



**SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİ ADALETİ
ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mehmet Sena URAY

1430214549

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK

ISPARTA -2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Tez Savunma Sınav Tutanağı 2

Öğrencinin Adı Soyadı	Mehmet Sena URAY	
Anabilim Dalı	Maliye	
Tez Başlığı	Türkiye'de Vergi Harcamaları ve Vergi Adaleti ilişkisi	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Türkiye'de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi	
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 2./10./2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için; ☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU² ile aşağıdaki kararı almıştır. ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ³ kararlaştırılmıştır.		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Doç. Dr. Hüseyin Bırlık Çiçek Süleyman Demirel Üniv.	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Ersan ÖZ	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Ramazan Armağan	
Jüri Üyesi		
Jüri Üyesi		

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de vergi harcamaları ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Mehmet Sena URAY

02.10.2017

(URAY, Mehmet Sena, *Türkiye’de Vergi Harcamaları İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2017)

ÖZET

Devlet birlikteliğin ortaya çıkarmış olduğu sorumlulukları yerine getirmek için birtakım araçları kullanarak amacına ulaşmaya çalışmaktadır. Bu araçlar kamu harcamaları ve kamu harcamaları kapsamında yer alan sosyal transfer harcaması niteliğindeki vergi harcamalarıdır. Devletler temelde kamu harcamaları ile görev ve sorumluluklarını yerine getirmektedir. İş yükünün artması ve toplumsal değişimler neticesinde devlet farklı yöntemler deneyerek hedeflerini gerçekleştirmektedir. Vergi harcamaları bu kapsamda önemli bir yere sahiptir. Vergi sisteminin yapısında birtakım düzenlemelerin yapılması ile ortaya çıkan vergi harcamaları, uygulaması ve hızlı sonuç vermesi açısından tercih edilmektedir. Vergilendirmede adalet ilkesinin yerine getirilmesi mali güce göre vergi alınmasını ifade etmektedir. Vergi harcamalarının etkin bir yöntem olduğunu fakat yerinde kullanılmaması halinde vergi sistemini adaletten uzaklaştıracağı görülmektedir. Vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitlik vergi harcamalarının etkin kullanılması ile olumlu sonuç vermektedir. Türk Vergi Sisteminde vergi harcamalarının tarafsız bir şekilde denetlenmediği yapılan anket çalışmalarının sonucunda görülmektedir. Tez çalışmasının amacı vergi harcamaları ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin Türk Vergi Sistemine etkilerinin belirlenmesi ve çözüm önerileri ile ortaya çıkan sorunların azaltılmasına yöneliktir. Yöntem olarak vergi harcamaları ile ilgili yapılan akademik ve anket çalışmalarının sonuçları değerlendirilmiş ve tablo haline getirilmiştir. Bu verilere göre Türkiye’de vergi harcamalarının vergi adaletini olumsuz etkilediği ve Türk Vergi Sisteminin adaletsiz olarak değerlendirilmesine neden olduğu görülmektedir. Ayrıca vergi harcamaları kapsamında yer alan unsurların gereğinden fazla yetkilendirilmesi kanunlara aykırı kararların alınmasına neden olmaktadır. Anket çalışmalarının sonuçlarına göre sadık mükellefler vergi harcamaları ile adeta devlet eli ile cezalandırılmaktadır. Vergi harcamaları neticesinde devlete karşı güven sorunu yaşayan mükellefin vergi ödeme isteği azalarak zamanla vergi bilincini ve vergi ahlakını kaybetmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Adaleti, Kamu Harcaması

(URAY, Mehmet Sena, The evaluation of the relationship between the tax expenses and the tax justice in Turkey, Master's Thesis, Isparta, 2017)

ABSTRACT

The state has been trying to reach its goal by using some tools to carry out the responsibilities that together have revealed. These tools are the public expenses and the tax expenditures being social transfer expenses in nature within the public expenses. The states have basically been carrying out their duties and responsibilities within the public expenses. The state has been fulfilling its targets by trying various methods as a result of its workload increasing and social changes. In this scope, the tax expenditures have got a very important place. The tax expenses coming up by making some arrangements in the structure of the tax system are preferred in terms of application and giving the quick result. To fulfill the principle of justice in the taxation expresses getting the tax according to the fiscal power. The tax expenses are an efficient method but if they are not used in the right place, it is seen that it will move away the justice in the tax system. The justice in the taxation and the equality in the income distribution give a positive result by using the tax expenses efficiently. That the tax expenses in Turkish tax system haven't been inspected objectively is seen in the result of a survey conducted. The aim of this thesis is to determine the effects of the relationship between the tax expenses and the tax justice to Turkish tax system and is to decrease the problems coming up with the solution recommendations. As a method, the results of Academic study and the survey study related with the tax expenses have been evaluated and a table has been made. According to these data, that the tax expenses have effected the tax justice negatively in Turkey and that they have caused Turkish Tax System to be evaluated as an injustice system are seen. Besides, that the elements in the scope of the tax expenses have been authorized extremely has caused the decisions to be taken against the laws. According to the results of the survey study. The loyal tax payers are nearly punished by the state itself related with the tax expenses. In the result of the tax expenses, the taxpayer who has the lack of confidence to the state will decrease the willingness of paying tax and will lose his or her tax consciousness and tax ethics in time.

Key words: Tax Expenditure, Tax Justice, Public Spending

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	i
YEMİN METNİ	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR DİZİNİ	x
TEŞEKKÜR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ KAMU HARCAMALARI İÇİNDEKİ YERİ VE VERGİLENDİRMEDE ADALET İLE İLİŞKİSİ

1.1. Kamu Harcaması.....	4
1.1.1. Kamu Harcamalarına Genel Bir Bakış	4
1.1.2. Kamu Harcamasının Tanımı	6
1.2. Kavramsal Ve Kuramsal Açıdan Vergi Harcamaları.....	8
1.2.1. Vergi ve Vergi Harcaması Kavramları	8
1.2.1.1. Vergi Kavramı	8
1.2.1.2. Vergi Harcaması Kavramı	11
1.2.2. Vergi Harcaması Kavramının Tarihçesi ve Ortaya Çıkışı.....	12
1.2.3. Vergi Harcamasının Amacı	13
1.2.4. Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımları	14
1.2.5. Vergi Harcamalarının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi.....	20
1.2.6. Vergi Harcamasının Unsurları.....	22
1.2.7. Vergi Harcamasının Özellikleri.....	23
1.2.8. Vergi Harcamasının Kapsamı	24
1.2.9. Vergi Harcamalarının Raporlanması	25
1.3. Vergi Harcaması Türleri	25
1.3.1. Pozitif Vergi Harcaması	26
1.3.2. Negatif Vergi Harcaması	27
1.4. Vergi Harcamasına Yönelik Görüşlerin Değerlendirilmesi.....	28
1.4.1. Olumlu Görüşler	28
1.4.2. Olumsuz Görüşler.....	29
1.5. Vergi Harcamalarının Etkileri.....	30
1.5.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri	31
1.5.2. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri	32
1.5.3. İdarenin Vergi Harcamalarına Etkileri	32
1.5.4. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri	34
1.6. Vergi Harcaması İle Kamu Harcaması Arasındaki İlişki.....	34
1.6.1. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Benzerlikler	35
1.6.2. Vergi Harcamaları İle Kamu Harcamaları Arasındaki Farklar	36
1.7. Kavramsal Ve Kurumsal Açıdan Vergi Adaleti	37
1.7.1. Vergi Adaleti Kavramının Tanımı	37
1.7.2. Vergi Adaleti Kavramının Çeşitleri	38

1.7.2.1. Vergilemede Matematik Adalet	38
1.7.2.2. Etkin Vergi Adaleti	39
1.7.2.3. Edilgen Vergi Adaleti	39
1.8. Vergi Adaleti İle Vergilendirmede Eşitlik Arasındaki İlişki	40
1.8.1. Eşitlik Kavramı	40
1.8.2. Vergilendirmede Eşitlik	41
1.8.2.1. Vergilendirmede Yatay Eşitlik	42
1.8.2.2. Vergilendirmede Dikey eşitlik	43
1.9. Vergilendirmede Adaletin Sağlanması İleri Sürülen Yaklaşımlar	43
1.9.1. Vergilendirmede Fayda(Yarar) İlkesi	43
1.9.2. Vergilendirmede Ödeme Gücü İlkesi	44
1.9.2.1. Vergilendirmede Ödeme Gücü İlkesinin Tanımı	46
1.9.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Göstergeler	47
1.9.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşma Metotları	48
1.9.2.3.1. Asgari(En az) Geçim İndirimi	48
1.9.2.3.2. Ayırma Yöntemi	49
1.9.2.3.3. Muafiyet İstisna	49
1.9.2.3.4. Artan Oranlılık	50
1.10. Vergilendirmede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri	51
1.10.1. Vergilendirmede Yasallık İlkesi	51
1.10.2. Genel Eşitlik İlkesi	54
1.10.3. Verginin Genelliği İlkesi	54
1.10.4. Sosyal Devlet İlkesi	55
1.10.5. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Adaleti	56
1.11. Vergi Adaletini Etkileyen Dinamikler	58
1.11.1. Siyasal Yapının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkileri	58
1.11.2. Ekonomik Yapının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi	60
1.11.3. Sosyal Yapının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi	61
1.12. Vergi Adaletinin Asgari Ücret, Gelir Dağılımı Ve Katma Değer Vergisi Açısından İncelenmesi	63
1.12.1. Katma Değer Vergisi ile Vergi Adaleti İlişkisi	63
1.12.2. Asgari Ücret Gelirinin Vergi Adaleti ile İlişkisi	65
1.12.3. Gelir Dağılımının Vergi Adaleti İle İlişkisi	67
1.13. Vergi Adaletinin Değerlendirilmesi	69

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARI VE BU KAPSAMDA YER ALAN KANUNLAR

2.1. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları	71
2.1.1. Verginin Terkini	71
2.1.2. Vergi Uzlaşması	72
2.1.3. Vergi Cezalarında İndirim	73
2.1.4. Vergi Affı	74
2.1.5. Vergi Teşvikleri	75
2.1.6. Verginin İstisnası	75
2.1.7. Vergi Muafiyeti	76
2.1.8. Vergi indirimi	76

2.1.9. Verginin Ertelenmesi	76
2.1.10. Vergi Erozyonu	77
2.1.11. Erken Ödeme İndirimi	77
2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun'da Vergi Harcamaları.....	78
2.2.1. Vergiden Muaf Esnaf	78
2.2.2. Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası	79
2.2.3. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	80
2.2.4. Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar	81
2.2.5. Menkul Sermaye İratlarında İstisna	81
2.2.6. Ücretlerde İstisnalar	82
2.2.7. Gider Karşılıklarında İstisnalar	83
2.2.8. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar	83
2.2.9. Teşvik İkramiye ve Mükafatları	84
2.2.10. Sergi ve Panayır İstisnası	84
2.2.11. Gerçek Ücretler	85
2.2.12. Değer Artış Kazançları	86
2.2.13. Arızı Kazançlar.....	86
2.2.14. Diğer İndirimler.....	87
2.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Ki Vergi Harcamaları.....	87
2.3.1. Vergi Muafiyetleri	88
2.3.2. Vergi İstisnaları	89
2.3.3. Diğer İndirimler.....	90
2.3.4. Yatırım İndirimi İstisnası	90
2.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Vergi Harcamaları	91
2.4.1. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna	91
2.4.2. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar	92
2.5. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Vergi Harcamaları.....	93
2.5.1. Diğer İstisnalar	93
2.5.2. Verginin Tecili	94
2.5.3. Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası.....	95
2.6. 7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununda Vergi Harcamaları	97
2.6.1. Vergi Muafiyetleri	97
2.6.2. Vergi İstisnaları	98
2.7. Diğer Kanunlarda Vergi Harcamaları	99
2.7.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu	99
2.7.2. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Kanunu.....	100
2.7.3. 5084 Sayılı İstihdam ve Yatırımın Teşviki Kanunu.....	100
2.8. Vergi Türleri	101
2.8.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	101
2.8.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	101
2.8.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	101
2.9. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİ ADALETİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

3.1. Vergi İndirimi İle Vergi Adaleti Arasındaki ilişki.....	107
3.1.1. Türkiye’de Vergi İndirimi İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	108
3.1.2. Vergi İndiriminin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları.....	111
3.2. Vergi Affı İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	112
3.2.1. Türkiye’de Vergi Affı ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	113
3.2.2. Vergi Affının Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları.....	116
3.2.3. 1924 İle 2017 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Afları	121
3.3. Vergi Muafiyeti İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	122
3.3.1. Türkiye’de Vergi Muafiyeti ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	123
3.3.2. Vergi Muafiyetinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları.....	125
3.4. Vergi İstisnası İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki.....	126
3.4.1. Türkiye’de Vergi İstisnası ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	127
3.4.2. Vergi İstisnasının Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları.....	130
3.5. Vergi Ertelemesi İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki.....	131
3.5.1. Türkiye’de Vergi Ertelemesi ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	132
3.5.2. Vergi Ertelemesinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları	134
3.6. Vergi Erozyonu İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	136
3.6.1. Türkiye’de Vergi Erozyonu ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	137
3.6.2. Vergi Erozyonunun Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları	139
3.7. Vergi Uzlaşması İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	141
3.7.1. Türkiye’de Vergi Uzlaşması ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	141
3.7.2. Vergi Uzlaşmasının Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları.....	144
3.7.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	146
3.7.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	147
3.8. Vergi Terkini İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	147
3.8.1. Türkiye’de Vergi Terkini İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	147
3.8.2. Vergi Terkinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları	150
3.9. Vergi Teşvikleri İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	152
3.9.1. Türkiye’de Vergi Teşvikleri ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	152
3.9.2. Vergi Teşviklerinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları	156
3.10. Erken Ödeme İndiriminin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları ...	157
3.11. Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi	159
3.12. Vergi Harcamalarının Olumlu ve Olumsuz Yönlerinin Karşılaştırılması.....	161

3.13. Vergi Harcamalarının Vergi Adaletine Etkisi ve Mali Saydamlık İlkesinin	
Önemi	162
SONUÇ	164
KAYNAKÇA	170
ÖZGEÇMİŞ	197



KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltma

Bibliyografik Bilgi

ABD

Amerika Birleşik Devletleri

AR-GE

Araştırma ve Geliştirme

IMF

Uluslararası Para Fonu

KDV

Katma Değer Vergisi

OECD

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü

ÖTV

Özel Tüketim Vergisi

TBMM

Türkiye Büyük Millet Meclisi

TMSF

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

KVK

Kurumlar Vergisi Kanunu

TVH

Toplam Vergi Harcaması

GSYH

Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

TVS

Türk Vergi Sistemi

VHO

Vergi Harcama Oranı

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. 2006-2016 Yılları arasında Türkiye’de Vergi Türleri ve Vergi Harcamaları (Milyar TL)	30
Tablo 1.2. Vergi Harcamalarının 2017-2018-2019 Vergi Türlerine Göre Tahmini Değerleri.....	30
Tablo 1.3. Asgari Ücretin 2007-2017 Yılları Arasındaki Değişimi	66
Tablo 2.1. 2010-2016 Yılları Arasında Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Aslı ve Cezalarının Değişimi (TL)	73
Tablo 2.2. 1997-2017 yılları Arasında Vergi Affı ve Tahsil Edilen Miktarlar	74
Tablo 2.3. Vergi Harcamalarının 2006-2016 Yılları Arasında GSYH İçindeki Oranları	78
Tablo 2.4. Uygulama kapsamında yer alan yakıtlar ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları.....	97
Tablo 2.5. 2006-2016 Yılları Arasında Dolaylı-Dolaysız Vergi Oranları.....	102
Tablo 3.1. Türkiye’de Vergi İndirimi İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	109
Tablo 3.2. Türkiye’de Vergi Affı ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	114
Tablo 3.3. 1924-2017 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Afları	121
Tablo 3.4. Türkiye’de Vergi Muafiyeti ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	123
Tablo 3.5. Türkiye’de Vergi İstisnası ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	128
Tablo 3.6. Türkiye’de Vergi Ertelemesi ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	133
Tablo 3.7. Türkiye’de Vergi Erozyonu ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	137
Tablo 3.8. Türkiye’de Vergi Uzlaşması ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	142
Tablo 3.9. Türkiye’de Verginin Terkini ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar	148
Tablo 3.10. Türkiye’de Vergi Teşvikleri ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar.....	153
Tablo 3.11. Vergi Harcamalarının Olumlu ve Olumsuz Yönleri	161

ÖNSÖZ

Vergi harcamaları, kamu harcamaları kapsamında yer alan ve kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirilmektedir. Vergi kanunları kapsamında vergi sisteminin yapısında yapılan değişiklikler ile uygulama alanı bulmaktadır. Devletlerin yapmak ile yükümlü oldukları görev ve sorumluluklarını yerine getirmek için almaktan vazgeçtiği gelirleri ifade etmektedir. Söz konusu ülkelerin ekonomilerinin gelişmesi ile beraber toplumsal yapıları da değişime uğramakta ve yeni ihtiyaçların ortaya çıkmasına zemin oluşturmaktadır.

İş yükü artan devletler kamu harcamalarının yetersiz kaldığı alanlarda vergi harcamalarını kullanarak birçok kişinin ve faaliyet alanının eksikliklerini tamamlamaya çalışmışlardır. Ortaya çıktığı zamanlarda birkaç kalemden oluşan vergi harcamaları toplumların gelişmesi ile beraber birçok alanda faaliyet göstermiş ve sorumluluk yüklenmiştir. Toplumsal alanda kişilerin ya da faaliyet alanlarının gelişmesine ekonomik ve sosyal destek sunarak pozitif dışsallık yaymaktadır. Toplumun sosyo-ekonomik olarak ilerlemesini sağlayarak, eğitim, sağlık, istihdam alanı oluşturmaktadır. Vergilendirmede adalet ilkesinin ve gelir dağılımında eşitliğin sağlanması için vergi harcamalarına büyük görev düşmektedir.

Vergi harcamalarının faaliyet alanlarının geniş olması, vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitlik sorununu ortaya çıkarmaktadır. Kamu harcamalarındaki etkinlik sorununa ek olarak vergi harcamaları ile beraber denetim ve kontrol sistemlerinin de tekrar gözden geçirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Vergi sisteminin adaletsiz olduğu bir ülkede kimse vergi vermek istemez ve kamu hizmetleri aksamaya başlar. Vergi harcamalarının amacına uygun bir şekilde yapılması vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitliğin yanında, ekonomik ve sosyal yapının da gelişmesine katkı sağlamaktadır.

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans süresince danışmanlığımı yapan, özellikle tez aşamasında bilimsel yol göstererek çok büyük emek sarf eden, çalışmanın daha iyi olması için gayret gösteren tez danışmanım değerli hocam Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK 'e, yüksek lisans tez konusunun belirlenmesinde fikir veren ve bu yolla girmeme vesile olan değerli hocam sayın Prof. Dr. Ersan ÖZ'e ve ayrıca bu yolda yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a, jüri üyesi olan ve tez çalışmasına katkılarından dolayı Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN'a, Yrd. Doç. Dr. Ceyda ŞATAF'a ve bu zorlu süreçte her zaman destek olan Arş. Gör. Süleyman DİKMEN hocama sonsuz teşekkür ederim...

GİRİŞ

Vergi harcamaları devletin kişiler ve bölgeler arası ekonomik eşitsizliği ortadan kaldırmak, birtakım ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek amacı ile alması gereken vergilerden vazgeçmesi olarak tanımlamak mümkündür. Kamu harcamalarının alternatifi ve tamamlayıcısı niteliğinde olan vergi harcamaları toplumların gelişmesine paralel olarak ilerleme kaydetmekte ve pek çok alanda sorumluluk almaktadır. 1960'lı yılların sonlarına doğru varlık gösteren ve daha sonra sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerini benimsemiş ülkelerde hızla yayılan ve ortaya çıktığı dönemlerde birkaç kalemden oluşan vergi harcamaları zamanla birçok alanda faaliyet göstermiş ve kamu harcamalarının yükünü hafifletmiştir. Birçok ülkenin vergi harcamalarını tercih etme nedenlerinin başında uygulamasının kolay olması ve kısa zamanda sonuç vermesi gelmektedir.

Vergi harcamalarının temel amacı toplumsal alanda pozitif dışsallık yayan belli kişi ya da faaliyet alanlarının ekonomik olarak desteklenerek daha rahat hareket etmeleri ve çalışmalarını sürdürmelerini sağlamaktır. Vergi harcamalarından faydalanacak kişilerin ya da faaliyet alanlarının gerekli incelemelere tabi tutularak söz konusu şartları taşıyan ve yerine getirenlerin tam anlamı ile belirlenmesi vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitlik açısından önem arz etmektedir. Çünkü vergi harcamaları belli kişilerin ya da faaliyet alanlarının vergi yükünü azaltırken aynı şekilde belli kişilerin ya da faaliyet alanlarının da vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Adaletsiz bir vergi sisteminde kimse vergi vermek istemez ve farklı yollara başvurarak devletin gelir kaybetmesine yol açmaktadır. Bu durum ise mevcut vergi mükelleflerinin yükünün artmasına ve kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına ve büyümesine zemin oluşturmaktadır. Vergi harcamaları sosyal transfer harcamaları niteliğindedir. Vergi harcamalarının faaliyet alanının geniş olması, denetim ve kontrol mekanizmalarının iyi işlememesi vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitlik ilkelerine zarar vermektedir. Bu durum mükelleflerin devlete karşı güven sorunu yaşamalarına, toplumda yerleşmesi çok uzun zaman alan vergi bilinci ve vergi ahlakının etkisini kaybetmesine yol açmaktadır.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde büyük sorun haline gelen, taraf tutma, yolsuzluk, rüşvet, kayıt dışı ekonomi gibi etik olmayan davranışların varlığı mevcut vergi sisteminin adaletsiz olmasının en büyük etkenlerini oluşturmaktadır. Devletler vergi harcamaları kapsamında vazgeçtikleri gelir miktarını bilmeleri ve toplumun bilgilendirmesi amacı ile vergi harcama raporuna gerek duymaktadır. Hazırlanan vergi harcama raporunun bütçenin işleyişi ile bağlantılı şekilde hazırlanması gerekmektedir. Birçok ülkede vergi harcama raporunun her yıl hazırlanması yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle mali saydamlık ilkesinin varlığını kabul eden ülkelerde vergi harcama raporunun hazırlanması önem arz etmektedir. Bir ülkede ne kadar vergi harcamasının yapıldığından daha önemlisi vergi harcamaları sayesinde ne kadar etkin sonuç alındığı önem taşımaktadır. Temel sorun, vergi harcamaları uygulandığında, ekonomik büyümeye, vergi adaletine ve gelir dağılımına etkisinin toplum nezdinde vergiye karşı tutum ve davranışları nasıl etkilediğidir. Yapılan çalışmanın amacı, vergi harcamalarının toplumların ekonomik ve sosyal alanda nasıl etkilediğini ortaya koymaktadır. Özellikle vergilendirmede adalet ilkesine uyulup uyulmadığı; vergi mükelleflerinin vergiye karşı olumsuz tavır takınmasının gerekçeleri, toplumsal bir olgu haline gelen vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişmemesinin nedenlerine yer verilerek yapılması gerekenler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tez çalışmasının amacı vergi harcamaları ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin Türk Vergi Sistemine etkilerinin belirlenmesi ve çözüm önerileri ile ortaya çıkan sorunların azaltılmasına yöneliktir. Yöntem olarak vergi harcamaları ile ilgili yapılan akademik ve anket çalışmalarının sonuçları değerlendirilmiş ve tablo haline getirilmiştir. Bu verilere göre Türkiye’de vergi harcamalarının vergi adaletini olumsuz etkilediği ve Türk Vergi Sisteminin adaletsiz olarak değerlendirilmesine neden olduğu görülmektedir

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kamu harcamalarının alternatif konumundaki vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki ilişki karşılaştırılmıştır. Vergi harcamalarının genel tanım ve özellikleri, yasal dayanakları, vergi harcamalarının etkileri, vergi adaletine etki eden dinamikler, vergilendirmede adalet olgusunun oluşmasında vergi harcamalarının önemi, vergi harcamaları ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin değerlendirmesine yer verilmektedir.

İkinci bölümde Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi harcamalarının tanımları ve Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer

Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve diğ er vergilerde yer alan vergi harcamalarından kimlerin faydalandığı ve yasal dayanakları yer almaktadır.

    nc  ve son bölümde ise Türkiye’de vergi harcamaları ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiş yüz tane çalışma alınarak, kapsam, yöntem ve sonuçları tablo haline getirilmiştir. Türkiye’deki mevcut vergi sisteminin adalet ilkesi ile ilişkisi değerlendirilmiş ve aksaklıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Söz konusu vergi harcamalarının ekonomiy  ve vergi adaletine etkileri öneriler ile ortaya konulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ KAMU HARCAMALARI İÇİNDEKİ YERİ VE VERGİLENDİRMEDE ADALET İLE İLİŞKİSİ

1.1. Kamu Harcaması

Kamu harcamaları toplu yaşamın gerektirdiği bazı zorunlu ihtiyaçların karşılanması amacıyla yönelik olarak ortaya çıkmaktadır. Zaman içinde sorumluluk alanı genişleyerek günün şartlarına göre faaliyet alanı değişim göstermektedir. Ortaya çıktığı dönemlerde dar bir sorumluluk alanına sahip iken toplumun gelişmesi ile bu alan genişlemiştir.

1.1.1. Kamu Harcamalarına Genel Bir Bakış

İnsanoğlunun toplu halde yaşamını sürdürmesi alışkanlığı çok eski dönemlere dayanmaktadır. Toplu halde yaşamak müşterek ihtiyaçları doğurmuş ve insanların birbirileri ile etkileşim halinde olmalarını sağlamıştır. Gelişen dünya şartlarına bağlı olarak insanların müşterek ihtiyaçları da değişim göstermiş; daha fazlasını elde etmek için yeni ekonomik kaynak arayışlarına girmişlerdir. Bunu yaparken de kendi iradeleri ile oluşturmuş oldukları iç ve dış güvenlik, adalet gibi kavramları yerine getirecek devlet kurumuna ihtiyaç duymuşlardır. Bu kurumun kuruluş amaçları içerisinde iç ve dış güvenlik, ülke ve toplumun çıkarlarının korunması, adalet ve hukuksal sistemin korunması gibi pek çok önemli görevler yer almaktadır (Özbaran, 2004: 115-116). Devletin ekonomik ve sosyal hayattaki rolü ülkeden ülkeye değişse de oldukça önemlidir. Toplumsal hayatın her alanında yer alan devletin görünen yüzü olarak nitelendirilen kamu harcamaları dünyadaki değişim ile beraber faaliyet alanı genişlemiştir (Demir, 2009: 211). Devletler kamu harcamaları kanalı ile ekonomiye doğrudan ya da dolaylı olarak müdahale etmektedir. Karar alıcılar kamu harcama politikaları ile birçok başlık altında faaliyet göstermektedir. Bu faaliyetler kaynak dağılımı, ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, fiyat istikrarı, gelir dağılımı, bölgeler

arası eşitlik, tam istihdam olarak sıralamak mümkündür (Durkaya, 2012: 119). Devletler zaman içinde gelişim göstermeyen bölgelere sosyal ve ekonomik alt yapının güçlenmesine yönelik olarak kamu harcamalarının yönlendirilmesini sağlamış ve birçok proje ile desteklemişlerdir (Kaynar, 2011: 275). Kamu harcamaları bütün ülkelerde artış göstermiştir. Her geçen gün ise bu miktar artmıştır. Adolph Wagner tarafından ortaya atılan “*Kamu Harcamaları Artış Kanunu*” da bunu ispatlamıştır. Kamu harcamalarının sürekli arttığını ve bu artışın milli gelir seviyesinden daha hızlı olduğunu görmek mümkündür. Devletin yapmış olduğu giderlerin kişi başına düşen gelir ile kıyaslandığında aradaki farkın arttığı bilinmektedir. Her alanda faaliyet gösteren devletlerin bu faaliyetler ile beraber yapacakları harcamalar da artmaktadır (Işık ve Demir, 2012: 151).

Kamu harcamalarının tarihsel süreçlerine bakıldığında 1880 yılından itibaren artış göstermiş ve bugün ki modern anlamda kamu harcamalarının temellerini oluşturmuştur. Toplumsal alanda bütün dünyayı etkileyen olayların ortaya çıkması ülkeleri etkilemiştir. Ekonomik, sosyal ve alt yapı yatırımları olarak yapılması planlanan kamu harcamalarının yerini savunma harcamaları almış ve kaynakların büyük bir bölümü bu yönde kullanılmıştır (Tuncer ve Yüksel, 2011: 224). Ekonomik olarak gelişmiş bütün ülkelerde kamu kesiminin ekonomideki rolünün tartışılması gündeme gelmektedir. Devlet ekonomiye sınırlı düzeyde müdahale etmeli, özel sektörün önünü açmalıdır. Özellikle 1929 büyük buhrandan sonra aslında devletin ekonomiye müdahale etmesi gerekmektedir (Gül ve Yavuz, 2011: 73). Kamu harcamalarının etkin kullanılması toplumsal anlamda eğitim, sağlık, istihdam gibi pek çok alanda fayda sağlayacaktır. Söz konusu kamu harcaması miktarı arttıkça milli gelir seviyesinin de bundan olumlu bir şekilde etkilendiği gözlenmektedir (Özker, 2009: 86). Kamu harcamalarının en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 294). Devletler vergiler sayesinde topluma ekonomik ve sosyal olarak müdahale edebilmektedir. Vergi oranlarının artması ya da azalması kamu harcamalarının olumlu ya da olumsuz etkilenmelerine neden olmaktadır (Mucuk ve Alptekin, 2008: 172). Kamu harcamaları kişi ya da grup farkı gözetmeksizin bütün herkese eşit oranda yapılmalıdır (Saygın vd., 2015: 28). Toplumda çeşitli nedenler ile ortaya çıkan eğitim, sağlık, güvenlik, doğal afet, bölgeler arası farklılık gibi olaylar sonucunda bireyler arasında hem ekonomik hem de sosyal anlamda farklılık ortaya

çıkarmaktadır. Ortaya çıkan bu farklılıklar kamu harcamaları sayesinde ortadan kaldırmak mümkündür. Bu sayede hem toplumsal refah seviyesi yükseltilmiş olmakta hem de bireyler arasındaki adaletsizlik azaltılmaktadır (Sarısoy ve Koç, 2010: 333). Gelişmiş ya da gelişmekte olan bir ekonomide devletin payının ne kadar olduğunu analiz etmek için devletin yapmış olduğu kamu harcamalarına bakmak yeterli olmaktadır (Yüksel ve Songur, 2011: 367).

1.1.2. Kamu Harcamasının Tanımı

Toplu halde yaşayan bireylerin ortak ihtiyaçları kamu harcaması olgusunu ortaya çıkarmaktadır. Kamu harcamalarının birçok tanımı yapılmasına karşın toplum tarafından kabul görmüş en temel tanım olarak : “*Devletin belli bir dönemde ekonomik, siyasal, sosyal, idari içerikli kamusal mal ve hizmet üretimi için yapmış olduğu harcamalar* ” şeklinde tanımlanmıştır. Kamu harcamaları olgusu devletin en belirleyici ve etkin görevini oluşturmaktadır (Kanca ve Bayrak, 2015: 57-58). Bu harcamada önemli olan harcamayı yapanın hukuki kimliğidir. Gelişen ekonomilerde kamu harcamalarını devletin merkezi ve yerel yönetimleri ile birlikte devletin görevlendirdiği kurum ve kuruluşlar yapmaktadır. Her geçen gün devletin yapısında ve sistemlerinde değişiklik olsa bile vergilerin kamu harcamalarının temel finans kaynağı olma özelliğini değiştirmemiştir (Gürdal ve Yavuz, 2009: 220). Devletin görevini yapması için mal ve hizmet satın alması ve bunun karşılığında da harcama yapması gerekmektedir. Kamusal hizmetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi için kamu tüzel kişiliğine haiz kişilerce yapılması önem taşımaktadır. Gerek nüfus artışı gerek insanların sürekli daha iyiye ulaşma çabaları kamu harcamalarının sürekli artış içinde olmasını zorunlu kılmaktadır. Wagner yasası olarak bilinen bu kural kamu harcamalarının sürekli artış gösterdiği fikrini zamanla daha da doğrular niteliktedir. Ekonominin büyümesi, kalkınma hamlelerinin yapılması da kamu harcamalarının artmasında etkili olmaktadır (Altunç, 2011: 145).

Her geçen gün gelişen toplumlar ile beraber kamu harcamalarının finans kaynakları da değişim göstermektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerde gündeme gelen vergi reformları, ortaya çıkan ihtiyaçlar ile beraber günün şartlarına uygun bir hale getirilmektedir (Pınar, 1992: 297). Devletin elde etmiş olduğu kaynakları israf etmeden

belirli bir plan çerçevesinde uygulaması durumunda ekonomik kalkınma ve istikrar üzerinde önemli etkiler doğuracaktır. O sebep ile yapılan her harcamanın üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir (Terzi ve Oltulular, 2006: 15). Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye harcandığını bildiklerinde vergiye karşı daha ılımlı ve daha iyimser oldukları görülmektedir (Serim, 2015: 153). Sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti anlayışı devletin faaliyet alanının genişlemesine yol açmaktadır. Kamusal ihtiyaçların, eğitim, sağlık, alt yapı ve genel kamu harcamaları ile beraber artması devletin daha aktif rol almasının önünü açmıştır (Demircan, 2004: 97). Ekonomik faaliyetlerde üretimin artması ya da azalmanın olması durumunda vergi gelirlerinde düşüş yaşanırken devletin yapacağı kamu harcamalarının miktarı da artacaktır (Kaya ve Çelik, 2015: 279). Kamu harcamalarında siyasi etkiler nedeni ile uzun dönemde kaynak sıkıntısı yaşanması muhtemeldir (Kargı, 2007: 46). Devlet kamu harcamalarının yapılması için gerekli kaynakları elde etmek adına vergi çeşidini artırmış ya da mevcut vergilerin oranlarını yükselterek gelir elde etme yolunu seçmektedir (Özdemir, 2013: 3). Özellikle son dönemlerde sıkça gündeme gelen yasal yolsuzluk kavramı her geçen gün etki alanını genişletmektedir. Neredeyse bütün ülkelerde gündeme gelen ve etki alanı kamuda yapılan bütün çalışmalara bir şekilde tesir eden bu kavram kamu harcamalarının ciddi anlamda artmasına neden olmaktadır. Kamuda yapılacak çalışmalar için duyuru yapılarak prosedüre uygun hale getirilmektedir. Yapılacak iş ya da alınacak malzeme ile ilgili faaliyet gösteren firmalar ile görüşülerek piyasanın üstünde göstermelik bir rakam verilmesi istenmektedir. Birçok kez bu fiyat analizini yapan aslında işi yapacak yüklenici firmanın kendisidir. Piyasada söz sahibi olan firmaların diğer firma yetkililerini gerek ikna ederek gerekse de hediyeler ile ödüllendirmesi bu işi cazip hale getirmiştir. Bu durum sonucunda yapılacak iş ya da alınacak malzeme rayiç bedelinin üstünde bir fiyata kamu tarafından satın alınmaktadır. Bu ise kamu harcamalarını artırmakta, asıl harcama yapılması gereken faaliyetlerin arka planda kalmasına neden olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin iyi bir denetim mekanizmalarının olmaması, gerek kurum içinden gerekse de kurum dışından bu olayın takip edilmemesi ve bunu yapacak gerekli kontrol mekanizmalarının varlığının yetersiz olması bu olayların yaşanmasının en büyük etkenlerindendir (Karakoç ve Özdemir, 2016: 151).

1.2. Kavramsal Ve Kuramsal Açıdan Vergi Harcamaları

Verginin bir araç olarak kullanılıp belli amaçlara ulaşmak için kullanıldığı çok eski dönemlere dayanmaktadır. Vergi sistemlerinin yapısında düzenlemeler yapılarak bu hedefler gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda vergi ile vergi harcaması ilişkisi yapılacak olan uygulamalar için önem arz etmektedir.

1.2.1. Vergi ve Vergi Harcaması Kavramları

İnsanlar yapmış oldukları harcamalara çeşitli isimler verip ve bunları günlük hayatlarında sık sık kullanırlar. Vergi harcaması doğrudan vatandaşlar tarafından kullanılmasa da devlet ve kurumlarının yer vermiş olduğu bir terimdir. Sonuçları itibariyle doğrudan ve dolaylı olarak vatandaşları ilgilendiren vergi harcaması önemli bir yere sahiptir. (Devrim, 2008: 2-7). Bütün dünya devletleri vergi harcaması kavramını kabul etmektedir. Vergi harcaması kalemlerinin her birinin detaylı incelendiği zaman ortaya küçük de olsa fark olduğunu görmek mümkündür. Ortaya çıkan bu farkın nedeni ise ülkelerin kendi vergi sistemlerine göre yasallaştırıp ona göre bir tanım sunmasıdır. Ülkenin sosyal ve hukuki alt yapısı bu durum ile ilişkilidir.

1.2.1.1. Vergi Kavramı

Vergi kavramı insanların tarih sahnesine çıktıkları ilk andan itibaren çeşitli şekillerde varlığını göstermektedir. İlk dönemlerde ilkel isimler ile anılsa da zamanla değişime uğramış modern isimler almıştır (Çiçek ve Dikmen, 2015: 84). Vergi çok eski dönemlere dayanmak ile beraber günün şartlarına göre kendini yenilemektedir (Külekçi, 2011: 31). Vergi kavramı bütün ülkeler için çok büyük öneme sahip bir gelir kaynağıdır. Özellikle Türkiye’de vergiye o kadar çok önem verilmiş ki Türkiye Büyük Millet Meclisinin kurulup kabul ettiği ilk kanun vergiye ilişkindir. “*Ağnam Resmini Sabıka misille dört misli olarak istifası hakkında*” kanun çıkarılmıştır (Çomaklı vd., 2012: 63). Vergi kavramı tarihsel süreçte çok değişik isimlerle anılmasına rağmen toplanış amacı ve harcandığı yer bakımından çok değişikliğe uğramamıştır. Vergi kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet alımında ve topluma hizmet sunumunda günün şartlarına uygun

en önemli gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 216). Ülkelerin uyguladıkları ekonomik ve vergi politikaları farklı vergi sistemleri benimsemelerine neden olmaktadır. Kimi ülkelerde vergi oranları yüksek iken kimi ülkelerde düşük seviyede kalmıştır. Aslında burada ülkenin yapısı, jeopolitik önemi ve gelişim düzeyi vergi sistemini etkilemektedir (Mangır ve Ertuğrul, 2012: 257). Her ülkenin belli oranda vergi kapasitesi mevcuttur. Fakat vergi geliri elde etme şekilleri ve yöntemleri farklılık göstermektedir. Bütün ülkelerin uygulamada yaşadıkları en büyük sorun, devletin kontrol altına alamadığı vergi gelirleridir. Ülkelerin benimsediği vergi sistemlerinin karmaşıklığı, adil olmaması ve gelir dağılımında adaleti benimsememesi bu tür sorunların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu durum devletin önemli oranda gelir kaybetmesine ve vergi gelirlerinden tam anlamı ile faydalanmamasına neden olmaktadır (Arslan ve Biniş, 2016: 301).

Değişen süreçle beraber vergi kavramı da hukuki bir yapıya dayandırılmış ve vergi hukukunun içerisinde yer almıştır. İlk dönemlerde bağımsız bir yapıda olan vergi hukuku gelişen ekonomik ve mali duruma göre bağımsızlığını kaybetmiştir (Gören, 2013:359). Vergi kadar vergi sistemleri de büyük önem arz etmektedir. Vergi sistemleri zaman içinde çok fazla müdahalelere gerek duymadan günün şartlarına göre yenilenmelidir. Vergi sistemi milli gelirdeki artışları izlemelidir. Devlet harcamalarının milli gelirdeki artışları aşan bir oranda büyüdüğünde bu büyümeyi finanse eden geliri elde edecek esnekliğe sahip olmalıdır (Uluatam,1970: 69). Toplumların yapısına göre vergi kavramı çok farklı şekillerde tanımlanmaktadır (Eker, 2005: 141). Yapılan vergi tanımlarının ortak özelliklerine bakıldığında vergi, “Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla kişilerin mali gücüne göre tahsil ettiği karşılıksız bir gelir olarak tanımlanmaktadır” (Günay, 2007: 4). Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi ilişkisi, vergi borçlusu mükellef ile bütün yetkileri kendisinde toplamış egemenlik gücüne sahip vergi alacaklısı devlet arasında gerçekleşen bir durumdur (Organ ve Karadağ, 2012: 72). Vergiler toplumdaki her kesime hitap etmekte, sonuçları itibari ile doğrudan ya da dolaylı olarak bireyleri etkilemektedir. Yapılacak düzenlemenin muhatabı tarafından kolayca anlaşılacak şekilde hazırlanmalıdır (Karabacak, 2013: 39). Bütün ülkelerin vergi sistemlerinde vergiler doğrudan veya dolaylı olarak tahsil edilmektedir. Ekonomik büyümeye doğrudan vergiler daha çok katkı sağlamaktadır. Dolaylı vergiler de ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun bir

şekilde işleme koyulduğunda ekonomik büyümeye katkı sağlamaktadır. Dolaylı vergiler toplum psikolojisi açısından toplanması ve yansıtılması daha kolay olduğu için doğrudan vergilere göre daha yaygın ve tercih sebebidir. Ülke içindeki vergilendirmenin adalet ilkesine uygun ve gelir durumuna göre eşit bir şekilde yayılması doğrudan ve dolaylı alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranlarına bakılması gerekir. Şayet dolaylı vergilerin oranı daha yüksek ise bu durum vergi yükünün gelir düzeyi düşük kesimler üzerinde kaldığını, adaletsiz bir vergilendirme sisteminin uygulandığını gösterir (Susam ve Oktayer, 2007: 106). Dolaylı vergiler adil olmasa da en fazla paya sahip vergileri oluşturur (Bilici, 2016: 2-6). Dolaysız vergilerde birtakım düzenlemeler yapılarak toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılması sonucu adalet olgusunun sağlanması hedeflenmektedir (Çomaklı vd., 2014: 111). Her geçen gün kamu harcamalarının finansmanında daha da aktif rol alan vergiler ülkelerin toplumsal yapıları ve gelişmişlik düzeylerine göre mali sistemlerinde farklılık göstermektedir. Vergiler toplanırken temel alınması gereken unsur ödeme gücüne göre adaletli bir vergi sistemi oluşturmaktır (Yereli ve Ata, 2011: 25). Özellikle gelişme aşamasında olan ülkelerin kaynak ihtiyacının fazla olması bu ülkelerin vergi sistemlerinin daha da katı olmasına neden olmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması kişilerin harcama yaparken ya da tasarruf miktarlarını belirlerken etkisini göstermektedir. Mükelleflerin vergi oranlarına göre hareket etmeleri verginin yatırımlar ve gelişmişlik düzeyi üzerindeki etkisini de ortaya koymaktadır. Toplumla beraber değişime uğrayan kanunlar ve hukuki düzenlemeler bazen vatandaşların yükünü artırırken çoğu zaman kolaylık sağlamaktadır (Orhaner, 2007: 144-148). Tanımından da anlaşılacağı gibi kişiler bir karşılık beklemeden vergi ödemektedir. Ödemiş oldukları bu vergilerin etkin ve faydalı bir şekilde kullanılmasını istemektedir. Özellikle demokrasi ile yönetilen ülkelerde toplanan vergiler ve yapılan harcamalar siyasi aktörlerin iktidarda kalma süresini belirlemektedir. Devletler her ne kadar gelire ihtiyaç duysa da sosyal devlet olma gereği ya da hukuk devleti olması itibarıyla bu alacaklarından vazgeçtiği konular, kişiler ve faaliyet alanları olmaktadır (Arslan, 2014: 56). Vergi kavramı ilk dönemlerde sadece ekonomik unsurlar için toplanırken zamanla devletlerin faaliyet alanlarının genişlemesi ile beraber sosyal amaca yönelik olarak da toplanmıştır (Gedik, 2011: 85). Devletin faaliyet alanının genişlemesi yeni kaynak ihtiyacını gündeme getirmektedir (Kayan, 2000: 85).

1.2.1.2. Vergi Harcaması Kavramı

1960 yılından beri kullanılmasına rağmen halen vergi harcamalarını bütün fonksiyonları ile anlatan bir tanımla yapılmamıştır. Vergi harcamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (Kulu, 2000: 3). İnsanların ihtiyaç ve isteklerinin sürekli değişmesi ve taleplerinin günün şartlarına göre farklılık göstermesi vergi harcamalarının iş yükünü artırmaktadır (Akçi ve Kılınç, 2015: 269). Vergi harcamalarının kapsamına ve gelişimine bakıldığında temel amacı kamu yararı ve kamu hizmetlerini gerçekleştirmektir (Güven,1996: 378). Vergi harcaması çok eski bir geçmişine olmasına rağmen hemen hemen bütün gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde uygulama alanı bulmaktadır. Son dönemlerde bütün dünya devletleri, toplum içerisindeki faydalı faaliyetleri desteklemek için vergi sistemleri aracılığıyla belli kesimlere ya da faaliyet alanlarına ayrımcılık yaparak pozitif dışsallığın oluşmasına zemin hazırlamışlardır (Armağan, 2007: 236). Devlet bu pozitif ayrımcılık sayesinde hem sosyal amaçlı faaliyetleri yürütmekte hem de istihdam alanı oluşturarak belli meslek gruplarının doğrudan ve dolaylı olarak ekonomide yer almasını sağlamaktadır. Vergi harcamaları gelir dağılımını etkilediği için devlet bu konuda düzenleme yaparken genellik ilkesine uygun hareket etmelidir. Sosyal sınıf ayrımı yapmaksızın gelir durumuna göre birey ve grupları gözetmelidir (Orhaner, 2007: 165-167).

Kavramsal olarak bakıldığında vergi harcaması devletin vergi toplamak için yapmış olduğu harcamalar olarak çağrışım yapsa da aslında vergi gelirlerinin bütçe yerine vergi sistemlerinin yapısına uygun hale getirilip katkı sağladığını ifade etmek mümkündür. Yapılan vergi harcaması tanımlarına bakıldığında “*Vergi harcaması devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi sisteminde yapmış olduğu kanuni düzenlemeler ile alması gereken vergiden vazgeçmesi olarak ifade edilmektedir.*” Tanımda da ifade edildiği gibi burada amaç vergi yükümlülüklerini azaltarak çeşitli grupların daha aktif olmalarını sağlamaktır (Uyanık, 2008: 60). Vergi harcamaları hem devletin belirlemiş olduğu ekonomik, sosyal ve mali hedeflere ulaşmada kullandığı bir araç hem de kamu harcamalarına bir alternatif olarak görülmektedir (Akdoğan, 2005: 147-151).

Vergi harcaması birçok sektör ve faaliyet alanını kapsamakla birlikte birçok kişiyi de etkilemektedir. Vergi harcamaları toplum içerisinde bazı bireyleri ve sektörleri

desteklerken bir yandan da toplanması gereken vergi bazı kesimler üzerinde ciddi yük oluşturmaktadır. Bu durum vergi ödeyen kişilerin vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi yasal ya da yasal olmayan birçok yol izlemesine neden olmaktadır. Karar alıcıların vergi harcaması konusunda etkin sonuçlar almak için yapmaları gereken, tarafsız bir denetim mekanizması oluşturmaktır. Üzerinde durulması gereken konu vergi harcaması kapsamına hangi faaliyet alanlarının ya da sektörlerin yer alacağıdır. 1982 Anayasanın 2.maddesinde belirtilen ve birçok devlet tarafından uygulanan “Sosyal Devlet” İlkesi gereği belli faaliyet alanlarının ve kişilerin sosyal ve ekonomik olarak desteklenmesini öngörmektedir. Vergi harcamasını genel olarak şu başlıklar altında ifade etmek mümkündür: Vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi indirimi, verginin ertelenmesi, vergi uzlaşması, vergi terkin, vergi teşvikleri, vergi erozyonu, vergi affı, erken ödeme indirimi (Batirel, 2013: 15). Her bir uygulamanın aslında ortaya çıkış amacı ve ulaşmak istediği sonuç aynı olsa da kavram olarak farklılık göstermektedir. Ayrıca konan vergi harcamalarının sınırlarının iyi belirlenmesi ve kolayca anlaşılması da önemli bir etkidir (Sürmen, 1992: 28).

1.2.2. Vergi Harcaması Kavramının Tarihçesi ve Ortaya Çıkışı

Vergi harcaması kavramı ilk defa Stanley S.Surrey tarafından 1967 yılında kullanılmıştır (Tekin ve Akdağ, 2013: 278). Vergi harcamaları sonuçları itibarı ile kamu harcamalarına benzerliği sebebiyle vergi sistemlerinin içerisinde büyük önem taşımaktadır. Yaygın olan vergi harcaması kavramı ilk olarak 1959 yılında Almanya’da gündeme gelmiş daha sonra 1960’lı yılların sonuna doğru ABD’de uygulanmıştır (Giray, 2002: 30).

“Vergi Harcaması ilk olarak 1968 yılında ABD Hazine Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu yıllık raporda yer alarak gündeme gelmiştir. Resmi olarak ilk defa 1974 yılında ABD bütçesinde yer almıştır.” ABD ve Almanya çok farklı etnik grupları bünyelerinde barındırdıkları ve ekonomik farklılığı ortadan kaldırmak için vergi harcaması bütçesine önem vermişlerdir (Ferhatoğlu, 2005: 80). Birçok alanda ABD’nin takipçisi olan gelişmiş ülkeler ABD’nin vergi harcaması bütçesini de benimsemişlerdir. Düzenlemenin olduğu dönemde birkaç konuda varlık gösteren vergi harcamaları zamanla faaliyet alanını artırmıştır (Tekin ve Gürçam, 2015: 140). Küreselleşme ile

beraber gelişen serbest piyasa ekonomisi devletin ekonomiye müdahalesini azaltsa da sosyal devlet ilkesi gereği vergi harcamaları konusunda etkin rol almakta ve teşvik uygulamaları ile desteklemektedir.

Toplumların gelişimi ve ekonominin küreselleşmesi ile birlikte gelişim gösteren sosyal devlet anlayışı siyasi otoriteler tarafından da sürekli gündeme gelmekte ve bir seçim argumanı olarak kullanılmaktadır. Hatta birçok siyasetçi seçim vaatlerini sosyal faaliyetler üzerine şekillendirmiştir. Vergi harcamalarının önemli olması bu harcamaların belli bir düzene sokulmasını ve raporlanmasını zorunlu kılmaktadır. OECD ülkelerinde ve Türkiye’de vergi harcamalarının raporlanması yasal bir zorunluluk haline getirilerek takip edilmesi sağlanmıştır. Dünyada vergi harcaması raporu birçok ülke tarafından kullanılmasına rağmen resmi olarak ilk defa Amerika ve Almanya’da kullanılmıştır. Vergi harcama raporu birçok konuyu kapsamı açısından detaylı olarak Amerika Birleşik Devletlerinde hazırlanmıştır (Giray, 2002: 49). Türkiye’de vergi harcaması “10.12. 2003 tarih ve 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile yasal olarak varlığını ortaya koymuştur (Bayar, 2008: 3). Detaylı bir şekilde 2006 yılının bütçesinde yer almak üzere Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan vergi kanunlarında yer alan indirim, muafiyet ve istisna günün şartlarına göre birçok alanda uygulanarak sorunların çözümünde kullanılmaktadır.

1.2.3. Vergi Harcamasının Amacı

Ülkelerin ekonomik ve siyasi yapıları ile birlikte sosyal yapıları da değişim göstermektedir. Hükümetler yatırımlarını topluma yönelik etnik gruplar arasındaki farklılığı ortadan kaldırmak ve toplumsal alanda pozitif dışsallık yayacak şekilde düzenlemektedir. Çeşitli uygulamalarla karar alıcılar ekonomik büyümeyi teşvik amacıyla yatırım harcamalarının vergiden indirimine olanak sağlayarak istihdam alanı da oluştururlar. Vergi harcaması da bu alanda ciddi bir araç olarak kullanılmaktadır (Pehlivan, 2008: 163). Değişen şartlar neticesinde vergi harcamalarının görev alanı da her geçen gün artmaktadır. Vergi harcaması özellikle eğitim, sağlık, konut edindirme, iş sahasının genişletilmesi, düşük gelirliilerin desteklenmesi, bölgeler arası farklılıkların azaltılması, gelir dağılımında eşitlik ve vergilendirmede adaletin sağlanması gibi toplumsal konularda faaliyet göstererek sosyal sorumluluk çalışmalarına katkıda

bulunmaktadır (Erginay,1990: 45-47). Gelişmekte olan ülkelerde bölgeler arası gelişim ve kalkınma farkları oldukça yüksek olup aradaki farkın ortadan kalkması da oldukça zaman almaktadır. Birçok şehir ve ilçe geri kalmış; gelişimlerini tamamlayamamıştır (Kutlar vd.,1994: 46).

Özel sektörün elinde imkanların olmaması nedeni ile birçok proje devlet eli ile yapılmaktadır. Devletlerin ekonomiye ve sosyal yaşama müdahalesi ülkelerin sahip oldukları değer yargılarına göre farklılık göstermektedir. Özellikle küreselleşme ile beraber vergi harcamaları etkin bir araç olarak kullanılarak farklı alanlarda çalışmalar yapılmaktadır (Kargı ve Özügürlü, 2007: 275). Vergi harcamalarının temel amacı kamu yararı sağlamaktır. Toplu konut idaresinin uzun vadeli ve düşük fiyatlı konut projeleri ile evi olamayan vatandaşları ev sahibi yapması bunun en güzel kanıtıdır (Kantarıcı, 2004: 141). Vergi harcamaları sayesinde farklı alanlarda çalışmalar yapılarak sorumluluk alanı genişletilmiş ve büyük harcama kalemleri oluşturulmuştur. Vergi sistemlerinde yapılan düzenlemeler ile belirlenen şartları taşıyan kişilerin ya da faaliyet alanlarının faydalanacağı vergi harcamalarının kontrol edilmesi gerekmektedir. Aksi halde herkes faydalanacak gerçek anlamda ihtiyacı olan kişi ya da faaliyet alanları bu uygulamaların dışında kalacaktır. Bu durum ise devletin gelir kaybına uğramasına gerçek anlamda hak sahiplerinin ise devletin sunmuş olduğu imkanlardan faydalanmamasına neden olmaktadır (Karakaş, 2009: 49).

1.2.4. Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımları

Bazı kavramları ülkeler sahip oldukları anayasaya ve toplumsal yapılarına göre harmanlamaktadır. Bu kavramları kendi ülkelerinin vergi sistemlerine ve ekonomik düzenine uygun hale getirmektedir. Yapılan çalışmalar neticesinde her ülke kendine ait bir mali mevzuat oluşturmuş ve çalışmalarını bu mevzuat doğrultusunda ilerletmiştir. Vergi harcamalarının ülkeden ülkeye göre değişmesi uygulamada da farklılık göstermesine neden olmaktadır (Abdioğlu vd., 2014: 141). Vergi harcamalarını kimi ülke ekonomiyi güçlendirmek için kullanırken kimi ülke de gelişim göstermeyen alanlarda faaliyet göstererek sonuca ulaşmaya çalışmaktadır. Gelişmiş ülkeler başta olmak üzere bütün ülkeler vergi harcaması kavramına ciddi anlamda yatırım yapmakta ve bu alanda teşvik paketleri sunarak her kesime ulaşması için çalışmalar yapmaktadır

(Tekin ve Akdağ, 2013: 289-290). Vergiler dünyanın farklı ülkelerinde farklı şekillerde uygulansa da bütün ülkelerde esas olan verginin kamu harcamasının en büyük finansmanı niteliğinde olmasıdır. Verginin gelir, servet ve harcama üzerinden alınması gerektiği konusunda büyük oranda fikir birliği sağlanmaktadır. Ülkeler vergi sistemlerini oluştururken uygunluk ve adalet kavramlarının sağlanmasına özen göstermektedir (Mutlu vd., 2014: 56).

-Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Harcaması

Vergi harcamasını Amerika Birleşik Devletleri ilk defa kullandığı için büyük bir öneme sahiptir. ABD'nin vergi harcaması kavramsal olarak “Kanunlarda özel şartları taşıyan kişilere ya da faaliyet alanlarına tanınan, muafiyet, istisna, borcun ertelenmesi ya da vergi kredilerinden” oluşmaktadır (Tekin ve Gürçam, 2015: 141). Vergi harcamaları ilk defa Amerika Birleşik Devletlerinde ortaya çıkmış daha sonra diğer ülkeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır. İlk zamanlarda birkaç kalemden oluşan vergi harcamaları daha sonraki aşamalarda devletlerin gelişmesi ile beraber toplumsal yapıları da değişime uğramış ve yeni ihtiyaçlar doğmuştur. Vergi harcamaları raporu bütçe içinde yer almaktadır. Bütçenin hazırlanmasında karar alıcılara büyük kolaylık sağlamaktadır (Kolçak, 2014: 65). Vergi harcamaları raporu yasal bir zorunluluk haline gelerek bütçe sürecine bağlı olarak hazırlanmaktadır. Vergi harcamaları raporunun hazırlanmasındaki temel amaç ülke içinde yapılacak vergi değişikliklerinin esaslara uygun ve ülkeler ile ticari ilişkilerinde bütçe açığının belirlenmesidir. Yapılan çalışma eksikliklerin giderilmesini öngörmektedir (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

-Almanya’da Vergi Harcaması

Vergi sisteminde yer alan kuralların aksine yasal düzenlemelerle oluşturulmuş ve uygulamadaki vergi sisteminin içeriğinden farklı çalışmalara sahip devlet teşvikleri olarak tanımlanmaktadır (Kulu, 2000: 4). Tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi harcamaları önemli bir yere sahiptir. Yapılan çalışmalara bakıldığında zaman vergi harcamaları raporu ilk defa ABD’de ve Almanya’da kullanılmıştır. Almanya’da vergi harcama raporları iki yılda bir hazırlanmaktadır. Vergi harcama raporu diğer birçok

OECD ülkesinde olduğu gibi Almanya’da da yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Aynı zamanda Almanya yapmış olduğu vergi harcamalarını bir araya getirip “sübvansiyonlar” başlığı altında yayınlayarak toplumu bilgilendirmiş ve mali saydamlık ilkesinin önemini vurgulamıştır. Bu sayede kimin nereye ve ne kadar harcama yaptığı toplum tarafından bilinmektedir (Kolçak, 2014: 70).

-Fransa’da Vergi Harcaması

Vergi harcaması kavramı ilk defa Fransa’da vergi konseyi yıllık raporunda yer alarak gündeme gelmiştir. Siyasi iktidar tarafından yapılan yasal düzenlemeler neticesinde uygulamada olan vergi yapısında herhangi bir değişiklik olması halinde devlet gelirlerinde bir azalma meydana geliyorsa bunu vergi harcaması olarak ifade etmek mümkündür. Temel alınan devletin gelirlerinde herhangi bir azalma olması durumudur. OECD ülkeleri içerisinde yer alan Fransa vergi harcama raporunu yasal bir zorunluluk olarak kabul ederek her yıl uygulamaktadır. Ülkede vergi harcama raporu bütçe sürecine göre hazırlanmaktadır. Buradaki amaç bütçe sürecini kolaylaştırmak ve düzenlemelerin daha rahat uygulanmasını sağlamaktır (Maliye Bakanlığı, 2016: 15).

-Kanada’da Vergi Harcaması

Vergi harcaması, uygulamada olan vergi sisteminin yapısı itibarı ile toplumun geneline hitap etmektedir. Genel hükümleri bünyesinde barındıran vergi düzeninin basit ve genel şartlarını ifade eder. Ülkede vergi harcama raporunun yasal bir zorunluluğu olmamasına rağmen her yıl yayınlanmaktadır. Vergi harcamaları önemli bir politika aracı olarak görülmektedir. Vergi harcamalarının ekonomiye etkileri ölçülmekte ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu sayede kamu kaynaklarının etkin kullanılması sağlanmaktadır (Fikir, 2012: 3). Özellikle bütçenin hazırlanmasında ve sağlıklı işleminde bir nevi danışma görevi görmektedir. Yapılan çalışmalarda bütçenin fonksiyonlarını yerine getirmesi için bazı vergiler dikkate alınarak değerlendirme ölçütü olarak kabul edilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 20).

-Avusturalya’da Vergi Harcaması

Avusturalya’da vergi harcamasını “*Belirli bir faaliyete veya gruba yönelik fayda sağlamayı amaçlayan ve bu sayede pozitif dışsallık yayan bir vergi indirimi olarak tanımlamak mümkündür.*” Buradaki amaç belli faaliyet alanlarını ve mükellef gruplarını ekonomik olarak rahatlatarak gelişim göstermeyen alanlara yönlendirmektir. Ülke mevzuatına göre vergi harcamalarının her yıl yayınlanması yasal bir zorunluluktur. Yapılan doğrudan ve dolaylı harcamaların miktarını belirlemek, mevcut vergi sisteminin eksikliklerini tamamlamak ve günün şartlarına uygun bir yapıya kavuşturmak amacıyla vergi harcamaları raporu hazırlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7). Özellikle 1980 yılından sonra ülke de vergi harcamaları raporuna büyük önem verilmiş ve bu doğrultuda çalışmalar yapılmıştır (Saraç, 2010: 268).

-Güney Kore’de Vergi Harcaması

Güney Kore’de herhangi bir vergi harcaması tanımı yapılmamakla beraber vergi harcamalarını vergi sübvansiyonları olarak ifade etmek mümkündür. Tanım olmamasına karşın vergi teşviklerine büyük önem verilmektedir. Teşviklerin vergi harcamaları ile aynı amaca hizmet ettiği görülmektedir. Özellikle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik yapmış olduğu vergi sübvansiyonlarının vergi harcaması kapsamında değerlendirildiği bilinmektedir. İleri teknolojilere sahip yatırımcıları ülkeye çekmek için büyük adımlar atmaktadır. Güney Kore son dönemlerde özellikle bütün gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin yaptığı gibi yabancı sermayeye büyük önem vermektedir. Bu kapsamda yabancı sermayeye yönelik vergi muafiyeti ve vergi istisnası uygulamaktadır. Ayrıca gümrük vergilerinde ve ülke içindeki vergilerden belli süreler için vergi muafiyeti tanınmaktadır. Söz konusu yatırımın büyüklüğü ve yabancı kaynaktan olması girişimcilere avantaj sağlayarak yapmış oldukları yatırımın yüzde beşi oranında hibe sunulmaktadır. Temel amacı teknolojinin ilerlemesi olan ülkenin Ar-Ge konusunda çalışma yapan birçok firmaya vergi teşviklerinin yanında maddi anlamda da destek verdiği bilinmektedir (Türkiye Ev Tekstili Sanayicileri ve İşadamları Derneği, 1991: 12).

-İspanya’da Vergi Harcaması

İspanya’da vergi harcamaları yasal düzenlemelerde yer almamak ile beraber hükümetin gelirlerinde azalmaya neden olan unsurlar olarak ifade edilmektedir. Ülkede vergi harcama raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Ayrıca vergi harcama raporunun hazırlanması bütçe süreci ile de yakından ilişkilidir (Ferhatoğlu, 2005: 84). Bu sayede bütçe hazırlanırken kolaylık sağlanmaktadır. Vergi harcamaları belli kesimlere ya da kişilere sunulan vergi teşvikleri ile vergi sübvansiyonlarından oluşmaktadır. Ülke vergi harcamalarını mevcut vergi yapısından farklı bir konumda görmektedir. İspanya vergi harcama kurallarını belirlerken çok geniş bir vergi yapısını dikkate alıp ona göre çalışma yapmaktadır (Giray, 2002: 30). Vergi harcamaları kanunlarda ya da düzenlemelerde tanımlanmamıştır. Buradaki amaç ülkedeki gruplar arasındaki ekonomik farkı bir nebze de olsa azaltarak ülke ekonomisinin canlanmasını sağlamaktır (Maliye Bakanlığı, 2016: 18).

-İngiltere’de Vergi Harcaması

İngiltere’de vergi harcamalarını sonuçları itibari ile üç başlık altında incelemek mümkündür. Bu başlıklar “*Yapısal indirimler, vergi harcamaları ve yapısal hükümler ile vergi harcamaları*” şeklindedir. Söz konusu indirimlerin kamu harcamalarının alternatifi olduğu görüşü yaygın olmak ile beraber kamu harcamalarının sonuçlarını doğurduğu bilinmektedir. İngiltere’de vergi harcamaları sadece merkezi hükümet tarafından hesaplanmaktadır (Tekin ve Güçam, 2015: 144). Ülkede vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluk olmamak ile beraber her yıl hazırlanmaktadır. Burada temel amaç, ülke içinde yapılacak bütçe çalışmalarının ve görüşmelerinin daha sağlıklı ve kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlamaktır (Maliye Bakanlığı, 2016: 17).

-Hollanda’da Vergi Harcaması

Vergi sistemleri güçlerini ülkenin sahip olduğu hukuki dayanaktan alarak ülke içinde uygulama alanı bulmaktadır. Hollanda’da mevcut vergi sistemi ile uyumlu

olmayan bütün vergi kayıplarını vergi harcaması olarak tanımlamak mümkündür (Maliye Bakanlığı, 2016: 16). Hollanda vergi sisteminde sigorta önemli bir unsurdur. Özellikle hayat, sağlık, engellilik, malullük, işsizlik, seyahat sigortaları vergi muafiyeti kapsamında kabul edilmektedir. *“Ev almak için yapılan yardımlar, istihdamın artması için sağlanan avantajlar, nafaka yardımı, çocuk yardımı, her mükellefe sağlanan belli orandaki vergiden muaf olma, iş ile ilgili yapılan harcamaların belli bir oranı”* bu kapsamda değerlendirilmektedir. Yine çalışanların sosyal hakları kapsamında yer alan ve değer yargıları ile ilişkili harcamaların belli bir kısmı vergi harcamaları kapsamında yer almaktadır. Ülkede yapılan çalışmalara bakıldığında ülkenin sosyal alt yapısının geliştiği ve vergi adaletine önem verdiği görülmektedir (Türkiye Ekonomi Bankası, 2017).

