



**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ ADALETİNİN
SAĞLANMASINDA KATMA DEĞER VERGİSİNDE
KİŞİSELLEŞTİRME**

İrem KÜLEKÇİ

Zonguldak 2023

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ ADALETİNİN
SAĞLANMASINDA KATMA DEĞER VERGİSİNDE
KİŞİSELLEŞTİRME**

**Hazırlayan
İrem KÜLEKÇİ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Onur EROĞLU**

Zonguldak 2023

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda ve basımda enstitü tez yazım ve basım yönergesine uygun davranıldığını taahhüt ederim.

İrem KÜLEKÇİ

.../.../2023

T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 205282107010 numaralı İrem KÜLEKÇİ'nin hazırladığı “**Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaletinin Sağlanmasında Katma Değer Vergisinde Kişiselleştirme**” başlıklı YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 01/09/2023 Gün günü saat 11:00’de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OY ÇOKLUĞUYLA / OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Prof. Dr. Onur EROĞLU
Başkan
(Tez Danışmanı)

Doç. Dr. Taner ERCAN
Üye

Dr. Öğr. Üyesi Sedat POLAT
Üye

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 20...

Doç. Dr. Yücel NAMAL
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum : ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaletinin Sağlanmasında Katma Değer Vergisinde Kişiselleştirme
Tez Yazarı : İrem KÜLEKÇİ
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Onur EROĞLU
Türü, Yılı : Yüksek Lisans, 2023
Sayfa Adedi : 106

Türk Vergi Sistemi'nde vergiler, verimlilik ve adalet gibi bazı vergilendirme ilkeleri doğrultusunda tahsil edilmektedir. Bu vergilendirme ilkelerinden en önemlisi adalettir. Mükellefler, gelir ve servet üzerinden direkt olarak alınan dolaysız ve harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergi türleriyle vergilendirilmektedir. Dolaylı bir vergi türü olan katma değer vergisi, kişilerin ödeme gücüne göre ayarlanmayan ve herkesten eşit olarak alınan vergilerdir. Mükellefler arasında vergi yükünün dengesiz dağılmasına neden olan KDV, adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Vergi sisteminde özellikle 1980 yılından sonra yapılan vergi politikaları, dolaylı vergi oranlarında önemli artışlara neden olmuştur. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe koyulması ile vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığı artış göstermiştir. Çünkü KDV, vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu oluşturmaktadır.

Çalışmada Türk Vergi Sistemi'nde KDV vergi adaleti açısından incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Değerlendirmede katma değer vergisinin kişiselleştirme problemi üzerinde durulmuştur. Vergi adaletinin sağlanmasında KDV'nin kişiselleştirmesine ilişkin sunulmuş öneriler incelenmiştir. Son olarak Kanada çözümü ve Kaldor'un kişisel harcama vergisi modelinden etkilenerek, vergi sisteminde vergi adaletini sağlamak için gelir endeksli kişisel katma değer vergisi önerisi sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Vergilerin Kişiselleştirmesi, Kişisel Harcama Vergisi

ABSTRACT

Institution : ZBEU, Institute of Social Sciences, Department of Finance

Thesis Title : Personalization in Value Added Tax in Ensuring Tax Justice in the Turkish Tax System

Thesis Author : İrem KÜLEKÇİ

Thesis Adviser : Prof. Dr. Onur EROĞLU

Type, Year : MSc Thesis, 2023

Number of Pages : 106

In the Turkish Tax System, taxes are collected in line with certain taxation principles such as efficiency and equity. The foremost principle among these taxation principles is equity, also known as justice. Taxpayers are subject to taxation through both direct taxes levied on income and wealth, and indirect taxes imposed on expenditures. Value added tax, as an example of an indirect tax, constitutes a tax type that is uniformly imposed on everyone without being adjusted according to individuals' ability to pay. VAT, being an indirect tax, does not align with the principle of equity, as it leads to an uneven distribution of the tax burden among taxpayers. Tax policies implemented particularly after the year 1980 have resulted in significant increases in indirect tax rates. The introduction of VAT in 1985 has further escalated the prominence of indirect taxes within the tax system. This is due to the fact that VAT contributes to a substantial majority of tax revenues.

The study examines and assesses the VAT within the Turkish Tax System in terms of tax equity. The evaluation specifically addresses the issue of personalization associated with VAT. Recommendations regarding the personalization of VAT for the purpose of achieving tax equity are scrutinized within the evaluation. Lastly, drawing inspiration from the Canadian solution and Koldor's model of personal consumption tax, an attempt is made to propose an income-indexed personal value added tax as a means of establishing tax equity within the tax system.

Keywords: Tax Justice, Personalization of Taxes, Personal Expense Tax

ÖN SÖZ

Vergilerin varlığından itibaren adalet sorununa ilişkin tartışmalar her dönemde sürdürülmeye devam etmiştir. Günümüzde Pandemi süreciyle birlikte ortaya çıkan sorunlar ve vergilerde yaşanan artış, adalet algısını tekrardan gündeme getirmiştir. Mükellefler arasında özellikle dolaylı vergilerin, vergi adaleti üzerinde olumsuz bir etkiye neden olduğu savunulmuştur. Dolaylı vergiler içerisinde en yüksek paya sahip olan vergi ise katma değer vergisidir. Çalışmada Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaleti açısından değerlendirilen KDV'nin, kişiselleştirilmesine ilişkin öneri sunmak amaçlanmıştır.

Eğitim ve öğretim hayatım boyunca bende emeği geçen bütün hocalarıma, özellikle yüksek lisans ders aşamasında bilgilerini ve desteklerini benden esirgemeyen bütün hocalarıma, tez sürecim boyunca her zaman vaktini ayırıp değerli deneyimlerini ve bilgileri benimle paylaşarak beni aydınlatan tez danışmanım ve sevgili hocam Prof. Dr. Onur EROĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim ve öğretim sürecimin her aşamasında sabırla yanımda olan, maddi ve manevi desteklerini her zaman yanımda hissettiğim sevgili annem Selma KÜLEKCİ'ye, değerli babam Erdal KÜLEKCİ'ye ve kıymetli kardeşim Semra KÜLEKCİ'ye en içten sevgi ve teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	x
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1
1. KAVRAMSAL VE HUKUKSAL ÇERÇEVEDE ADİL VERGİLENDİRME	9
1.1. Adalet Kavramı ve Tanımlamaları.....	9
1.2. İlk Çağ Filozoflarında Adalet.....	10
1.2.1. Sofistler.....	10
1.2.2. Sokrates	12
1.2.3. Platon.....	13
1.2.4. Aristoteles.....	14
1.3. İslam Filozoflarında Adalet.....	15
1.3.1. Farabi	15
1.3.2. İbni Haldun.....	17
1.3.3. Gazali.....	18
1.4. Modern Çağ Filozoflarında Adalet	19
1.4.1. Thomas Hobbes	19
1.4.2. John Locke.....	21
1.4.3. Jean Jacques Rousseau	23
1.4.4. John Rawls.....	25
1.2. Adaletin Görünümleri	26
1.2.1. Adalet ve Eşitlik	27
1.2.2. Adalet ve Hak	27
1.2.3. Adalet ve Uygunluk.....	28
1.2.4. Adalet ve Özgürlük.....	28
1.3. Vergi Adaleti	29
1.4. Vergi Adaletinin Boyutları.....	34
1.4.1. Yatay Adalet	34
1.4.2. Dikey Adalet.....	35
1.5. Vergi Adaletinin Uygulanmasında Kullanılan Yaklaşımlar	36
1.5.1. Fayda Yaklaşımı	36
1.5.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı	37
1.5.2.1. Asgari Geçim İndirimi	38

1.5.2.2. Artan Oranlı Tarife	39
1.5.2.3. Ayırma Kuramı	40
1.5.2.4. Muafiyet ve İstisnalar	41
1.6. Vergi Adaletini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörler.....	42
1.6.1. Vergiden Kaçınma	42
1.6.2. Vergi Kaçakçılığı.....	43
1.6.3. Kayıt Dışı Ekonomi	44
1.6.4. Çifte Vergilendirme	44
1.6.5. Verginin Yansıtılması.....	45
1.6.6. Vergi Afları	46
2. VERGİLERİN KİŞİSELLEŞTİRİLMESİ VE KİŞİSELLEŞTİRMEYE YÖNELİK BETİMLEMELER.....	48
2.1. Vergilerin Kişiselleştirilmesi Kavramı	48
2.1.1. Dolaysız Vergilerde Kişiselleştirme.....	48
2.1.2. Dolaylı Vergilerde Kişiselleştirme	49
2.2. Literatür Taraması	50
2.3. Kişiselleştirme Örnekleri	55
2.3.1. Kişisel Harcama Vergisi	56
2.3.2. Evrensel Çözüm.....	57
2.3.3. Japon Çözümü.....	59
2.3.4. Kanada Çözümü.....	60
2.3.5. Olası Üçlü	61
2.3.6. Brezilya'ya Yönelik Kişiselleştirme	62
2.3.7. Meksika'ya Yönelik Kişiselleştirme.....	63
3. BULGULAR.....	65
3.1. Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış	65
3.2. Dolaylı Vergiler Üzerinde Artan Vergi Yüğü.....	66
3.3. Katma Değer Vergisinin Vergi Yüğü	69
3.4. KDV'de Vergi İadesi	71
3.5. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Seyri	73
3.6. Vergi Denetimi.....	75
3.7. Ülke Düzeyleri	75
3.7.1. Az Gelişmiş Ülke	76
3.7.2. Gelişmekte Olan Ülke	76
3.7.3. Gelişmiş Ülke	77
3.8. Mali Piyasalarda İstikrar	77
3.8.1. Para Piyasası	78
3.8.2. Sermaye Piyasası	78

4. KİŞİSELLEŞTİRME BETİMLEMELERİNİN TÜRKİYE AÇISINDAN BETİMSSEL ANALİZİ	80
4.1. Kişisel Harcama Vergisinin Değerlendirilmesi	80
4.2. Evrensel Çözümün Değerlendirilmesi	80
4.3. Japon Çözümünün Değerlendirilmesi	81
4.4. Kanada Çözümünün Değerlendirilmesi	82
4.5. Olası Üçlünün Değerlendirilmesi.....	82
4.6. Brezilya'ya Yönelik KDV Kişiselleştirmesinin Değerlendirilmesi.....	82
4.7. Meksika'ya Yönelik KDV Kişiselleştirmesinin Değerlendirilmesi.....	83
4.8. Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinde Kişiselleştirme Önerisi .	83
4.8.1. Gelir Endeksli Kişisel Katma Değer Vergisi.....	84
4.8.2. Gelir Düzeylerinin Belirlenmesi.....	85
4.8.3. Tüketim Sepetinin Belirlenmesi	85
4.8.4. Muafiyetlerin Kapsamı	86
4.8.5. Gelir Endeksli Kişisel Katma Değer Vergisinin Gereksinimleri	86
SONUÇ.....	88
KAYNAKÇA	94
ÖZ GEÇMİŞ.....	106

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 3.1: Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Dağılımı (%) .67

Tablo 3.2: Dolaylı Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)70



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçerisindeki Payı (%)73



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİST	: Borsa İstanbul
Çev.	: Çeviren
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TVS	: Türk Vergi Sistemi
Vb.	: Ve benzeri
Vs.	: Vesaire
ZBEÜ	: Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi

GİRİŞ

Geçmişten bugüne doğru bakıldığında devlet sosyal, siyasal ve benzer amaçlar doğrultusunda vergi toplamak zorunda olan bir kurumdur. Fakat her devletin varlığı dönemsel farklılıklar göstermiştir. Bu durum devlete atfedilen rollerin daha geniş bir alana yayılmasına ve vergilendirme sürecinin oluşmasına zemin hazırlamıştır. Devletin sözü edilen amaçları yerine getirmek için oluşturduğu vergilendirme süreci birtakım ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Bu ilkelerden biri olan adalet ilkesi, vergilendirme sürecinde büyük bir öneme sahiptir. Ancak vergi sisteminde adalet ilkesinin sağlanmasını engelleyen bazı durumlar mevcuttur. Vergide adaletin sağlanmasını engelleyen bu durumlar bazen devlet, bazense mükellef tarafından meydana getirilir.

Vergilerin varlığından itibaren adalet sorunu her zaman gündemde yerini almıştır. Günümüze doğru bakıldığında özellikle Pandemi süreciyle birlikte ekonomide oluşmaya başlayan bozulmalar ve vergilerdeki artış adalet algısını tekrardan ortaya çıkarmıştır. Halk arasında dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından olumsuz bir etki yarattığı kabul edilmiştir. Bunun en büyük nedeni dolaylı vergilerin mükelleflerin kişisel durumlarını yansıtmada konusunda problemlili bir vergi türü olmasıdır. Dolaylı bir vergi olan KDV, kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanma özelliğine sahip değildir. Kişiselleştirme konusunda sorun yaşayan katma değer vergisi, mükellefler arasında vergi yükünün adaletsiz dağılmasına neden olmaktadır.

Araştırma Soruları

Vergilerin, vergilendirme ilkeleri doğrultusunda toplanması gün geçtikçe daha büyük bir önem kazanmaktadır. Pandemi sürecinin ekonomide yaratmış olduğu etkilerin bir sonucu olarak yaşanan vergi artışları, adalet algısının mükellef nezdinde vergilendirme sürecinde tekrardan ön planda yer almasına neden olmuştur. Mükellefler arasında dolaylı bir vergi olan KDV'nin adaletsiz bir yapıya sahip olduğu kanısı hâkimdir.

Katma değer vergisi, kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanma özelliğine sahip değildir. Herkesten eşit olarak alınan bu vergilerin kolay yansıtılabiliyor olması da vergi yükünü diğer bir mükellefe kolayca aktararak, mükellefler arasında

vergi yükünün adaletsiz dağılmasına neden olmaktadır. KDV'nin sahip olduğu yukarıdaki özellikler bu vergilerin mükellefler arasında adaletsiz bir yapıda olduğunu düşündürmektedir.

KDV'nin adaletsiz bir vergi olarak kabul edilmesinin başat nedeni kişilerin durumlarına göre ayarlanma özelliğine sahip olmamasıdır. Bu da KDV'nin kişiselleştirme problemini ortaya koyar. Çünkü vergi adaletinde esas olan, vergiyi ödeyen mükellefin mali gücü oranında vergilendirilmesidir. Ancak katma değer vergisi, mükellefin ekonomik ve sosyal durumuna bakılmaksızın herkesten eşit olarak alınan vergilerdir.

Vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik çalışmalar, ulusal literatürde boşluk yaratmaktadır. Bu nedenle ulusal literatüre, vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik çalışmaların kazandırılması için adımların atılması gereklidir. Bu doğrultuda çalışmanın araştırma soruları aşağıda sıralanmıştır.

- Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisine kişiselleştirme özelliği nasıl kazandırılabilir?
- Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisine kişiselleştirme özelliği kazandırmak vergi adaletini nasıl sağlar?
- Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletini sağlamak için katma değer vergisinde kişiselleştirme ne şekilde yapılabilir?

Araştırmanın Amacı

Bu çalışma, vergi adaletini sağlamak için Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisinin kişiselleştirmesine ilişkin öneri sunmayı amaçlamaktadır.

Yukarıda sözü edilen amaç doğrultusunda çalışma dört ana bölümden oluşturulmuştur. Çalışmanın birinci bölümünde adalet ve vergi adaletine ilişkin teorik bilgilere yer verilmiştir. Adalet kavramının zaman içerisinde kazanmış olduğu farklı görünümünden olan eşitlik, hak, uygunluk ve özgürlük kavramları başlıklar halinde incelenmiştir. Adalet, vergi ve vergi adaletine ilişkin önemli düşünürlere ait tanımlamalar ifade edilmiştir. Vergi adaletinin boyutlarından dikey ve yatay adalet açıklanmıştır. Vergi adaletinin sağlanması için kullanılan fayda

yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımına yer verilmiştir. Son olarak vergilendirme sürecinde vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen faktörlerden vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi, çifte vergilendirme, verginin yansıtılması ve vergi afları ele alınarak incelenmiştir. Bu bölümde adalet ve vergi adaletinin zaman ve kişi bağlamında göstermiş olduğu değişimler, vergilendirmede adaletin sağlanması için ortaya çıkan farklı yaklaşımlar ve vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen faktörler açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergilerin kişiselleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Vergi adaletinin sağlanmasında ortaya çıkan kişiselleştirme problemi, dolaylı ve dolaysız vergilerde detaylandırılmıştır. Ardından vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalara ait literatür taramasına yer verilmiş ve literatür taramasının değerlendirilmesi yapılmıştır. Son olarak vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin çalışmalarda sunulmuş olan kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'nın kişiselleştirilmiş KDV betimlemelerine yer verilerek bölüm sonlandırılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye ve Türk Vergi Sistemi'ne ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Türk Vergi Sistemi'nin oluşum sürecinden kısaca söz edilmiştir. Sonrasında dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımı incelenmiş ve vergi adaleti açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Dolaylı vergi gelirleri içerisindeki dağılımların yer aldığı bir tablo ile katma değer vergisindeki vergi yükü de incelenmiştir. Ayrıca bu bölümde daha önce ki yıllarda KDV için önemli bir uygulama olan vergi iadesine de yer verilmiştir. Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin seyri grafik yardımıyla açıklanmıştır. Türkiye'nin vergi denetimi, gelişmişlik düzeyi ve mali piyasaların durumuna ilişkin bulgulara da yer verilerek bölüm sonlandırılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, bir önceki bölümde vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik yapılmış olan çalışmalarda sunulan kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'nın kişiselleştirilmiş KDV önerileri Türkiye'ye yönelik betimsel olarak analiz edilmiştir. Ardından daha adil bir vergilendirme süreci için katma değer vergisinin kişiselleştirme problemine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Bölüm

sonunda Kanada çözümlü ve Kaldor'un kişisel harcama vergisi modelinden esinlenerek, Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletini sağlamak için gelir endeksli kişisel katma değer vergisi ile kişiselleştirme problemine yönelik çözüm önerisi sunulmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın Önemi

Çalışmada, vergi adaletinin sağlanması için Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisinin kişiselleştirilmesine ilişkin öneri yer almaktadır. Bu çalışmada sunulmaya çalışılan gelir endeksli kişisel katma değer vergisi, Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletine ilişkin yapılacak olan düzenleme ve değişimler adına yol gösterici olabileceği için literatüre önemli bir katkı sağlayacağını düşündürmektedir.

Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada vergi adaletinin sağlanmasında kişiselleştirme uygulamasının inceleme alanını, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan katma değer vergisi kapsamaktadır. Çünkü vergi sistemindeki vergilendirme süreci incelendiğinde adalet açısından en çok eleştirilen dolaylı vergilerin büyük bir payını KDV oluşturmaktadır.

Araştırma Yöntemi

Çalışmada sonuca ulaşmak için nitel araştırma yöntemine ait durum çalışması deseni kullanılmıştır. Çalışmada ihtiyaç duyulan veriler literatür taraması kullanılarak toplanmıştır. Literatür taraması ile toplanan verilerin incelenmesiyle vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik betimlemeler açıklanmıştır. Son olarak elde edilen bulgular doğrultusunda betimlemelerin, Türkiye ve Türk Vergi Sistemi açısından durumu betimsel olarak analiz edilmeye çalışılmıştır.

Nitel araştırma yöntemi; görüşme, gözlem ve belgelerin incelemesi olan nitel veri toplama yöntemlerini kullanarak olayların ve algıların gerçekçi ve bütüncül olacak şekilde ortaya koyulmasında kullanılan bir araştırma yöntemidir (Bernard, 2006).

Araştırma Deseni

Durum çalışmalarının nitel ya da nicel araştırma yöntemiyle yapılması mümkündür. Bu çalışmada ele alınan durum çalışması, nitel araştırma yöntemiyle yapılmıştır. Durum çalışmasında amaç belirli bir durumla ilgili sonuçlar ortaya koymaktır. Nitel yönteme dayalı olarak yapılan durum çalışmaları bir ya da birkaç durumun detaylı bir şekilde araştırılmasıyla da yapılabilir. Sonuç olarak durum çalışması; bir durumun ya da durumların bütüncül bir yaklaşımla araştırılması ve etkileri üzerinde odaklanmasıyla yapılmaktadır (Sözbilir & Atila, 2016, s. 77).

Bu çalışmada, vergi adaletini sağlamak için vergilere ilişkin kişiselleştirme betimlemelerinin belirlenmesi ve Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisinde vergi adaletini sağlamak için bir kişiselleştirme önerisi ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada, kişiselleştirmeye ilişkin betimlemelerin ve ortaya koyulacak olan kişiselleştirme önerisinin durumunun belirlemesi için durum çalışması deseni kullanılmıştır.

Çalışmada kişiselleştirilmiş vergilerin durumu betimsel olarak analiz edilmiştir. Literatür taraması yapılarak vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin betimlemelere yer verilmiş ve bu betimlemelerinin durumu incelenmiştir. Ardından Türkiye ve Türk Vergi Sistemi'nin genel durumuna ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Bu bulgular doğrultusunda kişiselleştirme betimlemelerinin Türkiye ve Türk Vergi Sistemi'ne ilişkin durumu betimsel olarak analiz edilmiştir.

Veri Toplama Aracı

Araştırmaların önemli bir boyutunu içeren literatür taraması, araştırma konusuna ilişkin bir şekilde yapılmıştır. İlk olarak, konuya ilişkin ihtiyaç duyulan güvenilir belgelere nasıl ulaşılacağı belirlenmiştir (Gürbüz & Şahin, 2018, s. 187). Çalışmada literatür taraması yapmak için tez, bilimsel makale ve kitaplardan yararlanılmıştır. Çalışmanın kavramsal çerçevesi için YÖK sisteminden elde edilen tezler, önemli bir kaynak olmuştur. Bilimsel makale ve kitaplar betimleme ve analizlerde ağırlık kazanmıştır. Çalışmada kullanılan kitaplar ekonomi, kamu maliyesi, kamu ekonomisi ve vergi hukuku alanında ağırlık göstermiştir. Ayrıca Gündoğan (2003) tarafından yapılan “Adalet Sempozyumu” ve Lang'ın (1998), vergi adaletine ilişkin yapmış olduğu sempozyumdan da yararlanılmıştır.

Belgelerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla çalışmaya ilişkin veriler tek bir kaynaktan toplanmamıştır. Aynı konuya ilişkin birden fazla kaynak taraması yapılmış ve konuya ilişkin açıklamalar bu doğrultuda işlenmiştir.

Dolaylı-dolaysız vergilerin dağılımı ve dolaylı vergilerin kendi içerisindeki dağılımı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veri istatistiklerinden elde edilerek oluşturulmuştur. Verilerin güvenilirliği açısından tabloya ilişkin sağlama işlemi yapılmış ve hesaplamalar birden fazla kez tekrarlanarak kontrol edilmiştir. Çalışmada, konu dışında ve güvenilirliği sağlanmamış herhangi bir bilgiye yer verilmemeye özenle dikkat edilmiştir.

Veri Analizi

Betimsel veri analizi esas olarak belirlenen bir konuya ilişkin yapılmış olan çalışmaların detaylıca incelenip düzenlenmesi şeklinde ifade edilmektedir. Çalışmada betimsel analiz yapmak için ilk olarak konuya ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Ardından toplanan veriler incelenmiş ve betimlemelere yer verilmiştir. Betimlemeler, bulgular doğrultusunda betimsel olarak analiz edilmiş ve bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Son olarak ise sonuca ait önerilere yer verilmiştir (Ültay, Akyurt & Ültay, 2021).

