | 7 - 15 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| 1) Minibüs                                                       | 2.535                                                    | 1.674      | 817              |
| 2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)        |                                                          |            |                  |
| 1900 cm3 ve aşağısı                                              | 3.380                                                    | 2.109      | 1.253            |
| 1901 cm3 ve yukarısı                                             | 5.116                                                    | 3.380      | 2.109            |
| 3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)                            |                                                          |            |                  |
| 25 kişiye kadar                                                  | 6.403                                                    | 3.824      | 1.674            |
| 26-35 kişiye kadar                                               | 7.679                                                    | 6.403      | 2.535            |
| 36-45 kişiye kadar                                               | 8.546                                                    | 7.248      | 3.380            |
| 46 kişi ve yukarısı                                              | 10.252                                                   | 8.546      | 5.116            |
| 4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık) |                                                          |            |                  |
| 1.500 kg.'a kadar                                                | 2.273                                                    | 1.510      | 739              |
| 1.501-3.500 kg.'a kadar                                          | 4.604                                                    | 2.667      | 1.510            |
| 3.501-5.000 kg.'a kadar                                          | 6.917                                                    | 5.757      | 2.273            |
| 5.001-10.000 kg.'a kadar                                         | 7.679                                                    | 6.521      | 3.057            |
| 10.001-20.000 kg.'a kadar                                        | 9.229                                                    | 7.679      | 4.604            |
| 20.001 kg ve yukarısı                                            | 11.544                                                   | 9.229      | 5.363            |

Tablo 4.8. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (II) Sayılı Tarifesi

Kaynak: Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 55

Yukarıdaki Tablo 4.8'de görüldüğü üzere (II) sayılı tarifiedeki taşıtların vergilendirilmesinde temel alınan kriterler; taşıtların cinsi, motor silindir hacimleri, azami toplam ağırlıkları, oturma yerlerinin sayısı ve taşıtların yaşlarıdır. Panel van ve motorlu karavanlar için motor silindir hacmi yükseldikçe ödenecek vergi miktarı da yükselmekte, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri için ise azami toplam ağırlık yükseldikçe ödenecek vergi miktarı da yükselmektedir. Bunlara ilaveten yukarıdaki tarifiede yer alan tüm taşıtlar için yaş yükseldikçe ödenecek vergi miktarı düşmektedir.

MTV'nin (III) sayılı tarifesi 5897 sayılı kanunun 2. Maddesi gereğince 30.06.2009 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

MTV'nin (IV) sayılı tarifesinde Uçak ve helikopterler (Türk kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) yer almaktadır.

| Taşıt Cinsi ve Azami<br>Kalkış Ağırlığı | Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL) |           |            |                  |
|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------|-----------|------------|------------------|
|                                         | 1 – 3 yaş                                                | 4 – 5 yaş | 6 – 10 yaş | 11 ve yukarı yaş |
| Uçak ve helikopterler                   |                                                          |           |            |                  |
| 1.150 kg'a kadar                        | 42.870                                                   | 34.278    | 25.704     | 20.558           |
| 1.151 – 1.800 kg.'a kadar               | 64.317                                                   | 51.439    | 38.577     | 30.859           |
| 1.801 – 3.000 kg.'a kadar               | 85.769                                                   | 68.610    | 51.439     | 41.153           |
| 3.001 – 5.000 kg.'a kadar               | 107.221                                                  | 85.769    | 64.317     | 51.439           |
| 5.001 – 10.000 kg.'a kadar              | 128.675                                                  | 102.933   | 77.188     | 61.741           |
| 10.001 – 20.000 kg.'a kadar             | 150.125                                                  | 120.091   | 90.055     | 72.024           |
| 20.001 kg. ve yukarısı                  | 171.571                                                  | 137.242   | 102.933    | 82.342           |

Tablo 4.9. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (IV) Sayılı Tarifesi

Kaynak: Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 55

Yukarıdaki Tablo 4.9’da görüldüğü üzere (IV) sayılı tarifiede yer alan uçak ve helikopterlerin vergilendirilmesinde bu taşıtların azami kalkış ağırlıkları ve yaşları temel alınmıştır. Bu çerçevede taşıtların kalkış ağırlığı yükseldikçe ödenecek vergi miktarı da yükselmekte ve yine taşıtların yaşları yükseldikçe ödenecek vergi miktarı da düşmektedir.

05.12.2017 tarihinde uygulamaya konan ve 7061 sayılı kanunun 23’üncü maddesi çerçevesinde eklenen fıkra ile (I) sayılı tarifiede bulunmakta olan araçların değerleri de vergiye tabi tutulma sürecinde göz önünde bulundurulmaya başlanmıştır. Bu düzenleme ile birlikte taşıt değeri yüksek olan otomobillerden tahsil edilen MTV’de yükselmiştir. Düzenleme olmadan önce aynı motor hacmi ve aynı yaşta fakat farklı piyasa değerlerine sahip araçlara eşit tutarda vergi ödenmekteydi. Tersine artan oranlı bir vergi tarifi ortaya çıkaran bu durum ise vergi adaletiyle uyuşmamaktaydı. Bu sebeple de yeni düzenleme ile birlikte taşıt değerinin de vergi hesaplanmasında dikkate alınması MTV’yi eskiye nazaran daha adaletli bir vergi haline getirdiği söylenebilir.

Motorlu taşıtlar vergisinde mevcut uygulamada araçlar 1-3, 4-6, 7-11, 12-15, 16 ve yukarı yaş olarak sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Böyle bir sınıflandırmada sıfır kilometreye sahip bir araç ile 3 yaşında bulunan bir aracın servet değerleri farklılık arz etmesine karşın bu araçlar eşit tutarda vergiye tabi olmaktadır. Adaletsizlik oluşturan bu durum yaş aralığı uygulamasının yerine her yaş için farklı vergi miktarı uygulaması ile ortadan kaldırılabilir.

Bu vergide araçların belli özellikleri göz önüne alınıp vergi hesaplandığı için araçların değer farkları nedeniyle ödeme gücünün kavranması tam olarak gerçekleşmemektedir. Araçlardaki teknik özellikler aynı olsa bile piyasadaki fiyatlar ile önemli farklılıkların olması vergi dağılımında dengesizliğe sebebiyet vermektedir. Bu noktada vergileme sürecinin daha adaletli olabilmesi için vergiye tabi araçların kasko değerine MTV oranı uygulanması gerekmektedir (Karadeniz, 2018:198). Bu çerçevede araçların kasko değeri ödeme gücü olarak referans olarak alındığında, taşıtların kasko değerindeki artışa göre tespit olunacak bir vergilendirme sağlanabilmektedir. Bu sayede kasko değeri yüksek olan taşıtlardan daha yüksek oranda vergi, kasko değeri daha düşük olan taşıtlardan daha düşük oranda vergi tahsil edilerek vergilemede adalet sağlanmaya çalışılabilir.

#### **- Ayırma İlkesi**

Mükellefin özelliğinden ziyade taşıtların özelliğini göz önüne almasından dolayı motorlu taşıtlar vergisinde ayırma ilkesinin kullanılması söz konusu olmamaktadır (Budak, 2010: 232). Şöyle ki yaşı daha az olan ve de motor gücü daha fazla olan araçları geliri daha yüksek

olan kişilerin satın alma ihtimali daha yüksek düzeyde olsa da kişilerin kullanmakta oldukları araçların yaşı veya motor güçleri arasında ya da elde etmiş oldukları gelirlerin sermaye- emek temelli olması arasında bir ilişkinin olduğunu söylemek zor olmaktadır (Gökçay, 2017:129).

#### - İstisnalar

İstisnalar açısından MTV Kanunu madde 4’te şu önemli istisna yer almaktadır. “Engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.” vergiden istisna tutulmuştur. Bu uygulama ile MTV’ de vergilemede adaletin sağlanmaya çalışıldığı söylenebilir.

#### - Verginin Yansıması

Objektif nitelik taşıyan motorlu taşıtlar vergisinde mükelleflerin ailesel veya kişisel özellikleri göz önünde bulundurulmamaktadır. Özel amaçla kullanılan taşıtlarda vergilerin yansıtılma imkanı yokken, ticari amaçla kullanılan taşıtlarda vergilerin yansıtılma imkanının bulunması vergi adaletini olumsuz etkilediği söylenebilir.

Motorlu taşıtlar vergisinin ülkemizdeki uygulanış amacı ile AB ülkelerindeki uygulanış amacını kıyasladığımız zaman Türkiye’de motorlu araçlar bir servet unsuru olarak görüldüğü için servet vergisi kapsamı dahilinde değerlendirilmekte, AB ülkelerinde ise motorlu taşıtlar çevre kirliliği ile ilgili görülmüş, kirlilikle mücadele edebilmek için çevre politikası vazifesi üstelenmiştir. MTV’nin mali fonksiyonu göz ardı edilip arka planda değerlendirilmiştir.

Ülkemizde Motorlu Taşıtlar Vergisine göre eski araçların vergisi yeni araçlara göre daha düşük olmaktadır. Fakat araçlar eskidikçe yakıt tüketimi ve havaya saldığı zararlı gaz oranı fazlalaşmaktadır. AB ülkelerinde ise motorlu taşıt vergisinde havaya salınan gaz ve yakıt verimliliği önem arz etmektedir. Bu çerçevede ülkemizde de 21/3/2018 tarihinde 7103 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile (I) sayılı tarifiede yer alan yalnızca elektrik motorlu taşıtlar, yaşına ve değerine denk gelen vergi tutarlarının %25’i nispetinde vergiye tabi tutulmaya başlanmıştır. Bu düzenleme ile çevreyi kirletmeyen elektrikli otomobillerden daha düşük vergi tahsil edilmesi amaçlanmıştır. Fakat bu araçlar çoğunlukla yüksek fiyatlı ve yüksek modele sahip araçlar olmaktadır. Bu sebeple de yalnızca gaz salınımını göz önüne alarak vergilendirme yapılması vergi adaleti açısından istenilen olumlu sonuçları ortaya çıkarmayabilir.

Yukarıdaki ifadelere olarak MTV' ye tabi araçların herhangi bir hasar kaydı oluştuğunda bu araçların ekonomik değeri azalmakta, bu durum sonucunda ise mükelleflerin servet düzeylerinde azalma meydana gelmektedir. Örnek verecek olursak herhangi bir kazaya karışmadan önce değeri 500.000 TL olan bir araç, kaza geçirip hasar kaydı oluştuktan sonra değeri 400.000 TL' ye düşebilir. Aracın değerinin düşmesine karşın araç sahibi hasarı bulunmayan aynı model araç sahibi ile denk olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bunun sonucunda ise MTV sahip olunan servetin gerçek değerini doğru şekilde vergileyememekte, vergilemede adaletsizlik ortaya çıkmaktadır (Karadeniz, 2018:199).

Motorlu taşıtlar vergisi bir başka yönden ele alındığında fayda ilkesine uygun şekilde uygulandığı söylenememektedir. Çünkü bir araç tescil edildikten sonra trafiğe çıkıp çıkmadığına bakılmaksızın vergi alınmaktadır. Ayrıca fayda ilkesi çerçevesinde karayolunu devamlı kullanan mükellef ile arada sırada kullanan mükellef arasında bir fark olmadan aynı oranda vergi tahsil edilmektedir (Bilici, 2011: 269).

Neticede Motorlu taşıtlar vergisinin vergi adaletini bozan yönlerinin düzeltilmesi gerekmektedir. Verginin matrahının belirlenmesinde araçların belirli özellikleri değil araçların kasko değerleri göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca taşıtların çevreye olan etkilerine dikkat edilerek vergilendirme yapılması, daha adaletli ve gelir dağılımı açısından uygun bir vergi sistemi meydana getirerek vergi hasılatını yükseltebilir.

#### **4.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**

Servet vergisi ele alınırken tarih boyunca önemli tartışmalara sebep olan miras kavramının özellikle göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunun sebebi ise mirasın önceden diğer başka sebeplerden ötürü oluşan gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri arttırabilmesi ve devam ettirebilmesidir. Servetin kuşaktan kuşağa aktarılması bireylerin hiçbir çaba harcamadan elde etmenin ve de servetten faydalanmanın meydana getirdiği adaletsizliği sürdürmektedir. Neticede ölüm gerçekleşikten sonra var olan servetin miras aracılığıyla dengesiz bir şekilde nesilden nesile aktarılması gelir ve servet dağılımında problemlere yol açmaktadır. Buna ek olarak kişilerin ölmeden önce hediye ve bağışlar gibi yapmış oldukları karşılıksız transferler de bu tür problemlerin sebebi olmaktadır. Bu bahsedilen sebeplerden dolayı miras ya da karşılıksız transfer yoluyla servet intikallerinin veraset ve intikal vergisi aracılığıyla vergiye tabi tutulması hedeflenmektedir (Akkaya ve Oğhan, 2020:15).

Bireylerin üretim ile sağladıkları kazançlarından gelir vergisi alınabiliyorsa herhangi bir emek harcamadan, üretim yapmadan servete sahip olan kişilerden de vergi alınması gerekmektedir. Bu durum vergi yükünün dengeli ve adaletli paylaşımı açısından önem arz etmekte, bu sayede de Veraset ve intikal vergisinin vergilemede adalet ilkesini sağlayıcı rolü ortaya çıkmaktadır (Ateş,2022:87).

#### - Artan Oranlılık

7338 sayılı Kanunun günümüzdeki uygulama şeklinden önceki ilk uygulama şekli Medeni Kanun'da belirtilen mirasçılık dereceleri çerçevesinde üçlü tarife şeklindedir. Üçlü tarifede, mirasçının mirasbırakana yakınlık seviyesi uygulanacak vergi oranının fazla ya da az olmasında önemli olmaktadır. 7338 sayılı Kanunda yer alan vergi tarifesi'nin ilk uygulama şekli aşağıdaki tabloda gibidir:

| Matrah                           | 1. Grup<br>Füruğlar, Eşler,<br>Ana-Baba,<br>Evlatlıklar | 2. Grup<br>Kardeşler,<br>Büyük Ana-Baba<br>ve Füruğları | 3. Grup<br>1 ve 2'nci<br>Grubun Dışında<br>Kalanlar |
|----------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 1 Liradan 20.000 liraya          | 2                                                       | 4                                                       | 8                                                   |
| 20001 liradan 30.000 liraya      | 3                                                       | 6                                                       | 10                                                  |
| 30001 liradan 50.000 liraya      | 4                                                       | 8                                                       | 12                                                  |
| 50.001 liradan 100.000 liraya    | 5                                                       | 10                                                      | 14                                                  |
| 100.001 liradan 150.000 liraya   | 6                                                       | 12                                                      | 16                                                  |
| 150.001 liradan 200.000 liraya   | 8                                                       | 14                                                      | 20                                                  |
| 200.001 liradan 300.000 liraya   | 10                                                      | 16                                                      | 24                                                  |
| 300.001 liradan 400.000 liraya   | 12                                                      | 18                                                      | 28                                                  |
| 400.001 liradan 500.000 liraya   | 14                                                      | 20                                                      | 32                                                  |
| 500.001 liradan 750.000 liraya   | 16                                                      | 22                                                      | 36                                                  |
| 750.001 liradan 1.000.000 liraya | 18                                                      | 26                                                      | 40                                                  |
| 1.000.000 liradan yukarı         | 20                                                      | 30                                                      | 44                                                  |

Tablo 4.10. 7338 Sayılı Kanunda Yer Alan Vergi Tarifesi'nin İlk Uygulama Şekli

Kaynak: Tan ve Urul, 1967, akt. Aydın, 2021:537

Daha sonra sonraki dönemlerde 7338 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde ivazsız intikallerde ve veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde tek tarife uygulamasından vazgeçilerek, matrah dilimleri aynı olan fakat vergi oranları değişiklik arz eden ivazsız intikalleri ve de veraset yoluyla gerçekleşen intikalleri farklı farklı vergilendiren vergi tarifesi kullanılmaya başlamıştır.