-Türkiye’de Vergi Harcaması

Türkiye’de vergi harcamaları gerek sosyal devlet ilkesi gerekse hukuk devleti ilkesi gereği çok kapsamlı olarak değerlendirilmektedir. Vergi indirim, vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi teşvikleri, erken ödeme indirim, verginin ertelenmesi, vergi erozyonu, vergi affı, vergi uzlaşması, verginin terkin, verginin terkini gibi birçok kanaldan vergi harcaması politikası uygulanmaktadır. Devletin pozitif dışsallık yayan belli faaliyet alanlarını ya da belli grupların faaliyetlerini desteklemek amacı ile egemenlik gücüne dayanarak alması gereken vergiden sürekli ya da geçici olarak vazgeçmesi şeklinde tanımlamak mümkündür (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 341). Vergi harcamaları temelde sosyal transfer harcamaları kapsamında yer alıp kamu harcamalarının yükünü hafifletmektedir. Özellikle faaliyet alanının geniş olması ve denetim mekanizmasının iyi işlememesi nedeni ile vergi harcamaları olumlu sonuçlar vermemektedir. Vergi harcamaları hükümetler ve siyasi aktörler tarafından gelişim göstermeyen alanlarda yatırımları artırmak, istihdam alanı oluşturarak işsizliğin azalmasını sağlamak, ekonominin canlanmasına katkı sağlamak, gelişmemiş bölgelerin kalkınmasına destek olmak gibi birçok alanda vergi harcamalarını bir araç olarak kullanmaktadır (Saraçoğlu, 2000: 82-86).

1.2.5. Vergi Harcamalarının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi

Devletler yüklenmiş oldukları görev ve yükümlülüklerini vatandaşlarına sunmuş olduğu hakları ve vatandaşlarına yüklemiş olduğu ödevleri anayasayı esas almak şartı ile düzenlemektedir. Ülkelerin sahip olduğu hukuk sistemi kaynağını anayasalardan alarak ülke içerisinde uygulanacak bütün yasal düzenlemeler anayasa uygun bir şekilde olmak zorundadır. Vergi sistemi de bundan payını alarak şekillenmektedir. Vergi sistemi her ülkede farklılık göstermekte hatta aynı ülkede zaman içerisinde değişmektedir (Cural ve Çevik, 2015: 128). Vergi harcaması kavramı da yasal düzenlemeler neticesinde vergi sisteminde yer almaktadır. Yeni bir verginin konulması, kaldırılması ya da yaptırım gücünün artırılıp, azaltılması tamamen kanunlarla yapılmaktadır. Devlet sahip olduğu cebri gücü kullanarak vergi koymakta, bazen de bu vergileri kaldırmaktadır (Batırel, 2013: 14-18). Devlet egemenlik gücüne dayanarak Anayasa ile kendisine verilmiş olan verilendirme yetkisini kullanarak çeşitli kişiler ve faaliyet alanları üzerinde yük ve maliyetler oluşturmaktadır. Yapılan işlemlerin Anayasaya dayanarak yapılması demokratik kurallara uyulduğunu göstermektedir (Gürler Hazman ve Aksu, 2013: 110).

Her geçen gün artış gösteren kamu harcamaları devletin yeni vergiler koymasını zorunlu kılmış mevcut vergi oranlarının ise artmasına neden olmuştur. Sosyal devlet anlayışı gereği ya da hukuk devleti ilkesi gereği bazı faaliyet alanlarından ya da kişilerden alacağı vergiden kısmi ya da tamamen vazgeçmektedir. Toplaması gereken vergiyi diğer mükelleflere ya da faaliyet alanlarına yayarak ihtiyacı olan geliri elde etmeye çalışmaktadır. Türkiye’de vergi harcaması kavramı ilk defa “*sekizinci kalkınma planında*” gündeme gelmiş ve zamanla geliştirilerek bugün ki şeklini almıştır. Vergileme yetkisinin kullanılması anayasal ve yasal düzenlemeler ışığında ele alınmaktadır. Vergileme her ne kadar ulusal bir kavram gibi görünse de uluslararası bir nitelik taşımakta ve uluslararası olaylardan etkilenmektedir (Armağan, 2009: 200). Yasal uygulamaların hem ülke içindeki hem de ülke dışındaki mükellefleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi, mağduriyetlerin yaşanmaması için hem hukuk devleti ilkesi gereği hem de vergilendirmede adalet ilkesi gereği devletlerin göz önünde bulundurması gereken önemli bir konudur (Çiçek ve Mutlucan Sayın, 2013: 143).

“Anayasa Mahkemesi Verginin Kanuniliği ilkesini asıl olarak Anayasanın 73.maddesi yönünden incelemeye tabi tutarken zaman zaman Anayasanın 7. ve 87. Maddelerine de dikkat çekerek konunun önemini vurgulamıştır.” 7.maddesi “Yasama Yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir bu yetki devredilemez” (Armağan, 2007: 11). Anayasanın 87.maddesinde “Türkiye Büyük Millet Meclis’inin görev ve yetkileri kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak: Bakanlar Kurulunu ve Bakanları denetlemek, Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermek, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek, para basılmasına ve savaş ilanına karar vermek, milletler arası antlaşmalarını uygun bulmak” şeklinde ifade edilmektedir (Ertuğrul ve Topçu, 2011: 49-50).

Anayasa Mahkemesi “18.07.1995 ve E:1995/7 K:1995/35 sayılı kararında Mahkeme Anayasanın 73.maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının öngörüldüğü vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerektiği belirtmiş ve incelediği konuya ilişkin olarak sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirmesinin en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme çeşitli ayrıklık(İstisna) ve bağışıklık(Muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçları olarak kabul edilmiştir.” Denilerek adalet olgusunun önemi vurgulanmaktadır (Anayasa Mahkemesi, 1995/35).

Türkiye’de vergi harcaması kavramı Anayasanın 73.maddesinin 4’inci fıkrasında yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” denilerek Bakanlar kurulunun vergi harcaması konusunda ve vergi oranlarında söz sahibi olduğunu ifade etmektedir. Bu yetki sayesinde keyfi uygulamaların önüne geçilmiş, yasal zeminde herkese hitap edilmesi sağlanmıştır.

1.2.6. Vergi Harcamasının Unsurları

Vergi harcaması tanımından da anlaşılacağı gibi hem sosyal faaliyetlerin yürütülmesinde hem de kamu harcamalarına benzerliği nedeni ile önemli görevler üstlenmektedir. Görev tanımında her ne kadar pozitif dışsallık söz konusu olsa da gerek karar alıcılar tarafından gerek vergi mükellefleri nezdinde birtakım unsurlara sahip olması gerekmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 80-84). Yapılan bütün çalışmalar da olduğu gibi vergi harcamalarının unsurları belirlenirken de ülkenin sahip olduğu ekonomik durumun ve sosyal şartların uygun olması gerekmektedir (Erginay, 1979: 37).

Vergi harcamalarının unsurları:

-Karar alıcılar tarafından vergi harcaması ekonomik, sosyal, siyasal amaçları kapsayarak toplum içerisindeki etnik grupları ayırt etmeksizin toplumsal eşitliği sağlamaya yönelik olmalıdır. Özellikle gelişim göstermeyen gruplar faaliyet alanları desteklenerek her alanda denge sağlanmalıdır.

-Yapılan düzenlemenin bütün mükellefleri değil, sadece belli şartları taşıyan mükellefleri ve belli faaliyet konularını kapsayacak şekilde düzenlenmelidir. Vergi sisteminde bu açıkça belirtilmeli, kimlerin bu düzenlemelerden faydalanacağı net bir şekilde açıklanmalıdır. Karar alıcıların ciddi bir denetim mekanizması oluşturup bu konuda özverili bir çalışma yapmaları gerekmektedir. Aksi halde devletin kamu harcamalarını finanse etmek için toplaması gereken vergi, diğer mükellefler üzerinde yük oluşturmaktadır. Bu durum ise mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmaktadır.

-Vergi harcaması vergi sistemi içerisinde yapılan düzenlemeler neticesinde uygulamada olan vergi kuralları ve vergi konularından farklı niteliklere sahip olmalıdır. Genel vergi sistemi içerisinde yer almayan şartları taşınmalıdır. Vergi harcaması kapsamında kişilere ve faaliyet alanlarına tanınan haklar genel vergi kurallarından farklı ve ayırt edici nitelikte olmalıdır.

-Vergi harcaması sosyal faaliyetlere katkı sağlarken aynı zamanda kamu harcamalarına alternatif olması nedeni ile belli bir idari süreçten geçmektedir. Bir harcamanın vergi harcaması niteliği kazanması için yapılacak harcamanın yasal düzenlemelerle idari bir çerçevede olması gerekmektedir (Saraç, 2010: 263-265).

1.2.7. Vergi Harcamasının Özellikleri

Vergi harcamalarının en belirgin özeliği belli sektörlerin, faaliyet alanlarının ve kişilerin gelirlerinde artış meydana getirmesidir. Hükümetler belli kesimleri desteklerken toplamaları gereken vergiyi de başka kesimlerin üzerine yıkmaktadır. Vergilendirmede adalet ilkesinin ve gelir dağılımında eşitliğin sağlanması için vergi harcamalarının belirgin özelliklere sahip olması, net ve açık bir şekilde anlaşılması gerekmektedir.

-Bu düzenleme kapsamında yer alan faaliyetin vergi harcaması olarak isimlendirilmesi için belli bir sektöre, faaliyete ve mükellef grubuna ya da konuya yönelik olmalıdır. Burada esas olan toplum içerisinde belli faaliyet alanlarının ya da kişilerin ekonomiye kazandırılması ve istihdam alanı oluşturarak işsizliğin azalmasını sağlamaktır. Toplumsal eşitliğin ve refah seviyesinin belli standartlara ulaştırılması da hedeflenmektedir. Belirlenecek kişilerin ya da faaliyet alanlarının çok iyi irdelenip buna göre vergi harcamalarından faydalanmaları sağlanmalıdır. Aksi halde devletin toplaması gereken vergi diğer mükellefler üzerinde ciddi bir yük oluşturarak vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyecektir (Fikir, 2012: 5).

-Vergi harcamasının amacı sosyal faaliyetleri yürütmek ile beraber kamu harcamaları niteliğinde olan hizmetlerin sunumunda gerçekleştirmektir. Bilindiği gibi vergi harcaması ile kamu harcaması kavramları iç içe geçmiş durumdadır. Vergi harcamaları her ne kadar sosyal faaliyet alanlarının sorumluluğunu üstlense de asıl olan devletin toplaması gereken vergiden vazgeçmesi neticesinde ortaya çıkan bir finansal kaynaktır. Kavram olarak vergi harcaması ile kamu harcaması birbirinden farklı olmasına rağmen ortaya koydukları sonuç itibari ile birbirinin alternatifi konumuna gelmişlerdir. Bu nedenle vergi harcaması, kamu harcamasının bir türü olup ondan bağımsız hareket etmesi söz konusu değildir.

-Bir harcamanın vergi harcaması niteliğinde olması için nasıl ki bir idari düzenleme gerekiyorsa kaldırılması aşamasında da idari bir ölçüt ile yapılması mümkün olmalıdır. Vergilerin yasallığı ilkesi gereği bir verginin konulması, kaldırılması yetkisi yasama organı tarafından yapılarak keyfi uygulamaların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Yapılan çalışmalar neticesinde çeşitli dönemlerde mükelleflerin yaşadıkları sıkıntılar

neticesinde ödemeleri gereken vergilerin bir kısmı ya da tamamı devlet tarafından alınmamaktadır. Buna istinaden bazı zamanlarda ülkenin içinde bulunduğu şartlar neticesinde vergi harcamalarının oranlarında ya da tamamında düzenleme yapılmalıdır.

-Genel vergi sistemi içerisinde yer alan vergi harcamalarına benzer ya da vergi harcamaları ile aynı etkiyi gösterecek vergi düzenlemesi olmamalıdır. Devlet vergi harcamaları politikasını uygulayarak belli kesimlere ya da faaliyet alanlarına ayrıcalık tanıyarak ekonomik olarak rahatlamalarını sağlamaktadır. Bu durum bazı sektörleri ve kişileri mutlu ederken, diğer yandan geliri azalan ve vergi ödeyen kişileri de huzursuz etmektedir. Zaman geçmesine rağmen vergi kavramı mükellefleri hep rahatsız eden bir kavram olmuştur. Vergi sisteminde yapılan düzenlemelerin hem doğrudan hem de dolaylı olarak yürürlükteki vergi harcamalarının aksine yeni bir vergi harcamasına neden olmaması gerekmektedir. Kişilerin ya da faaliyet alanlarının sistematik olarak takip edilerek kendilerinden ya da idare tarafından oluşabilecek kavramsal ve hukuksal boşluklar ortadan kaldırılmalıdır.

-Verginin içerik ve kapsamı geniş olmalı ki vergi harcamalarına yer verdiğinde yapısal sorunlara neden olmamalıdır (Ferhatoğlu, 2005: 82).

1.2.8. Vergi Harcamasının Kapsamı

Vergi harcamaları belli koşulları taşıyan kişilere ya da faaliyet alanlarına uygulanan vergi sistemleri içerisinde ayrıcalıklı haklara sahip olma olarak değerlendirilmektedir. Burada temel amaç belli kişi ya da faaliyetlerin desteklenerek geliştirilmesidir (Ferhatoğlu, 2005: 80). Vergi sistemleri içerisindeki genel hükümlere tabi olan herkesin bu ayrıcalıklardan yararlanması vergi harcaması kavramının fonksiyonunun kaybetmesine neden olmaktadır. Karar alıcılar birtakım faaliyetlerini gerçekleştirmek için vergi sisteminin yapısında özel düzenlemeler yapmaktadır. Yoksul kesime yardım etmek, hizmet akdini tamamlayan kişilerin refahını artırmak ya da bu kişilerin tasarruflarını biriktirmelerini sağlayarak hem sosyal hem de ekonomik olarak desteklenmeleri sağlanmaktadır (Pedük, 2006: 34-36).

1.2.9. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Vergi harcamalarının raporlanması ilk olarak 1960 yıllarında Almanya ve ABD’de başlamış daha sonra diğer gelişmiş ülkelerde kendi vergi sistemlerine uyarlayarak sistemli bir şekilde kullanmaya başlamışlardır. Özellikle 1970 ile 1980 yıllarında diğer gelişmiş ülkelerde yaygınlık kazanarak en son halini almıştır. Birçok OECD ülkesinde vergi harcamaları raporu yıllık olarak hazırlanmaktadır. Almanya’da iki yılda bir, İtalya ve Hollanda’da ise bazen hazırlanmaktadır. Söz konusu Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya da vergi harcama raporlarını bütçenin süreçlerine bağlı olarak hazırlamaktadır (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 342). ABD’nin vergi harcamalarına yönelik raporunda ise mevcut hükümet sisteminin bütçesine ek bir argüman niteliğinde değerlendirilmektedir. Ülkelerin vergi harcama raporuna vermiş oldukları önem değişmek ile beraber sonuçları itibari ile aynı amaca hizmet etmektedir (Maliye Bakanlığı, 2017: 1). Türkiye’de vergi harcamaları raporuna yönelik çalışma 2001 yılında Maliye Bakanlığı tarafından gündeme gelmiştir.

“10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile vergi harcamaları yasal olarak sistemde yer edinmiştir.” Kanunun 15.maddesinde vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe kanununda yer alması zorunlu hale getirilmiştir. 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile beraber denetimler artmış, kimin neye göre ve niçin harcama yaptığı, nerelere harcadığı detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Türkiye’de Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından kanunlarda yer alan vergi harcamalarının raporlanması 2007 yılında detaylı bir şekilde hazırlanmıştır. 2007 yılından sonra her yıl düzenli olarak vergi harcamaları raporu hazırlanmaktadır. Vergi harcamaları raporunun bütçe sürecine dahil edilmesi ile beraber yapılan harcamalar kapsamındaki faaliyetler daha da etkin kullanılmaya başlanmıştır. Söz konusu vergi harcamaları raporu özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için birçok sorunun da gündeme gelmesine olanak vermektedir.

1.3. Vergi Harcaması Türleri

Karar alıcılar sahip oldukları yaptırım gücünü pozitif dışsallıkların artması için teşvik edici bir güç olarak kullandıkları gibi toplumsal alanda negatif dışsallık yayan

faaliyet alanlarına ya da kişilere yönelik bir tür caydırıcı güç olarak da kullanılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken faaliyet alanı ya da kişilerin toplumsal alanda ortaya koydukları sonuçtur. Ortaya çıkan vergi harcamalarının sonuçlarına göre vergi harcaması türlerini pozitif vergi harcaması ve negatif vergi harcaması olarak iki grupta toplamak mümkündür (Yoruldu ve Zeybek Yoruldu, 2016: 56).

1.3.1. Pozitif Vergi Harcaması

Ülkelerin sahip olduğu etnik ve ekonomik yapıları vergi sistemlerini de etkilemektedir. Her ülkenin oluşturmuş olduğu vergi sistemi farklı olması nedeni ile yapmış oldukları vergi harcamaları tanımları da değişmektedir. Sonuç itibari ile vergi harcaması kapsamına girecek faaliyetlerin ismi farklı olsa da sonuçları itibari ile etkileri aynı olmaktadır. Söz konusu tanımlar farklı olsa da toplumsal anlamda vergi bilincinin oluşturulması, bireylerin vergiye ilişkin ödevlerini kendi istek ve arzuları ile yerine getirmeleri vergi olgusunu doğru bir şekilde anlamaları ile doğru orantılıdır (Sağlam, 2013: 331). Bu nedenledir ki genel bir tanım oldukça zordur. Hükümetler, bazı gelişmemiş bölgelerin gelişmesi, bölgeler arası eşitsizliğin giderilmesi ve kalkınma faaliyetlerinin süreklilik arz etmesi açısından ekonomik faaliyetlerde bulunanlara vergi sistemi yolu ile birtakım avantajlar sunmaktadır. İndirim, muafiyet istisna en çok kullanılan pozitif vergi harcamalarını oluşturmaktadır. Bunun yanında verginin terkinin, vergi ertelenmesi, vergi uzlaşması, vergi erozyonu, vergi teşviki, erken ödenen vergi indirimi gibi birçok vergi harcaması türü de bulunmaktadır (Özker, 2002: 1). Pozitif vergi harcamalarının temel amacı, unutulmaya yüz tutmuş belli faaliyet alanlarının ve kişilerin bu mesleklerini icra etmelerini sağlayarak hem istihdam alanı oluşturmak hem de pozitif dışsallık yayarak toplumun bundan olumlu etkilenmesini sağlamaktır. Esnaf muafılığı, pozitif vergi harcamasının en güzel örneğini oluşturmaktadır.

Pozitif vergi harcamalarını şu başlıklar halinde sıralamak mümkündür:

-Vergi Muafiyeti

-Vergi İstisnası

-Vergi İndirimi

- Oran İndirimi
- Verginin Ertelenmesi
- Verginin Terkini
- Verginin Mahsubu
- Vergi Tatili
- Serbest Bölge
- Vergi Erozyonu
- Vergi Teşvikleri

1.3.2. Negatif Vergi Harcaması

Vergi harcamaları devletin yapmış olduğu giderlerden ziyade belli amaçları gerçekleştirmek ya da faaliyetleri engellemek amacı ile yürütmüş olduğu vergi politikalarıdır. Karar alıcıların temel amacı, içinde yaşadıkları toplumu sosyal, ekonomik ve siyasi olarak geliştirmektir. Bu amaç doğrultusunda vergi sistemlerinde önemli düzenlemelere yer vererek sonuç almaya çalışırlar. Her ne kadar kamu harcamalarını finanse etmek için devletlerin vergi toplaması gerekiyorsa da sosyal devlet ilkesi gereği toplumun değer yargıları ve menfaati en üst düzeyde tutulmaktadır. Bütün dünya devletlerinde uygulanan anayasalarda ve hukuki düzenlemelerde buna geniş yer verilmektedir. Negatif dışsallık yayan kişilere ya da faaliyet alanlarına çeşitli yaptırımlar uygulanarak neden oldukları olumsuzluklar ortadan kaldırılmaya ya da en az seviyeye indirgenmeye gayret gösterilir. Toplumsal alanda olumsuzluklara neden olacak faaliyetlerin gerek hukuki düzenlemelerle gerekse de vergi sisteminin yapısında yapılacak değişikliklerle önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Vergi harcamalarının yapısının daraltılması yoluyla da negatif vergi harcamaları azaltılmaktadır. Özellikle Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi oranlarının yükseltilerek en üst sınırı uygulanıp daha az dışsallık yaymaları sağlanır. Negatif dışsallık yayan ve toplumları en çok rahatsız eden alkol, tütün mamulleri, ateşleyici silahların üretimi ve satışlarının yüksek oranda vergiye tabi tutularak dışsallıkları en aza indirilmeye çalışılmaktadır (Pedük,2006: 77-79).

Negatif vergi harcamalarını şu başlıklar halinde sıralamak mümkündür:

- İki taraflı Vergilendirme
- İndirilmesine İzin Verilmeyen Zararlar
- Tüketicilere Yönelik Faizler
- Enflasyon Endekslerinin Yokluğu
- Vergi Cezaları
- Beşeri Sermaye Masraflarının Gider Olarak Gösterilmemesi

1.4. Vergi Harcamasına Yönelik Görüşlerin Değerlendirilmesi

1.4.1. Olumlu Görüşler

Yapılan çalışmalara bakıldığında vergi harcamaları uygulama alanı bulması açısından kamu harcamalarına göre daha az maliyetlidir. Siyasilerin vergi harcamalarını seçim vaadi olarak kullanmaları özel sektörün bundan daha fazla yararlanmasını sağlamaktadır. Vergi Harcamaları sadece ulusal düzeyde değil, uluslararası düzeyde de pozitif dışsallık yayabilme özeliğine sahiptir (Çakar, 2008: 598). Vergi harcamaları belli faaliyetlerin ya da kişilerin desteklenmesi sonucunda bireysel anlamda fayda sağlayarak toplumsal gelişmenin zeminini oluşturmaktadır. Devletin toplama maliyeti yüksek olan vergileri toplum yararına kullanması hem devlet açısından faydalı olacak hem de bireysel anlamda faydayı artırmaktadır (Öz, 2002: 16). Yabancı sermayenin ülkeye girmesini sağlamak, mevcut fonların ülke dışına çıkmasını engellemek ve ülke içinde gelişim göstermeyen alanların kalkınması için vergi harcamalarına büyük görev düşmektedir. Gelişmişlik düzeyleri aynı olan ülkelerle rekabette üstünlük sağlamak ve uluslararası alandaki sermaye hareketliliğini kendi ülkelerine yönlendirmek ve oluşabilecek olumsuzluklardan korunmak amacıyla vergi harcamaları uygulamalarına başvurmak gerekmektedir. Özellikle ülkeler arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından daha etkin ve hızlı sonuç alınması sebebi ile vergi harcamaları ülkelerin tercihleri arasında yer almaktadır (Öztürk ve Saraç, 2011: 5-6).

1.4.2. Olumsuz Görüşler

Vergi harcamaları kavramlarının çok fazla kullanılması sistemi basit olmaktan çıkarmıştır. Bu durum hem mükelleflerin hem de vergi dairesinin vergisel işlemlerde yükünün artmasına neden olmaktadır. Vergi harcamaları birçok kişi ve faaliyet alanını vergi dışı bırakarak vergi tabanının daralmasına ve bunun neticesinde devletin gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 4). Vergi harcamaları ile ilgili en temel sorun vergi mükellefleri tarafından adaletsiz olmaları yönündedir. Bunun neticesi olarak devlet ile birey arasındaki işbirliğinin zarar görmesine, vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır (Çevik, 2012: 262). Vergi harcamalarına yönelik hukuki düzenlemelerin yetersiz olması, kanuni boşlukların olması, iyi bir denetim mekanizmasının olmaması gibi etkenler yüzünden vergi harcamaları eleştirilmektedir (Daştan, 2011: 184). Vergi harcamaları her ne kadar kamu harcamalarından farklı olarak tanımlansa da aslında bu iki kavram karıştırılmaktadır. Kamu harcamalarını öngörmek mümkün iken vergi harcamalarını öngörmek daha zordur. Vergi harcamasının bütün ülkelerde ortak bir tanımı söz konusu değildir. Bir ülkede vergi harcaması olarak tanımlanan kavram diğer ülkede vergi harcaması olarak kabul görmemektedir. Vergi harcaması ile vergi maliyetinin karıştırılması vergi harcamalarının olumsuz değerlendirilmesine neden olmaktadır. Vergi harcamalarının sosyal faaliyetleri konu alması itibari ile kamu harcamalarına göre denetim mekanizması yavaş işlemekte, bu durum ise gereksiz harcamalara neden olmaktadır. Vergi harcamaları aslında kamu giderinin bir türü olmasına rağmen kimin ne kadar faydalandığı, bütçe sürecinde ne kadar maliyetinin olduğunu öngörmek ve takip etmek zorlaşmıştır. Vergi harcamaları kapsamında yer alan uygulamaların yeterince denetlenmemesi sonucu birçok kişi vergi vermemektedir. Bu durum diğer vatandaşların da fiş, fatura almayıp ödenmesi gereken vergiyi azaltmakta ya da tamamen ödenmesini engellemektedir (Özdemir ve Ayvalı, 2007: 59).

1.5. Vergi Harcamalarının Etkileri

Tablo 1.1. 2006-2016 Yılları arasında Türkiye’de Vergi Türleri ve Vergi Harcamaları (Milyar TL)

VERGİ TÜRLERİ	YILLAR										
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Kurumlar Vergisi	5.4	3.2	2.9	2.4	2.2	4.0	4.2	4.5	4.3	4.13	4.5
Gelir Vergisi	2.5	7.1	7.8	9.7	10.8	10.8	12.0	13.2	16.3	18.0	20.0
ÖTV	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.46	0.5
KDV	0.4	0.4	0.4	0.9	0.7	1.0	1.0	1.2	1.2	1.8	1.9
Diğer Vergiler	0.1	1.1	1.2	1.4	1.6	1.5	1.7	1.9	1.6	1.6	1.7
Toplam Vergi Harcamaları	8.2	12.2	12.5	14.7	15.6	17.6	19.2	21.1	23.88	26.1	28.8

Kaynak: www.bumko.gov.tr, (Maliye Bakanlığı, 2016: 34)

Yapılan çalışmalar neticesinde elde edilen vergiler tablo 1.1 ’de yer almaktadır. Tablo 1.1 incelendiğinde vergi harcamalarının büyük bir kısmını gelir vergisi içinde yer alan vergi indirimi, istisnası ve muafiyeti oluşturmaktadır. Sosyal devlet ilkesinin gelişmesi ile birlikte devletin faaliyet alanı ve iş yükü artmaktadır. Birçok alanda faaliyet gösteren ve rolü artan devletin harcamaları da artacaktır. Dünya’daki küresel gelişmeleri takip eden ülkelerin yaptığı gibi Türkiye’de sosyal, ekonomik ve siyasal anlamda vergi harcaması politikalarını benimsemiştir. Yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, belli konuların veya faaliyet alanlarının canlandırılması, sosyal transfer yardımlarının yapılması gibi birçok alanda vergi harcamaları kullanılmaktadır. Bu durum devletin rolünün fazla olmasını ve vergi harcamalarının da kapsamının geniş olmasını zorunlu kılmaktadır.

Tablo 1.2. Vergi Harcamalarının 2017-2018-2019 Vergi Türlerine Göre Tahmini Değerleri

Kanun Adı	2017	2018	2019
Gelir Vergisi Kanunu	37.714.098.685	42.134.191.051	46.851.113.739
Kurumlar Vergisi Kanunu	15.110.237.008	16.881.156.786	18.771.002.288
Katma Değer Vergisi Kanunu	23.493.419.497	26.246.848.262	29.185.182.925
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	14.711.310.211	16.504.178.968	17.879.268.503
Diğer Kanunlar	11.186.925.613	12.498.033.295	13.897.188.122
Toplam	102.215.991.015	114.264.408.361	126.583.755.577

Kaynak : (Vergi Harcamaları Raporu 2016: 275)

Tablo 1.2 incelendiğinde vergi harcamalarının her geçen gün arttığını görmek mümkündür. Özellikle gelir vergisinin büyük bir orana sahip olduğu görülmektedir.

Gelir vergisini Katma Değer Vergisi takip etmektedir. Kurumlar Vergisi bu sıralamada Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinden sonra gelmektedir. Söz konusu bu rakamlar vergi harcamalarının Türkiye ekonomisinde önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

1.5.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Vergi harcamaları belli kişileri ya da faaliyetleri ekonomik olarak olumlu etkilemektedir. Devletler ekonomik durgunluk dönemlerinde vergi harcamalarını etkin uygulayarak içinde bulunulan olumsuz durumdan kurtulmaya çalışmaktadır (Bakar ve Yıldız Tokatlıoğlu, 2012: 501). Teknolojinin gelişmesi ile beraber rekabet ortamı da artacak bu durum devletin maliyetlerini artırarak vergi harcamalarının da artmasına neden olmaktadır (Öktem ve Ayboğa, 2015: 173). Gelişmiş ya da gelişmekte olan ekonomilerde devlet günün şartlarına göre sürekli ekonominin işleyişine müdahale etmektedir. Ülke içindeki, istihdam seviyesinin yükseltilmesi, üretimin iyileştirilmesi ve artırılması, ihracatın, yatırımların artırılması, tasarrufların teşvik edilmesi, sermaye birikiminin sağlanması, ekonomik büyümenin sağlanması ve kalkınma hamlelerinin süreklilik kazanması amacı ile vergi harcamalarını bir araç olarak kullanarak etkin sonuç almaya çalışmaktadır. Yapılan çalışmaların etkin sonuç vermesi için kişilerin durumunun göz önüne alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan işin niteliğine göre, kişinin eğitim, yaş, cinsiyet ve yeteneği göz önüne alınarak uygulamaların hayata geçirilmesi daha hızlı ve olumlu sonuç alınmasını sağlamaktadır (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008: 25). Gelişmeye çalışan ülkelerde özellikle araştırma geliştirme faaliyetlerine yönelik yatırımlar ilk sıralarda yer almaktadır. Birçok ülke de araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin birçok alanda vergi teşviklerinden faydalanması yeni yöntem ve metotların bulunmasına da olanak sağlamaktadır. Bu teşvikler sayesinde hem mükelleflerin işleri kolaylaşmakta hem de ülke teknolojik olarak ilerleyerek güçlü bir ekonomiye sahip olmaktadır. Dünyanın en gelişmiş ekonomilerine ve teknolojilerine bakıldığı zaman araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ciddi anlamda yatırım yapılarak teşvik edilmektedir. Vergi teşvikleri sayesinde kamu yatırımları etkin bir politika ile artırılmalıdır. Bu sayede ekonominin canlanmasına ve rahat nefes almasına imkan sağlanacaktır. Kamu harcamalarındaki artış pozitif dışsallık yaratarak milli gelir

seviyesinin iyileşmesine ve artmasına yardımcı olmaktadır (Çetinkaya ve Afşin, 2009: 106).

1.5.2. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri

Ülkelere bakıldığında vergi harcamalarının birçok alanda toplumun gelişmesine yönelik ciddi bir finans kaynağı niteliğinde olduğu görülmektedir. Gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere bakıldığı zaman vergi harcamaları sosyal anlamda gelir dağılımında adaletin sağlanması, ekonomik imkansızlıklar sebebi ile zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaktan aciz kişilerin durumlarının iyileştirilmesini amaç edinmektedir. Emeklilik ödemeleri, çalışan nüfusa yapılan gelir desteği, belli kurumlar tarafından ihtiyaç fonları oluşturarak belli kişi ya da grupların eğitim, spor, sağlık, kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması sağlanmaktadır (Arısoy vd., 2010: 400). Gelişmiş bir toplumun temel yapısını oluşturan beşeri sermayeye kaynak aktarımında bulunulması büyük öneme sahiptir. Özellikle sosyal devlet anlayışı gereği gelir dağılımında adaletin sağlanması için birtakım politikalar uygulanmaktadır (Ay ve Talaşlı, 2008: 152).

1.5.3. İdarenin Vergi Harcamalarına Etkileri

İdari etkiler uygulamaya konulan çalışmaların pozitif sonuç vermesi için önemli bir yere sahiptir. Faaliyet gösteren yönetimin birimler arası koordinasyonunu sağlaması, iyi ilişkilerin kurulması, doğru ve sağlıklı kararların alınması, teşvik uygulamalarının etkin sonuçlar doğurması yönetimin temel fonksiyonlarını oluşturmaktadır (Görmüş vd., 2015: 67). Bütün dünyada meydana gelen değişim ile beraber devletlerin de sistemlerinde değişime gidip günün şartlarına uygun teknolojiyi kullanmaları gerekmektedir. Vergi harcamalarından etkin ve verimli sonuç alabilmek için öncelikle iyi bir denetim biriminin oluşturulması gerekmektedir. Günün şartlarına uygun alt yapının da geliştirilmesi devlet kurumları ile aynı doğrultuda çalışılması ve teknolojinin etkin bir şekilde kullanılması önem arz etmektedir (Şataf vd., 2014: 2). Gelişen teknoloji ile beraber mükelleflerin de aynı şekilde bilinçlendirilmesi, hızlı iletişimin sağlanması ve teknolojik çalışmalara ayak uydurması önem arz etmektedir (Yurtsever,

2016: 454). Bilgi teknolojisi araçlarının kullanımının yaygınlaştırılması hem mükellef açısından hem de mükellefin faaliyetlerini takip eden muhasebe meslek mensupları açısından önem taşımaktadır (Serçemeli ve Kurnaz, 2016: 44). Özellikle muhasebe meslek mensuplarının da burada önemli bir faktör olduğunu unutmamak gerekir. Mükellefleri vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi etiği hakkında bilgilendiren ve birçok konuda vergi idaresinden daha fazla etkiye sahip olan muhasebe meslek mensupları da vergilerin düzenli ödenmesinde etkin rol almaktadır. Söz konusu idarenin en büyük yardımcılarında olduğu göz ardı edilmemelidir (Organ ve Yegen, 2013: 243-244).

İdari kurumların birbiri ile uyum içinde çalışması önem arz etmektedir. Yasama organı tarafından çıkarılan kanunların etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacak birimlerin oluşturulması da vergi harcamalarının amacına uygun bir şekilde kullanıldığını göstermektedir. Özellikle ülkede uygulanan vergi sistemi anlaşılır ve bütün mükelleflerin anlayacağı açıklıkta olmalıdır. Yürürlükteki vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanması sık sık vergi affı gibi mükellefin kanunları çiğnemesine olanak sağlayan düzenlemelerin çıkarılmaması olumlu sonuçlar alınmasını sağlayacaktır. Gelişmekte olan ülkelerin vergi ile ilgili en büyük sorunu yeterince kalifiye idarecinin ve personelinin olmamasıdır. Gelişmekte olan ülkelere siyasi aktörler kendi çıkarları ve menfaatleri doğrultusunda kararlar almaktadır. Bu durum ise gerek vergi personelinin gerek vergi mükellefinin idareye olan güveninin azalmasına neden olmaktadır. İyi bir vergi sisteminin oluşturulması, kalifiye elemanların yetişmesi, vergi bilincine sahip mükellef kitlesinin oluşturulması ve kesin sonuçlar doğuran düzenlemelerin yapılmasına bağlıdır. Vergi gelirleri azalan devlet dolaylı vergiler üzerine yoğunlaşarak vergi oranlarını yükseltmektedir. Bu durum ise mükelleflerin vergi yüklerinin artmasına ve vergi adaletinin bozulmasına yol açmaktadır (Soydal ve Yılmaz, 2009: 307). Yapılan çalışmalar gösteriyor ki vergi idaresi personellerinin mükellef tarafından hiç sevilmediği görülmektedir. Vergi idarelerinin mükellef tarafından sadece işi düştüğünde gittiği bir yer olmaktan çıkarılmalı ve vergi ile ilgili her türlü soruyu sorabilmelidir. Vergi idaresi danışma ve bilgilendirme masaları ile halka her zaman hizmet vermelidir (Göktaş, 2007: 22).

1.5.4. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri

Bir ülkenin siyasetinin ve ekonomisinin farklılık göstermesi kendi bünyesindeki etnik yapının çeşitliliği ve diğer ülkeler ile olan ilişkilerine bağlıdır. Neredeyse bütün ülkelerde pek çok devlet yardımının siyasi boyut kazanması siyasi aktörlerin bunu kendi ülkelerinin siyasi zemininde de uygulamalarına neden olmuştur. Özellikle seçim dönemlerinde sıkça gündeme gelen vergi harcamaları birçok kişinin umudu ve beklentisi haline gelmektedir. Siyasi aktörler tarafından kısa vadeli olarak gündeme getirilen sorunların kaynağına inilmemesi sorunların daha da büyümesine neden olmaktadır (Çiçek ve Yavuz, 2014: 18). Devletlerin sahip oldukları ekonomik gelişmişlik düzeyi onu diğer ülkelerle ilişki halinde olmasını zorunlu kılmıştır. Birçok ülke ürün ihraç edip buna karşılık olarak ürün ithal etmektedir. Söz konusu ülkeler arası ilişki sadece ekonomik boyutta kalmayıp diplomatik ve siyasi ilişkileri de içine almaktadır. Ülkeler karşılıklı olarak birbirilerine imtiyazlar vererek ilişkilerini üst düzeyde tutmaya çalışmaktadır. Türkiye’de uygulanan diplomat muaflığı bunun en güzel örneğini teşkil etmektedir. Gelir Vergisi Kanunun 15.maddesinde yer alan diplomat muaflığına göre başka ülkenin vatandaşı olup Türkiye’de görevli “*elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç)*” ve elçiliğe ve konsolosluğa bağlı çalışanların yabancı ülkenin uyuşunda yer almaları neticesinde Türkiye’de resmi sıfat ile bir görevde bulunmaları halinde karşılıklı olmak şartı ile gelir vergisinden muaf tutulmuştur (İnanç, 2010: 205-206).

1.6. Vergi Harcaması İle Kamu Harcaması Arasındaki İlişki

Özellikle değişim ve süreçler devletlerin görev tanımlarını genişletmiş, yeni sorumluluklar yüklenmesine neden olmuştur (Elçin, 2012: 2). Toplumların büyümesi ile beraber kamu kesiminin ekonomi içerisinde her geçen gün artış gösteren faaliyet alanları ve sorumlulukları oranında verimlilik sağlanamamaktadır. Faaliyet alanının fazla olması verimliliği olumsuz etkilemektedir. Bu durum ise ülkelerin farklı sistemler deneyerek daha iyi sonuçlar almak için çalışmalar yapmalarını zorunlu kılmaktadır (Çataloluk, 2006: 240). Özel sektörün yapmış olduğu Ar-Ge faaliyetlerinin temel hedefi kar elde etmek olduğu için kamu harcamaları sayesinde araştırma ve geliştirme

faaliyetlerine destek verilerek ülkenin kalkınması sağlanmalıdır (Güzel, 2009: 35). Ülkelerin sahip olduğu etnik ve ekonomik yapıları itibari ile vergi sistemlerinde yer alan vergi harcamaları sayesinde, dengeli kaynak dağılımı ve eşit gelir dağılımı sonucu ekonomide oluşan rahatlama ile kamu harcamalarının alternatifi haline gelmektedir (Dökmen, 2012: 116). Vergi harcamaları kamu harcaması niteliğinde olduğu için kamusal ihtiyaçların bir kısmı vergi harcamaları yolu ile karşılanmaktadır. Vergi harcamaları ya da kamu harcamalarının sosyal ve ekonomik miktarındaki artış ayrıcalık tanınan kesimlerin ya da faaliyetlerin kısa vade de rahatlamlarına olanak sağlamaktadır (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 342). Özellikle siyasi aktörler kamu harcamalarını ve vergi harcamalarını bir araç olarak kullanıp kısa vade de siyasi otoritelerini korumak istemektedir. Gerek kamu harcamaları olsun gerekse de onun bir alternatifi olarak ortaya çıkan vergi harcaması olsun etkin bir şekilde uygulandığında hem ekonomik hem de toplumsal açıdan olumlu sonuçlar ortaya koymaktadır (İnsel, 2008: 12).

1.6.1. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Benzerlikler

Vergi harcamaları kavram olarak kamu harcamalarından farklı olsa da amaç olarak kamu harcamalarının yerine kullanılabilen ve kamu harcamalarının bir dalını oluşturmaktadır. Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının en temel sorunu, yapılan harcamaların tam anlamı ile denetimlerinin ve kontrollerinin sağlanamaması olarak değerlendirilmektedir. Kaynakların kullanım şekli ve uygulanan politikalar açısından benzerlik göstermesi de aslında bu iki kavramın birbirinin tamamlayıcısı niteliğinde olduğunu göstermektedir (Çavuşoğlu, 2008: 157). Sosyal devlet ilkesi gereği vergi harcamaları çoğu toplumda sosyal transfer harcaması olarak da değerlendirilmekte ve bu amaç için kullanılmaktadır. Kamu harcamalarının bir alternatifi konumunda yer alan vergi harcamaları toplumsal eşitliği sağlamak adına doğrudan ya da dolaylı olarak toplumdaki kişileri veya faaliyet alanlarını vergi harcaması ya da diğer adı ile dolaylı transfer harcamaları ile desteklemektedir. Transfer harcamalarının en önemli özelliği milli gelirden herhangi bir değişiklik yapmamasıdır. Fakat kişiler arasında ya da sosyal gruplar arasında alım gücünü artıran ekonomik olarak iyileşmelerini sağlayan harcamalar olarak ifade edilmektedir. Vergi harcamaları, kamu harcamalarının bir dalı olmakla beraber yapılan düzenleme itibari ile vergi sisteminin içinde yer almaktadır. Bu

durum vergi sisteminin daha rahat anlaşılması ve bütçe ile beraber kullanılmasına zemin oluşturmaktadır (Giray, 2002: 49).

Yapılan çalışmalara bakıldığında vergi harcamalarının kişiler ve faaliyet konuları üzerindeki etkilerinin, kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan adalet gibi birçok sorunun giderilmesinde genişletici etkisi nedeni ile kamu harcamalarının bir dalı olarak ortaya çıkmaktadır.

1.6.2. Vergi Harcamaları İle Kamu Harcamaları Arasındaki Farklar

Vergi harcamaları belli faaliyet alanları ve kişileri kapsayarak ekonomik olarak birtakım vergi politikaları sayesinde özel şartları taşıyan kişi ya da faaliyet alanlarına yöneliktir. Kamu harcamaları ister vergi mükellefi olsun ister vergi mükellefi olmasın toplumdaki herkese yönelik harcama yapmaktadır. Çoğu zaman kamu harcamalarından en çok faydalananlar en az vergiyi ödeyen kişiler olmaktadır. Kamu harcamaları devletin birtakım yasal düzenlemeler sayesinde daha önce toplamış olduğu gelirlerle sağlanırken, vergi harcamaları henüz toplanmayan bir gelirden kısmen ya da tamamen vazgeçilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bütçe kapsamında yer alan kamu harcamalarının aksine vergi harcamaları toplanması gereken vergilerden vazgeçilmesi sonucu olduğu için bütçe içerisinde yer almamaktadır. Kamu harcamalarında bir denetim mekanizması mevcut iken vergi harcamalarında böyle bir sistem olmadığı için keyfi uygulamalara yer vererek ne yazık ki devletin ne kadar gelirden vazgeçtiği tam olarak bilinmemektedir. Vergi harcamalarının çok farklı alanlarda kullanılması denetimini zorlaştırmıştır. Toplumsal alanda sağlamış olduğu fayda konusunda tam olarak net bir bilgi vermemekle beraber devlete olan maliyeti ve nelerden oluştuğu konusunda da kesin bir veri söz konusu değildir. Kamu gelirleri arttığında kamu harcamalarında artış söz konusu iken vergi harcamalarından faydalanmak için gerekli koşulları yerine getirmek gerekmektedir (Günaydın, 2004: 166).

1.7. Kavramsal Ve Kurumsal Açıdan Vergi Adaleti

1.7.1. Vergi Adaleti Kavramının Tanımı

Adalet fikri toplumların yapılarına göre tarih boyunca farklı şekillerde tanımlanmıştır. Karşılıklı insan ilişkilerini düzenlemesine rağmen halen oturmuş bir tanımı mevcut değildir. Adalet kavramı, hakkın gözetilmesi ve yerine getirilmesi anlamlarını taşıyan Arpça kökenli olup “Adl.” sözcüğünden Türkçeye geçmiştir (Çeçen, 1975: 96). Daha çok manevi duyguları çağrıştıran bir sözcük olması sebebi ile dini duyguları ağır basan toplumlarda daha çok kendini göstermektedir. Adalet kavramı eşitlik üzerine inşa edilmiştir. Kişilerin birbirilerine karşı ya da kişiler ile kurumlar arasında hak, hukuk ya da haklılık olarak değerlendiren konuları içermektedir. Vergi adaleti vergi yükünün bireyler arasında ülkede hakim olan sistem dahilinde herkese eşit bir şekilde kişilerin durumlarına göre dağıtılmasıdır. Vergi adaletinin sağlanması ancak vergilendirmede genellik ilkesi ve eşitlik ilkelerine uyulduğu zaman mümkün olmaktadır (Biniş, 2015: 59). Bir ülkede yaşayan ve belli bir mali güce sahip dil, din, ırk, siyasi düşünce gözetmeksizin herkesten vergi alınmasını ifade eden genellik ilkesi vergi adaletinin sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Yapılan adalet kavramlarının genel tanımlarına bakıldığında şu tanımı yapmak mümkün olmaktadır. Adalet kavramının temelde herkese hakkı olanın eşit ve yeteri düzeyde verilmesi, hakkın gözetilmesi, herkese kendine uygun olanı verme olarak tanımlanmaktadır. Adalet kavramı, bütün toplumlarda günceliğini korumuş, ülkelerin temel çalışmalarında yer almış en önemli konularda bile söz konusu olmaktadır. Vergi adaleti temelde vergi yükünün mükellefler arasında gelirleri oranında adil dağıtılmasını ifade etmektedir. Mükellef açısından bakıldığında kendisine az vergi ödeten ya da kolay vergi ödeten sistem adaletli olarak görülmektedir (Şenyüz, 1992: 19).

Adalet konusunda denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet şeklinde iki kavram geliştirilmiştir. Denkleştirici adalette insanlar arasındaki eşitsizlikler dikkate alınmadan herkese eşit bir yaklaşımla bakmayı amaç edinmiştir. Bu sebep ile toplumsal zeminde pek yer edinememiştir; çünkü sosyal hayatta farklı rollere sahip insanların eşit kabul edilmesi çok da olanaklı olmamaktadır. Kişinin gelirini, kişisel durumunu, ailevi durumunu önemsemeyip götürü usulü ile vergi alınması da denkleştirici adaletin bir

sonucudur. Dağıtıcı adalet ise herkesin farklılıklarını göz önünde bulundurup, kişinin toplumsal hayattaki gelir ve kişisel durumunu göz önüne alıp ödeme gücüne göre vergi alınmasını ifade etmektedir (Çilingir, 2012: 227). Dağıtıcı adalet ödeme gücü ve kişinin mevcut durumunu göz önüne alması sebebi ile toplumsal zeminde yer edinmiş, vergilendirmede adalet kavramının temelini sağlamlaştırmıştır (Şenyüz, 2014: 85-86).

1.7.2. Vergi Adaleti Kavramının Çeşitleri

Vergilendirmede adalet kavramı toplumsal düzenin oluşması, güvenilir bir vergi sisteminin temellerinin atılması için bir araç olmaktan ziyade bir amaç olarak görülmelidir. Günün şartlarına göre sürekli vergi reformlarına ihtiyaç duyulmakta ve düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan çalışmaların kişilerin ihtiyaçlarına göre yapılması etkin sonuç alınmasını sağlamaktadır (Özker ve Esener, 2010: 31). Vergi adaleti kavramı normatif bir yapıya sahip olup tarih boyunca kişiye, yere ve zamana göre değişim göstermektedir. Vergi sistemleri ülkelerin sahip oldukları etnik ve ekonomik yapıya göre şekillenmekle birlikte, kişilerin şahsi ve ekonomik durumlarını, toplum içindeki statüsünü dikkate almak kaydıyla oluşturulmaktadır. Vergi sistemlerinde her ne kadar gelir toplama ön planda olsa da, toplanacak gelirin hukuksal çerçevede adalet ilkesine uygun toplanması gerekmektedir. Sosyal devlet sadece ahlaki bir değerle ya da inanç sistemine göre hareket etmeyip uzun vadeli toplumsal eşitlik ve ekonomik ilişkilerde hukuki bir güvence sağlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda çeşitli yöntemler geliştirilmiş zamana göre uygulama alanları bulmuşlardır (Topuzkanamış, 2012: 126). Vergi adaleti kavramını vergilemede matematik adalet, etkin vergi adaleti ve edilgen vergi adaleti şeklinde üç gruba ayırmak mümkündür.

1.7.2.1. Vergilemede Matematik Adalet

Vergilemede matematik adalet kavramında vergi mükelleflerinin elde etmiş oldukları gelir oranında vergi ödemelerini ifade etmektedir. Kişilerin toplum içerisindeki rollerini şahsi durumlarını hiçbir şekilde dikkate almayan sadece gelirleri ile ilgilenen bu görüşe göre tek önemli faktör gelir kavramıdır. Toplum içinde farklı görevler üstlenen bireylerin farklı ekonomik, sosyal yapılara sahip olmalarından dolayı

sadece gelir kavramının tek kriter olarak değerdendirilmesi adalet kavramı ile pek örtüşmemektedir. Bireylerin tercihlerini dikkate almayan sadece mali güçlerine göre vergilendirmelerini ifade etmektedir. Herkesin kamu harcamalarının finansmanına gelir durumuna göre katılması gerekmektedir. Vergilendirmede adaletin korunması gerektiği toplumda destek görmesine rağmen adaletin kişiye, yere ve zamana göre değişiklik göstermesinden dolayı adil payın ne olduğu veya ne olması gerektiği üzerinde bir karara varılamamaktadır (Şentürk, 2006: 17).

1.7.2.2. Etkin Vergi Adaleti

Kavram olarak eşitleme, denkleştirme manalarına gelen etkin vergi adaleti toplum halinde yaşayan insanların sahip oldukları ekonomik ve sosyal statülerine bakılmaksızın oluşan dengesizlikleri gidermeye çalışmaktadır. Kişilerin servet ve gelir dağılımı arasında bir dengenin olması adaletli bir vergi sisteminin en temel yapısını oluşturmaktadır. Yapılan çalışmalara bakıldığında bunun pek mümkün olmadığı görülmektedir. Adalet kavramı eşitlik kavramının bir sonucu olmasına rağmen, toplumda herkesi eşit kabul edip ona göre bir vergi sistemi oluşturmak vergilemede adalet kavramını zedelemektedir (Karakoç, 1995: 43).

1.7.2.3. Edilgen Vergi Adaleti

Edilgen vergi adaleti kavramsal olarak şahsi vergi adaleti olarak da kabul edilmektedir. Vergilemede matematik adaletin aksine kişilerin sadece gelirlerini kayda almayıp, kişisel durumlarını, ailevi durumlarını da göz önüne almaktadır. Sosyal bir varlık olan bireylerin toplum içerisindeki rollerini de dikkate alıp sosyal ve ekonomik olarak oluşan dengesizlikleri gidermeye çalışmaktadır. Adalet toplumda sosyal bir varlık olan bireylerin herkesin yeteneğine ve sahip olduğu fonksiyonlara göre insanlar arasındaki ilişkileri düzenleyen toplumsal düzenin temeli kabul edilen ve hatta çoğu ülkede hukukun üzerinde yer alan bir kavram olarak görülmektedir (Çakar, 2013: 263).

1.8. Vergi Adaleti İle Vergilendirmede Eşitlik Arasındaki İlişki

Vergilemede eşitlik kavramı mükelleflerin genel vergi sistemi içerisinde sahip oldukları kaynaklar oranının da bulunmalarını ifade etmektedir. Özellikle kişinin ödeme gücünün dikkate alınarak vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Vergi adaletinden söz edebilmek için toplanacak verginin eşit olması değil, mükellefin durumunu göz önüne alıp içinde bulunduğu şartlar oranının da vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Aksi halde geliri yüksek olan biri ile geliri düşük olan birinin eşit oranda vergi ödemesi güven sorununu ortaya çıkarmaktadır.

1.8.1. Eşitlik Kavramı

İnsan hakları bütün dünyada dikkate alınan ve önemsenen bir konu haline gelmiştir. İnsan haklarına göre vergileme kişilerin bizzat kendilerinin ya da özgür iradeleri ile seçmiş oldukları temsilciler tarafından oluşturulan yasal düzenlemeler ile ödeme güçlerine göre vergi alınmasını ifade etmektedir. Bütün haklarının korunmasını ve bu hakların güvence altına alınmasını istemektedir. Türkiye’de 1982 anayasasında yer alan “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler ile ayırım gözetilmeksizin eşittir.*” denilerek adalet ile eşitliğin önemi vurgulanmaktadır. Adaletin sağlanması için kişilerin ödeme güçlerine göre vergi alınması gerektiği vurgulanmış, eşit vergi almanın adalet olgusunu zedeleyeceği belirtilmektedir (Şen, 2015: 109). Vergilendirmede adalet olgusunu bütün dünya devletleri istemiş ve buna ulaşmak için bu durumu anayasalar ile destekleyerek teminat altına almışlardır. Yapılan düzenlemeler sonucunda güvenceye alınmışsa da ortaya sorunlar çıkmış ve adalet olgusunun tam anlamı ile uygulanmasına engel teşkil etmektedir (Demircan, 2015: 260).

Vergilemede eşitlik kavramı mükelleflerin genel vergi sistemi içerisinde sahip oldukları kaynaklar oranının da bulunmalarını ifade etmektedir. Vergi adaletinden söz edebilmek için toplanacak verginin eşit olması ve mükellefin durumunu göz önüne alıp içinde bulunduğu şartlar oranının da vergiye tabi tutulması ve ödemesi gerekmektedir. Vergilendirmede adalet olgusunun bir sonucu olarak ortaya çıkan vergilendirmede eşitlik aynı durumda olanlardan aynı oranda vergi alınması farklı durumda olanlardan

farklı seviyede vergi alınmasını ifade etmektedir (Aktan vd., 2002: 4-6). Yani eşit olması aslında adaletli olduğunu göstermez. Örneğin aylık kazancı beş bin lira olan biri ile aylık kazancı bin lira olan birinden yüzde yirmi vergi alındığında daha çok gelir elde eden bu durumdan daha az etkilenecek ama daha az gelir elde eden bu vergiden daha çok etkilenecek ve alım gücü düşecektir. Vergilendirme yetkisinin mali işlevi söz konusudur. Vergilendirme yetkisinin kişiler arasındaki ekonomik ve sosyal etkileri sağlamaya yönelik fonksiyonları da mevcuttur. Asıl olan devletin vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal sınırlara uymak zorunda olması ve vergilendirmede adalet ilkesine uymasıdır (Erkin, 2012: 246).

1.8.2. Vergilendirmede Eşitlik

Eşitlik kavramı gelişen dünya şartlarında evrensel bir hak olup, hukuk ve adalet kavramlarının da temelini oluşturmaktadır. Eşitlik bireylerin haklar ve imkanlar açısından aynı statülerde olduğunu aralarındaki farkların ise ortadan kalkması gerektiği ilkesi üzerine kurulmuştur. Eşitlik kavramı çok farklı alanlarda farklı şekillerde kendini göstermektedir. Ahlaksal anlamda eşitlik, siyasal anlamda eşitlik, temel hak ve özgürlükler konusunda eşitlik, hukuki anlamda eşitlik, toplumsal alanda eşitlik şeklinde günlük hayatta kendini göstermektedir (Doğan vd., 2012: 177). Toplumsal düzen içerisinde farklı gruplar, sınıflar ve bireyler arasında ayrımın olmaması ve yasalar önünde herkesin eşit olmasını ifade etmektedir. Eşitlik hak, hukuk kavramlarının uzantısı niteliğinde olan ve insanların birbirileri ile aynı konum ve değerde olmalarını ifade eden ilke olarak görülmektedir (Ayhan, 2009: 45-47). Eşitlik kavramı 1961 Anayasa'sının 12.maddesinde düzenlenmiş ve 1982 Anayasa'sının da 10.maddesinde yer alarak "*Kanun önünde eşitlik*" başlığı ile 10.Maddenin 1'inci fıkrasına göre tanımlanmıştır: "*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*" şeklinde tanımlanmaktadır. Anayasanın vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesinin a bendinde "*Herkes kamu harcamalarını finanse etmek için mali gücünün yettiği oranda vergi ödemek ile yükümlüdür*" ibaresi yer almaktadır. Devlet burada sahip olduğu egemenlik gücünü kullanarak anayasal çerçevede gelir elde etmeye çalışmaktadır (Hayran, 2013: 70).

Anayasada yapılan tanıma göre herkesin eşit seviyede olduğu ve hiç kimseye ayrımcılık yapılmayacağı ifade edilmektedir (Şanlı, 2009: 132). Tabi burada yapılan eşitlik kavramı hukuk önünde eşitlik olarak tanımlanmaktadır. Toplumsal düzende bireylerin sahip oldukları statüleri, ekonomik durumları, gelirleri ve vergi ödeme güçleri bakımından farklılık görülmektedir (Gerek ve Aydın, 2010: 101). Benzer durumda olanlara eşit uygulama ile yaklaşılması adalet kavramının eşitlik ile birlikte algılanmasını ortaya çıkarmaktadır. Bunun nedeni ise özellikle vergilendirmede adalet olgusudur. Eşit olanlardan(ekonomik, sosyal, gelir düzeyi) eşit vergi alınması, durumları farklı olanlardan farklı vergi alınması hem adalet hem de eşitlik ilkelerine uygun hareket edildiğini göstermektedir (Serim, 1994: 13-15). Özellikle demokrasi ile yönetilen ülkelerde eşitlik ilkesinin korunması gerekmektedir. Vergi sistemini kuran yasama organın, siyasi zeminde daha fazla rol almak istemesi neticesinde tabi olduğu durumlardan dolayı eşitsizliklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Tekbaş, 2012: 156). Anayasalarda yer alan ve kişilerin mali güçleri, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit oranda vergilendirilmesi gerektiğini ortaya koyan yatay ve dikey eşitlik kavramlarının ortaya çıkmasında da rol almaktadır (Selen ve Özen, 2011: 152). Vergi sistemlerinde, vergi adaletine yönelik ödeme gücüne göre iki temel ölçütü esas almaktadır. Yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak ayırmak mümkündür. Adalet kavramının tam anlamı ile işleminde bu ölçütler önem arz etmektedir.

1.8.2.1. Vergilendirmede Yatay Eşitlik

Yatay eşitlik vergilendirmede adalet açısından önemlidir. Temel de kişiler arasındaki durumları dikkate almaktadır. Yatay eşitlik ilkesi, aynı ya da benzer durumda olan vergi mükelleflerinin aynı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Ödeme güçleri aynı olanlardan aynı oranda vergi alınmalıdır (Topal, 2016: 153). Vergilendirme olayı temelde insan faktörünü esas aldığı için yapılan çalışmalarda sosyal bir varlık olan bireyin psikolojik durumunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 188). Özellikle her ülkenin kendi vatandaşlarına kolaylık olsun diye mevcut vergi sistemlerinde yer verdikleri bir takım unsurlar söz konusudur. Vergi harcamalarının temel unsurları olan indirim, muafiyet, istisna bu kapsamda yer almaktadır. İndirim, muafiyet ve istisnanın aynı düzeydeki gelirlerin aynı oranlarda

vergilendirilmesine engel olduğu gerekçesi ile vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği ve yatay vergi eşitliğini sağlamadığı yönünde görüşler söz konusudur (Kaya, 2008: 92).

1.8.2.2. Vergilendirmede Dikey eşitlik

Vergi ödeme güçleri bakımından mal varlıkları, gelirleri ve servetleri farklı olan ve harcama şekilleri değişiklik gösteren, vergi mükelleflerinin farklı şekillerde vergilendirilmesini ifade etmektedir (Öncel, 2001: 41). Vergilendirmede dikey eşitlik adaletli bir vergi sisteminin temel şartlarından birini oluşturmaktadır. Toplum içinde bütün bireylerin statüleri farklıdır. Anayasa Mahkemesi de bu ayrımı belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır. Aynı hukuksal durumda olan kişilere aynı kuralların, değişik hukuksal durumda olanlara ise değişik kuralların uygulanacağını ifade etmektedir (Görür, 2010: 14). Kişinin durumuna göre farklı uygulamaların yapılacağını vurgulamaktadır. Vergilendirmede dikey eşitliğin sağlanması için artan oranlı vergi sisteminin kullanılmasının daha adaletli olacağı savunulmaktadır. Yani çok kazananın çok vergi alınması temeline dayanan bu sistemde gelirdeki farklılık esas alınmaktadır (Sağbaş vd., 2011: 67). Temel şart olarak görülen gelirin belirlenmesinin önemli olduğu ortaya konulmuştur.

1.9. Vergilendirmede Adaletin Sağlanmasında İleri Sürülen Yaklaşımlar

Bir vergi sisteminin toplum tarafından kabul edilmesi ve olumlu sonuçlar vermesi için öncelikle adaletli olması gerekmektedir. Adalet ilkesi ise kişinin geliri oranında vergi ödemesini ifade etmektedir. Geline nokta bakıldığında mükellefler fayda sağladıkları oranda vergi ödemek istemektedir. Özellikle vergide ödeme gücü ilkesi ve fayda ilkesi verginin ödenmesi aşamasında önem arz etmektedir.

1.9.1. Vergilendirmede Fayda(Yarar) İlkesi

18 ve 19. yüz yıllarda devlet anlayışındaki değişimlerle beraber vergilendirmede fayda ilkesi kısmen uygulama alanı bulmuş 20.yüzyıla gelindiğinde ise daha aktif rol almıştır. Vergilendirmede fayda kuramında her bireyin yararlandığı hizmet oranında

vergi ödemesini öngörmektedir. Adaletli bir vergi sisteminden söz etmek için kişinin ödemiş olduğu vergi karşılığında mutlaka bir fayda elde etmiş olması gerekmektedir. Fayda kuramına göre kamu hizmetlerinin hepsinin ücretlendirilmesi sonucu çıkmaktadır. Bu durum da sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesini zedelemiş olmaktadır. Fayda elde etmeyen kişiler vergi de ödemek istemezler. Bu ilkeye göre herkes kamu hizmetlerinden faydalandığı oranda vergi öderse adalet sağlanmış olmaktadır. Bunun yanında kişilerin vergi sistemi ile uyum halinde olmalarını etkileyen birçok unsur da bulunmaktadır. Bu unsurları şu şekilde ifade etmek mümkündür; sosyal, dini, ahlaki, psikolojik, hukuki, siyasal ve çevresel faktörler olarak değerlendirmek mümkündür. Toplumun değer yargılarına göre kişiler kendilerine uygun buldukları yukarıdaki kavramlardan birini ya da bir kaçını benimseyip vergilendirme sürecine katılmaktadır (Şentürk, 2014: 139). Yapılan genel tanımların ortak özelliğine bakıldığında vergilendirmede fayda ilkesi, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları oranda vergi ödemelerini ifade etmektedir. Bu yaklaşıma göre kamu hizmetlerinin hepsi ücretlendirilmiş olmaktadır. Bu durum uygulamada pek mümkün değildir; çünkü bu ilkeye göre kişi kamu hizmetlerinden fayda sağladığı oranda vergi ödemesi gerekir ki özellikle en çok vergiyi ödeyen kişilerin kamu hizmetlerinden çok az faydalandıkları bilinen bir gerçektir. Yapılan çalışmalarda görülüyor ki mükellefin tercihlerine göre yapılan kamu harcamaları mükellefin vergi verme isteğini artırmaktadır (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 2).

1.9.2. Vergilendirmede Ödeme Gücü İlkesi

Her ülkenin kendisine göre bir vergi sistemi mevcuttur. Söz konusu vergi sistemi ister o ülkenin ister başka ülkenin vatandaşı olsun iki tarafı da ilgilendiren ve düşünen maddeler içermektedir. Burada dikkat edilmesi ve üzerinde durulması gereken konu vergi alırken mali güce göre alınıp alınmaması durumudur. Ödemede uygunluk ilkesi gereği mükelleften doğru zamanda verginin alınması ödeme gücü kavramını da olumlu etkileyecektir (Demirli vd., 2015: 187).