Türk Vergi Sistemi'nde dolaylı vergilendirmenin yüksek olması, vergi adaleti üzerinde olumsuzluk yaratmaktadır. Bu olumsuzluğu en aza indirmek için dolaylı vergi gelirlerinde en yüksek paya sahip olan katma değer vergisine kişiselleştirme özelliği kazandırmak büyük bir adım olabilir. Ancak vergilerin kişiselleştirilmesi ulusal literatürde büyük bir boşluk yaratmaktadır. Bu nedenle uluslararası literatürdeki kişiselleştirmeye yönelik betimlemelerin incelenip, Türkiye açısından analiz edilmesinin çalışmaya büyük bir katkı sağlayacağı düşünülmüştür.

Çalışmada betimsel analiz yapılırken önce uluslararası alanda vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin olan kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'ya ilişkin sunulmuş kişiselleştirme betimlemeleri detaylıca incelenmiştir. Daha sonra bu betimlemeler Türkiye açısından durumu betimsel olarak analiz edilmiştir. Betimlemelerin analizi sonucunda Türk Vergi Sistemi'ndeki katma değer vergisine “Gelir Endeksli Kişisel Katma Değer Vergisi” önerisi sunulmuştur.

Araştırma Süreci

Araştırma süreci, konunun belirlenmesi ve araştırma sorularının oluşturulmasıyla başlamaktadır. Çalışmaya ilişkin araştırma sorusu literatürde var olan bir boşluk üzerinden oluşturulur. Bu doğrultuda araştırma;

- Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisine kişiselleştirme özelliği nasıl kazandırılabilir?

- Türk Vergi Sistemi'nde katma değer vergisine kişiselleştirme özelliği kazandırmak vergi adaletini nasıl sağlar?

- Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletini sağlamak için katma değer vergisinde kişiselleştirme ne şekilde yapılabilir?

sorularına cevap aramaktadır.

Bu araştırma soruları doğrultusunda öncelikle adalet ve vergi adaletinin kavramsal ve hukuksal çerçevesi ele alınarak; zaman ve kişi bağlamında göstermiş olduğu değişimler, vergilendirmede adaletin sağlanması için ortaya çıkan farklı yaklaşımlar ve vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen faktörler üzerinde bir literatür incelemesi yapılmıştır.

Kişiselleştirme kavramı, dolaylı ve dolaysız vergilerde detaylandırılmıştır. Ardından vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin ulusal ve uluslararası literatür bilimsel makale ve kitap gibi yazılı belgelerden yararlanılarak taranmış ve değerlendirilmiştir. Literatür taramasının sonucunda konuya yönelik elde edilen kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'ya ilişkin sunulmuş kişiselleştirme önerilerine ait betimlemelerin durumu incelenerek açıklanmıştır.

Kişiselleştirme betimlemelerinin, betimsel analizini yapmak için Türkiye ve Türk Vergi Sistemi'nin durumuna yönelik bulgular incelenmiştir. Dolaylı-dolaysız vergilerin dağılımı, dolaylı vergiler içerisindeki katma değer vergisinin payı ve kayıt dışı ekonominin seyrine ilişkin bulguların durumu tablo yardımıyla incelenmiştir. Bulgular arasında Türkiye'nin vergi denetimi, mali piyasası ve gelişmişlik düzeyine de yer verilmiştir. Literatür taraması yöntemiyle elde edilen

kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'ya ilişkin sunulmuş kişiselleştirme betimlemeleri elde edilen bulgular yardımıyla Türkiye açısından durumu betimsel olarak analiz edilmiştir.

Vergi adaletini sağlama noktasında Kanada çözümü ve Kaldor'un kişisel harcama vergisi betimlemelerinden esinlenerek Türk Vergi Sistemi'ne gelir endeksli kişisel katma değer vergisi önerisi sunulmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Kişiselleştirme kavramı ulusal maliye literatüründe yer almamaktadır. Uluslararası literatürde vergilendirmede kişiselleştirme, Kaldor'un (1955) ve Barreix, Bès & Roca (2011) gibi kişilerce incelenmiş ve buna ilişkin çalışmalara yer verilmiştir. Bu çalışmalar yönteme dayalı olarak nicel çoğunlukta yapılmıştır. Konuya ilişkin nitel çalışmaların gelişimine son dönemlerde rastlanmaktadır. Kotlikoff, Lagarda, & Marin (2023), KDV'nin kişiselleştirilmesine ilişkin önerinin Meksika'ya bir vaka çalışması ile uyarlanması nitel araştırma yöntemine bir örnektir.

Literatürde özellikle vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik olarak betimsel analiz yöntemine ait bir çalışmaya yer verilmemiştir. Çünkü betimsel analiz genel Mallı (2019) ve Şavuk (2022) tarafından yapılan çalışmalarda görüldüğü üzere eğitim bilimleri alanında yoğun olarak kullanılmaktadır. İlgili literatürün betimsel analiz yöntemi ile çalışmamış olması bu çalışmanın sınırlandırılmasına neden olmuştur.

1. KAVRAMSAL VE HUKUKSAL ÇERÇEVEDE ADİL VERGİLENDİRME

1.1. Adalet Kavramı ve Tanımlamaları

Arapça kökenli olarak “Adl” sözcüğünden dilimize geçmiş olan adalet kavramı, diğer birçok dilde olduğu gibi hak ve hukuka ilişkin kavramları temsil etmektedir (Çeçen, 1975, s. 96).

İnsanlık tarihi kadar eski olan adalet kavramı, tarih boyunca insan toplumlarında, toplumu oluşturan birey veya gruplarda ve içinde bulunduğu dönemlerde farklı şekillerde yorumlanmıştır (Akdoğan, 2002, s. 180; Çeçen, 1975, s. 103).

Adalet, insan davranışlarını inceleyen ve eleştiren bir düşünce biçiminde doğruluk, uygunluk ve eşitlik anlamlarında kullanılan bir kavramdır. Adalet, bireylerin sahip olduğu hakların hukuka uyumu ve kişiler arasındaki uyum dengesi ile ilgilenmektedir. Dolayısıyla adalet, hem bireysel hem de toplumsal olarak ele alınan bir kavramdır (Cevizci, 1999, s. 11). Adalet kavramının bu şekilde işlenmesi, bireysel ve toplumsal haklar arasındaki uyum dengesinde düzenleyici bir role sahip olduğunu düşündürmektedir.

Adalet bireyler ve toplumlar arasında farklılık gösteren, değer yargılarına göre oluşan ve mutlak kesinliğe sahip olmayan soyut bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Çünkü adalet bireylerin değer yargılarına, toplumsal yapılarına ve zamana bağlı olarak farklılık gösteren sübjektif bir kavramdır. Toplumların kendilerine göre birden fazla değer yargısı bulunmaktadır. Din, gelenek ve görenek, devletin ideolojisi, ahlaki değerleri, yasal ve idari düzenlemeler değer yargılarından bazılarını oluşturmaktadır. Toplum bu değer yargılarından hangisini uyguluyorsa ve benimsiyorsa adalet anlayışı o yöne doğru bir etkileşim göstermektedir (Güran, 2004, s. 244; Şen & Sağbaş, 2017, s. 227).

İnsanlar arasında oluşmaya başlayan bu farklı değer yargıları ve toplumsal yapı, adalet kavramının tek bir tanımlamaya sahip olması konusunda güçlük yaratmıştır. Adaletle ilişkin tanımlamalara, Antik Yunan filozofları ve İslam filozofları dâhil olmak üzere birçok düşünür yer vermiştir. Dönemler ve bireyler arasında var olan farklı adalet anlayışlarının daha iyi bir şekilde anlaşılması için

çalışmanın bu bölümünde adalet kavramına ilişkin farklı dönem ve düşünürlerle ait tanımlamalara yer verilmiştir.

1.2. İlk Çağ Filozoflarında Adalet

İlk çağ filozoflarından itibaren kullanıldığı görülen adalet kavramı, felsefe tarihinde ilk kez insan merkezli olan Sofistler ve Antik Yunan filozoflarından Sokrates, Platon ve Aristoteles tarafından ele alınmıştır (Safi, 2018, s. 65). Adalet kavramı, dönemler ve düşünürler arasında farklı kavram ve boyutlar üzerinde işlenmiştir. Aşağıda ilk çağ filozoflarının adalet kavramına ilişkin tanımlamaları incelenmiştir.

1.2.1. Sofistler

Adalet kavramını göreceli olarak kabul eden Sofistler, salt bir adaletten söz edilemeyeceğini savunmuşlardır. Sofistlere göre adalet, içinde bulunduğu toplumun güç dengesine bağlı olarak şekillenen bir kavramdır. Çünkü her güçlünün ve her yönetimin adalet anlayışı kendi hak ve çıkarlarına bağlı olacak şekilde değişiklik göstermektedir. Sofist felsefesinde adalet; adaleti talep edene yarar sağlarken, talebi yerine getirene zararı olan bir buluştur (Çeçen, 1993, s. 88-89). Bu felsefe doğrultusunda anlaşılıyor ki, adaletin var olması herkes için bir yarar sağlama anlamına gelmemektedir. Çünkü herhangi bir bireyin adaletten yarar sağlaması başka bir birey için zarar oluşturabilmektedir.

Bir Sofist olan Thrasymakhos, adaleti boş bir söz olarak kabul etmiş ve yok saymıştır. Ancak iktidar için yapılan bir kavga olduğunu ifade ederek adalet ve adaletsizlik yerine güçlü ya da zayıf insanların varlığından söz etmiştir. Bu nedenle adaleti “güçlünün işine gelendir” şeklinde tanımlamıştır. Thrasymakhos, her yönetimin kendine ait kanunları, kendi işine geldiği şekilde düzenlediğinden söz etmiştir. Yöneticiler tarafından çıkarları doğrultusunda düzenlenen bu kanunlar, yönetilenler için bir zorlama niteliğinde olarak adaleti sağlamakla yükümlü tutulmuştur. Yönetim bu kanunlara karşı gelenleri adaletle karşı gelmiş olarak kabul eder ve cezalandırılmasını sağlar. Adalet, güçlünün işine gelendir. Güç yönetimde olduğuna göre adalet yönetimin işine gelendir (Platon, 2008, s. 17-20; Von Aster, 2005, s. 163).

Adaleti, güçlünün işine gelen sözüyle açıklayan Thrasymakhos'a karşı Kallikles bunun tam tersi bir düşünceye sahiptir. Kallikles'a göre zayıf olanlar birleşerek, doğuştan üstün olarak kabul edilenleri dizginlemek amacıyla yasalar koymuştur (Şenel, 1995, s. 132). Kallikles adaleti sağlamak amacıyla oluşturulan yasaların, zayıfların bir araya gelerek güçlülere alt etmek adına oluşturduğuna inanmıştır.

Hobbes'a ait olan doğa durumundan medeni duruma geçişin olduğu toplumsal sözleşme kuramının, ilk temsilcisinin bir Sofist olan Lykophron olduğu düşünülmektedir. Çünkü Lykophron'a ait olan bu kuramda, Hobbes'un kuramında ele aldığı kavramların birçoğu yer almaktadır. Lykophron, doğa durumu ve medeni durumu birbirinden ayırarak, insanların doğa durumunda birbirlerine zarar verme olasılıklarını neredeyse eşit kabul etmiştir. Doğa durumunda olmayan iyi ve kötü, adalet ve adaletsizlik kavramları medeni duruma geçişle birlikte var olmuştur. Doğru ve yanlışın, iyi ve kötünün, haklı ve haksızın belirlenmesinde temel alınan yasanın kendisi olmuştur. Yasaların kabul ettiği doğru ve adaletli, reddettiği yanlış ve adaletsizdir. İki kuram arasındaki fark Hobbes'un medeni duruma geçişle beraber insanların yetkilerini bir hükümdara teslim ederek sözleşme yapmış olmalarıdır (Arslan, 2006, s. 68-69).

Lykophron'a göre adalet ve adaletsizlik, insanların doğa durumundan medeni duruma geçmesinin sonucunda meydana gelen yasaların koyulması ile beraber var olmaya başlayan kavramlardır.

Kritias, insanlığın ilk döneminde düzensizlikten, gücün ve şiddetin hâkimiyetinden söz etmiştir. Ancak böyle bir dönemde kötülerin cezalandırılması mümkün olmayacaktır. İlerleyen zamanlarda temel ihtiyaçlar doğrultusunda insanların düşünce sistemlerinde değişim ve gelişimler meydana gelmiştir. Gücün ve şiddetin ortadan kaldırılarak adaletin sağlanması ve kötülerin cezalandırılması için yasalar koyulmuştur. Bu yasalara uyulmasıyla adaletin sağlanacağına inanılmıştır (Arslan, 2006, s. 70-71).

Sofistlerin adalet anlayışını bazı değişim ve gelişimler sonucunda var olan yasaların şekillendirdiği görülmektedir. Sonuç olarak bir şeyin adaletli ya da adaletsiz, iyi ya da kötü olduğu yasalar tarafından belirlenmektedir. Sofist

felsefesinde, yasaların adaleti sağlamanın temel şartı olduğu görülebilir. Dolayısıyla Sofistler için vergilerin adaletli olması yasalarda yer alması ile mümkün olabilir. Çünkü adalet yasalarda var olandır. O halde Sofist felsefesinde vergi adaletinin varlığı, yasalarda vergiye ilişkin yer alan uygulamaların gerçekleştirilmesi ile sağlanabilir.

1.2.2. Sokrates

Yunan düşünürlerinden olan Sokrates'e göre iyi ve doğru olan her şey adaletlidir. Bilgi; iyi ile kötü, doğru ile yanlış ayırt etme gücüne sahiptir. Adalet, doğru ile iyiyi bulan bilgidir. Adalet, kişilerin vicdanındaki Tanrısal sestir. Bu ses ile insan iyi ve kötüyü ayırt ederek adalete ulaşmaktadır. İnsanların yapması gereken bu sesi dinlemektir. İnsanları iyi bir varlık olarak kabul eden Sokrates, hiç kimsenin bilerek kötülük yapmayacağını savunmuş ve kötülüğün nedenini bilgisizlik olarak kabul etmiştir (Çeçen, 1993, s. 92).

İyi ve doğru olan her şeyi adaletli olarak kabul eden Sokrates'e göre doğruluk; “hem kendisi hem de verdiği sonuçlar bakımından iyi olan, mutlu olmak isteyen aradığı şeydir” (Platon, 2008, s. 42).

Platon'un yazdığı Devlet eserinin adalet üzerine olan birinci kitabında yer alan bir diyalogda Sokrates, Sofistlere kuvvetin egemenliği yerine adaletin egemenliğini savunmuştur. Bilge olarak kabul ettiği iyilerin adaleti sağlayacağına inanan Sokrates, iyilerin yönetiminden söz etmiştir. Geçiş adaletinden söz edilen ikinci kitap da, adaletin bireyden topluma aktarıldığını açıklamaktadır. Sokrates, büyük birim olarak kabul ettiği toplumda adaletin var olmasıyla, küçük birim olan bireyde de adaletin görülmesinin kolay olduğunu düşünmüştür (Platon, 2008; Şenel, 1970, s. 387).

Sokrates, bireyin kendi kendine yetemeyeceğini düşünerek başkalarına ihtiyaç duymasının bir sonucu olarak devlet biriminin oluştuğunu savunmuştur. “Bence toplumu yapan, insanın tek başına, kendi kendine yetmemesi, başkalarını gerekmesidir” (Platon, 2008, s. 54). Adalet, devletin var olmasıyla birlikte ortaya çıkan bir olgudur. İnsanların başkalarına ihtiyaç duymasıyla oluşan iş bölümü ile her birey kendi işini yaparak ve diğer bireylerin işine karışmayarak adaleti sağlamış olacaktır (Platon, 2008, s. 132).

Sokrates, devletin oluşumu ile adalet kavramını bağdaştırmıştır. Bireysel ihtiyaçların giderilmesi amacıyla oluşturulan devlet birimi, iyiler tarafından yönetilmektedir. Bireyselliğin yetersizliği sonucunda ortaya çıkan toplumsallaşma ve iş bölümü ile ihtiyaç duyulan adalet ortamının sağlanacağına inanmıştır. Bireysel ihtiyaçlar doğrultusunda oluşturulan devlet, vergilendirme süreciyle de ilgilenmektedir. Bilge olarak kabul ettiği iyilerin adaleti sağlayacağına inanan Sokrates, iyilerin yönetimi ile düzenlenen vergi politikalarını adaletli olduğunu kabul edebilir.

1.2.3. Platon

Sokrat etkisinde olan Platon, değişmeyen ve sonsuz olan adalet düşüncesini savunmuştur. Adalet bütün erdemleri bünyesinde barındıran en yüksek erdemdir. Platon, adalet erdemini gerçekleştiren insanı, en yetkin insan olarak kabul etmiştir. Bir toplumda adaletin varlığından söz etmek için o toplumda bulunan bütün bireylerin tek başına adaletli olması gerekmektedir (Birand, 1958, s. 61; Çeçen, 1993, s. 93-97).

Platon, insan hayatındaki temel amacın erdem olduğunu savunmuş ve bunun topluma yansımaları adalet olarak kabul etmiştir. Adaleti esas erdem olarak kabul eden Platon, adalet anlayışında önceliği birey değil devlet olarak ele alan bir düşünürdür (Sarica, 1983, s. 17-20). Platon'un adaletle ilişkin yapmış olduğu açıklamalarında adalet kavramının yerine erdem kavramını kullandığı görülmektedir.

Platon adaleti, her bir sınıfın kendi işini yapması ve diğer bir sınıfın işine karışmamasıyla ortaya çıkan birlik ve bütünlük olarak adlandırmıştır. Bu durumun tam tersi olarak sınıfların birbirinin işine karışması ve bir sınıfın diğer bir sınıfın işini yapması ise adaletsizliktir. Adaletsizliğin oluşması, sınıflar arasında çatışma ve ayrışmalara neden olacağından, bu durum devlete karşı işlenebilecek en büyük suç olarak kabul edilmiştir (Platon, 2008, s. 133-135). Platon, adaletin sağlanması için iş bölümü yapılmasının gerekliliğini ifade etmiştir. Sınıflar arasında iş bölümünün sağlanması ve herkesin kendi görevini yerine getirmesiyle adaletin sağlanacağına inanmıştır.

Platon, Sofist olan Thrasymakhos'un adaleti yönetimin işine gelen olarak ifade etmesine karşılık yöneticilerin de yanılabilceğini savunmuştur. Yöneticiler tarafından koyulan kanunların hepsinin doğru olduğunu kabul etmez. Çünkü Platon'a göre doğru olan sadece yönetimin işine geleni yapması değil, işine gelmeyen de yapmasıdır (Platon, 2008, s. 22-23).

Platon adaleti sadece yönetenlere odaklı değil, yönetilenler içinde iyi olan bir sistemle gerçekleşeceğini savunmuştur. O halde yönetim tarafından yapılacak olan vergilendirme süreci sadece yönetim lehine olmamalıdır. Sonuç olarak Platon, hem yönetim hem de yönetilen için etkin olan bir vergi sistemini adaletli olarak kabul edebilir.

1.2.4. Aristoteles

Aristoteles, yasaya uymanın ve doğru olmanın eşitliği gözeterek adaleti sağladığını kabul etmiştir. O halde yasalara uymayarak eşitliği gözetmeyen birisi adaletsizlik yapmış olacaktır. Doğru bir insan olmak ve erdemli davranmak adaletli olmaktır. Yasalara uymak adaletli sayıldığına göre, yasalar doğru ve haklı olarak kabul edilmektedir. Aristoteles'e göre adalet, erdemın bir parçasını değil tümünü kapsamaktadır. Toplumda yaşayan insanlar birbirleri arasında adalet ve dostluk duyguları ile bağ kurmalıdır. Kişiler arasında oluşacak bu adalet duygusu insanların hak ve ödevleri arasındaki dengenin kurulmasıyla ilişkili bir durumu ifade etmektedir (Aristoteles, 2005, s. 91-95; Sarıca, 1983, s. 23).

Devleti doğal bir varlık olarak kabul eden Aristoteles, zorunlu iyi olarak kabul ettiğı yasalara uymanın adaletli olduğunu savunmuştur. Aristoteles'in bu görüşü, devleti ve yasaları zoraki bir güç olarak gören ve bu durumun doğaya ve adaletle aykırı olduğunu savunan Thrasymakhos ve Lycophron gibi bazı Sofistlere yapılmış bir eleştiri olarak yorumlanmıştır (Arslan, 2007, s. 279).

Aristoteles adaleti dağıtıcı adalet ve denkleştirici (düzenleyici) adalet olmak üzere ikiye ayırmıştır. Dağıtıcı adalet, toplumdaki kazancın ve siyasal hakların dağıtılmasıyla gerçekleşir. Denkleştirici adalet, yasalarla kurulan dengenin bireyler arasında bozulması sonucunda eski dengeye dönüştürülmesi ile ilgilidir. Dağıtıcı adalette bir bireyin başka bir bireyden eşit veya eşit olmayan bir pay alması mümkün olan bir durumdur. Çünkü dağıtıcı adalet oransal bir adalet türünü ifade

etmektedir. Ancak kişiler arasındaki dengenin bozulduğu durumlarda yasa ile uygulanan denkleştirici adalette sayısal bir eşitlik söz konusudur (Aristoteles, 2005, s. 91-96).

Bazı durumlar vardır ki, hem dağıtıcı adaletin hem de denkleştirici adaletin konusuna uygun değildir. Bu noktada Aristoteles, üçüncü bir adalet türü olan değiş-tokuş adaletinden söz etmiştir. Başkasına yaptığının aynıyla karşılanması, eşitlik değil de oranlama ile yapıyorsa bu durum değiş-tokuş adaleti bünyesinde yerini alır (Aristoteles, 2005, s. 97-99).

Adaletin varlığını yasaların şekillendirdiğini savunan Aristoteles, adaletli bir vergilendirme süreci için de yasaları öngörebilir. Yasalar, insanlar arasındaki eşitlik dengesinin bozulması noktasında bunu dengeye getirmekle görevli olan bir kurumdur. Dolayısıyla yasalar bireyler arasındaki vergilerin eşit ve adil olmasında yardımcı olabilir. Sonuç olarak Aristoteles felsefesinde, adaletli bir vergilendirmenin gerçekleştirilmesi yasalar ile mümkün olabilir.

1.3. İslam Filozoflarında Adalet

İslam filozoflarına göre adalet başat olarak hem bu dünyada hem de öteki dünyada insanın mutluluğa ulaşmasını sağlayan bir kavramdır. Adalet konusu başlangıçta siyasi bir başlık içerisinde yer alıyordu. Fakat ilerleyen süreçte birçok alanda adalet konusu yerini almıştır. Aristo ve Platon'un etkisinde kalan İslam filozofları adalet teorilerini, ahlak, ekonomi ve politika şeklinde üç başlık halinde; bireysel, ailevi ve toplumsal boyutta ortaya koymuşlardır (Hadduri, 1999, s. 21; Kuşpınar, 2017, s. 306). Çalışmanın bu bölümünde İslam filozoflarından olan Farabi, İbni Haldun ve Gazali'nin adalet kavramına ilişkin görüşlerine yer verilmiştir.