Aşağıda yer almakta olan tabloda veraset ve intikal vergisinin matrahlar bazında 2023 yılı vergi oranları yer almaktadır.

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

Tablo 4.11. 2023 yılı Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi

Kaynak: Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 54

Tablo 4.11’de görüldüğü üzere ülkemizde veraset ve intikal vergisi uygulamasında değer esaslı benimsenmiştir ve dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Ayrıca oranların hem intikal biçimlerine göre hem de dilimlerine göre değişiklik göstermesi tarifeye çifte artan oranlılık özelliği katmaktadır. Bu tarifiedeki oranları şu şekilde özetleyebiliriz. Veraset yoluyla intikallerde ilk 1.100.000 TL için %1, sonra gelen 2.600.000 TL için %3, sonra gelen 5.500.000 TL için %5, sonra gelen 10.900.000 TL için %7 ve matrahın 20.100.000 TL’yi aşan kısmı için %10 vergi hesaplanmaktadır. İvazsız intikallere geçecek olursak ilk 1.100.00 TL için %10, sonra gelen 2.600.000 TL için %15, sonra gelen 5.500.000 TL için %20, sonra gelen 10.900.000 TL için %25 ve matrahın 20.100.000 TL’yi aşan kısmı için %30 vergi hesaplanmaktadır. Bu yönüyle artan oranlı tarife içeren veraset ve intikal vergisi vergi ödeme gücüne ulaşmada ve vergi adaletini sağlamada önemli olmaktadır.

Ülkemizde faaliyet gösteren orta ve büyük ölçekli işletmeler mevcut nitelik ve niceliksel ilerlemeler çerçevesinde farklı bir teknik özellik edinmiş olan işletme bilanço büyüklüklerinin hesaplanmasındaki uzmanlığında öneminin artmasına yol açmıştır. Bu sebeple de kişisel mal varlığı ile ticari sermaye arasındaki ayrımın servetin değerlendirilmesi yönünden ve vergilendirilmesi açısından önemi ortaya çıkmıştır.

Konuyu daha detaylı ele alacak olursak intikal süreçlerinde kimi mirasçılara kişisel mal varlığı ile ticari sermaye birlikte intikal etmekte, kimi mirasçılara ise sadece kişisel mal varlığı intikal etmektedir. Yukarıda Tablo 4.11 ‘de yer almakta olan vergi tarifesinde mirasçılara geçen mirasın kişisel mal varlığı ve ticari sermayesi fark gözetilmeden vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durum ise mükellefler nezdinde vergi adaleti bakımından olumsuzluğa sebep olmaktadır. Olumsuzluğun telafisi açısından miras bırakanın kişisel mal varlığına ve daha çok yüksek tutarlı olması beklenen ticari sermayesine uygulanacak olan tarifelerin farklılaştırılması gerekmektedir. İvazsız

intikallerde ve veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde uygulanmakta olan artan oranlı vergi tarifesine ek olarak veraset yoluyla intikallerde miras kalan kişisel mal varlığı ve ticari sermaye de kendi içinde iki farklı artan oranlı tarife şeklinde vergilendirilmeli bu sayede de ticari sermaye kişisel mal varlığına göre daha yüksek oranda vergilendirilmelidir (Aydın, 2021:539).

#### **- İstisnalar**

Veraset ve intikal vergisini istisnalar açısından değerlendirecek olursak 7338 sayılı VİV Kanunu'nda vergi adaletini etkileyebilecek birkaç istisna mevcuttur (VİV, m.4):

“Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 23.387 TL'si vergiden istisna tutulmuştur. Kazanılan ikramiyelerin elde edilmesinde çok fazla bir emek ve çaba sarf edilmediği için kolay yoldan para kazanan bireyler diğer bireylere göre daha varlıklı hale gelecektir. Nihayetinde ortada bir adaletsizlik durumu oluşacaktır. Bu adaletsizliğin azaltılması için istisna bırakılan miktarlar düşürülebilir.

Yine sağ kişiler arasında ivazsız suretle vaki intikallerin bir kısmı vergiden istisna tutulmuştur. Bu husustaki istisna 2023 yılı için 23.387 TL' ye kadar olan her bir ivazsız intikal için uygulanmaktadır. Aynı kişi tarafından ve aynı tarihte gerçekleşen intikaller için istisna toplam değer üzerinden bir defaya mahsus olarak hesaplanmaktadır. Ancak aynı kişi tarafından aynı kişi lehine olmak üzere farklı tarihler itibariyle gerçekleşen ivazsız intikallerde her bir gerçekleşen intikal için ayrı ayrı istisna uygulanmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 370). Nihayetinde bir kişi lehine ivazsız intikal eden miktarın, sadece bir günde değil de farklı tarihler itibariyle gerçekleşmesi halinde istinadan yararlandırılan tutarın fazla çıkmasına sebep olabilir. Bu durum ise vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. İfade edilen bu adaletsizliğin önüne geçme açısından istisna bırakılan miktarlar düşürülebilir.

#### **- Verginin Yansıması**

Vergiye tabi mükelleflerin veraset ve intikal vergisine aşırı derece bir dirençte bulunmamaları bu verginin vergi sistemi içerisinde bulunmasının önemli bir sebebidir. Veraset ve intikal vergisinin gizli vergi özelliği bulunmamakta, yani bu vergi dolaysız bir vergi olduğu için yansıtılamamakta ve kişiler ödemesini yaptıkları vergiyi net

olarak bilmektedirler. Ayrıca veraset ve intikal vergisine ilişkin bazı düşünürlerin bakış açısı olan görüşe göre bireylere ait olan servetlerin üzerinde içinde bulundukları toplumdaki kişilerinde belli oranda hakkı bulunmaktadır. Devlet, ölüm sonrasında vefat eden bireyin servetinden üzerine düşen belli ölçüde payı toplum adına vergi olarak tahsil etmektedir(Aktan vd., 2017: 64).

#### **- Çifte Vergilendirme**

Çifte vergilendirme açısından 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun 12. maddesi çerçevesinde Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait yabancı ülkelerde bulunmakta olan mallar bu sebeple de o ülkelerde ödenen veraset ve intikal vergileri, teşvik edilmek ve beyannamede gösterilmek koşuluyla, edinilmiş olan malların değerinden ya da değerleri toplamından indirilebilmektedir.

Yukarıdaki ifadelerden de çıkarılacağı üzere veraset ve intikal vergisinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik uygulama, mahsup yönteminden farklı olarak daha çok benzer bir verginin bir gider şeklinde vergiye konu mal veya malların beyan edilen değerinden indirilmesi şeklinde olmaktadır. Bu sebeple de VİV kanununda yer alan bu düzenlemeyi çifte vergilendirmeyi tamamen önleyen bir yöntem olarak kabul etmek doğru değildir. Fakat çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik imzalanan anlaşmalarda ödenmiş olan servet vergisinin mahsup edilebileceğine yönelik madde varsa anlaşma çerçevesinde vergiden mahsup gerçekleştirilebilecektir.

#### **- Vergiden Kaçınma**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesini incelediğimizde verginin matrahı, intikal olan malların VUK'a göre tespit edilen değerleri olarak belirlenmiş, söz konusu değerlendirme ölçütleri maddeler halinde listelenmiş ve tespit olunan değerlerden borç ve giderlerin indirilebileceği ifade edilmiştir. Yine kanun maddesinde gayrimenkullerin değerlemesinde temel alınacak esasın emlak vergisi değeri olduğu belirtilmiştir. Ülkemiz koşullarında emlak vergisi değerinin piyasa değerinin oldukça altında belirlenmesi sebebiyle veraset ve intikal vergisinde de bu alanda vergi kayıpları ortaya çıkmakta ve vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır.

#### **- Kayıt Dışı Ekonomi**

Mali gücün göstergelerini gelir, harcama ve servet temsil etmektedir. Bu nedenle veraset ve intikal vergisi, mali güç ilkesine göre de vergi sisteminde bulunması

gereken bir vergi türüdür. Bunlara ek olarak veraset ve intikal vergisi, düzgün ve sistemli bir şekilde uygulanırsa, kayıt dışılığı düşürmede ve kayıpların telafisinde de önemli bir vergi türü olarak da karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki VİV sağılar arası ya da miras yoluyla intikallerde kurumlar vergisi veya gelir vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek elde edilmiş gelirin servete çevrilmiş olan unsurlarını da kapsamaktadır (Güçlü, 2007:29). Süreç içerisinde servete çevrilen kazançların meydana geldiği anda kayıt dışı olup vergi dışı kalmaları belli zaman geçtikten sonra da olsa(ölüm durumunda verasetin vergilenmesi anında) vergilendirebiliyor olması kayıt dışı ekonominin sebep olduğu vergi kayıplarını giderme etkisi oluşturacaktır. Bu nedenle kayıt dışılığın düşürülmesi ve yahut giderilmesi veraset ve intikal vergisinin varlığını önemli kılmaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin ülkemizdeki verimliliğini arttırma açısından dünya çapındaki veraset ve intikal vergisi uygulamalarının ülkemize adapte olacak şekilde entegre edilmesi, verginin hasılatını arttırarak daha etkili bir vergileme ile vergi adaletine olumlu katkı sağlayabilir. İngiltere’de uygulanan veraset ve intikal vergisi sistemini örnek verecek olursak mirasçılarının vefat eden kişiye yakınlığı ve mirasçı sayısı önemli değildir. Bu sistemde vefat eden kişinin bütün malvarlığının üstünden vergi tahsil edilmektedir (Çiçek ve Çiçek, 2008: 150).

Ülkemizdeki vergilendirmeye bakacak olursak ölen kişinin malvarlığının her mirasçıya isabet eden miras payına vergilendirme yapılır, tüm malvarlığı üzerinden vergi tahsilatı söz konusu değildir. Bu sistemde vergi kanunundaki istisna uygulaması önem arz etmektedir. Bunun nedeni Türkiye’de mirasçılarının payları belli oranda istisnaya tabi tutulmakta ve arta kalan kısım artan oranlı vergilendirme ile tahsil edilmektedir. İngiltere’de uygulanan sistem yani ölen kişinin tüm malvarlığı üzerinden vergi tahsil edilmesi Türkiye’de uygulama alanı bulursa vergilendirme esnasında uygulanan istisna bir kereye mahsus olarak uygulanacak ve veraset ve intikal vergisinden daha fazla gelir elde edilmiş olacaktır.

Yukarıdaki ifadelere ek olarak ülkemizde uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi sisteminde görece daha çok malvarlığına sahip kişinin vefat etmesiyle beraber çok sayıda mirasçısı mevcut ise hepsine miras pay edildikten sonra, miras payları istisna sınırının altında kalırsa vergilendirme yapılmayacaktır. Fakat görece daha az malvarlığına sahip kişinin vefat etmesiyle birlikte az sayıda mirasçısı var ise bunlar

istisna sınırının altında kalmayıp vergilendirilmeyle karşı karşıya kalacaklardır. Nihayetinde bu durum vergi adaleti bağlamında adaletsizlik oluşturmaktadır. Vergilemede İngiltere’de uygulanan modele geçildiğinde vergilemedeki adaletsizlik azalabilecek ve bu da vergi adaleti üzerinde olumlu etkiler ortaya çıkaracaktır.

#### **4.2.3. Emlak Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**

##### **- Artan Oranlılık**

Emlak vergisi uygulamasında artan oranlı tarife bulunmamaktadır. Bu vergide vergilendirilecek unsurlar mesken, mesken harici yapılar, arsa ve arazi şeklinde ayrılmıştır. Vergilendirmeye tabi tutulacak bu unsurların büyükşehir belediye sınırları içinde olup olmamasına göre farklılaştırılmış oran uygulanmakta bu durumun da vergi adaleti açısından değerli olduğu yorumu yapılabilir.

##### **- Ayırma İlkesi**

Emlak vergisinin uygulanmasında ikametkâh yeri olarak kullanılan meskenler ile diğer binalara uygulanan vergi oranlarının değişiklik göstermesi ayırma ilkesi olarak yorumlanabilir (Budak, 2010: 239). Şöyle ki bireylerin ikametkâh yeri olarak kullandıkları meskenler için tespit olunan vergi oranları diğer binalar için tespit olunan vergi oranlarından daha düşük olmaktadır. Ayrıca sermaye kaynaklı gelirin kazanıldığı arsalar üzerindeki vergi oranı emek kaynaklı gelirin kazanıldığı arazilere göre daha yüksek oranda tespit olunmuştur. Bu nedenle de emlak vergisinde ayırma ilkesinin uygulandığı ve de vergi adaletinin sağlanması noktasında önemli olduğu söylenebilir.

##### **- Muafiyet ve İstisnalar**

Emlak verginin uygulanmasına bakıldığında ekonomik, mali ve sosyal sebeplerle devamlı ya da geçici olarak istisna ve muafiyetler kullanılarak, resmi kuruluşlar, kamu yararına faaliyette bulunan kuruluşlar ile hizmet ve üretim yapan birimlerin arsa, arazi ve binaları vergi dışında tutularak yükümlülükleri azaltılabilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 294).

Ayrıca bireylere yönelik muafiyetlerden vergi adaletini sağlama yönünden 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu madde 5’te şöyle bir muafiyet mevcuttur:

“Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve

benzeri (Deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin vukubulduğu veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin vukubulduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takibeden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.” Kanun maddesinde de ifade edildiği üzere doğal afetlerden zarar görenler vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır. Bu kişilerin doğal afet sonucu maddi kayıplarının olduğu ve gelirlerinde azalma olduğu düşünüldüğünde muafiyetin amacının vergi adaletini sağlamaya yönelik olduğu tespiti yapılabilir.

Ayrıca yine ilgili kanunun 8.maddesinde şu ifade mevcuttur. ”Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m<sup>2</sup>’yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.” Görüldüğü üzere bu madde ile de Cumhurbaşkanı’na belli gruplara sıfır oranlı bina vergi vergisi uygulaması yetkisi verilerek vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır.

Emlak vergisinin vergi adaletine etkisi bakımından; eğer emlak sahibi düşük gelirliyse, bir takım sosyal problemlerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu nedenle alt gelir grubunda yer alıp kendi mülkünde yaşayan birinin devlete ödemek zorunda olduğu emlak vergisinin kişinin gelirini aşmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde emlak vergisinde sürekli ve geçici muafiyet dahilinde çok sayıda hüküm yer almaktadır. Bu tür muafiyet ve istisnalar vergilemede adaleti sağlama ve gelir dağılımını olumlu etkilemede önemli olsalar da emlak vergisinde bu unsurların çokça yer alması nihayetinde belediye gelirlerinin düşmesine de yol açacaktır. Ayrıca yine emlak vergisinde mükelleflerin muafiyet ve istisnaların içeriği hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmadığı için bildirimde bulunmaması ve de belediyelerde tahsilat birimlerinde çalışanların bu konuda yeterli donanıma sahip olmamaları muafiyet ve

istisna uygulamalarının etkinliğini zayıflatmaktadır. Ülkemiz uygulamaları diğer ülke uygulamaları ile kıyaslandığında bu ülkelerdeki muafiyet ve istisna düzenlemelerinin çok da fazla detaylı olmadığı karşımıza çıkmaktadır (Organ ve Çiftçi,2015:135).