Herkesin mali gücü ile orantılı olarak vergilendirilmesi, sosyal devletlerin vergilendirmede adalet kavramına ilişkin ilkesini oluşturmaktadır. Devletin kamu harcamalarını finanse etmek için kaynak toplamaya çalışması çoğu zaman uygulamaya

koyduğu düzenlemeler kişiler arasında adalet sorununu ortaya çıkarmaktadır. Adalet kavramı, kişiye göre değişebilen, soyut bir kavram olması münasebeti ile vergi adaleti konusunda ciddi tartışmaların yaşanmasına neden olmaktadır (Budak, 2010: 6-7). Özellikle vergi harcaması uygulamalarının doğru kişilere ya da faaliyetlere uygulanmaması sorunun daha da büyümesine neden olmaktadır. Bu durum uygulamadaki sisteme karşı mükelleflerin tavır almalarına neden olmuştur. Bu tavır neticesinde verginin eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Doğanyığıt, 1993: 36). Vergi ödemenin cebri bir eylem olması ve bunu ödemeyenlerden kamu gücü kullanılarak zorla alınması, kişilerin ödemeleri gereken miktarın gelirleri ile orantılı olmasına dikkat edilmelidir (Kahriman, 2016: 230). Vergilendirmede ödeme gücü ilkesi, vergilerin kişilerin sahip oldukları ödeme güçlerine göre alınmasını ifade etmektedir. Ödeme gücünün belirlenmesi kişilerin yapmış oldukları harcamalar, kendilerinin tasarrufları sonucunda biriktirdikleri ya da miras yolu ile sahip oldukları servetleri ve elde etmiş oldukları gelirler dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Ödeme gücü ilkesinde mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınarak kişinin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin giderlerinin matrahtan indirilmesine izin vermektedir (Biyen ve Yılmaz, 2012: 195).

Sosyal bir varlık olan kişinin asgari geçim seviyesini sağlayacak gelirin vergilendirilmemesi toplum içerisinde adaletli bir vergi uygulamasının oluşmasına zemin oluşturmaktadır. Geline yer itibari ile anayasalarda vergilendirmede adalet ilkesine açıkça yer verilmese de ödeme gücü ve eşitlik ilkelerinin vergilendirmede adaleti de içerdiği herkes tarafından kabul edilen bir olgudur (Bakar vd., 2013: 67). Sosyal devlet ilkesinin benimsenmesi ile birlikte eşitlik ve adalet kavramları gündeme gelmektedir. Bunun sonucu olarak da Türkiye’de vergilendirmenin ödeme gücüne göre yapılacağı 1961 Anayasa’sından itibaren gündeme gelmiştir. Söz konusu “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu*” ise 1982 yılından itibaren Anayasal bir ilke olarak yer almaktadır (Yılmaz, 2006: 246). Birçok hukuk dalında olduğu gibi vergi hukukunun da en temel işlevi eşitlik ve adalet kavramları çerçevesinde vergi yükünün herkesin mali gücüne göre alınmasını sağlamaktır (Erdem, 2012: 317).

1.9.2.1. Vergilendirmede Ödeme Gücü İlkesinin Tanımı

Toplumun yapısına göre mükelleflerin bireysel anlamda sahip olduğu sosyal rolleri farklı olup bu durum neticesinde elde etmiş oldukları gelir ve servet oranları da farklılık göstermektedir. Mükelleflerin vergilendirmesi konusunda sahip oldukları bu farklar dikkate alınarak ona göre vergilendirme yapılmalıdır. Birçok ülkede vergilerin ödeme gücüne göre alınması anayasalarla güvence altına alınmaktadır (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 123). Devletler egemenlik haklarına dayanarak ödeme güçlerine göre birtakım vergiler koyarak kamu harcamalarının finansmanını sağlamaya çalışmaktadır. Bu düzenlemeler yapılırken aslında kimin ne kadar geliri olduğu, mal varlığı ya da ne kadar harcama yaptığı çok net bir şekilde bilinmediği için çoğu zaman adalet kavramı zedelenmektedir. Devletler kendilerine vergilendirme yükümlülüğü yükledikleri kişilerin aslında bu vergiyi ödeyecek güce sahip olmadığı gerekçesi ile yargı yoluna başvurma hakkı tanımaktadır. *“Anayasanın 125.Maddesinde İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır”* ibaresi sosyal hukuk devleti ilkesinin daha da güçlendiğini göstermektedir (Acinöroğlu, 2009: 192-193). Ödeme gücü kişinin kendisinin ve ailesinin geçimini ikame edecek insani kriterler de yaşam sürmesine olanak sağlayacak kaynakların üstünde gelir elde etmesi olarak tanımlanmaktadır. Kişinin sahip olduğu gelir oranında kamu harcamalarına destek olması gelirin miktarını ön plana çıkarmaktadır. Vergi yükümlülüğünün temeli mali gücün varlığıdır. Ödeme gücüne sahip bireylerin hepsi vergilendirme konusuna girmektedir (Göker, 2011: 13). Hemen hemen bütün ülkelerde gelir kavramı ödeme gücünün en temel kriterini oluşturmaktadır. Bunun yanında servet ve harcamalar da ödeme gücünün bir göstergesi olarak ortaya çıkmakta ve birçok ülkede ödeme gücüne ulaşmada bir kriter olarak da kullanılmaktadır. Vergilendirmede adaletin olması için vergi mükelleflerinin ödeme güçleri oranının da vergi miktarına katılmaları gerekmektedir (Sugözü vd., 2014: 123).

Vergi sistemleri oluşturulurken toplum içindeki farklı gelir seviyelerine sahip kişilerin ödeme gücüne katılmalarını sağlayacak birtakım yöntemlere yer verilerek amaca ulaşılmaya çalışılmaktadır. Söz konusu bu yöntemler, asgari geçim indirimi, ayırma yöntemi, muafiyet istisna ve artan oranlılık olmak üzere dört ayrı gruba ayırmak mümkündür. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan yöntemlerden biri olan artan oranlı vergi tarifesi kişilerin gelir elde ettikçe vergiye tabi olmalarını ifade ettiği için geliri

düşük olan grupların çalışma arzularını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durumun ülkeden sermaye çıkışına neden olduğu, tasarrufları ve birikimleri azaltıcı etki yaptığı görülmektedir (Sancar ve Şentürk, 2012: 11). Gelir düzeyleri farklı olan iki vatandaşın yapmış oldukları harcamaların aynı seviyede kabul edilmesi, vergilendirmenin adil dağılımını ve mali güçlerine göre alınması ilkelerini sarsmaktadır. Bu ise mükelleflerin devlete karşı güven duygularını yitirmelerine ve vergi ödeme isteklerinin azalmasına yol açmaktadır (Yeşilyurt, 2016: 242). Bir ülkede adaletsiz vergilendirme, vergi oranlarının yüksekliği, vergi yükünün artması gibi nedenlerden dolayı kişiler vergi ödemek istemezler ve vergi kaçırma yoluna başvurmaktadır. Bu durum ise kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına ve gelişmesine neden olmaktadır (Ay vd., 2014: 30).

1.9.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Göstergeler

Mali güç kavramsal olarak anayasada yer almamakla birlikte ödeme gücü olarak değerlendirilmektedir. Mali gücün kriterleri ise yapılan kamu maliyesi çalışmalarında gelir, servet ve harcama olarak ifade edilmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 210). Vergilendirmede adaletin sağlanması bakımından ödeme gücünün toplumsal alanda anlaşılır düzeyde yer edinmesi önem taşımaktadır. Ödeme gücünün göstergeleri olarak bilinen, gelir, servet ve harcama kavramlarının iyi analiz edilmesi sağlıklı sonuç alınmasını sağlamaktadır (Saraçoğlu, 2006: 67). Türk Vergi Sisteminde verginin üzerinden alındığı konuya göre farklı isimler verilmektedir. Servet vergisi, harcama vergisi, gelir vergisi olmak üzere sınıflandırılmaktadır (Karasu ve Karakaş, 2012: 435). Burada dikkat edilmesi gereken husus kişilerin elde ettikleri gelir ile ya da tüketime ayırdıkları gidere göre vergilendirilmeleridir. Gelir, servet ya da harcamalara göre neyin daha ön planda olması çoğu zaman tartışılabilir da bu konuda dikkat edilmesi gereken husus sosyal adaletin ve eşitliğin bozulmamasının gerektiğidir (Görür, 2010: 24). Özellikle gelirlerin birikmiş şekli olan servetlerden vergi alınması ve günün şartlarına göre düzenlemelerin yapılması hem vergi adaletsizliğini önleyecek hem de devletin daha fazla gelir elde etmesini sağlayacaktır. Ödeme gücünün en belirgin unsurunu oluşturan gelir, bir bakıma harcama vergilerinin de temelini oluşturmaktadır. Söz konusu fazla gelir elde eden kişilerin aslında en çok harcamayı yapacak kişiler olmaları da bunun en güzel kanıtıdır. Aslında servet ve harcama kavramları gelirin bir sonucu

olarak ortaya çıkmaktadır. Yani kişi ne kadar çok gelir elde ederse o kadar birikim yapacak yine aynı şekilde ne kadar fazla gelir elde ederse o kadar harcama yapabilmektedir (Kılıçaslan, 2011: 345).

1.9.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşma Metotları

Ülkeler sahip oldukları vergi sistemlerini toplumun yapısına göre düzenlemek zorundadır. Her geçen gün gelişim gösteren sosyal devlet anlayışı gereği bireyler arasında vergilendirme yapılırken kişilerin sahip oldukları gelir düzeyi üzerinden birtakım kriterler belirlenerek ona göre vergi ödemesi sağlanmaktadır. Buradaki amaç kişilerin gelir düzeyi ile kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirmede adalet kavramını oluşturmaktır. Mali gücün önemsenmeyip yapılacak her türlü destek ve yardım ayrımcılık olup anayasa ve hukuk devletine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum ise uzun dönemde devlet ile mükellef arasında güven sorununu ortaya çıkarmaktadır. Kişilerin gelirinin farklı olması devletin vergi toplarken farklı yöntemlere başvurmasını zorunlu kılmaktadır (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 143).

1.9.2.3.1. Asgari(En az) Geçim İndirimi

Vergi sistemleri ülkelerin sahip olduğu anayasanın temelleri üzerine inşa edilmektedir. Temelde adalet kavramına öncelik vermek ile beraber sosyal devlet ilkesi gereği günün şartlarına uygun, insan onuruna yakışır bir gelir belirlemeye çalışmaktadır. Asgari geçim indirimi kişinin kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu ailesinin geçimini sağlayacak gelirin vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir. Asgari geçim indirimi en yaygın olarak kullanılan yöntemdir (Kaplan, 2012: 385). Buradaki amaç kişinin hayat standartlarının az da olsa yükseltmek ve insan onuruna yakışır bir seviyeye getirmektir. En az geçim indiriminin de farklı yöntemleri mevcuttur. Bunlar;

-Matrahta İndirim Yöntemi: Kişinin gelirinden en az geçim indirimi tutarının indirilmesi ve kalan kısmın vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir.

-Vergiden İndirim(Dekot) Yöntemi: Kişinin elde etmiş olduğu toplam gelirin vergiye tabi tutulması ile vergi miktarının bulunması ve daha sonra da en az geçim indiriminin vergiye tabi tutulması ile elde edilen tutarın vergi miktarından düşülmesidir. Türkiye’de bu yöntem uygulanmaktadır.

-Bölme Yöntemi: Kişinin toplam gelirin hane halkına bölünüp çıkan tutarın vergi oranına tabi tutulup, vergi miktarının daha sonra tekrar kişi sayısı ile çarpılması ile elde edilen bir yöntemdir (Yüksel, 2015: 32-33). En az geçim indiriminde uygulamaların devlet eli ile iyi bir şekilde denetlenmesi ve kimin bu indirimlerden faydalanacağı kapsamlı bir araştırma yapılarak belirlenmelidir. Devlet bu uygulama ile toplaması gereken gelirden vazgeçerek gelir kaybetmektedir. Söz konusu uygulamanın kişiler arasında eşitliği bozmadan uygulanması ve vergilendirmede adaletin sağlanması için doğru kişilere uygulanması önem arz etmektedir (Günaydın ve Yıldız, 2016: 93).

1.9.2.3.2. Ayırma Yöntemi

Toplum içerisinde bireylerin sahip oldukları statüleri farklı olmakla birlikte, uğraş alanları, elde ettikleri gelir seviyeleri de farklılık göstermektedir. Ayırma yönteminde temel olan kişinin gelirin kaynağı ile sosyal durumu dikkate alınarak gelirin ulaşılmaktadır. İsmi emek ve sermayenin ayırımından alan ayırma yöntemi, sermayenin elde etmiş olduğu gelirin, emek gelirin göre daha kolay kazanıldığı ve sermaye gelirin ek vergiler konulması gerektiğini ifade etmektedir. Buna karşın emek gelirin daha zor şartlarda kazanılması neticesinde elde edilen gelire indirim uygulanarak daha az ödenmesi öngörülmektedir. Burada amaç emek gelirin desteklenerek sermaye geliri ile aynı seviyelere ulaşmasını sağlamaktır (Çataloluk, 2006: 235).

1.9.2.3.3. Muafiyet İstisna

Devlet sahip olduğu sorumluluklar neticesinde toplum içerisinde pozitif dışsallık yayacak şekilde bazı kişi, konu ve faaliyet alanlarından vergi almamaktadır. Muafiyet belli şartları taşıyan kişilerin vergi kanunları aracılığı ile yapılan yasal düzenlemeler sonucunda vergi dışı kalmalarını ifade etmektedir. İstisna ise yine muafiyette olduğu

gibi belli şartları taşıyan konuların vergi dışı kalması olarak bilinmektedir. İki uygulamada da temel amaç bireyler arasında sosyal ve ekonomik farkları ortadan kaldırarak toplumsal eşitliği sağlanmaya çalışmaktır. Türkiye’de 1950 yılında yapılan vergi reformu ile muafiyet ve istisna konuları gündeme gelmiştir. Bu çalışmaların mükellefi hangi düzenlemeler ile nasıl etkileyeceği ekonomik ve hukuki olarak tartışma konusu olmuştur (Öz, 2002: 12).

1.9.2.3.4. Artan Oranlılık

Artan oranlı vergilemenin tarihi oldukça eski dönemlere dayanmaktadır. Artan oranlı tarifenin ilk uygulama alanı Atina’da tarım sektöründedir. Halk sınıflara ayrılarak elde ettiği ürün miktarına göre oranlar belirlenmiştir. Artan oranlı vergileme ilk başlarda ilkel yöntemlerle uygulansa da 19.yüzyılda daha da geliştiğini görmek mümkündür (Tekin, 1978: 8-9). Birçok vergi sisteminin içinde yer alan düzenlemeler gibi ilk başta savaş ve olağanüstü hal durumlarından dolayı konulsa da daha sonra vergi sistemlerinin temel unsurlarından biri haline gelmiştir. Vergi sistemlerinin ve vergi reformlarının esnekliğinin artan oranlı vergi sistemini olumlu yönde etkilediği yapılan araştırmalarda kendini göstermektedir (Ünlükaplan, 2011: 387). Bir verginin artan oranlı olması, kişinin gelirinin artması ile beraber verginin matrahını da artırmaktadır. Söz konusu matrahın artması ödenecek vergi miktarının da artması anlamına gelmektedir. Özellikle gelir seviyesi düşük grupların gelir seviyelerini artırmak istemeleri neticesinde kendilerine uygulanan artan oranlı vergi bu kişilerin çalışma isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir. Gelir seviyesi yüksek olandan yüksek oranda vergi, gelir seviyesi düşük olandan düşük oranda vergi alınması vergilendirmede adalet kavramının güçlenmesini sağlamaktadır. Vergi adaleti açısından artan oranlı vergi sistemi düz oranlıya kıyasla daha adil olduğu bilinmektedir. Yapılan çalışmalara bakıldığında söz konusu uygulamanın kişinin durumunu dikkate alarak, belli bir orana kadar olan kısmı vergi dışında tutması, geri kalan kısmı ise adil bir şekilde yine gelirine göre belirlenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır (Erkin, 2012: 252). Düz oranlı vergilendirme vergi hasılatını artırmak ile beraber vergilendirmede adalet ilkesini olumsuz yönde etkilediği için toplum tarafından eleştirilere maruz kalmaktadır. Her ne kadar devlet için olumlu sonuçlar doğursa da mükellefler için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Herkesin

gelir düzeyi farklı olduğu için herkese aynı vergi oranını uygulamak çok da adaletli olmamaktadır (Karakaş, 2014: 96). Yoksullukla mücadele ve gelir dağılımının iyileştirilmesi kapsamında artan oranlılık önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. Kişilerin ödeme güçleri ile orantılı bir vergilendirme sisteminin toplumsal alanda uygulanması bireyler üzerindeki vergi yükünün azalmasına ve kişiler arasındaki gelir dağılımının az da olsa düzelmesine olanak sağlamaktadır (Aytaç, 2015: 139).

1.10. Vergilendirmede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri

1.10.1. Vergilendirmede Yasallık İlkesi

Tarihi süreç içerisinde Anayasaların oluşum serüveni farklı olsa da hukuk kurallarının, toplumsal kuralların ve sosyal faaliyetlerin temelini oluşturan bir belge niteliğindedir. Hukuk devletinin bir unsuru olarak ifade edilen yasallık ilkesi; uygar, barışçı, evrensel hukuka uygun, eşitlik, adalet, insan haklarına saygılı normları bünyesinde barındırmaktadır. Vergilendirmede yasallık ilkesinde değerlendirme yapılırken sadece anayasanın doğrudan vergi ile ilgili hükümleri değil anayasanın diğer hukuk dalları ile ilişkisinin de dikkate alınması gerekmektedir (Aliefendioğlu, 2001: 32). Toplumsal düzeni sağlayan hukuk dalları günün şartlarına göre yeni düzenlemelere ihtiyaç duyarak değişmektedir. Vergi hukuku da günün şartlarına göre modern ilkeler doğrultusunda anayasa uygun bir şekilde kendini yenilemektedir (Acar, 2006: 115). Özellikle son dönemlerde bilgi ve teknolojinin gelişmesinde önemli bir yere sahip olan internet insan hayatında da önemli bir kolaylık sağlamaktadır. Söz konusu mükelleflerin internetten daha ucuza ve daha kolay istedikleri ürünü almaları internetten alışveriş yapmalarını arttırmaktadır. Bu konuda vergi sistemlerinin de yasal düzenlemeler yaparak internetten yapılan alışverişlerin hepsinden vergi alacak şekilde yasal uygulamaları hayata geçirmelidir (Hotunluoğlu ve Ersoy, 2015: 286). Diğer bütün hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukukunun da temeli anayasadır. Devletler ülkeleri üzerindeki yaptırım güçlerini kullanarak ülkenin durumuna göre vergilendirme yetkilerini istedikleri şekilde kullanmaktadır. Devlet kavramını da aslında yine toplum doğrudan ya da dolaylı olarak kendi seçmektedir (Yaltı, 1995: 1-2). Devletlerin kendi ulusları üzerindeki vergilendirme yetkisi devlete gelir sağlamanın yanında sosyal ve

ekonomik olarak da toplumsal alanda birtakım iyileştirme faaliyetlerini de beraberinde getirmektedir (Ubay, 2012: 555). Özellikle demokrasi ile yönetilen toplumlarda bireyler kendi iradeleri ile temsilci seçer ve parlamentoda onu temsil etmesini istemektedir. Temsilciler bütün toplumu ilgilendiren ortak kararlar alır ve bunun neticesinde birtakım kurallar bütününü oluşturmaktadır. Anayasa diye isimlendirilen bu kurallar bütününü vergi dahil toplumun birçok alanına zemin oluşturmaktadır. Ülke genelinde uygulanan vergilendirme işleminin eşitsizliklere yer vermemesi için uluslararası değerlendirmeler kaleme alınmaktadır. Bu değerlendirmeler yaygınlaşarak birçok anayasada yer alarak yasallık ve eşitlik ilkelerine uymalarını zorunlu kılmaktadır (Budak ve Yakar, 2007: 134).

Her ülkenin kendine özgü kuralları ve anayasaları olsa da genel kabul görmüş birtakım kurallara da uymaları gerekmektedir. Bir ülkede vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyen evrensellik ilkesi ve mülk ilkesi hem ulusal anlamda hem de uluslararası camia da faaliyet gösteren devletlerin yol haritalarının belirlenmesinde onlara yardımcı olmaktadır (Dağlıoğlu ve Çiçek, 2014: 31). Özellikle vergi kanunları konusunda çalışma yapan parlamentonun ve kurumların kanuni boşluklara ve kanuni açıklara yer vermeyecek şekilde düzenleme yapmaları gerekmektedir (Öztürk ve Ülger, 2016: 250). Vergilendirme yetkisinin belli şahıs ve grupların inisiyatifinden çıkartılıp halkın kendi iradesi ile seçmiş olduğu yasama organında olması keyfi uygulamaların önüne geçmiş ve devlete olan güven duygusunu artırmıştır (Hepaksaz, 2007: 106).

Yeni bir verginin konulması, kaldırılması ve oranlarının artırılıp azaltılması ancak kanunla mümkündür. Vergilendirme olayının bütün aşamalarında yer alan argümanların kanunda açıkça yer alması, yoruma yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi ve mükellefleri kuşkuya düşürmeden düzenlenmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013: 1266). Bütün dünyada insanlığın özgürlük konusundaki mücadelesinin en temel yapısı olan bu ilke tanzimat fermanı ile 1839 yılında ilk defa Türkiye’de uygulama alanı bulmuştur (Batun, 2012: 75). 1924 Anayasa’sında sadece olağanüstü hal durumlarında yürütme organına vergilendirme yetkisi tanınmıştır. 1971 yılına kadar yürütme organına vergisel boyutta kapsamlı düzenleme yapma yetkisi verilmemekteydi. Özellikle ülkenin içinde bulunduğu şartlar nedeni ile 1971 yılı öncesinde yürütme organın yetkisi, verginin tekniği ve ayrıntılı konular üzerinde çalışmalar yapmaktı. İlk kez 1971 yılında 1488 sayılı yasa ile Anayasaya eklenen ve 1982 Anayasasında da yer alan ve içerik

olarak “*Aynen korunan ve yürütme organına verginin bazı temel öğelerinde değişiklik yapma, kaldırma ve oranları konusunda alt ve üst sınırdaki düzenleme yapma yetkisi*” tanınmıştır (Öz, 2002: 14). Anayasanın 73’üncü maddesinin d bendinde yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.*” Söz konusu verginin en alt sınırı olan sıfır oranında vergi alınması yani mükelleften fiilen hiç vergi alınmamasını ifade etmektedir (Yakar ve Budak, 2013: 407). 1971 yılında yürütme organına verilen vergilendirme yetkisi 1980 yılına kadar hiç kullanılmamıştır. 1980 yılından sonra gerek ülkenin içinde bulunduğu şartlardan, gerek ülkenin sahip olduğu vergilendirme politikalarından yürütme organı vergilendirme yetkisini aktif bir şekilde kullanmıştır (Kumru, 1988: 198-199). Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik yapılan yasal ve idari düzenlemeler uygulamada kolaylık sağlamaktadır (Öztürk, 2014: 1).

Türkiye’de Anayasa’nın 10.maddesinde ve 73.maddesinde Türk vergi hukukunun şekillenmesinde yer alan temel ilkeler yer almaktadır (Akman, 2011: 34). Vergi idaresi ise vergi kayıp ve kaçakları önlemek ve vergi alacağını güvence altına almak için Anayasal çerçevede önleyici, denetleyici ve cezalandırıcı birtakım önlemler almaktadır. Alınan bütün tedbirler anayasal ilkelere aykırı olmayıp mükellefin temel hak ve özgürlüklerini zedelememektedir (Görkem, 2013: 383). Her ne kadar vergi ödemek mükellef açısından bir zorunluluk olarak görünse de aslında mükellefin gönüllü bir şekilde bu görevini yerine getirmesi vergi idaresi açısından da büyük önem arz etmektedir. Verginin yasalığı kavramı ile iç içe olan vergi yurttaşlığı kavramının son dönemlerde sıkça gündeme gelmesi vergi idarelerinin bu konuda düzenleme yapmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi yasalarının parlamentoda yasallaştıktan sonra uygulamada etkinliğini sağlamak, mükelleflerin daha rahat anlayacağı şekilde getirmek, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri düzenlemek gibi birçok uygulamada kolaylık sağlamaktadır. Vergi idaresinin yapmış olduğu bu düzenleme vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkileri karşılıklı olarak iyileştirmiştir. Verginin “*siyasi yasallık*” kavramından kurtulup “*idari yasallık*” haline gelmesi de vergi idarelerinin vergi reformları sayesinde gerçekleşmektedir. Bu sayede yasallaşan vergi uygulamaları, uygulamada daha basit, herkesin anlayacağı bir hale getirilip olumlu sonuçlar vermektedir (Çakar ve Saraçoğlu, 2015: 40-41).

1.10.2. Genel Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesini çok değişik şekillerde tanımlamak ve yorumlamak mümkündür. Özellikle demokrasi ile yöneltilen toplumlarda eşitlik kavramı gelişim göstermiş ve ilke haline gelmiştir. Eşitlik kavramı hem hukuk devleti ilkesi ile hem de sosyal devlet ilkesi ile doğrudan ilişkili bir kavramdır. Temel amacı bütün hak ve uzantılarını gerek kanunlar önünde gerek kişiler arasında aynı oranda düzenlemek ve sosyal devlet ilkesinin sürdürülebilirliğini sağlamaktır (Gülmez, 2010: 217). Eşitlik ilkesinin uygulama alanlarında kapsam ve sınırları yasalarda gösterilmesine rağmen uygulanan her somut olayda sınırları tekrar gözden geçirilip sonuca ulaşılmaya çalışmaktadır (Ulucan, 2013: 369). Eşitlik ilkesi zamanla siyasilerin ve hukukçuların en çok kullanmış oldukları kavramlardan biridir. Bütün ülkelerde eşitlik kavramının tam anlamı ile yani genel eşitlik düzeyine gelebilmesi için hem yasama organının hem de kanun uygulayıcıların bu kavrama gereken önemi vermeleri gerekmektedir. Vergisel anlamda eşitlik vergi yükünün herkesin gelirine göre dağıtılarak bir tek grubun ya da kesimin üzerinde kalmamasını ifade etmektedir (Erdem ve Deveci, 2015: 9).

1.10.3. Verginin Genelliği İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi verginin toplum içinde ödeme imkanı olan bütün bireylere gelirine göre verilmesi anlamını taşımaktadır. Devlet vergi alırken bireyler arasında ayırım yapmamalı herkesten vergi almalıdır (Cansız, 2014: 39). Buradaki amaç hem daha fazla gelir elde etmek hem de mali gücü olan herkese eşit oranda sorumluluk yüklemektir (Öz, 2004: 64). Türkiye’de 1950’li yılından bu zamana Türk Vergi Sisteminde yapılan çalışmalara rağmen bir türlü istenilen düzeye ulaşmamıştır. Türkiye’de ne yazık ki herkes eşit oranda vergi ödemediği için vergisini zamanında ve hakkı ile ödeyen mükellefler için tam bir yük haline gelmektedir (Aysan, 1997: 1). Vergi sistemleri günün şartlarına göre kendilerini yenilemek ve toplumun istekleri doğrultusunda değişiklik yapmak zorundadır. Bu doğrultuda Türkiye vergi kayıplarını engellemek için 1999 yılında Götürü Usulünü kaldırarak Basit Usule geçmiştir. Kimlerin basit usulden faydalanacağı ilgili maddelerde belirtilmiştir. Beyan sisteminde mükellefin verdiği bilgilerin doğruluğu önem arz etmektedir. Söz konusu vergi

kayıplarını engellemek için gerekli incelemelerin yapılması gerekmektedir (Şeker,1994: 51).

1.10.4. Sosyal Devlet İlkesi

Devletlerin görevleri günün şartlarına göre değişim göstermiştir. İlk başlarda iç güvenlik ve savunma gibi temel görevleri yerine getirirken ekonomik ve sosyal gelişmelerle beraber görev alanı genişlemiş sosyal adalet ve toplumsal refah gibi fonksiyonlar devletlerin temel görevleri haline gelmiştir (İl, 1988: 1). “*Sosyal devlet ilkesinin bütün dünyada kullanılması ile beraber devletlerin vermiş oldukları kamu hizmetleri*” de artış göstermiştir (Yardımcıoğlu ve Özer, 2012: 135). Sosyal devlet kavramı, ekonomik ve mali olarak güçsüz, yardıma muhtaç, zayıf bireylerin korunması, barındırılması ve belli bir yaşam standartına ulaştırılmasını temel alan ve bunu en iyi şekilde gerçekleştirmeye çalışan devlet yapısını ifade etmektedir. Toplumların her geçen gün artan ihtiyaçları neticesinde önem kazanan, sosyal ve ekonomik olaylar devletin ekonomik hayatta olduğu kadar sosyal hayatta da etkin rol almasını zorunlu kılmaktadır. Ülkelerin içinde bulundukları değişim çoğu zaman olumsuzluklara neden olmuş ülkeler arası anlaşmazlıklara yol açmıştır. Yaşanan bu olaylar ülkelerin kendi iç işlerinde yankı bulmuş, ekonomik ve sosyal alanda toplumun zarar görmesine ve devletin sorunlara müdahale etmesinin önünü açmıştır. İnsanların belli bir refah seviyesine kavuşmaları, yaşam standartlarının yükseltilmesi devletin sorumluluk alanına geçmiş ve sosyal devlet ilkesinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Anayasalar devletin temel yapısını işleyişini ve bütün kurumlarını düzenleyen hukuki belgeler olmakla beraber toplumsal kuralların da zeminini oluşturmaktadır (Güneş, 2008: 105-107). Sosyal devlet anlayışı ile ilgili çalışmalar çok önceki dönemlere dayanmaktadır. Anayasal belgelerde yer alması ilk olarak 19.yüzyılın ortalarında kendini göstermiş ve 20.yüzyıl boyunca önemli bir gelişme göstermiştir. Özellikle sanayi toplumların da ortaya çıkan zayıf kesimlerin gelişmesini ve ilerlemelerini sağlayacak, eğitim hakkı, sağlık hakkı gibi birçok eksiklerinin tamamlanması hedeflenmektedir (Bulut, 2003: 173).

Türkiye’de Sosyal Devlet İlkesi 1961 Anayasası ile güvence altına alınmış daha sonraki Anayasalarda da önemini korumuştur (Mumcuoğlu, 1989: 267). Türkiye Cumhuriyetinin daha modern ve demokrasinin gereklerine uygun, çağdaş bir şekilde

olmasını sağlayan ve temel niteliklerini belirten 1961 Anayasasının 2.maddesine göre *“Türkiye Cumhuriyeti insan haklarına dayanan milli, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.”* denilerek 1982 Anayasasında ise aynen kabul edilmiştir (Karayalçın, 1992: 193). Sosyal devleti, “insan onuruna, şeref ve haysiyetine yakışır, maddi ve manevi değerlerde sorumluluklar üstlenmiş, asgari refah düzeyinde bir yaşamın temellerini güvence altına almış devlet olarak tanımlamak” mümkündür (Kantarıcı, 2003: 76-77). Zamanla her ülkenin kendi şartlarında ve ekonomik yapısına uygun bir şekilde gerçekleştirmeyi kendisine bir amaç edindiği sosyal, ekonomik ve toplumsal refah gibi hedefleri söz konusudur. Bu olguların temelini oluşturan ve birçok çevre tarafından kabul edilen gelir dağılımında eşitlik, kaynak dağılımında etkinlik, sosyal adalet, büyüme, toplumsal istikrar, vergilendirmede adalet ilkesi gibi pek çok kavramın sosyal devlet ilkesinin tam anlamı ile işlemesine ve gelişmesine yardımcı olmaktadır. Sosyal devlet kavramı çok eskilere dayanmasına rağmen herkesin ortak bir payda da buluşması mümkün olmamaktadır (Özbudun, 1995: 101-103).

1.10.5. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Adaleti

Türkiye’de birçok konuda Anayasa Mahkemesine başvurulmakta ve sonuç alınmaya çalışılmaktadır. Yapılan başvuruların birçoğu Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile iptal edilmiş ve gerekçesi açıklanmıştır. Vergi harcamaları konusunda da birçok itiraz yapılmış ve mahkeme gerekli gördüğü uygulamaları iptal etmiş ve mükellefler arasında eşitlik ve adaletsizlik olgusunun ilerlenmesi durdurulmuştur. Türkiye’de uygulanan anayasalara bakıldığında kullanmış oldukları zamanların hukuki dilleri farklı olsa da hepsinde vergilerin kamu harcamalarının temel finansmanı olarak kabul edildiğini görülmektedir. Asıl olan kanunların uygulamada etkinlik göstermesi ve vergi adaletini sağlamasıdır (Karakoç, 2012: 86).

Anayasa Mahkemesi *“12.11.1991 gün ve E:1991/7 K:1991/43 sayılı kararında: Kişilerin, yaptıkları iş sonunda bir gelir elde ediyorlarsa bunun vergilendirilmesi doğal olduğu, gelire dayanmayan bir vergilendirme yöntemi ise Anayasa’ya aykırılık oluşturduğunu belirtmiştir. Bu doğrultuda mali güce göre vergilendirmenin, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesi olduğu, bu ilke ile verginin adaletli ve dengeli dağılımının sağlandığı, yasa koyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik*

durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerektiği, zira vergide asıl olan ödeme gücü olup bunun göstergesinin de mali güç olduğu mahkeme kararında sıklıkla vurgulanarak” ödeme gücünün önemi ortaya konulmuştur (Anayasa Mahkemesi, 1991/43).

Anayasa Mahkemesi “06.07.1995 tarih ve E:1994/80 K:1995/27 sayılı kararında, Anayasanın Vergi Ödevi başlığı altında düzenlenen 73.maddesinin birinci fıkrasında, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir denilerek fıkarda verginin genel olması”, mali güce göre, kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması öngörüldüğü anımsatılmıştır (Anayasa Mahkemesi, 1995/27).

Anayasa Mahkemesinin kararlarına göre “Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Vergilendirmede hayat standardı esası, ortalama kâr haddi, götürü vergi, sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamalar mükelleflerin farklılıkları da dikkate alınarak vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımına ve yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışılır.”

Anayasa Mahkemesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle yasa kurallarını genellik ve eşitlik ilkeleri açısından incelerken kimi zaman eşitlik ile ilgili olan 10.maddeyi tek olarak ele almış, kimi zaman ise bu madde ile beraber vergi ödevinin düzenlendiği 73. madde ile beraber değerlendirerek genellik ve eşitlik ilkeleri ile birlikte değerlendirmiştir.”

Anayasa mahkemesinin “06.07.2000 tarih ve E:2000/21 K:2000/16 sayılı kararında, Anayasa’nın 10.maddesinde belirtilen “yasa önünde eşitlik ilkesi” hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu olduğunu; bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü; eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme tabi tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanımasını önlemek olduğu; bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklandığı; durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilceği; aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal

durumlar ayrı kurallara bağı tutulursa Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmayacağı ifade edilmiştir.” denilerek eşitlik ilkesinin önemi vurgulanmıştır (Anayasa Mahkemesi, 2012/94).

Mahkemenin vermiş olduğu kararlara bakıldığında herkesin gelirine göre vergilendirilmesi gerektiği ve kişiler arasındaki farklılıklarında göz önünde bulundurularak vergilendirilmesinin adaletli olacağını savunmaktadır. Ödeme gücü ve eşitlik ilkelerinin vergilendirmede adalet ilkesini olumlu etkileyeceği belirtilmektedir.

1.11. Vergi Adaletini Etkileyen Dinamikler

1.11.1. Siyasal Yapının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkileri

Ülkelerin sahip oldukları siyasal rejimleri, ülke içerisinde yer alan vergi sistemlerini, sosyal ve kültürel yapılarını etkilemekle beraber adalet kavramını da etkilemektedir. Toplum içindeki siyasi tercihler kişiler üzerindeki vergi yükünün oranlarının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Özellikle halkın kendi temsilcilerini seçtiği demokratik rejimlerde vergi ödeme eğilimi daha fazla söz konusudur. Siyasal otoriteyi ellerinde bulunduranlar kendilerine yakın olan grup ya da kişileri destekleyip hem daha az vergi vermelerini hem de daha fazla gelir elde etmelerine imkan tanımaktadır. Bu durum ise ülke içerisinde hem gelir dağılımında adaletsizliğine hem de vergi adaletsizliğine yol açmaktadır (Ömürbek vd., 2007: 104-105). Siyasi aktörler birçok konuda kararlar alır ve bu kararlar toplumu doğrudan ve dolaylı olarak etkilemektedir. Söz konusu politika yapıcıların kaynak dağılımı, üretim, fiyatlar genel seviyesi, yapılan çalışmaların bölgeler arası dağılımı, gelir ve servet dağılımı, mükelleflerin tasarrufları gibi konular üzerinde doğrudan etkileri söz konusu olmayıp dolaylı olarak etkilemektedir (Atılgan, 2009: 13). Karar alıcıların tekrar seçilmek için vergi kavramını seçim yatırımı olarak kullanmaları verginin zamanında ve düzenli olarak ödenmesini olumsuz etkilemektedir. Söz konusu ülkede mükellefin vergi idaresine güvenmesi ve onun etkin olarak çalıştığına inanması ödeyeceği vergi üzerinde ciddi anlamda etki oluşturmaktadır (Tezcan, 2003: 126).

Siyasi partiler ya da karar alıcılar oylarını maksimize etmek için çaba sarf ederken, seçmenler ise faydalarını maksimize etmek için aynı çabayı sarf ederler.

Politikacıların gelirlerini üst düzeyde tutmaya çalıştıkları ileri sürülürken, seçmen olan vergi mükellefi de ödemiş olduğu vergiyi minimize etmek için çalışmaktadır (Pınar, 2000: 108). Siyasetin gündeme geldiği ilk zamanlardan bugüne her siyasal iktidar kendi yandaş ve savunucularını korumuş, onlara birtakım ayrıcalıklar vererek toplumsal tabakanın üstünde tutmuşlardır (Türk, 1981: 339). Siyasi karar alıcılar ile seçmenler arasındaki ilişkiyi belirleyen en temel ekonomik faktör kamu hizmetleri ile vergi politikalarıdır. Siyasi aktörler ile seçmenler arasındaki ilişkiye bakıldığında karşılıklı çıkar üzerine bir durum olduğunu görmek mümkündür. Seçmenler için önemli olan hangi siyasi aktörün kendilerine daha çok kamu hizmeti sunacağı ve vergi yüklerini azaltacağı olgusudur. Siyasi karar alıcılar bu tarz çalışmalar yaparken toplumsal anlamda adalet olgusunu dikkate almazlar. Yani kimin ne kadar vergi ödediği ya da ne şekilde ödeyeceğinden çok kısa vadeli olarak toplumsal anlamda herkesin nasıl memnun edileceği üzerine çalışmalar yaparak siyasi zeminlerini sağlamlaştırmaya çalışırlar (Dökmen, 2012: 50).

Mükelleflerin üzerlerindeki vergi yükünün fazla olması, gelir dağılımının adaletsiz olması, vergilendirmede adalet olgusunun tam anlamı ile oluşmaması nedeni ile siyasi karar alıcılara malzeme çıkmaktadır. Her seçim dönemlerinde gündeme getirdikleri gelir dağılımında adalet, vergilendirmede adalet ve vergi yükünün azaltılması gibi sorunların daha da büyümesine ve uzun dönemde başka sorunların da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum ise vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonomi gibi birçok faaliyetin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır (Demir, 2013: 39-40). Politika yapıcılarının değişen şartlara ayak uydurabilmek için bazen vergi oranlarını artırmak ya da yeni vergiler koyarak mevcut imkanları daha da iyileştirmek istemektedir. Fakat yapılan değişimler ya da yeni eklenen vergiler iyi hesaplanmadığı için çoğu zaman sermaye hareketlerini olumsuz etkileyerek farklı ülkelere kaymasına neden olmaktadır. Ülke içindeki tutarsız ya da keyfi politikaların, ülkenin gelişimini sağlayacak sermayenin elden çıkmasına neden olması siyasi karar alıcılara büyük sorumluluk yüklemektedir (Karakurt, 2005: 141-142). Karar alıcılar belli dönemlerde vergi yapısında değişiklik yaparak hedefledikleri ekonomik ve sosyal politikaları gerçekleştirmeye çalışmaktadır (Yıldız, 1996: 78). İktidar partisinin yapmış olduğu çalışmalar mükellef tarafından yakından takip edilerek mükellefin vergi verip vermeme konusunda karar almasını etkilemektedir (İzgi ve Saruç, 2011: 135).

1.11.2. Ekonomik Yapının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi

Gelişen toplumlar ile beraber vergilerin önemi her geçen gün artmakta ve kamu harcamalarının karşılanması amacının dışında ekonomik istikrarın ve sosyal yaşamın temel değişim faktörlerini de etkilemektedir (Yalama ve Gümüş, 2007: 77). Ekonominin büyüme safhalarında bütün kaynaklarda artış sağlanırken vergiler de bundan payını almaktadır. Ekonomik durgunluğun yaşandığı ve daralmaların ortaya çıktığı zamanlarda ise yine vergi gelirleri bundan etkilenerek azalma göstermektedir. Vergi gelirleri ekonomi ile aynı çizgide seyir etmektedir (Ekici, 2009: 219). Gelirin artması yeni vergilerin konulmasına ya da mevcut vergilerin oranlarının artmasına neden olmaktadır. Ekonominin içinde bulunduğu duruma göre mali tablolarla zaman zaman farklılık olduğu ve bu dalgalanmaların olduğu dönemlerde mükellefin tavırlarının değişerek vergilendirmeye yönelik farklı yaklaşımlar da olduğunu söylemek mümkündür (Mutlu ve Taşçı, 2013: 217). Birçok ülkede en büyük sorun ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınamaması durumudur. Bu durum hem daha az vergi geliri elde edilmesine hem de mükelleflerin daha fazla vergi vermelerine neden olmaktadır (Koçtürk, 2006: 122). Özellikle etnik yapının çeşitlilik gösterdiği toplumlarda birçok konuda sorun olduğu gibi ahlaki değerlerin tam anlamı ile oturmamış olması da olumsuzluk oluşturmaktadır. Toplum içerisinde birbirine ve karar alıcılara karşı güven ortamının olmaması gruplaşmaya ve ötekileştirme faaliyetlerinin çoğalmasına etki etmektedir. Bu durum vergi gelirlerinin aksamasına ve ekonomik büyümenin yavaşlamasına zemin hazırlamaktadır (Bakırtaş, 2016: 80).

Bir ülkenin sahip olduğu vergi sisteminin adaletsiz olması, gelir dağılımında eşitliğin olmaması ve vergi yükünün fazla olması bireylerin ekonomik olarak zor durumda kalmalarına neden olmaktadır. Zor durumda kalan mükellefler kayıt dışı yollara başvurarak devletin gelir kaybetmesine yol açmaktadır. Devletler vergileri sadece kamu harcamalarını karşılamak için toplamayıp birçok alanda kullanmaktadır. Söz konusu vergilerin miktarında olası değişimler neticesinde devlet belli konularda yaptırım uygulamakta ve birçok alana müdahale etmektedir. Vergisini eksik ödeyen ya da hiç ödemeyen kişilerin neden oldukları vergi miktarını devlet diğer mükelleflerden alacağı için vergi yükü iyice artan sadık mükellef de farklı yöntemler izleyecektir. Toplaması gereken geliri eksik ya da zamanında toplamayan devlet farklı yollara

yönelmektedir. Vergi sisteminde birtakım değişikliklere yönelerek ya yeni vergileri gündeme getirecek ya da mevcut vergiler konusunda çalışmalar yaparak kamu hizmetlerini sürdürmek için kaynak ihtiyacını karşılama yoluna gitmektedir. Bu durum mükelleflerin söz konusu maliyetlerini artıracak, ülkenin ise ekonomik büyümesini yavaşlatacaktır (Kapusuzoğlu, 2008: 127). Ülkelerde bölgeler arası ekonomik farkın olması bu bölgelerde yaşayan kişiler arasında da vergiye uyum ve vergi ödeme isteğini olumsuz etkileyecektir. Birçok ülkenin üzerinde durduğu bölgeler arası gelişmişlik farkının azaltılması çalışmaları hız kazanmış bu bölgelere ciddi anlamda yatırımlar yapılmıştır. Ekonomik olarak gelişim göstermeyen bölgeler vergisel anlamda da gelişim göstermez. Söz konusu devlet kamu harcamalarını finanse etmek için diğer bölgelere yönelecek bu durum ise vergi adaletini bozacaktır (Tuncer ve Güney, 2015: 134).

Yapılan çalışmalar gösteriyor ki sosyal bir birey olan mükellef gerek sistemden gerekse karar alıcılardan kaynaklansın toplumsal anlamda adaletsizlik söz konusu olduğunda mükellef bundan etkilenmektedir. Mükellefin vergiye uyumunu vergi yükünün ağır olması, vergi adaletinin olmaması, gelir düzeyinin farklı olması, kamu harcamaları konusunda algılamamanın tam anlamı ile yerleşmemesi, ülke içinde artan kayıt dışı ekonominin varlığı ve yolsuzlukların düzeyinin artması, vergi sisteminin adalet düzeyi, vergi teşvikleri, vergi aflarına yönelik yapılan düzenlemeler, mükellefin idareye karşı tutumu, denetim mekanizmalarının uygulanabilirliği, idare ile mükellef arasındaki ilişki gibi faktörler vergi ödemesini etkileyen ekonomik dinamikler olarak görülmektedir. Asıl olan vergi sistemi ile mükellefi bir bütün olarak düşünmek gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2008: 358). Özellikle vergi sistemi içerisinde yer alan ve mükellefin bilerek ya da bilmeyerek yaptığı kabahat ve suçlar ile etkin mücadele edilmesi amacı ile denetim sistemlerinin oluşturulması en önemli konulardan birini oluşturmaktadır (Çiçek ve Herek, 2012: 313).

1.11.3. Sosyal Yapının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi

Sosyal adaletin gerçekleşmesinde kullanılan ve sosyal politikaların finansmanını sağlayan vergilerin kişilerin ekonomik ve sosyal statülerine göre alınması gelir dağılımında eşitliği sağlayacaktır. Vergilendirmede etkin sonuç alabilmek için verginin insan üzerindeki etkisini göz önüne almak gerekmektedir. Verginin insan unsuru ile

yakın ilişki içerisinde ve bütün hayatını etkileyen sosyal bir olgu olduğu gerçeği unutulmamalıdır (İpek ve Kaynar, 2009: 118-119). Toplumun sahip olduğu değer yargılarının ağır basması kişilerin bir birilerine karşı daha dürüst olmalarını sağlamak ile beraber adalet kavramına da daha çok yer vermelerini sağlamaktadır. Hak, hukuk, adalet gibi kavramların toplumsal alanda kullanılması vergi adaletinin sağlanmasını da kolaylaştırmaktadır (Demir, 2009: 5).

Vergi bilincinin küçük yaşlarda çocuklara anlatılması da gelecekte vergi bilincine sahip bir toplumun oluşmasına zemin oluşturacak, verginin toplumsal bir yükümlülük haline gelip herkesin bu yüke gelirleri oranında katılmaları sağlanacaktır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 141). Vergi bilincinin geliştiği toplumlarda yapılacak kamu harcamalarının büyüklüğü ve süresinin mükelleflerin ödeyecekleri vergi oranında hızlı ve etkili sonuç alınmasını sağlayacaktır (Özen vd., 2015: 280).

Vergi ahlakının ve bilincinin bir yaşam şekli haline getirilmesi toplumun sahip olduğu dini duyguların düzeyine bağlıdır (Yeşilyurt, 2015: 55). Gelişen teknoloji her geçen gün insan hayatında daha fazla yer edinmekte neredeyse bütün işlemler gelişen teknoloji sayesinde çok daha kısa sürede yapılmaktadır. Söz konusu vergi idarelerinin de gelişen teknolojiye ayak uydurması, sosyal medyada yer alması, herkesin kolayca ulaşacağı bilgilendirmeler yapılmalı, etkili reklamlar sayesinde gelişim çağında olan çocuklar ile mükelleflerin aklında iz bırakmalıdır. Bu sayede hem toplumsal anlamda vergi bilincinin oluşması sağlanmış olur hem de daha fazla kişiye hitap ederek geleceğe yönelik yatırım yapılmış olmaktadır (Demir ve Cigerci, 2016: 141). Özellikle iller bazında ya da bölgeler bazında yapılan yatırımların herkesin anlayacağı şekilde, görsel ve basit bir anlatımla ödenen vergilerin buralara harcandığı “şu an bindiğiniz şehir içi otobüsün sizin ödediğiniz vergi ile alındığını, yapılacak olan yeni hastanenin ortaklarından biri de sizsiniz” gibi kişilere hitaben ve kişilerin rahatlıkla anlayacağı ve gerçekten kullandığı araçlarla somutlaştırıp teknoloji sayesinde sosyal medya aracılığı ile sunulması çok daha etkili sonuçlar doğuracaktır (Egeli ve Diril, 2014: 43-44). Toplum içerisinde kişilerin eğitim düzeyi, ekonomik durumları, ödeme gücü, vergi ahlakı, kişilerin yönetime karşı tepkileri, kamu hizmetlerinin mükellefin tercihlerine uyumu gibi nedenler kişilerin vergi vermelerinde etkili olmaktadır. Söz konusu bu özellikler sosyal yapının vergi yapısına uyumunu etkilemektedir. Herkes ödeme gücüne göre vergi öderse vergi ödeyen kişi sayısı artacağı için devletin toplaması gereken

verginin kişiler üzerindeki miktarı azalacak ve herkes vergi ödemek isteyecektir (Cansız, 2006: 117).

Vergi ahlakı kavramının toplumca kabul edilmesi de vergi vermede önemli bir öneme sahiptir. Ahlak kavramı ile etik kavramı birbirini destekleyen ve birbirini tamamlayan iki unsurdur. Ahlak bilinci artıkça kişinin etik kurallarına uyması da artmaktadır (Dinç ve Tunçer, 2015: 319). Toplum içinde vergi etiği arttığı zaman kişilerin vergi kaçırma eğilimi de azalmaktadır (Saruç ve Sağbaş, 2003: 79). Söz konusu kişinin vergi vermemesi toplum tarafından kişiye yönelik psikolojik yaptırımlar uygulandığında kişinin toplumun değer yargılarından kendini uzak tutmadan vergisini ödeme yolunu seçmektedir. Vergi mükellefleri vergi sisteminin adaletsiz olduğuna inandıklarında vergi ödeme istekleri azalacak ve devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır. Bireylerin dürüst mükellef vasıflarının devam etmesi devletin kendilerine ve toplumsal anlamda adaletli bir sistemi benimsemesi ile mümkün olmaktadır. Yani mükellef ile devletin iyi ilişkiler içinde olması, siyasi aktörlerin kendilerine yakın grupların çıkarlarını ön plana çıkarıp geri kalan kesimin isteklerini görmezlikten gelmesi de mükellef ile devlet arasındaki ilişkileri olumsuz etkilemektedir. Devletin ya da karar alıcıların ekonomik verilerden önce toplum ile ilişkilerini iyi bir zeminde harmanlayıp geliştirmesi daha sağlıklı sonuçlar alınmasını sağlamaktadır. Bütün dünya devletlerinde toplumun değer yargıları sosyal sermaye olarak kabul edilmektedir. Bu sermaye unsuru gelişmiş ülkelerde ekonomik gelişmenin ve istikrarın devamlılığını, gelişmekte olan ülkelerde ise sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır (Şan ve Akyiğit, 2015: 124-125).

1.12. Vergi Adaletinin Asgari Ücret, Gelir Dağılımı Ve Katma Değer Vergisi Açısından İncelenmesi

1.12.1. Katma Değer Vergisi ile Vergi Adaleti İlişkisi

Toplum içinde bireylerin yapmış oldukları harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler kişiler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Vergi adaletsizliğinin temelini oluşturan dolaylı vergilerin ilk sıralamasında yer alan katma değer vergisi, toplumsal alanda uygulama alanı en geniş olan vergidir (Ceran ve Çiçek, 2007: 292). Gelişmiş ya

da gelişmekte olan bütün ülkelerde kullanılan Katma Değer Vergisi birçok ülkede vergi gelirlerinin büyük kısmını oluşturmaktadır. İlk başlarda birçok ülke kullanmaya yanaşmasa da zamanla herkes kullanmaya başlamıştır. Çünkü Katma Değer Vergisi ile beraber vergi gelirleri bir anda iki katı ya da üç katı seviyelerine yükselmiştir. Söz konusu bireyler her alanda harcama yapacakları için doğal olarak bu verginin mükellefi olacaklardır (Çelikkaya, 2016: 204). KDV’de asıl mükellef yapmış oldukları işlemlerin vergiye tabi olması ve bu işlemleri yürütenlerdir (Yavaşoğlu, 2012: 65). Toplum içinde vergi yükünün artmasına ve gelir dağılımının adaletsiz bir hal almasına neden olan unsurun belirlenmesi önemlidir. Bireyler arasında eşitsizliğe yol açan, hukuksal alanda yer alan hukuk devletinin yapısını bozarak kanun devleti şekline getiren bir verginin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Toplumsal alanda herkese eşit oranda değil de gelirine göre oran belirlenmesi adalet açısından önem arz etmektedir. Söz konusu bireylerin gelirlerinin aynı olmaması onlardan alınacak olan katma değer vergisinin oranlarının da aynı olmamasını zorunlu kılmaktadır (Merter vd., 2007: 25).

Ekonomik gelişme yolunda önemli adımlar atan Türkiye Katma Değer Vergisi konusunda birçok Avrupa Birliği ülkesinde olduğu gibi tüketim tipine dayalı vergi indirimi yöntemine uygun bir şekilde hesaplanmaktadır. Buradaki amaç adaletsiz bir durumun ortaya çıkmasını engellemektedir. Katma Değer Vergisi ilk dönemlerde tek oranlı uygulanmasına rağmen gelişen ekonomiler ve toplumlarla beraber günün şartlarına uydurulup farklı oranlarda uygulama alanı bulmaktadır (Arslan, 2007: 359). Türkiye’de “Katma Değer Vergisi Kanunun 8.maddesinde” kimlerin bu verginin mükellefi olduğu açıklanmıştır. Genel olarak mal teslimleri, hizmet ifası, mal ve hizmet ithalatı kapsamında yapılan faaliyetler katma değer vergisinin temel konusunu oluşturmaktadır. Katma değer vergisinin oranını Bakanlar Kurulu dört katına kadar yükseltme yine yüzde bire kadar düşürme yetkisine sahiptir (Erol, 2012: 344-345). Türkiye’de 1985 yılında kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre tahsilatı yapılan ve tek oranlı olarak uygulanan katma değer vergisi sonraki dönemlerde farklı oranlarda uygulanmıştır (Önder, 1984-1985: 21). Katma Değer Vergisinin diğer vergilerden ayrılan yönü indirim uygulamasına yer vermesidir. Uygulama kapsamı mal ve hizmet alış verişlerinde geçerlidir (Ateşşaoğlu, 2016: 238). Katma değer vergisinin oranlarının herkese eşit olarak uygulanması adaletli olarak görünse de aslında tam tersi durum söz konusudur; çünkü gelir düzeyleri farklı olan bireylerden aynı oranda katma

değer vergisi alınması ciddi anlamda eşitsizliklere neden olmaktadır. Büyük oranda tüketim üzerinden alınan katma değer vergisinin en büyük adaletsizliği bireyden ve gelirden bağımsız olarak alınmasıdır (Candan, 2012: 85).

1.12.2. Asgari Ücret Gelirinin Vergi Adaleti ile İlişkisi

Asgari ücret hemen hemen bütün ülkelerde uygulanan bir kavramdır. Ülkelerin sosyal, ekonomik ve politik yapılarının farklı olması ortak bir mevzuat ve ücretin belirlenmesine imkan vermemiştir (Öz, 2012: 128). Asgari ücret toplumsal bir kavram olup neredeyse bütün ülkelerde toplumu oluşturan bireylerin yarısından fazlası asgari geçim düzeyinde gelir elde etmektedir. Bundan dolayı asgari ücret çok önemli bir yer edinmiştir. Ülkelerin gelişim düzeyi sahip olduğu ekonomik faktörlere göre ülkenin içinde dahi bölgelere, sektörler ve meslekler göre farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde asgari ücret belli yaş gruplarını kapsarken bazılarının da ise bütün işçiler için uygulanmaktadır. İnsan onuruna yaraşır onlar için asgari bir geçim düzeyi sağlayacak gelirin belirlenmesi olarak ifade edilmektedir (Yılmaz ve Terzi, 2006: 134-135). Yapılan tanımlar değerlendirildiğinde asgari ücret “kişinin kendisinin ve ailesinin zorunlu ihtiyaçlarını karşılayıp günün şartlarına göre onurlu, insan haysiyetine uygun bir şekilde yaşamasına imkan veren en düşük gelir” olarak tanımlanmaktadır (Rakıcı ve Vural, 2011: 58).

Türkiye’de asgari ücret 1936 yılında yasal düzenlemeye kavuşmasına rağmen 1951 yılında uygulamaya konulmuştur. Ülkeler içerisinde asgari ücretin ne kadar olacağı alım gücü ile ilgili bir kavramdır. Alım gücü ise adalet kavramını gündeme getirmektedir (Korkmaz, 2004: 54). Birçok ülkede asgari ücret anayasal olarak güvence altına alınmasına rağmen uygulamada farklılıklar göstermektedir. Anayasanın 73 maddesinin a bendinde “*Herkes kamu harcamalarını mali gücünün yetiği oranda finanse etmek ile yükümlüdür*” denilerek kişinin mali gücünün olması halinde vergi vereceği ifade edilmektedir. Türkiye istatistik kurumunun yapmış olduğu araştırmalara göre 2016 yılında dört kişilik bir ailenin yoksulluk sınırı 4665 TL, açlık sınırı ise 1432 TL olarak hesaplanmıştır. Aynı yıl asgari ücret net 1300 TL olarak ocak ayından itibaren verilmeye başlanmıştır. 2016 yılında 1647 TL brüt olan asgari ücret üzerinden vergi kesintisi yapılarak yoksulluk sınırının bile altında bir ücretin alınmasına neden

olunmuştur. Anayasada açıkça ifade edilen mali güce göre vergi ödenmesi ihlal edilerek kişiler zor durumda bırakılmıştır. Özellikle Türkiye’de uygulanan asgari ücret rakamsal olarak birçok ülkeden fazla olmasına rağmen alım gücünün düşük olması sebebi ile yeterli düzeyde değildir. Yani burada üzerinde durulması gereken asgari ücret miktarının yüksek olması değil ülke içindeki fiyatların düşük seviyelerde seyretmemesi neticesinde kişilerin alım güçlerinin düşük olmasıdır. Asgari ücretin düşük olması ve bireylerin geçimlerini sağlayamamaları nedeni ile kişiler ek işler yaparak aradaki farkı kapatmaya çalışmaktadır. Birçoğu kayıt dışı yapılan bu işler hem devletin vergi kaybına neden olmakta hem de gelir dağılımında adaletsizliğin ortaya çıkmasına zemin oluşturmaktadır (Korkmaz, 2001: 276-280). Son birkaç yıldır asgari ücretin yükselmesi ile beraber piyasanın da bundan etkilenecek yükselmesine neden olmuştur. Her ne kadar asgari ücretin yeterli olmamasından yakınsak da Türkiye’de yüz binlerce kişi işsiz durumdadır. Yükselen fiyatlar bu kişilerin alım güçlerini iyice kırmakta ve hayatın onlar için daha da zor olmasına neden olmaktadır (Özdemir ve Dayıoğlu, 2016: 238-239). Bu durum ise birçok kişinin suça karışmasına ve toplumsal huzurun bozulmasına neden olmaktadır. Son dönemlerde birçok Avrupa Birliği ülkesinde uygulanan ve Türkiye’de de aktif bir şekilde uygulamaya konulan fakat kaynak yetersizliği nedeni ile etkin sonuç alınamayan ve bu yüzden birçok kez tartışma konusu olan asgari geçim desteği ile geliri belli oranın altında olan vatandaşların hayat standartlarının iyileştirmesi için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ve bunun siyasiler tarafından desteklenmesi gerekmektedir (Coşkun vd., 2011: 131).

Tablo 1.3 de 2007-2017 yılları arasında asgari ücret rakamsal olarak verilmiştir.

Tablo 1.3. Asgari Ücretin 2007-2017 Yılları Arasındaki Değişimi

Asgari Ücret Dönemi	Bürüt	Net
1 Temmuz 2017	1777,50	1404,06
1 Ocak 2017	1777,50	1404,06
1 Temmuz 2016	1647	1300,99
1 Ocak 2016	1647	1300,99
1 Temmuz 2015	1273,50	1000,55
1 Ocak 2015	1201,50	949,07
1 Temmuz 2014	1134	891,04
1 Ocak 2014	1071	846

1 Temmuz 2013	1021,50	803,68
1 Ocak 2013	978,60	773,01
1 Temmuz 2012	940,50	739,79
1 Ocak 2012	886,50	701,13
1 Temmuz 2011	837	658,95
1 Ocak 2011	796,50	629,95
1 Temmuz 2010	760,50	599,12
1 Ocak 2010	729	576,57
1 Temmuz 2009	693	546,48
1 Ocak 2009	666	527,13
1 Temmuz 2008	638,70	540,60
1 Ocak 2008	608,40	515,40
1 Temmuz 2007	585	491,40
1 Ocak 2007	562,50	403,02

Kaynak: (www.çsgb.gov.tr)

Türkiye’de dört kişilik bir aile için hesaplanan asgari ücret miktarı yıllara göre tabloda yer almaktadır. Söz konusu tablo 1.3 incelendiğinde asgari ücretin yıllar itibari ile arttığı görülmektedir. Özellikle 2016 yılında miktar olarak ciddi seviyede artış göstermiştir. Rakamsal olarak artmasına rağmen asgari ücret Türkiye’de yeterli seviyede değildir. Bunun sebebi ise ülke içindeki alım gücünün yüksek olmasıdır. Asgari ücretin miktar olarak artmasından çok ülke içinde ki alım gücünün önemli olduğu yapılan çalışmalarda görülmektedir.

1.12.3. Gelir Dağılımının Vergi Adaleti İle İlişkisi

Vergi sistemlerinin temel hedefi kamu harcamalarının finansmanını sağlayarak, karar alıcılar tarafından oluşturulan ve belli hedefleri kapsayan iktisadi etkinliğe zarar vermeden, vergi adaleti ve gelir dağılımını bozmadan sonuç almaktır (Albayrak vd., 2016: 252). Kazanç ve gelir üzerinden alınan vergilerin kısa dönemde etkin sonuçlar doğurduğu, uzun dönemde ise aynı sonuçları vermediği yapılan çalışmalarda görülmektedir. Karar alıcıların vergi oranlarını yükseltip mükelleflerin tasarruf için ayırmayı düşündükleri kısmı vergi olarak almaları belki kısa dönemde olumlu sonuç verse de aslında uzun dönemde bu kişilerin yoksullaşmalarına neden olmaktadır (Akar, 2013: 36). Gelir dağılımı ile yoksulluk kavramları birbiri ile ilişki içinde olan iki

terimdir. Gelir dağılımında kişiler arasındaki eşitsizlik ne kadar artarsa yoksulluk oranı da o derece artacaktır. Vergi oranları gelir dağılımını etkilemek ile beraber yoksulluk sorununa da yol açmaktadır (Güler ve Duranlar, 2006: 1).

Doğrudan ya da dolaylı olarak alınan vergiler kişilerin gelirlerinde azalmaya neden olmakla beraber bireyler arasında gelir dağılımının eşit olmamasına da neden olmaktadır. Belirlenen vergi oranı kişilerin gelirine göre alınması durumunda vergilendirmede adalet kavramının oluşmasına zemin oluşturmaktadır (Mutlu ve Çelen, 2012: 13). Osmanlı döneminde tanzimat fermanı ile uygulamaya konulan vergi reformları ile kişinin vergi öncesi durumu ile vergi sonrası durumu değerlendirilip ona göre çalışma yapılmıştır. Söz konusu gelir dağılımının adalet üzerindeki etkisi dikkate alınarak düzenleme yapılmış oluşabilecek olumsuzluklar ortadan kaldırılmıştır (Yereli vd., 2015: 119). Her alanda faaliyet gösteren devlet uygulayacağı kamu harcamaları politikaları ile hem ekonomik hayatta hem de sosyal hayatta müdahale etmektedir. Bu sayede asgari geçim seviyesinden daha az gelir elde eden gruplara yönelik yardımlar yaparak ya da transfer harcaması yolu ile alım güçlerini yükseltip daha rahat bir yaşam sürmelerine olanak sunmaktadır (Yüce, 2002: 24). Vergiler üreticilerin ve tüketicilerin davranışlarının yanında gelir ve tasarruflarını da etkilemektedir. Vergi ödedikleri için gelir kaybına uğrayan mükellefler özel tüketimlerine daha az kaynak ayırmaktadır (Turan, 2008: 32). Devlet ihtiyaç duyduğu finansal kaynağı atıl durumda kalmış arazileri, binaları ve hazineye ait toprakları satarak karşılamalıdır. Özellikle devletin sırtına yük olan kurumların özelleştirmesi de vergilendirme açısından adaletli olacaktır (Çiftçi vd., 2012: 89). Türkiye’de Anayasanın 73’inci maddesinin b fıkrasına göre *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* Buradaki amaç sosyal adalet kavramının üzerinde durulması gerektiği anlayışıdır. Kişilerin ödemiş oldukları vergi kamu hizmetlerinden sağladıkları faydadan fazla ise “mali sömürü” kavramını, kişilerin ödemiş oldukları vergi kamu hizmetlerinden sağladıkları faydadan az ise “mali rant ” kavramlarını ortaya çıkarmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması ile birlikte toplum içinde yer alan farklı gelir grupları arasında da gelir dağılımının eşit bir seviyeye getirilmesi mümkün olmaktadır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması için tüketim vergilerinin aksine gelire göre artan oranda uygulanan gelir vergileri daha etkin sonuç alınmasını sağlamaktadır (Zenginobuz vd, 2010: 12).

Bir ülkede gelir dağılımının adaletsiz olduğuna inanılması hem mükellefin vergi ödeme isteğini azaltacak hem de vergisel suçların artmasına yol açacaktır (Cansız, 2015: 449).