1.3.1. Farabi

Adalet kavramını çok yönlü olarak farklı şekillerde kullanan isimlerden biri Farabi'dir. Farabi adaleti yapmış olduğu çalışmalarda hikmet, denge ve değer gibi kavramlarla ifade etmiştir (Bayraklı, 1993, s. 557).

Bir İslam filozofu olan Farabi, hem bu dünyaya hem de öteki dünyaya ilişkin incelediği konuları Aristo, Platon ve Platon sonrası döneme ait düşünce yapısı

üzerinde ele almıştır. Adalet teorisi, temel eserlerinde birden fazlaca yer verdiği siyasi nizam teorisi ile bağdaşmıştır. Farabi, adaletsiz olan herhangi bir siyasi düzenin varlığını uzun süre sürdüremeyeceğini savunmuştur (Hadduri, 1999, s. 103-104).

Farabi'nin adalet anlayışı, bir toplumda var olan her şeyin ortak bir şekilde paylaştırılması ve bu paylaşımın korunmasıyla ilişkilidir. Toplumda yer alan herkes hak ettiği ölçüde payını almalıdır. Farabi, hak ediş payından az ya da fazla almayı adaletsizlik olarak kabul etmiştir (Kuzu, 2013, s. 97).

Mutluluğu en yüksek amaç olarak kabul eden Farabi, adaletin diğer erdemlerden farklı olarak kişiyi mutlu olma yolundaki en üstün erdeme yönelten güç olarak görmektedir (Farabi, 1999, s. 73-75).

Adalet ve mutluluk arasında sıkı bir bağ kuran Farabi, mutluluğu yaşamın bir amacı olarak kabul etmiştir. Bu amaca ulaşmanın yolunu, erdem olarak kabul ettiği adaletin gerçekleşmesiyle mümkün kılmıştır. Farabi'ye göre adalet kavramı, erdemli eylem ve ilişkileri ifade etmektedir. Bir toplumun erdemli olarak mutluluğa ulaşması ve adaletli hale gelmesi, erdemli yöneticilerin varlığı ile paralellik göstermektedir. Çünkü yöneticiler tarafından yürütülen erdemli siyaset, toplum bireylerinin de erdemli olmasını ve mutluluğa erişmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla erdemin yansımalarıyla ortaya çıkan mutluluk, toplumsal ahenk ile birleşir ve adaletin oluşması için zemin hazırlar (Demirtaş, 2017, s. 195; Özgen, 2018, s. 61).

Adalet ve zihin arasında da doğrudan bir bağ kuran Farabi, sağlıklı bir zihinden adalet beklemenin doğru bir yol olmayacağını savunmuştur. Çünkü kişi zihni sayesinde birçok davranış içerisinde olur. Erdemli davranmak, mutlu olmak ve toplumu yönetmek sağlıklı bir zihin sayesinde adaletle ulaştırılabilir (Özgen, 2018, s. 62).

Farabi genel olarak yöneticilerin adaletinden söz etmektedir. Erdemli yöneticiler tarafından gerçekleştirilen, erdemli düşünce ve davranışların adaleti sağlayacağını ifade etmiştir. Farabi için önemli olan toplumdaki her şeyin ortak bir şekilde paylaştırılması ve bu paylaşımın korunmasıdır. Bu da vergi yükünün de herkes tarafından ortak paylaştırılması ve bu paylaşımın korunmasını ortaya

koymaktadır. Dolayısıyla Farabi felsefesinde, erdemli yöneticiler tarafından vergi yükünün bütün mükellefler arasında ortak bir şekilde paylaştırılması ve bu paylaşımın korunmasına ilişkin yapılacak olan erdemli vergilendirme adaletli olarak kabul edilebilir.

1.3.2. İbni Haldun

14. yüzyılda ve modern çağ döneminden önce yaşamış en önemli düşünürlerden biri olan İbni Haldun, adalet kavramını tek bir alana yönelik olacak şekilde ele almamıştır. Özellikle kadılık görevine başlamış olduğu dönemde devletin adalet alanında oluşan bozulmalarına çok fazla mücadelede bulunmuştur (Ekinci, 2008, s. 18).

Adalet kavramına ahlaki, siyasi, iktisadi ve sosyal görüşlerinde yer vermiştir. Ahlaki adaleti, kalp ve vicdanla ilişkilendirirken; sosyal adaleti, toplumu düzenleyen bir etken olarak ifade etmiştir. Siyasi ve iktisadi adaleti birey değil toplum olarak ele alan İbni Haldun, adaletin sağlanmasını toplumun mutluluğunun ve refahının artışı ile ilişkilendirmiştir (Ekinci, 2008, s. 51-65).

Adalet kavramına üçüncü bir boyut kazandırmak isteyen bazı düşünürler, laik adalet düşüncesine yer vermek istemişlerdir. Ancak sadece İbni Haldun net bir şekilde laik adalet anlayışından söz etmiştir. İbni Haldun geçerli olan adalet anlayışının ölçülerini sosyal alışkanlıklar ve geleneklerden oluştuğunu ifade eden laik adalet düşüncesinden bahsetmiştir. Fakat zamanla içinde bulunduğu çağın yapısına bağdaşmayan laik standartlardan dolayı bu düşüncesinin olanaksız olduğunu anlamıştır (Hadduri, 1999, s. 218).

İbni Haldun, toplumun devlet kurma ihtiyacından dolayı ortaya çıktığını öne sürmüştür. Devlet inşa edilmeden önce toplum var olmuştur. Devlet denilen yapı ise toplumdaki güç ve ahlak ile oluşturulmuştur. İbni Haldun'a göre bir devletin halkına karşı esas görevi huzur ve refah sağlamaktır. Çünkü insanlar devlet için yoktur, devlet insanlar için var olmuştur. Devlet, halkına huzur ve refah sağlayarak onları mutlu etmek zorundadır. Adaletli ve doğru bir yönetim için olması gereken budur. Bunu sağlamayan bir devlet, halk desteğinden yoksun kalarak yok olmaya mahkûmdur (Haldun, 2022, s. 25-26).

Adaletli ve doğru bir yönetim için huzur ve refah ortamının varlığına ihtiyaç olduğunu savunan İbni Haldun, vergileri de bu durumun bir parçası olarak kabul eder. Çünkü keyfi vergi uygulamalarıyla halkın ezildiği ve yüksek vergilerin var olduğu bir devlet, vergi adaletinden yoksundur. Vergilerin adaletli olmadığı bir devlet adaletsiz olarak kabul edilir. Vergi adaletsizliğinin temeli de yasalar dışında yapılan keyfi vergi uygulamalarıyla ortaya çıkan yüksek vergilerdir. İbni Haldun, adaletin medeniyete ulaşmak için en önemli erdem olduğunu ifade etmiştir. Adaletin olmadığı bir devlet medeniyetten yoksun kalır ve yok olur (Haldun, 2022, s. 29-30).

1.3.3. Gazali

Gazali Nasihat-ül-Mülûk adlı eserinde devlet başkanlarına, tebaalarına nasıl davranması gerektiğine ilişkin nasihatlere yer vermiştir. Adalet kavramına sıkça yer verdiği bu eserinde, adaletli bir devlet başkanının herkese eşit davranması gerektiğinden söz etmiştir.

Gazali'ye göre devlet toprakları başkanın bahçesi, bahçedeki ağaçlar emaneti ve ağacın meyvesini olgunlaştıran adalettir. Adaleti bir kale olarak gören Gazali, yöneticinin adaletini güçlü bir askere benzetmiştir. Devletin başında olan kişi, adalete dayalı bir vergi politikası izlemeli ve devletin yararı için israf etmekten kaçınmalıdır. Devlet başkanı, halkı arasında zengin-fakir ayrımı yapmayarak Allah'ın emrettiği şekilde davranmalı ve kimseyi haksızlığa uğratmamalıdır (Gazali, 1969, s. 79-89).

Gazali'nin yazmış olduğu kitapta, devlet başkanının adaletli bir vergilendirme için nasıl bir vergi politikası izlemesi gerektiğine ilişkin bilgilere de yer verildiği görülmektedir. Gazali'ye göre adaletli bir vergi sistemi için başkan herkesten adil bir şekilde vergi almalı ve bu vergileri israf etmemelidir. Vergi ödeyecek durumda olmayan kesimden vergi almamalıdır. Ayrıca gelir durumu artış gösteren kesimin, gelir artışına paralel olarak vergisini arttırmalıdır (Gazali, 1969, s. 75-76).

Gazali'nin yazmış olduğu kitap doğrultusunda görülüyor ki vergi adaletinin sağlanması için vergilendirmenin kişinin geliri göz önüne alınarak yapılması gerekmektedir. Sonuç olarak Gazali düzenlenecek olan vergi sisteminin, mali güce

göre vergilendirilme ilkesi çerçevesinde oluşturulmasının gerekliliğini ifade etmiştir.

1.4. Modern Çağ Filozoflarında Adalet

Adalet, eski çağlardan beri insan eylemlerinin ve ahlaki değerlerin belirleyicisi olarak görülmüştür. Belirleyici özelliğe sahip olan adalet kavramı, 17. yüzyılda doğal hukuk okulunda doğuştan kazanılan hak ifadesiyle ve 18. yüzyıldan itibaren sözleşmelerde ve pozitif hukuk alanında insan hakları bünyesinde yer edinmiştir (Kale, 2005, s. 123).

Modern çağ filozoflarından olan Thomas Hobbes, John Locke, Jean Jacques Rousseau ve John Rawls'un adaletle yönelik yapmış oldukları açıklamaları aşağıda incelenmiştir. Adalet kavramının bu dönemde daha çok siyasal ve hukuksal bir boyutta işlendiği görülmektedir.

1.4.1. Thomas Hobbes

17. yüzyıl İngiliz filozofu olan Thomas Hobbes'un toplumsal sözleşme teorisi, doğa durumu ile başlamıştır. Hobbes'un doğa durumu, Locke ve Rousseau'dan farklıdır. Çünkü Hobbes devletin var olmadığı doğa durumunu, insanın kurdu yine insan diyerek kabul etmiş ve bu durumda insanların birbiriyle daima savaş halinde olduğunu savunmuştur. Devletin var olmadığı doğa durumunda dolayısıyla egemen bir güçten söz etmek mümkün değildir. Bütün insanların korku içinde oldukları bir gücün var olmamasının sonucunda herkesin herkese karşı olan savaşı kaçınılmazdır. Bu savaşta hiçbir şey adaletle aykırı değildir. Çünkü savaşın olduğu yerde doğru ve yanlışta ya da adalet ve adaletsizlikten söz edilmesi mümkün değildir. İnsanların savaşmasına engel olacak gücün olmadığı bir yerde yasa yoktur, yasa yoksa adaletsizlik de yoktur (Hobbes, 2007, s. 94-96).

Adalet temelde herkese borçlu olunanın geri verilmesini sağlamaktadır. Kişiler arasında her şeyin ortak bir şekilde kullanılması doğa kaynaklı bir durum değildir. Çünkü sahiplenme duygusu insanların kendisinden kaynaklanmaktadır. Doğa durumu, her şeyin ortaklaşa kullanılmasından dolayı oluşan mücadeleyi engellemek için mülkiyetin oluşturulmasını zorunlu kılmıştır (Martinich, 2013, s. 206).

Adaletin kaynağı ve başlangıcını, doğa durumuyla ilişkilendirilmiştir. Çünkü doğa durumunda herhangi bir sözleşme söz konusu değildi. Bu durum hakların devredilememesine ve herkesin her şey üzerinde hakkı olduğu anlamına gelmekteydi. Böyle bir süreçte adalet ve adaletsizlikten söz etmek olanaksızdır. Fakat ortada bir sözleşmenin veya paylaşımın söz konusu olması ve bunlara uyulmaması adaletsizlik olarak kabul edilebilir. O halde insanların paylaşımına ve sözleşmeye uymasıyla adalet sağlanabilir. Adaletin sadece devlet tarafından sağlanabileceğine inanan Hobbes, devletin olmadığı bir yerde sözleşmeden dolayısıyla da adaletten söz edilemeyeceğini ifade etmiştir (Hobbes, 2007, s. 106-109).

Hobbes, adaleti mübadelede ve bölüşümde olmak üzere ikiye ayırmıştır. Mübadelede adalet, var olan sözleşmeye taraf olanlar arasındaki borç alma, kiralama ve satma gibi ilişkilere yönelik olan adalettir. Bölüşümde adalet ise bir hakemin herkese hakkını dağıttığı adalet şekli olarak açıklanmıştır (Hobbes, 2007, s. 110-111).

Hobbes, devlet biriminin var olmadığı doğa durumunda adalet ya da adaletsizliğe ilişkin bir düşüncenin de olmadığını savunmuştur. Çünkü adalet yasaların var olması ve bu yasalara uyulması ile mümkündür. Doğa durumunda devlet ve yasalar yoktur. Yasaların olmadığı bir dönemde özel mülkiyet de söz konusu olamaz. Bu durum her şeyin herkes için olduğu fikrinden hareketle, bir savaş ortamının varlığına zemin hazırlayabilir. Hobbes, insanların savaş halinde olduğu doğa durumundan, yasaların var olduğu medeni duruma geçişle birlikte adalet ve adaletsizlik kavramlarına ilişkin düşüncelerin oluşmaya başladığına inanmıştır.

Hobbes, devletin varlığının temel şartını toplumda güvenliğin ve düzenin sağlanması olarak kabul etmiştir (Güriz, 1990, s. 14-15). Medeni duruma geçişle var olan devletin, adaletli bir sistem üzerine inşa edilmesi gerekmektedir. Vergilendirme de adaletle ilişkin bir konuyu teşkil eder. Hobbes, devletin halkına karşı savunma ve güvenlik gibi görevleri olduğunu ifade etmiştir. Devlet, bu görevleri yerine getirmek için ortaya çıkan masrafları kişilerden vergi toplayarak karşılamalıdır (Hobbes, 2007, s. 135).

Bir kişi tek başına kendine yetmez. Bu yüzden devlet tarafından korunmaya ihtiyacı vardır. Devlet tarafından korunan kişi fayda elde etmiş olur. O halde kişi elde ettiği bu fayda karşılığında devlete vergiyle bir bedel ödemek zorundadır. Hobbes, fayda doğrultusunda bir vergilendirme sürecinden söz ederek adaletin bu şekilde sağlanacağını ifade etmiştir. Çünkü vergilendirme sürecinde eşitlik kişilerin servetleriyle değil, elde ettikleri faydanın eşit olmasıyla ilişkili bir durumdur. Geliri daha çok olan kişi, hem daha çok tüketir hem de daha çok korunmaya ihtiyaç duyar. Bu nedenle Hobbes, herkesin aynı oranda vergi ödemesini adaletli bir vergilendirme olarak kabul etmez. Bir kişinin kendinden daha çok tüketen bir kişiyle eşit şekilde vergi ödemesi doğru değildir. Adaletli bir vergilendirme sistemi herkesin tüketimden elde ettiği fayda kadar vergi ödemesiyle ile mümkündür (Hobbes, 2007, s. 141-142). Sonuç olarak Hobbes adaletli bir vergilendirme için fayda yaklaşımını ön görmüştür.

1.4.2. John Locke

17. ve 18. yüzyıllarda yaşamış olan İngiliz filozof John Locke, Hobbes'un doğal yaşam ve sözleşmeye ilişkin fikirlerinden hareketle toplum kökenini farklı bir şekilde ifade etmiştir. İnsanların medeni duruma geçmeden önce doğa durumunda, müdahaleden uzak, mantık kuralları ve doğa yasaları doğrultusunda bir yaşam sürdürdüğünden söz etmiştir. “Başkalarına zarar verme” kuralı olarak ifade edilen doğa yasalarının kaynağı akıldır. Bu akıl Tanrı tarafından insanlara verilmiştir (Şenel, 1995, s. 334-339; Yereli, 2003, s. 26).

Doğa durumunda özgür bir şekilde yaşamlarını sürdüren insanlar, bireysel haklara saygı duymayı öğrenmiştir. Her insanın, varlığını sürdürme hakkı ve doğa yasalarına karşı geleni cezalandırma hakkı olduğu kabullenilmiştir (Yereli, 2003, s. 27).

Locke'a göre doğa durumu, Hobbes'un açıkladığı gibi herkesin birbiri ile savaş halinde olduğu bir durumu ifade etmemektedir. Çünkü doğa durumunda herkes eşit olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden ortak mülkiyet söz konusudur (Şenel, 1995, s. 339). Locke, doğa durumunda sanıldığı gibi bir savaş ortamının olmadığını, herkesin eşit ve barışçıl bir şekilde yaşadığını savunmuştur. O halde insanlar doğa durumundan medeni duruma neden geçmek istedi?

Doğa durumunda, doğa yasalarına uymayan kişi zarar gören tarafından cezalandırılma hakkına sahiptir. Bu durum adaletli olarak kabul edilmiştir. Ancak zarar görenin, hem davacı hem de yargıç olma durumu vardır. Bu durumun oluşması adalete ters düşer ve savaş ortamının yaşanmasına neden olabilir. Locke, insanların doğa durumundan medeni duruma geçişle birlikte var olan eşitlik, özgürlük ve adaletin daha iyi bir şekilde korunacağına inanmıştır (Şenel, 1995, s. 340).

Doğuştan eşit ve özgür olan insanlar, özgürlüklerini ve mülkiyet haklarını koruyarak adaleti sağlamak amacıyla haklarını bir güce devretmeyi kabul eder. İnsanın her zaman daha fazlasını isteyeceği düşüncesiyle kabul edilen bu düşünce, sonradan oluşabilecek çıkar çatışmalarının engellenmesine yönelik atılan bir adımdır (Demir, 2018, s. 19-20).

Locke, doğa yasalarının geçerliliğinin düşük olduğu görüşünü savunmaktadır. Bu nedenle medeni duruma geçilmesinin gerekliliğini ortaya koymuştur. Çünkü medeni duruma geçişle birlikte ortaya çıkan yasalar, doğa yasalarının geçerliliğini arttırmış olacaktır.

Medeni duruma geçişle beraber ortaya çıkan devlet, diğer birçok alana yapacağı gibi vergi alanına da düzenlemeler yapmakla yükümlü olacaktır. Vergilendirmenin sadece halkın onayı doğrultusunda alınmasının gerekliliğini vurgulayan Locke, mükelleflerin devletten elde ettikleri fayda oranında sisteme katkıda bulunulmasını savunan fayda yaklaşımını benimsemiştir (Musgrave & Musgrave, 1989, s. 219).

Devletin halkına karşı bazı görevleri vardır. Bu görevlerden biri de toplumda yer alan bireylerin korunmasına ilişkindir. Devlet tarafından korunan bireyler, kendi payına olan korumadan dolayı vergi ödemekle yükümlüdür. Bu vergilerin toplanmasında çoğunluğun oyu ile seçilmiş olan temsilciler yetkilendirilmelidir. Ayrıca vergilerin artışına ilişkin düzenlemeler halkın onayı doğrultusunda yapılmalıdır. Ancak bu şekilde oluşturulan bir vergilendirme süreci adaletli olarak kabul edilir (Locke, 2012, s. 93-94).

1.4.3. Jean Jacques Rousseau

18. yüzyıl filozoflarından olan Jean Jacques Rousseau, adaletin insanın kendi doğasında var olduğunu savunan bir düşünürdür. Bu düşüncesini “...hak eşitliği ve bu eşitlikten doğan adalet kavramı, her kişinin kendini üstün tutmasından, dolayısıyla insanın yaratılışından gelmektedir” sözleriyle ifade etmiştir (Rousseau, 2019, s. 29).

Doğuştan var olan adalet ilkesi, kişinin hem kendisi hem de diğer insanların davranışlarının iyi veya kötü olarak değerlendirmesini sağlamaya yardımcı olur (Rousseau, 2021, s. 404). Çünkü adalet, insanların ortak iyiliğine en çok yardımcı olan ilkedir (Rousseau, 2021, s. 348). Ancak adaletin var olmasını sağlayan iyilik, her zaman adaletli olmak anlamına gelmez. Çünkü Rousseau için adaletin esas ölçüsü, başkalarına en az zarar verecek olan iyiliği yapmaktır (Rousseau, 2018, s. 123).

Rousseau’ya göre adaletin asıl kaynağı tanrıdır. Ancak insan adalet kavramını tanrıdan almaz. Bu nedenle Rousseau, toplumda kontrol edilebilir adalet yasalarının var olmasının gerekliliğini savunmuştur. Çünkü insan sahip olduğu akıl sayesinde bütün herkes için adalete en uygun olan yasaları bulma yetisine sahip olan bir varlıktır (Rousseau, 2019, s. 34).

Rousseau, insanların medeni duruma geçmeden önce bir doğa yaşamı sürdürdüğü fikrini Hobbes ve Locke’den daha farklı bir boyutta ele almıştır. Rousseau’n doğa durumu olarak ifade ettiği ilkel toplum, lüks ve eşitsizlikten yoksun, insanın insanı sömürmediği, mutluluk, özgürlük ve eşitlik toplumdur. İlkel toplumlarda iyi ve kötü, adalet ve adaletsizlik gibi kavramlara yer verilmemiştir. Rousseau, medeni durum olarak ifade ettiği uygar topluma geçişin yaşanmasıyla birlikte insanın iyi doğasının bozulduğunu ve özgürlük yerine tutsaklığa esir olan bir topluma dönüştüğünü düşünerek eleştirmiştir (Şenel, 1995, s. 358-359).

Doğa yaşamında mutlu olan insanlar, toplumsal evrimleşme ile medeni duruma geçiş sağlamıştır. Ancak toplumsal evrim insanların her aşamada daha mutsuz olmasına neden olmuştur. Tek başına yetersizlik hisseden bireyler, toplumsallaşma yoluyla kendi emekleri ile elde edebileceklerinden daha fazlasını

kazanmıştır. Bu durum tabii ki en iyi yönetim ile sağlanabilir. Ancak zamanla her iyi yönetim yozlaşarak bozulur ve varlığını kaybeder. Yönetimin sürdürülebilirliği, sağlam örgüt yapısı ve yasama gücünün üstünlüğüyle ilişkilidir (Yereli, 2003, s. 33).

Rousseau uygar toplumun ve uygar topluma geçişle var olan mülkiyetin, doğa durumunda var olan eşitliği bozduğunu savunmuştur. Uygar topluma geçişin ise bir toplumsal sözleşme yoluyla gerçekleştiği kanısındadır (Şenel, 1995, s. 359). Rousseau, insanların toplumsal sözleşme yoluyla medeni duruma geçiş yapmasının doğal durumda var olan maddesel eşitsizlikleri ortadan kaldırdığını söylemiştir. Dolayısıyla toplumsal sözleşme yoluyla insanlar güç ve zekâ bakımından eşit sayılmasa da manevi olarak sözleşme ve hukuk alanında eşit kabul edilir (Rousseau, 2019, s. 22).