#### **- Vergiden Kaçınma**

Emlak vergisi kanununa göre vergi oranları verginin konusuna giren taşınmazların türlerine göre belirlenmekte ve mükelleflerin kişisel veya ailevi özellikleri dikkate alınmadan vergi hesaplanmaktadır. Ülkemizde toplumu oluşturan bireylere ait taşınmazların değerleri servetin önemli bir temsili olarak karşımıza çıkmaktadır. Buradan yola çıkarak vergi adaletinin sağlanması ve ihtiyaç duyulan mali kaynağın tedarik edilmesi açısından taşınmazların sahip olduğu değerlerin en net ve açık şekilde belirlenmesi üzerinde durulması gereken konulardan biridir.

Emlak vergisinde bina, arazi ve arsaların değerinin belirlenmesi vergi adaletini etkilemektedir. Vergiye tabi bu gayrimenkullerin değerleri çeşitli unsurlara göre farklılık göstermektedir. Bunlar; bulundukları il, ilçe, semt gibi yer özellikleri, binanın yaşı, ısınması gibi fiziksel özellikleri ve merkeze yakınlığı gibi unsurlardır. Bütün bu unsurlar gayrimenkulün değerini belirlemede ciddi anlamda önemli olmaktadır. Ülkemizde gayrimenkullerin vergi değeri belirlenirken meydana gelen sorunlar taşınmaza ait vergi ve harçların verimliliğini düşürmekte ve vergi kayıplarına sebep olmakta, ayrıca vergi adaletini olumsuz yönden sarsmaktadır (Topan, 2019:58).

Emlak vergisinin değerinin tespitinde karşılaşılan problemleri 3 ana başlık halinde toplayabiliriz. Bunlar; takdir komisyonlarının sebep olduğu problemler, mevzuat bütünlüğünün sağlanamamasından kaynaklı problemler ve de verilerin toplanmasında ortaya çıkan problemler olarak sıralanabilir. Bu problemler sadece emlak vergisinde değil her türlü gereksinim duyulan değerlendirme faaliyetlerinde de görülmektedir. Takdir komisyonlarının sebep olduğu problemlere değinecek olursak; bilindiği gibi emlak vergisi değerinin tespit edilmesi aşamasında Vergi Usul Kanununda ifade edildiği gibi oluşturulan komisyonlardan yararlanılmaktadır. Değer tespit aşamasında arazi ve arsalar için farklı farklı komisyonlar oluşturulur. İfade edildiği üzere arazi ve arsaların değer tespit sürecindeki komisyon oluşum aşamasını VUK düzenlemektedirken emlak vergisine ilişkin düzenleme 1319 sayılı Emlak Vergisi kanunu ile yapılmaktadır. Bu çerçevede emlak vergisine ilişkin kanun ve ilgili tebliğlere bakıldığında takdir komisyonunda görev yapan üyelerin değerlendirme mevzusundaki yeterlilik koşullarını

içeren herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat söz konusu emlak değerlemesi önemli oranda uzmanlık ve deneyim gerektiren bir iştir. Şöyle ki tespit edilen emlak değerinin bir verginin matrahını belirlediği durumda mevzu farklı bir önemlilik derecesine sahip olmaktadır.

Takdir komisyonlarının oluşumundan kaynaklı problemlerin çözümü noktasında şunlar yapılabilir (Küpeli, 2019:48):

- Takdir komisyonuna üye kişiler kendi faaliyet alanında çalışan üyelerden seçilmemeli, değerlendirme mevzusunda eğitim almış ve belli bir donanımına sahip kişilerden seçilmelidir. Bu şekilde aynı zaman da komisyonların emlak değerinde meydana gelen değişimleri takibi kolaylaşacaktır.
- Yine emlak değerinin tespiti aşamasında özel sektörde örgütlenmiş değerlendirme uzmanı kişilerden hizmet alınabilir.
- Son olarak ise taşınmaz değer tespitinde daha başarılı olan ülkelerin sistemleri incelenerek ülkemiz mevzuatına uygulanması ülkemiz yararına olabilir.

Şimdi de değerlendirme sisteminden kaynaklı problemleri ele almaya çalışalım. Emlak Vergisi Kanunun 29. maddesinde de ifade üzere arsaların birim değerleri belirlenirken cadde ve sokaklar referans alınmaktadır. Fakat böyle bir durumda aynı cadde üzerinde bulunan birbirine çok yakın parseller arasında bile önemli değer farklılıkları olabilmektedir. Ayrıca bazı yerleşim yerlerinde bir caddenin farklı iki belediye sınırları içerisine dahil olması da değer farklılıklarına sebep olmaktadır. Durumu binalar açısından değerlendirecek olursak tespit edilmiş metrekare değerleri ülke çapında uygulanmaktadır. Ancak bu noktada da belirtmek gerekir ki metrekare değerleri il, ilçe ve mahalle bazında bile farklılık göstermektedir.

Değerleme sisteminden kaynaklı problemlerin çözümü açısından taşınmazların vergi değerlerinin gerçek değerleri üzerinden belirlenmesi için aynı cadde ve sokak üzerinde yer alan taşınmazların değer farklılıklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca değerlendirme sürecinde taşınmazların değerlerini etkileyebilecek tüm faktörlerin göz önüne alınarak bir değerlendirme standartlarının da oluşturulması önemli olmaktadır (Organ ve Çiftçi,2015:8).

Son olarak taşınmaz değerlemesinde mevzuat bütünlüğünün sağlanamaması taşınmaz değerinin tespitinde karşımıza çıkan diğer bir problemdir. İlgili mevzuatlar incelendiğinde Tapu Sicil Tüzüğü'nde “ değerini etkileyecek diğer nitelikleri”, Milli

Emlak Genel Tebliği'nde "taşınmazın değerini etkileyebilecek diğer hususlar", ve son olarak kamulaştırma ile ilgili mevzuatlarda "kıymetini etkileyebilecek bütün nitelik ve unsurları" şeklindeki tarifler değer tespitinde belirsizlikler oluşturmaktadır. Emlak vergisi yönünden baktığımızda ise arsaların birim değerlerinin tespiti cadde, sokak bazında veya değer farklılıkları olan bölgeler için farklı farklı tespit edilirken, arazilerin değer tespiti aşamasında arazinin kıraç, sulak, taban vs. olması önemli olmaktadır (Yalpır ve Bünyan,2016:307).

Bu ifade ettiğimiz problemlerin çözümü için ise taşınmaz değerlendirme sürecinde, uluslararası değerlendirme standartlarının göz önüne alınarak, değerlemede kullanılacak kriterlerin net ve açık bir şekilde ortaya koyulduğu bir yasa ve var olacak sistem ve mevzuatı kendi bünyesinde barındıracak bir kurumun varlığı gerekmektedir.

|                                                                       | Mesken | Mesken Harici Yapılar | Arsa | Arazi |
|-----------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------|------|-------|
| <b>Büyükşehir Belediyesi Sınırlarındaki Gayrimenkuller İçin</b>       | %0.2   | %0.4                  | %0.6 | %0.2  |
| <b>Büyükşehir Belediyesi Sınırlarında Olmayan Gayrimenkuller İçin</b> | %0.1   | %0.2                  | %0.3 | %0.1  |

Tablo 4.12. Emlak Vergisi Oranları

Kaynak: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndan alınan veriler doğrultunda 18.02.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur.

Emlak vergisi, büyükşehir ve diğer belediye sınırı için bulunan taşınmazlar için Tablo 4.12'de yer alan oranlar ile belediyenin belirlemiş olduğu rayiç bedel ile çapılarak bulunmaktadır. Emlak vergisi için belirlenen rayiç bedel, taşınmazın bulunduğu yere göre takdir komisyonunca metrekare olarak belirlenen asgari tutardır. Örnek verecek olursak bir mükellef 2022 yılında Ankara Büyükşehir Belediyesi sınırları dahilinde 750 m2 lik bir arsa satın almıştır. Arsa için takdir komisyonu 2022 için asgari arsa metrekare birim değerini 2000 TL olarak tespit etmiştir. Bu çerçevede 2022 yılı için arsa vergisine tabi vergi değeri (750 m2 \* 2000 TL) 1.500.000 olacaktır. Bunun sonucunda ise mükellef ödeyeceği emlak vergisini asgari tutarlardan beyan etme yöneliminde olduğundan 1.500.000 TL beyan etmiş ve de arsa Büyükşehir Belediye sınırları içerisinde bulunduğundan 1.500.000 TL' nin binde 6'sı olarak 9000 TL emlak vergisi hesaplamıştır. Fakat alınan bu arsanın 2022 yılı için piyasa mevcut değeri 2.500.000 TL olarak karşımıza çıktığından 15.000 TL emlak vergisi ödemesi gerekirken 9000 TL ödemiştir. Buradan çıkarılacak sonuç vergilemede adaletin

sağlanması için ve de aynı zamanda vergiden kaçınmayı en alt düzeye indirmek adına Emlak vergisi düzenlemeleri gözden geçirilmelidir.

Gelir vergisi açısından basit usuller için öngörülen koşullardan biri olan kira hadleri, emlak vergisi değerleri ile de çok yakından ilişkilidir. Şöyle ki işyeri mülkiyeti kendisine ait olan bir esnaf açısından kanunda belirtilen hadlerin aşıp aşılmadığı emsal kira bedeli temel alınarak belirlenmekte, emsal kira bedeli ise emlak vergisi değeri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine işyeri mülkiyetinin işyeri sahibine ait olmaması halinde de emsal kira bedeli uygulanmaktadır. Kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin gerçek bedelin altında beyan edilmesini engellemek için yürürlüğe konan emsal kira bedeli, bina ve araziler için yetkili merci ya da mahkemelerce belirlenen ve takdir edilen bedel olmakta, böyle bir belirleme yok ise VUK'da belirlenen vergi değerinin yani emlak vergisi değerinin %5'i olmaktadır (Pehlivan, 2010: 214-215).

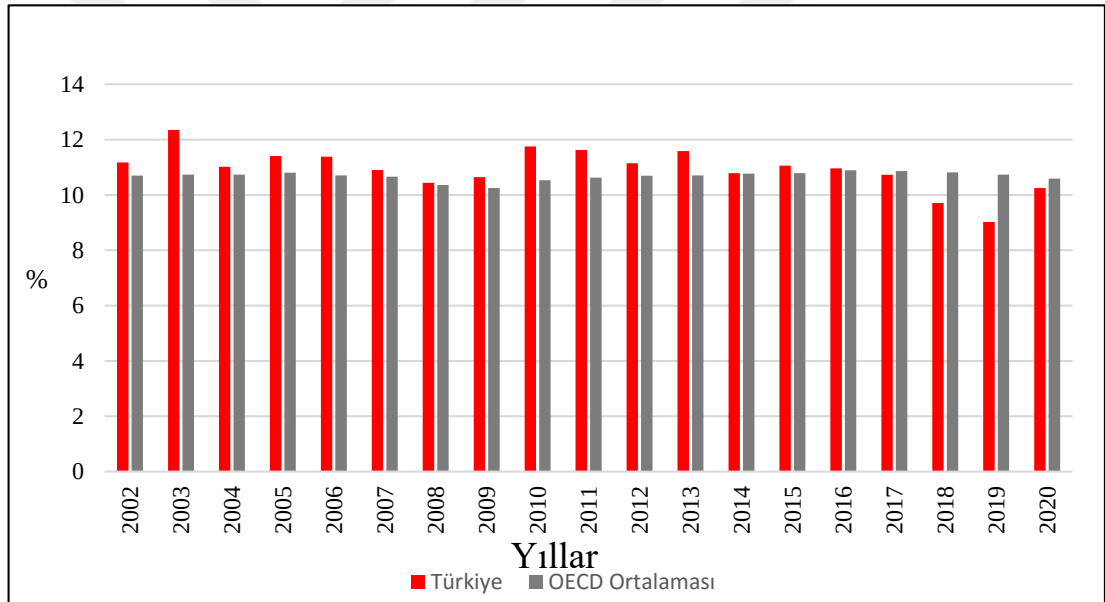
Konunun emlak vergisi ile de ilişkili olması sebebiyle basit usulde ortaya çıkan vergi kaybının detaylı olarak anlaşılması için vereceğimiz örnek gelir vergisi ve vergi adaleti başlığı yerine emlak vergisi ve vergi adaleti başlığı altında ele alınmıştır. Sahip olduğu işyeri mülkiyeti kendisine ait olan ve büyükşehir belediye sınırları dışında faaliyet gösteren bir gerçek kişi mükellefin işyerinin piyasa değerinin 450.000 TL, emlak vergisi değerinin ise 200.000 TL olduğunu varsayalım. Söz konusu kişinin yıllık kira tutarı piyasa değeri üzerinden 22.500 TL, emlak vergisi değeri üzerinden ise 10.000 TL olmaktadır. Yıllık kira bedelinin tespit edilmesinde emsal kira bedeli olarak emlak vergisi değeri temel alınacağı için yukarıda bahsedilen mükellef basit usuller için kanunda ifade edilen 22.000 TL kira bedelini aşmadığı için basit usul olarak vergilendirilecektir. Şayet piyasa değeri ile emlak vergisi değeri birbirine eşit olsaydı mükellef gerçek usulde vergilendirilecekti ve vergi kaybı ortaya çıkmayacaktı.

Neticede emlak vergisinde vergi oranlarında ikili oranların kullanması ve ödeme gücü açısından birey ve kurumların bazılarının vergiden muaf tutulması gibi özelliklerinin olması bu verginin vergilemede adalet ilkesini barındırdığı söylenebilir. Ayrıca ülkemizde emlak vergisindeki uyumsuzluklar ve eksiklikler düzeltilirse vergi adaletini sağlamadaki katkısının daha yüksek düzeylere çıkacağı tespiti yapılabilir.

### 4.3. Türkiye’de Harcamalar Üzerinden Alınan Bazı Vergiler ve Vergi Adaleti

#### - Vergi Yüğü

Harcamalar üzerinden alınmakta olan vergiler dolaylı vergiler sınıfına dahil olmaktadır. Bu vergilerin ileriye doğru yansıtılmalarının kolay olması, bireylerin ödeme güçlerini ve kişisel durumlarını dikkate almaksızın, ayırım yapmadan vergiye tabi tutmaları gibi sebeplerden ötürü tüketicilerin üzerine biriken bir vergi yükü söz konusu olmakta bu durum ise vergi adaleti bakımından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Daha öncede belirtildiği gibi KDV ve ÖTV’nin etki alanının daha geniş olması sebebiyle harcamalar üzerinden alınan vergilerde sadece bu iki verginin vergi adaleti yönünden incelenmesi yapılacaktır. Aşağıda harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi yükü- vergi adaleti ilişkisi ortaya konmuştur.