Adil bir vergi sisteminin oluşturulması mükelleflerin vergilendirme sürecine olumlu katkı sağlamalarına yardımcı olmaktadır (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 85). Yine birçok ülkede ihtiyaç sahiplerinin almış oldukları bazı tüketim maddeleri üzerindeki katma değer vergisi oranını düşük tutmaktadır. Bu sayede toplum içinde gelir seviyesi düşük kişilerin gelir eşitsizliğini biraz da olsa düzeltme yoluna gidilmeye çalışılmıştır (Özdemir, 2009: 19). Mükellefin ödeme gücünü dikkate almadan oluşturulan vergi sistemi kısa vadeli olarak belki varlığını sürdürebilir ama uzun vadeli olarak uygulanması mümkün değildir. Çünkü adalet ve güven duygusundan yoksun bir vergi sistemi toplumun ciddi anlamda tepkisini çekmektedir (Diril ve Arat, 2015: 118).

1.13. Vergi Adaletinin Değerlendirilmesi

İnsanların toplum halinde yaşamaya başladıkları tarihten itibaren adalet kavramı ciddi anlamda tartışma konusu olmuştur. Var olduğuna inanılmasına rağmen fonksiyonları üzerinde ortak bir paydada buluşamamışlardır (Kelencioğlu, 2001: 2). Devlet kurumunun oluşması ile birlikte gerek kurumunun ihtiyaçları gerek toplum halinde yaşayan bireylerin ortak giderleri ortaya bir kaynak sorununu çıkarmıştır. Toplanması gereken gelirin kimden neye göre alınacağı tartışma konusu olmuş ve zaman içinde ülkelerin kendi bünyelerinde oluşturmuş oldukları vergi sistemlerinde bunu belirtmişlerdir. Vergi yükünün adil dağılımı konusunda pek çok düzenleme yapılmasına rağmen gerek bireysel gerek toplumsal anlamda tam anlamı ile adalet kavramı sağlanmamıştır. Vergi vermesi gerekenden yeterince vergi alınamamakta bu durum ise vergi veren kişilerin yükünün artması anlamına gelmektedir (Özel, 1999: 5). Toplanan gelirin ya da verginin ki bütün gelişmiş dünya devletleri bu geliri vergi olarak kabul etmektedir. Toplanan verginin alınma şekli, neye göre alındığı, kimden alındığı, miktarı, süresi, oranı, çeşidi, doğrudan veya dolaylı olduğu gibi olguların ortaya çıkması adalet kavramının vergi ile anılmasını gündeme getirmiştir. Bütün ülkelerde mükellefler vergi sistemlerinin, vergi yükünü herkesin ödeme gücüne göre adil bir şekilde dağıtmasını istemektedir. Diğer bir konu ise kişinin gelirine göre vergilendirmesi gerektiğidir (Gök vd., 2013: 270).

Her ülke vatandaşı ülkesinin kalkınmasını istemek ile beraber aynı oranda vergi ödemek istememektedir. Kalkınma herkesin gelirine göre sorumluluk almasını, eşit oranda fedakarlık göstermesini ve vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesini gerektirmektedir. Vergilendirmede adalet kavramının ülkenin genelinde uygulanması uzun vade de etkin sonuçlar alınmasını sağlamaktadır (Türk, 1962: 18). Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı birçok ülkenin Anayasasında yer alarak ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Türkiye’de de bu kavram Anayasanın 73.maddesinde yer almaktadır. 73.maddenin b bendine göre “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.*” denilerek konunun önemi vurgulanmıştır. Vergilendirmenin esas amacı gelir elde ederek toplanan kaynakların kamuya aktarılmasıdır (Erkuş ve Ünal, 2014: 83-84). Politika yapıcılar bunu günün şartlarına ve kendi çıkarlarına göre kullanarak geleceğe yatırım yaparlar. Vergi yönetiminin vergilendirmede adaleti sağlama işlevi, öncelikle ahlaki ve değer yargılarına yönelik bir işlevdir. Çok uzun süredir gündemde olan vergi adaleti üzerinde çok değişik çalışmalar yapılmış fakat çok fazla yol alınamamıştır. Bunun sebebi ise toplumu oluşturan bireylerin vergi adaletini mekana, zamana, kişiye ve sektöre göre farklı algılayıp değerlendirmeleridir (Tosuner ve Demir, 2007: 15). Tarihsel süreçte devletlerin gelişmesi ile birlikte vergi adaleti kavramı 21.yüzyılda da en çok tartışılan konulardan birisi olmuştur. Vergileme olayı insanları maddi ve manevi olarak etkilediği için vergi adaleti kavramı çoğu ülkenin anayasasında geniş yer bularak, vergilemede yer alan kriterler anayasalara dayandırılmıştır. Adalet kavramı sadece bireyi temel almayıp toplumu amaç edinmiştir (Kaya, 2000: 230). Vergilendirmede adalet, verginin toplumdaki ödeme gücü olan herkesi kapsayarak tabana yayılması ve kayda geçmeyen ekonominin kayıt altına alınması ile mümkündür. Yine toplanan vergilerin kime, ne şekilde dağıtıldığı ya da nasıl harcandığı konusu da önem arz etmektedir (Paksoy ve Bakan, 2010: 151). Vergi oranlarının yükseltilmesi yerine, vergi çeşidini artırıp oranları düşürmek toplum tarafından olumlu karşılanacak ve aynı zamanda vergilendirmede adalet de söz konusu olmaktadır (Bahçe ve Gümüş, 2016: 141).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARI VE BU KAPSAMDA YER ALAN KANUNLAR

2.1. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları

Türk Vergi Sisteminde vergi harcamaları ile ilgili pek çok çalışma yapılmaktadır. Sosyal bir birey olan mükelleflerin toplum içindeki rollerine göre bir takım düzenlemeler ile daha rahat hareket etmeleri sağlanmaktadır. Vergi sisteminin toplum ile bütünleşmesi için yapılan bu düzenlemelerin temel amacı bireylerin ya da faaliyet alanlarının ekonomik olarak gelişmesini sağlamaktır.

2.1.1. Verginin Terkini

Vergi sistemleri düzenlenirken temelde gelir elde etme amacını taşıyıcılar da vergi mükelleflerinin şartları da göz önüne alınmalıdır. Devletin mükellefin durumunu göz önünde bulundurup mükellefi anlama çabası çok önemlidir. Verginin terkini, Vergi Usul Kanunun da ve Amme Alacakların Tahsilin de yer almaktadır. Mükellefin zor durumunda yanında olmak ve daha sonraki dönemlerde de kişinin gelir elde edip mükellef vasfının devam etmesi ve yapılan hatalı vergilendirmelerin düzeltilmesi için vergi hukukunda terkin kavramına yer verilmiştir (Biyar, 2007: 84). Terkin arpa bir sözcük olup “Rakn” sözcüğünden türemiştir. Bir şeyi silme iptal etme anlamlarına gelmektedir. Vergi hukukunda terkin tahakkuk etmiş bir verginin kayıtlarının silinmesi ya da tahsil edilmiş bir verginin mükellefe iade edilerek vergi alacağından vazgeçilmesi olarak tanımlanmaktadır. Verginin terkini bazı koşulların olması halinde vergi alacağının bütün hukuki sonuçlarını ortadan kaldıran idari bir işlemdir (Oktar, 2010: 141).

“Terkin olayı şu hallerde söz konusu olmaktadır

-Doğal afetler sebebi ile terkin

-Tahsil imkansızlığı sebebi ile terkin (2017 yılı için 10TL)

- Tahakkuktan vazgeçme (2017 yılı için 24 TL'lik kısma kadar)
- Yargı Kararlarına Dayanan Terkin
- Vergi Hatalarının Düzeltilmesi İle İlgili Terkin” (Atar,2000,105).

2.1.2. Vergi Uzlaşması

Vergi Usul Kanunu içerisinde yer alan uzlaşma birçok konuda hem idareye hem de mükellefe kolaylık sağlamaktadır. Kavram olarak bakıldığında uzlaşma kurumu, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargı yoluna taşımadan ödenecek vergi ve cezaları konusunda vergi idaresi ile anlaşmak için başvuracakları idari bir çözüm yoludur (Karadağ ve Organ, 2014: 370). Adından da anlaşıldığı gibi iki taraf arasında anlaşma, fikir birliğine varma olarak değerlendirilmektedir. Uzlaşma sağlanması halinde idarenin vazgeçtiği vergi borcu ve cezaları silinmektedir. Uzlaşma aslında vergi adaleti açısından çok da tercih edilen bir durum değildir. Söz konusu vergi borcunu ya da vergiye yönelik sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflerin uzlaşma yolu ile bu sorumluluklarından kurtulması hem vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükelleflere haksızlık olacak hem de bir daha ki sefere onların da sorumluluklarını yerine getirmeyip uzlaşma yolunu seçmelerine zemin oluşturacaktır (Öncel vd., 1985: 179). Vergi uzlaşmasını tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iyiye ayırmak mümkündür:

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma: Hakkında vergi incelemesi başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kendisine verilen bir haktır (Alptekin, 2013: 142). Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmadığı takdir de mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulacak bir yoldur. İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve dairelerinin sahip oldukları yetki dahilinde ki bütün vergi, resim ve harçlar bu kapsama girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapılamaz.

Tablo 2.1. 2010-2016 Yılları Arasında Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Aslı ve Cezalarının Değişimi (TL)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusu Yapılan Vergi	Uzlaşmayan Vergi	Uzlaşılan Vergi	Uzlaşma Başvurusu Olan Ceza	Uzlaşmayan Ceza	Uzlaşılan Ceza
2010	1.341.689	120.443	1.221.246	1.051.631	157.892	893.738
2011	1.041.598	234.866	806.732	1.445.058	328.477	1.116.380
2012	191.936.154	89.444	102.491	301.755	160.523	141.231
2013	646.462.186	568.114	78.348	885.182	774.143	111.038
2014	1.095.031.346	682.959	412.071	1.512.975	1.033.593	479.382
2015	1.536.207.290	258.106.296	973.203.569	1.926.019.997	422.846.727	138.749.157
2016	288.860.333	20.093.888	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları 2010-2016)

Tablo 2.1 incelendiğinde vergi uzlaşmasına yapılan başvuruların çoğunun olumlu sonuçlandığı görülmektedir. Vergi cezalarının büyük oranda silindiğini görmek mümkündür. Bu durum mükelleflerin sürekli beklenti içinde olmalarına neden olacaktır. Kısa vade de olumlu sonuç verse de uzun dönemde vergi bilincinin ve vergi ahlakının zayıflamasına yol açmaktadır.

2.1.3. Vergi Cezalarında İndirim

Cezalarda indirim, vergi borçlusunun tek taraflı olarak irade beyanı ile sonuç doğuran vergi harcaması türlerinden bir tanesidir. Vergi cezalarında indirim, çeşitli vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflerin yararlanabileceği bir vergi harcaması türüdür. Cezalarda indirim müessesesi mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden kendi aralarında çözülmesinin yollarından birini oluşturmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014: 221).

“Vergi usul kanunun 376’ncı maddesinde” kimlerin bu haklardan yararlanacağı, indirimin şartları ve oranları belirlenmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2008: 101). İndirimin yapılabilmesi için, yükümlünün veya sorumlunun ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvurması ve re’sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi veya cezalarını vadesinde ödeyeceğini bildirmesi gerekmektedir (Bilici, 2001: 74). Cezalarda indirim vergi usul kanunu içinde yer aldığı için sadece mali nitelikli cezalarda söz konusu olmaktadır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar, cezalarda indirim kapsamının dışında kalmaktadır (Karakoç, 2013: 49). Cezalarda indirim müessesesinin temel amacı kesilen

ceza miktarından indirim uygulayarak verginin tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin dava açma yoluna gitmeden iki taraf içinde kolaylık sağlamaktır. Vergi idaresi için, vergi alacağının en kısa sürede tahsil etmek söz konusu iken, mükellef için ise daha az ceza ödemek anlamına gelmektedir (Karakoç, 2014: 3648).

2.1.4. Vergi Affı

Devletin sahip olduğu güce dayanarak tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi olarak ifade edilen vergi affı, vergi adaletini zedeleyen vergi harcamalarından birisidir. Vergi affı diğer vergi harcamaların da olduğu gibi vergi aslı ve cezalarının silinmesine neden olmaktadır. Vergi affının sık sık gündeme gelmesi birçok olumsuzluğa yol açmaktadır. Vergi affı konusunda yapılan çalışmaların toplumsal alanda kısa ve uzun vade de sonuçları göz önüne alınarak yarar ve zararları değerlendirilip vergi bilinci ve vergi ahlakı konusunda vergi affına sınırlama getirilmelidir. Vergi affı kavramı mali nedenlerden dolayı ve zor hallerin oluşması halinde gündeme gelmeli ve siyasi bir argüman olmaktan çıkarılmalıdır. Türk Vergi Sistemine en çok zarar veren vergi harcaması kavramı vergi affıdır (Gerçek vd., 2012: 177). Vergi sisteminin adaletsiz bir hal almasında büyük rol oynamaktadır.

Tablo 2.2. 1997-2017 yılları Arasında Vergi Affı ve Tahsil Edilen Miktarlar (TL)

Yıllar	Kanun Adı	Vergi Borcu	Tahsil Edilen
1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ	1.5 Katrilyon	300 Milyar
2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ	820 Milyon	258 Milyon
2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	7.9 Milyar	4.7 Milyar
2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	1.6 Milyar	1.069 Milyar
2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması	39.4 Milyar	7.9 Milyar
2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnameler Hakkında Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların yeniden Yapılandırılması	110 Milyar	26.4 Milyar
2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	90 Milyar	10.2 Milyar
2017	7020 Sayılı Kanun Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması	70.6 Milyar	-

Kaynak: (Gelir İdaresi başkanlığı, www.bumko.com.tr)

Tablo 2.2 incelendiğinde ortaya çıkan vergi borcu ile tahsil edilen vergi miktarı arasında ciddi anlamda fark olduğu görülmektedir. Vergi aflarının sık gündeme

gelmesine rağmen bu miktarların bu kadar yüksek olmasının nedeni mükelleflerin beklenti içinde olmalarıdır.

2.1.5. Vergi Teşvikleri

Devletin egemenlik gücüne dayanarak birtakım vergisel kavramlarda kolaylıklar sağlayarak belirli kişi ya da sektörleri belli faaliyet alanlarına yönlendirmek amacı ile koşulları cazip hale getiren vergi politikalarını vergi teşvikleri olarak tanımlamak mümkündür. Devletin yapmak ile yükümlü olduğu birtakım görev ve sorumlulukları söz konusudur. Özellikle gelişmemiş bölgeleri ya da sektörleri canlandırmak ve ekonomiye kazandırmak amacı ile uygulamış olduğu her türlü yardım ve desteği vergi teşvikleri kapsamında değerlendirmek mümkündür. Birçok projenin denetimlerinin yerinde ve zamanında yapılmaması söz konusu uygulamanın tam anlamı ile amacına ulaşmasını engellemektedir.

2.1.6. Verginin İstisnası

Vergiye tabi olması gereken bir konunun vergi hukukunda yapılan düzenlemeler sonucunda kısmen ya da tamamen, sürekli ya da geçici olarak vergi dışı kalma durumunu ifade etmektedir (Yıldız, 1999: 142). Vergi istisnası vergi harcamaları kapsamında önemli bir yere sahiptir. Toplum içinde belli faaliyet alanlarının ve bölgelerin gelişmesini ve ekonomik durumlarının iyileştirilmesi amacı ile sık sık kullanılan bir yöntemdir. Özellikle ülke ekonomisinin canlanması ve istenilen düzeye kavuşması için yerli ve yabancı birçok yatırımcıya vergisel konularda kolaylık sağlanmakta ve istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Son dönemlerde bütün gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermayeye yönelik çalışmaları artmış ve bu konu da birçok vergisel kolaylık sağlamışlardır. Türkiye için büyük önem taşıyan yabancı sermayenin gelişmemiş bölgelere ve sektörlerle yatırım yapmaları için büyük kolaylıklar sağlanmış ve yasal düzenlemeler ile desteklemiştir.

2.1.7. Vergi Muafiyeti

Vergi muafiyeti, Türk Vergi Sisteminde önemli bir yere sahiptir. Vergi harcamaları kapsamında yer alan muafiyet vergi hukukunda yapılan düzenlemeler sonucunda belli şartları taşıyan kişilerin vergi dışı kalması durumudur (Turgay, 1956: 13). Vergi muafiyetinin temel amacı pozitif dışsallık yayan faaliyetlerin ya da kişilerin desteklenerek ekonomik ve sosyal anlamda topluma katkı sağlayan unsurların daha da aktif hale gelmesini sağlamaktır. Vergi muafiyeti ile faaliyete geçen kişi ya da sektör ekonominin canlanmasına, istihdamın ise artmasına katkı sağlayacaktır. Türkiye’de vergi muafiyetinin en güzel örneğini esnaf muafılığı oluşturmaktadır. Bu uygulama sayesinde devlet hem unutulmaya yüz tutmuş sektörlerin canlanmasına katkı sağlayarak istihdam alanı oluşturmakta hem de maliyetinden daha düşük seviyede olan vergi gelirlerinden kurtulmaktadır.

2.1.8. Vergi indirimi

Vergi indirimini, devletin belirli dönemlerde belirli iktisadi ve sosyal amaç ve hedeflere ulaşmak için vergi miktarı veya oranlarında yapmış olduğu azalma olarak tanımlamak mümkündür. Hükümetler belli dönemlerde kamu harcamalarını finanse etmek için kaynak bulmakta zorluk yaşamaktadır. Yapılan indirim sayesinde vergi mükelleflerinin yükü azaltmaktadır. Devlet ise toplaması gereken geliri kısa sürede ve hızlı bir şekilde tahsil etmektedir. Yapılan indirim cezaların tamamını ortadan kaldırmamakta sadece belli bir kısmını silmektedir (Pehlivan, 2003: 114). Türkiye’de vergi indirimine sık sık başvurulmakta ve bu uygulama ile devlet alacağını tahsil yoluna gitmektedir. Sık sık gündeme gelmesi mükellef tarafından farklı anlaşılmakta ve mevcut borçların zamanında ödenmemesine neden olmaktadır.

2.1.9. Verginin Ertelenmesi

Verginin ertelenmesi, vergi tahsil edildiğinde mükellef zor durumda kalıyorsa vergi borcu ertelenir. Burada yapılan aslında olumsuz koşullar altındaki mükellefin rahatlamasını sağlamaktır. Vergi sistemleri oluşturulurken kişilerin şahsi durumlarının

dikkate alınması önem arz etmektedir. Verginin ertelenmesi genel bir uygulama haline geldiğinde adalet kavramını zedelemektedir. Ertelenmiş vergi uygulamasının çok iyi analiz edilerek uygulanması gerekmektedir. Mükellef tarafından kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya mükellef nezdinde haciz uygulaması veyahut mükellefe ait varlıklara el konulması ve malların paraya çevrilmesi mükellefi çok zor duruma düşürecekse bu yöntem seçilmektedir (Göğüş, 2010: 14). Zor durumda olan mükellefin vergi idaresi nezdinde güven oluşturmada uygulama çeşitli yöntemler ile sonuçlandırılmaktadır.

2.1.10. Vergi Erozyonu

Bir ülkede vergi sisteminden kaynaklanan ya da mükelleflerin birçok yolla başvurarak yasal ya da yasal olmayan yöntemleri kullanarak devleti gelir kaybına uğratması olayına vergi erozyonu denir. Yapılan çalışmalarda etkin bir planlama yapılmadan kamu harcamalarının etkin kullanılmaması, vergi harcamalarının tam anlamı ile hak sahiplerine ulaştırılmaması, sosyal harcamalar için ayrılan vergi harcamalarının amacına uygun kullanılmaması, gereğinden fazla vergi indirimi, vergi muafiyeti, vergi istisnası gibi vergi harcaması unsurlarının kullanılması vergi bilincini ve vergi ahlakını zayıflatmıştır. Vergi yükünün ağır olması mükelleflerin kayıt dışı ekonomiye başvurmalarına neden olmaktadır. Kamu kaynaklarının gereksiz yere ve faaliyet alanlarından uzak bir şekilde kullanılması vergi erozyonunu ortaya çıkarmıştır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 1).

2.1.11. Erken Ödeme İndirimi

Erken ödeme indirimi, vergisel yükümlülüklerini erken veya zamanında yerine getiren ve vergi borçlarını aksatmadan düzenli bir şekilde ödeyen mükelleflerin vergi borçlarında indirim yapılmasını ifade etmektedir. Türkiye’de hala aktif bir şekilde kullanılmayan yöntem birçok vergi mükellefinin uzun yıllar beklediği bir uygulamadır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin vergi affı, vergi uzlaşması ve vergi indirimi gibi farklı vergi harcamaları ile adeta ödüllendirmesine karşın bu uygulama doğru olmak ile beraber geç kalınmış ve olumlu sonuçlar doğuracak

bir yöntemdir (Çabri, 2016: 42). Uygulama sayesinde dürüst ya da sadık mükellefler ödüllendirilmiş olmaktadır. Özellikle vergi sistemlerinin adalet ilkesi ile tam anlamı ile bütünleşmesi bu yöntem ile daha da güçlenecektir.

Tablo 2.3. Vergi Harcamalarının 2007-2016 Yılları Arasında GSYH İçindeki Oranları (Milyon TL)

Yıllar	Toplam Vergi Harcaması	GSYH	GSYH için de VHO (%)
2007	8.854	843.178	1.05
2008	12.443	950.098	1.31
2009	14.684	952.635	1.541
2010	14.363	1.103.750	1.301
2011	17.565	1.298.062	1.353
2012	19.230	1.415.786	1.358
2013	22.416	1.559.160	1.438
2014	24.779	1.718.818	1.442
2015	26.11	1.953.561	1.34
2016	28.87	2.590.517	1.39

Kaynak: (www.gib.gov.tr)

Tablo 2.3 incelendiğinde vergi harcamalarının miktar olarak her geçen yıl arttığı görülmektedir. 2007 ile 2016 yılları arasında gayri safi yurtiçi hasılanında arttığı izlenmiştir. Tablo 2.3 incelendiğinde gayri safi yurtiçi hasılanının vergi harcamalarına oranı değişim göstermektedir. 2007 yılında bu oran 1,05 ile en düşük seviyede iken 2009 yılında 1,54 ile en yüksek seviyede olduğu tabloda ki verilerden anlaşılmaktadır.

2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun'da Vergi Harcamaları

2.2.1. Vergiden Muaf Esnaf

Verginin ekonomik ve ekonomik olmayan amaçları göz önünde bulundurularak vergi sistemine yön verilmektedir. Elde edilen kaynakların çok iyi kullanılması temel amaç kabul edilmektedir. Esnafın korunması için konulan bu madde aynı zamanda devletin tahsil edeceği verginin tutarı ile yapacağı masrafın birbirini karşılamaması sonucu böyle bir uygulamaya başvurmak zorunda kalmıştır. Ekonomik olarak çok küçük paya sahip, toplumsal gelişmişlik düzeyinin çok altında yer alan çeşitli sanat erbabının faaliyetlerine devam edebilmesi için vergiden muaf tutulması

kararlaştırılmıştır (Öner, 2015: 49). Kişilerden mali güçlerine göre vergi alınması adaletli bir vergi sisteminin temel şartıdır. Ödeme gücü olmayan kişilerden vergi alınmaması hem hukuk devletinın hem de sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Türkiye’de gelirlerin vergilendirilmesi ilk defa 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunun getirilmesi ile başlamış 1961 yılında getirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulamadaki yerini korumaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun vergiden muaf esnaf başlıklı 9.maddesinde kimlerin esnaf muaflığından yararlanacaklarını belirtmiştir (Arslan, 2014: 240).

Söz konusu esnaf muaflığından *“Motorlu nakil taşıtları kullanmamak şartı ile gezici olarak ya da bir iş yeri açmaksızın seyyar durumda olup doğrudan faaliyet gösteren hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, kapı kapı dolaşıp hurda toplayan ve topladıkları hurdayı tekrar işleyen kişilere satanlar, nehir, göl veya denizlerde ve su geşitlerinde 50 rüsum tonilatoya kadar 50 ton dahil mekanizmasız ve motorsuz nakil araçları işletenler, köylerde gezici olarak her türlü sanat işi ile uğraşanlar, hayvanla ya da bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar, ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalarla nakliyeciliğı mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya veya insan taşıyan çiftçiler, evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütö ve benzeri makine ve aletlerle ve dışarıdan işçi almamak şartı ile; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtö, çarşaf, çorap, halı, kilim dokuma mamulleri gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar esnaf muaflığı kapsamında vergiden muaf esnaf olarak”* tanımlanmışlardır (Üzeltürk, 2013: 164-166). Bu şartları taşıyan ya da bu işleri yapan kişilerin ilgili esnaf odasına kayıt olmaları ve belediyeden esnaf muaflığı belgesini almaları zorunludur (Akdoğan, 2011: 195-200).

2.2.2. Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası

Devlet birçok konuda teşvik uygulamalarına giderek birtakım çalışmaları desteklemektedir. Vergi teşviklerinden biri olan yatırım indirimi istisnası, gelişme göstermeyen alanlarda veya faaliyet konularında yatırımı ve istihdamı artırmak için mükelleflerin belirlenen şartları yerine getirmeleri halinde devletin alması gereken vergiden vazgeçmesi durumudur. Yatırım indirimi istisnası bilanço esasına göre tespit edilen ticari veya zirai kazançlara uygulanmaktadır. Temel amacı belli sektör ve faaliyet

alanlarının yapılacak indirim ve istisna uygulamaları ile teşvik paketleri sunarak kalkınmasını hızlandırmak olan yatırım indirimi istisnası olumlu sonuçlar alınmasını sağlamaktadır. Yatırım indirimi istisnası ticari, zirai ve kurum kazançlarının vergilendirilmesinde rol oynamaktadır. Belirli şartlar dahilinde yapılan harcamaların kısmi bir tutarının vergiye tabi matrahının hesabından indirilmesine olanak sağlayan teşvik ve koruma paketi olarak ifade etmek mümkündür (Tekin, 2005: 393). Teşviklerin amacı sektörün gelişmesi, üretimin artması ve verimli faaliyetlerin artarak sürdürülmesi için gerekli zeminin hazırlanmasıdır. Yapılan bu indirim ve destekleme yatırımın daha da kazançlı olmasına olanak sağlamaktadır. 5479 sayılı kanunun 2'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun *“Ticari ve Zirai Kazançlardan Yatırım İndirimi İstisnası”* başlıklı 19'uncu maddesi ile 01.01.2006 yılından geçerli olmak şartı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu mükellefler 2009 yılının başına kadar bu uygulamalardan faydalanabilmişlerdir (Maliye Bakanlığı, 2006).

2.2.3. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de eğitime çok büyük önem vermektedir. Bir toplumun gelişmesi ve geleceğe yönelik planlar yapması eğitim düzeyi ile ilişkilidir. Bu kapsamda Türk Vergi Sisteminde eğitime yönelik olarak yasal düzenlemeler yapılmış ve teşvikler sunulmuştur. *“Gerek Gelir Vergisi Kanunun 20.maddesinde gerek Kurumlar Vergisi Kanunun 5/1 maddesinde yer alan hükümler ve gerekse de Katma Değer Vergisi Kanunun 17/2-b hükümleri gereği eğitim ve öğretim faaliyetlerin kazanmış oldukları gelirler belli koşullarla Gelir, Katma Değer ve Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. 2004 yılında getirilen istisna ile eğitimin kalitesinin yükseltilmesi amacı ile açılacak okulların 5 yıl süre ile vergiden istisna edilmesi kararlaştırılmıştır. 625 sayılı kanun kapsamında işletilen okul öncesi, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim kurumlarından”* sağladıkları gelirler bu kapsama girmektedir (Maliye Bakanlığı, 2004). Buradaki temel amaç daha kaliteli ve etkin bir eğitim ve öğretim sistemi oluşturmaktır. Eğitim ve öğretim faaliyetlerinde devletin almış olduğu tedbirler ve yapmış olduğu yatırımlar hiçbir zaman yeterli düzeyde olamamıştır. Bu amaçla kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisinde birtakım teşvikler sağlanarak özel okulların sayısında ve eğitim düzeylerinde kalite artırımına gidilmiştir

(Tanrıkulu ve Turhan, 2012: 9-11). Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen özel okullar bu açığın kapatılmasında ciddi rol oynamakta ve devletin bu alandaki yükünü biraz da olsa hafifletmektedir. Eğitim ve öğretim kalitesinin iyileştirilmesi ve devletin yükünün hafifletilmesi için özel okulların sayısını artırmayı hedefleyen devlet, bu konu ile ilgili çalışmalar başlatmış, birçok alanda eğitime destek amaçlı yasal düzenlemeler yapmıştır. Eğitim hizmetleri gerek toplumsal boyutta gerekse de insani değer yargılarının yerleşmesi açısından devlet tarafından her zaman desteklenmiştir (Maç, 2007: 57-58). Eğitim sektörü ülkenin gelişmesine ek olarak aynı zamanda toplumsal gelişmeyi de beraberinde getiren ve insanların toplum halinde yaşamalarına olanak sağlayan beraber yaşama kurallarını topluma benimseten önemli bir sektör haline gelmiştir.

2.2.4. Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 21.maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen gelirin belli kısmı gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde bu istisnadan yararlanmak mümkün değildir. 2016 yılı için binaların mesken olarak kullanılması durumunda 3800 TL'lik kısım vergiden istisna edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2016: 4-5).

2.2.5. Menkul Sermaye İratlarında İstisna

Temel amacı bireylerin tasarrufa yönelmelerini sağlamak olan bu istisna türü olumlu sonuçlar doğurmuştur. Gelir Vergisi Kanunun 75.maddesi gereğince “*Menkul sermaye iradı sahibinin, ticari zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısı ile elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak ifade edilen değerler, hisse senedi kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, tahvil ve hazine bonosu gelirleri, senetli ve senetsiz her türlü alacak faizi, bankalardaki mevduat ve katılım fonlarına ödenen faiz ve kar payları, repo gelirleri, emekli sandıkları, kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen*

kar payları” bu kapsamda yer almaktadır (Maliye Bakanlığı, 2017: 2). Bu sayede kişilerin geleceğe yönelik birtakım planlar yapmaları sağlanmıştır.

2.2.6. Ücretlerde İstisnalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 23.maddesinde kimlerin ücretlerinin istisnaya tabi olduğu ifade edilmektedir (Türkmen, 2013: 3). Söz konusu kanununa göre bazı ekonomik ve sosyal nedenlerle gerçek kişilerin elde etmiş oldukları bazı gelirler vergiden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunun “*Müteferrik İstisnalar*” başlığı taşıyan altıncı bölümünde yer almaktadır. İlgili bölümün 23.maddesi “*Ücretler*” başlığını taşımakla beraber birçok konu ve kişiler ile alakalı düzenleme yapılmaktadır (Özbalcı,1983: 13). Gelir Vergisi Kanunun 23.Maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları;

“Köylerde ya da son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000 i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri, gelir vergisinden muaf olan veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, toprak altı işletmesi halinde olan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri, köy muhtarları ile köylerin, katip, imam, korucu, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruyan bekçilerin ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler, kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı sosyal sigortalar kurumunun geçici 20’inci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek sureti ile sağlanan menfaatler, genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlara göre barındırılması gereken memurlara müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması ısıtılması ve suyunun temini sureti ile sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait bürüt alanı 100 m2’yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi sureti ile sağlanan menfaatler, hizmet erbabının toplu olarak iş yerine gidip gelmelerini sağlayan taşıma giderleri, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, yüz ve

daha aşağı işçi çalıştıran işyerleri için bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerleri için iki, amatör sporcu çalıştıranların her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler” kanunda ifade edildiği gibi istisna edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2016: 3-4). Temel amaç kişilerin ve faaliyet alanlarının ekonomik olarak daha rahat hareket etmelerini sağlamaktır.

2.2.7. Gider Karşılıklarında İstisnalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 24.maddesi gereğince harcırah kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan demeler,

“657 sayılı devlet memurları kanununa göre ödenecek yakacak yardımı, harcırah kanunu dışında kalan müesseselerin idare meclis başkanı ve yeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler, sayım işleri ile seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlara göre verilen zaruri gider karşılıkları ile 657 sayılı devlet memurları kanunda düzenlenen işçi, memur, BAĞ-KUR bünyesinde çalışan kişilere verilen yakacak yardımı” istisnaya tabi tutulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2016: 5). Son dönemlerde yakacak yardımı uygulaması kalmamasına rağmen gelir vergisi kanununda hala yer almaktadır.

2.2.8. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 25.maddesi gereğince “lm, hastalık, engellilik, muhtaç olanlara belli bir süre verilen yardımlar, emekli, dul, yetim, evlilik ikramiyeleri, hizmet erbabına ödenen ocuk zamları, evlenme veya doğum münasebeti ile yapılan yardımlar, genel nafakalar, kıdem tazminatları, sosyal güvenlik kurumunun sigortalılara yapmış olduğu demeler, yardım sandıkları tarafından üyelerine yapılan ölüm, sakatlık, hastalık gibi yardımlar, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme, ikramiyeleri veya iade

olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine ödenen toplam tazminatlar ile yardımlar” gelir vergisinden istisna edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2016: 5-6).

2.2.9. Teşvik İkramiye ve Mükafatları

Türkiye kültür, sağlık ve güvenlik ile ilgili birtakım faaliyetleri teşvik etmek istemektedir. Bu kapsamda bazı sportif faaliyetleri desteklemek amacı ile ödenen ikramiye ve mükafatlar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun’un 29’ncı maddesi gereğince gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu tutar üzerinden yine aynı kanunun 94.maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. Bu kapsamda yer alan “*İlim ve fenni, hayvancılığı, güzel sanatları, tarımı ve memleket için diğer faydalı faaliyetleri, amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler, sportif faaliyetleri yöneten hakemlere ödenen ücretler, subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetlerinde bulunan sivil makinistlere, uçuş ve dalış gibi hizmetleri dolayısı ile verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu ve kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseseler de uçuş maksadı ile görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, denizaltına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısı ile yapılan aynı mahiyetteki ödemeler”* gelir vergisinden istisna edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2016: 7-8). Zaman içerisinde ülke ekonomisinin ihtiyacı doğrultusunda yeni kurum ve kuruluşlar ortaya çıkmış ve bu kurum ve kuruluşlara teşvik ikramiyesi adı altında birtakım ödemeler yapılmıştır. Söz konusu ödemeler neticesinde birçok tartışma gündeme gelmiş ve yargıya intikal etmiştir.

2.2.10. Sergi ve Panayır İstisnası

Sergi ve panayır istisnasının amacı ülkelerin, üretmiş oldukları ürünlerin ya da farklı çalışmaların Türkiye’de uygulama alanı bulmasını sağlamak ve bu sayede üretim alanında ticaretin gelişmesine zemin oluşturmak amacı ile sergi ve panayır istisnası uygulaması yürürlüğe konulmuştur. Bu kapsamda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 30.maddesinin göre “*Hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar(Türkiye’de başka iş yeri ve daimi*

temsilcilerinin bulunmaması şartı ile) bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.” denilerek yasal dayanak gösterilmiştir (Gelir Vergisi Kanunu md.30). Söz konusu faaliyetler sadece gelir vergisinden değil aynı zaman da “5520 sayılı Kurumlar vergisi kanun 4/ç maddesi uyarınca da kurumlar vergisinden muaftır” (Kurumlar Vergisi Kanunu md.4/ç). *Türkiye içerisinde daimi ve başka işyerinin bulunmaması şartı ile bu panayırlara bütün dar mükellefler katılabilmektedir. Bu faaliyetlere katılan dar mükellefler Türkiye’den satın almış oldukları mal ve hizmetler nedeni ile ödemiş oldukları Katma Değer Vergisi karşılıklı olmak şartı ile iade etmesi gerekmektedir.”* (Katma Değer Vergisi Kanunu md.11). Amaç Türkiye’de sergi ve panayıra olan ilgiyi artırmak ve Türkiye’de ya da yabancı ülkelerde üretilen ürünlerin tanıtılması sonucu olarak da ticaretin canlandırılmasıdır. Yeni ürünlerin piyasaya tanıtılması, yeni üretim faaliyetlerinin geliştirilmesi gibi üretimi artırıcı çalışmalar olumlu sonuçlar doğuracaktır.

2.2.11. Gerçek Ücretler

Geliri asgari ücretin üzerinde olduğu halde resmiyette sadece asgari ücret kısmı kadar pirim yatırılmaktadır. Bu durum hem çalışanın hem de devletin zarar görmesine neden olmaktadır. Özellikle 1 Ocak 2009 yılında mevzuatta yapılan değişiklikle çalışanların ücret, prim, ikramiye gibi bütün hak edişlerinin bankalar aracılığı ile yapılması zorunlu hale gelmiştir. Buna rağmen işverenler yine de sosyal güvenlik kurumuna bildirdikleri asgari ücret kısmı kadar bankaya para yatırıp kalan kısmı çalışana elden vermeye devam etmişlerdir. Bu durum gelir dağılımında adaletsizliğe neden olmak ile beraber devletin gelir kaybetmesine de sebep olmaktadır. Sosyal güvenlik kurumu da buna benzer bir uygulamayı Kasım 2012 tarihinde uygulamaya koymuştur. Meslek grubuna göre taban ücret belirlenmiş ve işverenlerin bu ücret üzerinden pirim ödemeleri istenmiştir. Bu uygulama mimar-mühendis ve işyeri hekimleri gibi sadece bir kaç meslek grubunda uygulama alanı bulduğu için sonuç alınamamıştır (Maliye Bakanlığı, 2006: 6).

2.2.12. Değer Artış Kazançları

Değer artış kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılması sonucu sağlanan kazançtır. Yani malın alış değeri ile satış değeri arasındaki kısım kar kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Sahip olunan mal ve hakların satılması, takas, trampa edilmesi, kamulaştırma gibi durumlar sonucunda bir gelir söz konusu oluyorsa bu durum da değer artış kazancı elde edilmiş sayılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunun 80'inci maddesi gereğince alınan gayrimenkullerin alış tarihinden itibaren beş yıllık zaman zarfında elden çıkarılması durumunda değer artış kazancına konu olmaktadır (Topcu ve Sümerli Sarıgül, 2015: 96). 5 yıllık süre sonunda elden çıkarılması halinde normal prosedür uygulanıp ona göre vergi alınmaktadır. Değer artış kazancının bir tane istisnası söz konusudur. Şayet gayrimenkul bedelsiz olarak edinilmişse yani miras, bağış gibi durumlardan ötürü herhangi bir ödeme yapılmamışsa bu durumda gayrimenkulün elden çıkması halinde sahip olunan gelir ve haklardan değer artış kazancı vergisi alınmaz. Yine gelir idaresinin beyanına göre kentsel dönüşüm kapsamında yenilenen gayrimenkullerde her tapu değişikliğinde bu beş yıllık süre tekrar devreye girmektedir. Söz konusu 2016 yılı için değer artış kazancı istisnası 11.000 TL olarak belirlenmiştir (Maliye Bakanlığı, 2016).

2.2.13. Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunun 82'inci maddesinde yer alan arızı kazanç, sürekli yapılmayan veya ara sıra yapılan ticari ya da serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazanç türü olarak tanımlanmaktadır. Arızı kazanç yıllık olarak tespit edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 82.maddesinde 01.01.2003 tarihinden itibaren 4783 sayılı kanunun 7.maddesi uyarınca yapılan değişikliklerle arızı kazançlar tespit edilmiştir. Bu maddeye göre nelerin arızı kazanç olarak sayılacağı belirlenmiştir (Saban, 2006: 426). 2016 yılı için arızı kazanç istisnası 24.000 TL olarak belirlenmiştir. Yani yapılan çalışmalar sonucunda elde edilen gelir 24.000 TL ye kadar olan kısmı istisna edilmiş bu miktarın geçilmesi halinde gelir vergiye tabi tutulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2016).

2.2.14. Diğer İndirimler

Dünyadaki en gelişmiş canlı olan insan bazen doğum sırasında bazen de sonradan meydana gelen bir takım olaylardan dolayı vücudunun belli kesimlerini kullanamamaktadır. Sosyal devlet ilkesi gereği ya da hukuk devleti ilkesi gereği birçok anayasada engellilere yönelik indirimler söz konusu olmaktadır. Özellikle Gelir Vergisi Kanunun da yer alan 193 sayılı gelir vergisinin 89.maddesi gereğince yapılan indirimler bu kapsamda yer almaktadır. Söz konusu indirimler,

“Türkiye Kızılay derneğine makbuz karşılığında yapılan nakdi bağışların tamamı, Başbakanlık tarafından doğal afetler dolayısı ile yapılan nakdi ve aynı yardımların tamamı, mükelleflerin kendi bünyelerinde işi geliştirme amacı ile yapmış oldukları Ar-Ge’nin tamamı, sponsorluk harcamalarının profesyonel dallar için yüzde eli, amatör dallar için tamamı, kültürel ve sanatsal faaliyetler için yapılan harcamaların tamamı, ihtiyaç sahiplerine yapılan yardım kapsamında maliye bakanlığının usul ve esaslarına ilişkin yapılan gıda, yakacak, temizlik maddeleri için yapılan tutarın tamamı, okul, yetiştirme yurdu, rehabilitasyon merkezi, hastane gibi hizmet kuruluşlarının yapımında kullanılan giderlerin tamamı, kalkınma için yapılan yardımların tamamı, serbest meslek faaliyetlerinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özürlülerin beyan edilen gelirlerine 31’inci madde de yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim kadarı, beyan edilen gelirin yüzde onunu aşmaması kaydı ile kişinin kendisi, eşi, çocukları için yapmış olduğu eğitim sağlık harcamalarının tamamı, beyan edilen gelirin yüzde onu ile asgari ücreti aşmamak şartı ile mükellefin, kendisi, çocukları, eşi için, ölüm, hastalık, doğum, emeklilik sistemine ödenen katkı payları, tahsil gibi her türlü sigorta giderinin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.” Bir vergi sistemi toplum ile uyumlu olduğu sürece varlığını sürdürmektedir. Vergi sistemleri toplumsal yapıdan uzak düzenlenemez (Yayman ve Çımat, 2012: 297-301).

2.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Ki Vergi Harcamaları

Ülkeler sahip oldukları kaynakları kullanarak dünya ticaretinde yer edinmek için büyük bir çabanın içerisine girmektedir. Kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler

ve teşvikler yabancı sermayenin ve yerli sermayenin yatırımlarının artmasına imkan sağlamaktadır. Aynı zamanda hem istihdam oranını artırır hem de devletin yapmış olduğu teşvik uygulamalarında yapılan indirimlerden daha fazla gelir elde edilmesine olanak sunmaktadır. Bu durum sürekli hareket halinde olan yabancı sermayenin ülke ekonomisine dahil olmasına zemin oluşturmaktadır (Karadeniz, 2013: 244). Vergi sistemlerinde yapmış oldukları düzenlemeler ile vergi indirimi, istisnası gibi birçok uygulamayı kullanarak vergi oranlarını hem kurumsal anlamda hem de bireysel anlamda en aza indirmeye çalışmaktadır. Bu sayede yabancı sermayenin ülkeye girişi sağlanmış olmaktadır. Her ülke kurumlar vergisi oranlarını ülkenin içinde bulunduğu duruma göre düzenlemiş, kimi zaman bu oranı yükseltmiş kimi zaman ise düşürmüştür. Her geçen gün gelişen teknolojiye ve ekonomiye ayak uydurmak için ülkeler ile sürekli rekabet halinde olan Türkiye ise bütün dünya devletlerinde olduğu gibi bu sürece uyum sağlamak için çaba sarf etmektedir (Örücü vd., 2012: 541).

2.3.1. Vergi Muafiyetleri

Vergi muafiyeti 5520 sayılı kurumlar vergisinin 4.maddesinde yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirilen kurum ve kuruluşlar ile faaliyetlerini şöyle sıralamak mümkündür

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izni ile yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, panayırklar ve fuarlar, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konuk evleri ile askeri kışlalardaki kantinler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen, su işletmeleri, mezbahalar, yolcu taşıma işletmeleri, köyler ya da köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile işletilen hamam, çamaşırhane, soğuk hava deposu, değirmen ve bağlı oldukları il sınırları içinde faaliyette bulunmak şartı ile yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri, gençlik ve spor genel müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik iş birliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük

ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak amacı ile kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen veya sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların söz konusu; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kar üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitimine kadar yönetim ve denetim kurallarında, inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya kanunun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar" vergiden muaf tutulmuştur (Vural, 2015: 16-21). Yukarıda açıklandığı gibi kurumlar vergisinin 4.maddesinde yer alan bu bentler vergi harcaması kapsamına alınmıştır. Burada yapılan çalışmaların kimin yaptığı, kapsamı ve kimin için yapıldığı dikkate alınarak ve topluma fayda sağlayıp sağlamadığı göz önüne alınmaktadır.

2.3.2. Vergi İstisnaları

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar 5520 sayılı kanunun 5.maddesinde yer almaktadır (Başbakanlık Mevzuatı,2006: 9884). Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançların bir bölümü, belirli koşullar ve sınırlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kurum kazancına uygulanan objektif karakterli bir indirimdir. İstisnadan amaç vergi yükünün azaltılması veya sıfırlanması sureti ile belli kazançların elde edilmesinin teşvikidir. Kurumlar vergisinden istisna edilen konular "iştirak kazançları istisnası, yurt dışı kazanç istisnası, tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna,

emisyön pirimi kazancı istisnası, Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ile rüçhan hakları satış kazancı istisnası, bankalara ve TMSF ’ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna, yurt dışı şube kazançları istisnası, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlardan sağlanan istisna, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, Risturn istisnası” konuları istisna kapsamına alınmıştır (Vural, 2015: 24).

2.3.3. Diğer İndirimler

Devlet kendisine yüklenen bazı görev ve sorumlulukları vatandaşların katkısını alarak yükünü hafifletme yoluna gitmektedir. Devletin iş yükünü hafifleten kişi ya da kurumlara çeşitli vergi indirimleri uygulanarak bu kişi ya da kurumların sayısı artırılmaya çalışılmaktadır. 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunun 10.maddesinin a, b, c, ç, d, e, bentlerin de düzenlenen diğer indirimler başlığı altında yer alan “*Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları, belirli kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar, Türkiye’den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın yarısından*” oluşmaktadır (Vural, 2015: 132). Söz konusu indirimler ile gelişmeye açık faaliyet alanlarının gelişmesi mümkündür. Toplum yararına olan faaliyetlerin pozitif dışsallık yayarak daha fazla kişiye ulaşması hedeflenmektedir.

2.3.4. Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi uygulaması temelde ekonomik gelişmeyi, bölgeler arası gelişmişlik farkının azaltılması ve yatırımların teşvik edilmesini amaçlamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A ve geçici 4.maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi uygulaması 1960 yılından beri yer almaktadır. Yatırım indirimi yapılan düzenlemeler ile 5497 sayılı Kanunun 2’nci maddesi ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Mükelleflerin mağdur olmamaları için 2009 yılının başına kadar bu uygulamadan faydalanmaları sağlanmıştır (Çırtlık, 2013: 38).

2009 yılında ise yerine günün şartlarına uygun ve uygulaması daha kolay olan yatırım teşvik uygulaması hayata geçirilmiştir. 14.07.2009 tarih ve 16.07.2009 tarihli ve 27290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yeniden düzenlenmiş ve yatırım indirimi yerine vergi indirimi uygulaması getirilmiştir.

2.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Vergi Harcamaları

Her ülke kendi iç ticaretini geliştirmek, dışa açılarak gelişimini tamamlamak ve gelişen ekonomiler ile mücadele edebilecek seviyeye gelmek için vergi sistemlerinde birtakım teşvik uygulamalarına yer vermektedir. Özellikle dışa açık ekonomilerde dünyada yaşanan gelişmelerden haberdar olmak ve gelişmiş ekonomilerin kabul ettiği birtakım kuralları benimseyerek kendi veri tabanına uyarlayarak kullanmak artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye’de ihracatın teşvik edilmesi amacı ile 1963 yılından beri uygulanan ihracatta vergi iadesi 1985 yılında katma değer vergisinin kabul edilmesi ile beraber yerini katma değer vergisinde istisna uygulamasına bırakmıştır (Türkay ve Ünsal, 2008: 97).

2.4.1. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

Ülkenin sahip olduğu teknolojiyi geliştirmek ve ilerleme kat etmek amacı ile yapılan bir uygulamadır. *“Faaliyetleri kısmen ya da tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan yardımlar yer almaktadır. Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimleri bu araçların imar ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerde bu kapsamdadır. Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri, altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler, aynı kanun hükümlerine göre boru hattı ile taşımacılık yapanlara bu hatların*

inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler” bu kapsama alınmıştır (Katma Değer Vergisi Kanunu md.13).

2.4.2. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunun 17.Maddesinde yer alan istisnalar “*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya kamu tüzel kişiliğine haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim ilişkin teslim ve hizmetleri, diğer istisnalar, külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar, döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam, hurda ve atıkları teslimli, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacı ile oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri 30.01.2002 tarihli 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacı ile bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi, bankalar kanunu uyarınca mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi, özürhükümlerinin, eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki yıl tam yıl süre ile bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı sureti ile gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin bankalara devir ve teslimi, 2499 sayılı sermaye piyasası kanunun 38/A maddesindeki hükümler” vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir (Katma Değer Vergisi Kanunu md.17).*

2.5. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Vergi Harcamaları

Türkiye’de 1970 yılında Finansman kanunu ile uygulamaya konulmuş olan işletme vergisinin yerine 1 Ağustos 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi konulmuştur. Özel Tüketim Vergisi kapsamına sadece birkaç mal grubu girmekle beraber etkileri birçok sektörü ilgilendirmektedir (Saklar, 2011: 211). Katma Değer Vergisinden sonra harcama vergilerinde yapılan düzenleme ile Özel Tüketim Vergisi sisteme girmiştir. Özel Tüketim Vergisi gelişmiş ülkelerde sigara, tütün, alkollü içecekler üzerinden alınırken az gelişmiş ülkelerde bu ürünlere ek olarak diğer bazı ürünlere de uygulanmaktadır (Gezgin, 2003: 1). Bu verginin amacı özellikle az gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde gelir adaletini sağlamaktır. Özel Tüketim Vergisi toplum içinde uygulama alanı bulan dolaysız vergi statüsünde yer alan vergilerden bir tanesidir. Çok eski geçmişe sahip olan ve özellikle lüks mallar ile keyif veren mallar üzerinden alınmaktadır. Ülkenin içinde bulunduğu duruma göre bazen sanayi ve diğer sektörlerde de uygulama alanı bulabilmektedir. Türkiye’de daha önce uygulanan terkin-tecil uygulaması kaldırılmış yerine Bakanlar Kurulu kapsamındaki bazı temel uygulamalar ile verginin önce tam olarak tahsili ve sonrasında bazı şartların gerçekleşmesine bağlı olarak vergi farkının mükellefe iadesine yönelik yeni bir sisteme geçilmiştir (Çalıkoglu, 2012: 1). Türkiye’de hem Avrupa Birliğine uyum süreci hem de mükelleflerin vergi sistemine uyum sağlaması açısından Özel Tüketim Vergisi kanunu benimsenmiştir. Bu sayede hem ticaret gelişmiş hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmıştır (Çapar, 2004: 122).

2.5.1. Diğer İstisnalar

Diğer istisnalar kapsamında yer alan “6326 sayılı petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi, 87.03 ile 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P numaralarında yer alanların sakatlık derecesi %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından, 87.03 ile 87.04 ve 87.11

G.T.İ.P numaralarında yer alanların bizzat kullanma amacı ile sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından beş yılda bir iki sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı, dört sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali, kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanunun 167'inci maddesi geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali istisna kapsamına alınmıştır.”(Özel Tüketim Vergisi Kanunu md.7).

2.5.2. Verginin Tecili

4760 numaralı Özel Tüketim Vergisi Kanunun 12.06.2002 tarihli 24783 numaralı Resmi Gazetede yayınlanmış ve 01.07.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Akaryakıt ürünleri, petrol ve türevleri bu kanun kapsamında yer almaktadır (Erkan, 2010: 5). Özel Tüketim Vergisi Kanunun “8.maddesinin (1) nolu fıkrası ile bu kanuna ekli (1) Sayılı listenin B cetvelindeki malların (1) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılması halinde ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların tecil tarihini takip eden ayın başından itibaren 12 ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştür” denilerek düzenlenmiştir (Özel Tüketim Vergisi Kanunu md. 8). Söz konusu Özel Tüketim Kanunun 8.maddesinin 2 nolu fıkrası ile ihraç edilmek şartı ile ihracatçılara teslim edilen mallara ait Özel Tüketim Vergisinin tahsil edilmemesi şartı ile Özel Tüketim Vergisi mükelleflerinin talebi ile tecil edilmesi mümkündür. Buradaki amaç boya, lastik, mürekkep, deri ve benzeri sektörlerin yüksek ÖTV oranlarından korumak olduğu söylenebilir. İmalat sanayinin ve hizmet sektörünün girdisini oluşturan bu maddeler indirim oranlarından faydalanmak için sanayi sicil belgesine haiz olmak şartı söz konusudur (Parlakkaya, 2002: 26-27). Özellikle akaryakıt dışındaki bazı ürünlerin akaryakıtı karıştırılması, vergi kaybı ve haksız rekabete neden olup ve toplum içinde on numara yağ diye isimlendirilen ürün ile ilgili 09.10.1012 tarihli 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu

kararının 4.maddesi ile birlikte tecil-terkin uygulamasına son verilmiş yerine mükellefe belli şartlar dahilinde verginin iadesini öngören yeni bir sisteme geçilmiş ve ÖTV'nin indirimli olarak uygulanacağı ifade edilmiştir (Dinçer, 2013: 2-3). Buradaki amaç hem vergi kaybının önüne geçmek hem de oluşacak haksız rekabeti ortadan kaldırmaktır. Yapılan son düzenleme ile ithalatçılar gümrükte alınacak teminata da yüzde beşlik bir indirimden de yararlanabileceklerdir. Vadesinde ödenmeyen vergi alacaklarına ilişkin 6183 sayılı kanun gereğince gecikme zammı, bazı durumlarda ise tecil faizi uygulanmaktadır. Uygulanan tecil-terkin uygulaması tamamen mükellefin tercihinde olan ve bazı şartları yerine getirmesi sonucunda sahip olabileceği bir haktır.

2.5.3. Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası

Türkiye’de birçok alanda vergi harcamaları kullanılarak gelişme yolunda önemli adımlar atılmıştır. “Temel de Türkiye’de denizcilik faaliyetlerinin maliyetlerini azaltarak hem deniz ticaretinin geliştirilmesi hem de sektörün ilerlemesi amacı ile vergi indirimi, vergi teşvikleri uygulanmıştır. 16/7/2003 tarihli ve 25170 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jumaline işlemek kaydı ile verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı, 2004 yılı başından itibaren sıfıra indirilmiş uygulamanın usul ve esasları da Maliye Bakanlığı tarafından, (6) seri numaralı ÖTV genel tebliği ile belirlenmiştir. Uygulama kapsamına motorin ve fuel oiller girmektedir. Milli Gemi Sicilleri kavramı deniz ticaretinde kullanılan gemilerin tabi olduğu sicil türüdür.” Milli Gemi Sicili 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir (Kurt, 2014: 286-287). Özellikle sicile kayıtlı gemilere uygulanan mali yükümlülükler her ne kadar sektörü geliştirmeye yönelik olsa da 4490 sayılı kanunun 12 maddesinde “*Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileri ile fonlardan istisnadır*” hükmüne yer verilmiştir. Temel amacı denizcilik sektörünün ve deniz ticaretinin geliştirilmesi olan uygulamaların amacı dışında kullanılması hem gelir dağılımında adaletsizliğe neden olmakta hem de vergi

sistemine karşı mükellefin güven sorunu yaşamasına yol açmaktadır. Özellikle gelir düzeyi yüksek olan kişilerin 4490 sayılı kanun kapsamında muaf tutulması vergi harcamalarının ne kadar etkin kullanıldığı sorusunu gündeme getirmektedir (Hepaksaz, 2009: 2-4). Türk denizcilik sektörünün geliştirilmesi için uygulanan Özel Tüketim Vergisi istisnası yürürlüğe girdiği tarih olan 2004 ile 2016 yılları arasında toplamda deniz araçlarına verilen yakıttan alınmayan Özel Tüketim Vergisi 12 yılda 5 milyar lirayı bulmuştur. 87,490 Deniz aracına toplamda 3,9 ton yakıt verilmiştir. Yapılan teşvikler sayesinde deniz taşımacılığında taşınan yolcu sayısında yüzde 65 dolayında artış olduğu, araç sayısında ise yüzde 110 dolaylarında artış olduğu görülmektedir (Çelikkaya, 2012: 78-80).

Denizcilik faaliyetlerinin gelişmesi için birçok çalışma yapılmış ve yasal düzenlemeler ile desteklenmiştir. Bu sayede daha kolay sonuç alınmaktadır. Özellikle 4490 sayılı kanunun 12.maddesinin 2.inci fıkrasında yer alan *“Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri: damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar”* hükmüne yer verilmiş ve bu kapsamda gelişmenin önündeki engeller azaltılmaya çalışılmıştır (Yetkiner ve Durusoy, 2006: 45). Uygulama kapsamında faaliyet gösteren kişilerin aynı şekilde vergi harcamalarından faydalanmaları iyi bir denetim mekanizmasının kurulması ile kontrol edilmelidir. Denizcilik sektörünün gelişmesi amacı ile yapılan teşvikler ve uygulamalar özel tüketim vergisi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Özellikle şartları yerine getiren mükelleflerin ucuz yakıt almalarının önü açılacak ve bu durumun kötü amaçlarla kullanılmaması için iyi ve sistemli bir denetim mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir (Demir, 2013: 1). Avrupa Birliği ülkelerine bakıldığında yine rekabetin bozulmasını engellemek için Özel Tüketim Vergisinin minimum seviyede tutulması kararlaştırılmış ve haksız rekabetin önlenmesi için büyük önem verilmiştir (Üstüner, 2009: 84). Genel anlamda bakıldığında neredeyse bütün ülkelerde deniz yolu ile gerek yük taşımacılığında olsun gerek yolcu taşımada olsun hava, kara, demir yoluna göre daha uygun olduğunu görmek mümkündür. Bütün ülkeler ticaret yaparken maliyet oranlarını minimum düzeyde tutmaya çalışmaktadır. Özellikle kara ve demir yolu alt yapı maliyetleri de eklenince uluslararası ticarete deniz taşımacılığı büyük önem arz etmektedir. Devletler hem ülkelere girecek malların maliyetini düşürmek hem de

deniz taşımacılığını teşvik etmek amacı ile birçok konuda teşvik programları uygulamaktadır. Özellikle Özel Tüketim Vergisinde uygulanan muafiyet, istisna, indirim teşvik programlarından birkaç tanesini oluşturmaktadır. Türkiye’de 1990 yıllarından sonra ciddi anlamda düzenlemeler yapılmış 1999 yılında deniz taşımacılık şirketlerine özel vergi ayrıcalıklarını sunan “Götürü” vergilendirme rejimini benimsemiştir. Bu gibi çalışmalar sayesinde daha önce dünya sıralamasında otuz beşinci sırada iken 2011 yıllarında on sekizinci sıralara kadar yükselmiştir (Çelikkaya, 2012: 76).

Tablo 2.4. Uygulama kapsamında yer alan yakıtlar ve gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları

G. T. İ. P. N	Yakıt Türü	Vergi Tutarı	Birimi
2710.19.41.00.11	Motorin	1,7945	Litre
	(Ağırlık itibari ile kükürt oranı %0.05’i geçen fakat %0.2’i geçmeyenler)		
2710.19.45.00.11	Motorin	2,3765	Litre
	(Ağırlık itibari ile kükürt oranı %0.2’i geçenler)		
2710.19.49.10.11	Motorin	0,4760	Litre
	(Fuel oiller)		
2710.19.61.00.00	(Ağırlık itibari ile kükürt oranı %1’i geçmeyenler)		Kilogram
	(Fuel oiller)	0,2370	
2710.19.65.00.00	(Ağırlık itibari ile kükürt oranı %2’i geçen fakat %2.8’i geçmeyenler)		Kilogram
	(Fuel oiller)	0,2240	
2710.19.69.00.00	(Ağırlık itibari ile kükürt oranı %2.8’i geçenler)	0,2240	Kilogram

Kaynak: (www.gib.gov.tr, Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Mevzuatı,2016: 21-22)

2.6. 7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununda Vergi Harcamaları

2.6.1. Vergi Muafiyetleri

Veraset ve intikal vergisi kapsamında yer alan “Kamusal muafiyetler, kamu yararı amacı güden teşekküllere sağlanan muafiyetler ile diplomatik muafiyetler bu kapsama girmektedir. Kamusal muafiyet kapsamına, kamu kuruluşları, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamuya yararlı sayılan dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kuruluşlardan kurumlar vergisinden muaf olanlar ile tüzel kişilere ait olup kamu yararı için; ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi faaliyetlerde bulunan kuruluşlar ve yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o devletin uyuğunda

bulunan memurlar ve Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler ve bu sayılanların aile bireyleri, veraset ve intikal vergisinden muaftır.” denilerek karşılıklı ayrıcalıklar tanınmıştır. Türkiye’de bulunan görevlilerin rahat etmeleri sağlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2014: 3).

2.6.2. Vergi İstisnaları

Veraset ve intikal vergisinin 4.maddesinde istisna kapsamında yer alan unsurlar;

“Veraset yolu ile intikal eden ev eşyası ile murise ait kişisel eşyalar ve aile hatırası olarak korunan, tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar, veraset yolu ile intikal eden malların, evlatlıklarda dahil olmak üzere çocuklar ve eşten her birine düşen miras paylarının(176.600)eşin yalnız başına mirasçı olması halinde ise kendisine isabet eden miras payının(353.417), örf ve adete göre verilmesi gelenek olmuş hediye, cihaz, yüz görümlüğü ve drahomalar(gayrimenkuller hariç), bütün sadakalar, ivazsız suretle intikallerin (4.068)para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 şans oyunları hasılatından alınan vergi, fon ve payların düzenlenmesi hakkında kanunda tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerin (4.068) veraset ve intikal vergisi kanunu 3.maddesinin a ve b bentleri kapsamına giren kişilerin statüleri gereğince amaçları doğrultusunda usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar, kamu idare ve müesseseleri ile 3659 sayılı Bakanlar ve devlet müesseseleri memurları aylıklarının tevhit ve teadülü hakkındaki kanuna tabi müesseseler ve kamu menfaatine yararlı derneklerden ve emekli yardım sandıklarından veya bu mahiyetteki kurumlardan, dul yetimlere bağlanan aylıklar ile bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri, dul ve yetimlere verilen evlenme ikramiyeleri, hizmet sürelerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler, harp malulleri ile şehit yetimlerine tekel bey’iyelerinden ödenen paralar, savaşta veya görev gereği çıkan çatışmalarda, manevra ve eğitimlerde veya bunlarda aldığı yaralar sonucunda ölen subay, astsubay ve erlerin(Jandarmalar dahil) ve yine görev sırasında ölen güvenlik mensuplarının çocukları ile eşlerine ve anne-babalarına intikal eden bütün malların değerleri toplamından, veraset yoluyla intikallerde eş ve çocuklara tanınan istisna tutarının bir katı, Borçlar Kanunu’nun 242’nci maddesine göre rücu koşulu ile yapılan bağışlarda, bağışlananın bağışlayandan önce ölümü halinde,

başılayana rücu eden bağışlanmış mallar, sağlar arasında ivazsız surette meydana gelen intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar, Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar, plaka sıralaması uygulanan illerde, Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan ticari plaka sahiplerine dağıtılan paralar, 2863 sayılı kültür ve tabiat varlıklarını koruma kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yolu ile devir ve iktisabına ilişkin işlemler, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli daireler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar, 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan devlet katkılarının hak kazanılan kısımları” vergiden istisnadır (Maliye Bakanlığı, 2014: 3-4).

2.7. Diğer Kanunlarda Vergi Harcamaları

2.7.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

Yapılan çalışmalarda serbest bölgeler ile gümrük kapsamında faaliyet gösteren mükelleflere bir takım ayrıcalıklar tanınmış ve düzenlemeye konulmuştur. “Serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber, yer ve sınırları Bakanlar Kurulunca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Mevzuatı Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeni ile normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak 4.1.1961 tarihli ve 213 Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu kanun kapsamında kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim

safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu kanun kapsamında kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu kanun kapsamından yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.” denilerek bu kapsamda faaliyet gösteren mükelleflere vergisel teşvikler sunulmuştur (Serbest Bölgeler Kanunu md.6)

2.7.2. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Kanunu

Gelişmekte olan ülkelerde teknolojik olarak birçok alanda faaliyet gösteren üniversiteler, araştırmacı kurum ve kuruluşlar ile üretim faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin desteklenerek toplumun sosyo ekonomik olarak ilerlemesi ve gelişmesi sağlanmaktadır. Bu doğrultuda Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinde çalışma yaparak kazanç elde eden girişimcilere 2023 yılına kadar vergi muafiyeti getirilmiştir. Bu çalışmalar kapsamında ithal edilen ürünlerden de vergi alınmamaktadır. Öğretim üyelerinde Ar-Ge ve yazılım konusunda daha aktif ve verimli çalışmasını desteklemek amacı ile birçok kolaylık sağlanmaktadır. Ülke içinde faaliyet gösteren girişimcilerin ve ülke dışındaki girişimcilerin ülkeye yatırım yapmasını sağlamak için düzenlenen kanun kapsamında birçok alanda teknoloji bölgeleri kurulmuştur. Üretim tesislerinin günün şartlarına uygun ve teknolojik ilerleme sağlaması açısından gelişmekte olan Türkiye için büyük öneme sahiptir. 4691 sayılı kanunda kimlerin bu teşvikten yararlanacağı detaylı bir şekilde ifade edilmektedir (Çaltekin, 2014: 13-14).