Rousseau'ya göre doğa durumunda gerçek ve değişmez bir eşitlik söz konusudur. Çünkü ilkel toplumda yaşayan insanlar arasında karşılıklı herhangi bir görev ve sorumluluk söz konusu değildi. Bu durum da insanların birbirine bağlı kalmasına ilişkin bir neden oluşturmamaktaydı. Özel mülkiyetin olmadığı doğa durumunda, insanları birbirinden farklı kılan yaş ve zekâ gibi küçük doğal eşitsizlikler dışında bir eşitsizlik yoktur. Dolayısıyla ilkel toplumlarda eşitlik ve eşitlikten kaynaklanan bir doğal özgürlük ortamı vardı (Şenel, 1995, s. 359; Rousseau, 2021, s. 321). Toplumsal sözleşme sonucunda var olan uygarlık toplumunda anlamı olmayan hukuksal bir eşitlik vardır. Çünkü eşitlik durumunu korumak için var olan kamusal güç, aynı zamanda doğa durumunda var olan eşitliğin dengesini bozmaya çalışır (Rousseau, 2021, s. 321).

Rousseau, insanların doğa durumunda bulduğu eşitlik, özgürlük ve mutluluk ortamının toplumsal sözleşme yoluyla seçilmiş olan medeni durumda bulamayacağını düşünmektedir. İnsanların medeni duruma geçmesinin sonucu doğa durumunda var olan bütün güzelliklerin yok olması ile sonuçlandığı kanısındadır.

Toplumsal sözleşme sonucunda var olan kamusal gücün görevlerinden biri de vergilendirmeye ilişkin süreci kapsamaktadır. Rousseau, vergilendirme sürecinde adaletin sağlanması için basit oranlı vergilemeyi doğru olarak kabul etmemektedir.

Çünkü önemli olan herkesten aynı oranda vergi alınması değil, kişinin sahip olduğu mal varlığına oranla vergilendirilmesidir. Ayrıca kişi sahip olduğu servetin asgari sınırdan fazla olması durumunda vergi ödemelidir. Sadece kendisine yetecek kadar serveti olan biri vergi ödememelidir (Rousseau, 2005, s. 47-49). Rousseau, mükellefin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini adaletli bir uygulama olarak kabul etmektedir.

1.4.4. John Rawls

Modern çağ düşünürlerinden olan John Rawls, Locke ve Rousseau'nun toplumsal sözleşme teorisinden faydalanarak yeni bir adalet teorisi geliştirmeyi amaçlamıştır. Fakat teorisinde toplumsal sözleşme yerine adalet ilkelerine yer vermiştir. Rawls'un geliştirdiği yeni adalet teorisi, birey anlayışı ve toplum sözleşmesi çerçevesinde 18. yüzyıl düşünce sistemiyle bağdaşmaktadır (Demir, 2018, s. 10; Zelyüt Hünler, 1997, s. 29).

Teorisinde adaleti temel alan Rawls, özgürlük ve eşitlik kavramlarına da yer vermiştir. Bütün insanların özgürlüğünü gözetecek ve eşitliksizleri azaltacak bir denkleştirici adalet teorisini savunmuştur. Ancak Rawls'un denkleştirici adalet teorisi faydacılık değil, sosyal adalet anlayışı bünyesinde geliştirilmiştir (Alkan, 2018, s. 18).

Rawls'un yeni adalet teorisi, iyi düzenlenmiş bir toplum doğrultusunda oluşturulmuştur. İyi düzenlenmiş toplum, bireyler tarafından ve temel toplumsal kurumlarca aynı adalet ilkelerinin bilindiği ve kabul edildiği toplum biçimini ifade etmektedir (Rawls, 2021, s. 33). Rawls'un yeni adalet teorisi iki aşamadan oluşmaktadır. Birincisi aşama, toplum sözleşmesi yapılmadan önce ilk konum ya da başlangıç durumu olarak ele alınan doğa durumudur. Rawls'un başlangıç durumu olan doğal devlet, adalet ilkelerini anlamaya yöneliktir. İlk konumda insanlar karşılıklı olarak çıkarlara sahiptir. İlk konumda çatışmalar yoktur. Çünkü herkes önyargısız ve rasyonel olarak hareket eder. İkinci aşama ise üzerinde bütün insanların anlaştığı varsayılan iki adalet ilkesinin varlığını ifade eder (Rawls, 2021, s. 40-42).

Rawls'un adalet teorisinde yer alan başlangıç durumu iki temel ilkenin oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Birinci ilke, herkesin eşit temel haklara sahip

olmasıdır. İkinci ilke ise söz konusu olacak olan sosyal ve ekonomik eşitsizliklerin herkesin yararına ve herkese açık bir şekilde düzenlenmesine ilişkindir (Rawls, 2021, s. 90). Adalet ilkelerinin belirlenmesine yardımcı olan ilk konum, bu ilkeleri anlamak için bir araç niteliğine sahiptir. Bu nedenle ilk konumun gerçekliği yoktur. Hayali bir pozisyonu temsil eder (Gülcan, 2007, s. 88-89).

Rawls adaleti sosyal kurumların ilk erdemi olarak kabul eder (Rawls, 2021, s. 32). Devlet de bir sosyal kurumu ifade eder. Rawls, sosyal kaynakların, kamusal malların ve ödemelerin devlet kurumu tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğini savunmuştur. Rawls, mükellefin ne kadar katkı sağladığına bakılmaksızın vergilendiren gelir vergisinin, adaletin sağduyu ilkelerinin kapsamına alınmasını tercih eder. Ayrıca tüketimin üzerine koyulan vergilerin, düşük gelir grubuna sahip kimseler için muafiyet ve benzeri uygulamaların gerekliliğinden söz eder (Rawls, 2017, s. 309).

Rawls, doğal durumun şartlarını ve iki adalet ilkesini kabul eden bir devlet tarafından düzenlenmiş bir vergi politikasını adaletli kabul edebilir. Rawls'un adalet teorisinde yer alan iki ilke doğrultusunda oluşturulacak olan vergi yasaları vergi adaletini sağlamaya yardımcı olabilir (Aydın, 2020, s. 252; Rawls, 2017, s. 162).

1.2. Adaletin Görünümleri

Geçmişten günümüze doğru gerçekleşen olaylar, koşullar, algılar, düşünceler ve yeni gelişmeler adalet kavramının bazı zamanlarda içeriğinin ve görünümünün değişmesine neden olmuştur. Ortaya çıkan bu durum adalet kavramının çok yönlü bir yapıya sahip olduğunun göstergesidir. Adalet kavramının sahip olduğu bu özellik bazen kavramın kendisinden tamamıyla zıt görünüm kazanmasına dahi neden olmuştur (Çeçen, 1993, s. 40).

Adalet kavramı bazı şartlara bağlı olarak değişiklik göstermiş ve yerine başka kavramların kullanıldığı görülmüştür. Adalet kavramının kazanmış olduğu bu görünümlerden eşitlik, hak, uygunluk ve özgürlük kavramları bu bölümde açıklanmıştır.

1.2.1. Adalet ve Eşitlik

Adalet kavramının yaygın olarak kazanmış olduğu görünüm eşitlik kavramında görülmektedir. Bunun en büyük sebebi, adaletin içerisinde eşitlik unsurunu bulundurmasıdır (Çeçen, 1993, s. 40).

Adalet ve eşitliğe ilişkin en eski teori, Adams tarafından söz edilen eşitlik teorisidir. Örgüt yapılarında yer alan kişiler arasındaki ve grup içindeki çeşitli ilişkilerde ortaya çıkan pozitif unsurların oluşumunu açıklamak amacıyla geliştirilen eşitlik teorisi, adaletle ilgili tartışmalarda çoğu zaman sıklıkla söz edilmiştir (Adams, 1965; Topal, 2011, s. 105).

Nikomakhos'a Etik eserinde adalet ve adaletsizliğe geniş bir şekilde yer veren Aristoteles, konuyu eşitlik ve eşitsizlik kavramlarına ilişkin olarak da açıklamıştır. Kanunlar doğrultusunda var olan kurallara uymamak eşitsizliğe neden olarak adaletsiz kabul edilmiştir. Ancak bu kurallara sadık kalarak eşitliği korumak adaletli olarak görülmüştür (Aristoteles, 2005, s. 90-92).

1.2.2. Adalet ve Hak

Adaletin bazı tanımlamalarında hak kavramından bahsedildiği görülmüştür. Ortaya çıkan bu durum adaletin hak görünümü kazanmasını sağlayan etkenlerden biri olmuştur. Bir kişiye hakkını vermek ile o kişiye adaletli davranmak aynı durum iken o kişiye haksızlık etmek adaletsizlik olarak kabul edilmektedir (Namlı, 2018, s. 39). Hak kavramı adaletin var olması için bazı durumlarda şart olarak kabul edildiğinden adaletin bir görünümü şeklinde ele alınması oldukça doğal bir sonuçtur.

Adaletin gerçekleşmesinin temelinde hak, ön koşul olarak kabul edilmektedir. Çünkü adalet ve hak arasında karşılıklı olarak derin bir bağ bulunmaktadır. Adalet, birden fazla hakkın bir araya gelmesi sonucunda ortaya çıkan bir olgudur. Adaletle bağlı olan hakkın kazanılması neticesinde bir şeyin yapılması ya da istenmesi yetkilendirilmiş kabul edilir. Bu yetkinin kazanılması ise yapma ve isteme eylemlerinin güvence altına alınması koşulları sayesinde sağlanmış olur. Bunu sağlayan ise devlettir. Devlet, kazanmış olduğu haklar doğrultusunda düzenleme yapmakla yetkili kurumdur. Sonuç olarak adalet, hakkın kazanılmasıyla kullanılan bir güçtür (Gündoğan, 2003, s. 1-5).

1.2.3. Adalet ve Uygunluk

Adaletin diğerk bir görünümü bireyler arasındaki hakların uygunluğu olarak açıklanmaktadır. Bu doğrultuda adaletin uygunluk olarak kullanımı sınıf farkı olmaksızın bir birey ile diğerk bir bireyin hakları arasındaki uyumdur. Bireyler arasındaki hakların hakka ve hukuka uygun bir dengenin oluşturulması ile adaletin sağlanması paralellik göstermektedir (Cevizci, 1999, s. 11). Adaletin buradaki görünümü hakka ve hukuka uygun olan bir konunun aynı zamanda adaletle de uygun olarak kabul edilmesidir.

Adaletin uygunluk görünümü özellikle pozitif hukukla uyum içerisinde görülmektedir. Çünkü mahkeme kararlarının adaletli olması belli kural ve kanunlara uygunluğu ile ilişkili bir durumu ifade etmektedir. Karar, kanuna ya da kurala aykırı bir şekilde verildiyse mahkeme kararı adaletsiz kabul edilebilir (Güriz, 1994, s. 321).

1.2.4. Adalet ve Özgürlük

Adalet kavramının önemli özelliklerinden biri de toplumda yer alan bireyler arasındaki ilişkilerde düzenleyici ve yönlendirici rol oynamasıdır. Özgürlük de esasında adaletin bu özelliğine tabiidir. Sonuç olarak bakıldığında ayrı yönde olmasıyla bir araya gelen bu iki kavramın bazı durumlarda ortak bir yola çıkarak aynı görünüm kazanmaları oldukça muhtemel bir durumu ifade etmektedir (Çeçen, 1993, s. 44).

Adaletin sahip olduğu çok yönlü yapı, kazandığı yeni görünümünün esasında tamamen kendisiyle zıt kavramlardan oluştuğunu da göstermektedir. Özgürlük kavramı bu zıtlığı açıklayan kavramlardan birini ifade etmektedir. Çünkü özgürlük esasında baskılar sonucunda ortaya çıkan bir kavramdır. Oysa adalet bazı yasak ve kısıtlamaları içerisinde barındırmaktadır. Özgürlük bireyin tamamen kendi istek ve hedefleri doğrultusunda hareket etme süreciyle bağdaşırken, adalet bireyler arasında bir denge kurmak adına oluşan kısıtlamaları içermektedir (Çeçen, 1993, s. 45-46). Bu doğrultuda adalet ve özgürlük her ne kadar birbirinden ayrı iki kavram gibi gözükse de bazı durum ve koşullar bu iki kavramın aynı görünüm kazanmasını sağlamıştır.

1.3. Vergi Adaleti

Devlet, kendine atfedilen görevleri yerine getirmek amacıyla birtakım ölçütler doğrultusunda vergi toplamak zorunda olan bir kurumdur. Vergi toplamak için oluşturulan vergi sisteminin adalet yapısı ile ülkenin adalet gelişimi paralellik göstermektedir. Bu doğrultuda tarihte yapılan bazı hareketlerin bir sonucu olarak vergilendirme ve adalet üzerine anayasal çerçeve oluşturulmuştur (Kutluca, 2013, s. 106).

Devlet, toplumsal ihtiyaçların bir sonucu olarak anayasa ve kanunlar doğrultusunda sınırları belirlenmiş bir kısım görevleri üstlenmiş konumdadır. Ancak devlet, varlığını sürdürerek üstlenmiş olduğu bu görevleri yerine getirmek için harcama yapmakla yükümlüdür. Ancak bu harcamaların karşılanması için belirli bir gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Devletin mali, sosyal ve ekonomik fonksiyona sahip görevlerini yerine getirmek için yapmış olduğu harcamaların karşılanması adına başvurduğu kaynaklar kamu gelirleri olarak açıklanmaktadır. Kamu gelirlerinin %70 - %90'ını ise vergi gelirleri oluşturmaktadır (Akdoğan, 2002, s. 97-99; Devrim, 2002, s. 176; Pehlivan, 1996, s. 107).

İlkçağda düzenli bir şekilde toplanması pek mümkün olmayan vergiler, bu dönemde daha çok savaş zamanlarında toplanıyordu. Düzenli olarak toplanmadığı için halk tarafından tepki gösterilmeyen vergiler, bu dönemde dini bir görev olarak kabul ediliyordu. Ortaçağın ikinci yarısında devlet giderleri karşılanamayınca ortaçağın sonlarına doğru vergilendirme sistemi oluşturulmuş ve ilk kez 13. yüzyılda düzenli bir şekilde vergi toplanmaya başlanmıştır. Başlangıçta hediye, ikram ve bağış şeklinde geçici olarak alınmaya başlayan vergiler, zamanla kamuda zorunlu bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Günümüz vergi sisteminde ise vergiler sadece giderleri karşılamak adına toplanan gelirlerden oluşmamaktadır. Aynı zamanda devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesi içinde kullanılır duruma gelmiştir (Kayan, 2000, s. 81-84).

Vergi, karşılıksız ve yaptırım gücüne dayalı olarak bir kısım satın alma gücünün kamu kesimine aktarılmasını sağlayan iktisadi kaynak transferleridir (Uluatam, 1988, s. 159).

Vergi, devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerine ait giderleri karşılamak amacıyla kanun doğrultusunda ve fertlerden zora dayanarak almış olduğu iktisadi değerlerdir (Erginay, 1990, s. 30-32).

Vergi kavramı, devlet tarafından gerçekleştirilen hizmetler için yapılan harcamaları karşılamak amacıyla toplumu oluşturan birey ve kurumlardan karşılıksız ve zorla alınan ekonomik değerler olarak ifade edilmektedir (Pehlivan, 1996, s. 107).

Kamusal hizmetler ve kamu borçları neticesinde ortaya çıkan mali yükleri karşılamak amacıyla egemen bir güç tarafından, gerçek ve tüzel kişilerden alınan karşılıksız, cebri ve aynı demeler vergi olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2002, s. 112).

Vergi kavramına ilişkin birden fazla tanım yapıldığı görülmektedir. Ancak yapılan tanımların içeriği incelendiğinde genel olarak verginin, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek amacıyla karşılıksız ve cebren alındığı noktasında ortak ifadelere yer verildiği görülmektedir.

Tarihsel süreç içerisinde toplumlar ve dönemler arasında meydana gelen farklılıklar adalet anlayışını da etkileyerek mutlak ve kesin bir tanıma ulaşmasını engelleyerek göreceli bir özellik kazanmasına neden olmuştur. Bu durum da beraberinde farklı adalet tanımlamalarının oluşmasını sağlamıştır (een, 1993, s. 24). Adalet kavramının göreceli özellik kazanması vergi adaletinin tanımlanmasında da aynı muğlaklığa neden olarak yeni tanımlamalar için değişim girişimleri sağlamıştır (Akdoğan, 2002, s. 180).

Yüzyıllardan beri tartışma konusu olan vergi adaleti kesin ve mutlak bir tanıma sahip değildir. Bu durumun başat nedeni bireylerin zamana göre farklılık gösteren ekonomik, sosyal, siyasal ve ahlaki toplumlardan meydana gelmiş olmasıdır (Erginay, 1990, s. 43).

Vergi adaleti temel olarak devletin mali araç olarak kullandığı vergilerin bir sonucu olarak meydana gelen vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağı ile ilgilenebilmektedir (Karakoç, 2014, s. 1285).

Hristiyanlar, ruhban sınıfının vergi ödememesini adil olarak değerlendirmiştir. Çünkü o sınıfın dualarıyla devlete hizmet ettiğini düşünmekteydiler. İslam hukukuna göre Müslüman olmayan kişilerden kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için cizye adı altında alınan bir vergi adil olarak kabul edilmekteydi (Lang, 1998, s. 3). Örnekten de anlaşıldığı üzere vergi adaleti de adalet gibi toplumun içinde yaşadığı yapıya göre şekillenmekte ve farklı tanımlamalara sahip olmaktadır.

Uluslararası alanda vergi adaletinin sağlanmasına yönelik hâkim olan görüş, verginin eşitlik ve mali güç ile orantılı olması durumunda gerçekleşeceğidir (Lang, 1998, s. 29). Vergilerin mali güce göre alınması, bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarına uygun bir şekilde vergilendirilmesi ile açıklanmaktadır (Çağan, 1980, s. 145).

Vergilerin mali güç ile orantılı bir şekilde alınmasına ilişkin ilke, ilk defa Smith'in 1776 tarihinde yazdığı eserde ödeme gücü kavramı ile kullanılmıştır. Mali güç kavramı eserde “her devletin tebaası kendi ödeme güçleriyle mümkün mertebe orantılı olarak” ifadesiyle yer almaktadır. Zaman içerisinde değişim ve gelişim özelliği kazanan mali güç kavramı, verginin mali güce göre vergilendirilmesi ilkesi şeklinde anayasalarda yerini almaya başlamıştır (Başaran, 2000, s. 91-92; Smith, 2020, s. 621).

Adam Smith devleti bir organizasyon olarak görür ve bu organizasyonun varlığı sayesinde gelir elde eden bireylerin, bu gelirlerle orantılı olarak organizasyonun finansmanına vergiler yoluyla bir katkı sağlaması gerektiğini vurgular. Ancak böyle bir vergi sisteminin olması durumunda vergide adaletin sağlanacağını açıklamıştır (Smith, 2020, s. 621).

Musgrave, aynı güce sahip olan mükelleflerin vergi öncesi durumu ile vergiyi ödedikten sonraki durumlarında bir değişikliğe neden olmayan, yatay adaletçi bir vergilendirme sistemini adil olarak kabul görmüştür (Musgrave & Musgrave, 1989, s. 223).

Wagner vergide adaletin sağlanabilmesinin şartını genelliğin ve eşitliğin yerine getirilmesi ile gerçekleşeceğini savunmuştur. Wagner, genelliği vergiyi doğuran olayla ilişkisi olan mükellefin vergi borcuna karşı yükümlü olması, eşitliği

de mükellefin ödeme gücüyle orantılı bir şekilde vergilendirilmesi olarak açıklamıştır (Güran, 2004, s. 245).

Fritz Neumark, Wagner'in vergi adaleti anlayışını genişleterek genellik ve eşitlik ile beraber nispiliğinde gerçekleşmesiyle vergilendirme sisteminde adaletin sağlanacağını savunmuştur. Neumark'ın nispilik ile söz ettiği, mükellefin şahsi durumlarının dikkate alınmasıdır. Nispilik, vergilendirme öncesinde mükellef arasında var olan nispi ilişkinin, vergilendirme sonrasında da korunmasına ilişkin durum olarak ifade edilmiştir (Neumark, 1975, s. 75; aktaran Arıcı, 2007, s. 33; Kılıç, 2018, s. 398).

Vergi sistemlerinin oluşturulması ve düzenlenmesi anayasa ve kanunlar doğrultusunda gerçekleştirilen eylemlerdir. Tarihte vergi adaletine ilişkin ilk ve en önemli anayasal gelişme ise İngiltere'de 1215 Tarihli Magna Carta ile yapılmıştır. Bu gelişmenin bir sonucu olarak hükümdarın vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve vergilerin kanuniliğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985, s. 3).

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası olan 1921 Anayasası'nda vergi adaletinin göstergesine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Daha sonra çıkarılan 1924 Anayasası'nın 84'üncü maddesinde "*Vergi, Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir*" ve 85'inci maddesinde "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilirler*" hükümleriyle verginin eşitliği ve kanuniliği yer almıştır (Gözübüyük, 2017, s. 70).

1924 Anayasası ile kanunda yer almayan herhangi bir verginin mükelleften istenemeyeceğine ve herkesin eşit vergilendirilmesine yer verilmiştir. Bu hükümler vergi adaletinin sağlanması hususunda yardımcı olan ilkeler arasında yer almaktadır.

1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinde "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" ve "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur*" ifadelerine yer verilmiştir (Gözübüyük, 2017, s. 127). Bu maddede, vergilerin kanunlar doğrultusunda ve herkesin mali gücüne göre alınmasına ilişkin açıklamalar yer almıştır.

Günümüzde hâlâ geçerliliği olan 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda¹ vergi adaleti 73'üncü maddede “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” ve “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükümleri ile yer almıştır. Bu hükümler doğrultusunda mükelleflerin mali güçleriyle orantılı bir şekilde vergilendirilmesi Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Ayrıca vergi yükünün mükellefler arasında adaletli dağılımı, devletin üstlenmiş olduğu sosyal bir politika olarak kabul edilmektedir.

Adil vergilendirme, bireyin vergi ödeme gücüyle orantılı bir şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Çünkü adalet, verginin amaç ya da hedefleri değil unsurları içerisinde yer almaktadır (Yaşa, 1956, s. 46).

Vergi adaleti, vergi yükünün toplumda bulunan bütün bireylerin ortak bir şekilde üstlenmesi ile sağlanır. Vergilerle ortaya çıkan faydaya, bireylerin vergi yükünü üstlenmeden ortak olması vergi adaletine ters düşmektedir (Akdoğan, 2002, s.179-180).

Toplumda yer alan ve vergi ödeme gücüne sahip olan her bireyin, vergi ödeme gücüyle orantılı bir şekilde kamu harcamalarının finansmanına dâhil ediliyor olması vergilendirme sürecinde adalet ilkesini ifade etmektedir (Pehlivan, 1996, s. 192).

Vergi adaleti mükellefin gelir seviyesi, kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi ve ödeme gücüne göre vergi alınması ile mükellefler arasında vergi yükünün adil dağıtılmasını ifade etmektedir (Er, 2010, s. 269).

Vergi adaletine ilişkin yapılan tanımlamalar doğrultusunda en genel anlamıyla vergi adaleti; devlet tarafından bireylere sağlanan faydaların finanse edilmesi amacıyla toplanan vergilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi yüküne, toplumda yer alan bireylerin ödeme gücü oranında katkı sağlaması olarak açıklanabilir.

¹ 18.10.1982 Tarihli ve 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (T.C. Resmi Gazete 17863 – 09.11.1982).