Şekil 4.4. 2002-2020 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü (%)

Kaynak: OECD verileri kullanılarak 19.07.2023 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>

Şekil 4.4 incelendiğinde harcamalar üzerinden alınan vergiler üzerindeki yük çoğu yılda OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır. Fakat 2017, 2018, 2019, 2020 yılları için OECD ortalaması Türkiye’nin üzerinde bulunmaktadır. Sonuç olarak harcamalar üzerinden alınan vergilerin üzerindeki vergi yükü genelde OECD ortalamasının üzerinde olmakta bu durumda vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

#### **4.3.1. Katma Değer Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**

KDV yayılı ve birçok safhası olan bir satış vergisidir. Üretimin her sürecinin vergiye tabi olmasından dolayı yayılı bir muamele vergisi niteliği taşımaktadır (Kelecioğlu,2008:33). Yayılı muamele vergisi, üretimden tüketime kadar olan zincirde her aşama esnasında hizmetin veya malın satış fiyatı üstünden hesaplamaya tabi tutulmaktadır. Ancak KDV hesaplanırken satışı yapılan mal ve hizmet için alışı anında ödemesi yapılan vergi malın maliyetine eklenip yeni matrahı oluşturmaktadır. Bu yüzden yayılı muamele vergisi uygulandığı için malın üstünde yer alan vergi yükü, üretildikten sonra tüketilmesine kadar olan satış süreçlerinin sayısına göre birikimli olarak artmaktadır. Neticede vergili fiyat üstünden tekrardan bir vergi hesabı söz konusu olmaktadır. Mali literatürde bu duruma vergi piramitleşmesi adı verilmekte ve diğer harcama vergileriyle kıyaslandığında KDV'nin en dikkat çekici özelliği vergi piramitleşmesine sebep olmaması olarak karşımıza çıkmaktadır.

##### **- Artan Oranlılık**

Gelir vergisi ve Katma değer vergisi vergilerin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu vergileri incelediğimiz zaman gelir vergisinde artan oranlı tarifenin uygulandığını daha önce ifade etmiştik. Bu durumda yüksek gelir grupları daha fazla vergi öderken, gelir seviyesi azaldıkça daha az oranda vergi ödendiği için, vergi sonrasında gelirin düşük gelire sahip gruplara avantaj sağlayacak şekilde düzenlenmesi amaçlanır. Katma değer vergisinde ise tersine artan oranlılık söz konusu olmaktadır. KDV'de standart oranın uygulanmasında harcamalarda bulunan bireylerin servet ve gelir seviyelerine dikkat edilmemektedir. Bu nedenle gelir seviyesi yüksek kişilerin ödeyecekleri vergiler azalırken, gelir seviyesi düşük bireylerin gelirleri daha çok azalacak ve oldukça fazla bir vergi yüküne maruz kalacaklardır. Tersine artan oranlılıkla yüksek gelire sahip grupların yaşam standartları daha da artarken, düşük gelire sahip grupların yaşam standartları olumsuz etkilenecektir. Buradan yola çıkarak, servet ve gelir seviyelerinin farklı olduğu kişilerden aynı oranda vergi alınması, bireylerin ailevi ve ekonomik durumlarının dikkate alınmaması, vergilemede adaletsizlik meydana getirmektedir (Kanlı, 2007: 52). Bu noktada KDV oranlarında farklılaştırma gündeme gelmiş ve temel ihtiyaç mallarından lüks mallara doğru bir planlama yapılarak vergi adaletinde yaşanan negatif etkinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

| %20 KDV Oranı Hesaplanan<br>Teslim ve Hizmetler (Ekli I ve<br>II Sayılı Liste Dışındakiler)                                                                                                                                                                                                                                                                  | %10 KDV Oranı Hesaplanan<br>Teslim ve Hizmetler<br>(Ekli II Sayılı Liste)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | %1 KDV Oranı Hesaplanan<br>Teslim ve Hizmetler<br>(Ekli I Sayılı Liste)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Perakende akaryakıt ürünleri(benzin, motorin, fueloil)</li> <li>- Sıfır otomobil, otobüs, kamyon, minibüs teslimleri</li> <li>- PTT hizmetleri</li> <li>- Serbest meslek erbablarının hizmet teslimleri</li> <li>- Net alanı 150 m<sup>2</sup>'yi geçen konutların teslimi</li> <li>- Elektronik eşyalar</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tekstil ürünleri(giyim eşyası, ayakkabı, çanta, valiz)</li> <li>- Lokanta, çay bahçesi, kafeterya, pastane, gazino vb. yerlerde verilen hizmetler</li> <li>- Özel eğitim hizmetleri(özel kreş, ilköğretim-lise öğretimi, özel öğrenci yurtları, okul servis araçları)</li> <li>- Sinema, tiyatro, opera, müze giriş ücretleri</li> <li>- Kitap ve benzeri yayınlar</li> <li>- İnsan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, kan ürünleri, aşılar</li> <li>- Tıbbi cihazların teslimi ile bunların kiralanması hizmetleri</li> <li>- Bazı temizlik maddeleri, hijyen ürünlerinin teslimi</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Buğday, bulgur, arpa, mısır, pirinç kuru soğan, patates, nohut, mercimek, zeytin, zeytinyağı, tavuk yumurtası vb.</li> <li>- Meyan kökü, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, kimyon, susam, keçiyoynuzu, şekerpancarı vb.</li> <li>- Küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil)</li> <li>- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından sertifikalandırılan tohumluk ve fidanlar</li> <li>- Gazete ve dergiler</li> <li>- Cenaze hizmetleri</li> <li>- Kentsel dönüşüm projeleri çerçevesinde 150m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutların teslimi</li> </ul> |

Tablo 4.13. Katma Değer Vergisinin Vergilemeye Tabi Tuttuğu Malların İçeriği ve Oranlar  
Kaynak: TÜRMOB,2023; Bilici,2020:142-144

Vergilemede ortaya çıkan bu olumsuz durum dikkate alınarak farklılaşmaya gidilen KDV oranları %1, %10, %20 olarak belirlenmiş ve temel ihtiyaç maddelerinden lüks maddelere doğru bir sınıflandırma yapılarak vergilemedeki adaletsizliğin engellemesi hedeflenmiştir. Ancak temel gıda maddelerinin, lüks ve zorunlu malların tespiti, tayini ve sınıflandırılması zor bir durumdur. Örneğin gıda maddesinin temelini ne oluşturduğu, ne çeşit ürünlerin gıda maddesi olduğu gibi durumları bilmek pek mümkün olmamaktadır. Ayrıca geçmişte lüks olarak nitelendirilen birçok mal ve hizmet günümüzde temel ihtiyaçlar kategorisine girdiği için KDV oranlarının belirlenmesinde adaletsiz sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

Tablo 4.13’de I sayılı listeye baktığımızda genel olarak toplumun geneli için zorunlu mallar olan buğday, kuru soğan, tavuk yumurtası gibi mallar yer almakta ve toplum üzerinde fazlaca yük oluşturduğu için bu malların vergilendirilmesinden vazgeçilmelidir. Ayrıca bu cetvelde ortaya çıkan vergi yükünün çoğunluğunu alt gelir grubu üstlenmektedir. II sayılı listede yer alan tekstil ürünlerinin ve kitap ve benzeri yayınların %10 olarak vergilendirilmesi yerine %1’lik vergilendirme yapılabilir. Son olarak I ve II sayılı liste dışındaki listeye ilgili değerlendirme yapacak olursak akaryakıt ürünleri ve elektronik eşyalar bu cetvel kapsamında oldukça yüksek

vergilendirilmektedir. Toplumun geneline hitap eden bu malların başka bir cetvel kapsamında değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

Yukarıda da görüldüğü üzere vergilemede adaletin sağlanması amacı KDV’de oran farklılaştırmasını gerekli hale getirmektedir. Dikey vergi adaletinin sağlanması noktasında kısmi de olsa olumlu etkiler ortaya çıkarabilecek farklı oran yapısı KDV’nin adaleti bozma etkisini düşürebilir. Fakat bu vergi tek oranlı şekilde uygulandığında verginin adaletsizliği yükselebilir. Bunun sebebi ise gelir artışı durumunda azalan tüketim harcamaları düşüncesi çerçevesinde tek oranlı olarak uygulanan vergi gelire göre azalan oranlı bir vergi yüküne sebep olmaktadır.

KDV’nin objektif niteliği dikey vergi adaletinin sağlanmasına yönelik katkısını sınırlı tutmuştur. Yine de aşağıda sayılan çeşitli uygulamalarla dikey vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır (Arslan,2006:96):

- Vergi iadesi uygulamasının kullanılması
- KDV’de farklılaştırılmış oranların belirlenmesi
- Gelir Vergisinin kontrol mekanizmasının olması

Dikey vergi adaletinin sağlanması açısından eşit şartlarda bulunanların eşit oranda vergilendirilmesini ifade eden yatay vergi adaletinin de yerine getirilmesi önemlidir. Bu noktada yatay vergi adaletinin yerine getirilmesine yönelik etkiler şu şekilde ifade edilebilir (Arslan,2006:96):

- Perakende satış fişleri ve yazar kasa faaliyetleri KDV’den önce uygulanmadığından mükellefiyetten kaçma imkanı varken KDV ile gelir vergisi mükellefi artmıştır.
- KDV’nin yürürlükten kaldırdığı vergiler daha çok sınai sektöründe ağırlıktayken KDV’nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte hizmetler sektörü de bu vergi kapsamında vergilendirilmiştir.

Ülkemizde KDV çoğunlukla kamunun ihtiyacı olan finansmanı sağlamak için uygulanmakta olup, devlet açısından bu yönüyle etkin ve tasarruf düzeyini yükselten bir vergi olmaktadır. Lakin KDV’nin fazlaca kullanılması ve tasarruf düzeyinin yükselmesiyle birlikte vergi düzenlemesi ve tasarrufların kullanım şekli, gelir vergisinin artan oranlılık özelliğini düşürmekte ve vergi adaleti açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanması açısından oran farklılaştırılması önemli olmakla birlikte; tek oranlı olarak uygulanan katma değer vergisinin oran farklılaştırılması yapılmış sisteme göre avantajlarının olduğu; bu çerçevede tek oranlı katma değer vergisinin uygulama bakımından işletmeler için daha kolay ve basit olduğu da ifade edilmektedir. Buna ek olarak tek oranlı bir katma değer vergisi ekonomik açıdan önemli oranda tarafsız olmaktadır (Özen, 1982:5, akt. Çaşkurlu vd.,2014:260).

Farklı oranlı olarak uygulanan katma değer vergisi söz konusu bir takım karışıklık ve güçlüklerle sebep olabilmektedir. Bunlardan birkaçı şu şekilde listelenebilir (Özen, 1982:5, akt. Çaşkurlu vd.2014:260-261):

- Piyasadaki mal ve hizmetlerin vergi oranları temel alınarak tasnif edilmesi(mal ve hizmetlerin lüks yada zorunlu mal olmasına göre) zor olmakla birlikte, subjektif nitelik taşımakta ve bazı tüketicilerin tercihlerini cezalandırmaktadır. Ayrıca oran sayısı arttıkça mevcut vergi sisteminin kolaylığı ve basitliği düşmekte ve söz konusu verginin tarafsızlığı sekteye uğramaktadır.
- Yine mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergiye tabi tutulması, fiyatların değişiklik geçirmesine, tüketici tercihlerinin sapmasına ve optimal kaynak dağılımının negatif yönde etkilenmesine yol açmaktadır.
- Son olarak birden fazla oranın uygulanması, toplam alış ve satışlar temel alınarak verginin daha kolay hesaplanmasını ve kontrol olanağını düşürmektedir. Bunun nedeni ise alış ve satışlar esnasında uygulanmakta olan oranların farklı gruplar halinde belirlenmesi, faturaların daha detaylı şekilde tanzim edilmesini gerekli kılmaktadır.

#### - **Ayrırma İlkesi**

KDV’de ayırma ilkesini ele alacak olursak; bilindiği üzere ayırma ilkesi daha çok elde edilen gelirin kaynağı ile ilişkili olmakta ve bu ilkenin harcamalar üzerinden alınan vergilerde uygulamaya konması emek kaynaklı gelirlerle ilişkilendirilmesine bağlı olmaktadır. KDV ‘de emek kaynaklı gelir elde eden bireylerin (örnek verecek olursak zanaatkarların) üretim aşamasında yararlandıkları araçların ya da hammaddelerin daha az oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi ayırma ilkesine denk gelen bir uygulama olabilir (Nadaroğlu, 1998: 382). Fakat KDV’nin söz konusu objektiflik özelliği bu verginin kişiselleştirilmesini zorlaştırmakta ve bu da ayırma ilkesinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

## **- İstisnalar**

Katma Değer Vergisinde çeşitli türlerde istisnalar bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de ihracat istisnasıdır. Ülkenin arzu ettiği büyümenin sağlanabilmesi için ihracat faktörünün arttırılması gerekmektedir. KDV’de ihracattan vergi almayarak ve ihracatçıların alışları sırasında ödemesini yaptığı KDV’nin tekrar iadesi yapılması yoluyla, ihraç mallarının üzerindeki vergi yükü azaltılarak, ihracatın teşviki sağlanmakta ve ihracat yapanların durumu gözetilmektedir.

Yine Katma Değer Vergisi’nde taşımacılık istisnası, diplomatik istisna, ithalat istisnası, sosyal, askeri ve diğer istisnalar altında çok sayıda istisna bulunmaktadır. Bu istisnalarında genellikle vergi adaletini sağlama yönünden olumlu etkiler sağladığı söylenebilir. Burada KDV Kanunu’nun 17. maddesinde diğer istisnalar başlığı altında “Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları” istisnası vergi adaletinin sağlanması noktasında öne çıkmaktadır. Bunlara ilaveten araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna başlığı altında yer alan 13.madde de “Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Görüldüğü üzere bir şirket demiryolu, deniz, hava ulaştırması işlerinde faaliyette bulunursa, yapacağı işler için satın aldığı ya da kiraladığı uçaklarda ödemesi gereken %20 oranındaki KDV’yi ödememektedir. Aynı şekilde uçakların ve de diğer hava araçlarının hava meydanları dahilinde aldıkları her türden hizmetten de %20 KDV alınmamaktadır. Bu durum söz konusu şirketleri diğer vergi ödeyen kesimlere karşı avantajlı hale getirmekte ve vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

## **- Verginin Yansıması**

Daha öncede belirtildiği üzere verginin yansımasına göre vergiler dolaysız ve dolaylı vergiler olarak ayrılmaktaydı. Gelir vergisi ve vergi adaleti başlığı altında dolaysız vergilerin vergi adaleti açısından incelenmesi yapılırken bu başlık altında dolaylı vergilerin vergi adaleti yönünden incelenmesi yapılacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre Türkiye’de 2002 yılında toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 66

olan dolaylı vergiler 2022 yılında %64 seviyelerinde yer almıştır. Dikkat edilirse toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranı sürekli olarak yüksek kalmış bu durum vergi adaleti açısından negatif bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dolaylı vergilerde verginin gerçek yükümlüsü tam ve net olarak tespit edilemediği için ödeme gücüne ulaşmak zor olmakta bu durum da dolaylı vergileri daha adaletsiz yapmaktadır. Yine dolaylı vergilerde vergi yükümlüsünün gelir seviyesi ve ödeme gücü göz önüne alınmadığı için bireyin geliri ne düzeyde artarsa artsın vergisel oran bireyin ödeme gücünü yansıtmadığı için tersine artan oranlılık ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki bireyin geliri yükseldikçe vergi oranlarında kayda değer bir değişiklik oluşmadığından vergisel oran düşmektedir (Aksoy, 1996:314).