2.7.3. 5084 Sayılı İstihdam ve Yatırımın Teşviki Kanunu

5084 sayılı kanunun 1.maddesinde amaç belirtilerek bu kanuna neden ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir. *“Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkanlarını artırmaktır.”* denilerek gelişmemiş bölgelerin gelişmesi için destek verilmiştir (İstihdam ve Yatırım Teşviki Kanunu md.1). Özellikle Doğu ve Güneydoğu bölgelerinin gelişmesi ve kalkınması amacı ile girişimcilerin bu bölgelere yatırım yapmaları için birtakım teşvikler sunulmuş ve yasal olarak da

desteklenmiştir. Söz konusu yatırımlarda en çok ihtiyaç duyulan unsurlar üzerinde durulmuş ve yatırımcıların daha rahat hareket etmeleri sağlanmıştır. Bu sayede hem girişimci kazanmış olmakta hem de bölge halkı için yeni istihdam alanları oluşturulmuş olmaktadır.

2.8. Vergi Türleri

Vergileri dolaylı ve dolaysız olarak iki gruba ayırmak mümkündür. Dolaylı vergiler bir mal ya da hizmet alımı karşılığında devlete ödenen vergiler olarak tanımlamak mümkündür. Dolaysız vergi ise, bir ticari faaliyet ile uğraşanların veya bir iş yerinde çalışan memur, işçi gibi maaşından yapılan kesintiyi ifade etmektedir.

2.8.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

-Gelir Vergisi

-Kurumlar Vergisi

2.8.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

-Katma Değer Vergisi

-Satış ve Muamele Vergisi

-Kısmi İstihlak Vergileri

-Harcamalara Dayalı Gelir Vergisi

-Gümrük Vergileri

-Özel Tüketim Vergisi

-Özel İletişim Vergisi

2.8.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

-Genel Servet Vergisi

-Emlak ve Kısmi Servet Vergileri

-Sermaye Vergisi

-Veraset ve Diğer Şekillerdeki Servet Transferleri Vergileri (www.gib.gov.tr).

Tablo 2.5. 2006-2016 Yılları Arasında Dolaylı-Dolaysız Vergi Oranları

Yıllar	Dolaylı Vergiler Oranı (%)	Dolaysız Vergiler Oranı (%)
2006	0,69	0,31
2007	0,66	0,31
2008	0,65	0,34
2009	0,65	0,35
2010	0,68	0,32
2011	0,68	0,32
2012	0,67	0,33
2013	0,69	0,31
2014	0,68	0,32
2015	0,64	0,36
2016	0,67	0,33

Kaynak: (kalkinma.gov.tr)

Tablo 2.5 incelendiğinde dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilere göre çok yüksek olduğu görülmektedir. Kişinin gelirine bakılmadan vergi alınması dolaylı vergilerin en çok eleştirilen yönüdür. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitliği bozmaktadır. Dolaylı vergilerin hem oranın yüksek hem de sayısının fazla olması ayrıca eleştirilmektedir. Özellikle harcama yapılırken kişinin gelirinin dikkate alınmadan herkesten eşit oranda vergi alınması mükelleflerin vergi vermemek için farklı yollara başvurmasına neden olmaktadır.

2.9. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi

Devletler sahip oldukları yaptırım güçleri sayesinde ülkelerindeki ekonomik ve sosyal alanda birçok değişiklik ve yenilik yapmaktadır. Her ülkenin kendine göre kuralları ve hukuki yaptırımları vardır. Her ne kadar gelirler devletler için önemli olsa da sosyal devlet ilkesi gereği ya da hukuk devleti ilkesi gereği birçok gelirden de vazgeçmektedir. Devletler koymuş oldukları vergileri toplamak ve gelir elde etmek için vergi afları, muafiyetler, usulsüzlük cezaları, ihbar ikramiyeleri, uzlaşma, vergi indirimi gibi birçok faaliyete başvurmaktadır. Devlet bazı uygulamalar ile hem tahsil edeceği geliri güvence altına almayı amaçlar hem de vatandaşlarının olası olumsuzluklar karşısında zor duruma düşmemesi için birtakım önlemler almaktadır (Akkoç ve Demir, 2011: 2).

Türkiye’de yapılan çalışmalara bakıldığında gelişen ekonomiler ile rekabet gücünü artırmak ve yabancı sermayenin ülke ekonomisine akışını sağlamak için birçok alanda vergi uygulamaları ile teşvik sağlanmaktadır. Gelişen dünya şartlarına ayak uydurmak ve gelişmeyi sürdürmek için çalışmaların devam etmesi gerekmektedir. Türk Vergi Sisteminde yer alan yasal düzenlemelere bakıldığında gerekli ve yeterli düzeyde yasal uygulamanın olmasına rağmen uygulamada birçok aksaklık yaşanmaktadır. Yaşanan sorunların başında ise gerekli denetimlerin tam anlamı ile yapılmaması gelmektedir. Vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler ile mükelleflere birçok alanda kolaylık sağlanmış ve ülke ekonomisine katkı sağlanması hedeflenmiştir. Türk Vergi Sisteminde vergi harcamaları yolu ile birtakım avantajlar sunulmuş bu sayede hem ülke içinde hem de ülke dışında girişimcilerin ülkeye yatırım yapması hedeflenmiştir. Temel amacı yabancı sermayenin ülke ekonomisine katılması olan ve gelişmemiş bölgelere yatırım yapılarak buraların kalkınmasının sağlanması olan Türk Vergi Sistemi farklı sektörler aracılığı ile bu hedefine ulaşmaya çalışmaktadır. Farklı dönemlerde birçok düzenleme yapılmasına rağmen yine de istenilen sonuca ulaşılmamıştır. Türk Vergi Sisteminde temel sorun vergi harcamalarının sosyal transfer harcamaları kapsamında yer alması nedeni ile denetim mekanizmasının iyi işlememesidir. Vergi harcamaları kapsamında yer alan kişilerin ya da faaliyet alanlarının belli şartları ve sorumlulukları yerine getirmeden bu uygulamalardan faydalanmaları kişiler arasında ve sektörler arasında gelir dağılımında eşitlik, vergilendirmede adalet ve rekabet gücü konularında eşitsizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Söz konusu denetimin olmadığı yerde adalet ilkesinden de söz etmek mümkün değildir.

Vergilendirmede adalet ilkesinin zayıf olduğu bir vergi sisteminde güven duygusu olmadığı için kimse kurallara uymak istemez. Söz konusu adaletsiz bir vergi sisteminde kimse vergi vermek istemez ve farklı yollara başvurarak farklı sektörlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, yeni çıkan kanunların mevcut kanunları yok hükmünde sayması, günün şartlarına uygun ve uluslararası düzenlemelerin yeteri kadar takip edilmemesi de söz konusu sorunların devam etmesine neden olmaktadır. Vergi harcamaları sosyal devlet ilkesini ve hukuk devleti ilkesini benimsemiş bütün devletlerin vazgeçemediği bir kamu harcaması türüdür. Vergi harcamaları yasal düzenlemelerle beraber denetim mekanizması ile de desteklenirse daha etkin sonuçlar alınacaktır. Bu sayede kamu harcamaları boşuna

gitmemiş ve yerinde kullanılmış olmaktadır. Kamu kaynaklarının boşa harcanmaması daha az vergi almak anlamına gelmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİ ADALETİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Genel

Vergi harcamalarının sosyal politikalar kapsamındaki görevlerine ve kapladığı alana bakıldığı zaman her geçen gün önemi artmaktadır. Kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendiren ve birçok çalışma ile kamu harcamalarının yükünü hafifleten vergi harcamaları ilk başlarda sadece toplumsal alanda sosyal aksaklıkları gidermek amacıyla iken zamanla her alanda faaliyette bulunmaktadır. Türkiye’de 1961 yılında sosyal devlet ilkesinin kabul edilmesi ile birlikte gelişim gösteren sosyal devlet anlayışı 1980 den sonra demokratikleşme adımlarının atılması ile birlikte her geçen gün daha da önem kazanmıştır. Özellikle 1990’lı yıllardan sonra kalem sayısında artış olan vergi harcamaları eğitim, sağlık, ekonomi ve sosyal alanda faaliyet göstermektedir. Türkiye’de vergi harcamalarının kamu harcamalarının alternatifi ya da tamamlayıcısı olarak değerlendirilmesi ve devletin alması gereken vergiden vazgeçmesi neticesinde vergi harcamalarına büyük bir önem verilmiş ve bu alanda çalışmalar yapılmasına zemin oluşturmuştur. Her geçen gün kapsamı genişleyen vergi harcamalarının yükü artmış ve denetimi zorlaşmaktadır. Vergi harcaması kapsamında, vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi indirimi, verginin tecili(Ertelenmesi), vergi teşvikleri, verginin terkin, vergi erozyonu, vergi affı, vergi uzlaşması yer almaktadır. Uygulamadaki vergi harcamalarının olumlu sonuç vermesi için doğru yöntemlerin belirlenmesi denetim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işlemesi günün şartlarına uygun vergi politikalarının yürürlüğe konulması gerekmektedir. Türkiye’de vergi harcamaları ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmaların temel amacı uygulamadaki vergi harcamalarının sonuçlarının değerlendirilerek birtakım öneriler ile eksiklerini gidermektir. Bu sayede yeni çalışmalar daha sağlıklı ve etkin sonuçlar verecektir.

Yöntem

Vergi harcamaları toplumun her kesimini ilgilendirdiği için birçok çalışma yapılarak herkesin fikri alınmaya çalışılmıştır. Toplumun gelişmesine, ekonomik ve sosyal alanda ilerleme sağlamasına katkı sağlayan akademik çevrelerin vergi harcamaları ile ilgili çok sayıda çalışmaları bulunmaktadır. Yapılan çalışmaların yayınlandığı kurum ve kuruluşların tarafsız olması, hakemli kuruluşlar olmaları ve kamuoyu nezdinde oluşturmuş oldukları güven duygusu dikkate alınarak vergi harcamalarını oluşturan unsurlar ile ilgili yüz tane çalışma alınarak sonuçları aktarılmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmalar tablo haline getirilerek çalışmanın yöntemi, kapsamı, sonuç ve önerileri dikkate alınarak vergi harcamaları konusunda nerede yer alındığı, gelecekte neler yapılması gerektiği konusunda fikir vermesi açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi harcamaları ile ilgili alınan çalışmalara bakıldığında çoğunluğun anket yöntemi olduğunu görmek mümkündür. Bu sayede her kesimden mükellef ile konuşma olanağı bulunmakta ve fikri alınmaktadır. Bu da çalışmaların tarafsız ve güvenilir olmalarını sağlamaktadır.

Sonuç

Sosyal devlet ilkesinin gelişmesi ile beraber vergi harcamalarının kapsamı genişlemiş birçok alanda faaliyet göstermeye başlamıştır. Vergi harcamalarının kapsamının geniş olması denetimi zorlaştırmış birçok vergi harcamasının gereksiz kamu harcamasından öteye gitmediği yapılan alan çalışmalarında ve akademik çevrelerin çalışmalarında görülmektedir. Vergi harcaması kapsamında yer alan projelerin denetlenmemesi, siyasilerin vergi harcamalarını seçim argümanı olarak kullanmaları, kısa vadeli projelerin her alanda desteklenmesi, ödemelerin zamanında yapılmaması, doğru yöntemlerin uygulanmaması, kalifiye elemanların olmaması, işin ehli olmayan kişilere iş yaptırılması, yolsuzluk, taraf tutma gibi etik olmayan davranışların varlığı, en önemlisi de denetim mekanizmasının çok zayıf olması sebebi ile bölgeler arası eşitsizlik artmış, sektörler arasında ciddi yatırım farklılıkları ortaya çıkmış, gelir dağılımında eşitlik ilkesi zarar görerek vergilendirmede adalet konusunda istenilen sonuç alınamamıştır. Özellikle vergi harcamaları ile ilgili yapılan anket çalışmalarının

sonuçlarına göre mükelleflerin büyük çoğunluğunun uygulamalardan memnun olmadığı görülmektedir. Vergi harcamalarından faydalanan kişilerin ya da faaliyet alanlarının gerçekte belirlenen şartları taşımadığı ve yeterli düzeyde denetlenmediği görülmektedir. Bu durum Türkiye’de vergi yükünün fazla olmasına neden olduğu ve vergi sisteminin adaletsiz bir şekilde işlemesine devam ettiği, yapılan düzenlemelerin yeterli olmadığı görüşünü ortaya koymaktadır.

Öneriler

Birçok çalışmanın incelenmesi sonucunda vergi harcamalarının iyi ve etkin bir denetim mekanizması ile toplumu sosyal ve ekonomik olarak geliştireceği görülmektedir. Vergi harcamalarının kamu harcamalarının yükünü hafifleteceği, kaynakların etkin ve doğru kullanılacağı görüşünü savunmaktadır. Özellikle yasal düzenlemelerin herkesi kapsayacak şekilde yapılması, basit ve anlaşılır olması gerekmektedir. Kanunların sık sık değişmemesi, cezaların caydırıcı olması, siyasilerin vergi harcamalarını seçim yatırımı olarak kullanmalarının engellenmesi, vergi harcaması kapsamında yer alan oranların yasal düzenlemeler ile sabit ve herkese eşit bir şekilde uygulanmasının sağlanması önem arz etmektedir. Mükelleflerin devlete güvenlerini sarsacak ve vergi ödeme isteklerini olumsuz yönde etkileyecek uygulamalardan kaçınılmalıdır. Söz konusu vergisini zamanında ödeyen mükellefler ödüllendirilmeli ve zamanında ödeme yaptığı için vergi indirimi sağlanmalıdır. Sıfır faizli kredi desteği sağlanarak iş hacminin artırılması konusunda kolaylıklar sunulmalıdır. Toplumsal anlamda herkesin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi için teşvik programlarına ihtiyaç vardır. Vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin ise cezalandırılması etkin sonuç alınmasını sağlayacaktır.

3.1. Vergi İndirimi İle Vergi Adaleti Arasındaki ilişki

Vergi indirimi uygulaması Türkiye’de sık sık gündeme gelerek birçok sektörün, kişinin ve faaliyet alanının yararlanması için yasal düzenlemeler ile desteklenmiştir. Türkiye’de vergi harcaması kapsamında yer alan vergi indirimi ile ilgili pek çok çalışma yapılmış, hangi sektörlere ya da faaliyet alanlarına uygulanması konusunda

değerlendirmeler yapılmıştır. Söz konusu vergi indiriminin uygulanması sırasında kimlerin bu indirimden faydalanacağı, kime ne kadar indirim yapılacağı konusunda yasal düzenlemelerin bütün sektörleri faaliyet alanlarını ve kişileri kapsamı vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitlik ilkeleri açısından önem arz etmektedir. Vergi indirimi kapsamında yer alan projelerin mükellefler arasında vergilendirmede adalet olgusuna zarar vermeden bütün sektörleri kapsayacak şekilde bölgeler arası ve sektörler arası eşitsizlikleri ortadan kaldırarak, bireyler arasındaki gelirin dengeli dağılmasına olanak sağlamalıdır. Yapılacak olan vergi indirimi projelerinin devlet eli ile denetlenmesi ve iyi bir kontrol sistemi sayesinde sonuçlarının değerlendirmeye alınarak yeni çalışmalara zemin hazırlamalıdır.

3.1.1. Türkiye’de Vergi İndirimi İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Vergi indirimi Türkiye’de vergi harcamaları kapsamında olmak ile beraber önemli vergi teşvik uygulamalarından bir tanesidir. Türkiye’de vergi indirimi ile ilgili birçok çalışma yapılmış ve değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Tablo 3.1 incelendiğinde Türkiye’de vergi indirimi ile ilgili yapılan çalışmalardan on tanesi alınarak, kapsamı, yöntemi ve sonuçları itibari ile değerlendirilmiş ve yapılması gereken düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi indirimi konusunda birçok kolaylık sağlanmasına rağmen günün şartlarına uygun düzenlemelere ihtiyaç olduğu, mevcut düzenlemelerin yetersiz kaldığı görülmektedir. Uygulamanın temel amacı yatırımları artırarak ülke ekonomisinin büyümesini sağlayarak sektörler ve mükellefler arası eşitsizlikleri azaltarak ilerleme sağlamaktır.

Tablo 3.1. Türkiye’de Vergi İndirimi İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Vergilemede Sakatlık Barremi”	Sosyal Sigortalar Sağlık İşlemleri Kapsamında Yer Alan Bazı Hastalıkların Analizi	Literatür Taraması	“Türkiye’de bazı konularda engeli bulunan vatandaşların bazı haklardan ve yardımlardan faydalanmaları için birtakım komisyonlar oluşturulmuştur. Yönetmenliklerde yer alan sakatlık oranları, sakatlık tespit komisyonları ve vergi indirimi oranlarının aslında yetersiz olduğu ve günün şartlarına uygun olmadığı tespit edilmiştir. Yapılan çalışmada 102 hastalıktan 64 ünde hata olduğu, 31 hastanın ise %40 altında raporu verilmesine rağmen aslında %40 in üstünde olduğu tespit edilmiştir. Bu kadar önemli bir konu bir an önce incelenmelidir.”	Adnan ÖZTÜREL	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:37 Sayı:1 1980
2	“Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Uygulama”	Türk Vergi Sisteminde Yatırım İndiriminin Yeniden Düzenlenmesi	Literatür Taraması	“Türkiye’de birçok vergi teşvik uygulaması ile ekonomik büyümeye katkı sağlanmaya çalışılmaktadır. Söz konusu vergi indirimi uygulaması da bunlardan bir tanesidir. Türkiye’de bir dönem yatırım indirimi belgesi almak mecburi iken zamanla bu uygulama kaldırılarak herkese ulaşma yoluna gidilmeye çalışılmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemeler ile vergi indirimi daha aktif hale getirilmeye çalışılmıştır. Amaç hem mükellefin hem de vergi idaresinin yükünü azaltmaktır. Söz konusu yatırım indirimi üzerindeki stopaj uygulamasının da kaldırılması mükellefin rahat nefes almasını sağlamıştır.”	Mehmet ALTINDAĞ	Vergi Dünyası Dergisi Sayı:190 Haziran 1997
3	“Türk Vergi Yasalarında Yatırım İndiriminin Yeri-II”	Türk Vergi Sisteminde Yatırım İndiriminin Önemi	Literatür Taraması	“Yapılan vergi indirimleri sayesinde yatırımcıların rekabet etme gücü artacak, ileri teknoloji sistemlerini kullanımı sağlanacaktır. Ticari ve zirai kazançlarda söz konusu nelerin yatırım indiriminden faydalanacağı iyi belirlenmeli ve karışıklıklara sebep olmamalıdır. Yatırım indiriminden faydalanmak için teşvik belgesine sahip olmak hem yapılan çalışmanın denetlenmesi açısından önemli hem de olumlu sonuçlar alınmasını sağlamaktadır.”	Mehmet Serdar ATAY	Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:8 Sayı:1 2003
4	“4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması”	4842 Sayılı Yasanın Yatırım İndirimine Etkisi	Literatür Taraması	“Gelişmiş bir vergi sisteminin tek amacı kamu harcamalarını karşılamak olmamalıdır. Doğru politikalar ile istihdam artacak ulusal üretime katkı sağlayacaktır. Vergi indirim politikası büyük küçük bütün sektör işletmeleri kapsayacak düzeyde olmalıdır. Ayrıca bölgesel ayrımlar kaldırılmalı ve faaliyet gösteren bütün sektörlerde uygulanmalıdır. İhracata yönelik çalışmalar yapılmalı Türkiye açık pazar konumundan çıkarılmalıdır. Uygulama ile vergi yükü azalan işletmecilerin rahat hareket etmesi sağlanmıştır. Özellikle özendirici bir vergi indirimi politikasına da ihtiyaç vardır.”	Ahmet TEKİN	Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sayı:13 2005

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı
5	“Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”	Türk Vergi Sisteminde İndirim Oranlarının Önemi	Literatür Taraması	“Yerinde kullanılan vergi indirimleri sayesinde yatırımlar artacak ve büyüme sağlanacaktır. Ekonomik büyüme ile beraber vergi gelirlerinde artış sağlanacaktır. Özellikle son dönemlerde Türkiye’de yabancı sermaye yatırımlarının artmasında ve büyümesinde vergi indirimleri önemli rol oynamaktadır. Ayrıca vergi indirimleri sayesinde vergi kayıp kaçaklarında da azalma olmaktadır. Vergi indirimleri vergi yükünü azaltacak ve herkes vergi ödemek isteyecektir. Bu durum ise vergi adaletini ve gelir dağılımını azda olsa düzeltecektir.”	Ramazan ARMAĞAN	Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.D Cilt:12 Sayı:3 2007
6	“Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi”	Ar-Ge Kapsamında Uygulanan Yatırım İndirimi	Literatür Taraması	“Türkiye’de 5746 sayılı kanun ile yeni vergi teşvik uygulamaları getirilmiştir. Kanun ile Ar-Ge çalışmalarına önem verilerek vergi indirimi uygulaması önem kazanmıştır. Fakat yapılan bu düzenlemeler ile ilgili bir takım olumsuzluklar ortaya çıkmış ve Kurumlar Vergisi genel tebliği ile 5746 sayılı kanunla getirilen ek teşvikler konusunda çelişkiler yaşanmıştır. Vergi indirimi konusu ile ilgili bir diğer sorunda muhasebe kayıtlarında ortaya çıkmakta bu ise girişimcilerin rahat hareket etmesini engellemektedir.”	Tunç KÖSE & Emrah FERHATOĞLU	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt:11 Sayı:3 2009
7	“İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Küçük ve Orta Ölçekli İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi: Seçilmiş OECD Ülkeleri İçin Panel Regresyon Analizi”	8 OECD Ülkesi Üzerinde 1981-2007 Tarihleri Arasındaki Verilerin Analizi	Literatür Taraması	“Kobilerin ekonomiye sağlamış oldukları katkıları artırmak için vergi indirimi uygulamasına gidilmiştir. Uygulama sayesinde Kobi sayısında artış olmuştur. Daha önce emek yoğun üretim yapan Kobiler bu sayede sermaye yoğun üretim yapmaya başlamışlardır. Uygulama sayesinde ülke içindeki iş gücünde ve istihdamda artış sağlanmış, firmaların büyüklüğüne pozitif yönde etki etmiştir. Firmalar için büyük öneme sahip olan kurumlar vergisindeki bu indirim Kobilerin yapılanmasında büyük öneme sahiptir.”	İdris SARISOY & Mustafa Kemal BEŞER	Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: :20 Sayı:1 2011
8	“Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası”	Yatırım İndiriminin Maliye Politikasında ki Yeri	Literatür Taraması	“Yatırım indirimi esaslarının Türk vergi politikalarına uygun olmadığı ve tam anlamı ile uyarlanmadığı görülmektedir. Söz konusu özel sektör sadece kendi menfaati doğrultusunda çalışmakta ve devleti büyük zarara uğratmaktadır. Devlet mükelleflerden alacağını kolaylık sağlayarak tahsil etmelidir.”	Mehmet Zeki KURUCA	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferanslar Sayı:6, 2012
9	“2547 Sayılı Yasaya Tabi Akademik Personelin Gelir ve Giderlerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi: Vergi Matrahının Tespitinde:” Mesleki Yayın Giderleri’nin İndirim Konusu Yapılmasına Dair Bir Öneri”	Akademik Personelin Mesleki Giderlerinin Vergi İndirimine Tabi Tutulması	Literatür Taraması	“Türkiye Ar-Ge faaliyetlerine büyük önem vermektedir. Bu kapsamda en büyük paya sahip üniversitede görev alan akademisyenlerdir. Birçok alanda bilimsel araştırmalar yaparak ülkenin kalkınmasına ve gelişmesine katkı sağlayan akademisyenlerin ücret ve serbest meslek kazançlarının da vergi indirimine tabi olması gerekmektedir. Çalışmalarında kullanmış olduğu mesleki yayın giderlerinin de bu kapsamda değerlendirmesi gerekir. Özellikle serbest meslek mensuplarına mesleğindeki gelişmeleri takip etmesi ve için sunulan bu imkanın akademik personele de uygulanması önemlidir.”	Neslihan COŞKUN KARADAĞ	Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt:23 Sayı:2 2014

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
10	“Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi”	Vergi Yapısının Vergi İndirimine Etkisi	Literatür Taraması	“Gelir vergisinin oranının azaltıldığı ve tüketim vergilerinin ise oranının artırılması da ayrıca devlet gelirlerini artırmaktadır. Fakat bu durum vergi adaletini bozacağı için pek tercih edilmemektedir. İyi bir vergi sistemi vergi adaletini gözeten ve herkese adaletli olmayı ilke edindiği zaman iyi işler. Vergi indirimleri iyi planlanmalı ve herkesin faydalanacağı şekilde özellikler taşınmalıdır. Ayrıca yabancı sermayenin de ülke ekonomisine katılmasında da kullanılmalıdır”	Kamil GÜNGÖR	Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:18 Sayı:1 2016

3.1.2. Vergi İndiriminin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Arthur Laffer tarafından 1970 yıllarda ortaya atılan vergi indirimleri politikası ile bireylerin gelirlerinde artış sağlayacağı ve uzun dönemde tasarrufa yöneleceklerini savunmaktadır. Vergi indirimleri vergi harcamaları kapsamında yer alıp kişilerin ya da grupların gelirlerinde artış sağlayan vergi harcaması türüdür. Vergi alacaklısı olarak devlete sorumluluk yükleyen bu uygulama yine vergi borçlusu olan mükellefe de aynı şekilde bu sorumluluğa ortak olma şansı tanıyarak vergi ilişkisinde iki tarafın da yasalara uygun şekilde hareket etmelerini ve sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaktadır (Organ ve Karadağ, 2012: 67).

Vergi indirimlerinin bütün ülkelerde ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde olumlu etki yapacağı ve bununla sınırlı kalmayarak yapılacak iş hacmine göre de devlete vergi geliri sağlayacağı bütün ülkelerde bilinmektedir. Gelişmiş ülkeler mevcut sermaye çıkışını önlemek amacı ile daha fazla teşvik programları uygulamaya koymaktadır (Koşar ve Van, 2012: 3). Gelişmiş ülke olma yolunda ciddi adımlar atan Türkiye 2000 yılında katma değer vergisinde indirim uygulayarak ilk adımı atmıştır. Yapmış olduğu indirimin olumlu sonuçlanması üzerine 2006 yılında vergi sisteminde düzenleme yaparak gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde indirim uygulayarak vergi indirimi çalışmalarına önem vermiştir. Gelişmiş ekonomiler ile birlikte hareket etmek isteyen Türkiye çalışmaları yakından takip etmiş, birçok alanda kolaylık sağlayarak hedeflerini gerçekleştirmek için mücadele vermektedir. Yapılan çalışmalar kapsamında hem yabancı sermayenin ülkeye yönelmesi hem de Türkiye’deki yatırımcıların gelişmemiş bölgelere yatırım yapmalarını sağlamak amacı ile sermayenin dışarıya

akması engellenmiş olmaktadır. Vergi indirimi, özellikle Türkiye’de gelişmemiş bölgelere yatırımcıları çekebilmek için devletin yapmış olduğu uygulamalar arasında yer almaktadır (Armağan, 2007: 236-368). Türkiye’de özellikle 2000 ile 2006 yılları arasında buna 2006 da dahil olmak üzere birçok alanda vergi teşvik programları gündeme gelmiş ve düzenlemeler yapılmıştır. Birçok ülkenin yapmış olduğu uygulamaları kendi vergi sistemine uyarlayarak Gelir Vergisi oranlarını %20 den %15’e söz konusu en yüksek orana sahip olan kısmı da %40’dan %35’e düşürmüştür. Kurumlar Vergisi oranını da %30’ dan %20’ye kadar düşürerek dünya ekonomileri sıralamasında söz sahibi olmak için çalışmalarını sürdürmüştür (Güngör ve Aydın, 2011: 73). Yatırımcıların kendilerini topluma kabul ettirmek, toplumsal alanda saygınlık görmek, markalaşma gibi birçok nedenden dolayı devletin de desteğini alarak, indirim, istisna gibi topluma faydalı ve pozitif dışsallık yayan faaliyet alanlarında yer almak istemektedir. Vergi uygulamaları devletin gelirlerinden vazgeçmeleri sonucunda yapılan bir uygulama olduğu için ciddi anlamda denetlenmelidir. Tablo 3.1 de belirtilen çalışmalara bakıldığında uygulamada birçok girişimciye vergi indirimi desteği sağlandığı ortaya konulmuştur. Türkiye’de özellikle gelişmemiş bölgelerin gelişmesi için araştırma ve geliştirme faaliyetlerine vergi indirimleri sağlanarak pek çok vergi teşvik uygulamaları yürürlüğe konulmuştur. Temel amacı yatırımların artırılması ve ekonomik istikrarın sağlanması olan vergi indirimleri doğru zamanda ve doğru faaliyet alanlarına uygulanmalıdır. Aksi halde vergi indirimleri gelir dağılımında eşitsizliğe neden olarak vergi adaletinin zarar görmesine neden olmaktadır. Bu durum ise yapılan vergi indirimi teşviklerinin kısa vadeli bir destek olmaktan öteye geçmeyeceği anlamına gelmektedir. Birçok vergi teşvik uygulamasında olduğu gibi vergi indirimi uygulaması da bütün sektörleri kapsayacak şekilde düzenlenmelidir. Kısa vadeli uygulamalar yerine uzun vadeli çalışmalar ve projeler üzerinde durulmalıdır. Bu yönde kamu ve özel sektör iş birliği ile çalışmaların kapsamı genişletilmeli ve devlet tarafından denetlenmelidir (Güngör, 2016: 144).

3.2. Vergi Affı İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi affı uygulaması Türkiye’de çok eski olmak ile beraber farklı isimler ile varlığını sürdürmektedir. Vergi harcamalarının önemli bir unsurunu oluşturan vergi affı,

sık sık gündemde olması nedeni ile eleştirilmekte ve birçok alan ve uygulama çalışmalarına konu olmaktadır. Mükelleflerin vergi ve vergilendirme politikalarına bakış açılarını olumsuz bir şekilde etkileyen vergi affı, vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitlik ilkelerinin zarar görmesine de neden olmaktadır. Uzun dönemde ise vergi bilinci ve vergi ahlakını olumsuz etkileyerek gelecek nesillerinde vergiye karşı önyargılı olmalarına yol açmaktadır. Yapılan çalışmalarda vergi affı uygulamasının sık sık kullanılmaması gerektiği ifade edilmektedir. Türkiye’de kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli olan kaynakların yetersiz olması nedeni ile vergi affı uygulamasına başvurulmaktadır. Kısa vade de devlete gelir sağlayan bu uygulama uzun vade de devletin gelir kaybetmesine ve kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır.

3.2.1. Türkiye’de Vergi Affı ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Vergi affı Türkiye’de vergi harcamalarının en önemli unsurunu oluşturmaktadır. Tablo 3.2 incelendiğinde vergi affının, vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozduğu görülmektedir. Uzun vade de vergi bilincinin ve vergi ahlakının zarar görmesine neden olduğu yapılan çalışmalarda anlaşılmaktadır. Yapılan anket çalışmalarında vergi affı uygulamasının vergi sisteminin adaletsiz olmasına ve vergi mükelleflerinde vergi ödeme isteğini azalttığı gözlenmektedir. Aynı yöntem ile belirli aralıklarla yapılan diğer çalışmalarda da vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşü değişmemiştir. Türkiye’de vergi affı ile ilgili çok sayıda çalışma söz konusudur. Tablo 3.2’ de yer alan on beş çalışmanın içeriği incelenmiş, çalışmanın kapsamı, yöntemi ve sonuçları dikkate alınmıştır. 1993 ile 2016 yılları arasında yapılan çalışmalarda mükellefin vergi affına bakış açısının değişmediği ve hataların sürekli tekrarlandığı görülmektedir.

Tablo 3.2. Türkiye’de Vergi Affı ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması Manisa 1993”	Manisa Merkez de 505 Kişi ile Yapılan Anket Çalışması	Anket	“Çalışmada mükelleflerin yakındıkları konu ise vergi sisteminin adaletsiz olmasıdır. Vergi kaçırıcılara caydırıcı cezaların verilmesi gerekmektedir. Vergi harcamalarının gözden geçirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Vergi aflarının da sık sık çıkarılmaması gerekmektedir. Vergiler ödeme gücüne göre alınmalıdır. Ayrıca vergi yükünün adil dağılımı da sorunu çözecektir. Mükelleflerin eğitim düzeylerinin yüksek olması da vergiye bakışlarını olumlu yönde etkileyecektir.”	Naci B.MUTER & Süreyya SAKINÇ & Ahmet Kemal ÇELEBİ	http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf (10.03.2017)
2	“Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”	Türkiye’de ki Mali Afların Vergi Sistemine Etkileri	Literatür Taraması	“Bir toplumda vergi aflarının sık sık çıkarılması uygulanan kanunların zarar görmesine neden olmaktadır. Devletin vergi aflarına başvurusunun en önemli nedeni vergi alacağını tahsil etmektir. Vergi afları beklenenin aksine devlete daha çok zarar vermekte ve uzun vade de vergi bilincinin zarar görmesine neden olmaktadır. Vergi afları hem vergi adaletine zarar vermekte hem de kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır.”	Hasan YALÇIN & Arif BAŞER	Vergi Dünyası Dergisi Sayı:173 Ocak 1996
3	“Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması”	İstanbul (Esenler, Etiler, Beşiktaş, Fatih)da 400 Kişi ile Yapılan Anket	Anket	“Yapılan anket çalışmasında vergi yükünün adil ve gelir düzeyine göre dağıtılması herkesin vergi ödeme isteğini artıracak yönündedir. Verginin tabana yayılmaması vergi yükünün en büyük nedeni olarak görülmektedir. Vergi aflarının çıkarılması da yine ödeme isteğini azalttığı görülmektedir. Vergilerini düzenli bir şekilde ödeyen mükelleflerinde af beklentisi içerisine girmemeleri için önlemler alınmalıdır. Vergi afları sık sık çıkarılmamalıdır.”	Harun YENİÇERİ	İstanbul Üniversitesi Sosyoloji Konferanslar Dergisi Sayı:31 2005
4	“Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları” Vergi Barışı Uygulama Sonuçları”	Vergi Aflarının Etkileri	Literatür Taraması	“Vergi aflarının çıkarılması vergi uyumunu bozduğu uzun vade de kişilerin vergiden kaçtığı ve kamu harcamalarının finansmanı vergilerin oranının arttığı ya da yeni vergiler koyarak mükellefin yükünün artacağı ve uygulamadaki vergi sisteminin adaletsiz bir hal alacağı ifade edilmektedir. Her ne kadar gerekli önlemler alınırsa iyi sonuçlar alınacaktır denilse de vergi adaletsizliğinin önüne geçilmemiştir.”	Fatih SAVAŞAN	Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:8 Sayı:1 2006
5	“Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?”	Türkiye’de ki Vergi Aflarına Katılımın Önemi	Anket	“Vergi affı birçok mükellefte beklentiye sebep olmaktadır. Özellikle vergi sistemindeki adaletsizlik ise vergi oranlarının yüksekliğinden ve vergi aflarından kaynaklanmaktadır. Vergi aflarından faydalananların aynı kişiler olduğu görülmektedir. Birçok mükellefin vergi kaçırma sebebinin ise adaletsiz bir vergi sisteminden kaynaklandığı bilinmektedir. Vergi aflarının da bunu daha da artırdığı görülmektedir. Özetle vergi afları, vergi sisteminin ve ekonomik yapının eksikliklerinden ortaya çıkmaktadır.”	Fatih SAVAŞAN	Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt:2 Sayı:12 2006

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
6	“Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”	Afyon karahisar ve İlçelerin de 816 Kişiye Anket Çalışması	Anket	“Ankette deneklerin TVS’i adil bulmadıkları görünmektedir. Vergi idarelerinin mükellef ile iyi ilişkiler kurmadığı kanısı yaygındır. Sık sık başvuru vergi afları mükelleflerin ödeme isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir. Uygulamadaki cezaların yeterli olmadığı, kamudaki yolsuzluk söylentilerinin ödeme isteğini olumsuz etkilediği görülmektedir. Karar alıcıların vatandaşta güven duygusu oluşturmaları görüşü yaygındır.”	Harun CANSIZ	Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:8 Sayı:2 2006
7	“Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”	Manisa Merkez İlçede Yapılan Bir Çalışma	Anket	“Anket sonuçlarına göre sadık mükellefler vergi affına zaten ihtiyacı olmadığı, vergi affının devlete olan güveni sarstığı, vergi ödeme isteğini azalttığı, dürüst mükellefinde vergi afları sayesinde vergi vermemeyi tercih edeceği görülmektedir. Yapılan anket çalışması, Türkiye’de vergi sisteminin adil olmadığı, vergilendirmenin ise adaletsiz olduğu sonucu çıkmaktadır. Ankete katılan kişilerin %90 a yakını vergi sisteminin adil olmadığını ifade etmektedir.”	Güneş ÇETİN	Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi Cilt:14 Sayı:2 2007
8	“Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”	18 İlde 6546 Kişi İle Yapılan Anket Çalışması	Anket	“Çalışmada vergi aflarının sadık mükelleflere haksızlık olduğu ve vergi adaletini zedelediği görülmektedir. Vergi aflarının çıkarılması ülkede uygulanan vergi cezalarının etkisini kaybetmesine neden olmaktadır. Gelir idaresinin yeterli personelinin olmaması ve vatandaş yeterli bilgilendirmediği de görülmektedir. İyi bir eğitim ile küçük yaşlarda vergi bilincinin oluşturulması ve günün şartlarına uygun teknolojilerin kullanılması mümkündür.”	Elif TUAY & İnci GÜVENÇ	Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın N.51 Kasım 2007
9	“Vergiye Gönüllü Uyum”Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”	Vergiye Gönüllü Uyumun Sonuçları	Anket	“Çalışmada verginin ödeme gücüne göre alınması gerektiği ön plandadır. Karar alıcıların herkese eşit davranması ve çıkarılacak düzenlemelerden herkesin faydalanması gerekir. Tutarlı ve sistemli çalışmalar yapılmalıdır. Kısa vadeli çalışmalar yerine uzun vadeli planlar yapılmalıdır. Mükellefin vergiyi isteği ile ödemesi de vergiye uyum sağlaması ile mümkündür.”	Selçuk İPEK & İlknur KAYNAR	Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi Cilt:16 Sayı:1 2009
10	“Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”	Vergi Aflarının Etkileri	Anket	“Vergi aflarının sorumluluklarını zamanında yerine getiren kişilere adeta ceza niteliği taşımaktadır. Sık sık başvuru vergi afları mükelleflerin sürekli beklenti içinde olmalarına neden olacak ve sorumluluklarını yerine getirmeyeceklerdir. Temel amacı mali af olan vergi aflarının siyasi araç olarak kullanılması vergi adaletini de bozmaktadır. Söz konusu çıkarılan aflar vergi adaletsizliğini azaltmaktan çok artırmaktadır.”	Veli KARGI & Cihan YÜKSEL	İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferanslar 54.Seri 2010
11	“Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”	Trakya Bölgesi de ki 408 Mükellef İle Yapılan Anket Çalışması	Anket	“Ankette göre mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirmedikleri, vergi sisteminin karmaşık yapısı ve denetimlerin yetersiz olması kayıt dışı ekonominin artmasına yol açmaktadır. Vergi afları vergi idaresinin eksik ve yetersizliğini göstermektedir. Anket sonuçları mükelleflerin vergi aflarına karşı olduğu ve bir defaya mahsus çıkarılmasını savunmaktadır.”	Selçuk İPEK & İlknur KAYNAR & Mehmet ÖKSÜZ	Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt:4 No:1 2012

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
12	“Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”	Vergi Aflarının Yükümlü Üzerinde Etkisi	Literatür Taraması	“Birçok çalışma incelendiğinde vergi afları sonrasında reformlar yapılmaya çalışılmış fakat yapılan düzenlemeler gelişimin gerisinde kalmıştır. Vergi afları kısa vadeli çözümler olarak yerinde saymıştır. Vergi aflarının vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği ve beraberinde güven ve kayıt dışı ekonominin de ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Vergi afları gelecekteki vergi gelirlerini de olumsuz etkileyecektir.”	Recep AYGÜN	Vergi Dünyası Dergisi Sayı:369 Mayıs 2012
13	“Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”	Vergi Aflarının Türk Vergi Sisteminde Olumlu Olumsuz Etkileri	Literatür Taraması	“Vergi afları ilk dönemlerde olağanüstü şartların meydana gelmesi durumunda başvuru bir yöntem olmasına rağmen zamanla her iki yılda bir çıkarılmaktadır. Bu durum ise söz konusu kanunlara ve yönetime olan güveni sarsmaktadır. Dürüst mükellef vergi affını devletin kendisini cezalandırdığını düşünmesine neden olmaktadır. Uzun dönemde vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Denetim mekanizması sayesinde bu olumsuzlukların zamanla giderilmesi de mümkündür.”	Zülküf AYRANGÖL & Mustafa TEKDERE	Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt:6 Sayı:2 2013
14	“Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”	Türk Vergi Sisteminde Vergi Aflarının Önemi ve Analizi	Literatür Taraması	“Sık sık gündeme gelen vergi afları kayıt dışı ekonominin artmasına, kanunların caydırıcılık özelliğinin ve vergi ahlakının zayıflamasına neden olur. Bu durum ise vergi adaletini bozarak ülkede adaletsiz bir vergi sisteminin oluşmasına zemin oluşturur. Vergi affı kapsamının daraltılması ve anayasa çalışmalarında vergiye ilişkin genel ve özel af çıkarılamaz hükmüne yer verilerek vergi aflarının önü kesin olarak kapatılmalıdır.”	Nihat EDİZDOĞAN & Erhan GÜMÜŞ	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı:164 2013
15	“Mükelleflerin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği”	Bursa İli ve İlçelerin de 680 Kişi ile Yapılan Anket Çalışması	Anket	“Anket Sonucuna göre merkezi yönetimin çıkardığı vergi aflarının son bulması gerekmektedir. Kısa vade de etkili sonuç alınmış gibi görünse de aslında uzun vade de vergi gelirlerini azaltmaktadır. Vergisini zamanında ödeyenlere ödül verilmelidir. Zamanında ödemeyenlere ise ceza uygulanmalıdır. Bursa ilinde yapılan anket çalışmasında vergi afları ile ilgili yerel ya da merkezi açıdan vatandaşın bilgilendirmesi gerektiği yönündedir.”	R.Kutlu KORLU & Adnan GERÇEK & Özhan ÇETİNKAYA	Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi Cilt:23 Sayı:3 2016

3.2.2. Vergi Affının Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Birçok ülkede yapılan düzenlemeler ya da değişiklikler kaynağını anayasalardan almaktadır. Af kavramı da kaynağını anayasadan almak ile beraber vergi hukukunda sıkça kullanılan bir kavramdır. Günün şartlarına uygun gelişime açık modern devletlerde olduğu gibi Türkiye’de de bu yol izlenmektedir (Taşkın, 2010: 125).

Vergi affı tarihinde ilk olarak “Mısır’da Rosseta Stone’da vergi affına ilişkin belgeler M.Ö 200’de toplumsal karışıklığı düzenlemek için vergi isyancılarının af edilmesi ile ilgili çıkarılmıştır.” Söz konusu düzenlemeden sonra yine aynı şekilde çalışmalar yapılmış ve modern vergi aflarının temeli atılmıştır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 252).

Türkiye Cumhuriyeti devletinin Anayasa’sının 87.maddesi gereği “Milletler arası antlaşmaların imzalanması, Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin verilmesi, Bakanlar ve Bakanlar Kurulunun denetlenmesi, para basılmasına ve savaş ilanına karar verilmesi, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarının görüşülmesi ve kabul edilmesi, genel ve özel afın çıkarılması, kanun koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi yasama yetkisine sahip olan TBMM ’ne aittir.” denilmiştir. Yasama organı ülkenin içinde bulunduğu duruma göre yetkisini kullanmaktadır. Bu yetkiler yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin vergi cezalarının silinmesi, vergi borçlarının yapılandırılması ve ödemeleri konusunda kolaylık sağlamaktadır. Söz konusu yapılan çalışmalara bakıldığında vergi affı kavramının pek kullanılmadığını bunun yerine değişik isimler ile gündeme geldiğini görmek mümkündür. Vergi barışı, borçların yeniden yapılandırılması gibi isimler kullanılarak aslında vergi affı sık sık gündeme gelmektedir. Af kavramının çıkarılmasının aslında birçok nedeni söz konusudur. Vergi idaresinin acizliği, denetim mekanizmasının iyi işlememesi, devletin geriye dönük alacaklarını tahsil etmek istemesi gibi birçok neden sıralamak mümkündür. Özellikle üzerinde durulması gereken konu mali afların olağanüstü durumlarda ve nadiren başvurulması gereken bir olgu olmasıdır. Söz konusu siyasi aktörler her seferinde ismini değiştirerek bunu tekrar gündeme taşımaktadır. Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi afları hem vergilendirmede eşitlik kavramını zedelemekte hem de vergilendirmede adalet kavramlarını olumsuz etkilemektedir (Tan ve Aydoğmuş, 2011: 1).

Vergi alacağını ortadan kaldıran en temel yol mükellefin vergi borcunu ödemesidir. Vergi idaresinin mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini öğrendikten sonra birtakım çalışmalar yaparak verginin tahsili aşamasına geçmektedir (Çakar ve Saraçoğlu, 2014: 421). Gerek mükelleften kaynaklanan gerekse siyasi aktörlerden kaynaklanan nedenlerden dolayı vergi tahsilatında sorunlar ve gecikmeler yaşanabilmektedir. Ülkeler önceden birtakım planlar

ve programlar yaparak kendilerine hedef olarak belirlemiş oldukları bütçe tahminlerini tutturmak, ekonomik programlarını gerçekleştirmek, kalkınma hamlelerine hız vermek amacı ile gelirlerini tam ve zamanında tahsil etmek istemektedir (Öz ve Çevikcan, 2010: 114). Gecikmiş vergi gelirlerini devlet çeşitli yasal düzenlemeler ile tahsil etmeye çalışmaktadır. Vergi affı da bu düzenlemelerden bir tanesini oluşturmaktadır. Zaman içinde vergi affı çeşitli isimler ile adından sıkça söz ettiren bir kavram haline gelmektedir (Özbilen, 2013: 240). Vergi affı kavramı vergi barışı, borçların yeniden yapılandırılması, tahsilatın hızlandırılması, ödeme kolaylığı gibi pek çok isim ile dönem dönem kendini göstermektedir (Savaşan, 2006: 43). Yapılan tanımların ortak özelliğine bakıldığında vergi affını şu şekilde tanımlamak mümkündür “Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme döneminde yerine getirmesi gereken sorumlulukları yerine getirmediği için yaptırım uygulamaktan vazgeçmesi olarak tanımlanmaktadır.” Gelişmiş ya da gelişmekte olan birçok ülkede bazı dönemlerde kaynak sıkıntısı yaşanmasından dolayı vergi affına başvurulmaktadır. Daha önceki dönemlerde çok sık başvurulanan bir kaynak olmayan vergi affı, siyasiler tarafından bir seçim yatırımı olarak kullanılması nedeni ile iki yılda bir ya da her yıl gündeme gelmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 99-101). Bu durum ise vergisini zamanında ödeyen kişilerin adeta devlet eli ile cezalandırılması anlamına gelmektedir. Özellikle vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin devlete karşı güvensiz bir tavır takınmalarına neden olmaktadır. Af kavramı vergi idaresinin birçok konuda eksik olduğunu, mükelleflere vergi yasalarını uygulamada aciz bir duruma düştüğünü göstermektedir (Savaşan, 2006: 153).

Vergilerini zamanında ödeyen mükelleflerin de vergi ödemelerini geciktirip bu aflardan yararlanmak istemeleri kaçınılmaz bir hal almaktadır (Tuay, 2007: 21). Vergilerini zamanında ödemeyip sonradan çıkarılan af kanunları ile hem vergilendirmede adalet ilkesinin zarar görmesine hem de hukuk devleti ilkesinin yaptırım gücünün yasal olarak işlenmez bir hal almasına neden olan mükellefler adeta ödüllendirilmektedir. Bu durum da hem zamanında ödemedikleri verginin cezası silinecek hem de kısmi olarak da olsa asıl verginin matrahında indirim yapılarak vergi gelirinden vazgeçmektedir. Bu durum ülkede gelir gider dengesini bozacak aynı zamanda vergilendirmede adalet ilkesinin de yıpranmasına uzun vade de zarar

görmesine neden olmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012: 35). Günün şartlarına göre vergi aflarını düzenleyen kanunlar devletin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisinden vazgeçtiği anlamını taşımaktadır. Vergi aflarının geneline bakıldığında tahsil edilen vergi borçları aslında zamanında ödenmemiş vergilerden oluşmaktadır. Devletler belli dönemlerde ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerden dolayı vergi affı çıkarmaktadır (Hoş, 2015: 799). Vergi aflarının bütün ülkeyi kapsayacak şekilde düzenlenmesi veya ciddi bir ekonomik kriz neticesinde çıkarılması daha adaletli olmaktadır. Tarihi sürece bakıldığı zaman vergi affı özellikle gelişmekte olan ülkelerde kaynak ihtiyacı olmasından dolayı sıkça başvurulmuş bir yöntemdir. Tabi bu durumun ortaya çıkardığı önemli sonuçlar olmaktadır. Vergi afları, adaleti keyfi bir merhamet göstergesi haline getirmektedir. Bu durum her suçun bir cezasının olacağı ilkesini zedelemektedir. Sıklıkla başvurulmuş vergi afları tam anlamıyla sorgulanmadığı için ve denetim eksikliğinden dolayı belli bir kitlenin vergilerini ödemeyip af çıkacağı zamanı beklemelerine neden olmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010: 32-33). Vergi affı kavramı her ne kadar vergi mükellefleri açısından olumlu bir faaliyet olarak karşılanırsa da uzun dönemde toplumsal alanda vergi ahlakının zarar görmesine ve yeni yetişen neslin de bu durumdan etkilenmesine yol açmaktadır. Zamanla vergi konusunda sadık mükellef diye isimlendirilen kişilerin de bu durumdan etkilenip vergilerini zamanında vermemeye başlayacaklardır. Vergilerin zamanında toplanmaması durumu ise kamu hizmetlerinin aksamasına ya da uzun sürmesine neden olmaktadır. Söz konusu vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenlerini sarsacak, mükelleflerde daha az vergi ödemek için kayıt dışı yollara başvurarak kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına neden olacaklardır (Erkuş ve Karagöz, 2009: 129). Yapılan çalışmalar neticesinde Türkiye’de ilk vergi affı resmi olarak 1906 yılında iradei seniye ile yol vergisinin yükümlülüğünden doğan cezaların kaldırılması ile gündeme gelmiş bu tarihten sonra vergi afları Türkiye’de neredeyse bütün siyasi aktörler tarafından günün şartlarına göre normal bir uygulama gibi kullanılmaktadır (Kargı, 2011: 104). Türkiye’de birçok nedene dayalı olarak vergi affına başvurulmaktadır. Ekonomik, mali, siyasi, idari, teknik ve sosyal nedenlerden dolayı vergi affı sık sık gündemdeki yerini korumaktadır. Özellikle ekonomik ve mali amaçlı aflar daha ağır basmaktadır. Vergi aflarının yasal dayanağı anayasanın 73.maddesinde yer alan vergi ödevi başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre *“Herkes kamu harcamalarını mali gücünün yettiği oranda finanse etmek*

zorundadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır, değiştirilir.” hükmü yer almaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014: 223-225). Vergi affı kısa dönemde gelir tahsilatını artırırken uzun dönemde vergi uyumuna ve vergi gelirlerine ciddi zararlar vermektedir. Türkiye’de sık sık başvurulanan vergi affı vergi adaletini sarsmaktadır (Çetin, 2007: 173-174). Aslında her dönem çıkarılan vergi afları ya da düzenlemeler yerine vergi sisteminin basit anlaşılır olması, mükelleflerin vergi sistemine dahil olmalarını sağlayacaktır. Mükelleflerin vergiyi olumlu algılamalarını sağlayan düzenlemelerin yapılması daha iyi sonuçlar alınmasını kolaylaştırmaktadır (Taşkın, 2010: 87).

Türkiye’de devletin vergi affı gibi uygulamalardan en çok geliri İstanbul, İzmir, Ankara, Bursa gibi ekonomisi ve sanayisi gelişmiş illerden sağladığı yapılan çalışmalarda kendini göstermektedir. Özellikle 6111 sayılı kanun çerçevesinde borçların yeniden yapılandırılması konusunda Türkiye’de vergi affı uygulamalarından en az paya sahip ilin ele alındığı Bayburt konusunda 2011 yılında çalışma yapılmıştır. Bayburt İli titizlikle incelenmiş mükellef sayısı düşük ve ekonomik olarak geri kaldığı, yapılandırma kapsamındaki oranının toplam tutar içindeki payına oranla çok alt seviyelerde olduğu gözlenmektedir. Söz konusu çalışma aslında gelişmemiş illerin durumu hakkında bilgi vermektedir. Yapılan çalışmada bölgeler arası eşitsizliğin vergi affı konusunda bile kendini açıkça gösterdiği gözlenmektedir (Karatay ve Karatay, 2011: 189). Türkiye’de sık sık başvurulanan vergi afları mükelleflerin rahat hareket etmelerine olanak sağlayarak gerekli yasal düzenlemelere uymamalarına neden olmaktadır. Türkiye’de son zamanlarda karar alıcılar tarafından sıkça başvurulanan bu yöntem uygulamada ki vergi ve caydırıcılık politikalarının etkisini kaybetmesine neden olmaktadır. Uzun dönemde ise toplumsal anlamda vergi etiğinin zarar görmesine ve vergi bilincinin kaybedilmesine yol açmaktadır (Sağlam, 2014: 16). Yapılan çalışmalar gösteriyor ki siyasi karar alıcıların etkisi ile merkezi yönetim tarafından vergi affı ya da buna benzer çalışmaların son bulması gerektiğidir (Korlu vd., 2016: 730). Tablo 3.3 de çıkarılan vergi afları görülmektedir.

3.2.3. 1924 İle 2017 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Afları

Tablo 3.3. 1924-2017 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Afları

17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyelselased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak mahsülleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50.Yılı Nedeni İle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurları İle Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunları Hakkında Değişiklik Yapılması Hakkında 3229 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa(Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa(Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi(Emlak Vergisi Yasasının Geçici 21.Maddesi)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun(Varlık Barışı)
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması hakkında Kanun
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnameler Hakkında Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kaynak: (Yurdakul, 2013: 79-80).

Türkiye’de çıkarılan vergi aflarına bakıldığında devlet azalan gelirlerini vergi afları sayesinde artırma yoluna gitmektedir (İpek vd., 2012: 246). Türkiye’de yapılan akademik çalışmalara ve mükellefler ile yapılan anket çalışmaları incelendiğinde vergi adaletinin olmadığı görülmektedir. Özellikle vergi affı gibi uygulamaların fazla olması ve sık sık gündeme gelmesi hem bölgesel hem de kişiler arasında gelir dağılımında adaletsizliğe neden olarak vergi adaletinin de yok olmasına sebep olmaktadır. Vergi yükünün belli kesimlerin üstünde kalması bu kişilerin bir zaman sonra vergi ödememek için farklı yollara başvurmalarına ve kayıt dışı ekonominin gelişmesine neden olduğu görülmektedir. Sorunların temeline inilmeden geçici çözümler üreterek sonuç almaya çalışmak sadece günü kurtarmak olacaktır. Vergi sisteminin tekrar gözden geçirilerek boşlukların doldurulması gerekmektedir. Herkesin anlayacağı basit, günün şartlarına uygun, teknolojik gelişmeleri yakından takip eden bir vergi sistemi daha etkin sonuçların alınmasını sağlayacaktır. Sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükellefler için caydırıcı cezalar getirilmelidir. Vergi affı gibi uygulamaların ise sık sık çıkarılmaması gerekmektedir.

3.3. Vergi Muafiyeti İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi harcaması kapsamında yer alan vergi muafiyeti sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Temel amacı belli kişilerin vergiden muaf tutularak unutulmaya yüz tutmuş faaliyet alanlarının ekonomiye katılmasını sağlayarak istihdam alanı oluşturmaktır. Bu kapsamda kazançları sadece kendi geçimlerini sağlayacak kişilerin faydalanmaları amacı ile yapılan bir düzenlemedir. Vergi muafiyetinin vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozmaması için doğru kişilere uygulanması önem arz etmektedir. Yapılan çalışmalarda vergi muafiyetinin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılmadığı görülmektedir. Bu durum mükellefler tarafından vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşünün ön plana çıkmasına ve vergi ödeme isteklerinin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır.

3.3.1. Türkiye’de Vergi Muafiyeti ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Türkiye’de vergi muafiyeti önemli bir vergi harcaması türü olarak görülmektedir. Yapılan birçok çalışmaya bakıldığında aslında aynı sorunların devam ettiği bilinmektedir. Tablo 3.4 incelendiğinde vergi muafiyeti uygulaması ile ilgili 1949 ile 2015 yılları arasında yayınlanmış on tane çalışma alınmıştır. Bu çalışmaların kapsamı, yöntemi, sonuçları incelenerek vergi muafiyeti konusunda gelinecek noktayı görmek açısından önem arz etmektedir. Tablo 3.4 ’den çıkan sonuç etkin bir denetim mekanizmasının olmaması nedeni ile vergi muafiyetinin vergi adaletine zarar verdiği görüşünün yaygın olduğudur.

Tablo 3.4. Türkiye’de Vergi Muafiyeti ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Devlet Tahvillerine Bir Takım Vergi ve Resimlerden Muafılk Tanınması”	Türkiye’de Devlet Tahvillerine Tanınan Muafılk	Literatür Taraması	“Modern vergi sistemini benimseyen Türkiye’de devletin kendi egemenlik gücünü kullanarak çıkarmış olduğu kağıtlardan vergi almaması mükellefler arasında güven sorununa neden olmaktadır. Devlete borç verecek kişilerin ekonomik olarak iyi oldukları bilinmektedir. Söz konusu olan devlet tahvillerine tanınan muafılgın bir an önce kaldırılması gerekmektedir.”	Fadıl Hakkı SUR	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:6 Sayı:1 1949
2	“Gelir Vergisinde Esnaf Muafılgının Genel ve Özel Şartları”	193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunda Esnaf Muafılgı	Literatür Taraması	“Özellikle esnaf muafılgından kimlerin faydalanacağı özenle seçilmelidir. Bu şartları taşımayan kişilerin, konuların esnaf muafılgından faydalanması vergi yükünü artırmaktadır. Güven duygusunu sarsmaktadır. Gelişmiş ülkeler takip edilerek onlara ayak uydurulmalıdır.”	Recep TURGAY	Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Sayı:2 2012
3	“Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergisel Açısından İncelenmesi”	Vakıf İşletmelerinin Vergisel Yükü	Literatür Taraması	“Vakıfların yürütmüş oldukları faaliyetlerin vergiden muaf tutulması özel sektör tarafından da yürütülmesi haksız rekabetin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Özellikle yürütmüş oldukları faaliyetlerin yapıları ile uyumlu ve görev tanımlarına uygun olması gerekir. Derneklerde mali bilgilerini yıllık beyanname ile verme işleminin vakıflara da uygulanması gerekir. Vakıfların faaliyetleri belgelendirilmelidir.”	Güray ÖĞREDİK	E-Yaklaşım Dergisi Sayı:22 Mayıs 2005
4	“Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri”	Türkiye’de ki Vakıf Üniversiteleri ve Vergisel Durumlarının İncelenmesi	Literatür Taraması	“Devlet vakıf üniversitelerini emlak vergisinden ve kurumlar vergisinden muaf tutmuştur. Devlet üniversiteleri ile aynı 2547 sayılı yasa hükümlerine tabi olmaları devlet vakıf ayırımı yapılmadığı görülmektedir. Toplumun gelişmesi için çaba sarf eden bu kurumların kapsamlı çalışması için öğrencilerden aldıkları ücretlerin KDVK 17.maddesi gereğince istisna kapsamına alınmaları gerekir.”	Tamer BUDAK	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:59 Sayı:3 2010

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
5	“Damga Vergisi Kanundaki Muafiyet ve İstisna Hükümleri ve Uygulamaya İlişkin Değerlendirme”	Damga Vergisinde ki Muafiyet ve İstisna	Literatür Taraması	“Damga vergisine uygulanan muafiyet ve istisna uygulamaları günün şartlarına göre yeniden düzenlenmelidir. Karışık olan mevzuatın basitleştirilmesi olumlu sonuç alıracaktır. Damga vergisi kapsamının hukuki boyutunun yeniden gözden geçirilmesi de gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından gerekli önemin verilmesi ve daha etkin sonuçlar için çalışma yapılmalıdır.”	Sabahattin ERIŞİR	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:12 Özel Sayı 2010
6	“Vakıflarda Vergi Muafiyeti ve Vergi Teşvikleri”	Türkiye’de Vakıfların Vergi Sorunu	Kitap	“Türkiye’de vakıfların kamu yararına çalışması devletin yükünü paylaşmakta ona ortak olmaktadır. Çalışmaları ile ülke ekonomisine katkı sağlayan vakıfların vergiden muaf tutuldukları oranların çok düşük olduğu bir gerçektir. Son yıllarda vergi muafiyeti talep eden vakıfların sayılarının da azalması gözden kaçmamaktadır. Vakıfların yapmış oldukları çalışmaların denetlenmesi ve vakıflara yönelik vergi muafiyeti ve teşviklerin artırılmalıdır.”	Emre KAÇAR	İstanbul Ticaret Odası Yayınları Mevzuat Etütleri Yayın No:2012 /7 2012
7	“Muafiyet Kavramı Esnaf Muafılığı 6322 Sayılı Kanun İle Esnaf Muafılığında Yapılan Yenilikler”	Esnaf Muafılığının Yeniden Düzenlenmesi	Literatür Taraması	“Devlet vergi kavramı sayesinde kamu harcaması yaparken aynı zamanda toplumda eşitsizlikleri de gidermeye çalışır. Ekonomik olarak ancak kendi ihtiyaçlarını karşılayacak küçük esnaf diye tabir edilen kişilerin ve faaliyet alanlarının devamlılığı için esnaf muafılığı yürürlüğe girmiştir. Kimlerin esnaf muafılığından faydalanacağı iyi denetlenmelidir. Esnaf muafılığının gözden geçirilmesi gerekmektedir.”	Cuma ADİBEŞ	Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 294 2013
8	“Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk”	Vergi Harcamaları ve Anayasal Olarak İncelenmesi	Literatür Taraması	“Vergi harcamaları kapsamında yer alan vergi muafiyeti 5018 sayılı yasanın 18.maddesi gereğince her yıl merkezi yönetim bütçe tasarısı içinde yer alması gerekir. Yapılan harcamanın etkin kullanılıp kullanılmadığını denetlemek daha sonraki dönemde yol haritasını çizmek amacı ile düzenli bir şekilde yapılmaktadır. Keyfi uygulamaların önüne geçmek için denetim şarttır.”	Ömer Faruk BATİREL	İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı:24 2013
9	“Osmanlı Sanayisindeki Vergi Muafiyetleri”	Osmanlı Devletinin Tanzimattan Sonraki Çalışmaları ve Önemi	Literatür Taraması	“Osmanlı devleti tanzimat ile beraber ekonomiye bakışını değiştirmiş muafiyet uygulamıştır. Özel sektörün daha fazla ekonomide yer alması için çalışmıştır. Ham madde alanında muafiyet uygulanmıştır. Birçok vergi ayrıcalıkları da tanınmış zamanla bu durum suiistimal edilmiştir. Devlet kontrol mekanizması kurmuş hammadde ithal edenlere vergi iadesi uygulanmıştır. Buhar gücüne yönelik yatırımlar desteklenmiştir. Amaç üretimi artırmak ve yeni teknolojileri kullanmaktır.”	Fatih DAMLIBAĞ	Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi Sayı: 35 2014
10	“Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muafılığı”	Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Çalışmalar	Literatür Taraması	“Gelirleri geçimlerini sağlayacak kadar az olan küçük esnafın vergiye tabi tutulması adaletli bir uygulama olmamaktadır. Üzerinde durulması gereken iyi bir denetim sonucunda bu muafılığın verilmesidir. Uygulama aynı durumda olan bütün faaliyetlere uygulanmalıdır. Kişiler arasında gelir dağılımında adaletsizliklere neden olmamalıdır.”	Mine BİNİŞ	Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı: 7 2015

3.3.2. Vergi Muafiyetinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonları ile vergilendirmede adalet ilkesinden söz edilirken de açıklandığı gibi çeşitli araçlar kullanılmaktadır. Bu araçlardan bir tanesi de vergi muafiyeti kavramıdır. Vergi muafiyeti, vergi kanunlarında esas itibari ile kendileri için vergi borcu doğması öngörölmüş olduğu halde belirli grup ya da kişilerin vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir. Hukuk devleti kavramının en önemli unsurlarından birisi de adalet kavramının korunmasıdır. Muafiyette amaç belirli grup ya da faaliyet alanlarının ekonomik olarak desteklenip daha aktif hale gelmesini sağlamaktır. Türkiye’de birçok alanda vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Gelişmemiş faaliyet alanlarının ya da bölgelerin kalkınması için çalışmalar yapılmaktadır. Vergi muafiyetinin en güzel örneğini esnaf muaflığı oluşturmaktadır. Özellikle 2007 yılında yapılan değişiklikle esnaf muaflığının kapsamı genişletilmiştir. Bazı araç ve makinaların kullanılmasının önü açılmış bu sayede üretimin artırılması ve günün şartlarına uygun küçük ev aletlerinin işi kolaylaştırması sağlanmıştır. 2010 yılında esnaf muaflığı kapsamında yer alan bazı faaliyetlerin 6322 sayılı kanun ile birtakım düzenlemeler gündeme gelmiştir. Türk kültürünü yansıttığı ve bunun bir değer yargısını ifade ettiğı için bu iş ile uğraşanlara birtakım vergisel teşviklerin getirilmesi gerektiğı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Burada amaçlanan özellikle büyük şehirlerde unutulmaya yüz tutmuş belli faaliyetlerin ekonomiye kazandırılması ve yaygınlaştırılmasıdır (Yeşilkaya, 2012: 3).