1.4. Vergi Adaletinin Boyutları

Vergilendirme sürecinde vergi adaletinin sağlanması için yatay adalet ve dikey adaletin aynı anda var olmasının gerekliliği birçok kez savunulmuş bir durumdur (Bilici, Pehlivanlı & Demirkılınç, 2017, s. 517; Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985, s. 48). Peki, vergi adaletini sağlayan dikey adalet ve yatay adalet nedir?

Vergi adaletinin daha iyi bir şekilde anlaşılması için içerisinde barındırmış olduğu iki boyutu açıklamak oldukça önemlidir. Boyut bir şeyin oluşması için içerisinde barındırmış olduğu unsurların bütünüdür. Vergi adaletinin de sağlanması için esas olan dikey adalet ve yatay adaletin aynı anda var olmasıdır. Çalışmanın bu bölümünde vergi adaletinin boyutları olarak görülen yatay ve dikey adalet yer verilmiştir.

1.4.1. Yatay Adalet

Yatay eşitlik veya denkleştirici adalet olarak da söz edilen yatay adalet, 1960'lı yıllarda R. Musgrave tarafından literatüre kazandırılmıştır. Vergi teorisinde yatay adalet, ekonomik açıdan aynı konumda bulunan mükelleflerin kendi grupları içerisinde, vergi öncesi durumu ile vergiyi ödedikten sonraki durumlarında bir değişikliğin olmaması şeklinde açıklanmaktadır (Elkins, 2006, s. 43; Genç & Yaşar, 2009, s. 37; Gravelle & Gravelle, 2006, s. 631). Dolayısıyla yatay adalette aynı ödeme gücüne sahip olan mükelleflerin aynı miktarda bir vergi yüküne sahip olması söz konusu olmaktadır (Şeker, 2010, s. 136).

Yatay adaletin sağlanması ve uygulanabilmesi için ekonomik açıdan gelirin tanımlanması ve vergiye ait matrahta gelire ait bütün kalemlerin yer alması gerekmektedir. Vergilendirme sisteminde gelirin ekonomik tanımlanmasının yapılmaması, yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin uygulanmasıyla mükelleflere tanınan ekonomik ve sosyal haklar, stopaj usulü vergilendirme ve vergi tarifesi yatay adaletin sağlanmasını güçleştirmektedir. Çünkü bu durumlar mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesine neden olan uygulamalardır (Genç & Yaşar, 2009, s. 38; Güran, 2004, s. 246).

Yatay adaletin sağlanmasını engelleyen uygulamalar arasında yer alan vergi muafiyet, istisna ve indirimlerin yarattığı iki tane etki vardır. Bu etkilerden birincisi,

vergilemenin kapsamı dışında tutulan bazı gelirlerin, diğer vergi mükelleflerini yüklenici konumuna getirmesidir. İkinci etki ise, karşılanması gereken kamu geliri ihtiyacı için mükelleflerin olması gerekenden daha yüksek vergi oranı ile vergilendirilmeye maruz kalması durumudur (Akkaya, 1988, s. 349; Hettich, 1983, s. 419).

Vergilendirme sürecinde yer alan istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamalar temelde mükellef nezdinde kolaylık sağlamak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Ancak bu uygulamaların yaratmış olduğu etkiler, yatay adalet üzerinde engelleyici bir rol oynar ve vergi adaletinin sağlanması noktasında güçlük yaratır.

1.4.2. Dikey Adalet

Dikey eşitlik ya da dikey adalet, aynı ödeme gücüne sahip olmayan vergi mükelleflerinin farklı koşullarda vergilendirilmesi gerektiğinin savunulduğu bir adalet boyutudur (Musgrave & Musgrave, 1989, s. 223-244; Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985, s. 48).

Dikey adalette vergi mükellefleri arasında var olan gelir farklılıkları göz önüne alınarak vergilendirme gerçekleştirilir. Böylece gelir düzeyi yüksek olan mükellef ile gelir düzeyi düşük olan mükellef farklı vergi yüküne tabii olur. Çünkü burada başat olan vergi mükelleflerinin ödeme güçleriyle orantılı bir şekilde vergi yüküne sahip olmalarını sağlamaktır (Genç & Yaşar, 2009, s. 37; Karaosmanoğlu, 2009, s. 11).

Dikey adalet boyutunda artan oranlı bir vergi yapısı kullanılmaktadır. Çünkü yüksek gelirliler ile düşük gelirliler arasında vergi sonrası oluşan gelir farklılığı azaltılarak gelirin yeniden dağılımı sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu durum yatay adalet ve dikey adalet arasındaki farkı ortaya koyar. Çünkü dikey adalet, kişilerin maddi refah düzeyleri dikkate alınarak sisteme yapılacak olan vergi amaçlı katkıların ve devletin o bireylere sağlayacağı refah yardımı düzeylerinin ayarlanması sağlanmaktadır (Topal, 2011, s. 111-113).

Yatay adalet, hukukun egemen bir güce sahip olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğinin bulunduğu hukuk devleti ile bağdaşan boyutunu ifade etmektedir (Çağan, 1980, s. 144; Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985, s. 45). Sosyal adaletin temin

edilmesini sağlayan, bireylere kişisel ve siyasal haklar yanında; sosyal ve ekonomik hakların da verilmesini ön gören sosyal devlet ise yatay adalet ilkesinin tek başına yetersiz olduğunu düşünür. Bu nedenle sosyal devlet, dikey adalet anlayışı ile ilgilenmiştir (Çağan, 1980, s. 144; Gümüş, 2010, s. 122; Topuzkanamış, 2013, s. 123).

1.5. Vergi Adaletinin Uygulanmasında Kullanılan Yaklaşımlar

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için toplanan vergilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi yükünün, bireyler arasındaki adil dağılımına yönelik temel ilkeye ilişkin tartışmalar orta çağdan başlamıştır. Tartışmaların neticesinde vergide adalet için iki temel yaklaşım öngörülmüştür. Bu yaklaşımlar fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı olarak iki başlık halinde açıklanmaktadır (Uluatam, 1988, s. 189). Çalışmanın bu bölümünde fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı içerikleriyle birlikte ele alınmıştır.

1.5.1. Fayda Yaklaşımı

Fayda yaklaşımı, doğada var olan düzenin düşünce sisteminin temeli olan 17. yüzyıl İngiliz ve Alman siyasal düşünürlerince kabul görmüş bir yaklaşım türüdür (Uluatam, 1988, s. 189). Adam Smith, John Locke ve David Hume gibi düşünürlerin kaleme aldığı fayda yaklaşımı, mükelleflerin kamu hizmeti veya kamu mallarından elde ettikleri fayda oranında sisteme katkıda bulunulması gerektiği savunulan bir düşünce biçimi olarak açıklanmaktadır (Musgrave & Musgrave, 1989, s. 219).

Bu yaklaşımın ortaya koyduğu ana fikir, mükellefin kamu mallarını tükettikten sonra elde ettiği fayda ile vergilendirme sistemine olan katkısının aynı oranda olması ile ilgilidir (Liebig & Mau, 2005, s. 472).

Fayda yaklaşımında, piyasa mekanizmasında olduğu gibi serbest bir ortamın varlığı temel olarak alınmaktadır. Fayda gerek özel sektör gerekse devlet tarafından sağlanmış olsun, mükellefler elde ettiği faydanın karşılığını ödemek zorundadır. Piyasa mekanizmasında söz konusu olan fiyat faktörü, fayda yaklaşımında kamu ekonomisindeki vergiye denk olarak kabul edilmektedir. Kişiler piyasa tarafından elde ettiği özel mal ve hizmetler karşılığında fiyat ödemekle yükümlüdür. O halde kamu kesimi tarafından sağlamış oldukları kamusal mal ve hizmetlerin bir karşılığı

olarak da devlete vergi ödemek zorundadırlar. Bunun tersi olması durumunda bedavacılık sorununda olduğu gibi birilerinin sağladığı faydanın maliyeti başkasına yüklendiğinde adaletsiz bir durum ortaya çıkmış olur (Soğukpınar, 2009, s. 34; Şentürk, 2006, s. 17).

Vergilendirme sürecinde fayda yaklaşımının tam kamusal mallar için uygulanması mümkün değildir. Bunun nedeni tam kamusal malların devletin bir gereği olarak bütün gelir gruplarına sunulan hizmetlerin bütününe ifade ediyor olmasıdır. Dolayısıyla fayda yaklaşımının esas uygulama alanı, bölünebilir ve fiyatlandırılabilir yarı kamusal mallardır. Toplumdaki mükellefler fayda sağladıkları yarı kamusal mallar için bu hizmetlerden faydaları ölçüsünde vergilendirilebilirler (Topan, 2019, s. 12).

1.5.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Ödeme gücü yaklaşımının yapısında yer alan artan oranlı vergileme 16. yüzyılda Guicciardini tarafından ele alınması bakımından ödeme gücü yaklaşımının temellerinin fayda yaklaşımdan daha eskilere dayandığını göstermektedir (Edizdoğan, 2008, s. 236; Guicciardini, 1964).

16. yüzyılda Guicciardini ile Bodin'in ödeme gücü yaklaşımına yönelik düşüncelerinden sonra farklı siyasi ve iktisadi görüşteki yazarlarca yaklaşımın gelişimi sağlanmıştır. Ödeme gücü yaklaşımının gelişimine ilişkin incelemeler Rousseau, Sismondi, Say, Mill ve Wagner tarafından yapılmıştır. Ayrıca ödeme gücü yaklaşımı yalnızca düşünürler tarafından değil, kamuoyunun büyük bir bölümü tarafından da desteklenmiştir (Guicciardini, 1964; Musgrave & Musgrave, 1989, s. 223; Uluatam, 1988, s. 195).

Ödeme gücü yaklaşımı esas olarak vergilerin ekonomik boyutunu ele alan bir yaklaşım türü olarak ifade edilmektedir. Yaklaşımın sahip olduğu bu özellik vergilerin alınması aşamasında mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak uygulanması olarak açıklanmaktadır (Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2017, s. 22).

Vergi ödemekle yükümlü olan mükellefler arasında gelir ve servet düzeylerine ilişkin farklılıklar bulunmaktadır. Vergi adaletinin temelinde mükellefler arasında var olan bu gelir farklılıklarını göz önüne alarak, her

mükellefin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi yatmaktadır. Bir kişinin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üstündeki gelir, o kişinin vergi ödeme gücünü ifade etmektedir (Akdoğan, 2002, s. 192-193; Erginay, 1990, s. 53).

Ödeme gücü yaklaşımı için adaletli bir vergilendirme sistemi, mükelleflerin asgari düzeydeki gelirlerinin üstünde kalan gelire oranla vergilendirilmesi ile gerçekleşir. Ödeme gücü yüksek olan mükelleften, düşük olan mükellefe oranla daha fazla vergi alınmalıdır. Bu şekilde vergilendirmede adalet sağlanmaya çalışılmalıdır (Keskin, 2018, s. 63).

Smith, vergilendirmede hem fayda yaklaşımını hem de ödeme gücü yaklaşımını kabul etmesine karşın ödeme gücü yaklaşımına öncelik vermiştir. Çünkü kamusal mal ve hizmetlerin faydasının belirlenmesi söz konusu olan bir durum değildir (Musgrave & Musgrave, 1989, s. 219). Ödeme gücü yaklaşımı mükellefin kamu hizmetinden fayda elde edip etmediğiyle ilgilenmez, mükellefin ödeme gücüyle ve gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi ile ilgilenmektedir (Soğukpınar, 2009, s. 43).

Uygulamada ödeme gücünün kavranabilmesi ve vergilendirmede adaletin gerçekleştirilebilmesi için çeşitli yöntemler benimsenmiştir. Bu yöntemler; asgari geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma kuramı, muafiyet ve istisna şeklinde sıralanmaktadır (Karakoç, 2014, s. 1286).

1.5.2.1. Asgari Geçim İndirimi

18. yüzyılda ortaya koyulan asgari geçim indiriminin ilk uygulanma biçimi 1799 yılında İngiliz gelir vergisinde görülmüştür (Edizdoğan, 2008, s. 244-245). Vergi ödeme gücünün ilk unsuru olan ve en az geçim indirimi olarak da bilinen asgari geçim indirimi, mükellefin asgari ihtiyaçlarını karşılayacak kadar gelirin vergi dışı tutulması şeklinde ifade edilmektedir (Erginay, 1990, s. 54; Pehlivan, 2002, s. 171). Çünkü her mükellefin karşılaması gereken zorunlu ihtiyaçları vardır. Mükellefin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak adına sahip olduğu asgari gelirin, vergi konusu olması vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır (Pehlivan, 2002, s. 171).

Asgari geçim indirimi, vergi türleri açısından kıyaslandığında temel olarak gelir vergisi gibi doğrudan gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerde daha kolay

uygulanan bir yöntemdir. Çünkü harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerde asgari geçim indiriminin uygulanma alanı mevcut değildir (Eraslan, 2016, s. 17-18). Devrim (2002, s. 225), asgari geçim indirimini temelde korunması gereken mükellef ya da mükellef gruplarını hedef alan bir uygulama biçimi olarak ifade etmiştir. Uygulama biçiminde asgari geçim sınırı söz konusu olduğu için asgari geçim indiriminden herkesin yararlanmasının mümkün olmadığını açıklamıştır.

Asgari geçim indiriminin herkese uygulanmasının mümkün olduğunu gösteren ülke örnekleri vardır. Örneğin; Almanya’da hem ücret geliri sahibi olan hem de diğer gelir unsurları üzerinden gelir elde eden bütün mükellefler asgari geçim indiriminden faydalanmaktadır (Kaplan, 2012, s. 373).

Türk Vergi Sistemi’nde asgari geçim indiriminin teorik açıdan esas eksikliği indirimin sadece ücret geliri elde eden mükellefler için geçerli olmasıydı. Bu nedenle Türkiye’de uygulanan asgari geçim indirimi daha çok ayırma kuramının hayata geçirilmesine yönelik gerçekleştirilmiş bir uygulama olduğu belirtilmektedir (Kaplan, 2012, s. 382-383).

Türkiye’de 1949-1986 yılları arasında genel indirim ve özel indirim ismiyle uygulanan asgari geçim indirimi, daha sonra vergi iadesi olarak uygulanmaya başlamıştır. 2008 yılında tekrardan kanunda yer alarak 2021 yılına kadar ücret geliri elde eden mükelleflere uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanunu’nun² 32. maddesinde yer almıştır (Demet, 2022, s. 154). Türkiye’de 7349³ sayılı kanun doğrultusunda 2022 yılında asgari geçim indirimi uygulaması kaldırılmış ve asgari ücret tutarı kadar ücret geliri elde eden mükellefler vergi dışı bırakılmıştır (Yeğen, 2022, s. 173).

1.5.2.2. Artan Oranlı Tarife

Mükellefin ödeyeceği vergi miktarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanacak olan oran ve ölçülerin tümü vergi tarifesi olarak ifade edilir (Akdoğan, 2002, s. 210). Mükellefin elde ettiği vergilendirilebilir gelir arttıkça, vergi mükellefinin ödeyeceği verginin elde ettiği gelire oranı sabit kalabileceği gibi azalır

² 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (T.C. Resmi Gazete 10700 - 06.01.1961).

³ 22.12.2021 Tarihli ve 7349 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (T.C. Resmi Gazete 31700 - 28.12.2021).

ya da artış gösterebilir. Verginin gelire oranla sabit kalması düz oranlı tarife, azalması azalan oranlı tarife ve artması artan oranlı tarife olarak tanımlanmaktadır (Türk, 1999, s. 142).

Az kazananadan az, çok kazananadan çok vergi alınması şeklinde ifade edilen artan oranlı tarife yapısı ödeme gücü yaklaşımını temel alan bir uygulama şeklidir (Devrim, 2002, s. 223). Bu uygulama, matrahın arttıkça matraha uygulanacak olan artışa paralel olarak vergi oranında da bir artışın meydana gelmesi şeklinde açıklanmaktadır (Pehlivan, 1996, s. 134). Artan oranlı tarife yapısı, daha fazla gelir elde eden mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına vergi oranı olarak da daha fazla katkı sağlaması gerektiğini ifade eden bir uygulamadır (Emes, Clemens, Basham & Samida, 2001, s. 12).

Vergiler adalet ilkesi doğrultusunda ele alındığında vergi tarifesinin artan oranlı olması büyük bir önem arz etmektedir. Artan oranlı tarife yapısının uygulanma biçimi dolaysız vergilerde görülmektedir. Dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi, az geliri olan mükellefin, daha çok gelir elde eden mükelleften daha az vergi ödemesiyle artan oranlılığı uygulamaktadır. Ancak dolaylı vergiler arasında yer alan katma değer vergisi gibi vergilerde farklı gelir düzeylerine sahip mükellefler eşit tutarda harcama yaptıklarında, eşit tutarda vergi ödemektedirler. Bu durum, mükelleflerin gelir düzeylerine ilişkin incelendiğinde geliri az olan mükellefin, çok gelir elde eden mükelleften daha çok vergi ödediğini göstermiş olur. Sonuç olarak dolaysız vergilerin artan oranlı tarife yapısına sahip olması, adalet ilkesine daha uygun vergi türü olduğunu göstermektedir (Çelik, 2016, s. 258).

1.5.2.3. Ayırma Kuramı

Vergi adaletini sağlamaya yönelik ödeme gücüne ulaşmada kullanılan diğer bir yöntem ayırma kuramıdır. Ayırma kuramı içerisinde emek geliri ve sermaye gelirini barındırmaktadır. Sermaye gelirleriyle emek gelirleri karşılaştırıldığında, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha zahmetli, güç ve devamlılık özelliğinin zayıf olması korunmaya ihtiyacı olduğunu düşündürmüştür. Emek gelirleri hastalık ve işsizlik durumlarında kesintiye uğrarken sermaye gelirlerinin devamlılığı ve vergiye dayanıklılığı oldukça yüksektir. Dolayısıyla bu kuram, neden emek gelirleri üzerinden sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi

alınması gerektiğini açıklamaktadır (Akdoğan, 2002, s. 223; Erginay, 1990, s. 62-63; Karakoç, 2014, s. 1287).

Ayırma kuramının temelini ücretlerde ortaya çıkan dengesizlikler oluşturmaktadır. Kuramın amacı düşük gelir grubuna sahip olan ücretlilerin ağır vergi yüküne maruz kalmasını engelleyerek vergi adaletini sağlamaya yöneliktir (Ulusoy, 1995, s. 90). Türk Vergi Sistemi'nde ayırma kuramı, asgari geçim indirimi uygulamasının bir uzantısı niteliğinde kullanılmıştır (Biyar, 2007).

1.5.2.4. Muafiyet ve İstisnalar

Vergi politikaları doğrultusunda kanunlarda bazı mükellef gruplarının vergi yükünü düşürmek, faaliyetlere teşvik etmek, vergiye ilişkin gönüllü uyumu arttırmak ve vergi yönetimini kolaylaştırmak için muafiyet ve istisnalar yer almaktadır (Çaşkurlu & Arslan, 2015, s. 196-197).

Muafiyet vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken mükellefin ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik amaçlar doğrultusunda kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli olarak kanunlarca vergi dışı tutulması şeklinde ifade edilmektedir. Muafiyet vergi mükelleflerinin kişisel özellikleri nedeniyle vergi dışında tutulmaları iken istisna, esasen verginin konusuna girmekle beraber kanunlarca vergi konusunun kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli olarak vergi dışında bırakılması olarak açıklanmaktadır (Erdem, Şenyüz & Tatlıoğlu, 2017, s. 144-145; Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2017, s. 80-84).

Muafiyet veya istisnanın gerçekleşmesi için ilk olarak kanun kapsamında yer alan kişi veya konunun varlığı söz konusu olmalıdır (Sağbaş & Saruç, 2010, s. 84). Çünkü vergilendirmenin kapsamına alınmamış olan konu veya kişiye yönelik herhangi bir istisna ya da muafiyet uygulanması olanaksızdır. Dolayısıyla bir konunun ya da bir kişinin vergi dışı bırakılması ancak kanunlarda yer alması durumunda gerçekleşmektedir (Öztürk, 2016, s. 66).

Muafiyet ya da istisnanın uygulanması vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmaz. Bu uygulamalar ancak kanunda yer alan hükümler doğrultusunda vergilendirmenin diğer aşamalarını ortadan kaldırmaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedir (Mutluer & Dayanç, 2014, s. 105).

1.6. Vergi Adaletini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörler

Vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen birtakım unsurlar bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde açıklanacak olan bu unsurlar; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi, çifte vergilendirme, verginin yansıtılması ve vergi affı ve olarak sıralanmaktadır.

1.6.1. Vergiden Kaçınma

Mükelleflerin kanunlar doğrultusunda vergiyi doğuran olayın dışında kalmaya çalışma çabası veya ödemesi gereken vergiden daha düşük bir oranda vergi ödeme eğilimi içerisine girmesi vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır (Rayner, 1978, s. 5).

Vergiden kaçınmada bir suç unsuru bulunmamaktadır. Burada mükellef idarenin vergi alma çabası karşısında daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek için kanunlarla çizilmiş olan sınırlar içerisinde çeşitli yollara başvurarak vergiden kaçınmaya çalışmaktadır. Vergiden kaçınma, kanunlar doğrultusunda gerçekleştirilen bir eylem olduğu için burada herhangi bir cezai müeyyide söz konusu değildir (Çaşkurlu & Arslan, 2015, s. 203; Erdem, Şenyüz & Tatlıoğlu, 2017, s. 260).

Mükellefler vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalardan yararlanarak veya vergiye tabi olmayan mal ve hizmet satın alarak vergiden kaçınılabilmektedir. Bu doğrultuda gerçekleştirilen uygulamalar bir suç teşkil etmemektedir (Pehlivan, 2002, s. 180).

Mükellef vergi yükünü ortadan kaldırmak ya da asgari düzeye indirmek amacıyla uzmanlardan, muhasebecilerden ve profesyonel danışmanlardan yasa boşluklarının bulunması ve değerlendirilmesi konusunda yardım alabilme yetisine sahiptir (Rayner, 1978, s. 5).

Vergiden kaçınma, kanun doğrultusunda yapılan bir işlem olması sebebiyle suç olarak kabul edilmemesine rağmen vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü herkes elde etmiş olduğu gelir üzerinden devlete belirli bir oranda vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak burada bazı mükellefler daha az veya hiç vergi ödemeyerek vergi ödeyen mükellef ile arasında vergi yüküne ilişkin

adaletsizlik oluşturmaktadır. Sonuç olarak vergiden kaçınmanın kanuni yollarla yapılıyor olması adaletsiz bir vergilendirme sürecine sebep olduğu gerçeğini değiştirmedini düşündürmektedir.

1.6.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergiyi ödememek için vergiye karşı göstermiş olduğu en sert reaksiyon olarak kabul edilmektedir (Erdem, Şenyüz & Tatlıoğlu, 2017, s. 267). Vergiye ilişkin yeterli düzeyde bilgisi olmayan kimseler için görünüş olarak vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında pek bir fark gözükmemektedir. Ancak ikisi arasında farklılık yaratan husus vergi kaçakçılığının kanunlara aykırı davranılan bir suç olmasıdır (Pehlivan, 2002, s. 180; Shenfield, 1968, s. 7).