Dolaylı vergi hasılatının yüksek seviyelerde seyretmesi vergi adaletine zarar vermekte bu vergilerin dolaysız vergilere kaydırılamayışı süreç içerisinde vergi ödeme kültürünü de etkilemekte, mükellefler nezninde gelir dağılımını önemsemeyen, hakkaniyetli olmayan bir vergi bilinci meydana getirmektedir. Aslında yukarda anlatılanların çoğu aynı zamanda vergi yükünün optimum düzeyde tabana yayılmadığını da ispatlar niteliktedir (Gencel ve Kuru, 2012: 52).

Dolaylı vergilerde eşit durumda olan mükelleflere eşit vergi uygulanmasını ifade eden yatay adalet söz konusu olmaktadır. Örnek verecek olursak servet ve gelir durumları yani başka bir deyişle ödeme güçleri eşit olan iki mükellef katma değer vergisi ödediklerinde dolaylı vergiler yönünden yatay adalet yerine gelmiş olmaktadır Uygulamaya bakıldığında dolaylı vergiler açısından genelde tek oranlı vergi tarifesi yaygınken, dolaysız vergiler açısından artan oranlı vergi tarifesi yaygın olmaktadır. Vergi tekniğinde ortaya çıkan bazı tür değişimler dolaylı vergileri hakkaniyet açısından dolaysız vergilere yaklaştırabilir. Bu noktada dolaysız vergilerin daha adaletli oluşunda etkili olan asgari geçim indirimi ve artan oranlılık gibi teknikler dolaylı vergiler yönünden de kısmen de olsa ele alınabilmektedir. Şöyle ki katma değer vergisine tabi olan malların oranlarının zorunlu mallardan lüks mallara doğru yükselmesi bir tür artan oranlılığın göstergesidir. Yine zorunlu tüketime konu malların vergi haricinde tutulması bu uygulamanın bir nevi asgari geçim indirimi olduğu hususunu karşımıza çıkarmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 331).

## - Mali Anestezi

Dolaylı vergiler dolaysız vergilere nazaran daha düşük düzeyde hissedildiği için bu çeşit vergilerde kişiler neredeyse ödedikleri verginin farkına bile varamamaktadırlar. Bu çeşit vergilerden KDV ve ÖTV gibi harcama vergileri fiyatın içine gizlendiği için ve hissedilmesi daha güç olduğu için mali anesteziye uygun vergilerdir. Mali anestezi etkisine sahip bu vergiler mükellef psikolojisine daha elverişli ve vergi uyuşturmasında etkili oldukları için genel anlamda verimli vergiler olarak kabul edilmektedirler (Şen ve Sağbaş, 2017: 62). Yine bu vergilerde mükellefler vergi oranı, vergi matrahı, vergi tarifesi ile ilgili olan vergilendirme düzenlemelerini idrak etme yetisini temsil eden vergi bilgisine daha düşük düzeyde sahip oldukları için mali anesteziye uğrama durumu kolaylaşmaktadır.

Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran daha az hissedilmesi başka bir deyişle bireylerin ödedikleri verginin farkına daha düşük düzeyde varması devletlerin vergi yapılarını bu vergiler ağırlıkta olacak şekilde düzenlemesine yol açmıştır. Zaten vergi yapısı kavramı ile temelde vergilerin dolaylı ve dolaysız olma ölçütü ifade edilmektedir.

Az gelişmiş ya da gelişmekte olan, vergi denetimin yetersiz düzeyde kaldığı, vergi kayıp ve kaçakçılığı ile kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu, vergi algısının negatif olması sebebiyle vergiye uyumun alt seviyelerde seyrettiği ülkelerde dolaylı vergiler daha ağır basmaktadır. Devletler vergi yapılarını dolaylı vergiler yoğunlukta olacak şekilde dizayn ederek vergi baskısını düşürmeye, bu şekilde de vergi yükünü hissettirmemeyi hedeflemektedirler (Saruç, 2010: 23).

Dolaylı vergilerde mükellefler vergilerini daha çok hissetmeden ödedikleri ve ödedikleri vergilerin farkına varamadıkları için vergi yüklerini tam olarak hesaplayamamakta ve bu vergilere karşı herhangi bir tepki sergileyememektedirler. Tepkinin olmaması ya da düşük düzeyde olması ve verginin fiyatın içinde gizlenmiş olması dolaylı vergiler açısından vergi kayıp ve kaçakçılığına başvurma zor olmasını sağlamaktadır. Yine verginin fiyatın içine gizlenmiş olması, yani tekrardan bir işleme ihtiyaç duyulmadan fiyatla beraber tahsil edilmesi, tahsilat giderlerini ve güçlüğü azaltmakta, idareye ciddi kolaylıklar sunmaktadır (Sandalcı,2021:111).

## - Vergi Kaçakçılığı

Katma değer vergisinin üretimin ilk aşamasından son aşamasına kadar vergilendirmeyi mecburu kılmasından ötürü ticari faaliyetle uğraşan mükellefler ortaya çıkan bu vergi yükünden kurtulmak amacıyla vergi kaçakçılığına yönelebilmektedirler (Ağamoğlu, 2020:6). Katma değer vergisi vergi kaçakçılığını önleme noktasında otokontrol bir mekanizmaya sahiptir. Şöyle ki KDV’de tüm firmalar ürün bedeline ilave ederek tahsil ettikleri tüm vergileri devlete ödemekle sorumludurlar. Böylesi bir sistemde verginin gerçek yüklenicisi tüketici olmakta, vergi yükü satıcılar nezninde daha düşük düzeyde hissedilmekte olup bu durum da satıcıları daha az vergi kaçırmaya teşvik etmektedir. Yine KDV’de vergiyi ödemekle sorumlu olan satıcı firma söz konusu vergiyi önceden ödemiş olduğu vergiden mahsup edeceği için, mal ve hizmet satın aldığı firmalardan ödemiş olduğu vergiyi faturalarında net şekilde belirtmelerini ister. Burada şunu ifade edebiliriz ki her satıcı firma kendinden bir önceki satıcı firmayı bir nevi denetlemiş olmaktadır (Aktan, 2020:81). KDV uygulamasında her satıcı kendi oluşturduğu katma değer üzerinden devlete vergi ödeyip ve bu vergiyi de satışlarına yansıttığı için vergi kaçakçılığı gibi olumsuz neticelerde azalmaktadır. Durumu tüketiciler açısından ele alacak olursak vergiyi yüklenici rolünde olan tüketiciler vergi oranlarının daha yüksek düzeylerde seyrettiği mal ve hizmetlere olan taleplerini düşürebilirler. Başka bir deyişle KDV oranlarının yüksek seyretmesi tüketicilerin bu mal ve hizmetleri kullanmaktan imtina etmesine yol açabilecektir (Çaşkurlu vd.,2014:265).

KDV’nin en önemli özelliklerinden bir tanesi de vergi indirim müessesine yer vermesidir. KDV’de vergi indirimi mükellefin yaptığı satışlar üzerinden tahsil etmiş olduğu KDV’den sattığı mallar için ödemiş olduğu KDV’yi indirmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Bu süreçte sahte belge tanzim ederek ya da bu belgeleri kullanarak KDV’de vergi kaçırmaya yönelik dayanak teşkil eden temel unsur indirim mekanizması yoluyla gerçekleşmektedir. Fakat KDV indirimine dahil olacak belgelerin sahte ya da yanıltıcı belge olması halinde bu belgelerde yer alan tutarların indirim sürecine dahil olmasına müsaade edilmemektedir (Ağamoğlu, 2020:30).

KDV Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan özel esaslar sistemi uygulaması vergi kaçakçılığını önleme noktasında önemli olmaktadır. Bu uygulama ile mükelleflerin KDV kaynaklı iade hakları ortaya çıktığında bu mükelleflerin adlarında düzenlenmiş olan sahte belge ile ilgili rapor olup olmadığı araştırılır. Haklarında olumsuz rapor

mevcut olan mükelleflerin alacaklarını alamama durumu söz konusu olmaktadır. Böyle bir uygulama ile vergi kaçakçılığına yönelen mükelleflerin önü kesilmekte, haksız yere vergi iadesi alınması engellenmekte ve de bu sayede de vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır.

#### **- Kayıt Dışı Ekonomi**

Piyasada dolaşmakta olan paranın kayıt altına alınamaması, kayıt dışı ekonomiyle sonuçlanmaktadır. Katma değer vergisi kayıt dışı ekonominin kayda alınabilmesi için önemlilik arz etmekte fakat vergi mükelleflerinin iki tarafı da vergi ödemekten imtina ettikleri için farklı yöntemler denemektedirler. Bu duruma örnek verecek olursak kanuni mükellefler muafiyet ve istisnalardan çokça yararlanabilirler, düzenlemek zorunda oldukları belgeleri eksik tanzim ederek vergi kaybına neden olabilirler. Bu gibi sorunlarla mücadelede vergi inceleme yöntemi ile kayıt dışı ekonominin etki alanı büyük ölçüde bulunabilmektedir. Bu yöntemde kayıt dışı ekonomi gerçekte elde edilmesi gereken vergiden beyanı yapılan verginin çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Diğer vergiler ile dolaylı vergileri kıyasladığımız zaman dolaylı vergilerin kayıt dışı ekonomiyle baş edebilecek uygun araçları bulunmaktadır. Bunlar KDV için fatura ve fiş gibi belgelerden oluşmakta, kanuni ve fiili mükelleflerde fatura ve fiş alma sorumluluklarının yerine getirilmesi, kayıt dışı ekonominin minimum seviyeye indirilmesi açısından önemli olmaktadır (Yücedoğru ve Ören,2017:951).

#### **4.3.2. Özel Tüketim Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**

Vergi adaletini önemli oranda etkileyen bir diğer harcamalar üzerinden alınan vergi özel tüketim vergisidir. Belirli hizmet ve ürünler üzerinden maktu ya da oransal olarak tahsil edilen dolaylı bir vergi olan özel tüketim vergisi ekonomik ve sosyal gayelerle uygulanmaktadır. Daha çok ekonomik amacı öne çıkan özel tüketim vergisi tüketimin gerçekleşmesi halinde yüksek oranlı olarak alınan bir vergidir (İlhan, 2007: 19).

Gelir Vergisinin uygulanmakta olduğu bir vergi sisteminde ÖTV'nin gerekçesi şu şekilde izah edilmektedir: Farklılaştırılmış mal vergisi olarak da ifade edilen ÖTV, gelir vergisinin adalet ve etkinlik açısından optimal olmadığı durumlarda toplumun sosyal refahının pozitif yöne eğilmesine yardımcı olabilir. Fakat gelir vergisinin optimal olacak şekilde düzenlenip uygulandığı bir ülkede ÖTV'nin toplumun sosyal refahını arttırması sınırlı düzeyde kalacaktır. Bundan dolayı ülkemiz vergi sisteminde

de olduğu gibi gelirin vergilendirilmesi adaleti gerçekleştirme noktasında eksik kalıyorsa ÖTV'nin lüks tüketim mallarını yüksek oranda vergilemesi gelir vergisinin telafisine yardımcı olabilir (Batirel,2007:5).

#### - Artan Oranlılık

KDV'nin ardından en yüksek düzeyde vergi hasılatı sağlayan dolaylı vergi olan ÖTV Tablo 4.14'de listelendiği üzere daha çok talep esnekliği az olan mallara uygulanmaktadır.

| IV SAYILI LİSTE                                                                                                                                                                                                                                                     | III SAYILI LİSTE                                                                                                           | II SAYILI LİSTE                                                                                                                                                                         | I SAYILI LİSTE                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- Elektronik ürünler</li><li>- Beyaz eşyalar</li><li>- Lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen bazı ürünler(havyar, parfümler, kürkler, buzdolabı, çamaşır makinesi, televizyon gibi beyaz eşyalar, tabancalar)</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>- Alkollü ve alkolsüz(kolalı) içecekler</li><li>- Tütün ve tütün mamülleri</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>- Motorlu taşıt araçları(binek otomobilleri, otobüs, minibüs, yük arabaları, motorsikletler, gemiler, yatlar, tekneler, hava taşıtları)</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>- Petrol ürünleri(motorin, benzin, doğal gaz, fueloil)</li><li>- Solvent ve benzeri ürünler</li></ul> |

Tablo 4.14. Özel Tüketim Vergisinin Vergilemeye Tabi Tuttuğu Malların İçeriği

Kaynak: ÖTV Kanunu; Bilici,2020:165-166

I sayılı liste kapsamına baktığımızda ÖTV'nin konusuna giren mallar A ve B cetveli olarak iki grup halinde sıralanmıştır. Bu mallar motorin, benzin, doğalgaz, fueloil, solvent ve benzeri ürünlerden oluşmaktadır. Toplumun geneli tarafından kullanılmakta olan bu mallar üretime girdi olarak katılmakta ayrıca tüketiciler tarafından nihai tüketim malı olarak da kullanılmaktadır. Bu sebeple de yukarıda sayılan mallar üzerine konulacak bir verginin vergi adaletini etkilemesi oldukça doğaldır. Bir örnek verecek olursak araç sahibi olanlar için akaryakıt fiyatlarına konulacak bir vergiden bu kesim etkilenecek, aracı olmayanlar için bu vergi bir şey ifade etmeyecektir. Araç sahibi olanların gelirlerinin daha yüksek olduğu düşünüldüğünde bu vergilerin vergi adaletini iyileştirici olduğu düşünülebilir. Fakat şunu belirtmek gerekmektedir ki uygulanan vergi sonucunda akaryakıt fiyatlarının yükselmesi girdi maliyetlerini arttırmak suretiyle fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine sebep olacak bu durum ise vergi olarak tekrar topluma geri dönecektir. Örnekte de görüldüğü üzere ÖTV'nin vergi adaleti üzerindeki etkisi çok taraflı olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ÖTV'nin tek taraflı olarak ele alınması doğru olmamakla beraber, vergiye tabi mallar bakımından sınıflandırılması da basit bir işlem değildir. Şöyle ki toplumda yaşayan

bireylerin tüketim ve gıda maddelerinin nakliyesinden, ısınma ihtiyacına, üretim için gerekli girdi maliyetlerinden, ulaşım maliyetlerine çok sayıda gereksinin I sayılı listeye ilişkilidir.