Türkiye’de vergi harcamalarının temel sorunu haline gelen denetim mekanizması vergi muafiyetinde de kendini göstermektedir. Özellikle unutulmaya yüz tutmuş, tarihi bir geçmişe sahip olan faaliyetlerin varlığını devam etmesi ve bu sanatları icra eden kişilerin ise istihdamının sağlanması açısından önem arz etmektedir. Esnaf muaflığı sayesinde devlet hem iş imkanı sunmakta hem de toplanması, elde edilecek gelirinden çok daha maliyetli olan vergi gelirinden kurtulmaktadır. Bu sayede devlet gereksiz yere harcama yapmayarak maliyetlerini artırmamış olmaktadır. Geliri ancak kendini geçindirecek kadar olan vergi mükellefi ise devletin kendisinden vergi almadığı için geliri artacak bu durum ise yaşam standartlarını az da olsa yükseltecektir. Devletin kendisini düşündüğünü ifade eden bu uygulama sayesinde mükellefte devlete karşı sorumluluklarını yerine getirme yolunu seçecektir. Bu sayede çevresinde yer alan

kişilerin vergi bilinçlerinin ve vergi ahlaklarının artması için çaba sarf edecektir. Birbirine karşılıklı sorumluluk yükleyen ve devlet ile mükellef ilişkilerinin seyrini olumlu yönde etkileyen bu tarz uygulamaların devlet eli ile yapılması sadık mükellef kitlesini güçlendirecektir.

Vergi muaflığından faydalanan kişilerin gerçek anlamda belli şartları taşımadığı ve birçok kişinin hakkı olmayan uygulamalardan faydalandığı yapılan çalışmalarda kendini göstermektedir. Bütün sektörler de aynı sorunların yaşandığını görmek mümkündür. Vergi muafiyetinin temel amacı belli kişilerin ya da faaliyetlerin vergiden uzak tutularak şartlarının daha da iyileştirilmesi ve mevcut durumlarının ekonomik gelişmişlik seviyelerine ulaştırılmasıdır. Söz konusu denetimlerin tam anlamı ile yapılmaması neticesinde hakkı olmayan kişilerin ya da faaliyet alanlarının vergi muafiyetinden faydalanması mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu durum vergilendirmede adalet olgusunun zarar görmesine, vergi bilincinin ve vergi ahlakının ise zayıflamasına yol açmaktadır.

Tablo 3.4 incelendiğinde birçok alana ve kişiye yönelik yapılan vergi muafiyeti uygulaması gündeme gelerek ülkenin ekonomik ve sosyal anlamda ilerleme kat etmesi hedeflenmektedir. Vergi harcamaları kapsamında yer alan vergi muafiyetlerinin ne kadar olumlu sonuçlar doğurduğu ne yazık ki tam anlamı ile bilinmemektedir. Sosyal transfer harcamaları kapsamında yer aldığı için vergi harcamaları sınıfında yer alan unsurlar tam anlamı ile denetlenmemektedir. Son zamanlarda mali saydamlık ilkesi ile beraber kimin ne kadar harcama yaptığı, nereye harcadığı ve ne için harcadığı gibi önemli kavramların kamuoyu ile paylaşılmasının bir zorunluluk haline gelmesi biraz da olsa yapılan denetimi artırmaktadır. Vergi muafiyeti kapsamında değerlendirilen kişilerin ya da faaliyetlerin tekrar gözden geçirilmesi ve denetimlerin belli aralıklar ile yapılması olumlu sonuçlar alınması için önem arz etmektedir.

3.4. Vergi İstisnası İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Türkiye’de vergi harcamaları kapsamında yer alan vergi istisnası ile ilgili yapılan literatür taramalarında akademik çevreler tarafından birçok çalışma yapıldığını görmek mümkündür. Özellikle Türkiye’de vergi istisnası uygulaması pek çok şekilde

uygulanarak ekonomik ve sosyal alanda faaliyet gösteren mükelleflerin daha rahat hareket etmelerini sağlamıştır. Söz konusu uygulamanın vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği olumsuz yönde etkilediği yapılan alan çalışmalarında kendini göstermektedir. Türkiye’de vergi istisnasında gerekli denetimlerin yapılmadığı vergi istisnası kapsamında yapılan çalışmaların amacına uygun bir şekilde yürütülmediği gözlenmektedir.

3.4.1. Türkiye’de Vergi İstisnası ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Vergi istisnası Türkiye’de aktif olarak kullanılan vergi harcamalarından bir tanesidir. Vergi istisnası ile ilgili birçok çalışma yapılmış olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tablo 3.5 incelendiğinde de vergi istisnası ile ilgili on tane çalışma ele alınmıştır. Yapılan bu çalışmaların kapsamı, yöntemi ve sonuçları değerlendirilmiştir. Tablo 3.5 vergi istisnası alanında neler yapıldığını ve bir sonraki dönemde neler yapılması gerektiği konusunda fikir vermektedir. Tablo 3.5’de 1992 ile 2016 yılları arasında yapılan çalışmalar ele alınmış ve bu süre zarfında mükelleflerin vergi istisnası konusundaki düşüncelerinin çok fazla değişmediği görülmektedir.

Tablo 3.5. Türkiye’de Vergi İstisnası ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Kurumlar Vergisinde Yer Alan İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Sermaye Birikimini ve Şirketleşmeyi Teşvik Edici Yönü”	İzmir İlinde Yapılan Anket Çalışması	Anket	“Türk Vergi Sisteminde vergi istisnası ile belli konuların ve faaliyetlerin desteklenmesi amaçlanmaktadır. Gelir artıkça üretim artmaktadır. Kurumlar Vergisinde istisnanın ya da diğer vergi teşviklerin hemen kaldırılması veya azaltılması özel sektör yatırımlarını olumsuz etkileyecektir. Vergi istisnası uygulamasının önündeki bürokratik engellerin kaldırılması ve bütün esnafı kapsamı gerekir. Vergi istisnası kapsamında sunulan teşviklerin de sık değişmemesi gerekmektedir. Vergi istisnasının denetlenmesi ve yeniden gözden geçirilmesi gerekir.”	Fevzi DEVRİM & Mustafa SAKAL & Metin MERİÇ & Burçin YERELİ	Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü Araştırma Projesi Sonuç Raporu Proje No:0906-90-02-03 İzmir 1992
2	“Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi ”	Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Harcaması ve Amaçları	Literatür Taraması	“Gelişmemiş bölge ya da faaliyet alanlarının canlanması için vergi istisnası uygulanmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi amacı ile mükelleflere birçok konuda vergi istisnası sağlanmıştır. Bu amaç ile yatırıma teşvik uygulamalarının kapsamı genişletilmektedir. Doğru zamanda, doğru kişilere ve faaliyet alanlarına yapılan vergi istisnası olumlu sonuçlar doğurmaktadır.”	Zühra YILDIZ	Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi Sayı:7 1999
3	“Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”	Kooperatif ve Sağlanan Vergi Teşvikleri	Literatür Taraması	“Kooperatifler kar amacı gütmeyen ekonomik ve sosyal amaca yönelik kuruluşlardır. Konut, tarım ve iş yeri alanlarında faaliyet göstermektedir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisinde, Gelir Vergisinde ve Katma Değer Vergisinde de çeşitli istisnalar tanınmıştır. Sosyal ekonominin temel unsurlarından olan kooperatiflere sağlanan vergi istisnaları gerçek olmayan kooperatiflerde ortaya çıkarmıştır. Bu durum ise kooperatif adı altında kar amacı güden şirketleri ortaya çıkarmaktadır.”	Murat KOCATÜRK	Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi Cilt:13 Sayı:2 2006
4	“Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirme”	Türk Vergi Sisteminde Hisse Senetlerin de Vergi	Literatür Taraması	“Vergi istisnasının amacına uygun hizmet etmediği aksine kamu gelirlerini azalttığı ve vergi adaletinin bozulmasına neden olduğu çalışmada görülmektedir. Vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşü asgari ücret üzerinden alınan gelir vergisi de bunu kanıtlamaktadır. Hisse senedi alıp-satan kişilerden vergi oranının sıfır olması da başka bir ispat olmaktadır. Verginin tarafsız olmaması ve ödeme gücüne göre alınmaması vergi sisteminin yapısındaki eksiklerini oluşturmaktadır.”	Ufuk SELEN & Ercan ÖZEN	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı:161 Temmuz-Aralık 2011
5	“Tekno Kentlerde Kurumlar Vergisi İstisnası”	Tekono Kentlerde Kurumlar Vergisinin İstisnası ve Önemi	Literatür Taraması	“Türkiye’de gelişim göstermeyen alanlara ya da faaliyetlere teknoloji alanında yatırım yapan mükelleflere vergi istisnası getirilmiştir. ÖTV, KDV ve KVK bu kapsamdadır. Teknolojik alt yapının oluşması için devlet her türlü desteği sağlamıştır. Yapılan çalışmalar kapsamında etkin sonuçlar almak için iyi bir denetim mekanizması kurulmalıdır. Bu sayede olumlu sonuç almak mümkündür.”	İbrahim ERCAN	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:122 Mart-Nisan 2014

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
6	“Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Vergi Teşvikleri ve Etkinliği: Türkiye Uygulaması”	Türkiye’de Vergi Teşvik Politikaları	Literatür Taraması	“Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de teknolojik gelişmeler takip edilmekte ve bu alanda çalışmalar yapılmaktadır. Vergi istisnası da bu çalışmalardan bir tanesidir. Türkiye’de 2000’li yıllardan sonra ciddi adımlar atılmıştır. Yapılan bütün çalışmalara rağmen hala Türkiye birçok ülkenin gerisinde yer almaktadır. Daha önceki dönemlerde Ar-Ge faaliyetlerini yükseköğretim kurumları yaparken 2012 yılı itibari ile özel kesim Ar-Ge faaliyetlerinin yükseköğretim yatırımlarını geçtiğini görülmektedir.”	Filiz GİRAY & Özgür Mustafa ÖMÜR	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt:7 Sayı:2 2014
7	“Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Taşımacılık İstisnası ve Uygulaması”	Katma Değer Vergisi Kapsamın da ki Çeşitli Vergi İstisnaları	Literatür Taraması	“Bütün sektörlerde olduğu gibi taşımacılık sektörünün de rekabet edecek güce kavuşması için vergi istisnası uygulanmıştır. Türkiye konumu itibari ile önemli bir yerde yer almakta bu ise taşımacılık sektörünü önemli kılmaktadır. Türkiye ile yabancı ülkeler arasında hava, kara, deniz ve demir yolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV’den istisna edilmiştir. Sektör iyi denetlenmelidir. Aksi halde vergi adaleti ve gelir dağılımı bozulacaktır.”	Ertunç AKSÜMER	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:126 Kasım-Aralık 2014
8	“Engelliler Tarafından Alınan Araçlarda Özel Tüketim Vergisi İstisnası”	Engelli Vatandaşlar Açısından Vergi İstisnasının Önemi	Literatür Taraması	“Türkiye’de engellilere yönelik çalışmalar yapılarak sosyal hayata katılmaları sağlanmaktadır. ÖTVK’ da yer alan istisna bunun örneğini oluşturmaktadır. Engel derecesine göre vergi oranlarında istisna uygulamasına gidilmektedir. Engel derecesi %90’dan az olan engelliler için araç içi özel tertibat gerektirecek harcamaların kapsamı bu istisnadan faydalanmamaktadır. Bu durum engelliler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Engellilik türü yerine engellilik oranının dikkate alınması daha adaletli olacaktır.”	Ayşe YİĞİT ŞAKAR	Prof.Dr. Metin Taş’a Armağan Gazi Kitabevi Sayfa 299 Ankara 2015
9	“Türkiye’de Teknoparklara Yönelik Vergi İstisnaları”	Türkiye’de ki Teknoloji Alanlarına Uygulanan Vergi İstisnaları	Literatür Taraması	“Yasal düzenlemeler ile yatırımcılara kolaylık sağlanarak çalışmalar teşvik edilmekte. Amacı sürekli gelişim ve yenilik olan üniversiteler ile ortak çalışmalar yapılarak bu sonuçlara ulaşmaya çalışılmışsa da etkin sonuç alınmamıştır. 4691 sayılı teknoloji geliştirme bölgeleri kanunu ile birçok vergi istisnası getirilmiştir. Bu sayede yatırımlar teşvik edilerek daha fazla Ar-Ge’ye imkan sağlanmıştır.”	Barış TUNÇAY & Pelin MASTAR ÖZCAN	Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi Cilt:18 Sayı:2 2015
10	“Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”	Bütçe Kanunu Kapsamın da Vergi İndirimi, Muafiyeti ve İstisnanın Önemi	Literatür Taraması	“Vergi harcamaları kapsamındaki vergi istisnası ve vergi muafiyeti hem kamu sektöründe hem de özel sektör ücretleri üzerinde birçok defa etki yapmasına karşın vergi harcama listelerinde yer almaması, buna karşın aynı nitelikteki harcamaların vergi harcaması olarak değerlendirilmesi çelişkili bir durumu ortaya koymuştur. Vergi harcaması kapsamındaki unsurların aynı seviyede ve net olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi halde devlet bu kapsamda ne kadar gelir kaybettiğini bilemeyecektir. Vergi harcamalarını görmek için listelenmesi gerekmektedir.”	İlhami ÖZTÜRK	Sosyo Ekonomi Dergisi Cilt:24 Sayı:27 2016

3.4.2. Vergi İstisnasının Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Bütün gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de vergi teşvik uygulamaları ile girişimcilere birçok konuda kolaylık sağlanmaktadır. Ekonomik olarak gelişim göstermeyen faaliyet alanlarına ve bölgelere girişimcilerin yatırım yapmalarını sağlamak amacı ile teşvikler sunulmaktadır (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 34). Belli konuların veya faaliyet alanlarının pozitif dışsallık yaymaları için desteklenerek vergi dışı kalmasını ifade eden vergi istisnası Türkiye’de en çok kullanılan vergi harcaması türlerinden birini oluşturmaktadır. Özellikle Karadeniz, Doğu Anadolu ve Güney Doğu Anadolu bölgelerine öncelik vererek bu bölgelerde hem istihdam alanı oluşturarak işsizliği azaltmak hem de dışarıya göç vermelerine engel olunmalıdır. Özellikle girişimcilere, bu bölgelerde yapacakları yatırımlar konusunda yasal düzenlemeler yapılmış her türlü hukuki destek verilmiştir (Kabaş, 2013: 78). Gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde vergi teşvikleri ya da vergisel istisnalar hem sosyal anlamda hem de ekonomik anlamda birtakım hedeflere ulaşmak için kullanılan araçlardan bazılarıdır. 1970 ile 1980 yıllarında bütün ülkeleri etkileyen petrol krizi hem işsizliğin artmasına hem de büyüme hızının düşmesine neden olmuştur. Birçok ülke vergi teşvik uygulamaları sayesinde hem ihracatını artırmış hem de ithalatını artırmıştır (Öner, 2002: 98).

Küreselleşme ve teknoloji sayesinde sermayenin rahatlıkla yer değiştirebilmesi ülkelerin birçok konuda düzenleme yapmalarını zorunlu kılmaktadır (Karakurt, 2016: 319). Ülkeler vergi istisnası uygulamasını seçerken ülkelerindeki gelişmemiş bölgelere ya da alanlara yönelik çalışmalar yaparak bu bölgelerin de kalkınmalarını amaç edinmektedir. Bu sayede hem işsizlik sorununun azalmasına hem de bölgeler arası dengesizliğin ortadan kalkmasına zemin hazırlanmaktadır. Devletler ekonomide çok aktif olsalar dahi her alanda faaliyet göstermeleri imkansızdır. Devletler özel sektör ya da girişimcilerin yapmış oldukları faaliyetleri destekleyip onlara teşvikler sunarak yatırım yapmalarını sağlamaktadır. Girişimciler ise kendilerine sunulan bu avantajları kullanmak için faaliyetlerini bu bölgelere kaydırmaktadır (Demirli, 2015: 142). Her ülkenin ihtiyaç duyduğu yabancı sermaye yatırımları genellikle ekonomik ve politik açıdan güven veren istikrarlı ülkeleri tercih etmektedir. Yapılan yatırımların uzun soluklu olması ülke içerisinde güven ve istikrar ortamının sağlanması ile mümkündür

(Eleren ve Özgür, 2006: 53). Özellikle küreselleşme ile beraber yabancı sermayenin ülke ekonomisine kazandırılması amaçlanmış ve buna yönelik yapılacak her türlü vergi istinası ve uygulamaları desteklenmiştir. Tabi söz konusu yatırımların ülke içerisinde faaliyet gösteren üreticiyi de olumsuz etkilememesi de önem taşımaktadır. Yapılacak yatırımların ya da faaliyet alanlarının ülke içerisinde pek gelişim göstermeyen alanlara ya da faaliyetlere yapılmasında vergi istisnalarını da ciddi anlamda etkileyecektir (Algan ve Akdoğan Gedik, 2011: 288). Türkiye’de yabancı sermayenin teşvik edilmesi ile ilgili 1950 yılından sonra önem verilmiş ve birçok kanun çıkarılarak teşvik programları uygulanmıştır. Bu kapsamda çıkarılan ilk kanun 5583 sayılı kanundur (Armağan ve İçmen, 2012: 159).

Tablo 3.5 incelendiğinde vergi harcamaları kapsamında yer alan vergi istisnasının Türkiye’de doğru bir şekilde kullanılmadığı görülmektedir. Bu uygulamadan herkesin yararlanamadığı yapılan anket çalışmaları ve akademik çevreler tarafından sürekli gündeme gelen bir konudur. Ekonomik gelişme yolunda önemli adımlar atan Türkiye vergi harcamaları kapsamındaki vergi istisnası sayesinde gelişmemiş bölgelere ve alanlara bir takım projeler sunarak girişimcilere destek olmaktadır. Söz konusu istisna kapsamındaki faaliyetlerin tam anlamı ile sonuç vermediğini ve bunun temel sebebinin ise denetim ve kontrol mekanizmasının tam anlamı ile işlememesi olduğunu görmek mümkündür. Vergi sisteminin adaletli olmadığını, belli kesimlerin hiç vergi ödemediği, birçok faaliyet alanının çok kazanmasına rağmen vergi dışı kalması vergi mükellefleri tarafından çok eleştirilmektedir. Özellikle vergi istisnası uygulamalarında etkin bir denetimin yapılmaması, belli gruplara yakın olanlara ayrıcalık verilmesi, vergi sistemindeki boşluklar vergi mükellefinin vergi idaresine karşı tavır almasına neden olmaktadır. Bu durum ise mükelleflerin devlete olan güvenlerinin sarsılmasına ve vergiye bakışlarını olumsuz etkileyerek vergi vermemelerine neden olmaktadır. Uzun dönemde ise vergi bilinçlerinin ve vergi ahlaklarının zayıflamasına yol açmaktadır.

3.5. Vergi Ertelemesi İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Türkiye’de vergi harcaması kapsamında yer alan vergi erteleme ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmıştır. Vergi harcamalarının kamu harcamalarının tamamlayıcısı

olarak değerdendirilmesi vergi harcamalarını önemli kılmış ve bu yönde araştırmalar yapılmasına olanak vermiştir. Devlet vergi ertelemesi sayesinde zor duruma düşen mükelleflerin vergi borçlarını erteleyerek hem mükellefin zor durumunda yanında olmak hem de vergi mükellefiyetlerinin devam etmesini sağlayarak vergi geliri elde etmeye çalışmaktadır. Vergi ertelemesi, uygulamanın şartlarını taşıyan kişilere yönelik olmalıdır. Aksi halde mükellefler arasında vergi adaleti zarar görerek gelir dağılımında eşitlik bozulmaktadır. Bu durum ise vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşünü güçlendirmektedir.

3.5.1. Türkiye’de Vergi Ertelemesi ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Vergi ertelemesi ile ilgili literatür taraması yapıldığında çok sayıda çalışma olduğu görülmektedir. Tablo 3.6 incelendiğinde 1999 ile 2013 yılları arasında vergi ertelemesi ile ilgili on tane çalışma alınmış ve söz konusu çalışmaların kapsamı, yöntemi ve sonuçları incelenmiş vergi ertelemesi konusunda durum analizi yapılmasını sağlamıştır. Seçilen çalışmalar ışığında vergi ertelemesinin keyfi uygulamalara yer vermeyecek şekilde yasal düzenlemelere ihtiyaç duyduğu ve mükelleflerin zor durumda kalmamaları için sürecin hızlı bir şekilde işlemesi gerektiğidir. Bu ise kurumların birbiri ile iletişim içinde olmalarını ve teknolojik alt yapının güçlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Tablo 3.6. Türkiye’de Vergi Ertelemesi ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Vergi Ertelemesinin Ayrımı ve Gerçekleştirme Şekillerine Teorik Bir Yaklaşım”	Vergi Ertelemesi ve Vergi Sisteminde ki Önemi	Literatür Taraması	“Olağanüstü durumun varlığı halinde mükellefin zor durumda kalmaması ve vergi gelirlerinin sürekliliği için sık uygulanan bir yöntemdir. Bu da vergi ertelemeğinde idarenin yetkilerini, ortaya çıkan sorun ve olumsuzlukların giderilmesi amacı ile kullanması gerekmektedir. Aksi halde vergi adaletinde eşitsizlikler yaşanacaktır. Siyasi aktörlerin iktidarda kalma süreleri zarfında bu durumu kötüye kullanmamaları için bir takım yasal düzenlenmelerin yapılması gerekir.”	Tevfik Murat ÖZDEN	Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi Sayı:7 Yıl:7 1999
2	“Özel Tüketim Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması”	ÖTV’de Oranının Yükseltilmesi İle Zarar Gören Mükellefe Tecil Avantajı	Literatür Taraması	“ÖTV oranı düşük slovent ürünlerinin akaryakıtta katılması sonucu akaryakıtın kalitesinin düşmesine ve araçlara zarar vermesine neden olmuştur. Düzenleme sayesinde bu ürünlerin oranı akaryakıt ürünlerinin oranı ile aynı seviyeye getirilmiştir. Bu düzenleme ile bu ürünleri imalat sanayisinde kullanan imalatçıların olumsuz etkilenmemeleri için tecil uygulaması düzenlenmiştir. Ayrıca madeni yağ imalatçılarına ve ihracatçılara da tecil uygulaması getirilmiştir.”	Burhan GÜNDOĞDU	Vergi Dünyası Dergisi Sayı:303 Kasım 2006
3	“Kamu Alacağının Tahsilinde Tecil Uygulaması ve Uyuşmazlık Hali”	Kamu Alacakların da Erteleme ve Önemi	Literatür Taraması	“Vergi alacaklısı olan devlet vergi erteleme yolu ile çok zor duruma düşen vergi mükelleflerine kolaylık sağlayarak onların kayıt dışı yollara başvurmalarını engelleyerek vergi bilincinin devam etmesine imkan sunmaktadır. Bunu için mükelleflerin taleplerinin alınarak değerlendirilmesi ve incelemeler sonucunda gerekli yardımların yapılması gerekmektedir. Bu sayede sık sık vergi affı gibi vergi adaletini bozan unsurlara ihtiyaç olmayacaktır.”	Seyfi YILDIZ	İSMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:76 Temmuz Haziran 2006
4	99 Seri Nolu KDVGT İle İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin ve İade Uygulamasında İmalatçı Lehine Yapılan Düzenlemeler	KDV’si Uygulaması İle Tecil-Terkin ve İade Hali	Literatür Taraması	“KDVK 11/1-C kapsamında “İhraç Kaydı ile Mal Teslim Edilmesi” hükmü gereğince Türkiye’de ihracatı artırmaya yönelik çalışmalarda KDV tecil ve terkin uygulamasından faydalanabilirler. İmalatçıların üretmiş oldukları malları ihraç edilmek üzere ihracatçılara vermeleri durumunda ve ihracatçıları bu malları 3 ay içinde ihraç etmeleri halinde ise tecil uygulamasından faydalanabilirler. Buradaki amaç ülke ekonomisinin büyümesine katkı sağlamaktır.”	Dursun Ali TURNALI	İSMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:77 Ağustos-Eylül-Ekim 2006
5	“Tecil ve Taksitlendirme Uygulaması”	Türk Vergi Sisteminde Tecilin Önemi	Literatür Taraması	“Borçların ertelenmesi, zor durumda olan ve iyi niyetli mükelleflerin borçlarını kolay bir şekilde ödemeleri için yapılan yasal bir düzenlemedir. Mükelleflerin tecil şartlarına uymaları gerekmektedir. Aksi halde tecil faiz uygulamasına başvurulacaktır. Tecil faizi uygulanan borçların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahlarından ve söz konusu dönem hasılatından indirim yapılamaz. Mükelleflerin bu durumu göz önüne almaları gerekir.”	Cengiz SAZAK	İSMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:82 Temmuz-Ağustos 2007

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
6	“6183 sayılı AMME Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Tecil Uygulaması”	AMME Alacaklarında Tecilin Yeri	Literatür Taraması	“Çeşitli sebeplerle vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler için verginin tecili çok önemli kolaylık sağlamaktadır. Bu kapsamda 5766 sayılı kanun ile tecilden yararlanmak isteyen mükelleflerin zorunlu olan teminat tutarının azaltılması ve belli oranın altındaki kısmın kaldırılması büyük kolaylık sağlamıştır. Uygulama ile borçlu mükelleflere avantajlar verilmek ile beraber devlet için ise alacağının takibini zorlaştırmıştır.”	Celal ÇELİK	Vergi Dünyası Dergisi Sayı:325 Eylül 2008
7	“Tms-12 Gelir Vergisi Standartına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”	Ertelenmiş Vergilerin Muhasebe Açısından Önemi	Literatür Taraması	“Vergi idareleri özellikle gelirlerinin sürekliliğini sağlamak, geliri güvence altına almak ve mükellef tarafından istismarın oluşmasına engel olmak amacı ile alması gereken vergiyi ertelemektedir. Amaç mükellefin zor duruma düşmesini engellemek ve daralma dönemlerinde rahat hareket etmesini sağlamaktır. Ertelenen bu vergi adeta mükellefe yeni kaynak tahsis etmiş gibi etki oluşturur.”	Azzem ÖZKAN	Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Sayı:32 Ocak-Haziran 2009
8	“ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması I”	ÖTV’de Tecilin Yeri ve Önemi	Literatür Taraması	“ÖTV’ de yer alan “Verginin Tecili” Başlığının 8.maddesinin 1.fıkrasında yer alan I sayılı listenin B fıkrasındaki malların birçok sektörün mamul imalatında kullanılması bu iş ile uğraşan mükelleflere ciddi kolaylık sağlanarak rahat hareket etmeleri sağlanmıştır. Özellikle bu iş ile uğraşan mükelleflere ek bir mali yükümlülük doğmaması için tecil uygulaması düzenlenmiştir. Önemli olan imalatçının almış olduğu malları belirlenen ölçülerde ve alanlarda kullanmasıdır.”	Mehmet ERKAN	Vergi Dünyası Dergisi Sayı:334 Haziran 2009
9	“Özel Tüketim Vergisi Tecil-Terkin Uygulamaların da Teminat Kavramı”	ÖTV’de Tecil Uygulaması ve Teminat	Literatür Taraması	“ÖTV’ de teminat kavramı en önemli konulardan biridir. Özellikle İthalatta ve ihracatta teminat ile ilgili yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır. Maliye Bakanlığı tecil ve terkin uygulamaları ile mükelleflere kolaylık sağlanması amaçlanmış fakat yapılan yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı ve mükelleflerin kafasında soru işaretleri olduğu özellikle yapılan çalışmalarda görülmektedir. Vergi daireleri ve mükellefler tecil-terkinin gerektirdiği kadar etkin olmadığı görüşündedir.”	Mehmet ÇAVUŞ	E-Yaklaşım Dergisi Sayı:227 Kasım 2011
10	“Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Tecil ve Taksitlendirilmesi, Çok Zor Durumun Tespiti	Sosyal Güvenlik Kurumu Borçlarının Tecili	Literatür Taraması	“Çeşitli nedenlerden dolayı zor duruma düşen mükelleften devlet alacağını tahsil ettiğinde mükellefi zor duruma düşürecekse borcu tecil edilir. Tecil şartlarını taşıyan mükellef bu uygulama sayesinde zorlanmadan borcunu ödeyerek vergi yükümlüsü olmaya devam edecektir.”	Mikail KILINÇ	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:116 Mart-Nisan 2013

3.5.2.Vergi Ertelemesinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Vergi erteleme mükellefin çeşitli nedenlerden dolayı vergiyi ödemesinin onu zor duruma düşürmesi halinde devlet tarafından başvuru bir yöntemdir. Ekonomik

dalgalanmalar, doğal afetler, vergilendirme tekniklerinden kaynaklanan sorunlar, kısacası mükellefin vergiyi ödemesini engelleyen bütün unsurlar göz önünde bulundurularak gelecekte de vergi geliri elde etmek için mükellefin desteklendiği çalışmalardır. Vergi erteleme ekonominin durumuna göre ve şartlar neticesinde mali, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı ertelenmektedir. Ekonomik dalgalanmaların yaşandığı dönemlerde devlet verginin tahsilini erteleyerek yatırımcıların rahat nefes almasına olanak sağlayarak zarar görmelerini engellemektedir. Yapılan çalışmalara bakıldığında devlet hem bu yol ile vergi geliri elde etmeye devam etmekte hem de vatandaşın menfaatinin göz önüne alarak verginin ödenmesi konusunda yardımcı olmaktadır (Özden, 1999: 121-122). Şayet devlet vergi gelirlerini tahsil etmek için hiçbir ölçüyü dikkate almadan vatandaşın yaşamış olduğu ekonomik, mali sorunları görmezden gelerek vergiyi tahsil etmeye zorlarsa mükellef bir müddet sonra üretimi durdurur ya da yapacağı işi sonlandırarak devletin tamamen vergi almasını engeller. Bu durum devletin gelir kaybetmesine neden olacağı için mümkün oldukça düzenlemeler yaparak mükellefin zor durumda kalmasını önlemektedir (Aktan, 2002: 18).

Temel amaç hem devletin gelir elde etmeye devam etmesi hem de mükellefin yaşamış olduğu olumsuzluktan kurtulmasını hedefleyen verginin ertelenmesi ekonomik duruma göre büyük önem arz etmektedir. Ekonomik duruma göre mükellefe ek kaynak etkisi yapan ve rahatlamasını sağlayan verginin erteleme Türkiye gibi gelişme yolunda önemli adımlar atan ülkeler için önem arz etmektedir. Söz konusu vergi ertelemesinde bulunacak kişilerin ya da grupların zor ve olağanüstü bir durumun meydana gelmesi gerekmektedir. Aksi halde avantajlı duruma düşen vergi mükellefi vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitlik kavramlarına zarar vermektedir. Düzenlemenin mükellefler arasında rekabet gücünü olumsuz etkilememesi için kontrollerin ve denetimlerin iyi yapılması önem taşımaktadır.

Tablo 3.6 incelendiğinde vergi ertelemesinin özellikle girişicilere büyük kolaylık sağladığı ve çeşitli yasal düzenlemeler ile desteklendiğini görmek mümkündür. Devletin katlanmış olduğu maliyetlerin olumlu sonuç vermesi ve doğru bir şekilde kullanılması yapılacak denetim ve kontrol sistemlerine bağlıdır. Şayet devletin ne kadar vergi harcaması yaptığından ziyade ne kadar etkin sonuç aldığı önemlidir. Diğer vergi harcamaları uygulamalarında olduğu gibi verginin ertelenmesi uygulamasında da bu

durumu kötüye kullananlar mevcuttur. Yapılması gereken günün şartlarına uygun teknolojik alt yapının sistemli bir şekilde kullanılmasıdır. Türkiye’de 2016 yılında Mersin ilinde yaşanan sel felaketinden dolayı mükelleflerin vergi borçları 2017 yılının sonuna kadar ertelenmiştir. İsteyen mükelleflerin başvurmaları halinde 2018 yılında bu vergi borç ve cezalarını taksitlendirme imkanı da tanınmıştır. Yapılan çalışmalara bakıldığında vergi alacağının öncelikle güvence altına alındığı görülmektedir. Borcu ertelenmiş kişinin bu borcu ödeyeceği, devleti zarara uğratmayacağını anlaşılmaması üzerine böyle bir hakkı elde ettiğini belirtmek gerekmektedir.

Verginin ertelenmesi diğer bütün vergi harcamaların da olduğu gibi belli kişilerin ya da faaliyet alanlarının daha rahat hareket etmelerini sağlamak amacı ile devletin sunmuş olduğu bir uygulamadır. Dikkat edilmesi gereken konu bu uygulama ile sağlanan avantajların gerçek hak sahiplerine ulaştırılması için gerekli denetimlerin ve kontrollerin yapılmasını sağlamaktır. Söz konusu gerekli yasal düzenlemelerin yapılmaması vergilendirmede adalet ilkesine zarar vererek eşitlik ilkesini bozmaktadır. Bu durum ise kişiler arası ve bölgeler arası eşitsizliklerin artmasına neden olmaktadır.

3.6. Vergi Erozyonu İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi erozyonu vergi harcamalarının ve kamu kaynaklarının amacı dışında kullanılması sonucu oluşan zararların tümünü ifade etmektedir. Vergi harcamalarının amacı sosyal ve ekonomik aksaklıkların giderilmesi için devletin alması gereken vergi alacağından vazgeçmesi sonucu belli grupların ya da faaliyet alanlarının şartlarının iyileştirilmesini amaç edinmektedir. Bu kapsam dışında kullanılan her türlü vergi harcaması vergi erozyonuna neden olmaktadır. Bu durum ise vergi adaletini bozarak gelir dağılımında ve ödeme gücü konusunda mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Türkiye’de vergi erozyonu ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmış ve sonuçları itibari ile denetim mekanizmasının iyi işlememesi ön plana çıkmaktadır.

3.6.1. Türkiye’de Vergi Erozyonu ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Vergi erozyonu Türkiye’de birçok faaliyet alanını ve kişiyi ilgilendirdiği için pek çok çalışmanın konusunu oluşturmuş ve kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Literatür taramasında vergi harcamaları ve kamu kaynaklarının gereksiz kullanımı önemli bir sorun olarak ele alınarak birçok çevrenin araştırma konusu yapılmış ve ortaya çıkan sorunlar ile ilgili çözüm önerileri sunulmuştur. Tablo 3.7 incelendiğinde 2000 ile 2016 yılları arasında on tane çalışma ele alınarak kapsamı, yöntemi ve sonuçları değerlendirilerek vergi erozyonu konusundaki durum hakkında bilgi vererek neler yapılması gerektiği ile ilgili öneriler sunulmaktadır.

Tablo 3.7. Türkiye’de Vergi Erozyonu ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseslerin Analizi”	Gelir Vergisinde Erozyona Neden Olan Faktörler	Literatür Taraması	“Sosyal devlet ilkesi gereği devlet bazen alması gereken vergiyi almaz. Ayrıca vazgeçtiği gelir ile elde ettiği faydanın orantılı olması gerekir. Vergi harcamalarının amaç dışı kullanılması engellenmelidir. Vergi idaresinin ise mükellef ile ilişkilerinin iyi olması önem arz etmektedir. Vergi kaçaklarının önlenmesi için vergi cezalarının caydırıcı olması gerekir.”	Fatih SARAÇOĞLU	Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Sayı:2 2000
2	“Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”	Türk Vergi Sisteminde Kayıt Dışı Ekonomi, Nedenleri ve Sonuçları	Literatür Taraması	“Türkiye’de ödeme gücü kriterine göre vergi, vergi beyan usullü ile yapılmaktadır. Çünkü vergi gelirini en iyi mükellefin kendisi bilmektedir. Beyan usullünün iyi bir denetim mekanizması ile birlikte hareket etmesi gerekir aksi halde mükellef vergi gelirlerini az gösterecektir. Bu durum ise diğer mükelleflerin vergi yüklerini artırmakta ve kişilerin vergi ödeme isteklerini olumsuz etkileyerek kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır.”	Mustafa Ali SARILI	Bankacılar Dergisi Yıl:13 Sayı:41 Haziran 2002
3	“Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”	1990’dan Sonra Türkiye’de Denetim	Literatür Taraması	“Türkiye’de bir denetim sorunu mevcuttur. 1990’lı yıllardan sonra bu konuya önem verilmiş fakat yeterli düzeyde kontrol sağlanmamıştır. Denetimler vergi beyanname veren kişilere yapıldığı için hiç beyanname vermeyen kişiler ise hiç hesaba katılmıyor. Çalışmalarda denetimi yapan personellerinde iş yükünün fazla olduğu sayılarının da yeterli olmadığı görülmektedir. Tarafsız ve taşınmalı bir denetim etkin sonuç verecektir. Denetim yapan birimlerin mükellef psikolojisini bilen ve onu anlayan bir düzen içinde çalışmalıdır.”	İbrahim Atilla ACAR & Mehmet Emin MERTER	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı: 147 Eylül-Aralık 2004

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
4	“Vergi Sistemi-Vergi Yükü ve Kayıt Dışılık”	Kayıt Dışı Faaliyetler ve Vergi Yüküne Etkisi	Literatür Taraması	“ Vergi oranlarının yüksekliği ve vergi ödeyenlerin az olması vergi adaletini bozmuş, mükelleflerin vergi ödeme isteklerini kırmıştır. Ayrıca kayıt dışı ekonominin kayda alınmasında devletin gelirlerini artıracak ve mükelleflerin vergi yükünü azaltmaktadır. Dolaylı vergiler yerine dolaysız vergilerin artırılması adaletli bir sistemin temel şartıdır. Çalışmalarda sorunlar ortaya konulmuş fakat yeterli düzeyde çözüm üretilmemiştir. Vergi idarelerinin idari yapısı yeniden gözden geçirilmelidir.”	Necati PERÇİN	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı: 7 2005
5	“Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”	Eskişehir İlinde 1810 Kişi ile Yapılan Alan Çalışması	Anket	“Sosyal devlet ilkesi gereği devlet bazen de alması gereken vergi gelirlerinden vazgeçmektedir. Burada ki amaç yatırımların artması, faaliyet alanlarının gelişmesi, söz konusu gelir dağılımında eşitliğin sağlanmasıdır. Ayrıca vergi sisteminin kaynaklanan sorunlar, vergi oranları ve gelir dağılımının adaletsizliği mükelleflerin vergi bilincini olumsuz yönde etkiler.”	Ali ÇELİKKAYA & Hüseyin GÜRBÜZ	İktisat İşletme Finans Dergisi Cilt:21 Sayı: 247 2006
6	“Vergi Yükümlülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri: Gaziantep Örneği”	Gaziantep İlinde 470 Kişi ile Yapılan Anket çalışması	Anket	“Türkiye’de kamu harcamaları yeterince denetlenmediği için yük oluşturmaktadır. Vergi harcamaları kapsamında yer alan muafiyet, istisna, indirim bunların başında yer almaktadır. Ankette sorulan sorular neticesinde devleti en çok kayba uğratanların siyasiler ve kamu çalışanları olduğu sonucu çıkmıştır. Çalışmada görülüyor ki devleti kayba uğratan kişilerin ya da kurumların yeterince cezalandırılmadığıdır. Kamu kaynaklarının gereksiz harcandığı da çalışmada ifade edilmiştir. Adam kayırma ve taraf tutma nedeni ile etkin sonuç alınamamaktadır. Denetim mekanizmasının tarafsız olması gerekmektedir.”	Mehmet KARAKAŞ & Halit ÇİÇEK	Sosyo Ekonomi Dergisi Cilt:9 Sayı:9 2009
7	“Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”	Vergi Aflarının Maliyetleri	Literatür Taraması	“Vergi aflarının sık sık gündeme gelmesi hem devleti gelir kaybına uğratmış hem de uzun vade de vergi bilinci ve vergi ahlakının zarar görmesine neden olmuştur. Asıl amacı mali olan vergi afları zamanla siyasi argüman olarak kullanılmıştır. Söz konusu vergi afları gerekli alt yapının oluşturulması sonucunda belli amaçlar doğrultusunda çıkarılmalıdır. Aksi halde vergi afları vergilendirmede adalet kavramını zedeleyerek gelir dağılımında da eşitsizliğe neden olmaktadır.”	Ersan ÖZ & Selçuk BUYRUKOĞLU	Vergi Sorunları Dergisi Sayı:272 Mayıs 2011
8	“Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Gümüşhane ve Giresun İlleri Örneği”	Trabzon, Gümüşhane ve Giresun İllerinde Vatandaşın Vergiye Bakışı	Anket	“Mükellefler ödemiş oldukları çeşitli vergilerden somut bir şekilde faydalanmak istemektedir. Özellikle hizmetten faydalandıkları oranda vergiye gönüllü uyum sağlamış olmaktadır. Ayrıca vergi adaletinin sağlanması ve ödeme gücüne göre vergi alınması da mükellefi olumlu ya da olumsuz yönde etkilemektedir. Toplanan vergiler yolsuzluk gibi etik olmayan bir takım davranışlar ile israf edildiğinde mükellefte olumsuz bir etki oluşturmakta ve vergi erozyonuna neden olmaktadır. Bu ise vergi ahlakının zayıflamasına neden olmaktadır.”	Muhammet ŞAHİN & Selim Adem HATIRLI	Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi Cilt:7 Sayı:18 2016

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
9	Türkiye’de Vergi Uygulamaların da Etkinlik Sorunu”	Türk Vergi Sisteminde Vergilerin Uygulanma Sistemi	Literatür Taraması	“Devlet toplaması gereken vergiyi dolaylı vergilerin oranlarını artırarak ya da yeni vergiler koyarak telafi etmeye çalışır. Bu ise vergi adaletini bozacaktır. Vergi harcamalarının kapsamının genişletilmesi ve etkin bir denetim sisteminin olmaması vergi erozyonuna neden olacaktır. TVS’nın karmaşıklığı ve vergi kanunlarının sık sık değişmesi de devletin gelir kaybetmesinin sebebidir. Denetimler ve reformlar artırılmalıdır.”	Muhammet ŞAHİN	Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi Cilt:1 Sayı:3 2016
10	“Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”	Kayıt Dışı Faaliyetler de Muhasebe Meslek Elemanları ve Önemleri	Literatür Taraması	“ Kayıt dışı ekonomi varlığı ve vergi kaçırma eğiliminin yüksek olması, sunulan vergi teşviklerinin yerinde kullanılmaması da bu kaybı artırmaktadır. Ülkenin sahip olduğu vergi kapasitesinden etkin bir şekilde faydalanmak için bütün birimlere görev düşmektedir. Muhasebe meslek mensuplarına da bu konuda yetki verilmeli ve yasal düzenlemeler sayesinde etkin ve düzenli çalışmaları sağlanmalıdır. Aksi halde devletin gelir kaybı artacak ve mükellefinde vergi yükü artarak vergi adaleti bozulacaktır.”	Mutlu YORULDU & Nilüfer ZEYBEK YORULDU	Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi Cilt:1 Sayı:1 Ağustos 2016

3.6.2.Vergi Erozyonunun Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Vergi erozyonu vergi harcaması, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve enflasyon gibi nedenlerden dolayı vergi gelirlerinde meydana gelen azalmaya denir. Çeşitli dönemlerde kapsamı genişletilen muafiyet ve istisnalar da kamu gelirlerinin azalmasına ve vergi erozyonuna neden olmaktadır. Genel anlamda gelişmiş ülkelerde sıkça kullanılan bir terimdir. Özellikle siyasi aktörler tarafından gereğinden fazla uygulanan vergi indirimi, vergi muafiyeti, vergi istisnası ve devlet sübvansiyonları neticesinde ortaya çıkan durumdur (Şahin, 2016: 38). Gelir gider kalemlerinin yeterince hesaplanmaması nedeni ile yapılan uygulamalar vergi sisteminin yıpranmasına ve vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır. Vergi yükü artan mükellef tepki olarak vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurarak daha az vergi ödeme yolunu seçmektedir. Vergi yükünün belli kesimlerin sırtında olması bir süre sonra mükelleflerin vergi sistemine olan güvenlerini sarsmaktadır. Güven sorununu ortaya çıkaran bu durum yasal ve yasal olmayan yollara başvurmalarına neden olmaktadır. Söz konusu mükellefler ister yasal yollara başvursun ister yasal olmayan yollara başvursun her iki durumda da devletin gelir kaybına uğraması söz konusudur. Vergi kaçakçılığının fazla olması devletin daha az gelir tahsil etmesine yol açmaktadır.

Türkiye’de yapılan çalışmalara bakıldığında birçok vergi harcaması uygulamasının aslında iyi denetlenmediği ve doğru kişilere uygulanmadığını görmek mümkündür. Bu durumun vergilendirmede adalet ilkesini ve gelir dağılımında eşitliği bozduğu görülmektedir. Özellikle kişiler ile bölgeler arası farkların ortaya çıkmasına zemin oluşturduğu bilinmektedir. Vergi harcamalarının temel amacı belli grup ya da faaliyet alanlarının gelişmesi ve ekonomik olarak daha rahat hareket etmesini sağlayarak sosyal ve ekonomik alanda faaliyet göstermesini sağlamaktır. Siyasi aktörlerin vergi politikalarını seçim argümanı olarak kullanarak vaatlerde bulunmaları vergi erozyonunun en temel sebebidir. Kısa vadeli çalışmalar yaparak sonuç almaya çalışmak uzun dönemde birçok sorunu da beraberinde getirecektir.

Gelişmekte olan ülkelerin ortak sorunu haline gelen ve gelişimlerini yavaşlatan, nepotizm, yolsuzluk, taraf tutma, kayıt dışı ekonomi gibi etik olmayan faaliyetlerin birçok alanda kendini göstermesi vergi harcamalarının ve kamu harcamalarının gereksiz kullanılmasına neden olmaktadır. İlk başlarda ülke içindeki kaynaklar ile telafi edilmeye çalışılan vergi erozyonu daha sonra dış borçlar ile kapatılmaya çalışılmaktadır. Türkiye’de uzun yıllar dış borç yardımı ile çalışmalar yapılmak istenmiş fakat etkin bir sonuç alınamamıştır. Türkiye’de yaşanan olumsuzluklar yüzünden kaynaklar etkin kullanılmamış ve denetlenmemiştir. Vergi gelirlerinin adaletli ve eşit bir şekilde toplanmadığını ve etkin bir şekilde kullanılmadığı hissine kapılan vergi mükellefleri vergi vermek istemeyecektir. Söz konusu devlet toplaması gereken vergiyi ya yeni vergiler koyarak ya da mevcut vergilerin oranını artırarak telafi etmeye çalışmaktadır. Bu durum ise mükellefin vergi yükünü artırarak vergiyi çekilmez bir hale getirmektedir.

Tablo 3.7 incelendiğinde vergi erozyonlarına birçok faktörün neden olduğunu görmek mümkündür. Özellikle vergi harcamalarını kullanarak ekonomik ve sosyal gelişmeyi hedefleyen Türkiye, oturmuş bir alt yapısının olmaması nedeni ile denetim konusunda sorun yaşamaktadır. Birçok projenin hayata geçirilmesi amacı ile yatırımlar yapan ve bunu yasal düzenlemeler ile destekleyen fakat gerekli denetimlerin ve kontrollerin yapılmamasından dolayı istenilen sonuçların alınmadığını yapılan çalışmalarda görmek mümkündür.

Devletin gelişme ve kalkınma yolunda birçok harcama yaparak ya da alması gereken vergi gelirlerinden vazgeçerek hedeflerine ulaşmak istemesi temelde kaynak

sorununu gündeme getirmektedir. Söz konusu toplaması gereken geliri ya yeni vergiler koyarak ya da mevcut vergi oranlarını artırarak yapmaya çalışmaktadır. Bu ise mevcut vergi mükelleflerinin yükünü artırmaktadır. Sonuç olarak vergi adaletinin zarar görmesine ve gelir dağılımında eşitsizliğe yol açmaktadır. Özellikle vergi gayretinin düşük olduğu Türkiye için son derece önemli bir sorun oluşturmaktadır. Vergi aflarının sık sık gündeme gelmesi vergi uzlaşması yolu ile vergi aslı ve cezasının silinmesi gibi birçok vergi harcaması unsuru devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır. Asıl amacının dışında kullanılan vergi harcamaları belirlenen hedefleri gerçekleştirmediği gibi vergi adaletinin bozulması, vergi bilinci ve ahlakının zarar görmesine de neden olmaktadır. İzlenen yanlış politikalar kısa vadeli olarak iyi görünse de uzun dönemde büyük sorunları da beraberinde getirmektedir.

3.7. Vergi Uzlaşması İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi harcaması kapsamında yer alan vergi uzlaşması birçok çevre tarafından araştırma konusu yapılarak çalışma yapılmıştır. Vergi konusu ile ilgili mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözümü olarak değerlendirilen uzlaşma vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozarak ödeme gücü ilkesini de sarsmıştır. Uzlaşma kurumu vergi kanunlarının uygulanmasının önündeki engel olması nedeni ile eleştirilmektedir. Özellikle sahip olduğu yetkilerin bir sınırının olmaması da ayrıca eleştiri konusu yapılmaktadır. Kişiyi ve sektöre göre ayrı ayrı oranların uygulanması da taraf tutma olayını gündeme getirmiş mevcut düzenlemelerin yeterli düzeyde olmadığı ve gerekli çalışmaların yapılması gerektiği ifade edilmektedir.

3.7.1. Türkiye’de Vergi Uzlaşması ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Vergi uzlaşması Türkiye’de çok sık kullanılan bir kurum haline gelmiştir. Literatür de yer alan araştırmalara bakıldığında birçok çalışmanın olduğunu görmek mümkündür. Tablo 3.8 incelendiğinde 2005 ile 2016 yılları arasında on tane çalışma ele alınmış ve bu çalışmaların yöntem, kapsam ve sonuçları değerlendirilerek vergi uzlaşma kurumunun gerekli olup olmadığı konusunda fikir vermektedir.

Tablo 3.8. Türkiye’de Vergi Uzlaşması ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama”	Gaziantep İlinde Muhasebe Meslek Elemanları ile Yapılan Anket Çalışması	Literatür Taraması	“Çalışmada mükelleflerin çoğunun yargı yoluna gitmeden sorunun hemen çözülmesi taraftarıdır. Uyuşmazlıkların çıkmasının nedeni vergi kanunlarının çok sık değişiyor olmasıdır. Yapılan araştırmalarda mükelleflerin büyük bir kısmının ise uzlaşma konusunda sunulan avantajlardan haberdar olmadıkları ortaya çıkmıştır. Mükellefler yargı aşamasında verilen kararları idari aşamaya göre çok daha hukuki bulmaktadırlar. Vergi sisteminin anlaşılır olması herkese hitap etmesi açısından önemlidir. Merkezi denetim tarafsız yapılmalıdır.”	Mehmet CİVAN & İsmail KUTLAR	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:71 Nisan -Mayıs Haziran 2005
2	“Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü ve Yargılama Süreci”	Vergide Uyuşmazlık ve Yargısal Yolu Önemi	Literatür Taraması	“Uyuşmazlıklarda idari ve yargısal çözüm olarak mükellefe iki yol sunulmuştur. Devlet alması gereken vergi gelirini kısa sürede tahsil etmektedir. Mükellef ise yargı masraflarından kurtulmaktadır. Uzlaşma kurumu çok fazla yetkiye sahip olduğu ve vergi adaletini bozduğu için eleştirilmektedir. Yargı yoluna giden mükellef genelde davayı kazanmaktadır. Yargı yolu vergi idarelerince tercih edilmez.”	Kemal AKMAZ & Öznur AKYOL	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:80 Mart-Nisan 2007
3	“Tahriyat Öncesi ve Tahriyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi”	Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumunun Kararları ve Önemi	Literatür Taraması	“Uzlaşma sağlandıkça devletin kasasına gelir girmektedir. Yapılan çalışmalara bakıldığında uzlaşmanın sağlanmayıp yargıya intikal etmesi halinde ise davaların büyük çoğunluğunu dava açan mükellef kazanmaktadır. Bu açıdan devlet için uzlaşmanın gerçekleşmesi önemlidir. Uzlaşma özendirilerek devlete gelir sağlanmasının yanında mükellefinde yargı masrafları ile uğraşması önlenmiş olmaktadır.”	Ayşe NECEF YERELİ	Ege Akademik Bakış Dergisi Cilt:8 Sayı: 2 2008
4	“Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”	Türk Vergi Sisteminde Uzlaşmanın Etkilerinin Analizi	Literatür Taraması	“Yapılan çalışmada uzlaşma kurumunun, devletin gelirlerini hızlı ama eksik bir şekilde tahsil ettiği görülmektedir. Söz konusu uzlaşma kurumu vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin iyi bir seviyeye gelmesine de katkı sağlamaktadır. Yetkinin genişliği konusunda tereddütler vardır. Uzlaşma kurumunun Kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile yeniden düzenlenmesi gerekmekte. Uzlaşmada net bir oranın olmaması da keyfi uygulamaları gündeme getirmektedir.”	Funda BAŞARAN YAVAŞLAR	Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:25 Sayı:2 2008
5	“Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”	Isparta İli ve İlçelerinde Yargıya İntikal Etmiş Vergi Sorunları	Literatür Taraması	“Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına gitmesi genelde mükellef lehine sonuçlanmaktadır. Çünkü kanunların hızlı ve sürekli değişmesi neticesinde mükelleflerin yeterince bilgilendirilmemesi nedeni ile mükellefler haklı görülmektedir. Vergi idaresi, hangi davaların yargıya gitmesi gerektiği konusunda çalışma yapmalı ve mevzuata aykırı işlemler yapılmamalıdır.”	Ramazan ARMAĞAN	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı:156 Ocak-Haziran 2009

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
6	“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleri ile Karşılaştırılması”	Vergide Uyuşmazlık Sorunu Önemi ve Sonuç Analizi	Literatür Taraması	“Uzlaşma kapsamında yapılan araştırmalar her zaman doğru yöntemleri kullanmamaktadır. Bu durumun ise hem vergi alacaklısı olan devleti hem de vergi borçlusu olan mükellefi zarara uğrattığı bir gerçektir. Uzlaşma her ne kadar vergi adaletini ve kanunları ihlal etmiş görünse de aslında yargının yükünü ve mükellefin maliyetini azalttığı için olumlu bir şekilde karşılanmaktadır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi ve kanunların gücü artırılmalıdır”	Fatih SAVAŞAN & Mehmet Emin ALTUNDEMİR & Aziz ULUPINAR	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı:162 Ocak-Haziran 2012
7	“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Bir Çalışma”	Mükellefin Uyuşmazlık Halinde İzleyeceği Çözüm Yolları	Literatür Taraması	“Uyuşmazlıkların azaltılması için herkesin anlayacağı basit ve net sonuçlar veren, herkesi kapsayan düzenlemelerin hemen yapılması gerekmektedir. Özellikle kanunların birbirlerine ters etki yapacak yasal düzenlemelerden arındırılması da gerekmektedir. Söz konusu uzlaşma kurumuna fazla yetki verilmesi ve buna dayanarak verginin aslı ve cezalarında büyük indirimlere gitmesi vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Uzlaşma bir indirim kurumuna dönüştürülmüştür.”	Mahmut YARDIMCIOĞ LU & Mehmet KÜTÜKÇÜ	Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi Sayı:11 Kasım 2014
8	“Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunundaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ”	Vergi Usul Kanununda Gümrük Uzlaşması	Literatür Taraması	“1963 yılında TVS yer alan uzlaşma komisyonu Anayasanın 7 ile 73 maddelerine aykırı bir şekilde varlığını sürdürmektedir. Vergisini zamanında veren mükellefin devlet eli ile cezalandırılması anlamını taşımaktadır. Yapılması gereken uzlaşmaya konu olan miktarın ya da oranın yasa ile belirlenmesidir. Uzlaşma kurumuna vergi memurları da katılmakta ve bu uzlaşmaya katıldıkları için ek ücret almaktalar. Vergi gelirlerinden vazgeçen devlet birde bu ücretler ile alacağından vazgeçmektedir.”	Neslihan COŞKUN KARADAĞ & İbrahim ORGAN	Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt:7 Sayı:1 2014
9	“Vergi Hukukunda Uzlaşma”	Türk Vergi Sisteminde Uzlaşmanın Önemi	Literatür Taraması	“Uzlaşma kurumu genel eşitlik, vergilendirmede adalet, kanunilik, kuvvetler ayrılığı ilkelerine aykırı olduğu gerekçesi ile sert bir şekilde eleştirilmektedir. Özellikle uzlaşma kurumuna ilişkin belli yetki ve görevlerin sınırlamalarının bir an önce getirilmesi gerekmektedir. Aksi halde toplum tarafından belli kesimlerin kollandığı düşüncesi giderek güçlenecektir. Uzlaşma kurumu mükellefin ve devletin işini kolaylaştırarak yargı organlarının da iş yükünü hafifletmektedir.”	Celal HOCAOĞ LU	Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi Cilt:5 Sayı:5 2015
10	“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”	Vergide Uyuşmazlık ve İdari Aşamadaki Çözümü	Literatür Taraması	“Uzlaşma kurumu idareye geniş yetki vermesi nedeni ile çok fazla eleştirilmektedir. Kamu hukuku ile düzenlenmiş kuralların ve yetkilerin uzlaşma kurumu ile idareye verilmesi vergilendirmede adalet ilkesini ve vergide eşitlik ilkesini bozmaktadır. Uzlaşma kurumundan faydalanan mükelleflerin doğru bilgiler vermedikleri, aynı şeyi bir daha yapmaları ihtimalinin yüksek olduğu görülmektedir.”	Hakan ARSLANER	Uluslararası İktisadi ve İncelemeler Dergisi Sayı:17 2016

3.7.2. Vergi Uzlaşmasının Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Uzlaşma ilk olarak Almanya’da kullanılan bir kavram olmak ile beraber daha sonra dünyanın değişik ülkelerinde kullanılmıştır. Uzlaşma kavramı birçok ülkede ön anlaşma, görüşme, anlaşma gibi isimler ile ifade edilmek ile beraber sonuç itibari ile aynı amaca hizmet etmektedir. Uzlaşma kelime anlamı olarak birden fazla kişinin kendi aralarında fikir birliğine varma, anlaşma, ilerde ortaya çıkması muhtemel sorunların giderilmesi için taraflar arasında bazı şeylerden ödün vermek şartı ile kalıcı olarak sorunun hal edilmesi durumudur. İki tarafında amacı aslında faydalarını en üst düzeyde tutmaktır (Doğan, 2008: 485). Vergi hukukunda uzlaşma ise bir vergi ya da ceza kesildiğinde şahıs ya da şirketin mahkemede dava açma yoluna gitmeden ödeyeceği vergi ya da cezayı kabul edip vergi idaresi ile pazarlık yapıp belli bir kısmının silinmesini talep etmesi durumudur. Yapılan uzlaşma görüşmelerine bakıldığında vergi cezasının neredeyse tamamı verginin ise belli bir kısmı silinmektedir (Yılmaz, 2009: 323).

Kanunlar önünde eşit durumda bulunan mükelleflerin bir kısmı uzlaşma yolunu seçerek daha az vergi ödemektedir. Özellikle sadık mükellefin vergisini zamanında ödediği halde daha fazla vergi vermesi vergi bilincinin zayıflamasına neden olmaktadır. Bu durum vergilendirmede adalet olgusu kavramını zedelemektedir. Söz konusu olan uzlaşma bütün mükelleflere tanınmasına rağmen birçok mükellef vergisini zamanında ödediği için bu haktan faydalanamamakta bu durum ise sadık mükellef ya da düzgün mükellef diye isimlendirilen kişilerin devlet eli ile bir nevi cezalandırılmasını ifade etmektedir. Uzlaşmanın bir de alacaklısı olan taraf yani devlet söz konusudur. Uzlaşma demek mükellefin en kısa süre içinde borcunu ödemesi anlamına gelmektedir. Bu durum ise devletin kasasına gelir olarak yansıyacaktır. Onun içindir ki özellikle gelişmekte olan ülkelerde çokça başvuru vergi borcunu sona erdiren yöntemlerden biridir. Genel anlamda bakıldığında uzlaşma aslında ülkede var olan vergi sistemini zedelemektedir. Hatta hukuki anlamda zafiyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Her ne kadar kısa vadede devlet açısından gelir tahsil edilse de uzun dönemde sahip olduğu sadık ya da düzgün mükellef kitlesini de etkileyerek vergilerini aksatmalarına neden olmaktadır (Koçakoğlu, 2015: 122-124).

Türkiye’de mevcut sisteme bakıldığı zaman vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal olmak üzere iki tane çözüm yolu olduğunu görmek mümkündür (Biniş, 2013: 25). Türkiye’de uzlaşma yoluna başvurabilmek için Vergi Usul Kanunun 359.maddesinde yer alan ve devletin bilerek ve isteyerek bilinçli bir şekilde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmemesi gerekmektedir. Kaçakçılık yaparak devleti vergi kaybına uğratanlar uzlaşma müessesesinden faydalanamaz (Hatipoğlu, 2015: 194). Vergi uyuşmazlıkları hem mahkemeler yolu ile hem de barışçıl yollar ile çözülmektedir. Söz konusu vergi uyuşmazlıklarının büyük çoğunluğu uzlaşma ile yapılmaktadır. Şayet bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümlenmesi yargı sisteminin aksamasına mükellef açısından ise maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Hem mükellef hem de vergi idaresi avantajlı çözüm yolunu kullanarak sonuç almak istemektedir. Uyuşmazlıkların büyük çoğunluğu yargıya intikal etmeden çözülmektedir (Savaşan vd., 2012: 143). Türkiye’de yargı yoluna başvurmak için öncelikle idari yolları tüketme zorunluluğu yoktur. Tamamen mükellefin inisiyatifin de olan bir durumdur (Saban, 2000: 68). İdari çözüm yolu devlet ile bireylerin karşılıklı olarak anlaşarak sorunu ortadan kaldırmasını ifade etmektedir. Türk vergi sisteminde uzlaşma ile düzeltme idari çözüm yollarını ifade etmektedir. Üzerinde durulan başlık uzlaşma müessesesidir (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 234). Vergi sistemleri yasalara ve kanunlara uygun bir şekilde içeriğinde birtakım düzenlemeler ile gerek mükellef için gerek vergi idaresi için vergisel işlemlerden kaynaklanan anlaşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümüne olanak sağlamaktadır (Arslaner, 2016: 275). Uzlaşma, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusunda, mükellefle vergi idaresinin aralarında anlaşarak sorunu yargıya götürmeden haletmelerini ifade etmektedir. Uzlaşma kurumu tam anlamı ile *“Türk vergi sisteminde ilk defa 213 sayılı vergi usul kanunun 4.kitabının 3.kısımına 28.02.1963 tarihinde yayınlanan 205 sayılı kanunun 22.maddesi ile eklenen 3.bölüm”* ile getirilmiştir (Arslan, 2011: 319). Türkiye’de uzlaşma konusuna ikmalen, re’sen, idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları tahakkuk konusu yapılabilmektedir. Kaçakçılık, uzlaşmanın konusu dışında kalmaktadır (Biniş, 2012: 76). Uzlaşmanın olması halinde mükellef üzerinde uzlaştığı ve kendisine verilen cezaya karşı dava açamaz (Küçük, 2011: 114).

Türkiye’de uzlaşma her ne kadar kulağa hoş gelen bir kavram olarak görünse de aslında vergilendirmede eşitlik ilkesini zedelemektedir. Yapılan akademik çalışmalara

bakıldığı zaman uzlaşma kurumuna tanınan yetkilerin genişliği ve kanunlara aykırı olması nedeni ile birçok çevre tarafından eleştirilmektedir. Uzlaşma konusu olacak genel bir oranın belli olmaması ve kişiye göre oran belirlenmesi, belli çevrelerin ya da sektörlerin bundan daha fazla faydalanması anlamına gelmektedir. Bu durum adalet ilkesinin zarar görmesine ve gelir dağılımında eşitsizliğe yol açarak mükelleflerin vergi idaresine güvenmeme sonucunu doğurmaktadır. Mükellefin vergi idaresine güvenmemesi vergi ödeme isteğini olumsuz etkileyerek, vergi bilincini uzun vade de kaybetmesine neden olmaktadır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler uzlaşma kurumu sayesinde vergi cezalarından kurtulacak bunu bir alışkanlık haline getirecektir. Öte yandan bütün sorumluluklarını zamanında yerine getiren mükellef ise kurallara uyduğu için cezalandırılmaktadır. Bir zaman sonra sadık mükellef olarak kabul edilen mükelleflerde bu yollara başvuracaklardır. Bu durum ise devletin hem maddi olarak kayıp yaşamasına hem de vatandaştaki manevi duyguların zarar görmesine neden olarak gelecek nesillerin vergiye ve vergi idaresine karşı bir tavır içine girmelerine yol açmaktadır. Tablo3.8’de yer alan çalışmalara bakıldığında vergi uzlaşmasının vergi adaletini bozduğu görülmektedir. Yapılan çalışmalara bakıldığında uzlaşma kurumunun kanunlara aykırı kararlar aldığı için biran önce gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği yönündedir. Türkiye’de uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır. Özellikle tarhiyat sonrası uzlaşma için sadece uzlaşma kavramı kullanılmaktadır (Tong, 2012: 1).