Vergi kaçakçılığı, gerek vergi kanunlarına gerekse vergiye ilişkin olan diğer kanunlara aykırı olacak şekilde mükellefin normalde ödemekle yükümlü olduğu vergiyi sürekli ya da geçici, kısmen veya tamamen ödememesi durumu olarak açıklanmaktadır (Şen & Sağbaş, 2017, s. 301).

Kanunda vergi kaçakçılığı olarak kabul edilen eylemler Vergi Usul Kanunu'nun⁴ 359'uncu maddesinde (a), (b), (c), (ç) ve (d) fıkralarında sıralanmıştır. Vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere ilişkin yapılan kayıt ve hesap hileleri ile gerçek olmayan kişiler adına hesap açma gibi birçok fiil açıklanmıştır. Ayrıca kanunda sayılan kaçakçılık fiillerini işleyenler adına, vergi cezası kesileceğine ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin normalde ödemekle yükümlü olduğu vergiyi ödememesine neden olarak adaletli vergilendirmede engel teşkil etmektedir. Çünkü herkes vergi kanunları doğrultusunda elde ettiği gelir ve yapmış olduğu harcamalar neticesinde vergi ödemekle yükümlüdür. Oysa vergi kaçakçılığında mükellef kanunsuz yollar kullanarak vergisini kısmen veya tamamen ödemez. Dolayısıyla vergisini tam olarak ödemiş olan dürüst mükellef ile vergisini ödemeyerek

⁴ 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (T.C. Resmi Gazetesi 10703 – 10.01.1961).

kaçakçılık fiilini gerçekleştiren mükellef arasında vergilendirme sürecinde bir adaletsizlik meydana gelmektedir.

1.6.3. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi dünya literatürüne 1958 yılında ABD'nin II. Dünya Savaşı zamanında beyan edilmeyen gelirlerini parasal yöntemlerle tahmin etmeye çalışan Cagan tarafından girmiştir (Cagan, 1958, s. 303-328). Dünyada yaygın bir şekilde var olan kayıt dışı ekonomi, devletin kayıtlarında yer almayan ve kontrol edilemeyen yasal ve yasadışı alanda meydana gelen çeşitli faaliyetlerin bütünü olarak ifade edilmektedir (Schneider, Chaudhuri & Chatterjee, 2003, s. 2; Erkuş & Karagöz, 2009, s. 139).

Kayıt dışı ekonomi devletin vergi gelirlerinde azalma meydana getirebilir. Ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı bırakılması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmaktadır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Devlet vergi gelirlerinde meydana gelen bu azalmaları borçlanarak, yeni vergiler koyarak ya da dolaylı vergileri arttırarak telafi etmektedir (Us, 2004, s. 13).

Kayıt dışı ekonomiyi telafi etmek amacıyla kullanılan yöntemler, mükellef üzerindeki vergi yükünü arttırarak tekrardan kayıt dışı ekonomiye sebep vermektedir. Sonuç olarak tekrardan ortaya çıkan kayıt dışı ekonomi ile vergisini ödeyen mükellef üzerinde ekstra bir vergi yükü oluşarak vergi yükünün adaletsiz dağılımı meydana gelmektedir (Kılıç, 2018, s. 408).

1.6.4. Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, bir mükelleften aynı dönem ve niteliğe sahip verginin konusuna giren bir ekonomik eylem veya servet unsuru üzerinden iki ya da daha fazla ülkenin vergi alması olarak açıklanmaktadır (Edizdoğan, 2008, s. 226; Üstün, 2013, s. 214). Çifte vergilendirme ile mükellef zaten ödemiş olduğu vergi üzerinden birden fazla kez vergilendirilmektedir. Mükellefin normalde ödemesi gereken vergiden daha fazla vergi ödemesine neden olan çifte vergilendirme, vergide adalet ilkesine ters düşmektedir.

Aralarında yoğun ve geniş kapsamlı ekonomik ilişkiler gerçekleştiren ülkeler, vergi kanunlarını birbirinin sahip olduğu egemenlik alanına uygun bir şekilde düzenlemek ve aynı vergi konusunun iki ülke tarafından da vergilendirilmesini engellemek amacıyla çifte vergilendirmeye ilişkin vergi antlaşmaları yapmaktadır (Karakoç, 2019, s. 118).

Vergi antlaşmaları ile mükellef nezdinde bir vergi konusu üzerinden birden fazla ülkenin vergi almasını engellemek amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda vergilendirme sürecinin daha adil bir şekilde gerçekleştirilmeye çalışılması sağlanmıştır.

1.6.5. Verginin Yansıtılması

Mükellef, iktisadi bir faaliyet neticesinde elde ettiği gelir üzerinden vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak mükellef başka bir mükellefin sürece dâhil olmasından faydalanarak ödemiş olduğu vergi yükünü hafifletebilir (Edizdoğan, 2008, s. 193). Mükellef tarafından ödenmiş olan bu verginin ekonomik ve mali imkânlar doğrultusunda kısmen veya tamamen, sürekli ya da geçici olarak başkalarına aktarılması verginin yansıtılması şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2002, s. 288; Şen & Sağbaş, 2017, s. 303).

Verginin tüketim ve tasarruflarda bir azalma meydana getirmesi doğal olarak mükelleflerin sahip olduğu vergi yükünü başkasına yansıtarak bu vergi yükünden kurtulmak istemesi durumunu oluşturmaktadır. Mükelleflerin ödedikleri ya da ödeme zamanı gelmiş olan vergi yüklerini ileri veya geriye doğru yansıtmaları mümkündür (Demir, 2013, s. 86).

Yansıtılma dolaylı ve dolaysız vergiler arasında farklılık göstermektedir. Dolaylı vergiler daha kolay yansıtılabilme özelliğine sahiptir. Verginin yansıtılması aslında ödeme gücü zayıf olanlar üzerine vergi yükünün devredilmesi olarak görülmektedir (Mercan, 2006, s. 21).

Verginin yansıtılması durumunda iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlardan birincisi, yansıtılmanın zayıf ödeme gücüne sahip olan bireylere yansıyor olmasıdır. Bu da vergi yükünün adaletli olmasını engellemektedir. İkinci sonuç ise, ortaya çıkan bu adaletsiz yapının gelir dağılımını da adaletsizliğe sürüklemesidir. Sonuç olarak verginin yansıtılması adil gelir dağılımını

güçleştirerek vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir (Mercan, 2006, s. 21; Şen & Sağbaş, 2017, s. 303).

1.6.6. Vergi Afları

Ceza hukukunda af ile ilgili tanımlama yapılmasına karşın vergi affı ile ilgili net bir tanım yapılmadığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarına bakıldığında af kelimesine ilişkin bir ibarenin yer almadığı görülmektedir (Şenlik, 2008, s. 7). Mali af içerisinde yer alan vergi affı, vergi kanunlarıyla tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların tahsilatının gerçekleştirilmemesiyle ortaya çıkan gecikme zammı ve gecikme faizlerinin şartlı veya şartsız, tamamen veya kısmen tahsilinden devletin vazgeçmesi durumu olarak ifade edilmektedir (Akgün, 1994, s. 11).

Vergi affının tarihsel süreci incelendiğinde Osmanlı dönemindeki ilk vergi affının, 15. yüzyılın ilk yarısında ve II. Murad tarafından siyasi ve askeri amaçlar doğrultusunda çıkarıldığı görülmüştür (Akgün, 1994, s. 3). Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra vergi affına ilk defa 1924 yılında başvurulmuştur. 1924 yılından şimdiye toplam 40 tane vergi affı olarak sayılacak uygulamanın var olduğu bilinmektedir. 1947 – 1960 arasında uzun bir süre herhangi bir af çıkarılmamıştır. Buna karşın bazı yıllarda birden fazlaca af çıkarıldığı da görülmüştür. Çıkarılan af kanunları daha çok malî, ekonomik ve siyasî amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir (Karagöz, 2022, s. 40).

Anayasanın 87'nci⁵ maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının beşte üç çoğunluk kararıyla genel veya özel af ilanı verebileceğine ilişkin ibareler yer almaktadır. Ayrıca verilecek olan bu kararların temeli Anayasa'ya bağlanmıştır. Bu hükümler doğrultusunda af çıkarma yetkisinin TBMM'ye ait olduğu ve vergi affı çıkarma yetkisinin Anayasa temelinde belirlendiği görülmektedir.

Sık şekilde başvurulanan bir yöntem olan vergi aflarının aynı zamanda anlaşılır olmayan bir yapıdan meydana gelmesi vergi uyumunu azaltmakta ve vergi adaletine olan bakışı olumsuz bir şekilde etkilemektedir (Karaosmanoğlu, 2009, s.

⁵ 18.10.1982 Tarihli ve 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (T.C. Resmi Gazetesi 17863 – 09.11.1982).

104; Şanver, 2018, s. 58). Vergi aflarının sık bir şekilde çıkarılması, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturmaktadır. Bu durum da vergi cezalarının etkinliğini azaltmakta ve vergi adaletinin zedelenmesine neden olmaktadır (Demir, Demirgil, İtik & Deniz, 2016, s. 277).



2. VERGİLERİN KİŞİSELLEŞTİRİLMESİ VE KİŞİSELLEŞTİRMEYE YÖNELİK BETİMLEMELER

2.1. Vergilerin Kişiselleştirilmesi Kavramı

19. yüzyılın sonlarına doğru ortaya çıkan kişiselleştirme kavramı, bölümlendirme, hedefleme ve profilleme kavramları doğrultusunda da kullanıldığına rastlanılmıştır (Başer & Akıncı, 2020, s. 869; Wind & Rangaswamy, 2001).

Vergi sistemindeki kişiselleştirme kavramının, bazen şahsileştirme olarak da kullanıldığı görülmektedir (Karaca, 2016). Vergilendirmede kişiselleştirme, vergilerin mükelleflerin ödeme gücüne göre ayarlanma ve uyum sağlama özelliğini ifade eden bir kavramdır (Erdem, Şenyüz & Tatlıoğlu, 2017, s. 174-175). Vergilerin kişiselleştirmesi, fırsat eşitliği olmayan düşük ödeme gücüne sahip mükellefler gibi dezavantajlı kesimlere yönelik yapılmış olan pozitif bir ayrımcılık olarak düşünülmektedir (Kılıcı & Karaca, 2019, s. 676).

2.1.1. Dolaysız Vergilerde Kişiselleştirme

Kişiselleştirme özelliği gelir vergisinde görülmektedir. Çünkü gelir vergisi, mükellefin şahsi ve ailevi durumunu dikkate alarak vergilendirilmesini sağlayan subjektif bir vergi olarak bilinmektedir (Karaca, 2016, s. 230). Gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler, kişiselleştirme özelliğinden dolayı mükellefler arasındaki dengesiz vergi yükü üzerindeki adaletsizliklerin giderilmesine yardımcı olur (Karaca, 2016, s. 337).

Kişiselleştirme özelliğine sahip olan dolaysız vergiler, mükelleflerin ödeme güçlerine göre ayarlanarak kolayca uyum sağlayabilmektedir. Çünkü ödeme gücüne ulaşmada kullanılan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı, muafiyet ve istisnalar vergilerin kişiselleştirmesinde oldukça önemli bir paya sahip olan tekniklerdir (Çelik, 2016, s. 257; Karaca, 2016, s. 326). Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bu teknikler, vergilerin kişiselleştirmesinde ve mükellefin ödeme gücüne göre ayarlanmasında yardımcı olmaktadır. Çünkü bu tekniklerin uygulanması, mükellefin şahsi durumunu dikkate alarak vergilendirilmesini sağlamaktadır (Çomaklı, 2009, s. 96).

Vergilerin kişiselleştirilmesi, verginin ödeme gücüne göre alınması ile ilişkili bir durumu ifade etmektedir. Çünkü ödeme gücüne ulaşmada kullanılan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı, muafiyet ve istisnalar vergilerin kişiselleştirmesine yardımcı olan uygulamalar arasında yer almaktadır. Sonuç olarak ödeme gücüne ulaşmada kullanılan teknikler sayesinde vergilerin kişiselleştirmesi sağlanabilir.

2.1.2. Dolaylı Vergilerde Kişiselleştirme

Dolaylı vergiler, asgari yaşam düzeyine sahip olan herkesin üstlenmek zorunda olduğu vergilerdir. Bu tür vergilerde, vergi yükünü en son kimin üstlendiği bilinmediğinden vergi yükünün ödeme gücüne göre ayarlanması mümkün değildir. Dolaylı vergilerin kişiselleştirme özelliğinden yoksun olması, düşük gelirli mükellef ile yüksek gelirli mükellef arasında vergi adaletsizliğine neden olmaktadır (Arıcı, 2007, s. 24; Mercan, 2006, s. 153-154).

Dolaylı vergilerde kişiselleştirme özelliğinin olmaması, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan artan oranlı tarife ve ayırma kuramı gibi uygulamaların uyarlamasında engelleyici rol oynamaktadır. Ayrıca kişiselleştirme özelliğine sahip olmayan dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içinde mükelleflerin vergi ödeme gücünü daha doğru yansıtan dolaysız vergilerden daha büyük bir paya sahip olması vergi adaleti açısından bir dengesizlik oluşmasına neden olmaktadır (Gündoğdu, 2022, s. 167).

Dolaylı vergi türleri, dar gelirli mükelleflerin reel gelirlerinin düşmesine neden olarak yaşam standartlarının daha da zorlaştırılmasını sağlamaktadır (Karaca, 2016, s. 337). Sonuç olarak adaletsiz olarak kabul edilen dolaylı vergilerde yaşanan artışlar vergilendirme sürecinde de adaletsizliğinin artmasına zemin hazırlamaktadır (Şen, 2022, s. 678).

Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletine etki eden temel sorun, mükellefler arasında oluşan dengesiz vergi yüküdür. Ortaya çıkan bu dengesiz vergi yükü, dolaylı vergilerde eksik olan kişiselleştirme özelliğinden kaynaklanmaktadır.

2.2. Literatür Taraması

Çalışmada Türk Vergi Sistemi'nde yer alan katma değer vergisine, vergi adaletini sağlamak için kişiselleştirme sorununa yönelik çözüm önerisi sunmak amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin yapılmış olan çalışmalar yol gösterici özelliğe sahip olacaktır. Dolayısıyla vergilerin kişiselleştirmesine ilişkin yapılmış olan ulusal ve uluslararası çalışmalardan yararlanılarak bir literatür taraması yapılmıştır. Literatür taramasına uluslararası çalışmalarla başlanmış ve ulusal çalışmalara yer verilerek sonlandırılmıştır.

Kişisel vergilendirmeye ilişkin fikirlerin gelişimi Adam Smith'e kadar uzanmaktadır. Ancak konunun teorik temeli, Nicholas Kaldor'un (1955) yazmış olduğu "An Expenditure Tax" isimli eseri ile başlamıştır. Kişisel vergilemenin teorik yapısı maliye literatürüne Kaldor'un kişisel harcama vergisi ile girmiştir (Demirli & Güran, 2009, s. 178). Kay (1990, s. 10) yapmış olduğu çalışmada, kişisel harcama vergisinin uygulanmasında gelir ve harcamanın tespit edilmesinde zorluk yaşandığı düşüncesinden yola çıkarak, kişisel harcama vergisinin yıllık uygulanması yerine "Ömür Boyu Harcama Vergisi" olacak şekilde uygulanmasını önermiştir. Kişisel harcama vergisine yönelik bir diğer alternatif, "Sınırsız Tasarruf İndirimi Vergisi" önerisi olmuştur. Bu vergi, hem gerçek kişiler hem de şirketler üzerinden alınan katma değer vergisinin bileşenlerinden oluşturularak önerilmiştir (Gale, 2002: 10).

Ainsworth (2006) yapmış olduğu çalışmada Japon tüketim vergisinde yaşanan gerilemeye çözüm yolu sunmayı amaçlamıştır. Japonya'nın yaşanan nüfusu vergilerde artış yaşanmasına neden olmuştur. Dolayısıyla bu artışı tüketim vergisi karşılar duruma gelecektir. Nüfusun yaşlanmış olması yüksek vergi yükünü ödeyecek kesimin de az çalışan yaşlı tüketiciler olduğunu gösterir. Sonuç olarak bu doğru bir vergilendirme olmaz. Çalışmada Japon tüketim vergisine yönelik çözüm, azalan oranlı bir tüketim vergisi ile vergi gelirlerinin arttırılmasıdır. Çünkü yaşlı kesim sabit gelire sahip bireylerden oluşmaktadır. Bu durum adaletsiz ve kişiselleştirilmeden uzak bir vergilendirme demektir. Ayrıca vergide yapılacak olan indirimlerin yaşlı, engelli ve düşük gelir grubuna sahip mükelleflere uygulanması önerilmiştir.

Barreix, Bès & Roca (2011) yapmış oldukları çalışmada, Latin Amerika ve Karayip ülkelerindeki benzerlik gösteren modern vergi sistemlerine ait özellikleri irdelemişlerdir. Bu doğrultuda kişisel katma değer vergisine yönelik sunulan evrensel çözüm, Ainsworth (2006) tarafından önerilen Japon çözümü ve Kanada çözümü incelenmiştir. İncelemelerin ardından hakkaniyet ve maliye politikası arasındaki bağlantı analiz edilmiştir. Son olarak KDV’de kişiselleştirmesi önerileri üzerinde durulmuş ve bu önerilerin Kolombiya, Kosta Rika, Şili, Ekvador, El Salvador, Nikaragua, Dominik Cumhuriyeti ve Uruguay’a yönelik yapılan tahminler ele alınarak kişiye özel KDV’ye yönelik “Olası Üçlü” önerisi sunulmuştur.

Barreix, Bès & Roca (2012) yaptıkları çalışmada ilk olarak KDV'nin özelliklerini ve imkânsız tüketim vergileri üçlüsünün zorluklarını irdelemişlerdir. Ardından kişiselleştirilmiş KDV ve KDV'nin gerilemesini azaltmak adına sunulan pratik ve teorik çözümler analiz edilmiştir. Ayrıca çalışmanın sonunda kişiselleştirilmiş KDV'nin Kosta Rika ve Uruguay’a uygulamasına ilişkin simülasyonlara yer verilmiştir. Kosta Rika simülasyonundaki mevcut KDV oranı %13'te tutulmuş ve vergi matrahı eğitim, sağlık ve finansal aracılık gibi bazı mal ve hizmetlerin dışında genelleştirilmiştir. Simülasyon sonuçları incelendiğinde bu yeni KDV uygulaması, KDV gelirlerine yaklaşık %12 oranında katkı sağlamıştır ancak bu oran daha sonrasında negatif bir değere dönüşmüştür. Uruguay simülasyonundaki mevcut temel KDV oranı %22, minimum KDV oranı %10 ve teşvike bağlı olarak muaf olanlar şeklinde üç farklı mal ve hizmet kategorisine ayrılmıştır. Simülasyon sonucunda alt gelir dilimlerine yapılan transferlerin, yoksul sayısı yaklaşık olarak %80 oranında azalttığına ulaşılmıştır. Ayrıca yeni vergi tasarısı sonucunda oluşan tahsilat artışı, GSYİH'nın bir buçuk yüzde puanına eşdeğerdir (Barreix, Bès & Roca, 2012, s. 23-25).

Oliver, Encabo, Padilha & Piccoli (2022) yapmış oldukları çalışmada, Brezilya için önemli bir vergi olan KDV'nin, modernizasyonuna ve kişiselleştirilmesine yer vermişlerdir. Brezilya'ya ilişkin kişiselleştirme önerisi, Japonya ve Kanada çözümünden ilham alınarak tasarlanan modernizasyonun amacı ilk etapta çok sayıda var olan vergi oranlarının ikiye indirilmesi; sonrasında ise mal ve hizmetler üzerine yapılacak olan bütün kesintileri ortadan kaldırarak verimliliğin

arttırılmasını sağlamaktır. Katma değer vergisinin kişiselleştirilmesindeki amaç, düşük gelir grubuna sahip mükelleflere tam veya kısmi bir şekilde vergi iadesi yaparak eşitliği sağlamaktır. Birinci gelir diliminin altında yer alan mükellef grupları toplam vergi iadesi yapılırken, birinci ve üçüncü gelir dilimleri arasındaki mükellef grupları, geliri arttıkça değeri azalan kısmi vergi iadesine tabii olacaktır. KDV'nin modernizasyonuna ilişkin yapılan simülasyon sonuçları, aşırı vergi yükünün azalacağı, vergilendirme sürecinde yönetimin basitleşeceği ve verimliliği olumlu etkileyeceği yönünde olmuştur. Eşitliği sağlamak için tasarlanan kişiselleştirmenin asıl amacı, azalan oranlı KDV'nin artan oranlı bir vergiye dönüştürülmesidir. Bu durum dolaylı bir tüketim vergisi için oldukça önemli bir gelişme anlamına gelmektedir. KDV'nin kişiselleştirilmesi yoksulluğu ve yoksulluğun yaygınlığını küçük ölçekte azaltır. Sonuç olarak modernleşme ve kişiselleştirmeyi bir arada gerçekleştirmek büyük ölçekli eşitsizliğin olduğu ve dolaysız vergilendirmenin az olduğu ülkelerde, tüketim vergilerini reforme etmenin önemli bir yoludur.

Barreix, Bès, Fonseca, Fontenez, Morán, Pineda, & Roca (2022) tarafından yazılan bu makale, Latin Amerika ve Karayiplere ilişkin kişiselleştirilmiş KDV'yi analiz etmeyi amaçlamaktadır. Öneri olarak sunulan kişiselleştirilmiş KDV, vergi tabanının genişletilmesini, sadece bir tane KDV oranının uygulanmasını ve nüfusun en düşük gelir grubunu hedef alacak olan transferleri içerisinde barındırmaktadır. Analizlerin bir sonucu olarak kişiselleştirilmiş KDV, vergi yoluyla elde edilen gelirlerin korumasında ve artırılmasında yardımcı olan bir uygulama olarak görülmektedir.

Kotlikoff, Lagarda, & Marin (2023) yaptıkları çalışmada küresel alanda en yaygın olarak kullanılan tüketim vergilerinden KDV'nin, kişiselleştirilmesine ilişkin önerinin Meksika'ya bir vaka çalışması ile uyarlanmasına yer verilmişlerdir. Sunacakları öneride temel olarak üç hedef belirlenmiştir. Bu hedefler; tahsilatı sağlanan gelirleri artırmak, ilerlemek ve düşük gelir grubuna sahip olan mükelleflerin bağımlılığını yok etmek şeklinde sıralanmaktadır. Bu hedefler doğrultusunda Meksika'da KDV'ye ilişkin bütün oranların kaldırılmasını ve oranın %16'da sabit kalarak milli gelirin %2,2'sine kadar ek katkı sağlayacağını düşünülen bir vaka çalışması yaparak göstermek istemişlerdir. Çalışmanın sonucunda

kişiselleştirilmiş KDV'nin tarafsız bir vergilendirme olacağına, düşük gelir grubuna sahip mükelleflere fayda sağlayacağına ve milli gelirde %0,83 kadar artış sağlayacağına ulaşılmıştır.