II sayılı listeye geçtiğimizde bu liste binek otomobilleri, otobüs, minibüs, yük arabaları, motosikletler, gemiler, yatlar, tekneler, hava taşıtlarını kapsamaktadır. ÖTV kapsamında vergi adaletinin sağlanması açısından II sayılı listede bulunan malları kullanan bireylerin, gelirlerinin belirli tutarın üzerinde olduğu düşünüldüğünde tüketim tercihlerinin vergilendirilmesi önemli olmaktadır. Ancak sıfır araçlarda uygulanmakta olan vergi, ikinci el araç piyasasındaki araç fiyatlarını da etkilemekte ve bu sebeple de ÖTV toplumun geneline sirayet ederek vergi adaleti açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Konuyu başka bir yönden ele alacak olursak motorlu araçların vergilendirilme sürecinde motor silindir hacmi, motor gücü ve asgari matrahlar tespit edildiği için bir artan oranlılık söz konusu olmakta bu durumda vergi adaleti bakımından olumlu olmaktadır. Şöyle ki II sayılı listede sıralanan mallarda kişilerin elde ettikleri gelirler göz önünü alınmasa da ÖTV matrahlarının ve motor hacimlerinin artması paralelinde vergi oranlarını da arttırmakta kendi kişisel tercihlerini yansıtan düşük gelirli kesim daha düşük oranda vergilendirilerek vergi adaleti olumlu yönde etkilenmektedir.

III sayılı liste de alkollü ve alkolsüz(kolalı) içecekler ile tütün ve tütün mamülleri bulunmaktadır. Daha çok kişileri bağımlı yapan ve de keyif verici özellikteki malların bulunduğu bu listenin vergilendirilmesi gelir elde etmenin arka planda olduğu daha çok toplum sağlığının korunması ve de insana zarar verici alışkanlıkla mücadele amacıyla olmaktadır. Alkol ve sigara türü bağımlılık yapan maddelerin bireylerin sağlığına verdiği zararlar göz önüne alındığında, bu tür maddelerin kullanımının azalması sonucunda hem toplumsal olarak sağlık masrafları azalacak hem de bireylerin kişisel gelirlerini olumlu etkileyen sonuçlar ortaya çıkacaktır. Yine ifade etmek gerekecektir ki sigara tüketimi toplam sağlık harcamalarını önemli oranda arttırmaktadır. Bu açıdan ele alacak alırsak bu listedeki malların vergilendirilmesi doğru olmakla beraber tüketicilerin her birinden eşit şekilde vergi alınması vergi adaletini olumsuz etkileyecektir. Ayrıca III sayılı listedeki malların vergilendirilmesinde artan oranlı vergi tarifesi bulunmamaktadır. Öte yandan bağımlılık hissiyatı veren bu malların fiyatı yükseldiğinde tüketiminin azaldığı

yönünde bir veride tam olarak bulunmamaktadır. Bunun aksine bireyler sahte ve kaçak mamüllere eğilim göstermektedirler.

IV ve de son sayılı listeyi ele alacak olursak bu liste kapsamında elektronik ürünler, beyaz eşyalar, lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen bazı ürünler yer almaktadır. Listede bulunan mallardan buzdolabı, televizyon ve cep telefonu gibi mallar toplumun tüm kesimi tarafından tüketilirken, değerli taşlar, kristal eşyalar ve elmas gibi mallar ise gelir düzeyi yüksek belli bir kesim tarafından tüketilmektedir. Söz konusu bu durumun vergi adaleti yönünden olumsuz olduğu söylenebilir. IV sayılı liste daha detaylı incelendiğinde %50,%40,%25,%20,%7,%6 gibi vergi oranlarının kullanıldığı ve artan oranlılığın sağlanmaya çalışıldığı göze çarpmaktadır. Vergi adaletinin toplumun geniş kesimi tarafından kullanılan beyaz eşya gibi malların %6 ve %7 gibi oranlarla, daha lüks sayılan malların ise %20 oranlarla vergilendirilerek sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir. ÖTV'nin düşük gelir grubunu en fazla zorladığı durumlardan bir tanesi de bu cetvelde karşımıza çıkmaktadır.

Özel tüketim vergisinde bireysel vergi yükünün alt gelir grubu için yüksek düzeyde olduğunu söyleyebiliriz. Örnek verecek olursak III sayılı listenin B cetvelinde tütün içeren sigaralara uygulanacak vergi oranı %63 olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda aylık gelirleri 3000 TL ve 50000 TL olan iki kişinin aylık 600 TL sigara tüketimine para harcadıklarını farz edelim. Her iki bireyin de ÖTV vergi yükü ayda 600 TL'nin %63'ü şeklinde 378 TL olarak hesaplanacaktır. Bu çerçevede aylık 3000 TL gelir elde eden kişinin ödeyeceği ÖTV için ortaya çıkan vergi yükü %12,5 olarak gerçekleşirken, aylık 50000 TL gelir elde eden kişinin ödeyeceği ÖTV için ortaya çıkan vergi yükü %0,75 olarak gerçekleşecektir. Örnekte de görüldüğü gibi ÖTV vergi yükünü düşük gelirli kesimler aleyhine arttırmakta ve bu anlamda vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde lüks olarak ifade edilen malların yüksek oranda vergilendirilmesi, zaruri olarak ifade edilen malların ise düşük oranda vergilendirilmesi adalet yönünden olumlu sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Fakat lüks mal grubuna giren bazı ürünler için vergi oranlarının azaltılması hatta sıfır düzeyine çekilmesi vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Örnek verecek olursak dönem dönem daha çok zengin kesime hitap eden jet yakıtından ve bazı kürk türlerinden vergi tahsil edilmemesi vergi adaletiyle çelişmektedir.

#### **- İstisnalar**

ÖTV’de uygulanmakta olan istisnalar ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar olarak üç gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ihracat istisnasının ihracatı teşvik ederek, ihracat yapanları koruması sebebi ile vergi adaletini olumlu etkilediği söylenebilir. Bunun yanı sıra diğer istisnalar başlığı altında (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi malların; engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler ve de “3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı” ÖTV’den istisna tutulmuştur (ÖTV Kanunu,m.7). Bu durum da vergi adaleti yönünden olumlu bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **- Verginin Yansıması**

Mükelleflerin üstlendikleri vergilerin indirimini mümkün kılan dolaylı vergi olarak tahsil edilen KDV’de verginin ileriye doğru yansıtılması hukuki sayılmıştır. KDV’de vergi nihai tüketici üzerinde kalmakta, en son aşamaya kadar yansıtılabilmektedir. Ancak daha öncede belirtildiği üzere ÖTV tek safhada alınan bir dolaylı vergidir ve de buna ek olarak ÖTV, (II) sayılı listede bulunan malların teslimi sonucu direkt olarak tüketici üzerine yerleşmektedir. Ayrıca diğer üç listede fiili yansıma söz konusu olmakta, bu listede yer alan mallar için vergi tüketiciye ulaşmadan aracı firma tarafından ödenmekte ve yerleşmektedir (Türker,2019:95).

#### **- Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı**

Ülkemizde uygulanmakta olan Özel tüketim vergisinde bazı ürünlerdeki yüksek vergi oranları mükellefleri vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurmasına sebep olabilmektedir (Albayrak vd. 2016:1). Örnek verecek olursak sigara ve alkol türü ürünlerdeki yüksek oranlı vergiler kişilerin sigaraya olan taleplerini düşürmesine ve de makaron ve tütün gibi ürünlere yönelmesine sebep olmakta bu da aslında bir nevi vergiden kaçınma durumu olmaktadır. Ayrıca yine sigara, alkol ve akaryakıt gibi ürünlerde çok sayıda vergi kaçakçılığı durumu da söz konusu olmakta, yüksek vergi kaçakçılığı oranları ise vergi sistemimize ciddi zarar vermektedir. Son olarak sahte alkol ve sigara üretiminin gerçekleşmesi illegal durumların artmasına sebep olmakta

ve söz konusu malları vergisiz ve kaçak yoldan edinen kişilerle edinemeyen kişiler arasında vergi adaletsizliği ortaya çıkarmaktadır.

#### - **Kayıt Dışı Ekonomi**

ÖTV’de kayıt dışı ekonominin söz konusu olduğu mallar daha çok yine sigara, alkollü içkiler, kaçak akaryakıt ve on numara yağ gibi mallar olmaktadır. Bu çerçevede ÖTV’de kayıt dışılığı on numara yağ kullanımı üzerinden ele almaya çalışalım. Piyasa da on numara yağ olarak adlandırılan yağlar, makinelerde paslanma ve aşınmayı engelleyen bakım ve onarım malzemesi olarak kullanılmaktadır. Bu yağlar inşaat, taşımacılık, hafriyat gibi iş kollarında iş makineleri ve kamyonlarda bazı katkı maddeleri aracılığıyla motorinin özelliklerine yaklaştırılarak araçlarda yakıt şeklinde kullanılmaktadır. Mükellefler böyle bir yöntemi motorin ve on numara yağın litre/kg fiyatındaki ÖTV farklılıkları sebebiyle tercih etmektedirler. Biraz daha açacak olursak on numara yağdan tahsil edilen maktu ÖTV tutarı, motorinden tahsil edilen maktu ÖTV tutarından daha düşüktür. Bu şekilde madeni yağların motorinin yerine geçecek şekilde kullanılması ve piyasaya sunulması halinde ÖTV kanunun 13. maddesinde yer alan 2. bendi çerçevesinde vergi ziyaı suçu oluşmaktadır. Ortaya çıkan bu durum hem piyasada rekabeti bozucu etkiye hem de kayıt dışı ekonomiye sebebiyet vermektedir (Türker, 2019:96).

ÖTV’ de kayıt dışı ekonominin söz konusu olduğu bir başka durum yurt dışından getirilen cep telefonlarında söz konusu olmaktadır. Şöyle ki Türkiye’de cep telefonlarından tahsil edilen yüksek vergiler sebebiyle toplumun bir kesimi yurt dışından telefon getirip kaydettirmeyi ya da pasaportsuz gidilebilen ülkelere gidip telefon aldıktan sonra IMEI (Uluslararası Mobil Cihaz Kodu) kaydı yapmayı tercih etmektedirler. IMEI kaydı ücretinin ÖTV oranlarının altında kalması sebebiyle vergi kaybı ortaya çıkmak da bu durum da kayıt dışı ekonomiye sebebiyet vermektedir. Son yapılan düzenleme ile bu durumun önüne geçmek maksadıyla 7 Temmuz 2023 tarih ve 32241 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ‘‘492 Sayılı Harçlar Kanuna Bağlı Tarifelerde Yer alan Maktu Harç Tutarlarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar’’ ile yolcu beraberinde getirilen telefonlarda kullanım izin harcı 20.000 TL’ye yükseltilmiştir. Bu düzenleme vergi adaletinin sağlanması açısından vergiden kaçınmayı ve kayıt dışı ekonomiyi önlemek adına olumlu şekilde değerlendirilebilir.

Neticede ÖTV’de sadece bir vergi oranı kullanılmamakta farklı türdeki oranlar ve maktu vergileme ile çeşitlendirme yoluna gidilerek vergi adaleti gözetilmeye çalışılmaktadır. Ancak fazla sayıda malla ilgili olarak vergi oran ve tutarlarının hakkaniyetli şekilde belirlenmesi oldukça zor gözükmemektedir. Bu noktada malların düşük ya da yüksek oranda vergilendirilmesi ekonomik ve sosyal koşullar göz önünde bulundurularak tespit edilmelidir. Ayrıca toplumun önemli bir kısmını ilgilendiren Özel Tüketim Vergisinin toplumun yaşayış biçimindeki dönüşümlerden dolayı günümüz koşullarına göre güncellenmesi de vergi adaleti açısından önemli olacaktır.



## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devletler sahip oldukları sürekli ve istikrarlı mali araçlarla gerçekleştirmekle sorumlu oldukları vazifeleri yerine getirmeye çalışırlar. Bu mali araçların başında ise ana gelir kaynağı olarak vergiler gelmektedir. Ayrıca devletler mali amaçlar haricinde sosyal ve ekonomik amaçlarla da vergi toplama amacı güderler. Ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve büyüme kalkınmanın sürekliliği vergilerin ekonomik ve sosyal amacını oluşturmaktadır. Yıllar itibariyle mali sebeplerden dolayı farklı şekillerde değişim geçiren vergilerin sosyal ve ekonomik amaçlarındaki etkinlik düzeylerinin azalmaması önem arz etmektedir. Uygulanan vergi politikalarının çıktıları analiz etmede ve de ülke ekonomisine uygun yeni politikalar geliştirme açısından vergi mükelleflerinin vergileme süreci hakkındaki tecrübeleri ve bu konudaki görüşleri mühim olmaktadır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi vergi gelirleri devletleri her yönden etkileyebilmektedir. Devletlerin sahip olduğu bu önemli aracın görevlerini yerine getirebilmesi için vergi sisteminin aksaksız bir biçimde işlemesi gerekmektedir. Aksamayan bir vergi sisteminin inşa edilmesi içinde öncelikle uygulamaya konacak vergi politikalarında vergi adaletinin gözetilmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Sisteminde vergilerin adalet yönünün gözetilmesi uygulanacak vergi politikalarının içeriğini de etkilemektedir. Bu noktada vergi adaletini etkileyen unsurlardan vergi ödeme gücünün belirlenmesi vergi adaleti için çok önemlidir. Bireylerin temel düzeyde yaşam koşullarını sağlaması için gereksinim duyduğu gelirin aşılma kısmı olarak ifade edebileceğimiz vergi ödeme gücü, toplam gelirden diğer bireylere göre daha düşük pay alan, yaşam koşulları temel düzeyin çok altında olan bireyleri destelemek maksadıyla kullanılabilir. Bu noktada yüksek gelirli bireylere göre geliri görece daha düşük bireylerden daha az oranda fedakarlık talep edilebilmesi için bireylerin vergi ödeme gücünün birkaç yöntemle belirlenmesi gerekmektedir.

Yöntemlerden ilki olan artan oranlılık vergi matrahının artması ya da azalmasına bağlı olarak vergi oranlarının da eşanlı olarak değişim göstermesidir. Bu yöntemle amaçlanan düşük gelir elde edenlerden daha az, yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek vergi alınması amaçlanmaktadır. Bir başka yöntem olarak ayırma ilkesi yönteminde emek gelirlerinin sermaye gelirlerine karşı daha savunmasız olduğu

düşüncesi ile korunması hedeflenmektedir. Asgari geçim indirimi uygulanmasında bireylerin, kendisinin ve ailesinin hayatını devam ettirebilmesi için gereksinim duyduğu geliri vergi dışı bırakılmaktadır. Muafiyet, istisna ve indirimlerle ise kişiler ve vergi konuları vergi dışı bırakılmaktadır.

Vergi ödeme gücünün belirlenmesinin yanı sıra vergi adaletini etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Bunlar literatürde vergi yükü, verginin yansıması, mali anestezi, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi, vergi afları, vergi rekabeti, vergi esnekliği ve vergi ahlakı şeklinde ifade edilmektedir.