3.7.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Türk Vergi Sistemine “04.12.1985 Tarih ve 3239 Sayılı Yasanın 33’üncü maddesi ile Vergi Usul Kanununa eklenen ek madde 11”, tarhiyat öncesi uzlaşmaya yer vermiştir. Hakkında vergi incelemesi başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kendisine verilen bir haktır (Alptekin, 2013: 142). Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan vergi, resim, harçlara yönelik matrah ya da matrah farkları, vergi ziyai cezası yer almaktadır. Söz konusu kaçakçılık fiili uzlaşma kapsamına girmemektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmadığı takdirde mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın amacı en kısa sürede devletin alacağını tahsil etmesidir (Yereli, 2008: 826).

3.7.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 1-6-7-8-9-12 maddelerinde düzenlenmiştir. Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulacak bir yoldur. İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve dairelerinin sahip oldukları yetki dahilinde ki bütün vergi, resim ve harçlar bu kapsama girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapılamaz. Mükellef, noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekil, küçük ve kısıtlılar için ise kanuni temsilci, tüzel kişiler 30 gün içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine veya uzlaşma komisyonuna dilekçe ile başvurması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda yapacağı masraflardan kurtarmak ile beraber kamu alacağının da kısa sürede tahsilini gerçekleştirir.

3.8. Vergi Terkini İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi harcamaları kapsamında yer alan terkin uygulaması Türkiye’de sık sık gündeme gelen vergi borcunu kısmen ya da tamamen sona erdiren işlemlerden bir tanesidir. Terkin uygulamasının vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozmaması için bu uygulamadan faydalananacak mükelleflerin belli şartları taşımaları gerekmektedir. Aksi halde vergi sisteminin adaletsiz bir hal alması kaçınılmaz olmaktadır. Devletin terkin uygulamasından faydalananacak mükellefleri tespit ederek yanlarında olmaları gelecekte vergi mükelleflerinin daha sadık olmalarını ve sorumluluklarını zamanında yerine getirmelerini sağlamaktadır.

3.8.1. Türkiye’de Vergi Terkini İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Türkiye’de verginin terkini ile ilgili birçok çalışma yapılarak konunun önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Verginin terkin edilmesi vergi harcamalarının tam anlamı ile sosyal bir harcama türü olduğunu göstermektedir. Tablo 3.9 incelendiğinde 1999 ile 2016 yılları arasında terkin uygulaması ile ilgili on adet çalışma alınarak

kapsamı, yöntemi ve sonuçları itibari ile ele alınmış ve vergi sistemindeki önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmalar gösteriyor ki terkin uygulaması ile ilgili yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Tablo 3.9. Türkiye’de Verginin Terkini ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi I”	Türk Vergi Sisteminde Terkinin Önemi	Literatür Taraması	“Terkin bir şeyin silinmesi ve kayıtlardan yok hükmünde olması demektir. Terkin uygulaması vergi borçlarının da bu kapsamda değerlendirilmesi ve silinmesi anlamlarını taşımaktadır. Özellikle terkin uygulamasında şartları taşıyan kişilerin devlet eli ile desteklenerek gelir sağlayan unsurların zarar görmesi sebebi ile borçlarından kurtulmasıdır. Terkinde gelir getiren unsur önemlidir.”	Tezcan ATAY	Yaklaşım Dergisi Sayı:83 1999
2	“Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları”	Türk Vergi Hukukunda Terkin Uygulamasının Yeri	Literatür Taraması	“Verginin terkini mükellefin zor duruma düşmesi veya hatalı vergilendirmesi halinde devletin mükellefin yanında yer alması ve hatalı vergilendirme sonucunda devlet tarafından getirilen bir uygulamadır. Ayrıca Türkiye deprem bölgesinde olduğu için terkin uygulaması kullanılmıştır. Devletin tek görevi vergi toplamak değildir. Sosyal devlet ilkesi gereği vatandaşın yanında yer alması ve zor zamanlarında kolaylık sağlaması gerekir.”	Özgür BİYAN	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Sayı:79 Ocak-Şubat 2007
3	“Özel Tüketim Vergisinde Tecil-Terkin Müessesesi”	Slovent ve Slovent Türlerine İlişkin ÖTV ve Tecil-Terkin Uygulanması	Literatür Taraması	“Türkiye’de 2002 yılında kabul edilen ÖTV kanunu ile 16 vergide düzenleme yapılmıştır. ÖTVK ekli I sayılı listedeki B cetvelinde yer alan “Solvent ve Solvent Türlerinin” ÖTV kapsamına alınması daha önce bu maddelerin ÖTV oranlarının düşük olması nedeni ile akaryakıtı karıştırılması sonucu haksız rekabete sebep olmasıdır. Motorlu araçların zarar görmelerine engel olmak amacı ile bu maddelerin vergileri yükseltilmiştir. Bu ürünleri imalatta kullanan mükelleflerin ise maliyetlerinin yükselmesine engel olmak için ÖTVK 8.maddesi ile Terkin-Tecil uygulamasına gidilmiştir. Akaryakıt ürünlerinin kalitesinin artırılması ve haksız rekabetin engellenmesi amaçlanmıştır.”	Hakkı KOÇAK	Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 315 Kasım 2007
4	“Vergi Borcunun Sona Ermesi”	Türk Vergi Hukukunda Borcun Sona Erme Şekilleri	Literatür Taraması	“Verginin terkini uygulaması ile bazı koşulların gerçekleşmesi halinde devletin vatandaşının zor durumunda yanında olduğunun en iyi ispatıdır. Belli koşulların sağlanması halinde verginin terkininden faydalanılır. Deprem, doğal afet gibi olaylarından veya söz konusu vergilendirme hatalarından ve yargı kararlarından dolayı devlet alacağının bir kısmından ya da tamamından vazgeçer. Verginin terkini ile alacaklı olan devlet alacağından vazgeçer.”	Hakan KIVANÇ	E-Yaklaşım Dergisi Sayı:55 Şubat 2008
5	“Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”	Terkin Uygulamasının Vergi Borcuna Etkisi	Literatür Taraması	“Verginin terkini zor duruma düşen mükellefin yaralarının sarılması için yapılan bir düzenlemedir. Mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe neden olmaması için gelir getiren faktörlerin üçte birinin kaybedilmesi gerekir. Fakat üçte biri çok yüksek bir oran olarak değerlendirilmekte bu oranın dörtte biri daha sağlıklı olacaktır. Zararın tespiti için Maliye Bakanlığı, idare kurulları yanında, sigorta uzmanlarından da faydalanılmalıdır.”	Adil NAS	E-Yaklaşım Dergisi Sayı: 216 Aralık 2010

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
6	“Özel Tüketim Vergisi Tecil-Terkin Uygulamaların da Katma Değer Vergisi Matrahı”	ÖTV’de KDV’si Matrahının Tecil ve Terkini	Literatür Taraması	“ÖTV’de tecil-terkin uygulamasının amacı imalat faaliyetlerinde bulunan imalatçıların vergi yüklerinin azaltılmasıdır. Malın teslim tarihini izleyen ay başından sonraki on iki aylık süre içinde terkin uygulamasına tabi olacak ÖTV’nin süresinin uzun olması ve ÖTV’nin KDV matrahına dahil edilmesi ise imalatçılara yük oluşturacaktır. Terkin edilecek ve ÖTV’ye isabet edecek KDV’nin de tecil-terkine dahil edecek yasal düzenlemelerin yapılması uygulamayı aktif hale getirecektir.”	Mehmet ÇAVUŞ	Yaklaşım Dergisi Sayı: 224 Ağustos 2011
7	“Doğal Afetler Sebebi İle Vergi Borcunun Silinmesi”	Terkin Uygulamasında Dikkate Alınacak Vergiler	Literatür Taraması	“Doğal afetler nedeni ile ürünlerinin ya da mal varlığının belli kısmını kaybetmesi halinde devlet mükellefin borcunu kısmen ya da tamamen siler. Kişinin gelir elde ettiği kaynakların zarar görmesi halinde mükellef bu haktan faydalanabilir. Verginin terkin gelir kaynakları ile ilgili olduğu için mükellef sadece gelir unsurunu kapsayan vergiler için terkin uygulamasından faydalanabilir. KDV ve ÖTV mükellefiyeti aynı devam eder.”	Metin TAŞ & Sezgin ÖZCAN	Yaklaşım Dergisi Sayı: 225 Eylül 2011
8	“Vergi Borcunun Ortadan Kalkması”	Türkiye’de Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Hallerden: Terkin	Literatür Taraması	“Olağanüstü durumların olması halinde vergi mükelleflerinin zor durumda kalması sonucunda vergi borçlarının tamamı ya da bir kısmının silinmesi mümkündür. Vergi borcunu silen bir uygulama olan terkin Türkiye’de yasalarla desteklenmiş ve aktif kullanılan bir uygulamadır. Vergi borcunu silen terkin uygulaması, mükellef ile vergi idaresinin karşılıklı olarak sorumluluklarını yerine getirmeleri ve iyi niyet kuralları çerçevesinde hareket etmelerini sağlar.”	Salih ÖZEL	Yaklaşım Dergisi Sayı: 234 Haziran 2012
9	“Tecil-Terkin Sistemi Yerine ÖTV İadesi”	Türk Vergi Sisteminde Yeni Uygulama: Tecil-terkin Yerine ÖTV İadesi	Literatür Taraması	“Türkiye’de ÖTV oranları yüksek olan malları ithal eden mükelleflerin korunması için uygulanan Tecil-Terkin uygulamasında önce imalatçı tarafından I sayılı listenin B cetvelindeki mallara ilişkin belirlenen kısmı tecil edilmekte daha sonra belirlenen süre zarfında imalatatta kullanılması halinde terkin edilmekteydi. Getirilen iade sisteminde imalatçı verginin tamamını ödeyip sonra malı alır. Üretimi yaptığı zamanda belirlenen kısmı geri almaktadır. Haksız yere Tecil-Terkin uygulamasını kullanarak piyasaya farklı malların sürülmesini engellemek için getirilen bir yöntemdir.”	Hüseyin DİNÇER	Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 378 Şubat 2013
10	“Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi”	Türkiye’de Vergi Politikalarının Doğal Afetlere Etkisi	Literatür Taraması	“Türkiye’de doğal afetler sık sık yaşanmaktadır. Devlet doğal afetler sonucu mükelleflerinin yaşadıkları olumsuzlukları en aza indirmek için vergi politikalarını kullanarak vatandaşın yanında olduğunu göstermiştir. Verginin terkin ile vatandaşın doğal afetler nedeni ile zarar görmesi halinde vergi borçları kısmen veya tamamen silinmektedir. Türkiye’de doğal afetler için maliye politikaları ne yazık ki yeterli düzeyde değildir. Özellikle vergi politikalarının doğal afetler meydana gelmeden önce oluşturulması daha etkin sonuç alınmasını sağlayacaktır.”	Hilmi ÜNSAL	İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:3 Sayı:2 Ekim 2016

3.8.2. Vergi Terkinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Terkin uygulaması vergi harcamaları kapsamında yer alan uygulamalardan birini oluşturmaktadır. Söz konusu uygulamanın amacı vergi mükelleflerinin zor durumlarında yanlarında olmak ve devletin vergi geliri elde etmeye devam etmesini sağlayacak faaliyetlerin desteklenerek sürekliliğini sağlamaktır. Özellikle Türkiye’de doğal afetlerin sık sık yaşanması terkin uygulamasını önemli bir hale getirmektedir. Terkin uygulamasının şartlarının değerlendirilerek bu şartları sağlayan vergi mükelleflerinin gelir elde edilen unsurların vergi konusu dışında tutulması vergilendirmede adalet olgusunun güçlenmesini sağlayacaktır. Türkiye’de yapılan çalışmalara bakıldığında doğal afetler meydana geldikten sonra birtakım düzenlemelere yer verilmekte ve uygulanmaya konulmaktadır. Bu durum zaman kaybedilmesine ve sorunların tam anlamı ile anlaşılmadan acele ile kararlar alınmasına neden olmaktadır. Özellikle deprem bölgesinde yer alan Türkiye’de vergi politikalarının olayların vuku bulmadan hazırlanması ve günün şartlarına uygun bir hale getirilerek planlanması olumlu sonuçlar alınmasını sağlamaktadır (Ünsal, 2016: 20).

Türkiye’de yaşanan olumsuzlukların büyük çoğunluğunun vergi politikaları kullanılarak giderilmeye çalışıldığını görmek mümkündür. Verginin terkinin çeşitli hallerde söz konusu olmakta ve gerekli şartları taşıyan mükelleflerin bu uygulamadan faydalanması önem arz etmektedir. Özellikle doğal afetler sonucu gelir unsurunu oluşturan faktörlerin üçte birinin kaybedilmesi en önemli şartlardan birini oluşturmaktadır. Burada önemli olan unsur gelir getiren faktörlerin kaybedilmesi gerektiğidir. Yani söz konusu oturlan ev ya da özel ihtiyaçlar için kullanılan araçların kaybedilmesi terkin kapsamında yer almamaktadır. Verginin terkinin unsurunun yeniden düzenlenerek gözden geçirilmesi yapılan çalışmalarda ifade edilmektedir. Özellikle gelir getiren unsurun bir bölü üçü oranının yüksek olduğu bunun dört bölü birinin daha adaletli olduğu ve vergi mükellefinin toparlanma sürecini hızlandırdığını söylemek mümkündür. Vergi terkinin mükellefin devlete olan güven duygusunu daha da güçlendirdiğini ve devlete vefa borcu gibi değer yargılarını sağlamlaştırdığını anket çalışmalarında görmek mümkündür. Vergi harcamalarının en büyük sorunu olan denetim mekanizmasının verginin terkininde de kendini gösterdiğini unutmamak

gerekmektedir. Vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitliğin sağlanması için bu durum önemlidir (Nas, 2010: 3).

Tablo 3.9 incelendiğinde Türkiye’de vergi terkinin uygulamasının birçok alanda uygulandığını görmek mümkündür. Türkiye ekonomisinin gelişmesi için özellikle Özel Tüketim Vergisinde de birtakım avantajlar sağlanarak olumlu sonuçlar alınmaya çalışılmaktadır. Söz konusu bütün bu uygulamalara rağmen istenilen düzeyde bir gelişme olmadığını görmek mümkündür. Yapılan çalışmalar gösteriyor ki günün şartlarına uygun daha fazla düzenlemenin yapılması gerektiğidir. Temel amaç yaşanan olumsuzlukların giderilmesi ve eksiklerin tamamlanması olduğunu birçok alanda ya da faaliyet unsurunda sorunların belirlenerek çözüme kavuşturulması gerektiği yapılan çalışmalarda kendini göstermektedir. Sosyal devlet ilkesi gereği zor duruma düşen mükellefin yanında olduğunu gösteren devlet mükellefte güven duygusunun olgunlaşmasını sağlayarak vergi ile ilgili sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirmesi için de zemin oluşturmuş olmaktadır. Özellikle verginin terkinin konusunda yapılan çalışmaların sistemli ve kurumlar arası iletişim ile yapılması ve organize bir şekilde çalışılması daha hızlı karar alınmasını sağlamaktadır.

Verginin terkinin Vergi Usul Kanunun 115.maddesi ve Amme Alacakların Tahsili Usullü Hakkında Kanunun 105.maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. Söz konusu doğal afet kapsamındaki yer sarsıntısı, yangın, sel baskını, kuraklık, don, çeşitli hayvanların ürüne zarar vermesi gibi olayların yaşanması ve hatalı vergilendirmelerden kaçınmak için getirilen verginin terkinin mükellef açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin borçları ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması Maliye Bakanlığı’nın sorumluluğunda yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirmelerin iyi yapılması ve adalet olgusuna zarar vermeden yapılması önem arz etmektedir. Yargı kararları kapsamındaki verginin terkinin, tahakkuktan vazgeçme ve tahsil imkansızlığı nedeni ile terkin diğer terkin sebeplerini oluşturmaktadır (Fil vd., 2016: 2). Verginin terkininde temel amaç mükellefin korunmasıdır. Adam Smith’in iktisadilik ilkesi gereği vergi gelir getirmelidir aksi halde o vergiden vazgeçmek gerekmektedir. Tahakkuktan vazgeçme ve tahsil imkansızlığı nedeni ile terkin uygulamaları ise devletin tahsil etmek için yaptığı masrafin elde edeceği vergiden fazla olması nedeni ile almaktan vazgeçtiği vergileri ifade etmektedir. Verginin terkinin uygulamasında yapılması gereken günün şartlarına uygun vergilendirmede adalet ilkesini bozmadan kişiler arasında eşitsizliklere

neden olmayacak yasal düzenlemelerin denetim ve kontrol sistemleri ile desteklenmesidir. Bu durum sürecin daha da güçlenmesini sağlamaktadır.

3.9. Vergi Teşvikleri İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Vergi teşvik uygulamaları Türkiye’de uzun yıllardır varlığını sürdüren ve ekonominin güçlendirilmesine katkı sağlayan vergi harcaması türlerinden bir tanesidir. Vergi teşvik uygulamaları ile ilgili birçok çalışma yapılarak konunun önemi üzerinde durulmuştur. Özellikle gelişmemiş bölgelere yatırımların yapılması ve yabancı sermayenin ülke ekonomisine katılmasını sağlamak amacı ile birçok alanda ve faaliyet konusu ile ilgili yasal düzenlemeler yapılarak desteklenmiştir. Vergi teşvik uygulamalarının etkin bir şekilde sonuçlanması için projelerin denetim sistemine tabi olarak yürütülmesi gerekmektedir. Yapılacak vergi teşviklerinin bütün sektörleri kapsayacak ve mükellefler arasında vergi adaletini bozmadan gelir dağılımında eşitliği sağlayacak şekilde düzenlemesi de vergi sisteminin adaletli olmasını etkilemektedir.

3.9.1. Türkiye’de Vergi Teşvikleri ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

Türkiye’de vergi teşvik uygulamalarına önem verilmiş ve bu alanda birçok çalışma yapılarak konunun önemi anlatılmaya çalışılmıştır. Literatür taramalarında vergi teşvikleri ile ilgili çok fazla çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan 1992 ile 2016 yılları arasında yayınlanan on beş tanesi ele alınarak yöntemi, kapsamı ve sonuçları incelenmiş vergi teşvik uygulamaları konusunda yapılan ve yapılması gerekenler ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Tablo 3.10 incelendiğinde vergi teşvik uygulamalarının aslında çok fazla etkin kullanılmadığı görülmektedir. Söz konusu projelerin bir çoğunun sadece kağıt üzerinde kaldığını ve buna karşın devletin bütçesinden ciddi harcamaların yapıldığını görmek mümkündür. Çalışmalarda eksikler ortaya konulmaya çalışılmış ve neler yapılması konusunda önerilerde bulunulmuştur.

Tablo 3.10. Türkiye’de Vergi Teşvikleri ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkiyi Gösteren Çalışmalar

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar/Yazarlar	Yayınlandığı Yer
1	“Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”	Türk Vergi Sistemindeki Aksaklıklar	Literatür Taraması	“Vergi teşvikleri kapsamında yer alan muafiyet, istisna ve vergi indirimleri gibi uygulamaların doğru kişilere yönelik yapılması mükellef ile devlet arasında güven duygusunu artırmaktadır. Vergi yükünün adaletli dağılımı, gelire göre vergi alınması ve vergi sistemindeki aksaklıkların giderilmesi vergi harcamalarından daha etkili sonuçlar doğurmaktadır. Ülkenin sahip olduğu demokrasi anlayışı, şeffaflık gibi unsurların vergilendirme alanında da kendisini göstermesi gerekmektedir.”	Mehmet TOSUNER & Zeynep ARIKAN & Ahmet Burçin YERELİ	Ege Genç İş Adamları Derneği Ekonomik Raporlar No: 7 1992
2	“Van İlinde Yatırım Kolaylıkları ve Yatırım Teşvikleri”	Van İli ve İlçelerinde Anket Çalışması	Anket	“Birçok proje gündeme gelmesine rağmen kaynakların zamanında ulaşmaması nedeni ile birçok çalışma askıda kalmaktadır. Tarım sektörüne yönelik yapılan teşviklerin yerinde kullanılması için denetimlerin sıklaştırılması gerekir. Yatırımcıların gelişmemiş bölgelere yönelmesi için ciddi adımlar atılmalıdır. Bölgenin şartlarına göre tesisler kurulmalı ve yatırımcılara yönelik vergi teşvikleri uygulanmalıdır. Aksi halde bölgesel farklar oluşacak ve insanlar göç edeceklerdir.”	Aziz KUTLAR & Hakkı ÇİFTÇİ & Beşir KOÇ	Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi Sayı: 4 1994
3	“Teşvik Kollamacılık”	Türkiye’de Teşvik Uygulaması ve Önemi	Literatür Taraması	“Vergi teşvikleri iyi kullanılmalıdır. Yerinde yapılan vergi harcamaları üretimi, istihdamı artırarak bölgeler arası gelişmişlik farkını ve rekabet gücünü artırır. Vergi teşviklerinin iyi bir mevzuat çalışması gerektirdiğini belirtmek gerekmektedir. Aksi halde yapılacak olan teşvik uygulamaları gereksiz kamu harcamalarından öteye geçemeyecektir. Yapılan teşvik uygulamaları bütün sektör ve faaliyet alanlarını kapsamaması gerekmektedir.”	Coşkun Can AKTAN	Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri Hak-İş Yayınları 2001 Ankara
4	“Niçin Vergi Teşvikleri?”	Türk Vergi Sisteminde Teşvikler	Literatür Taraması	“Türkiye döviz ihtiyacını karşılamak için turizm faaliyetlerine yönelik teşviklere ağırlık vermelidir. Yapılan çalışmada görülen o ki Türkiye’de bölgeler arasında eşit bir vergi teşvik politikası uygulanmamaktadır. Bu ise bölgeler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Türkiye’de yaşanan ters durumlar yabancı sermayenin ülke ekonomisine katılmasını ve girmesini engellemektedir. Vergi mevzuatının karışık, dağınık, çok olması herkesin anlamasını da zorlaştırmıştır. Teşviklerde olumlu sonuç almak için mevzuatın basitleştirilmesi gerekir.”	Engin ÖNER	Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Cilt: 16 Sayı: 3-4 Ekim 2002
5	“Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Çekme Çabalarının Kurumsallaşması: Yatırım Promosyon Ajansları”	Yabancı Sermayeyi Ülkeye Çekme Çabaları	Literatür Taraması	“Özellikle gelişmekte olan ülkelere bakıldığında yabancı sermayenin ülkeye girmesi için birçok vergi teşviklerine ve uygulamalarına son dönem başvurdukları görülmektedir. Yatırımı yapacak girişimcilerin her aşamada desteklenmesi gerekmekte. Yapılacak olan çalışmaların projeler kapsamında ilerlemesi de süreci hızlandıracaktır. Türkiye’de de bu alanda faaliyet gösteren kurumların ya da hassasiyet göstermesi gerekir.”	Şevket TÜYLÜOĞU & Levent Necmi AKTÜRK	Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 2 Sayı: 3 2006

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
6	“Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi”	Turizm Sektörü ve Teşvikler	Literatür Taraması	“Vergisel teşviklerin, hibe teşvikleri kadar etkili olmadığı görülmektedir. Yatırım konularında hibe teşvikleri büyük öneme sahiptir. Devletin nakdi yardımları azaltıp vergisel teşviklere yüklenmesi söz konusudur. Turizm yatırımlarının yalnızca genel teşviklerden yararlanması sektörlü olumsuz yönde etkilemekte ve yapılan vergisel teşvikleri de gölgede bırakmaktadır. Sektöre yapılan en önemli teşvik arazi tahsisleridir.”	Boran TOKER	Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi Cilt:14 Sayı:2 2007
7	“Türkiye’de İhracata Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”	1995 Yılı’nın İlk Üç Ayı İle 2005 Yılı’nın Son Üç Ayı Arasındaki Zaman Diliminin Analizi	Deney	“Çalışmada KDV iadesinin ihracata olumlu etki yaptığı KDV iadesinin artış miktarına göre ihracatın artış göstereceği sonucu çıkmaktadır. Vergi teşviklerinin oranına göre ihracatın değişiklik göstereceği görülmektedir. Vergi teşviklerinin artırılması ülke içindeki üretimi artıracak bu da ihracata olumlu etki yapacağı sonucu çıkmaktadır. 1963 yılından beri yürürlükte olan ihracata vergi iadesi 1985 yılında KDV kabul edilmesi ile yerini KDV istisnasına bırakmıştır.”	Hilmi UNSAL & Hakan TÜRKAY	Sosyo Ekonomi Dergisi Cilt: 8 Sayı: 8 2008
8	“Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”	Teşviklerin Ekonomide ki Önemi	Literatür Taraması	“Gelişmekte olan ülkelere siyasi iktidarın yanında yer alanlar ve rüşvet ilişkisi içinde olan gruplar bütün sektörlerde ön planda yer almaktadır. Söz konusu yapılan teşvik uygulamalarının sonuçları detaylı incelenmeli pozitif ya da negatif olduğu hesaplanmalıdır. Türkiye’de vergi teşvikleri yerinde ve doğru şekilde kullanılmadığı için yeterli değildir.”	Serkan ACINÖRO ĞU	Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi Cilt: 1 Sayı: 2 2009
9	“Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi”	Yabancı Sermaye ve Vergi Teşvikleri	Literatür Taraması	“Teşvik uygulamalarında istihdam oluşturan Ar-Ge çalışmalarına önem veren ve yürüten yatırımcılara destek verilmelidir. Yatırım indiriminin kaldırılması yatırımcılar tarafından hoş karşılanmamıştır. Özellikle AB ülkelerindeki son uygulamaların incelenip Türkiye’ye uyarlanıp yerli yatırımcının iş ve rekabet gücü artırılmalıdır. Vergi oranlarının cazip hale getirilip yabancı sermayenin Türkiye’ye yönelmesi sağlanmalıdır. Yatırımların gelişmemiş alanlara ve faaliyetlere yapılarak vergi adaletini bozmamalıdır. Vergi teşvikleri günün şartlarına uygun olmalı ve vergi sistemine zarar vermemelidir.”	Rükiye GÖK	Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 357 Mayıs 2011
10	“Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”	Ar-Ge Faaliyetleri ve Vergi Teşvikleri	Literatür Taraması	“5746 sayılı kanunla getirilen vergi indirimi ile Ar-Ge çalışmalarına önem verilmiştir. Fakat yapılan düzenlemelerin herkesi kapsamaması ve şartlarının ağır olması olumlu sonuç doğurmamıştır. Söz konusu Vergi indiriminden faydalanmak için şartların daha makul seviyeye çekilmesi gerekmektedir. Türkiye birçok AB ülkesinden fazla Ar-Ge harcaması yapmasına rağmen onlar kadar sonuç alamamaktadır. Bunun nedeni doğru faaliyetlere ve alanlara yatırım yapılmamasıdır. Sonuç odaklı olmalıdır.”	Ahmet Kemal ÇELEBİ & Hamza KAHRİMA N	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı:161 Temmuz Aralık 2011

	Başlık	Kapsam	Yöntem	Sonuç	Yazar /Yazarlar	Yayınlandığı Yer
11	“Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme”	Denizlerde Taşımacılık ve Vergi Teşvikleri	Literatür Taraması	“Tonaj vergisinin kapsamına araştırma gemileri, kablo, boru döşeme ve vinçleri de içine alacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Bu sektörde yer alan deniz taşımacılık şirketlerinin ortaklara dağıttıkları kar paylarının da gelir vergisi stopajının yapılmaması için düzenlemeler yapılmalıdır. Gemi inşası ve her türlü gemi taşımacılığını kapsayan çalışma ve faaliyetlerin yeniden gözden geçirilerek vergisel düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Yurt içinde deniz taşımacılığına önem verilmeli ve AB ülkeleri takip edilerek Türkiye’ye uyarlanmalıdır.”	Ali ÇELİKKA YA	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi Sayı: 162 Ocak-Haziran 2012
12	“Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”	Vergi Teşvikleri ve Türkiye’de ki Tarihi Süreci	Literatür Taraması	“Yapılan çalışmada yatırım ve istihdam düzeyinin artırılması, sektörler arası farkların en aza indirilmesi teşvik uygulamalarının temel amaçlarını oluşturmaktadır. Ülkeler ile girilen ticari ilişkilerde teşvik uygulamaları ve çalışmaların da uluslararası standartlarda olması gerekmektedir. Teşvik uygulamalarının Kalkınma Ajansları, KOSGEB, İl Ticaret Odalarının bilgisi ile yapılmalı ve denetlenmelidir. Aksi halde kısa vadeli yardımlardan öteye geçemeyecektir.”	Erdal AKDEVE & Erdal Tanas KARAGÖ L	Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı: 37 Temmuz 2013
13	“Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği ve Ücret İstisnası”	Ücret Gelirlerinde Teşvik Uygulaması	Literatür Taraması	“Türkiye’de istihdamın artırılması ve yatırımların eşit bir şekilde ülkenin tümüne yayılması için devlet hem işçiye hem de işverene birtakım teşvik politikaları uygulamaktadır. Gelir vergisi stopajı teşviki/desteği ile gelir vergisi istisnası uygulamaları ile işverene kolaylık sağlanmıştır. Amaç işverenin yükünü azaltarak fazla istihdam oluşturmalarını sağlamak işçi açısından ise rahat bir yaşam sürdürmesine yardımcı olmaktadır.”	Yunus DEMİRLİ	Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi Cilt:11 Sayı:25 2015
14	“Teşvik Sisteminin Maden Sektörüne Etkileri ve Güncel Düzenlemeler”	Maden Sektörü ve Teşvik Uygulaması	Literatür Taraması	“Türkiye’de madencilik sektörü gelişim göstermemiştir. Söz konusu vergi teşviklerinin günün şartlarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekir. Vergi teşvikleri sayesinde maden sektörü uluslararası camia da rekabet edecek güce kavuşacaktır. Yapılan teşviklerin doğru ve etkin şekilde kullanılması hem ülke içinde hem de ülke dışında olumlu etkiler doğurmaktadır. Maden çeşitliliği fazla olan Türkiye’de vergi teşvikleri artırılmalıdır. Denetim vergi sistemi açısından önemlidir.”	Taner ERCAN	Uludağ Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:31 Sayı: 31 2016
15	“Türk Vergi Sisteminde Ar-Ge Teşviklerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi”	Türkiye’nin Ar-Ge Çalışmaları ve Vergi Teşvik Uygulaması	Literatür Taraması	“Yapılan çalışma gösteriyor ki vergi teşvikleri ile ilgili her çalışma olumlu sonuç doğurmamaktadır. Özellikle uzun dönemde yatırımların olumlu sonuçlar doğuracağı muhtemeldir. Ayrıca ülkelerin Ar-Ge faaliyetlerine yatırım yapması Türkiye’nin de yatırım yapmasını zorunlu kılmakta. Uygulanan vergi teşviklerinin sürekli kontrol edilmesi gerekmektedir. Yine kamu desteği ile özel sektörde Ar-Ge çalışmalarına yönelmelidir.”	Hüseyin MERT & Okan KARAGÖ Z	Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 422 Yıl:36 Ekim 2016

3.9.2. Vergi Teşviklerinin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Türkiye’de yapılan vergi teşvik uygulamalarına bakıldığında zaman birçok alanda devletin çalışma yaptığını görmek mümkündür. Söz konusu ekonomik büyümenin sağlanması ve ülke ekonomisinin rekabet gücünün artması için bu uygulamalara gerek vardır. Yapılan akademik çalışmalara bakıldığında bu uygulamaların aslında birçok faaliyet alanında var olduğu halde etkin sonuç alınamamaktadır. Temel sorun etkin bir denetim mekanizmasının olmaması olarak görülmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek, mevcut yerli sermayeyi de ülkede tutmak için birçok kolaylık sağladığı bilinmektedir. Ülke içinde bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak ve gelir dağılımında eşitliği sağlamaya yönelik yapılan birçok teşvik uygulaması da gerekli kaynakların zamanında ve yeterli düzeyde gelmemesi bu projelerin uzun sürmesine ya da askıda kalmasına neden olmaktadır. Vergi teşvik uygulamalarının bütün sektörleri kapsayacak şekilde düzenlenmemesi birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Belli grupların ya da sektörlerin desteklenerek gelişmesi ülke içinde kişiler ve bölgeler arası eşitsizliklere neden olmaktadır. Sektörler arası vergi adaletinin zedelendiği bu durum aynı zamanda gelir dağılımında eşitlik ilkesinin de zarar görmesine neden olmaktadır. Vergi sisteminden kaynaklanan boşlukların günün şartlarına ve sektörün yapısına göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Yapılan vergi teşvikleri uygulamalarının iyi bir şekilde planlanması bütün sektörleri kapsayacak şekilde geniş bir düzenlemeden geçmesi ve günün şartlarına göre yenilenmesi, etkin bir denetim mekanizması sayesinde kontrol edilmesi olumlu sonuç alınmasını sağlamaktadır. Son dönemlerin en büyük hastalığı haline gelen ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde kendini gösteren nepotizm, rüşvet, yolsuzluk ve kayıt dışı ekonomi yapılan vergi teşvik uygulamalarının gereksiz kamu harcamalarından öteye gitmemektedir. Yapılan vergi teşviklerinin miktarından çok ne kadar etkin kullanıldığı önem arz etmektedir.

Tablo3.10 incelendiğinde teşvik uygulamalarının bütün sektörleri kapsamadığı belli başlı faaliyet alanlarına yapıldığını görmek mümkündür. Bu durum ülke içinde bölgeler arası eşitsizliklerin artmasına ve insanların göç etmelerine neden olmaktadır. Göç sonucu bazı bölgelerde nüfus artacak ve çarpık kentleşme sorunu ortaya

çıkılmaktadır. Akademik çevrelerin teşvikler ile ilgili çok sayıda çalışmasında bu kapsamda yer alan uygulamaların yerinde ve zamanında yapılmadığı yönündedir. Özellikle tarım bölgelerinde yapılan teşvik uygulamalarına bakıldığında bu projelerin gerçek anlamda çiftçilere değil de göstermelik çiftçilik yapan ve asıl meslekleri farklı olan ekonomik olarak da iyi durumda olan kişilere yapılması vergi teşvik uygulamalarının neden başarısız olduğu sorusunun cevabını vermektedir. Söz konusu vergi harcamalarının amaçlarının dışında kullanılması hem devletin gelir kaybetmesine neden olacak hem de asıl üreticilerin maliyetlerinin artması sonucu üretimi bırakmalarına zemin oluşturacaktır. Türkiye'nin içinde bulunduğu durum bunu en güzel şekilde açıklamaktadır. Tahıl ambarı konumundaki ülke birçok tahıl ürününü ithal etmektedir. Bu durum asıl işi üretim olan kişilerin ya da grupların farklı sektörlere yönelerek belli alanda uzlaşmanın olmasının önünde engel oluşturmaktadır. Bu ise yapılan işin kalitesiz ve uzun vadeli olmamasına neden olmaktadır. Üreticilerin mevcut durumlarının iyileştirmesi amacı ile uygulanan projelerin belli aralıklar ile denetlenmesi ve bu teşvikler kapsamında yer alacak üreticilerin bu faaliyetlerini sürekli yapmalarını sağlayacak kontrol birimlerinin oluşturulması olumlu sonuç alınması açısından önemlidir.

Vergi harcamaları kapsamında yer alan teşvikler gerçek hak sahiplerine dağıtılmadığı zaman birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Başta güven duygusu olmak ile beraber mükellef vergi bilincini ve vergi ahlakını kaybederek farklı yollara başvurmaktadır. Kayıt dışı ekonomi başta olmak üzere birçok yasal olmayan yol ülke içinde yer edinerek devletin hem mevcut vergi gelirlerini kaybetmesine hem de vergi harcamaları kapsamında almaktan vazgeçtiği gelirlerden olmasına neden olmaktadır.

3.10. Erken Ödeme İndiriminin Vergi Adaletine Etkileri ve Türkiye Uygulamaları

Vergi harcamaları, Türk Vergi Sisteminde önemli bir yere sahip olmak ile beraber adaletsiz olmasının da en büyük nedeni konumundadır. Özellikle vergi aflarının sık sık gündeme gelmesi, vergi uzlaşması ile vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükellef gruplarının aklanmaları, sonradan çıkarılan birtakım yasal düzenlemeler ile mevcut ve yürürlükteki vergi kanunlarının yok hükmünde sayılması,

mükellefin devlete karşı güven sorunu yaşaması gibi birçok neden Türk Vergi Sisteminin adaletsiz olarak görülmesi sonucunu doğurmaktadır. Türkiye’de geç kalınmış bir uygulama olan erken ödeme indirimi ile vergisel yükümlülüklerini yerine getiren sadık mükellef grubuna birtakım avantajlar sağlanarak ödemeleri gereken vergi oranlarında indirim yapılması öngörülmüş ve vergi sisteminin adalet ilkesine yakınlaşması hedeflenmektedir. Türkiye’de gelecek yıllarda tam anlamı ile uygulanmaya konulması planlanan erken ödeme indirimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin düzeltilmesi ve mükelleflerin vergi bilincine ve vergi ahlakına daha istekli uymalarını hedeflemektedir. Erken ödeme indiriminden vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren ve geçmişe dönük olarak yerine getirmiş olan mükelleflerin yüzde beş oranında vergi indiriminden faydalanması planlanan bir yöntemdir. Yapılması planlanan erken ödeme indirimi uygulaması geçmişe yönelik olarak üç ile beş yıllık zaman zarflarında vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin de bu indirimden faydalanacağı yapılan çalışmalar arasında yer almaktadır. Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunun 121.maddesinde yapılan değişiklik ile vergiye uyumlu mükellefe vergi indirimi kapsamında birtakım düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu bu indirimlerden faydalanmak için belli şartları yerine getirmek gerekmektedir.

Bu şartlar *“indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni sürelerinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süreleri içinde ödenmesi gerekmektedir. Haklarında beyana tabi vergi türleri itibari ile ikmalen, resen ve idarece yapılmış bir tarhiyatın olmaması gerekmektedir. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarı ile vergi aslı 1000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması önem arz etmektedir.”* denilerek uygulamanın yasal dayanağı oluşturulmuştur (Başbakanlık Mevzuatı, 2017: 3401). Bu düzenleme ile mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin artırılması öngörülmektedir. Ülke içinde mevcut yasalar ile desteklenerek daha etkin sonuçlar alınması sağlanmaktadır. Uzun yıllar vergisel yükümlülüklerini tam anlamı ile yerine getirmeyen mükelleflerin her defasında yeni bir düzenleme ile borçlarının ve cezalarının silinmesi kayıt dışı ekonominin ve vergisel kabahatlerin en temel nedenini oluşturmaktadır. Erken ödeme indirimi ile kayıt dışı ekonominin azaltılması hedeflenmektedir. Söz konusu uygulamadan olumlu sonuç

alabilmek için öncelikle mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini engelleyecek yasal düzenlemelerin(vergi affı, vergi uzlaşması, vergi cezalarında indirim) yapılmaması gerekmektedir. Cezaların caydırıcılığının artırılması da olumlu sonuç alınması için önem arz etmektedir.

3.11. Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi

Vergi otoriteleri, vergi mükelleflerinin vergi istismarlarının önüne geçmek, vergi alacağını teminat altına almak, vergi gelirlerinin devamlılığını sağlamak, bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak, belli bölgelerde istihdamı artırmak, gelişmemiş bölgelere yatırımlar yaparak kalkınmasını sağlamak, bazı faaliyet alanlarını ve sektörleri desteklemek için vergi harcamalarını araç olarak kullanarak sonuca ulaşmaya çalışmaktadır. Yapılan çalışmaların fazla olması, denetim mekanizmasının iyi işlememesi gibi nedenlerden dolayı istenilen sonuçlar alınamamaktadır (Özkan, 2009: 98).

Özellikle verginin fiskal ve ekstra fiskal amaçlarının gerçekleştirilmesinde mükellefin psikolojik tutumu ve tavrı çok önemlidir. Söz konusu mükelleflerin tutum ve davranışları bir zaman sonra toplumsal bir olgu haline gelerek verginin ödenmesi ya da ödenmemesi durumunu ortaya çıkarmaktadır. Her ne kadar belli grupların ya da faaliyet alanlarının iyileştirmesi, geliştirilmesi vergi harcamalarının temel unsuru olarak görünse de aslında birçok faaliyet alanı ve konu vergi harcamalarının görev kapsamına girmektedir. Vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellef ödemiş olduğu verginin nereye ve ne şekilde harcandığını bilmek istemektedir. Söz konusu ülkede uygulanan kanunların kamuoyu tarafından samimi bulunması, vergi kaçırmanın önüne geçecek ve aynı zamanda toplumsal anlamda vergi bilincinin oluşmasına da imkan vermektedir (Güler Hazman, 2009: 54-55).

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de temel sorun denetim birimlerinin tam anlamı ile bağımsız çalışmamasıdır. Yapılan çalışmalar gösteriyor ki siyasi kararların etkisinde kalan denetim birimleri görevlerini tam anlamı ile yerine getirmemektedir. Söz konusu taraf tutma, yolsuzluk, görevi kötüye kullanma, kayıt dışı ekonomi gibi

birçok faktörün olduğu ülkelerde ne yazık ki vergi mükellefleri devlete karşı güvensiz bir tavır içerisine girmektedir. Bu mükellefler vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi yasal ya da yasal olmayan birçok yola başvurarak devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır (Somuncu, 2014: 135-136). Uzun soluklu olarak bakıldığında neredeyse bütün gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin aslında en büyük sorunun denetimden uzak olması ya da denetim birimlerinin görevlerini hakkı ile yerine getirmemesi olarak göstermek mümkündür. Yapılan çalışmalar gösteriyor ki bu ülkelerin Türkiye dahil olmak üzere yeterli düzeyde denetim personelinin olmaması, kalifiye elemanın yetişmemiş olması en büyük etmen olarak ortaya çıkmaktadır (Dölen, 2015: 178). Denetim birimlerindeki bu yetersizlik ülkede yolsuzluk oranının artmasına neden olmaktadır. Ayrıca kamu kaynaklarının keyfi uygulamalar için kullanılmasına ve hakkı olmayan kişilerin inisiyatifine bırakılmasına da neden olmaktadır (Akıncı vd., 2015: 162).

Bütün ülkelerde geçerli olan aslında devletin ne kadar teşvik uyguladığı değil teşviklerin ne kadarının doğru bir şekilde ve doğru kişilere uygulandığı sorunudur. Türkiye’de her yıl bütçenin büyük bir kısmını oluşturan vergi harcamalarının aslında tam olarak amacına uygun bir şekilde kullanılmadığı görülmektedir. Her yıl tarım destekleme fonu tarafından yapılan yardımların sadece göstermelik ürün yetiştirip amacına uygun bir şekilde kullanılmadığını birçok yörede görmek mümkündür. Aslında yapılan bütün çalışmalar gösteriyor ki yapılacak vergi harcamalarının olumlu sonuç doğurması etkin bir denetim mekanizmasının varlığı ile mümkündür (Asoğlu ve Binici, 2015: 222). Çorum İlinde Ticaret ve Sanayi odasına kayıtlı mükellef grubuna yönelik yapılan vergi sistemi ve vergi adaleti kapsamında adalet ve vergi sisteminin değerlendirmesi istenmiş ankette katılanların verdikleri cevaplara göre mükelleflerin %74,7 e göre “adaletsiz”, %19,9 a göre “kısmen adaletli”, %5,4 e göre ise “adaletli” olduğu cevabı verilmiştir. Anket çalışmasına katılanların neredeyse tamamı vergi sisteminin adaletsiz olduğunu savunmaktadır. Vergi sistemine karşı güven sorunu yaşadığı bunun sonucunda vergi vermek istemediği görülmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasının en büyük nedenlerinden birinin vergi harcamalarının doğru kişi ve faaliyet alanlarında kullanılmamasıdır (Sağlam ve Aytay, 2015: 136).

Ekonomik gelişme yolunda önemli adımlar atan Türkiye’de vergi yükünün ağır ve vergi çeşidinin fazla olduğu görülmektedir. Denetim mekanizmasının yeterli

düzeyde olmadığı, vergi sisteminin ise adaletsiz olduğu sonucu çıkmaktadır. Çeşitli af ve yasal düzenlemelerin çıkartılıp sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyenlere adeta ödül verir gibi kolaylık sağlanması da vergisel suç ve kabahatlerin işlenmesinin devam edilmesine neden olmaktadır (Bayraklı ve Bozdağ, 2008: 391).

3.12. Vergi Harcamalarının Olumlu ve Olumsuz Yönlerinin Karşılaştırılması

Tablo 3.11-Vergi Harcamalarının Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Vergi Harcamaları	Olumlu Yönleri	Olumsuz Yönleri
Vergi Affı	Devlet alacaklarını kısa sürede tahsil eder. Mahkemelerin iş yükü azalır. Mükellefin rahat nefes alması sağlanır	Vergi bilincinin ve vergi ahlakının zayıflamasına neden olmaktadır. Mükellefin devlete olan güveni sarsılır. Vergi ödeme isteği azalmaktadır.
Vergi Uzlaşması	Devlet alacaklarını kısa sürede tahsil eder. Mükellef yargı masrafları ile uğraşmaz. İdare ile ilişkiler düzeltilir.	Vergi bilincini ve ahlakını zayıflatır. Belli bir oranın olmaması keyfi uygulamalara yol açmaktadır. Vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.
Vergi Cezalarında İndirim	Devlet alacaklarını kısa sürede tahsil eder. Mükellef daha az ödeme yapmaktadır. Mükellefin borcu silinmektedir.	Cezaların caydırıcılık etkisini azaltır. Hataların tekrar edilmesine neden olmaktadır. Mükelleflerin beklenti içinde olmalarına zemin oluşturmaktadır.
Verginin Terkini	Mükellefin devlete olan güveni artar. Doğal afetler ve hatalar sonucu mağdur olan mükellefin toparlanması sağlanmaktadır.	Şartları taşımayan kişilere uygulandığında vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozmaktadır.
Verginin Ertelenmesi	Devletin vergi geliri elde etmesini sağlamaktadır. Mükellefin zor durumdan kurtulmasına yardımcı olmaktadır. Devlete olan güveni artırmaktadır.	Mükellefin zor durum halinin sabit olması gerekmektedir. Aksi halde vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitlik bozulmaktadır.
Vergi İstisnası	Belli faaliyetlerin ve alanların gelişmesini sağlar. Devlet özellikle gelişmemiş bölgeleri bu uygulama ile geliştirir.	Doğru kişilere ve alanlara uygulanmadığında vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozmaktadır. Güven sorununu ortaya çıkarmaktadır
Vergi Muafiyeti	Unutulmaya yüz tutmuş çeşitli faaliyetleri ayakta tutar. İstihdam alanı oluşturur. Yatırımları artırır.	Doğru kişilere ve alanlara uygulanmadığında vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği bozmaktadır. Güven sorununu ortaya çıkarmaktadır. Kaynaklar israf olmaktadır.
Erken Ödeme İndirimi	Kayıt dışı ekonominin azalmasını sağlar. Vergi bilincini ve ahlakını güçlendirir. Vergi ödeme isteğini artırır.	Devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır
Vergi Teşvikleri	Yabancı sermayenin ülkeye girmesini sağlar. Yatırımları artırır. Ekonomik gelişme ve kalkınma hız kazanır.	İyi denetlenmelidir. Doğru alanlara ve sektörlerle yapılmalıdır. Aksi halde kamu kaynaklarının gereksiz kullanılmasına neden olmaktadır
Vergi Erozyonu	Yapılan hataların ve gereksiz harcamaların nedenini göstermektedir.	Devletin kaynaklarının boşa harcanmasına yol açmaktadır.

3.13. Vergi Harcamalarının Vergi Adaletine Etkisi ve Mali Saydamlık İlkesinin Önemi

Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili son yıllarda yapılan çalışmalar neticesinde devletin yapmış olduğu harcamaların saydamlığı önemli bir konu haline getirmektedir. Yolsuzluk ile mücadelede en önemli araçlardan biri haline gelen saydamlık ve hesap verme sorumluluğu toplum tarafından benimsenmiş ve desteklenmiştir. Özellikle toplumsal alanda birçok faaliyetin finans kaynağını üstlenen vergi harcamalarının amacına uygun bir şekilde işlemesi için mali saydamlık ilkesine büyük görev düşmektedir. Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık kavramları sayesinde yapılan çalışmalar şeffaflık kazanmış yolsuzluk oranı düşmüştür. Türkiye’de mali saydamlık kavramı 5018 sayılı kanun ile gündeme gelmiştir. *“5018 sayılı yasanın 18.maddesinde vergi harcamalarını vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimleri ile benzeri uygulamalardan dolayı vazgeçilen kamu gelirleri olarak tanımlamaktadır. Her yıl merkezi bütçe tasarısına eklenmesi gerekmektedir”* denilerek vergi harcamaları konusunda bir denetimin veya karşılaştırmanın yapılması istenmektedir (Batirel, 2013: 20). Mali saydamlık kavramı sayesinde kamu kaynaklarını kim ne kadar harcamış, nereye ve hangi amaçla yapmış bilgisinin kamuoyu ile paylaşılması sağlanmış bu sayede kimin sorumlu olduğu kayıt altına alınmıştır. Bu uygulama sayesinde politikacıların ve karar alıcıların harcama yaparken kamu yararının göz önünde tutulması hedeflenmiş daha dikkatli olmaları konusunda yol göstermiştir. Hesap verme sorumluluğunun getirilmesi ile kamu kaynaklarının toplanması, harcanması ve raporlanması konusunda yetkili kişilerin daha özenli ve dikkatli olmaları sağlanmaktadır (Gediz Oral, 2011: 409-410).

Özellikle demokrasinin olduğu ülkelerde kamu harcamalarının kamuoyu ile paylaşılması demokrasinin temellerini daha da güçlü bir hale getirmektedir. Kamu harcamalarının mali disiplin kuralları çerçevesinde yapılması gelir ve harcama tahminlerinin daha gerçekçi bir yolla yapılmasına imkan sunmaktadır. Harcamayı yapan birimlerin bu kurallara uygun hareket etmesi olumlu sonuçlar vermektedir (Çiçek, 2011: 171). Mali saydamlık sayesinde kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanıldığı düşüncesine inanan mükellefler vergisel yükümlülüklerini daha istekli ve zamanında yerine getirecekleri için kamu hizmetleri aksamayıp daha sağlıklı

işleyecektir (Saygın vd., 2015: 35). İnsanlar gerek tasarruflarından gerekse de harcamalarından fedakarlık edip ödemiş oldukları vergilerin nerelere harcandığını bilmek istemektedir. Mali saydamlık her geçen gün önem kazanan bir kavram haline gelmiştir. Uluslararası birçok kuruluşun dikkate alıp benimsediği ve hatta “*IMF’nin mali saydamlık ilkeleri*” olarak belirtmiş olduğu kriterleri bütün ülkelerin dikkate aldığı görülmektedir. Ülke içinde ve ülkenin yararına kullanılan mali kaynakların kamuoyu ile paylaşılmasını öngören bir çalışmadır (Emil, 2006: 4). Uzun yıllardır kamuda performans esaslı yönetim anlayışının olmaması sorunlara neden olmaktadır. Yapılan çalışmalarda hesap verilebilirliğin getirilmesi ve performans esasının benimsenmesi hem geçmişte yapılan çalışmaların denetlenmesine olanak sağlar hem de gelecekte yapılacak çalışmaların daha iyi seviyelerde olmasına imkan vermektedir. Bu sayede kamu kaynaklarının nerelere harcandığı ve kimin harcadığı net bir şekilde görülmektedir (Çiçek ve Şahin İpek, 2013: 81).

SONUÇ

Devletlerin her geçen gün ekonomi ve sanayilerinin gelişmesi ile beraber toplumsal yapıları da değişmektedir. Gelişme ile beraber kamu harcamaları toplumun ihtiyaçlarına cevap vermekte yetersiz kalmış ve son dönemlerin en çok gündeme gelen ve kamu harcamalarının da alternatifi olarak değerlendirilen vergi harcamalarını ortaya çıkmıştır. Birçok kişi tarafından kamu harcaması ile vergi harcaması karıştırılmak ile beraber temelde farklılıklar olmasına rağmen aslında ikisinin de amacı kamu yararını sağlamaktır. Kamu harcamaları devletin toplamış olduğu vergi, resim, harç ve diğer kamu gelirleri ile finanse edilirken vergi harcamaları mevcut vergi sisteminin yapısında bir takım düzenlemeler sayesinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Vergi harcamaları tanımları ülkeden ülkeye farklılık göstermiş, birinin vergi harcaması kapsamında değerlendirdiğini diğer ülke vergi harcaması kapsamında kabul etmemiştir. Vergi harcamaları, sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesi gereği bütün dünya devletlerinde gelişim göstermiş ve zaman ile modern anlamdaki etkileri doğurmuştur. İlk dönemlerde birkaç kalem ile gündeme gelen vergi harcamaları toplumların gelişmesi ile beraber görev tanımı değişmiş ve birçok faaliyet alanında sorumluluk almıştır. Pek çok faaliyet alanında kullanılması devletin yükünü hafifletmiş ve daha erken sonuç alınmasına katkı sağlamıştır. Bu ise vergi harcamalarının kamu harcamalarının bir alt dalı olup sosyal transfer harcaması niteliğinde olduğunu göstermektedir. Toplumsal anlamda aksaklıkların giderilmesi, ihtiyaç sahiplerinin eksikliklerinin belirlenmesi, eğitim, sağlık gibi zorunlu ve toplumun gelişmesinin önündeki en büyük engel olan etkenlerin çözüme kavuşturulması vergi harcamalarının görevleri arasında yer almaktadır. Temel amacı ihtiyaç sahiplerinin ve faaliyet alanlarının desteklenerek pozitif dışsallık yaymak olan vergi harcamalarının olumlu sonuçlar doğurması için gerekli şartların yerine getirilmesi ve özel koşulların sağlanması gerekmektedir. Gerekli şartları taşımayan faaliyet alanları ve kişilerin vergi harcamalarından faydalanmaları vergilendirmede adalet kavramını zedeleyerek, gelir dağılımında eşitliğin bozulmasına sebep olmaktadır.

Vergi harcamalarının faaliyet alanının geniş olması denetimi zorlaştırmış ve birçok kişinin ve faaliyet alanının aslında gerekli şartları taşımadığı halde bu harcamalardan yararlanmalarına neden olmaktadır. Bu durum ise vergi adaletinin

zedelenmesine ve mevcut mükellefler üzerindeki vergi yükünün artmasına, mükelleflerin vergi vermemek için farklı yollara başvurmaya yol açmaktadır. Vergi sisteminin adaletsiz olduğuna inanan mükellefin devlete olan güveni sarsılacak ve uzun vade de vergi bilincinin ve vergi ahlakının zarar görmesine yol açacaktır. Vergi yükü artan mükellef vergi vermek yerine kayıt dışı ekonomiye başvurarak devletin gelir kaybetmesine zemin oluşturmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerdeki dolaylı vergilerin çeşitlerinin ve oranlarının yüksek olması, vergilendirmede adalet ilkesini zedelemektedir. Ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılmaması vergilendirmede adalet ilkesinin zarar görmesine neden olarak gelir dağılımında hem bireysel hem de bölgesel eşitsizliklere yol açmaktadır. Gelire göre vergi ödeme ilkesini dikkate almayan dolaylı vergiler adalet ilkesini ve eşitlik ilkesini olumsuz etkilemektedir. Vergi yükünün adaletli ve eşit bir şekilde dağılması herkesin gelirine göre vergilendirilmesini ifade etmektedir. Söz konusu üniversite mezunu ve kamu personeli seçme sınavlarına hazırlanan öğrencilerin hiçbir gelirlerinin olmaması, bütün ihtiyaçlarının aileleri ya da akrabaları tarafından karşılanan bu kişilere prim borcunun çıkartılması bu kişilerin vergi sistemine ve vergilendirmede adalet olgusunu sorgulamalarına neden olmaktadır. Özellikle Anayasanın siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlenen 73.maddesinin a bendine göre *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemek ile yükümlüdür”* denilerek ödeme gücü kavramının ne kadar önemli olduğu bir kez daha vurgulanmaktadır. Vergi harcamaları geliştirmekte olan ülkelere siyasi aktörler tarafından seçim yatırımı olarak kullanılmaktadır. Bu durum ise vergi kanunlarının ihlal edilmesine, vergi cezalarının ise caydırıcılık işlevini kaybetmesine neden olmaktadır. Devlet vergi harcamalarını kullanarak pozitif dışsallık yaydığı gibi yine vergi politikalarını kullanarak negatif dışsallıkları da azaltma yoluna gitmektedir. Özellikle alkol, tütün ve tütün mamulleri, ateşli silah üreticileri gibi topluma negatif dışsallık yayan kişilerin ya da faaliyetlerin azaltılması amacı ile vergi oranlarını yüksek tutarak daha fazla negatif dışsallık yaymaları engellenmeye çalışılmaktadır.

Ekonomik olarak geliştirmekte olan ülkelere buna Türkiye’de dahil olmak üzere ülke ekonomisini güçlendirmek ve yabancı sermayenin ülkeye yatırım yapmasını sağlamak amacı ile vergi politikaları kapsamındaki vergi harcamalarını kullanılmaktadır. Özellikle gelişmemiş bölgelere yerli ve yabancı yatırımcıları çekmek amacı ile birçok konuda mükelleflere vergisel kolaylıklar sağlamak ve yasal düzenlemeler ile de bunu

desteklemektedir. Vergi harcamaları kapsamında desteklenen projelerin denetimlerin yapılması sağlıklı sonuçlar alınmasını sağlamaktadır. Vergi harcamalarının faaliyet alanlarının bu kadar geniş olması ve kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirilmesi, yapılan harcamaların raporlanmasını gündeme getirmiş ve vergi harcamaları raporunu zorunlu kılmıştır. “ABD ve Almanya’da” ilk defa gündeme gelen bu rapor daha sonra diğer gelişmiş ekonomiler tarafından da hazırlanmıştır. Uygulama biçimi ve hazırlanış süreleri farklı olsa da birçok ülkede uygulanmaktadır. Türkiye’de 2001 yılında ilk defa gündeme gelmiş ve 2006 yılında detaylı bir şekilde hazırlanarak 2007 yılında uygulamaya konulmuştur. Vergi harcamaları raporunda tahmini değerlere yer verilmektedir. Bu raporlarda net bir sonuç almak mümkün değildir.

Türk Vergi Sisteminde vergi harcamalarına büyük önem verilmiş ve yasal düzenlemeler ile güvence altına alınmıştır. Türk Vergi Sisteminde yer alan, vergi muafiyeti, vergi istisnası, verginin ertelenmesi, verginin terkin, vergi affı, vergi uzlaşması, vergi teşvikleri, vergi erozyonu, erken ödeme indirimi, vergi cezalarında indirim, vergi indirimi kavramları kullanılarak vergi harcamaları ile ekonomik ve sosyal hedeflerini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Türk Vergi Sistemi kapsamında yer alan Gelir Vergisi Kanunun da, Kurumlar Vergisi Kanun da, Özel Tüketim Vergisi Kanunun da, Katma Değer Vergisi Kanunun da, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun da ve diğer kanunlarda birçok düzenlemeler yapılarak etkin sonuç alınmaya çalışılmaktadır.

Dünyanın birçok yerinde vergi harcamalarının temeli anayasa’ya dayanmaktadır. Türk Vergi Sistemi de kaynağını anayasadan almaktadır. Söz konusu düzenlemelerin ülke içinde olumsuzluklara neden olmaması ve yatırımların aralıksız sürmesi için gerekli düzenlemelerin yapıldığını ve buna rağmen hala boşlukların olduğu bilinmektedir. Vergisel sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükelleflere yönelik tam anlamı ile bir düzenlemenin olmaması ya da uygulanmaması gelişmekte olan Türkiye’de kayıt dışı ekonominin en büyük nedenini oluşturmaktadır. Pek çok anket çalışmasının sonuçlarından çıkan cevaplara göre adeta mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik eden, vergi ödeme isteklerini azaltan yasal uygulamaların olmasına rağmen (vergi affı, vergi uzlaşması, cezalarda indirim gibi) ne yazık ki dürüst mükellef için gerekli düzenlemeler yapılmamaktadır. Elbette vergi harcamalarının temel amacı vergi adaletini ve gelir dağılımında eşitliği dikkate alarak belli kişilerin ya da faaliyet alanlarının ekonomik ve sosyal olarak desteklenerek daha

iyi seviyeye ve gelişmelere ulaştırılmasıdır. Ülke içindeki denetim mekanizmalarının iyi işlememesi, gerekli kontrollerin zamanında yapılmaması ve bölgeler arası ilişkilerden dolayı kurumsallaşma sağlanamamıştır.

Son dönemlerde gündeme gelen ve gelecek yıllarda tam anlamı ile yürürlüğe girmesi planlanan erken ödeme indirimi, geç kalınmasına rağmen çok doğru ve olumlu sonuçlar doğuracak bir uygulamadır. Erken ödeme indirimi sayesinde vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefe vergi indirimi uygulanacak ve dürüst davrandığı için daha az vergi ödeyecektir. Bu uygulama ile mükellefler arasında vergi bilincinin ve vergi ahlakının artması sağlanarak vergiye gönüllü uyumu da olumlu yönde etkileyecektir.

Türkiye’de sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesi uygulamalarına büyük önem verilmiştir. Devletin tek görevinin gelir elde etmek olmadığı yapmış olduğu düzenlemeler ile bunu göstermektedir. Özellikle deprem ve doğal afetler bölgesinde yer alan Türkiye’de birçok defa tabiat olayları yaşanmış ve mükelleflerin daha fazla mağdur olmamaları için vergi borçları ve cezaları silinmiştir. Devlet bu uygulama ile vatandaşının yanında olduğu mesajını vermiş, mükellef ile devlet ilişkisinin güçlenmesini sağlamıştır. Devlet ile mükellef ilişkilerinin iyi olması mükellefin vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmesini sağlamaktadır. Sosyal devlet ilkesi gereği birçok kişi ve faaliyet alanı vergi dışında tutulmuş ve yasalar ile desteklenmiştir. Gelişmiş ülkeler ile ticari ilişkilere giren Türkiye vergi politikaları sayesinde yabancı sermayenin ülkeye yatırım yapması konusunda esnek davranmış, özellikle teknoloji alanında faaliyet gösteren girişimcilere ve kurumlara büyük önem vermiştir. Her geçen gün gelişen dünya ekonomisine ayak uydurmak için Türk Vergi Sisteminde yapılacak olan düzenlemelerin diğer gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerini de dikkate alarak yapılması daha olumlu sonuçlar alınmasını sağlamaktadır.

Türkiye’de vergi harcamalarının faaliyet alanının geniş olması ve birçok kaleme sahip olması denetimi zorlaştırmıştır. Etkin bir kontrol sisteminin olmaması birçok vergi harcamasının gereksiz kamu harcamalarından öteye gitmemesine neden olmaktadır. Vergi harcamalarının sosyal transfer harcamaları kapsamında yer alması, kişiye ve sektöre göre farklı uygulamalara başvurulması, yere ve zamana göre farklılık göstermesi, nepotizm, taraf tutma ve yolsuzluk gibi etik olmayan uygulamaların varlığı keyfi

uygulamaların gündeme gelmesine neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergiye ve vergi sistemine karşı tavır almalarına ve vergi ödeme isteklerinin azalmasına yol açmaktadır. Özellikle birçok vergi harcaması kavramının siyasi aktörler tarafından seçim yatırımı olarak kullanılması mevcut vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşünü güçlendirmiştir. Bu durum ise mükelleflerin vergiye bakışlarını olumsuz etkilemektedir. Vergi harcamaları kapsamında yer alan vergi aflarının sık sık gündeme gelmesi bunun en güzel örneğini oluşturmaktadır. Yapılan birçok anket çalışmasında Türkiye’de vergi aflarının sık sık gündeme gelmesi eleştirilmekte ve bunun sadık mükellef ya da dürüst mükellefin devlet eli ile cezalandırılması olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu uzlaşma müessesesi içinde aynı şeyi söylemek mümkündür. Vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin vergi cezalarının tamamı ve vergi borcunun bir kısmı uzlaşma ile silinmektedir. Kanunlara aykırı uygulamaları, sektörlere ve kişilere göre farklı oranları belirlemesi, taraf tutma ve herkese eşit bir indirim oranının olmaması nedeni ile birçok defa gündeme gelmiştir. Bu durum da vergi uzlaşmasının yeniden düzenlenmesi konusunda çalışmalara ihtiyaç duyulduğu yapılan anketler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bütün mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanma hakkı olmasına rağmen sadece vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyenler faydalanmaktadır. Bu durum ise haksız rekabet ortamının oluşmasına neden olmakta ve sadık mükelleflerin rekabet güçlerinin zayıflamasına etki etmektedir. Bu uygulamalar sayesinde devlet kısa vadeli olarak gelir elde etse de uzun vade de birçok sorunuda beraberinde getirmektedir. Bir toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının tam anlamı ile oturması uzun yıllar almak ile beraber küçük yaşlarda ve eğitim ile verilmesi mümkündür. Vergi sistemine güveni olmayan mükellefin kendi çocuklarını da bu eğitim ve uygulamalardan uzak tutması kaçınılmaz bir sonuç olmaktadır.