Uluslararası literatür incelendiğinde, vergilerin kişiselleştirilmesinde ağırlıklı olarak KDV'ye yönelik tasarıların sunulduğu görülmektedir. Kişiselleştirilmiş KDV tasarıları için genel olarak mükelleflerin gelir düzeylerinin doğru bir şekilde belirlenmesi belirgin şartlardan birini oluşturmuştur. Bunun dışında mal ve hizmetlere ilişkin bir tüketim sepetine yer verildiği görülmektedir. Gerekli olan gelir gruplarına ilişkin muafiyetlerin uygulanması kişiselleştirmede büyük bir öneme sahiptir. Sonuç olarak KDV'nin kişiselleştirmesi için mükelleflere ilişkin gelir gruplarının belirlenmesi ve belirlenen gelir düzeyi düşük mükellef gruplarına yönelik muafiyetler uygulamak, vergilerin kişiselleştirmesine yardımcı olan uygulamalardır. Bu noktada önemli olan muafiyet uygulanacak olan mükellef gruplarının doğru tespit edilmesidir. Ayrıca kayıt dışının düşük olduğu gelişmiş ülke düzeyi ve karmaşıklıktan uzak açık ve anlaşılır bir vergi sistemi genel şart olarak kabul edilmiştir.

Vergilerin kişiselleştirilmesine ilişkin çalışmalara ulusal literatürde net bir şekilde yer verilmemiştir. Türkiye'de kişiselleştirme özelliğinden eksik olan vergilerin, adaletsiz görüldüğüne dair fikir birliği yapılan çalışmalarla ortaya koyulmuştur. Ancak önerilen çözümler vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik değildir. Genel olarak adaletsizliğin giderilmesinde dolaysız vergilerin etkinliğini arttırmak ya da KDV gibi dolaylı vergi türlerinde oran farklılaştırılmasına gidilmesi üzerinde durulmaktadır. Ulusal literatürde buna yönelik çalışma örneklerine aşağıda yer verilmiştir.

Kargı (2007) yapmış olduğu çalışmada Türk Vergi Sistemi'ndeki dolaylı vergileri, vergi adaleti açısından incelemiştir. Çalışmada dolaylı vergilerde yükümlünün anonim olması nedeniyle objektif karakterli vergi yapısına sahip olması üzerinde durulmuştur. Çalışmanın sonucunda yükümlünün belirsiz olduğu için kişiselleştirmeden uzak olan dolaylı vergilerin, adaletsiz bir yapıya sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Susam ve Oktayer (2007) 1995-2005 yıllarına ilişkin yapmış oldukları çalışmada, Türk Vergi Sistemi'ni dolaylı ve dolaysız vergiler açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmanın sonucunda dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde yüksek bir paya ulaşmasıyla sabit ve alt gelir grubu üzerindeki vergi yükünün artmasına ve dolaylı vergilerin vergi adaletini bozduğuna ulaşmışlardır. Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletini sağlamak için dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşürülmesinin ve dolaysız vergi gelirleri payının arttırılmasının gerekliliğini ifade etmişlerdir.

Işık ve Kılınç (2009) Türkiye ve OECD ülkeleri arasında vergi yüküne ilişkin karşılaştırmalı bir çalışma yapmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye'de vergilendirmenin, yüksek oranda harcama ve tüketimler üzerinden olduğunu ifade edilmiştir. Harcama üzerinden alınarak kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarını dikkate almadan vergilendirilmesine neden olan dolaylı vergilerin, vergi adaletini ve gelir dağılımını bozduğuna ulaşılmıştır. Bu nedenle dolaysız vergilerin daha geniş bir tabana yayılmasının vergi adaletini sağlayacağına ilişkin öneride bulunulmuştur.

Kutluca (2013) çalışmasında toplam vergi gelirleri içerisinde katma değer vergisinin payındaki artışın, düşük gelirli kesim üzerinde fazla vergi yüküne neden olduğunu açıklamıştır. KDV'nin düşük gelirli ve yüksek gelirli arasında vergi adaletini olumsuz yönde etkilediğini savunmuştur. Mükelleflerin ödeme gücünü kavramada başarısız olduğu için adalet açısından çok fazla eleştirilen KDV adil olarak kabul edilmemektedir. Sonuç olarak vergi adaletini sağlamak için katma değer vergisinde oran farklılaştırılmasına gidilmesinin, sosyal ve ekonomik gelişmeler dikkate alınarak daha uygun vergi oranları belirlenmesinin gerekliliğini ifade etmiştir. Oran farklılaştırılmasıyla zorunlu olan mal ve hizmetler düşük, lüks olarak ifade edilen mal ve hizmetler ise yüksek oranda vergilendirilme yapılabilmektedir. Ancak bunun gerçekleştirilmesi için bazı kriterler vardır. Vergi adaletini sağlamak amacıyla oran farklılaştırılmasına başvurmak için KDV oranı uygulanan mal ve hizmetler, vergi sistemi ve toplumun esas ihtiyaçları doğrultusunda özenle kararlaştırılmalıdır. Çünkü günümüzde değişen koşullardan kaynaklı zorunlu tüketim malları ile lüks tüketim malları arasına net çizgiler çekmek oldukça zordur.

Erarslan (2016) tarafından yapılan çalışmada, OECD ülkelerinin vergi sistemi ile Türk Vergi Sistemi adalet açısından karşılaştırılarak değerlendirilmesi yapılmıştır. Herkesten aynı miktarda ve oranda alınan dolaylı vergilerin kişilerin ekonomik durumlarını dikkate almadığı için adaletsiz olarak kabul edildiği halde vergi gelirleri içinde daha fazla paya sahip olduğu ifade edilmiştir. Vergi oranlarının, muafiyet ve istisnaların politik nedenlerle değil ekonomiye yön vermek gibi amaçlarla vergi yükü altında ezilen mükellef veya kurumlar üzerine uygulanmasını, aynı özellik ve gelire sahip mükelleflerin eşit vergilendirilmesini, kaynak etkinliğini dikkate alırken dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını azaltarak bir denge oluşturmasının gerekliliğini ortaya koymuştur.

Uygun (2020) yapmış olduğu çalışmada, dolaylı ve dolaysız vergileri vergi adaleti açısından karşılaştırmıştır. Çalışmada kişiselleştirilemeyen dolaylı vergilerin herkesten aynı oranda alınmasıyla dolaysız vergilere göre vergi adaletsizliği yarattığına ulaşmıştır. Ayrıca dolaylı vergilerin adaletsiz olmasına rağmen vergi gelirleri içerisindeki payının artış göstermesini vergi sisteminde, vergi adaletinin arka planda bırakılarak vergilemede etkinliğin önemsendiğini vurgulamıştır.

Ulusal literatürde vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik herhangi bir çalışmaya yer verilmemiştir. Ancak Türk Vergi Sistemi'nin bu konuya ilişkin çalışmalara çok fazla ihtiyacı vardır. Bu doğrultuda ulusal literatüre, vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik çalışmaların kazandırılması için adımların atılması gereklidir.

2.3. Kişiselleştirme Örnekleri

Ülkelerin çoğu, vergi sisteminde kişiselleştirme özelliğinden yoksun olan vergi türlerini, vergi adaletini sağlamada yetersiz kaldığı için eleştirmiştir. Bu eleştirmelerin sonucunda Japonya ve Kanada gibi aşağıdaki örneklerde yer alan bazı ülkeler, vergilerin kişiselleştirmesine yönelik farklı öneriler ortaya koymuştur (Barreix, Bès & Roca, 2012, s. 12). Vergilerin kişiselleştirilmesindeki betimsel çerçeveye ilişkin öneri örneklerine aşağıda yer verilmiştir. Daha sonra ki bölümlerde bu betimlemelerin Türkiye için analizi yapılmıştır. Türk Vergi

Sistemi'ne yönelik kişiselleştirme önerisi sunmak için betimlemelerin analiz edilmesi yardımcı olacaktır.

2.3.1. Kişisel Harcama Vergisi

Bu çalışma, Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletini sağlamak için katma değer vergisinde kişiselleştirmenin ne şekilde yapılacağı ile ilgilenmektedir. Katma değer vergisi de esasen bir harcama vergisidir. Bu doğrultuda yapılan literatür taramasıyla harcama vergilerinin kişisel boyutunda, Kaldor'un kişisel harcama vergisi modelini sunduğu görülmektedir.

Literatürde "Expenditure Tax" şeklinde ifade edilen vergileme modeli Türkçe'ye "Harcama Vergisi" olarak geçmiştir. Doğrudan tüketimi vergilendirmeyi esas alan bu vergi modeli, tüketim ya da masraf vergisi olarak da bilinmektedir. Harcama vergisine yönelik görüşler, Adam Smith'e kadar dayanmaktadır. Ancak bu verginin teorik temeli, Nicholas Kaldor tarafından maliye literatürüne kazandırılmıştır (Demirli, 2011, s. 121).

Kaldor'un, 1955 yılında yazmış olduğu "An Expenditure Tax" adlı eseriyle kişisel harcama vergisinin teorik temeli ortaya koyulmuştur. Kişisel harcama vergisi, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergi türlerinden farklı olarak gelir vergisinin bir ikamesi olarak önerilmiştir. Harcama vergisi, kişisel ve objektif özellik içeren bir vergilendirme modelini kapsamaktadır. Modelin sunduğu esas fikir, tasarrufların değil sadece harcamaların vergilendirilmesidir (Aydın & Bayhanay, 2012, s. 23-24).

Kaldor, vergilendirmede harcamaların, gelirden daha uygun bir tür olduğunu savunmuştur. Çünkü Kaldor, harcamaların mükelleflerin ödeme gücünü daha doğru bir şekilde tespit ettiğine inanmıştır. Dolayısıyla vergi adaletinin tam manada sağlanabilmesinin temelde gelir vergisine ek olarak kişisel bir harcama vergisinin var olmasıyla gerçekleşebileceğini savunmuştur. Sonuç olarak hem tasarruf eden kişiler üzerindeki vergi yükünde azalış hem de harcamayı tercih eden üst gelir grubundaki mükelleflerin vergi yükünde artış sağlanmış olacaktır (Özcan & Kayalıdere, 2017, s. 147).

Kaldor'un (1955, s. 11) harcama vergisini ele aldığı eserin giriş kısmında geçen "...the taxation of individuals should be based on their expenditure, and not

on their income...” ifadeleri harcama vergisinin temelini ortaya koymaktadır. Kaldor bu ifadelerle; mükelleflerin gelirleri üzerinden değil, harcamaları üzerinden vergilendirilmesinin öneminden söz etmiştir. Kaldor’un kişisel harcama vergisi, mükelleflerin ödeme güçlerini yansıtmada konusunda daha adaletli bir vergilendirme modelinden hareketle oluşturulmuştur. Bireylerin yapmış olduğu harcama ve tüketimler temelde elde ettiği gelir ile bağlantılıdır. Tam olarak bu noktada Kaldor harcamalar üzerinden bir kişisel vergilendirme yapılmasının adil vergilendirme için daha uygun olacağını savunmuştur.

Kişisel harcama vergisinin uygulanması için çok gelişmiş bir mali piyasa, etkin bir vergi idaresi ve mükellef işbirliğinin gerçekleştirildiği bir ülke modeli gerekmektedir. Harcama vergisi, gelir vergisine yeni bir alternatif olabileceği gibi, gelir vergisine destek sağlamak amacıyla da uygulanabilir (Değerli & Özcan, 2019, s. 180).

Günümüzde kişisel harcama vergisini uygulayan bir ülke mevcut değildir. Ancak bu vergi modeli 1960’lı yıllarda Hindistan ve Sri Lanka’da uygulanmıştır. Hindistan’da, 1958-1966 yılları arasında lüks tüketimlerin kısılması ve vergi kaçakçılığını kontrol altına alınması yönünden gelir ve servet vergisi uygulamalarına yardımcı olması amacıyla bazı dönemlerde uygulanmıştır (Aksakal, 1999, s. 51-56). Sri Lanka’da 1959-1963 yılları arasında uygulanan harcama vergisi, toplam vergi gelirleri içindeki sadece %1,1 oranında kalmıştır (Pressman, 1995, s. 6). Harcama vergisinin uygulandığı iki ülkede, kendine özgü koşullar nedeniyle harcama vergisinin uygulanmasında başarı sağlayamamıştır (Aksakal, 1999, s. 51; Demirli, 2011, s. 3). Kişisel harcama vergisi uygulamasında başarısız olan Hindistan ve Sri Lanka dışında, başka bir ülke bu vergileme modeline başvurmamıştır (Demirli, 2011, s. 76).

2.3.2. Evrensel Çözüm

Vergi sistemlerinde dolaylı vergilerde, vergi adaletine ilişkin birçok çalışma yer almaktadır. Dolaylı vergilerin kişiselleştirme sorunu nedeniyle vergi adaletsizliğine neden olduğu sonucuna, yapılan çalışmalarla defalarca ulaşılmıştır. Adaletsiz olarak kabul edilen dolaylı vergiler içerisinde katma değer vergisinin büyük bir yeri vardır. Bu nedenle adaletsiz vergilendirme konusunda, en çok

eleştirilen vergiler arasında ilk sırada katma değer vergisinin yer aldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Vergi sistemlerinde kişiselleştirme sorunu yaşayan KDV'nin, kişiselleştirme müdahalelerine yönelik evrensel sistemde ortak bir yanıtı karar verilmiştir. Bu doğrultuda müdahalenin ilk aşaması, düşük gelir grubuna sahip olan mükelleflerin mal ve hizmet tüketim sepetinde büyük bir paya sahip olan gıda, sağlık, eğitim ve ulaşım hizmetlerinin belirlenmesidir. Daha sonraki aşama, bu hizmetlerin muafiyetler yoluyla vergi matrahından çıkarılmasını sağlamak ya da sifıra yakın olacak kadar düşük oranlar uygulamaktır. Mükelleflerin gelir seviyesini dikkate almadan bütün tüketicilere fayda sağlayan bu müdahale evrenseldir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 15-16).

Evrensel çözüm, KDV'nin kişiselleştirilmesine yönelik kaba bir yanıt olarak görülmektedir. Çünkü kişiselleştirmeye yönelik bir adım olan evrensel çözüm, vergi adaletini sağlama konusunda yetersiz kalmaktadır. KDV'ye ilişkin uygulanacak olan düşük oranlar ve muafiyetler belirli bir mükellef grubuna yönelik değildir. Her mükellefin yararlanacağı düşük oran ve muafiyetler esas olarak üst gelir düzeyine sahip olan ve en çok tüketen mükelleflere daha fazla fayda sağlar. Dolayısıyla evrensel çözüm, gelir düzeyi farklı olan mükellefler arasında ayırım yapılmasına yardımcı olmayarak düşük gelir düzeyi olan asıl mükelleflere fayda sağlamaz (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 16).

Evrensel çözüm temelde KDV'de düşük oran ve muafiyetleri konu alan bir yanıttır. Dolayısıyla bu çözümün getireceği olumsuzluklar vardır. Olumsuzluklardan birincisi, düşük oran ve muafiyetler sonucunda oluşan hasılat kaybıdır. İkincisi ise vergi idaresini karmaşık bir hale getirerek, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmesini zorlaştırmaktır (Barreix, Bès, Fonseca, Fonteñez, Morán, Pineda, & Roca, 2022, s. 16).

Evrensel çözümün uygulanması vergi politikası açısından nispeten daha kolay olabilir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 16). Ancak bu çözüm katma değer vergisine yönelik olduğunda bu sanıldığı kadar basit değildir. Çünkü muafiyetlerin yapısı ne kadar karmaşıksa ve uygulanacak oranların sayısı ne kadar fazlaysa ortaya çıkan problemlerde o kadar büyük olacaktır. Özellikle vergi idaresinin zayıf olduğu

bir vergi sistemine evrensel çözümün uygulanması, mükelleflerin uyum maliyetlerinin artmasına neden olacaktır (Barreix, Bès, Fonseca, Fonteñez, Morán, Pineda, & Roca, 2022, s. 13).

2.3.3. Japon Çözümü

Evrensel sistem, vergilerinde kişiselleştirmeyi sağlamak için sosyal tüketim sepeti olarak kabul edilen mal ve hizmetlerin tanımlamasını yaparak vergi matrahına farklı oranlama ya da muafiyet getirmeyi amaçlamıştır. Ancak Japonya çözümü, tüketim vergilerinin kişiselleştirilmesine ilişkin evrensel çözümden farklı bir öneri getirmiştir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 17).

Japon çözümü, Japon tüketim vergisinde yaşanan gerilemeye çözüm yolu sunmayı amaçlamıştır. Japonya'nın yaşlanan nüfusu, vergilerde artış yaşanmasına neden olmuştur. Nüfusun yaşlanmış olması yüksek vergi yükünü ödeyecek çalışan kesimin tüketici sayısının azalmasına neden olur. Dolayısıyla Japon tüketim vergisine yönelik çözüm, azalan oranlı bir tüketim vergisi ile vergi gelirlerinin arttırılmasıdır. Çünkü yaşlı kesim, sabit gelire sahip bireylerden oluşmaktadır. Bu durum adaletsiz ve kişiselleştirilmeden uzak bir vergilendirme demektir. Sonuç olarak bu çözüm, Japonya'ya bir çıkış yolu olarak önerilmektedir (Ainsworth, 2006, s. 2).

Japonya çözümü aynı mal ve hizmeti tüketen mükelleflerin, mevzuatta vergi indiriminden yararlanacaklar olarak tanımladığı mükellef gruplarından ayrılmasını sağlayarak farklı vergi maliyetleri oluşturmaktadır. Muafiyetler sadece mevzuatta tanımlanan bir grup mükellefe yarar sağlayacak şekilde uygulanacaktır (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 17).

Japon çözümü, tüketim vergisinin matrahından çıkarılmasını konu alan mal ve hizmetleri 13 grup altında toplanmıştır. Beş gruba ekli mal ve hizmetlerin ayırt edici özelliği, yasama sürecinde açık bir şekilde tanımlanan ve belirli yararlanıcı grupları içine almaktadır. Muaf tutulan mal ve hizmetlerin ilki, tıbbi tedaviye yöneliktir. Yüksek gelir grubuna sahip mükellefler ve yabancılar, yasama sürecinde tanıma dâhil edilmediğinden bu hizmetler üzerinden vergilendirilecektir. Geriye kalan dört grup mal ve hizmetler için muafiyetler, tıbbi tedaviye benzer şekilde

gerçekleştirilir (Ainsworth, 2006; Beyer & Ishimura, 1993; Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 17).

Japon çözümüne ilişkin tasarı, vergi indirimine gerek olmayan yüksek gelir grubuna sahip mükelleflerin dahi yarar sağlamış olduğu evrensel çözüm önerisinden kaynaklanan tahsilat kaybının önlenmesini sağlar (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 17). Dolayısıyla Japon çözümü, evrensel çözümün olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya yardımcı olabilir. Ayrıca düşük gelir düzeyine sahip mükelleflere fayda sağladığı için evrensel çözümünden daha adaletli bir vergilenme gerçekleştirebilir.

Japon çözümünde, vergi mevzuatında gruplandırılan mal ve hizmetler ve vergi indirimden yararlanacak mükelleflerin idareyi karmaşık hale getirdiği için uygulanma aşamasında sosyal bağlılığa sahip bir topluma ihtiyaç duyulduğu ortadadır. Japon çözümünün uygulanmasının diğer bir yönü, vergi muafiyetlerinin sadece mevzuatta tanımlanan mükellef grubuna fayda sağlamasından kaynaklanan müdahaleci özelliğidir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 17). Sonuç olarak Japon çözümünün, oluşacak karmaşıkların önüne geçebilecek gelişmiş vergi idaresi ve sosyal bağlılığın yüksek olduğu gelişmiş bir ülke modeline uygulanması başarılı sonuca ulaştırabilir.

2.3.4. Kanada Çözümü

Kanada'nın katma değer vergisine ilişkin kişiselleştirme önerisi, düşük gelir düzeyine sahip mükelleflerin tüketim sepetinde önemli bir pay içeren mal ve hizmet grupları için tek tip oran ve muafiyetlerin uygulanmasından oluşmaktadır. Muafiyetler, düşük gelir düzeyindeki mükelleflerin tüketim sepetinde daha fazla paya sahip olan gıda ve ilaç tüketimlerini kapsar ve ihracat sıfır oranla vergilendirilir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 18).

Kanada'nın kişiselleştirilmiş KDV tasarımı, evrensel çözümünden çok farklı bir çözüm değildir. Ancak Kanada çözümünün getirmiş olduğu bir yenilik ortadadır. Çünkü Kanada çözümü, sadece düşük gelir düzeyine sahip olan vergi mükellefine fayda sağlayan bir transfer tasarımı amaçlamıştır. Sağlanacak bu faydalar mükellefin havale tutarına, medeni durumuna, aile grubu üyelerinin sayısına ve

gelir düzeyine bağılı olacak şekilde belirlenmesi doğrultusunda önerilmiştir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 18).

Kanada çözümünün uygulanması için mükelleflerin gelir ve aile üyelerine ilişkin güvenilir bilgilerin yer aldığı nüfus veri tabanına sahip olmak son derece önemli bir husustur. Dolayısıyla Kanada çözümünün uygulanma alanını temel olarak kayıt dışı ekonominin düşük olduğu gelişmiş bir ülke modeli ifade etmektedir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 19).

Evrensel çözüm, mükellefler arasında ayırım yapılmaksızın, düşük oran ve muafiyetlerin bütün mükellef gruplarına uygulanmasını konu alan bir öneridir. Ancak Kanada çözümü yüksek gelir ile düşük gelir grupları arasında bir sınıflandırma yaparak oran ve muafiyetlerin bu sınıflandırma sonucunda sadece düşük gelir gruplarına fayda sağlamasını konu alan bir tasarıdır. Sonuç olarak Kanada çözümü, evrensel çözümden daha adaletli bir vergilendirme sağlayamaya yardımcı olan bir çözüm önerisi olarak görülmektedir.

2.3.5. Olası Üçlü

Olası üçlü, tüketim vergilerindeki imkânsız üçlü sorununu çözmek amacıyla vergi matrahının genelleştirilmesine ilişkin bir teklif olarak sunulmuştur. Uluslararası ekonominin varsayımı olan imkânsız üçlü; bir ülkenin sabit kur, serbest sermaye hareketliliği ve para politikasında aynı anda özerklik sağlayacak bir rejimin benimsenmesinin imkânsızlığını konu almaktadır (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 19).

Olası üçlü, ilk olarak vergi tabanının genelleştirilmesini konu almaktadır. Düşük gelir grubundaki mükellefleri desteklemek amacıyla yapılan bu genelleştirme, vergi mevzuatının yüksek gelir dilimlerini kayıran mal ve hizmetlere ilişkin muafiyetleri ortadan kaldırmaktadır. Sadece vergi idaresi nezdinde gerekli kabul edilen muafiyetler devam ettirilir. Ayrıca fiziksel varlıklara yapılan yatırımların eşitlenerek beşeri sermaye oluşumu sağlamak için sağlık ve eğitim hizmetlerine yapılan harcamalara ilişkin KDV'nin vergi matrahından çıkarılması önerilmiştir. Vergi tabanının genelleştirilmesinin ikinci etkisi, muafiyetler sonucunda mükelleflere yapılan vergi iadelerinin elektronik ödeme araçları ile

yapılarak vergi idaresi üzerinde kolaylaştırıcı rol oynamasıdır (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 20-21).