Türkiye’de uygulanmakta olan gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi karşımıza çıkmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması için artan oranlı vergi tarifesi önemli olmakla beraber tek başına bu özelliği yeterli değildir. Şöyleki gelir vergisi tarifesinde yer alan ilk dilimde vergi oranının yüksek olması, bu dilimde yer alan bireylerin kazançlarının ortalama seviyesi referans alındığında vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Yine bu dilime uygulanan vergi oranının farklılaştırılmaması durumunda vergi yükü az gelirli bireyler üzerinde kalmayı sürdürecektir. Ülkemizde gelir vergisinde uygulanmakta olan artan oranlılığının etkinliğinin yükseltilebilmesi için tekrardan düzenlenmesine gereksinim vardır. Bu düzenlemeler bağlamında dilim sayısının artması vergi yükünün yüksek gelirli kesime kaymasını sağlayacaktır. Buna ilaveten ilk dilime uygulanmakta olan vergi oranının azaltılmasına ihtiyaç vardır. Yine belli bir düzey gelire kadar düz oranlı vergi tarifesinde uygulandığı gibi standart bir indirim mekanizması vergi adaletine katkı sağlayabilir. Son olarak ise dilimlerin oranları arasındaki farkında yükseltilmesi lazım gelmektedir. Çünkü enflasyonun yükselmesiyle beraber vergi oranlarının aşınması vergi tarifesinin düz oranlı vergi tarifesine yaklaşmasına yol açmakta bu durum ise vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Gelir vergisinde ücretliler nezninde uygulanan ayırma ilkesi önemli olmakla birlikte etkinliğinin arttırılması için tarifelerin bu grubu gözetecek şekilde daha dikkatli düzenlenmesine önem verilmeli, asgari ücret istisnasının olumsuz yönleri giderilmelidir. Gelir vergisinde muafiyet, istisna ve indirim düzenlemelerinde vergi adaletinden sapmalara sebep olabilecek uygulamalardan uzak durulmalıdır. Kişisel vergi yükünün OECD ortalamasının altında kalması vergi adaleti açısından olumsuz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bu durum harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki vergi yükünün daha fazla olduğuna işaret etmektedir. Yine ücretliler üzerindeki vergi

yükünün tüm kazanç ve iratlara yayılması gerekmektedir. Verginin yansıması açısından vergi adaletinin sağlanması için dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı arttırılmalıdır. Stopaj yoluyla vergilendirmede mali anestezi etkisini önemli ölçüde göstermekte, mükellefler ödedikleri verginin farkına daha zor varmaktadırlar. Fakat stopaj yoluyla vergilendirmenin sadece ücretliler için uygulanması adaletsiz sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple ücretlilerde de beyan usulü ile vergilendirme yapılması daha adaletli bir vergi sistemi oluşturabilir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 123. madde ile çifte vergilendirme önlemeye çalışılmakta bu durum da vergi adaletini olumlu etkilemektedir. Serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazançlarda vergiden kaçınma daha kolayken ücretlerde bu durum gözlenmemektedir. Bu durumun mükellefler nezninde oluşturmakta olduğu vergi adaletsizlik hissinin ortadan kaldırılması açısından diğer gelir gruplarının da vergilendirilmesine daha fazla önem verilmelidir. Gelir vergisi açısından son olarak kayıt dışılığın söz konusu olduğu yukarıda belirtilen alanlarda daha hassas olunmalı vergi ile ilgili düzenlemeler kayıt dışılığı azaltıcı yönde uygulamaya konulmalıdır.

Kurumlar vergisi açısından değerlendirme yapacak olursak gelir vergisi mükelleflerine nazaran kurumlar vergisi mükellefleri ödemeleri gereken vergilere daha düşük miktarda tepki göstermektedirler. Mükelleflerin psikolojisine daha elverişli olan bu vergiler kurumların gelirlerini vergilendirdiği için bir açıdan vergi adaletini iyileştirdiği düşünülebilir. Fakat ülkemizde kurumlar vergisi düz oranlı bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Düz oranlı tarife olması sebebiyle ödeme gücünü kavramada yetersiz kalan kurumlar vergisi bu açıdan vergi adaletini sağlamada eksik kalmaktadır. Bunun içinde kurumlar vergisinin artan oranlı olarak yeniden düzenlenmesi mükelleflerin yararına olabilir ve de vergi adaletsizliğini iyileştirebilir. Kurumlar vergisinde ayırma ilkesi belli bir dönem uygulanmış fakat etkinliği çok fazla öne çıkan bir gelişme olmamıştır. Kurumlar vergisinde yer alan muafiyet ve istisnalarla bazı kurum ve kuruluşlar belli amaçlarla vergi dışı bırakılmıştır. Bu kurum ve kuruluşların kar elde etmesi halinde vergilendirilmesi gerekmekte, ihtiyaç olması halinde daha sonra kamu bütçesinden yardım almaları sağlanmalıdır. Kurumlar vergisinde de kurum kazançları üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının oldukça altında kalmakta, bu durum vergi adaletini olumsuz etkilemekte, olumsuz etkilerin giderilmesi açısından kurumlar vergisinin tabanı genişletilmeli ve vergi oranı

arttırılmalıdır. Kurumlar vergisinin vergi adaleti üzerinde ne şekilde belirleyici olduğu yansıtılma büyüklüğü ile de alakalıdır. Kurumlar vergisinin geniş çapta yansıtılması sonucu piyasadaki tüketim mallarının fiyatları yükselmeye başlar ve bu da ülke içerisinde marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelir grubu için olumsuzluk teşkil eder. Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinde çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmakta vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. Bunlara ilaveten kurumlar vergisinde vergiden kaçınma yolu olarak kullanılan örtülü sermaye ve transfer fiyatlaması uygulamaları ile ilgili önleyici yasal düzenlemeler yürürlüğe konmalıdır. Kurumlar vergisinde kayıt dışı ekonominin azaltılması için kayıt dışı çalışan mükelleflerin kayıtlı ekonomiye dahil edilmesi önem arz etmektedir.

Servet üzerinden alınan vergilere geçecek olursak her ne kadar bu vergiler üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının altında kalsa da vergi adaletinin sağlanmasında gelir vergisi ile beraber uygun araçlardandır. Ödeme gücü açısından oldukça önemli olan iktisadi değerleri kapsayan bu vergiler gelir vergisinin vergilendiremediği alanlarda karşımıza çıkmaktadır. Gelir dağılımındaki dengesizliklerin en önemli nedeni servetin dengesiz dağılımıdır. Bu sebeptendir ki kişilerin servetini artan oranlı bir vergi ile vergilendirmek daha adaletli bir vergi sistemi için önem arz etmektedir. Motorlu taşıtlar vergisi sahip olduğu artan oranlılık özelliği ile vergi adaletsizliğini gidermede önemli olmaktadır. Buna ilaveten vergilendirilecek matrahın kasko değeri dikkate alınarak hesaplanması vergi adaleti açısından olumlu katkılar sunacaktır. Motorlu taşıtlar vergisinde mükelleflerin kullandıkları taşıtlar ile mali güçleri arasında doğrudan bir ilişkinin olmaması ve de bu ilişkinin sermaye-emek geliri ayırımına dayanmaması sebebiyle MTV’de ayırma ilkesi söz konusu değildir. MTV Kanunu m.4’te engelli bireylere yönelik istisna vergi adaletinin sağlanmasında önemli olmaktadır. Ticari amaçla kullanılan taşıtlarda bu verginin yansıtılma özelliği vergi adaletini olumsuz etkilerken özel amaçla kullanılan taşıtlarda bu verginin yansıtılma özelliğinin bulunmaması vergi adaletini olumlu etkilemektedir.

Başka bir servet vergisi olan veraset ve intikal vergisinin dağılımda adaleti sağlama özelliği ön plana çıkmaktadır. Veraset ve intikal vergisi toplumdaki servetin belirli bireyler ve de aile grupları arasında tek taraflı şekilde birikmesine engel olur. Ayrıca bu verginin artan oranlı bir vergi olması da olumlu etkilerini arttırmaktadır. İstisnalar açısından VİV’ m.4’de yer alan istisnalarda istisna tutarları tekrardan gözden

geçirilmeli, istisna tutarları düşürülmelidir. Yansıtılması zor olan VİV bu yönüyle de vergi adaletine katkı sağlamaktadır. GV ve KV Kanunu'nda olduğu gibi VİV Kanunu'nda da çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik kısmi bir düzenleme yer almakta böylece vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. VİV' de intikal eden gayrimenkullerde emlak vergisi değerinin esas alınması vergiden kaçınmaya yol açmaktadır. Bu durumun önüne geçmek için gerekli kanun düzenlemeleri yapılmalıdır. VİV kayıt dışılığı önlemede aktif bir vergi olarak vergi sistemimizde bulunması gereken bir vergidir.

Servet üzerinden alınan vergiler açısından son olarak emlak vergisi bir yerel yönetim vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu vergide artan oranlı tarife bulunmamakta farklılaştırılmış oran uygulaması ile vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. Emlak vergisinde sermaye kaynaklı arsalar ile emek kaynaklı arazilerin farklı oranlarda vergilendirilmesi ayırma ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilmekte bu durum da vergi adaletini olumlu etkilemektedir. Emlak vergisinde doğal afetlere yönelik uygulanan istisna ve de Cumhurbaşkanına verilen belli durumlarda emlak vergisini sıfırlama yetkisi de vergi adaleti için önemlidir. Toplumun geneline göre daha düşük gelir sahibi olan bireylerin emlak vergisine tabi olmaları sebebiyle toplumsal huzursuzluklar baş gösterebilmektedir. Neticede ortaya çıkan bu negatif durum alt gelir grubunun emlak vergisinden hariç tutulması ve yahut diğer mükelleflere nazaran daha az vergilendirilmesiyle ortadan kaldırılabilir. Emlak vergisinde matrah bina ve arazinin yıllık değeri olarak ifade edilmektedir. Bu vergide vergilemeye esas alınacak vergi değerindeki farklılıklar dikkat çekmektedir. Emlak vergisinde emsal değer piyasa değerinden düşük olması sebebiyle vergi kayıpları ortaya çıkmakta kişiler gayrimenkullerinin değerlerini emsal değerinden beyan ederek vergiden kaçınmaktadırlar. Bu durumun düzeltilmesi adına Emlak Vergisi Kanunu'nda gerekli düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi yükünün genel olarak OECD ortalamasının üzerinde seyretmesi vergi adaleti açısından olumsuz bir durumdur. Bu sebeple toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azaltılmalıdır. Dolaylı bir vergi olan KDV vergiye tabi mükelleflerin kişisel ve ailevi koşullarını göz önünde bulundurmadığı için, satın alınmakta olan mal ve hizmetlerin satış fiyatına ilave edilerek yansıtıldığı için ve bu sebeplerden dolayı kişilerin ödeme gücünü tam ve

doğru olarak kavrayamadığı için literatürde adil olmayan vergi ismiyle de bilinmektedir. Tersine artan oranlılık gösteren KDV'nin adaletsiz görünümünü bir nebze azaltmak için oran farklılaştırılması uygulaması hayata geçirilmiştir. Oran farklılaştırılması uygulamasından düzgün ve etkili bir biçimde yararlanabilmek için yüksek veya indirimli olarak vergilendirilecek mal ve hizmet grupları özenli bir biçimde tespit edilmelidir. Tespit yapılırken toplumun genel ihtiyaçları ve ülkede uygulanmakta olan vergi sisteminin koşulları göz önünde bulundurulmalıdır. Bu noktada teknolojinin ve ekonomik koşulların değişmesiyle birlikte mal ve hizmet gruplarının lüks tüketim malı ya da zorunlu tüketim malı olarak ayrımı zorlu olmaktadır. Örnek verecek olursak; bulaşık makinesi, cep telefonu, otomobil gibi günümüz koşullarında zaruri olan birçok mal zorunlu tüketim maddesi olarak değerlendirilebilir. KDV 'de ayırma ilkesi kısmi olarak kullanılmakta emek gelirlerine ait bazı haller vergi dışı bırakılarak ayırma ilkesi ile kısmen de olsa vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. KDV'de ihracat istisnası ve engellilere yönelik sağlanan istisnalar vergi adaletini olumlu etkilerken araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna başlığı altında yer alan bazı haller vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Dolaylı bir vergi olan KDV yansıtılabilir bir vergi olması sebebiyle mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Fakat KDV'nin mali anestezi etkisinin güçlü olması bu verginin mükellefler üzerindeki vergi yükünün daha az hissedilmesine yol açmaktadır. KDV'de fatura, fiş uygulamalarının olması vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığı önleme noktasında etkin araçlar olmakta, yine vergi indirim müessesesi ve KDV Uygulama Tebliğinde yer alan özel esaslar sistemi uygulaması bu olumsuzlukları önleme noktasında destek olmaktadır.

Özel tüketim vergisine bakıldığında bu verginin vergi adaletine etkisi vergilemeye tabi tuttuğu cetveller itibarıyla ortaya çıkmaktadır. ÖTV'nin lüks tüketim mallarına uygulandığı düşünüldüğünde vergi adaleti üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu düşünülebilir. Fakat bu verginin doğalgaz, akaryakıt, beyaz eşya gibi toplumun genelinin kullanıldığı alanlardan alınıyor olması vergi adaletini olumsuz etkileyebilmektedir. ÖTV 'de bazı cetvellerde uygulanan artan oranlı tarife vergi adaletini sağlama noktasında öne çıkmaktadır. Yine engelli ve şehit yakınlarına yönelik ÖTV istisnası vergi adaletini sağlamak adına önemlidir. Tek aşamada tahsil edilmekte olan ÖTV hukuki olarak yansıtılamamakta fakat bu vergide fiili yansıma söz konusu olmaktadır. Gerçekleşen bu fiili yansıma sonucunda piyasadaki mevcut

fiyatlar artmakta, buna ilaveten ikinci el piyasalarda da fiyatlara gizli olarak yerleşen ÖTV sınırsız olarak yansıyarak süreklilik arz etmektedir. Bu sebeplerden dolayı fiili olarak yansıtılan ÖTV'nin mükellefler üzerindeki negatif etkisinin azaltılması ve de vergi adaleti açısından, alt gelir grubunun bütçesini olumsuz etkileyecek, mevcut durumlarından daha kötüye götürecek uygulamalardan uzak durulması gerekmektedir. Akaryakıt, tütün, alkol ürünlerinde vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli kanun düzenlemeleri yapılmalıdır. Yine ÖTV'de kayıt dışı ekonominin söz konusu olduğu alanlar olan cep telefonu ve akaryakıt ürünlerinde kayıt dışılığın azaltılması için denetimler arttırılmalıdır. Tüm bu sebeplerden dolayı toplumun geneline hitap eden, bireylerin temel düzeyde gereksinimlerini karşılayan tüketim mallarından tahsil edilen özel tüketim vergisinin azaltılarak yalnızca üst gelir grubuna hitap eden lüks tüketim mallarına yönelik yüksek düzeyde vergileme vergi adaletinde iyileşmeye imkan verebilir.

Netice de ülkemiz açısından KDV ve ÖTV'nin günümüz koşullarına uyumu için bu vergilerin reforma ihtiyacı vardır. Fakat şunu da belirtmek gerekir ki KDV ve ÖTV'nin ülkemiz vergi sisteminde sirayet ettiği alanlar oldukça geniş olduğu için ve bu vergiler önemli bir ekonomik politika aracı oldukları için bu vergilerde yapılacak küçük değişiklikler bile ekonomiye önemli oranda etki edecektir. Bu sebeple yapılacak düzenlemelerin etkilerinin ve sonuçlarının iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

Tüm bu bilgiler ışığında Türk vergi sisteminde yer alan vergiler iyi analiz edilmeli bu çerçevede vergi adaletini sağlamaya yönelik politikalar tespit edilmeli ve hayata geçirilmelidir. Bu vergi politikaları çerçevesinde bireylerin vergi ile ilgili sorumlulukları ve görevleri bildiği ve eksiksiz olarak bunları uygulamaya koyduğu toplum nizamı meydana getirilmelidir. Daha adil bir vergi sistemi oluşturmak için toplumdaki bireylerin vergi ile ilgili bilinçleri ve vergi ahlaklarının geliştirilmesi amaçlanmalıdır. Düzenleme ve denetleme mekanizmalarının daha etkin hale getirilmesiyle vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi engellenmelidir. Yine benzer şekilde istisna, indirim, muafiyet şeklinde uygulamaların eşitlik ve genellik ilkesine zarar vermemesi amaçlanmalıdır.