Türkiye’de özellikle vergilendirme konusunda tam anlamı ile adalet sağlanamadığı için vergi mükellefleri her fırsatta vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimi içinde olmaktadır. Gerek vergi denetimlerinin yeteri düzeyde yapılmaması gerekse de vatandaşların vergi bilincine ve vergi ahlakına tam anlamı ile uymamaları vergilendirme alanında sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Söz konusu vergi harcamaları konusunda da gerekli tedbirlerin ve önlemlerin alınmaması vatandaşların devlete karşı güvensiz bir tutum izlemelerine neden olmaktadır. Vergi sisteminin

adaletsiz olduğu görüşüne inanan mükellefler uzun dönemde devletin gelir kaybetmesine neden olacak ve bu toplumsal bir olgu haline gelecektir.

Türkiye’de vergi harcamaları ile ilgili yapılan alan çalışmalarına bakıldığında anketlerden çıkan sonuç: Türkiye’de adaletli bir vergi sisteminin olmadığı görüşünün yaygın olduğudur. Mükelleflerin vergi ve vergi sistemleri ile ilgili bakış açılarını olumsuz etkileyen birtakım etkenler olduğunu görmek mümkündür. Vergilendirmede adalet ve gelir dağılımında eşitliğin zedelenmesinde vergi harcamalarının etkin ve doğru yöntemler ile kullanılmaması büyük rol oynamaktadır. Yeterli düzeyde denetim personelinin olmaması, kişilerin ödeme güçlerini dikkate almayan dolaylı vergilerin çeşitlerinin ve oranlarının yüksek olması, gerekli şartları taşımayan kişilerin ya da faaliyet alanlarının vergi harcamalarından faydalanması, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, vergi harcamalarının siyasi otoriteler tarafından seçim yatırımı olarak kullanılması sonucunda yürürlükteki kanunların uygulamada zarar görmesi, gelişmekte olan ülkelerin en büyük sorunu haline gelen, taraf tutma, nepotizm, yolsuzluk, kayıt dışı ekonominin varlığı gibi etik olmayan davranışların sürekli yenilenmesi, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, vergi kanunlarının yeterince basit ve anlaşılır olmaması, vergi idarelerinin yetersiz kalması, vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkilerin yeterince iyi olmaması günün şartlarına uygun gerekli teknolojik alt yapının kullanılmaması, vergi harcamaları ile desteklenen projelerin keyfi uygulamalara yer vermesi ve geliş güzel harcamaların yapılması, yürürlükteki vergi kanunlarında boşlukların olması gibi nedenlerden dolayı vergi mükellefleri vergi vermek istememektedir. Öncelikle kamu harcamaları kapsamında ve alternatifi konumunda yer alan vergi harcamalarının sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesini kabul eden bütün ülkelerde uygulanmasının bir zorunluluk olduğunu görmek mümkündür. Vergi harcamalarının en temel sorunu, sosyal transfer harcaması kapsamında yer alması nedeni ile iyi bir denetim mekanizmasından yoksun olmasıdır. Vergi harcamaları toplumun gelişmesinde ve ekonomik olarak büyümesinde önem arz etmektedir. Vergi sistemleri hazırlanırken adalet ve eşitlik ilkelerine büyük önem verilmeli, yasal düzenlemelerin birbirileri ile uyumlu ve tamamlayıcı nitelikte olması olumlu sonuç alınması açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, A. (2005). *Kamu Gelirleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke ve Esaslar Vergileme ve Vergiler Hukuku Uygulama Örnekleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKMAN, T. (2011). *Türk Vergi Hukuku*. İzmir: İlya İzmir Yayınevi.
- AKTAN, C. C. (2002). *Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yolsuzluk Sorunun Ortadan Kaldırılması için Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli? Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*. Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını.
- ALPTEKİN, V. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ARSLAN, M. (2007). *Türk Vergi Sistemi 4.Baskı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- ARSLAN, M. (2011). *Vergi Hukuku 7.Baskı*. Bursa: Mkm Yayıncılık.
- ATAR, Y. (2000). *Vergi Hukuku*. Konya: Mimoza Yayınları.
- AYSAN, M. (1997). *Türk Vergi Sistemi Yeniden Düzenlenmelidir*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- BATUN, M. (2012). *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BİLİCİ, N. (2001). *Vergi Hukuku: Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yargı Yayınevi.
- BİLİCİ, N. (2016). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- BİNİŞ, M. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. Ankara: Adalet yayınevi.
- BUDAK, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- ÇABRİ, S. (2016). *Konut Finansmanı Sözleşmelerinde Erken Ödeme Hakkı Refinansman(Yeniden Finansman)Faiz Değişikliği Vadenin Kısaltılması Veya Uzatılmasına İlişkin Anlaşmalar İle Erken Ödeme Tazminatı. H. TOKBAŞ içinde, Sektörel Bazda Tüketici Hukuku ve Uygulamaları 2015-2016*. Ankara: Bilge Yayınevi.
- ÇAKTEKİN, M. (2014). *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları*. İstanbul: Pkf İstanbul.
- ÇİLİNGİR, A. İ. (2012). *Vergi Hukukunda Yorum*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- DOĞAN, H. (2008). *Vergi Uygulamaları Soru ve Cevaplar*. İstanbul: Uygulama Yayıncılık.
- EKER, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matba.
- ERGİNAY, A. (1979). *Kamu Maliyesi*. Ankara: S Yayınları.
- ERGİNAY, A. (1990). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.

- EROL, A. (2012). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- ERTUĞRUL, H., ve TOPÇU, M. (2011). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve Temel Kanunlar*. Ankara: Nobel Yayınları.
- GEREK, Ş., ve AYDIN, A. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- GÜNAY, K. (2007). *Türkiye'de Vergi Yüğü ve Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma*. İstanbul.
- GÜNEŞ, G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- HOŞ, Z. M. (2015). "Vergi Cezalarının Affı". *Ankara Üniversitesi Nevzat Toroslu 'ya Armağan Yayın N.459 ,C.2I,ss.797-821*.
- İNSEL, A. (2008, Mayıs). **1994 -2007 Arasında Kamu Harcamasının Gelişimi. S. GÜRSEL içinde, Kamu Harcamalarının Bileşiminin Büyüme ve Refah Etkileri**. İstanbul: Betam Yayıncılık.
- KARAKOÇ, Y. (1995). *Vergi Yargılaması Hukuku*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- KARAKOÇ, Y. (2012). **Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi. F. Y. Gülsen Güneş içinde, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler** (s. 86). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- KARAKOÇ, Y. (2013). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Vergi Yargılaması Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- KAYA, P. A. (2000). "Sosyal Adaletin Teorik Çerçevesi Üzerine Bir Değerlendirme". *Türk Ağır Sanayii ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası Yayın no:3 Ankara*, s. 230.
- KIZILOT, Ş., ve KIZILOT, Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KOÇAKOĞLU, H. (2015). *Uygulamalı Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- KÜÇÜK, E. Ö. (2011). *Vergi hukukunda Karineler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- MUTLU, A., ve ÇELEN, M. (2012). *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*. İstanbul: Tusiad Yayınları.
- MUTLUER, M., ve DAYANÇ, N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler 4.Baskı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- OKTAR, S. (2010). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- NADAROĞLU, H. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- ORHANER, E. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- ORHANER, E. (2007). *Kamu Maliyesi Vergi Teorisi ve Uygulaması*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- ÖNCEL, M. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.

- ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N., ve KUMRULU, A. (1985). **Vergi Hukuku**, C.1,2.Basım. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları ,S.548.
- ÖNER, E. (2015). **Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZ, E. (2004). **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZBALCI, Y. (1983). **Vergi Kanunları ve Gerekçeler**. Ankara: Feryal Matbaacılık.
- PEDÜK, T. (2006). **Vergi Harcamaları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- PEHLİVAN, O. (2003). **Vergi Hukuku**. Trabzon: Derya Kitabevi.
- PEHLİVAN, O. (2008). **Kamu Maliyesi**. Trabzon: Derya Kitabevi.
- SABAN, N. (2000). **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği**. İstanbul: Tesev Yayınları.
- SABAN, N. (2006). **Vergi Hukuku 4.Baskı**. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- ŞEKER, N. (1994). **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., ve GERÇEK, A. (2012). **Vergi Hukuku**. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- TAN, M., ve AYDOĞMUŞ, M. (2011, Mart). **Vergi ve Diğer Mali Borçların Yeniden Yapılandırılması**. Bursa: Bizim Repro Yayıncılık.
- ÜSTÜNER, C. (2009). **Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- ÜZELTÜRK, H. (2013). **Vergi Kanunları**. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- YALTI, B. S. (1995). **Uluslararası Vergi Antlaşmaları 1.Baskı**. İstanbul: Beta Yayınevi .
- YAVAŞOĞLU, M. (2012). **Katma Değer Vergisi Uygulaması**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- YURDAKUL, A. (2013). **Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi:Bursa İli Örneği**. Bursa: Dora Yayıncılık.
- ZENGİNOBUZ, Ü., ADAMAN, F., GÖKŞEN, F., SAVCI, Ç., ve TOKGÖZ, E. (2010). **Vergi Temsilyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları**. İstanbul: Açık Toplum Vakfı Yayınları.

DERGİLER

- ABDİOĞLU, H., İŞGÜDEN KILIÇ, B., ve GÜNEŞ, S. (2014). "Temel Finansal Araçların Kobi Tfrs,Tam Set Tfrsve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri". **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**,C.21 ,S.2,ss.141-162.
- ACAR, V. (2006). "Afganistan Vergi Mevzuatı ve Türk Müteahhitlik Firmaları Üzerindeki Etkisi". **Sosyo Ekonomi Dergisi** ,C.3, S.3,ss.113-130.
- ACİNÖROĞLU, S. (2009). "Vergi Davasının Hukuki Niteliği". **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** ,C.23 ,S.3,ss.191-207.

- AKAR, S. (2013). "Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı:Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.165, ss.27-37.
- AKÇİ, Y., ve KILINÇ, K. (2015). "İşletme Yöneticilerinin Algıları Açısından Ağızdan Ağıza İletişimin Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşteri Pörföyüne Etkisinin İncelenmesi :Malatya İli Örneği". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.14 ,S.55,ss.268-290.
- AKINCI, M., ERKAL, G., ve YILMAZ, Ö. (2015). "Ekonomik Özgürlükler ve Yolsuzluk İlişkisi:Türkiye İçin Bir Zaman Serisi Analizi". *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi* ,C.4 , S.8,ss.144-165.
- AKKOÇ, F., ve DEMİR, S. (2011). "Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye'deki Düzeyi İle Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Algılamaları:Aydın İli Örneği". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.26,ss.1-12.
- AKTAN, C. C., DİLEYİCİ, D., ve SARAÇ, Ö. (2002). "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları -1". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , C.7, S.2,ss.1-20.
- ALBAYRAK, Ö., BAHÇE, S., ve PINAR, A. (2016). "Türkiye'de Daha Eşitlikçi Vergi Politikalar İçin Mikrosimülasyon Analizi:2003-2013". *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.71, N.1,ss.249-278.
- ALGAN, N., ve AKDOĞAN GEDİK, M. (2011). "Vergi Rekabetine İlişkin Göstergeler:Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler İçin Bir Değerlendirme". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.20 ,S.1,ss.287-302.
- ALİEFENDİOĞLU, Y. (2001). "Hukuk,Hukukun Üstünlüğü,Hukuk Devleti". *Ankara Barosu Dergisi* ,S.2,ss.29-68.
- ALTUNÇ, Ö. F. (2011). "Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi;Türkiye'ye İlişkin Ampirik Kanıtlar". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.18 ,S.2,ss.145-157.
- ARISOY, İ., ÜNLÜKAPLAN, İ., ve ERGEN, Z. (2010). "Sosyal Harcamalar ve İktisadi Büyüme İlişkisi:Türkiye Ekonomisinde 1960-2005 Dönemine Yönelik Bir Dinamik Analiz". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.158, ss.398-421.
- ARMAĞAN, R. (2007). "Türkiyede Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.12 ,S.3,ss.227-252.
- ARMAĞAN, R. (2009). "Vergi uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü:Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.156 , ss.199-218.
- ARMAĞAN, R., ve İÇMEN, M. (2012). "Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansıması". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17, S.2,ss.145-172.

- ARMAĞAN, S. (2007). *En Son Değişikliklerle 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve 1876,1921,1924,1961 Anayasalarımızın Doğru ve Eksiksiz Metinleri 2.Baskı*. İstanbul: Çağrı Yayınları.
- ARSLAN, C. B. (2014). "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* ,S.111,ss.237-254.
- ARSLAN, M., ve BİNİŞ, M. (2016). "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat". *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi* ,C.14 ,S.1,ss.300-317.
- ARSLANER, H. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu". *Uluslararası İktisadi ve İdari İnceleme Dergisi* ,S.17,ss.273-300.
- ASOĞLU, V., ve BİNİCİ, T. (2015). "Kırsal Kalkınma Yatırım Destek Programından Ekonomik Yatırımlarının Değerlendirilmesi:Şanlıurfa ve Diyarbakir Örneği". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.14 ,S.52,ss.221-230.
- ATEŞAĞAOĞLU, E. (2016). "Vergi Usul Kanunu Madde 3/B Hükmü Çerçevesinde Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.20 ,S.1,ss.235-268.
- ATILGAN, H. (2009). "Parasal Anayasa". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* ,C.1, N.1,ss.11-37.
- AY, A., SUGÖZÜ, İ., ve ERDOĞAN, S. (2014). "Türkiye'de Vergi Yükünün,Eflasyon ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012)". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Özel S.ss.23-32*.
- AYHAN, A. (2009). "Eşitlik İlkesi ve Tarihçesi,Türkiye'de Kadın Erkek Eşitliği ve Eşitsizliği". *Ankara Barosu Dergileri Hukuk Gündemi Dergisi* ,S.3,ss.45-51.
- AYRANGÖL, Z., ve TEKDERE, M. (2013). "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları:6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi". *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.4 ,S.2,ss.249-270.
- AYTAÇ, D. (2015). "Maliye Politikasında Amaç Araç Uyumu:Ücret Vergileri ve Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Bir İnceleme". *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.15 ,S.1,ss.135-148.
- BAHÇE, A. B., ve GÜMÜŞ, Ö. (2016). "Orta Asya ve Kafkasya'da Nükeeler Enerji Açısından Türkiye'nin Mali Beklenti ve Riskleri:Praksiyolik Bir İnceleme". *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.9 ,S.26 , ss.126-144.
- BAKAR, F., ve TOKATLIOĞLU, M. (2012). "Küresel Finansal Kriz Sürecinde Avrupa Birliği Vergi Politikaları". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.481-504.
- BAKAR, F., GERÇEK, A., ve MERCİMEK, F. (2013). "Vergilendirmede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü". *Hukuk ve İktisat Araştırmalar Dergisi* ,C.5 ,N.2,ss.62-77.
- BAKIRTAŞ, D. (2016). "Kurumlar,Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.9 ,S.1,ss.67-87.

- BATIREL, Ö. F. (2013). "Vergi Harcamaları Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasa Uygunluk". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,S.24,ss.13-20.
- BAYAR, D. (2008). "Mali Denetim Nedir". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.155, ss.1-10.
- BAYRAKLI, H. H., ve BOZDAĞ, A. (2008). "Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür:Afyonkarahisar Örneği". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.10 S.2,ss.375-396.
- BİLGİN, H. K. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.20 S.2,ss.259-278.
- BİNİŞ, M. (2013). "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* ,C.5 ,N.2,ss.15-30.
- BİNİŞ, M. (2015). "Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç:Esnaf Muaflığı". *Kastanbolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,S.7,ss.52-63.
- BİYYAN, Ö. (2007). "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları". *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi* .S.79 ,ss.75-84.
- BİYYAN, Ö., ve YILMAZ, G. (2012). "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri:Beyanname Yükümlülüğü". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.162, ss.184-219.
- BUDAK, T., ve YAKAR, S. (2007). "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.16, ,S.1,ss.133-144.
- BULUT, N. (2003). "Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.52,S.2,ss.173-197.
- BUYRUKOĞLU, S., ve ERASA, İ. (2012). "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi". *Vergi Dünyası Dergisi* ,S.375,ss.116-127.
- CANDAN, N. (2012). "Türkiye'de 1990 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Politikaları ve Kriz Etkisi". *Tarım Ekonomisi Dergisi* ,C.18 ,S.2,ss.79-86.
- CANSIZ, H. (2006). "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri:Afyonkarahisar İli Örneği". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.8 ,S.2,ss.115-138.
- CANSIZ, H. (2014). "Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.16S.2,ss.33-43.
- CANSIZ, H. (2015). "Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları:Afyonkarahisar Örneği". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.22 ,S.2,ss.433-450.
- CERAN, Y., ve ÇİÇEK, R. (2007). "Elektronik Ticaretin Vergilendirmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.14 ,S.1 ,ss.291-304.

- CESUR, A., ve ÇELİKKAYA, A. (2014). "Türkiye'de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yeri ve Önemi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.16, S.2 ,ss.1-14.
- COŞKUN, S., GÜNEŞ, S., ve ORTAKAYA, F. (2011). "Asgari Gelir Desteği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği: Bir Model Denemisi". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.13 ,S.3,ss.129-158.
- CURAL, M., ve ÇEVİK, N. (2015). "Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği". *Amme İdaresi Dergisi* , C.48 ,S.3,ss.127-158.
- ÇAKAR, A. S. (2013). "Adalet Mülkün Temeli Midir?". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*,S.106 ,ss.261-276.
- ÇAKAR, E. P. (2008). "Vergi Kalkanı :Dolaysız Vergilere Üst Sınır Uygulanması ve Fransa Örneği". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.12, S.1-2,ss.585-600.
- ÇAKAR, E. P., ve SARAÇOĞLU, F. (2014). "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.7, S.1,ss.415-423.
- ÇAKAR, E. P., ve SARAÇOĞLU, F. (2015). "Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri". *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.5, S.1,ss.39-49.
- ÇALIKOĞLU, E. (2012). "Özel Tüketim Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması İle 2002/4930 ve 2003/6467 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararları Kapsamındaki Uygulamaların Değiştirilmesi 118 Numaralı Sürküler". *Vergide Gündem Dergisi* ,N.74,ss.1-6.
- ÇAPAR, M. (2004). "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması". *Sayıştay Dergisi* S.52,ss.121-134.
- ÇATALOLUK, C. (2006). "Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,S.16,ss.229-242.
- ÇATALOLUK, C. (2008). "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.20,ss.213-228.
- ÇAVUŞOĞLU, A. (2008). "Türkiye'de Kamu Gelirleri ve Harcamaları Arasındaki İlişki Üzerine Ekonometrik Bir Analiz". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,S.20,ss.143-160.
- ÇEÇEN, A. (1975). "Hukukta Norm ve Adalet". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.32 ,S.1-4,ss.71-115.
- ÇELEBİ, A., ve KAHRİMAN, H. (2011). "Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.161, ss. 33-63.
- ÇELİKKAYA, A. (2012). "Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* , S.162, ss.73-102.

- ÇELİKKAYA, A. (2016). "Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme". *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* ,C.14 ,S.1,ss.192-208.
- ÇELİKKAYA, A., ve GÜRBÜZ, H. (2008). "Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.8, S.8,ss.23-54.
- ÇETİN, G. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.14 ,S.2,ss.171-187.
- ÇETİNKAYA, M., ve ŞAHİN, A. (2009). "Türkiye'de Toplam Kamu Harcamaları ve Üretim İlişkisi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.22,ss.105-115.
- ÇEVİK, S. (2012). "Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi,Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.258-289.
- ÇİÇEK, H. G. (2011). "Türkiye'de Orta Vaddeli Harcama Sistemi Uygulamasına İlişkin Bir Alan Araştırması". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.161, ss.167-197.
- ÇİÇEK, H. G., ve DİKMEN, S. (2015). "Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* ,C.11 ,S.2 ,ss.83-98.
- ÇİÇEK, H. G., ve HEREK, H. (2012). "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi:Antalya İli Örneği". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.32 ,S.1,ss.311-343.
- ÇİÇEK, H. G., ve SAYIN, S. (2013). "Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme". *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.32 ,S.2,ss.141-169.
- ÇİÇEK, H. G., ve ŞAHİN İPEK, E. (2013). "Performans Yönetiminin Amaç-Araç Uyumu Tartışması ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.165, ss.80-97.
- ÇİÇEK, H. G., ve YAVUZ, İ. S. (2014). "Vergi-Harcama Paradoksu:Türkiye'de Belediyeler Üzerine Bir Araştırma". *Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Çağdaş ve Yerel Yönetimler Dergisi* ,C.23 ,S.4,ss.17-31.
- ÇİFTÇİ, T. E., KILIÇER, E., ve PEKER, İ. (2012). "Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* ,C.4, N.2,ss.81-90.
- ÇİRTLİK, S. (2013). "Yatırım İndirimi İndirimli Kurumlar Vergisi Muhtelif Bağış ve Yardımlar İle Girişim Sermayesi Yatırım Fonunun Yer Aldığı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Örneği". *Vergi Dünyası Dergisi* ,S.380.
- ÇOMAKLI, Ş. E., AYRANGÖL, Z., ve TEKDERE, M. (2014). "Avrupa Birliği İlerleme Raporları Doğrultusunda Türk Vergi Politikalarında Yaşanan Değişimler". *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.7 ,S.2,ss.95-114.

- ÇOMAKLI, Ş., KOÇ, F., ve YILDIRIM, K. E. (2012). "Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi:Toprak Mahsulleri Vergisi". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* ,C.4 , N.2,ss.61-70.
- DAĞLIOĞLU, İ., ve ÇİÇEK, H. (2014). "Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* ,C.10,S.1,s.27-45.
- DAŞTAN, A. (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü:Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* ,C.25 ,S.2,ss.181-206.
- DEMİR, H. (2013). "Özel Tüketim Vergisi Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulamasında Yeni Düzenlemeler". *Vergi Sorunları Dergisi* ,S.300.
- DEMİR, İ. C. (2009). "Kamu Harcamaların Toplumsal Algısı:Ampirik Bir Araştırma". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.157, ss.211-227.
- DEMİR, İ. C. (2013). "Seçmen Tercihlerinin Oluşumunda Vergi Propagandası :Ampirik Bir Çalışma". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.13 ,S.1 ,ss.37-56.
- DEMİR, İ. C., ve CİĞERCİ, İ. (2016). "Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü:İlk Öğretim Öğrencileri ile Ampirik Bir Çalışma". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.23 ,S.1,ss.127-143.
- DEMİR, M. (2009). "Toplumsal Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler". *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi* ,S.18,ss.1-10.
- DEMİRCAN, A. (2015). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirmesi". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* ,S.116,ss.259-274.
- DEMİRCAN, E. S. (2004). "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,S.21,ss.97-116.
- DEMİRLİ, Y. (2015). "Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri:Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği ve Ücret İstisnası". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* ,C.11 ,S.25,ss.141-162.
- DEMİRLİ, Y., AYYILDIZ, Y., ve VURAL, T. (2015). "Vergi Mükelleflerinin "Ödemede Uygunluk Kuralı'na"İlişkin Algıları:Bolu İli Alan Araştırması". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , S.45 ,ss.179-204.
- DEVİRİM, F. (2008). "Türk Vergi Sisteminde Fonksiyonel Açından Yeni Bir Yaklaşım:Vergi Harcamaları". *Mali Pusula Dergisi* ,S.43.
- DİNÇ, E., ve TUNÇER, M. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* ,S.14,ss.317-338.
- DİNÇER, H. (2013). "Tecil-Terkin Sistemi Yerine ÖTV İadesi". *Vergi Dünyası Dergisi* ,S.378, ss.133-138.

- DİRİL, F., ve ARAT, M. (2015). "Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış:Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.22 ,S.1,ss.113-138.
- DOĞAN, S. (2012). "Türk İş Hukukunda Eşitlik İlkesinin Anlamı". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* ,S.9,ss.177-207.
- DOĞANYİĞİT, S. (1993). "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle olan İlişkilerin Önemi". *Sayıştay Dergisi* ,S.13 ,ss.36-39.
- DÖKMEN, G. (2012). "Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri Arasındaki İlişki". *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.27 ,S. 2,ss.115-143.
- DÖKMEN, G. (2012). "Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi:Dinamik Panel Veri Analizi". *Doğuş Üniversitesi Dergisi* ,C.13 ,S.1,ss.41-51.
- DÖLEN, T. (2015). "Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.17 ,S.2,ss.175-189.
- DURKAYA, M. (2012). "Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Özel Tüketim İlişkisi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.118-130.
- EDİZDOĞAN, N., ve GÜMÜŞ, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.164, ss.99-120.
- EGELİ, H., ve DİRİL, F. (2014). "Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü:İzmir İli İçin Bir Uygulama". *Sosyo Ekonomik Dergisi* ,C.22 ,S.22,ss.33-56.
- EKİCİ, M. S. (2009). "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.8,S.30,ss.200-223.
- ELEREN, A., ve ÖZGÜR, E. (2006). "Türkiye'de Yabancı Sermayeli Mevduat Bankalarının Veri Zarflama Yöntemi İle Etkinlik Analizlerinin Yapılması". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.8 ,S.2,ss.53-76.
- ERDEM, E., ve DEVECİ, S. (2015). "1873-1875 Kayseri Hacı Kılıç Mahallesi Esnafının Mesleklerine Göre Gelir ve Vergi Durumlarındaki Değişiklikler". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,S.45,ss.1-30.
- ERDEM, T. (2012). "Vergi Hukukunda Finansman Giderlerinin Sınırlandırılması Sorunu". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.162, ss.316-362.
- ERGEN, Z., ve KILINÇKAYA, L. (2014). "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.21, S.21,ss.281-304.
- ERKAN, M. (2009). "Özel Tüketim Vergisi Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması". *Vergi Dünyası Dergisi*,S.334.
- ERKİN, G. (2012). "Artan Oranlık". *Ankara Barosu Dergisi* ,S.3,ss.235-254.
- ERKİN, G. (2012). "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Ankara Barosu Dergisi* ,S.3,ss.235-249.

- ERKUŞ, H., ve KARAGÖZ, K. (2009). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.156, ss.126-141.
- ERKUŞ, H., ve ÜNAL, A. (2014). "Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış:Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi". *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C.5, S.1,ss.82-102.
- EROĞLU, O., ve EFTEKİN, Ö. (2015). "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* ,C.11 ,S.2,ss.233-250.
- FERHATOĞLU, E. (2005). "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi". *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.6 ,S.2,ss.77-93.
- FİKİR, H. (2012). "Vergi Harcaması Politikası". *Vergi Müfettişleri Derneği,Vergi Raporu Dergisi* ,S.157.
- FİL, M., FİL, N., ve BAŞARAN, K. (2016). "Zamanaşımı,Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçme Müesseseleri Nasıl İşlemektedir?". *E-Yaklaşım Dergisi*,S.279.
- GEDİK, G. (2011). "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* ,C.17 ,S.3-4,ss.85-112.
- GEDİZ ORAL, B. (2011). "Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri:Türk Vergi Sistemi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.16 ,S.3,ss.403-431.
- GENCEL, U., ve KURU, E. (2012). "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi:Türkiye Değerlendirilmesi". *Yönetim Bilimleri Dergisi* ,C.10 ,S.20,ss.29-60.
- GEZGİN, B. (2003). "Özel Tüketim Vergisi Tecil Edilebilir mi?". *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*,S.61,ss.1-5.
- GİRAY, F. (2002). "Vergi Harcamaları :Harcama Vergileri Açısından Analizi". *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.21,S.1,ss.27-52.
- GÖĞÜŞ, H. S. (2010). "Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi". *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi* ,S.101 ,ss.13-30.
- GÖK, M., BİYAN, Ö., ve AKAR, S. (2013). "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları:Seçilmiş OCED Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* ,C.34,S.1,ss.269-292.
- GÖKER, C. (2011). "Yönlendirici Vergilendirme". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* ,C.17, S. 3-4,ss.11-30.
- GÖKTAŞ, Z. (2007). "Vergi Dairesi Başkanlığında Çalışan Personelin Boş Zamanlarını Değerlendirmesi Üzerine Bir Araştırma:Balıkesir Örneği". *Spor Yönetimi ve Bilgi Teknolojileri Dergisi* ,C.2, S.2,ss.16-23.
- GÖREN, Ö. (2013). "Vergi Ceza Hukukunda İştirak". *Ankara Barosu Dergisi* , S.2,ss.357-368.
- GÖRKEM, N. A. (2013). "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil". *Ankara Barosu Dergisi* ,S.1,ss.381-386.

- GÖRMÜŞ, A. Ş., BULCA, H., ve YEŞİL, T. (2015). "Yönetimin Etkinliği Açısından Standart Maliyet Yönetiminin Uygulanması". *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.22,ss.67-84.
- GÜL, E., ve YAVUZ, H. (2011). "Türkiye'de Kamu Harcamaları İle Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi:1963-2008 Dönemi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.160, ss.72-86.
- GÜLER, T., ve DURANLAR, S. (2006). "Ülkemizde Yoksulluğun İnşaat Sektörüne Etkisi". *Mevzuat Dergisi*, S.101.
- GÜLMEZ, M. (2010). "İnsan Haklarında Ayrımcılık Yasaklı Eşitlik İlkesi". *Çalışma ve Toplum Ekonomi ve Hukuk Dergisi*, C.2, Özel S,ss.217-266.
- GÜNAYDIN, İ. (2004). "Vergi-Harcama Tartışması:Türkiye Örneği". *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.5, S.2,ss.163-181.
- GÜNAYDIN, İ., ve YILDIZ, B. (2016). "Vergi Politikası İle Yoksulluk Azaltılabilir mi?". *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, C.5, S.9,ss.90-104.
- GÜNGÖR, G., ve AYDIN, A. (2011). "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.3, N.2,ss.69-78.
- GÜNGÖR, K. (2016). "Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.18, S.1,ss.133-147.
- GÜRDAL, T., ve YAVUZ, H. (2009). "Türkiye'de Kurumlar Vergisindeki Gelişmeler ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Analizi(1980-2007 Dönemi)". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.156, ss.219-231.
- GÜVEN, M. (1996). "İdari Sözleşmelerin Uygulamasında Tarafların Hak,Yetki ve Yükümlülükleri". *Ankara Barosu Dergisi*, S.3,ss.378-404.
- GÜZEL, S. (2009). "Araştırma ve Geliştirme Harcamaları ve Vergi Teşvikleri:Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.4, S.2,ss.29-48.
- HATİPOĞLU, C. (2015). "İşe Başlama Bildiriminin Yapılmamasının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi ve Bunu Önlemeye Yönelik Çözüm Önerileri". *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.73, S.1,ss.181-206.
- HAYRAN, S. (2013). "Türkiye'de Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi". *Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, C.3, S.1,ss.69-72.
- HAZMAN, G. G. (2009). "Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyonu Analizi İle Tespiti". *Akademik İncelemeler Dergisi*, C.4, S.1,ss.53-71.
- HAZMAN, G. G., ve AKSU, Y. (2013). "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri:Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı Örneği". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, S.11,ss.109-126.
- HEPAKSAN, E. (2007). "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinde Anayasal Mali Reform". *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, C.44, S.514,ss.89-109.

- HEPHAKSIZ, E. (2009). "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*.
- HOTUNLUOĞLU, H., ve KİRLİ, E. (2015). "Vergi Gelirleri Üzerinde Bireysel İnternet Kullanımının Etkisi". *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.12, S.2,ss.285-292.
- İL, İ. (1988). "Gelir Vergisi Kanununda Vergi Adalet ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Muesseseler ve İşleyişleri". *Vergi Dünyası Dergisi* ,S.77.
- İNANÇ, M. (2010). "Katma Değer Vergisi Kanunun'da Diplomatik İstisna Uygulama Süreci". *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi* ,S.102,ss.205-222.
- İPEK, S., ve KAYNAR, İ. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.157, ss.116-131.
- İPEK, S., ve KAYNAR, İ. (2009). "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakalle İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.16 ,S.1,ss.173-190.
- İPEK, S., KAYNAR, İ., ve ÖKSÜZ, M. (2012). "Vergi Aflarının Yükümlü Piskolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* ,C.4, N.1,ss.245-253.
- İŞİK, N., ve DEMİR, F. (2012). "Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.147-170.
- İZGİ, K., ve SARUÇ, N. (2011). "Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması". *Ekonomi Bilimleri Dergisi* ,C.3 ,N.2,ss.133-142.
- KABAŞ, T. (2013). "2002 Yılından Sonra Türkiye'nin Yoksullukla Mücadele Performansının Değerlendirilmesi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.164 ,ss.68-82.
- KAHRİMAN, H. (2016). "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* ,C.12, S.1,ss.229-250.
- KANCA, O. C., ve BAYRAK, M. (2015). "Kamu Harcamaları Bileşenleri ile İşsizlik Arasındaki İlişki". *Gazi Üniversitesi Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*,C.1,S.2,ss.55-74.
- KANTARCI, H. B. (2003). "Sosyal Devlet, Sosyal Güvenlik ve Türkiye'de Zorunlu Askerlik Hizmeti". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.6,S.10,ss.75-85.
- KANTARCI, H. B. (2004). "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların Vergiden İndirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme". *Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.18 ,S.3-4,ss.135-142.

- KAPLAN, R. (2012). "En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.367-389.
- KAPUSUZUOĞLU, A. (2008). "Vergi Kaçakçılığı Ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü". *Abant İzzet Baysal Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.1 ,S.16,ss.124-142.
- KARABACAK, Y. (2013). "Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.165, ss.38-54.
- KARADAĞ, N. C., ve ORGAN, İ. (2014). "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.7 ,S.1,ss.370-396.
- KARADENİZ, H. K. (2013). "Dünyada Yatırım Ortamını İyileştirmek İçin Yapılan Vergi Reformları ve Kamu Maliyesi Üzerine Etkileri". *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* ,S.21,ss.241-266.
- KARAKAŞ, İ. E. (2014). "Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Arttırmadaki Etkisi". *Vergi Raporu Dergisi* ,S.176,ss.96-122.
- KARAKAŞ, M., ve ÇİÇEK, H. (2009). "Vergi Yükümlülülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri:Gaziantep Örneği". *Sosyo Ekonomik Dergisi* ,C.9 ,S.9,ss.47-76.
- KARAKOÇ, M., ve ÖZDEMİR, S. (2016). "İç Kontrolde Coso ve İcfr İlişkisi". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.15 ,S.56,ss.141-152.
- KARAKOÇ, Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.15, Özel S. ss.1259-1308.
- KARAKOÇ, Y. (2014). "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.16, Özel S. ss.3637-3739.
- KARAKURT, B. (2005). "Sermaye Kaçışı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.2, S.2,ss.133-154.
- KARAKURT, B. (2016). "Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* ,C.30 ,S.2,ss.319-341.
- KARASU, M. A., ve KARAKAŞ, M. (2012). "Belediyelerin Emlak Vergisindeki Gelir Kaybı:Şanlıurfa Belediyesi Örneği". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.431-448.
- KARATAY, Ö., ve KARATAY, A. (2011). "Türkiye'de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi :Bayburt İli Örneği". *Ekonomi Bilimler Dergisi* ,C.,N.2,181-190.
- KARAYALÇIN, Y. (1992). "Hukukun Üstünlüğü (Kavram ve Bazı Problemler)". *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi* C.47 ,S.3,ss.193-214.
- KARAYILMAZLAR, E., ve GÜRAN, M. (2005). "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı:Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz". *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilgiler Fakültesi Dergisi* ,C.60 ,S.2,ss.141-169.

- KARGI, B. (2007). "Vergi Politikaları ve İktisadi Gelişme İlişkisi:Türkiye Üzerine Zaman Serileri Analizi (1987-2002)". *Beyskent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.1 ,S.1,ss.45-81.
- KARGI, V. (2011). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi". *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.7 ,S.13,ss.111-115.
- KARGI, V., ve ÖZUGURLU, H. (2007). "Türkiye'de Kureselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri :1980-2005 Dönemi". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.14, S.1,ss.275-289.
- KAYA, F. (2008). "Tek Oranlı Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Araştırma". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.2, S.17,ss.88-109.
- KAYA, V., ve ÇELİK, A. (2015). "Küresel Finans Krizi Sürecinde Merkezi Yönetim Bütçe Harcamalarının Görünümü". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.29 ,S.2,ss.279-291.
- KAYALIDERE, G., ve ÖZCAN, P. M. (2012). "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi:Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17 ,S.1,ss.341-366.
- KAYAN, A. (2000). "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.135, ss.80-87.
- KELENCİOĞLU, M. A. (2001). "Vergide Adalet İlkesi:Bir Örnek Olay". *Yaklaşım Dergisi* ,S.101.
- KILIÇASLAN, H. (2011). "Veraset Vergisini Kaldırmak:Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.161, ss.337-347.
- KOÇTÜRK, O. (2006). "Türkiye'de Koparatiflerin Vergilendirilmesi". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.13, S.2,ss.119-136.
- KOLÇAK, M. (2014). "Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi". *Azerbeycanın Vergi Jurnalı* ,C.3 ,S.117 ,ss.57-72.
- KORKMAZ, A. (2001). "Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.2 ,S.1,ss.275-285.
- KORKMAZ, A. (2004). "Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Türkiye'de Asgari Ücret:1951-2003". *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.1 ,S.7,ss.53-69.
- KORLU, R., GERÇEK, A., ve ÇETİNKAYA, Ö. (2016). "Mükelleflerin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz:Bursa İli Örneği". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.23, S.3,ss.711-732.
- KOŞAR, N., ve VAN, M. (2012). "Uluslararası Vergi Rekabetinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi". *Balikesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* ,S.18,ss.1-19.
- KULU, B. (2000). "Vergi Harcamaları ve Uygulama Örnekleri". *Vergi Dünyası Dergisi* ,S.228.

- KUMRULU, A. (1988). Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.40, S.1-4, ss.193-235.
- KURT, H. (2014). "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunun'un Değerlendirilmesi". *Ankara Barosu Dergisi*, S.2, ss.269-291.
- KUTLAR, A., ÇİFTÇİ, H., ve KOÇ, B. (1994). "Van İlinde Yatırım Kolaylıkları ve Yatırım Teşvikleri". *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, S.4, ss.45-54.
- KÜLEKÇİ, C. (2011). "Osmanlı Vergi Sisteminde Ermeni Milleti Vergisi". *Birey ve Toplum Dergisi*, C.1, S.1, ss.31-40.
- M.AY, H., ve TALAŞLI, E. (2008). "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.154, ss.135-156.
- MAÇ, M. (2007). "Beyan Edilen Gelirin Yüzde Onu İle Sınırlı Eğitim, Sağlık Giderleri İndirimi ve Ücretlilerin Durumu". *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.45, ss.54-60.
- MANGIR, F., ve ERTUĞRUL, H. M. (2012). "Vergi Yüku ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.162, ss.256-266.
- MERTER, M. E., ACAR, İ., ve ARSLAN, E. (2007). "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.153, ss.24-50.
- MUCUK, M., ve ALPTEKİN, V. (2008). "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Var Analizi 1975-2006". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.155, ss.159-175.
- MUMCUOĞLU, M. (1989). "Hukuk Devletinde Bağımsız Yargının Yeri ve Bağımsız Yargının Türkiye'de Gelişimi". *Ankara Barosu Dergisi*, S.2, ss.262-306.
- MUTLU, A., ve TAŞÇI, K. (2013). "Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.12, S.45, ss.214-232.
- MUTLU, A., ARSLAN, A., ve KARTALCI, K. (2014). "Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika'nın Karşılaştırılması". *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C.5, S.2, ss.56-73.
- NAS, A. (2010). "Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu". *E-Yaklaşım Dergisi*, S.216.
- ORGAN, İ., ve KARADAĞ, N. (2012). "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması -1". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.21, S.3, ss.55-70.
- ORGAN, İ., ve KARADAĞ, N. C. (2012). "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması -2". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.21, S.3, ss.71-84.
- ORGAN, İ., ve YEGEN, B. (2013). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.27, S.4, ss.241-271.

- ÖKTEM, B., ve AYBOĞA, H. (2015). "Ürün Yaşam Seyrinde Geri Dönüşümün Öneminin Teorik Çerçeve İncelenmesi". *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi* ,C.2 ,S.44 ,ss.173-188.
- ÖMÜRBEK, N., ÇİÇEK, H., ve ÇİÇEK, S. (2007). "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme:Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.153, ss.102-123.
- ÖNER, E. (2002). "Niçin Vergi Teşvikleri?". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.16 ,S.3-4,ss.97-119.
- ÖRÜCÜ, A. İ., AYSU, A., ve BAKIRTAŞ, D. (2012). "Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi:OECD Ülkeleri Analizi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.163, ss.539-556.
- ÖZ, E. (2002). "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi". *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17 ,S.1, ss.11-33.
- ÖZ, E., ve BUYRUKOĞLU, S. (2011). "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları:Maddi ve Manevi Erozyonlar". *Vergi Sorunları Dergisi* ,S.272,ss.1-17.
- ÖZ, E., ve ÇEVİKCAN, F. (2010). "Vergi Kanunları ile Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi". *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi* ,C.2 ,S.1,ss.113-128.
- ÖZ, S. (2012). "Türkiye'de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.18 ,S.18,ss.105-132.
- ÖZBARAN, M. H. (2004). "Türkiyede Kamu Harcamalarının Son Beş Yılının Harcama Türlerine Göre İncelenmesi". *Sayıştay Dergisi* , S.153,ss.115-138.
- ÖZBİLEN, Ş. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZBUDUN, E. (1995). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- ÖZDEMİR, A. (2013). "Zekat ve Vergi Mükellefğinde Fırsat Eşitliği ve Adaletin Sağlanması". *Ekev Akademi Dergisi*,S.56,ss.1-10.
- ÖZDEMİR, A. R., ve AYVALI, H. (2007). "Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.153,ss.51-73.
- ÖZDEMİR, A. R., ve DAYIOĞLU, M. (2016). "Türkiye'nin Asgari Ücret Oranı 'Seçimi':Nedenleri ve Olası Sonuçları". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.24 ,S.27,ss.225-242.
- ÖZDEMİR, B. (2009). "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış Yada Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.157, ss.1-33.
- ÖZDEN, T. (1999). "Vergi Ertelemesinin Ayrımı ve Gerçekleştirilme Şekillerine Teorik Bir Yaklaşım". *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi* ,S.7,ss.121-130.

- ÖZEL, S. (1999). "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler". *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi* ,S.51,ss.1-12.
- ÖZEN, A., ALTUNOĞLU, B., ve ÖZTORNACI, E. (2015). "Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* ,C.22 ,S.2,ss.279-289.
- ÖZKAN, A. (2009). "Tms-12 Gelir Vergileri Standartlarına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,S.32,97-112.
- ÖZKER, A. (2002). "Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği". *E-Akademik Hukuk,Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi* ,S.7.
- ÖZKER, A. (2009). "Kriz Süreci Maliye Politikalarında Dönemsel Esneklik ve Alternatif Bütçe Politikalarında Oluşumlar". *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* ,S.12,ss.66-88.
- ÖZKER, A., ve ESENER, S. (2010). "Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* Cilt:2 No:1 s.s 21-32.
- ÖZTÜRK, İ., ve OZANSOY, A. (2011). "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.161, ss.197-215.
- ÖZTÜRK, İ., ve SARAÇ, O. (2011). "Bir Finansal Ürün Olarak Külçe Altında Vergi İstisnası". *Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü E-Dergisi* ,S.1,ss.1-25.
- ÖZTÜRK, N. (2014). "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği:Değerlendirme-1". *Yaklaşım Dergisi* ,S.258.
- ÖZTÜRK, S., ve ÜLGER, Ö. (2016). "Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri:Vergi Kaçırma Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.9 ,S.1,ss.237-254.
- PAKSOY, S., ve BAKAN, S. (2010). "Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri(1980 Sonrası)". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.9 ,S.32,ss.150-170.
- PARLAKKAYA, R. (2002). "Özel Tüketim Vergisi ve Muhasebe İşlemleri". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi* ,C.5,S.2,ss.23-40.
- PEDÜK, T. (2006). "Negatif Vergi Harcaması". *Vergi Dünyası Dergisi* ,S.297.
- PINAR, A. (1992). "Türkiye'de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yüğü (1980-1990)". *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.47 ,S.3,ss.287-298.
- PINAR, A. (2000). "Vergilemenin Siyasal İktisadı:Literatüre Bir Bakış". *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi* ,C.55 ,S.2,ss.97-111.
- RAKICI, C., ve VURAL, T. (2011). "Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı". *Ekonomi Bilimleri Dergisi* ,C.3 ,N.2,ss.57-68.

- SAGBAŞ, İ., ve BAŞOĞLU, A. (2005). "İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması:Afyonkarahisar İli Örneği". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.7 ,S.2,ss.123-144.
- SAGBAŞ, İ., SARUÇ, N., ve SAVAŞAN, F. (2011). "Adalet Kriterleri Açısından Tüketim Vergilerinin Yaşam Döngüsü Modeli ile Analizi". *Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi* ,C.3 ,S.2,ss.55-77.
- SAGLAM, A. (2014). "İhtilafı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* ,S.4,ss.1-18.
- SAGLAM, M. (2013). "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma:İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.19 ,S.19,ss.315-334.
- SAGLAM, M., ve AYTAÇ, D. (2015). "Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları:Çorum Örneği". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.23 ,S.25,ss.127-148.
- SAKLAR, E. (2011). "Petrol Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması II". *Yaklaşım Dergisi* ,S.217,ss.209-217.
- SANCAR, C., ve ŞENTÜRK, M. (2012). "Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi:Türkiye Örneği". *Akademik Bakış Dergisi* , S.28,ss.1-13.
- SARAÇ, Ö. (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.159, ss.262-278.
- SARAÇOĞLU, F. (2000). "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* ,C.2,S.2,ss.79-96.
- SARAÇOĞLU, F. (2006). "Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan değişikliklerin Tüketim ve Tasaruf Üzerindeki Etkileri". *Sayıştay Dergisi* ,S.62,ss.67-81.
- SARISOY, İ., ve KOÇ, S. (2010). "Türkiye'de Kamu Sosyal Transfer Harcamalarının Yoksulluğu Azaltmadaki Etkilerinin Ekonometrik Analizi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.158, ss.326-349.
- SARUÇ, N. T., ve SAGBAŞ, İ. (2003). "Vergi Etiğinin Ölçümü:Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.5, S.1,ss.79-96.
- SAVAŞAN, F. (2006). "Vergi Afları:Teori ve Türkiye Uygulamaları" (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* ,C.8 ,S.1,ss.41-65.
- SAVAŞAN, F. (2006). "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi:Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?". *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.2,S.12,ss.149-171.
- SAVAŞAN, F., ve ODABAŞ, H. (2005). "Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi* ,S.10, ss.1-28.

- SAVAŞAN, F., ALTUNDEMİR, M., ve ULUPINAR, A. (2012). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleri İle Karşılaştırılması". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.162, ss.126-145.
- SAYGIN, Ö., SANDALCI, U., ve SEZER, F. (2015). "Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı". *Maliye Araştırmaları Dergisi*,C.1, S.3,ss.21-38.
- SELEN, U., ve ÖZEN, E. (2011). "Türkiye'de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması;Amaç ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirme". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.161, ss.148-167.
- SERÇEMELİ, M., ve KURNAZ, E. (2016). "Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli İle Araştırılması". *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi* ,C.45 ,S.1,ss.43-52.
- SERİM, B. (1994). "Yasa Önünde Eşitlik" İlkesi". *Amme İdaresi Dergisi* ,C.27,S.3,ss.13-25.
- SERİM, N. (2015). "Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi:Sıralı Probit Model Yaklaşımı". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17,S.1,ss.141-156.
- SOMUNCU, A. (2014). "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi:Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,S.43,ss.133-173.
- SOYDAL, H., ve YILMAZ, M. (2009). "Türkiyede Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi* ,C.12 ,S.1-2,ss.295-308.
- SUGÖZÜ, İ. H., YILDIRIM, H., ve AYDIN, H. İ. (2014). "Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.32,ss.115-128.
- SUSAM, N., ve OKTAYER, N. (2007). "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)". *İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* ,C.21 ,S.2,ss.105-123.
- SÜRMEN, Y. (1992). "Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü". *Sayıştay Dergisi* ,S.7,ss.25-29.
- ŞAHİN, M. (2016). "Türkiye'de Vergi Uygulamalarında Etkinlik Sorunu". *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi* ,C.1, S.3,ss.26-42.
- ŞAN, M. K., ve AKYİĞİT, H. (2015). "Sosyal Sermaye Tartışmaları ve Türkiye'de Sosyal Sermayenin Ölçülmesi Sorunu". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.34,ss.123-134.
- ŞANLI, D. (2009). "İki Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında "Eşitlik". *Ankara Barosu Dergisi* ,S.2 ,ss.132-138.
- ŞATAF, C., ÇİÇEK, H. G., ve DİKMEN, S. (2014). "Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında E-Devlet Uygulamalarının Toplumsal Algı Düzeyi Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi* ,C.9,S.2,ss.1-14.

- ŞEN, Y. (2015). "İnsan Hakları Bağlamında Azınlıkların Vergilendirilmesi ve Türkiye Örneği:Varlık Vergisine İlişkin Bir Değerlendirme". *Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.1 ,S.2,ss.93-115.
- ŞENTÜRK, S. H. (2006). "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler". *Çimento İşveren Dergisi* ,C.20 ,S.2,ss.16-25.
- ŞENTÜRK, S. H. (2014). "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.9,S.3,ss.129-144.
- ŞENYÜZ, D. (1992). "Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar". *Sayıştay Dergisi* ,S.7,ss.17-24.
- ŞENYÜZ, D. (2014). "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları". *Tesam Akademi Dergisi* , C.1,S.2 ,ss.81-96.
- TANRIKULU, E., ve TURHAN, B. (2012). *Özel Okullar Vergi Uygulamaları(El Kitabçığı)*. İstanbul: Fk Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları.
- TAŞKIN, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri". *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,S.2,ss.122-128.
- TEKBAŞ, A. (2012). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.12 ,Özel S. ss.123-191.
- TEKİN, A. (2005). "4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.13,ss.393-407.
- TEKİN, A., ve AKDAĞ, Y. (2013). "Belçika,Danimarka,Finlandiya ve Hollanda'nın Vergi Harcamaları Gelişimi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.15, S.2,ss.277-292.
- TEKİN, A., ve GÜRÇAM, Ö. S. (2015). "Vergi Harcamaları:Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17 ,S.2,ss.139-158.
- TEKİN, F. (1978). *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- TERZİ, H., ve OLTULULAR, S. (2006). "Harcama-Vergi Geliri Hipotezi:Türkiye Örneği". *Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.20 ,S.2,ss.1-18.
- TEZCAN, K. (2003). "Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.12, S.12,ss.125-146.
- TONG, C. İ. (2012). "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi". *Vergi Dünyası Dergisi*,S.375.
- TOPAL, M. H. (2016). "Vergi Adaleti Algısı:Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* ,C.9,S.2,ss.149-172.

- TOPÇU, B. A., ve SÜMERLİ SARIGÜL, S. (2015). "Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi". *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.8, S.1,ss.95-109.
- TOPUZKANAMIŞ, E. (2012). "Yeniden Paylaşım,Vergilendirme ve Adalet". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.14, S.1,ss.103-131.
- TOSUNER, M., ve DEMİR, İ. (2007). "Toplumsal Bir Olgu olarak Vergi Ahlakı". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.9 ,S.3,ss.1-20.
- TOSUNER, M., ve DEMİR, İ. (2008). "Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlak Düzeyi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.10,S.2,ss.355-373.
- TUNCER, G., ve GÜNEY, T. (2015). "İklimsel ve Coğrafi Özelliklerinin Vergi Uyumuna Etkisi". *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.15, S.2,ss.129-138.
- TUNCER, İ., ve YÜKSEL, C. (2011). **Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi. Kamu Ekonomisi. içinde Bursa:** Ekin Basım Yayın.
- TURAN, T. (2008). "Maliye Politikası Araçlarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Bir Literatür İncelemesi". *Sayıştay Dergisi* ,S.69,ss.17-35.
- TURGAY, R. (1956). "Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığının Genel ve Özel Şartları". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi*,S.2, (s. 13). İstanbul.
- TÜRK, İ. (1962). "Vergi Reformumuz Nasıl Olmalıdır?". *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17 ,S.2,ss.9-30.
- TÜRK, İ. (1981). "Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi". *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.36 ,S.1,ss.335-357.
- TÜRKAY, H., ve ÜNSAL, H. (2008). "Türkiye'de İhracata Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi:Ekonometrik Bir Analiz". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.8 ,S.8,ss.89-98.
- TÜRKMEN, Z. (2013). "İşe İade Dava Sonucu Ödenen Ücretlerin Vergisel Boyutu". *Lebib Yalkın Dergisi* , S.116.
- UBAY, B. (2012). "Vergilendirme Alanında Avrupa Birliğinin İşbirliği Aracı:Fiscalis 2013 Programı". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.162, ss.538-560.
- ULUATAM, Ö. (1970). "Yeni Vergiler,Vergi Değişiklikleri". *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.25 ,S.3,ss.67-78.
- ULUCAN, D. (2013). "Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.15, Özel S.ss.369-383.
- ÜNLÜKAPLAN, İ. (2011). "Türk Vergi Sisteminin Artan Oranlılığının Ölçülmesi:1924-2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analiz". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.20 ,S.1,ss.387-406.
- ÜNSAL, H. (2016). "Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi". *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* ,C.3 ,S.2 ,ss.1-23.
- VURAL, İ. (2015). "Kurumlar Vergisi Rehberi". *Vergi Sorunları Dergisi* ,S.319 ,ss.16-24.

- YAKAR, S., ve BUDAK, T. (2013). "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı : "Sıfır Oran"ın Anlamı". *Çukurova üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü* ,C.22 ,S.1,ss.399-426.
- YALAMA, G. Ö., ve GÜMÜŞ, E. (2013). "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler:Eskişehir'den Bulgular". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C.9, S.20,ss.77-97.
- YARDIMCIOĞLU, M., ve ÖZER, Ö. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Cezalarına İlişkin Görüşlerine Yönelik Bir Alan Çalışması". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.18 ,S.18,ss.133-152.
- YAYMAN, D., ve ÇİMAT, A. (2012). "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sakat ve Özürlülere Yönelik Vergisel Ayrıcalıklar". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* ,C.16,S.3,ss.297-321.
- YENİÇERİ, H., ve ÇEVİK, S. (2014). "Sosyal ve Politik Etkileşim,Bireysel Değerler ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkilerin Yapısal Etkileşim Modeli İle Test Edilmesi". *Amme İdaresi Dergisi* ,C.47,S.3,ss.69-90.
- YERELİ, A. B., ve ATA, A. Y. (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açidan Değerlendirilmesi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi* ,S.161, ss.21-32.
- YERELİ, A. B., KÖKTAŞ, A. M., ve SELÇUK, I. Ş. (2015). "Osmanlı İmparatorluğunda Ödeme Gücüne göre Vergi Uygulamaları:17.Yüzyıl İstanbul Kadı Sicileri Üzerine Bir İnceleme". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.8 ,S.1, ss.209-221.
- YERELİ, A. B., KÖKTAŞ, A., ve SELÇUK, I. (2015). "Sorgun Kazası XIX .Yüzyıl Temettüat Defterleri Üzerinden Gelir Dağılımı ve Göreli Yoksulluk Üzerine Bir İnceleme". *Sosyo Ekonomi Dergisi* ,C.23 ,S.23,ss.113-138.
- YERELİ, A. N. (2008). "Tahriyat Öncesi ve Tahriyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi". *Ege Akademik Bakış Dergisi* ,C.8 ,S.2,ss.823-842.
- YEŞİLKAYA, C. (2012). "6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığı ve Basit Usul Uygulamasında Yapılan Değişiklikler". *E-Yaklaşım Dergisi*,S.236.
- YEŞİLYURT, H. (2016). "Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi:Kirli Yaşıyoruz,Temizmiş Gibi Yapıyoruz". *Türk Barolar Birliği Dergisi* ,S.122 ,ss.235-258.
- YEŞİLYURT, Ş. (2015). "Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Erkisi:Maliye ve İlahyat Öğrencileri Örneği". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,C.12 ,S.32,ss.36-56.
- YETKİNER, E., ve DURUSOY, R. (2006). "Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili İle Sağlanan Vergisel Avantajlar". *Vergi Dünyası Dergisi*,S.299,ss.44-47.
- YILDIZ, Z. (1996). "Cumhuriyet Türkiye'sinin Atatürk Döneminde Vergi Uygulamaları". *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi* ,S.4,ss.73-82.

- YILDIZ, Z. (1999). "Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi". *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S.7,ss.141-149.
- YILMAZ, B., ve TERZİ, H. (2006). "Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Ücretin Karşılaştırmalı Bir Analizi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.20, S.2,ss.121-137.
- YILMAZ, E. (2009). "Uzlaşma Muessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.13, S.1-2,ss.321-351.
- YILMAZ, G. A. (2006). "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.21, S.1,ss.239-268.
- YORULDU, M., ve YORULDU, N. (2016). "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rölü Üzerine Bir Değerlendirme". *Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi*, C.1, S.1,ss.51-70.
- YURTSEVER, H. (2016). "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama:Elektronik Tebligat". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.23, S.2,ss.451-466.
- YÜCE, M. (2002). "Türkiye'de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı". *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, S.23,ss.1-38.
- YÜKSEL, C., ve SONGUR, M. (2011). "Kamu Harcamalarının Bileşenleri İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki:Ampirik Bir Analiz(1980-2010)". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, S.161, ss.365-380.

KANUNLAR-YÖNETMENLİKLER

- Başbakanlık Mevzuatı. (1961). *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü:
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (Erişim Tarihi :22.04.2017) adresinden alınmıştır
- Başbakanlık Mevzuatı. (1984). *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü:
- www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.doc (Erişim Tarihi :22.04.2017) adresinden alınmıştır
- Başbakanlık Mevzuatı. (1985). *3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü:
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf> (Erişim Tarihi :02.05.2017) adresinden alınmıştır
- Başbakanlık Mevzuatı. (2002). *4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü:

www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4760.pdf (Erişim Tarihi :24.02.2017) adresinden alınmıştır

Başbakanlık Mevzuatı. (2004). *5084 Sayılı Yatırımların ve İştihadın Teşvikleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel MÜdürlüğü:

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5084.pdf> (Erişim Tarihi :02.05.2017) adresinden alınmıştır

Başbakanlık Mevzuatı. (2006). *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel MÜdürlüğü:

www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.doc(Erişim Tarihi :22.04.2017) adresinden alınmıştır

Başbakanlık Mevzuatı. (2017). *193 Gelir Vergisi Kanunu*. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel MÜdürlüğü:

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>(13.05.2017) adresinden alınmıştır

İTERNET KAYNAKLARI

Anayasa Mahkemesi. (1991). *Kararlar Bilgi Bankası*. Anayasa Mahkemesi Kararları: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/60fdad79-0ef5-4256-83b7-492c3028e161?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>(Erişim Tarihi :24.04.2017) adresinden alınmıştır

Anayasa Mahkemesi. (1995). *Kararlar Bilgi Bankası*. Anayasa Mahkemesi Kararları: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/9296ee6c-7f6e-48c5-84d5-0d24e8da235a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi :24.04.2017) adresinden alınmıştır

Anayasa Mahkemesi. (1995). *Kararlar Bilgi Bankası*. Anayasa Mahkemesi Kararları: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/60b83b24-1c9b-4bbd-936a-8ae3cc9ec8f6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>(Erişim Tarihi :24.04.2017) adresinden alınmıştır

Anayasa Mahkemesi. (2012). *Kararlar Bilgi Bankası*. Anayasa Mahkemesi Kararları: <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/068454fd-1f94-4205-88b7-60ee554ac0be?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>(Erişim Tarihi :24.04.2017) adresinden alınmıştır

ARSLAN, M. (2014). *Kamu Maliyesi Ders Notları*. Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksek Okulu: web.harran.edu.tr/assets/uploads/other/files/yonetim_organizasyon.pdf (Erişim Tarihi :01.01.2017) adresinden alınmıştır

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı. (tarih yok). *Türkiye Cumhuriyeti Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı*.

www.csgeb.gov.tr: https://www.csgeb.gov.tr/media/4168/gunluk_aylik_asgariuecret.pdf (Erişim Tarihi: 06.07.2017) adresinden alınmıştır

- ELÇİN, A. B. (2012). *Kamu Harcamalarının Yansıma Analizi*. [http://docplayer.biz.tr/1468747-Kamu-harcamalarinin-yansima-analizi-a-bora-elcin.html\(02.02.2017\)adresinden](http://docplayer.biz.tr/1468747-Kamu-harcamalarinin-yansima-analizi-a-bora-elcin.html(02.02.2017)adresinden) alınmıştır
- EMİL,M.(2006, Temmuz). *Mali Saydamlık İzleme Raporu IV*.
[http://www.tepav.org.tr/upload/files/1269870175r4566.Mali_Saydamlık_Izleme_Raporu_IV.pdf\(12.12.2016\) adresinden](http://www.tepav.org.tr/upload/files/1269870175r4566.Mali_Saydamlık_Izleme_Raporu_IV.pdf(12.12.2016)adresinden) alınmıştır
- GÖRÜR, H. (2010). *Vergi Hukukunda Adalet İlkesi*. İzmir Bölge İdare Mahkemesi: [http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/makaleler/mesleki/VERG%C4%B0%20HUKUKUNDA%20ADALET.doc\(Erişim Tarihi:12.09.2016\) adresinden](http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/makaleler/mesleki/VERG%C4%B0%20HUKUKUNDA%20ADALET.doc(Erişim Tarihi:12.09.2016) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2004). *D-Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası 2017*. Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü: [http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler/ll-konularina-gore-vergisel-tesvikler/degitim\(ErişimTarihi:21.04.2017\) adresinden](http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler/ll-konularina-gore-vergisel-tesvikler/degitim(ErişimTarihi:21.04.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2006). *Gelir Vergisi Kanunu*. Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü: [http://www.gib.gov.tr/kanun-madde-goruntule?tid=81868 \(Erişim Tarihi :21.04.2017\) adresinden](http://www.gib.gov.tr/kanun-madde-goruntule?tid=81868 (Erişim Tarihi :21.04.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2007). *Vergi Harcamaları Raporu 2007*. Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü: [http://www.gep.gov.tr/Tablo/Download2.aspx?prmts=1595 \(23.02.2017\) adresinden](http://www.gep.gov.tr/Tablo/Download2.aspx?prmts=1595 (23.02.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2014). *Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi 2016*. Gelir İdaresi Başkanlığı: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014mirasyukumlulukrehberi.pdf\(02.05.2017\) adresinden](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014mirasyukumlulukrehberi.pdf(02.05.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2016). *Arızı Kazançlar 2016*. Gelir İdaresi Başkanlığı: [https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/ariziKazanc.html \(Erişim Tarihi :22.04.2017\) adresinden](https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/ariziKazanc.html (Erişim Tarihi :22.04.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2016). *Değer Artış Kazançlarına İlişkin İstisna Tutarı 2016*. Gelir İdaresi Başkanlığı: [http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/deger-artisi-kazanclarina-iliskin-istisna-tutari\(Erişim Tarihi :22.04.2017\) adresinden](http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/deger-artisi-kazanclarina-iliskin-istisna-tutari(Erişim Tarihi :22.04.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2016). *Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi 2016*. Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü: [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_kirageliri.pdf\(Erişim Tarihi :22.04.2017\) adresinden](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_kirageliri.pdf(Erişim Tarihi :22.04.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2016, Mart). *Ücretler İçin Vergi Rehberi 2016*. Gelir İdaresi Başkanlığı: [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_Ucret.pdf\(22.04.2017\) adresinden](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_Ucret.pdf(22.04.2017) adresinden) alınmıştır
- Maliye Bakanlığı. (2016). *Vergi Harcamaları Raporu 2016*. Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü: [http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594 \(23.02.2017\) adresinden](http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594 (23.02.2017) adresinden) alınmıştır

Maliye Bakanlığı. (2017). *Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2016*. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü:

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_menkulsermaye.pdf (Erişim Tarihi :25.04.2017) adresinden alınmıştır

Maliye Bakanlığı. (2017). *OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Raporlanması*. Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü:

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/kitaplar/vergi_harcamaları/verharOECD1.doc (Erişim Tarihi :17.04.2017) adresinden alınmıştır

Maliye Bakanlığı. (tarih yok). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. www.gib.gov.tr: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari> (Erişim Tarihi: 23.08.2017) adresinden alınmıştır

TUAY, E. (2007). *Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf (12.08.2016) adresinden alınmıştır

TÜRKİYE EKONOMİ BANKASI. (2017). *Hollanda: Vergi Sistemi*. Türkiye Ekonomi Bankası: https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/hollanda/vergi-sistemi-ve-yarim-kurallari?home_critere_pays=37 (Erişim Tarihi :02.05.2017) adresinden alınmıştır

UYANIK,A.(2008). *Kamu Maliyesi Ders Notları*.

<http://www.ortaklarymm.com/KamuMaliyesi.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2016) adresinden alınmıştır

KONFERANSLAR

KARGI, V., ve YÜKSEL, C. (2010). **"Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri"**. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54.Seri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

ÖNDER, İ. (1984-1985). **Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri**. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 30.Seri* (s. 21). İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

TAŞKIN, Y. (2010). **"Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri"**. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54.Seri* (s. 87). İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

RAPORLAR

TETSİAD. (1991). *Güney Kore Ülke Raporu*. İstanbul: Türkiye Ev Tekstili Sanayicileri ve İşadamları Derneği Yayını.

TOSUNER, M. (1992). *"Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri"*. İzmir: Egiad Ekonomik Raporlar ,N.7.

ÖZGEÇMİŞ

Mehmet Sena URAY, 1986 yılında Ağrı’da doğdu. İlköğrenimini 2001 yılında İsmet Ömeroğlu İlköğretim Okulu’nda tamamladı. Ortaöğrenimini 2004 yılında Ağrı Cumhuriyet Anadolu Lisesi’nde tamamladı. 2006 yılında Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nü kazanarak 2010 yılında bu bölümden mezun oldu. 2015 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü’nde yüksek lisans öğrenimine başladı. 2017 yılında yüksek lisans öğrenimini tamamladı.