Yukarıdaki ifadelere ek olarak ülkemiz sınırlarını da aşan toplumsal problemler ve huzursuzlukların ana kaynağına ulaşmaya çalıştığımızda vergi adaletindeki dengesizlikler bu tür negatif durumların alt yapısını oluşturmaktadır. Devletler bu

bozulan vergi adaletini sağlamak için gerekli çabayı göstermeli vergi sisteminde tesis edilen adaletin gelir dağılımında dengenin sağlanmasına olan katkısını göz ardı etmemelidirler. Aynı şekilde ölkemiz vergi sisteminde var olan adaletsizlikleri ortadan kaldırmak için ölkö yöneticileri tarafından bilimsel temelli vergi reformları gerçekleştirilmeli ve de halkın bu reformlara destek vermesi sağlanmalıdır. Vergi adaletini sağlayıcı politikalar sağlıklı bir şekilde uygulanmalı, vergi adaletinde ortaya çıkan sorunların çok önemli sosyal ve ekonomik sonuçlarının olduğu unutulmamalıdır. Eğer bu ifade edilen gerekli hususlar göz ardı edilirse vergileme süreçlerinde istikrarsızlıklar oluşacaktır. Bu durum vergi adaletini etkileyecek, nihayetinde ise mükelleflerin mevcut vergi sistemine olan güvenleri azalarak direniş ve tepkilerinin artmasıyla sonuçlanacaktır.

## KAYNAKLAR

- Ağamoğlu, H. (2020). *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akalın, G.(1986). *Kamu Ekonomisi* (2. Baskı). Ankara.
- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi* (15. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (11. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*(13. Baskı). Ankara: İlksan Matbaası Ltd. Şti.
- Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi* (20. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A.(2011). *Kamu Maliyesi*(14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, A.(2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*(14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, Ş. (1986). Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış.*İktisat Fakültesi Mecmuası*, (46), 341- 354.
- Akkaya, Ş.,Oğhan V.(2020).Küreselleşme Sürecinde Servet Dağılımı Açısından Veraset ve İntikal Vergisi. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (63), 1-17
- Aksoy, Ş.(1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*(4.Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş.(1998). *Kamu Maliyesi*(3. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi*. Ankara :Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C.C., Dileyci, D., ve Vural, T. (2017). *Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet. Kamusal Finansman: Vergileme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Albayrak, Ö., Pınar, A., Bahçe, S.(2016). Türkiye'de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 71(1), 249-278.
- Arıkan, Z. ve Önkan, Ö. (2020), Mali Anestezi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (381), 9-18.
- Arslan, A. (2011). *Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirlenmesi: Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Arslan, E. (2006). *Türkiye'de KDV Uygulaması ve Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Arslan, M. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Arslan, M. (2012). *Türk Vergi Sistemi* (5.Baskı). Ankara: Nobel Yayınevi.
- Arslantaş S.(2021). *Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Model Önerisi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.

- Ataç B. (1994). *Maliye Politikası* (3.Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.
- Ateş, G. (2022). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Aydın, F.(2021). Veraset ve İntikal Vergisine Yönelik Yeni Yaklaşım ve Model Önerisi. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21( 2), 529-543.
- Aydın, M.K. ve Çakmak E.E (2017). Sosyal Devletin Temelleri. *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 1-19.
- Batirel, Ö. F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*. İstanbul: Sena Ofset.
- Bay, H. ve İnneci, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(2), 196 – 219.
- Baysal, F.(2005). *Optimal Vergileme Teorisi ve Politikası: Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Bilgen, A. (2007). Kayıt Dışı Ekonomi Ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar. *Muhasebe ve Finans Dergisi*, (36), 134-143.
- Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku* (26. Baskı). Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Bilici, N.(2020).*Türk Vergi Sistemi*(44.Baskı).Ankara.
- Biniş, M. (2015). Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 52-63.
- Birinci, N. ve Akyazı H. (2017). Düz Ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (13), 45-60.
- Budak, T.(2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çakır, M. (2021). Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazançların Gelir Vergisinden İstisna Tutulmasına Yönelik Düzenlemenin Değerlendirilmesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, (201), 2381-2394
- Çakır, M.(2022). Gelir Vergisi Kanunu’nun Kayıt Dışı Ekonomi Açısından İncelenmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (53), 201-214.
- Çaşkurlu, E., Saraçoğlu F., Ejder H.L.(2014). *Maliye Yazıları*. Ankara: İlksan Matbaası Ltd. Şti.
- Çelikkaya, A. (2011). OECD’ e Üyesi Ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi. *Sosyo-ekonomi Dergisi*, 101- 126.
- Çetin, S. (2018). *Türkiye’de Vergi Gelirleri İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Eşbütünlüşme Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan.
- Çiçek, Ö. (2018). Türkiye’de Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılmasının Tüketim Harcamaları Üzerine Etkisi. *Fiscaeconomia*, Vol.2(1), 20-47.

- Çiçek, S., ve Çiçek, H. G. (2008). Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (235), 143-159.
- Çomaklı, Ş. E. ve Doğruyol, C. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Demir, İ.C. ve Gülten Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.
- Demir, İ.C.(2013). *Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Yayınları.
- Dikmen, O. (1969). *Maliye Derslerine Giriş ve Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Kitabevi.
- Dikmen, O. (1980). *Maliye Dersleri*. İstanbul: Vatan Kitabevi.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya Ö., Gümüş E. (2018). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., ve Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi* (5. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Eker, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Birleşik Matbaa, İzmir.
- Eker, M.(2022). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Düzenlenen Muafiyet ve İstisnaların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Erdem, M., Şenyüz, D.,Tathioğlu, İ. (2015). *Kamu Maliyesi*(12.Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erginay, A. (1988). *Kamu Maliyesi* (16.Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Eser, L. (2021). Türkiye’de Asgari Ücretin Vergilendirilmesi Tartışması. *Vergi Raporu*, 11-30.
- Gencel, U. ve Kuru E. (2012). Vergi Kültürü Ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (9), 93-122.
- Gök, M., Biyan Ö., Akar S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(34), 269-292.
- Gökçay,Ş.E.(2017).Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri.*Journal Of Life Economics*, (3)4,113-133.
- Güçlü, S. (2007). Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Ticari Sermayenin Tespiti. *Vergi Sorunları*, (228), 22-31.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet Ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.
- Heper. F., ve Hacıköylü. C. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Öneriler. *Maliye Dergisi*, (158), 1-14.

- Işık, H. (2005). *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Işık, S.(2008). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- İlhan, G. (2007). Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 4(2).
- İnternet: Emlak Vergisi Kanunu.(1970, 29 Temmuz). Resmi Gazete. (Sayı:13576) Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1319.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2023
- İnternet: Gelir Vergisi Genel Tebliği (Serino:323). Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/yonetmelik/9.5.40005.pdf>, Son Erişim tarihi: 07.03.2023
- İnternet: Gelir Vergisi Kanunu. (1960, 31Aralık). Resmi Gazete. (Sayı:10700) Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Son Erişim Tarihi: 24.02.2023
- İnternet: GİB, Web: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, Son Erişim Tarihi:15.01.2023
- İnternet: GİB, Web: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler>, Son Erişim Tarihi:19.04.2023
- İnternet: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 25 Ekim). Resmi Gazete. (Sayı:18563) Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Son Erişim Tarihi: 02.03.2023
- İnternet: Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 13 Haziran). ResmiGazete.(Sayı:26205)Web:<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>, Son Erişim Tarihi:20.03.2023
- İnternet: Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (Serino:55). Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/yonetmelik/9.5.39968.pdf>, Son Erişim Tarihi:02.03.2023
- İnternet: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu. (1963, 18 Şubat). Resmi Gazete. (Sayı:11342) Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>, Son Erişim Tarihi:02.03.2023
- İnternet: OECD, Web: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart>, Son Erişim Tarihi: 24.06.2023
- İnternet: OECD, Web: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>, Son Erişim Tarihi:19.07.2023
- İnternet: OECD, Web: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart>, Son Erişim Tarihi:18.06.2023
- İnternet: OECD, Web: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>, Son Erişim Tarihi:17.07.2023

- İnternet: Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002, 6 Haziran). ResmiGazete.(Sayı:24783)Web:<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.476.pdf>, Son Erişim Tarihi:09.01.2023
- İnternet: Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğ (Serino:54). Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/yonetmelik/9.5.39963.pdf>, Son Erişim Tarihi:02.03.2023
- İnternet: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu. (1959, 15 Haziran). Resmi Gazete.(Sayı:10231)Web:<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.7338.pdf>, Son Erişim Tarihi:02.03.2023
- İnternet: Web: <https://www.mahfiegilmez.com/2016/07/odedigi-vergiyi-bilmeyen-toplum.html>, Son Erişim Tarihi:01.05.2023
- İnternet: Web:[http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye\\_ue/vergiteorisi.pdf](http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergiteorisi.pdf), Son Erişim Tarihi: 03.03.2023
- İnternet: Web:<https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/1995-01-yaklasim-kayit-disi-ekonominin-kapsami-nedenleri-ve-etkileri.pdf>, Son Erişim tarihi: 10.04.2023
- İnternet:TÜRMOB,Web:<https://www.turmobil.org.tr/mevzuat/pratikBilgiler/7de4d42a-b1b3-476b-8f58-c14ddecd4591/katma-deger-vergisi-oranlari-2019>, Son Erişim Tarihi: 22.01.2023
- Kanlı, M. (2007). *Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kapusuzoğlu, T. (2003). *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*. İstanbul: Oluş Yayıncılık.
- Karadeniz, H.K. (2018). Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*, Vol:3 No:2.
- Kargı, V., ve Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 23-44.
- Kaya Y.Y, Kızılkaya A.,Yıldız S.(2023). Türkiye’de Asgari Ücret Kadarının Vergi Dışı Bırakılmasının Ekonomik Büyüklüklere Etkisinin Ampirik Analizi. *Eşkişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 91-111.
- Kelecioğlu M. A. (2008). *Son Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İstisna ve İade Uygulama Rehberi*. İstanbul: Tor Ofset.
- Kemmerling, A.(2009).*Taxing The Working Poor*. UK: Edward Elgar Publishing Limited.
- Kıranoğlu, T. (2003).Vergi Adaleti.*Vergi Sorunları*, (174), 129-143.
- Kızılot, Ş. (2002). *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*. Ankara:Yaklaşım.
- Kirmanoglu, H.(2009). *Kamu Ekonomisi Analizi*(2. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Koç, O. E. (2019). Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması. *Business and Economics Research Journal*, 10(4), 1015-1027.

- Küpeli, İ.(2019). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Emlak Vergisi Değeri İlişkisi: Gebze Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Mercan, S. (2006). *Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Muter, N.B., Çelebi A.K ve Sakınc S.(2016). *Kamu Maliyesi*. Manisa: Emek Matbaası.
- Mutluer K., Herekman, A., Heper, F., ve Dönmez, R. (2005). *Türk Vergi Sistemi*. Anadolu Üniversitesi Yayını No:572, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:828, Eskişehir: Anadolu Web-Ofset Tesisleri.
- Mutluer, K.,ve Dayanç N.(2016). 1982 T.C Anayasası'nın Vergi Ödevi İle İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (419), 17-19.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teori ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H.(1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Nadaroğlu, H.(1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık Dağıtım.
- Nadaroğlu, H.(2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*(11.Baskı).İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Organ, İ.,Çiftçi, T.E.(2015).Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 127-147.
- Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Öncel, M. (1973). Katma Değer Vergisi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(3), 289-312.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2011). *Vergi Hukuku* (20. Baskı.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, İ.(2001). Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme. İ.Ü. *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (23), 241-254.
- Öner, E. (2020). *Türk Vergi Sistemi* (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, (161), 197-214.
- Pehlivan, M. S. (2009). *Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği*. T.C. Başbakanlık Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, O. (2019). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

- Pehlivan, O.(2010). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Sağbaş, İ. (2010). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.
- Sağbaş, İ. (2013). *Vergi Teorisi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset.
- Sağbaş, İ. ve Şen, S. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*(2.Baskı). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Sağdıç, E. N. (2015). *Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Sandalcı, U. ve Sandalcı, İ.(2021). Mali Anestezi Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması.*Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*,7(3),109-132.
- Saraç, M. (2005). Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler. *Vergi Dünyası Dergisi*, (282).
- Saraçoğlu, F. (2001). Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*.
- Saraçoğlu, F.(2016) . Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi. *İş ve Hayat*.
- Sarıoğlu F. (2002). Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 219-228.
- Sayar, N. (1975). *Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri* (5. Baskı). İstanbul: Sermet matbaası.
- Selek, A. (2008). *Dolaylı Vergiler Bağlamında, AB’de Ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük*. Ankara: Güzem Yayınları.
- Sönmez, S. (2023). Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Sosyal Adalet Eksenli Vergi Adaleti Kapsamında İncelenmesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 115-163.
- 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.
- Sugözü, İ.H.(2010). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Şeker, M. (2010). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Şener, O.(1996). *Kamu Ekonomisi*(5.Baskı). İstanbul.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek A. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. (13. baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tahiroğlu, D.(2019).*Vergi Yapısı ve Ekonomik Büyüme: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Rize.

- Topan, D. (2019). *Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Torgler, B.(2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*.Edward Elgar Publishing.
- Tosuner, M., Demir İ. C. (2007). Toplumsal Bir Algı Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(9), 1-20.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türker, C. (2019). *Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi İle Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki*. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Türkoğlu, G. (1997). Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri ve Öneriler. *Vergi Raporu Dergisi*, (29), 13-21.
- Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Us, V.(2004). *Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*. Ankara:Türkiye Ekonomi Kurumu.
- Uyar, L. (2013). *Dolaylı Vergilerin İşletmede Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulamaya Yönelik Öneriler*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uzunyılmaz, Ç. (2019).*Vergi ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği*.Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Yalpır, Ş. ve Ünel, F.B.(2016). Türkiye’de Uluslararası Çalışmalarda Arsa Değerlemede Kullanılan Kriterlerin İrdelenmesi ve Faktör Analizi İle Azaltımı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi*, (16).
- Yeğen, B.(2022). Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi. *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 173-193.
- Yeniçeri, H. (2014). Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.
- Yereli, A. B., ve Ata A.Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. (11)161, 21-32.
- Yılmaz, A. G. (2006). Türkiye’de Gelir Vergisinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 21(1), 239-268.
- Yılmaz, G. A. (2013). *Kamu Maliyesi* (4.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yücedoğru R., ve Ören, G. (2017). Katma Değer Vergisinde Vergi Uyumunu Ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13(13), 939-961.
- Yücel, M. (2016). *Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*. Legal Yayıncılık.

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Soyadı, Adı : KAYNAR, Dursun Berk  
Uyruğu : T.C.

### Eğitim

#### Derece

Yüksek Lisans

Lisans

#### Eğitim Birimi

AHBVÜ Maliye A.B.D

Gazi Üniversitesi/İİBF/Maliye

#### Mezuniyet Tarihi

Devam ediyor

2017

### Yabancı Dil

İngilizce