Olası üçlü önerisini uygulayan bir ülke yoktur. Ancak çözüm önerisini ortaya koyan yazarların, olası üçlünün uygulanabilirliğine yönelik Latin Amerika ülkelerine yapmış olduğu simülasyon çalışmaları bulunmaktadır. Simülasyon yöntemiyle Arjantin, Kosta Rika, Dominik Cumhuriyeti ve Uruguay'da uygulanan kişiselleştirilmiş KDV tahminleri, vergi gelirini koruduğu ve hatta arttıracığı yönünde olmuştur (Barreix, Bès, Fonseca, Fontañez, Morán, Pineda, & Roca, 2022).

2.3.6. Brezilya'ya Yönelik Kişiselleştirme

Brezilya'ya ilişkin kişiselleştirme önerisi Japonya ve Kanada çözümünden ilham alınarak tasarlanmıştır. Brezilya için önemli bir vergi olan KDV'nin modernizasyonuna ve kişiselleştirilmesine ilişkin bir tasarı hazırlanmıştır (Oliver, Encabo, Padilha & Piccoli, 2022, s. 906).

Modernizasyonun amacı ilk etapta çok sayıda var olan vergi oranlarının ikiye indirilmesidir. Daha sonra ise KDV'ye yönelik mal ve hizmetler üzerine yapılacak olan bütün kesintileri ortadan kaldırarak verimliliğin artırılmasını sağlamaya yardımcı olmaktır. KDV'nin kişiselleştirmesindeki amaç, düşük gelir grubuna sahip mükelleflere tam veya kısmi bir şekilde vergi iadesi sağlayarak eşitliği sağlamaktır. Birinci gelir diliminin altında yer alan mükellef gruplarına toplam vergi iadesi yapılırken, birinci ve üçüncü gelir dilimleri arasındaki mükellef grupları, geliri arttıkça değeri azalan kısmi vergi iadesine tabii olacaktır (Oliver, Encabo, Padilha & Piccoli, 2022).

Kişiselleştirilmiş KDV önerisi gerçek hayata henüz geçirilmemiştir. Ancak Brezilya'ya yönelik simülasyon çalışması yapılmıştır. KDV'nin modernizasyonuna ilişkin simülasyon sonuçları, aşırı vergi yükünün azalacağı, vergilendirme sürecinde yönetimin basitleşeceği ve verimliliği olumlu etkileyeceği yönünde olmuştur. Eşitliği sağlamak amacıyla yapılan KDV'ye ilişkin kişiselleştirme, esasında azalan bir vergiyi artan oranlı bir vergiye dönüştürmektir. Bu durum dolaylı bir tüketim vergisi için oldukça önemli bir gelişme demektir. Simülasyon sonucunda kişiselleştirilmiş KDV'nin yoksulluğu ve yoksulluğun yaygınlığını

küçük ölçekte azaltacağı yönünde olmuştur (Oliver, Encabo, Padilha & Piccoli, 2022).

2.3.7. Meksika'ya Yönelik Kişiselleştirme

Kişiselleştirilmiş KDV'ye ilişkin olarak sunulan bu çözümün faydalarını niteliksel olarak incelemek için Meksika'ya yönelik bir simülasyon çalışması yapılmıştır (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 3). 1980 yılında Meksika'da uygulanmaya başlayan KDV; gıda ve ilaçlar için sıfır oranlı ve diğer tüm mal ve hizmetler için genel olarak %16 oranındadır. Bu nedenle önerinin faydalarını tespit etmek için Meksika, yararlı bir örnek olarak kabul edilmiştir (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 3).

Meksika'ya uyarlanan bu kişiselleştirilmiş KDV'nin başat amacı, bazı ürünlere sıfır oran uygulamak ya da oran farklılaştırması gibi gelenekselleşmiş KDV yapılarının dışına çıkarak, avantaj ve dezavantajlar için bir denge oluşturarak, nihai tüketimler için kademeli olacak şekilde bir vergilendirme mekanizması geliştirmeye çalışmaktır (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 8).

Tasarlanan kişiselleştirilmiş KDV, Meksika'da bir vaka çalışması olarak incelenmiştir. Meksika, gıda ve ilaçlar için özel bir KDV rejimine sahiptir. Meksika'da KDV uygulanmasının başladığından itibaren bu iki mal üzerine sıfır oranlı KDV koyulmuştur. Ancak bu durum hem düşük gelir grubuna sahip mükelleflere hem de yüksek gelir grubuna sahip mükelleflere fayda sağlayan bir uygulama olmuştur (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 8).

Tasarımında kişiselleştirilmiş KDV; gelir tahsilatını artırmayı, ilerleme sağlamayı ve alt gelir gruplarının nesiller arasında var olan bağımlılığını yok etmek adına amaçlanmıştır. Tasarımda bütün özel KDV uygulamalarının kaldırılması (gıda ve ilaçlar üzerine uygulanan özel KDV rejimi dahil) ve oranının %16'da standart bir şekilde kullanılarak, GSYİH'nın %2,2'sine oranında bir ek gelir sağlayacağı varsayımı amacıyla yapılmıştır (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 1).

Kişiselleştirilmiş KDV temelde kişi başına tek bir KDV oranı getirmeyi amaç edinmiştir. Bu nedenle mükelleflerin gelir gruplarına göre tanımlanması ve her mükellef için belirlenen KDV oranından bir atama yapılması gerekmektedir. Ayrıca

nakit transferi alan ve almayan gelir gruplarının da belirlenmesi bu hususta oldukça önemlidir. Buna örnek verilirse; alt gelirli mükelleflere negatif bir KDV ataması yapılabilir. Bu atama, tasarruf hesabına yapılacak bir havale ya da satın alınan mal ve hizmet üzerine yapılacak olan bir indirimle veya devlet transferleri amacıyla kullanılan bir banka kartı yardımıyla olabilir (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 3).

Katma değer vergisine yönelik geliştirilen bu kişiselleştirme tasarısı, gerçek hayata geçirilmese de Meksika'ya simülasyon çalışması olarak uyarlanmıştır. Simülasyon sonucunda kişiselleştirilmiş KDV'nin tarafsız bir vergilendirme olacağına, düşük gelir grubuna sahip mükelleflere fayda sağlayacağına ve milli gelirden %0,83 kadar artış sağlayacağına ulaşılmıştır. Sunulan tasarı Meksika'nın KDV'den, kişiselleştirilmiş KDV'ye geçişini ölçmek ve tahmin etmek için yeterli olsa da istenilen sonuca ulaştırma noktasında yetersiz kalmıştır (Kotlikoff, Lagarda, & Marin, 2023, s. 4).

3. BULGULAR

3.1. Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış

Vergi sistemi, ülkenin belirli bir dönemde mevcut olan tüm vergilerini içerisinde barındıran sistemlerin bütünüdür ifade etmektedir. Tarihi gelişmelerin bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi sistemleri oluşum sağladığı ülkenin sosyal, siyasal ve ekonomik koşulları doğrultusunda şekil alan bir yapıya sahiptir (İzmirlioğlu, 2001, s. 12; Nadaroğlu, 1987, s. 11). Türkiye de bu doğrultuda vergilendirme sürecinin verimli ve adaletli bir şekilde gerçekleştirilmesi için Türk Vergi Sistemi'nin oluşumunu sağlamıştır.

Türk Vergi Sistemi'nde vergiler dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ikili bir ayrıma tabii tutulmuştur. Dolaylı vergiler, mal ve hizmet karşılığında yapılan harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır. Gelir, kazanç ve kâr payları üzerinden direkt bir şekilde alınan vergiler dolaysız vergiler olarak ifade edilmektedir (Özpehriz, 2008, s. 1; Turan, 2008, s. 19).

Türk Vergi Sistemi bugüne gelene kadar birçok değişiklik göstermiştir. Bu değişiklikler adına atılan ilk adımlar Tanzimat'la yaşanmıştır. Aynı olan vergi sistemi, Tanzimat'la nakdiye çevrilmiş ve merkeziyetçi bir nitelik kazanmıştır. Mali reformlarla gerçekleşen bazı vergilerin uygulamaya koyulmasıyla modern bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Herkesin ödeme gücünü esas alan ve eşitlik ilkesinin gözetildiği bir vergilendirme yapısına geçilmek amaçlanmıştır (Mutlu, 2009, s. 119; Nadaroğlu, 1987, s. 12).

Diğer bir önemli adım, 1876 yılında Kanun-i Esasî doğrultusunda kurulan meclisin, vergilendirme yetkisini padişahla paylaşmış olmasıdır. Vergilerin kanunlar çerçevesinde ve herkesin ödeme gücüne göre alınacağı düzenlenmiştir. Padişah, 1878 yılında meclisi dağıtmış ve vergilendirme yetkisini tekrardan kendine almıştır. 1908 yılında meclisin tekrardan bir araya gelmesi ile 1909 yılında Kanun-i Esasî tekrardan yürürlüğe girmiştir (Akyazan, 2009, s. 4; Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985, s. 11).

1920 yılında Cumhuriyetin ilan edilmesiyle beraber mecliste kabul edilen ilk kanun vergiye ilişkin olmuş ve vergilendirme yetkisinin TBMM'ye bırakılmasına

karar verilmiştir. Ancak Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası olan 1921 Anayasası'nda vergiye ve vergilendirme ilkelerine ilişkin bir ibareye yer verilmemiştir (Akyazan, 2009, s. 5; Tezcan, 2003, s. 133). Fakat daha sonra çıkarılan 1924 ve 1961 anayasalarında ve şu an hâlâ geçerliliği olan 1982 tarihli T.C. Anayasası'nda¹ vergilerin eşitliği ve kanuniliğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonra Osmanlı döneminde var olan vergi uygulamalarından bazıları kaldırılmış ve bazıları değiştirilerek 1950'li yıllara kadar kullanılmıştır (Önder, 1983, s. 36-37). 1929 krizi ve İkinci Dünya Savaşı nedeniyle 1950 yılına kadar vergiye ilişkin modern anlamda bir vergi reformu yapılamamıştır (Nadaroğlu, 1987, s. 13-14). 1960 ve 1970'li yıllarında yapılan değişimler vergilendirmenin, sistemden uzak ve karışıklık içinde kalmasına neden olmuştur. Çünkü yapılan değişiklikler sonucunda vergi yükünde artışlar meydana gelmiş ve ortaya çıkan bu vergi yükü temel olarak ücretli kesimin üzerinde kalmıştır (Kepenek & Yentürk, 2001, s. 162).

1980 yılından sonra Türkiye, İngiltere ile yakın vergilendirme anlayışı içerisinde ilerlemiştir. Gelir ve kurumlar vergisi olan dolaysız vergilere ilişkin vergi yükü düşürülmüştür. Dolaysız vergilerdeki bu düşüş ise borçlanma ve dolaylı vergilerin arttırılması ile karşılanmaya çalışılmıştır (Mutlu, 2009, s. 136). Özellikle 1994-2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin sonucunda yapılan vergi reformları, dolaylı vergi paylarında artışlar meydana getirmiştir.

3.2. Dolaylı Vergiler Üzerinde Artan Vergi Yüğü

Türk Vergi Sistemi'nde, vergilendirme süreci tüketim harcamalarının fazlalığından kaynaklı olarak daha çok harcama vergileri üzerinden gerçekleştirilmektedir. Vergi yükünün dolaylı vergiler üzerinde yoğunluk kazanması elde ettiği gelirin büyük bir bölümünü ya da tamamını tüketime ayırma mecburiyetinde olan alt ve orta gelir grupları üzerinde yüksek vergi yüküne neden olmaktadır (Genç & Yaşar, 2009, s. 38).

¹ 18.10.1982 Tarihli ve 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (T.C. Resmi Gazetesi 17863 – 09.11.1982).

Vergi adaletinin göstergesi, vergi yükünün hangi vergi türünden oluştuğu ile ilişkilidir. Gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler, kişilerin ekonomik durumlarına göre ayarlanma ve kişiselleştirme özelliğine sahipken dolaylı vergilerde böyle bir özellik mevcut değildir (Demir, 2013, s. 18). Türk Vergi Sistemi'nde dolaylı vergiler, objektif bir yapıda ve tersine artan oranlıdır (Gölçek, Selçuk & Köktaş, 2018, s. 49).

Aşağıdaki tabloda Türk Vergi Sistemi'nde yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin 2000-2022 yıllarına ait toplam vergi gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır.

Tablo 3.1: Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Dağılımı (%)

Yıllar	Dolaylı Vergilerin Payı (%)	Dolaysız Vergilerin Payı (%)
2000	59	41
2001	60	40
2002	66	34
2003	67	33
2004	69	31
2005	69	31
2006	69	31
2007	66	34
2008	65	35
2009	64	36
2010	67	33
2011	66	34
2012	66	34
2013	68	32
2014	67	33
2015	67	33
2016	66	34
2017	66	34
2018	63	37
2019	62	38
2020	66	34
2021	64	36

2022	66	34
------	----	----

Kaynak: GİB, Vergi İstatistikleri. 14.08.2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden alındı.

Yukarıdaki tabloda Türk Vergi Sistemi'nde yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımı 2000-2022 yılları arasında incelenmiştir. Tabloda özellikle 2001 yılında yaşanan krizin ardından 2002 yılında dolaylı vergi gelirlerinin payı, toplam vergi gelirleri içerisinde %66 civarına kadar tırmandığı görülmektedir. Dolaylı vergi gelirlerinin 2002 yılında olan bu yükselişte, bu yıl içinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun² yürürlüğe girmiş olmasının da büyük bir payı vardır. 2002 yılından sonra dolaysız vergi gelirleri payındaki azalış sonra ki dönemlerde de devam etmiştir. 2002-2007 yılları arasında toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergi gelirlerinin payı, ortalama %32'e yakın civarlarda bir seyir izlemiştir.

2007-2009 yılları arasında dolaylı vergi gelirleri payında bir azalış olurken dolaysız vergi gelirlerinde artış yaşanmaya başlamıştır. Ancak 2010 yılıyla birlikte dolaylı vergi gelirlerinde tekrardan artış yaşanmaya devam etmiştir. Bu durumun nedenleri arasında 2008-2012 yılları arasında var olan ekonomik krizin etkisi oldukça büyüktür. Çünkü kriz dönemlerinde yapılan vergi politikaları vergi türlerine ilişkin dağılımlarda değişikliklere neden olmaktadır. Özellikle 2013 yılında dolaylı vergi gelirlerinde tekrar bir artış yaşanması bu dönemler arasında yapılan politikaların en belirgin göstergesidir.

2014 yılında tekrar düşüş yaşayan dolaylı vergi gelirlerinin, 2017 yılına kadar normal bir seyir izlediği görülmektedir. Ancak 2018 yılına gelindiğinde dolaylı vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı %63'e gerilemiş ve dolaysız vergi gelirlerinin payı %37'ye doğru artış göstermiştir. Bu dönemler arasında yaşanan en önemli gelişme, dolaylı vergi gelirlerindeki azalışa karşın dolaysız vergi gelirlerinde yaşanan belirgin artışlardır.

Tablo incelendiğinde 2018 yılında yaşanan dolaylı vergi gelirlerindeki düşüşlerin 2019 yılında da devam ettiği görülmektedir. Ancak burada önemli olan bu düşüşlerin devamlılık arz etmesidir. Çünkü dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri

² 06.06.2002 Tarihli ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (T.C. Resmî Gazete 24783 - 12.06.2002).

arasında kalıcı bir dengenin oluşturulması vergi adaleti için oldukça önemli bir durumu ifade etmektedir. 2020 yılında tekrardan artış gösteren dolaylı vergiler, 2021 yılında tekrardan düşüşe geçmiştir. Ancak bu düşüş devam etmemiş ve 2022 yılıyla birlikte dolaylı vergi gelirlerinde tekrar bir artış yaşanmıştır.

Yukarıda tabloda yer alan veriler doğrultusunda Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlık kazandığı net bir şekilde görülmektedir. Vergiler arasında adaletsiz olarak kabul edilen dolaylı vergilerin, vergi gelirinin yarısından fazlasına sahip olması Türk Vergi Sistemi’nin vergilendirmede adaleti sağlamadığını göstermektedir.

Türk Vergi Sistemi’nde dolaylı vergilendirmenin yüksek ve adaletsiz olduğu düşüncesi hâkimdir. Son dönemlerde Hazine ve Maliye Bakanı olan Mehmet Şimşek buna ilişkin vurgulamalar yapmış ve dolaysız vergilerin arttırılarak dolaylı vergilerde azalma sağlamaya ilişkin düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği üzerinde durmuştur (Apak, 2023).

3.3. Katma Değer Vergisinin Vergi Yüğü

Dolaylı vergi gelirinde katma değer vergisi önemli bir yer kaplamaktadır. Katma değer vergisi dünyada bugün olan uygulama biçiminden farklı olarak ilk defa Fransa’da 1954 yılında uygulanmaya başlamıştır (Merter, Acar & Arslan, 2007, s. 25). Türk Vergi Sistemi’nde, vergi reformları sonucunda getirilmiş olan farklı vergi kanunu uygulamalarının tek bir sistem altında birleştirilmesini sağlamak amacıyla 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu³ yürürlüğe girmiştir (Öncel, 1973, s. 305-306; Yılmaz, 2017, s. 60). Ayrıca katma değer vergisinin uygulanmaya başlamasıyla beraber vergi sistemindeki sekiz adet vergi yürürlükten kaldırılmıştır (Merter, Acar & Arslan, 2007, s. 36).

1985 yılında Türkiye’ye gelen KDV, tüm mal ve hizmetleri verginin konusuna dâhil etmektedir. Üretim sürecinden son tüketim sürecine kadar geçen bütün iktisadi süreçleri içerisine alan ve bu süreçlerin hepsinde ortaya çıkan değeri

³ 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (T.C. Resmî Gazete 18563 - 02.11.1984).

matrah olarak kabul eden bir genel tüketim vergisi olarak yerini almıştır (Erdem, Şenyüz & Tatlıoğlu, 2017, s. 341; Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2021, s. 263).

KDV, dolaylı vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahiptir. Mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını göz ardı eden bir vergi olmasıyla vergi adaleti yönünden eleştirilerek maliye literatüründe adil olmayan vergiler olarak nitelendirilmiştir (Kutluca, 2013, s. 122). Türkiye’deki vergi sistemi incelendiğinde yapılan reformlarla birlikte katma değer vergisinin kişiselleştirme özelliğine sahip olmadığı halde, toplam vergi gelirlerinde yüksek bir paya sahip olmaya başladığı görülmektedir. Bu durum mükellefler arasında, vergi sisteminin vergilendirmede adaletsizlik yarattığını düşündürmektedir.

Aşağıdaki Tablo 3.2’de dolaylı vergilerin 2004-2022 yıllarına ait dolaylı vergi gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır.

Tablo 3.2: Dolaylı Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

Yıllar	Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Gümrük Vergisi	Damga Vergisi	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	Özel İletişim Vergisi	Diğer
2004	49	38	2	3	2	3	3
2005	46	40	2	3	2	4	3
2006	49	36	2	3	3	3	4
2007	49	35	2	3	3	4	4
2008	49	34	2	3	3	4	5
2009	48	35	2	3	3	3	6
2010	48	37	2	3	2	3	5
2011	51	34	2	3	2	2	6
2012	50	34	3	4	3	2	4
2013	50	34	2	4	2	2	6
2014	49	34	2	4	3	2	6
2015	49	34	3	4	3	2	5
2016	48	35	3	4	3	1	6
2017	50	34	3	4	3	1	5
2018	54	29	3	4	4	1	5
2019	53	29	3	4	4	1	6
2020	50	32	4	3	4	1	6

2021	59	23	4	3	4	1	6
2022	60	24	4	2	3	1	6

Kaynak: GİB, Vergi İstatistikleri. 15.08.2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden alındı.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde genel olarak dolaylı vergi gelirlerinin yarısının katma değer vergisine ait olduğu çok net bir şekilde görülmektedir. Özellikle 2020 yılından sonra KDV gelirlerinde büyük bir artış yaşanmış ve bu artış 2022 yılında da devam etmiştir.

Dolaylı vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan katma değer vergisi, vergi gelirleri içerisinde oldukça önemlidir. Kişiselleştirme özelliği olmayan katma değer vergisi, vergi adaletsizliğine neden olduğu halde vergi gelirlerinde büyük bir paya sahip olduğu, bunun da düşük gelirli kesim üzerindeki vergi yükünü ve adaletsizliği arttırdığı şeklindeki eleştirilere konu olarak, bu adaletsizliğin giderilmesi için oran farklılaştırılması önerisi getirilmiştir (Kutluca, 2013).

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yatay ve dikey vergi adaletinin birlikte var olması ile mümkündür. Ancak dikey vergi adaletinin, farklı gelir ve harcama düzeylerine sahip olan mükelleflerin bu gelir ve harcamaları ile orantılı olacak şekilde vergilendirilmesi özelliği KDV için oldukça güç bir durumu ifade etmektedir (Arslan, 2006, s. 95). Kişiselleştirme özelliğinden yoksun olan KDV, dikey vergi adaletini sağlama konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu durum vergi adaletinin sağlanmasını engellemektedir.

KDV'nin kişiselleştirilmesi, dolaylı vergilerin adaletsiz etkisini düşürmeye yardımcı olabilir. Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanmasında KDV'nin kişiselleştirilmesi büyük bir katkı sağlayacaktır.

3.4. KDV'de Vergi İadesi

Türkiye'de, 1985 yılında katma değer vergisinin vergi sistemine dâhil edilmesiyle birlikte bir vergi iadesi sistemi oluşturulmuştur (Kumcu, 2007). Vergi iadesi, başlangıçta KDV'ye tabii olan birçok mal grubu üzerine ve yüksek iade oranlarıyla uygulanmıştır. Fakat ilerleyen süreçte KDV'de vergi iadesine konu olan mal ve hizmet gruplarının çeşitliliği azaltılmıştır. Üstelik artış gösteren KDV

oranlarına rağmen sabit bir vergi iadesi oranı uygulanmaya başlanmıştır (Özdemir & Ayvalı, 2007, s. 54).

Mükelleflerin fiş toplamasıyla gerçekleştirilen vergi iadesi sistemi, kayıtlı ekonomi üzerinde başarılı bir teşvik mekanizması oluşturmaktaydı. Ancak Dünya Bankası ve IMF'in vergi iadesi sistemine yapmış olduğu baskıların bir sonucu olarak sistem uygulamadan kaldırılmıştır (Kumcu, 2007).

İlk etapta, vergi iadesine tabii olan mükelleflere sınırlandırılma getirilmiş ve emekliler vergi iadesi kapsamından çıkartılmıştır (Özdemir & Ayvalı, 2007, s. 54). Ücretlilere uygulanmaya başlanan vergi iadesi, uygulamasına da 2007 yılında son verilmiş ve yerine 2008 yılından itibaren “asgari geçim indirimi” uygulanmaya başlamıştır (Kızılot, 2007).

Vergi iade sisteminin kaldırılma sebeplerinden biri, dünyada artık uygulanmayan eski bir sistem olması ile açıklanmıştır. Ayrıca, vergi iadesi almak için toplanan fişlerin, mükellef üzerinde eziyet oluşturduğu, sistemin karmaşıklığı yüzünden artan kayıt dışılığın neden olduğu denetim maliyetindeki artışlar iddialar arasında yer almıştır (Koyuncu, 2007).

Katma değer vergisinde uygulanan vergi iadesinin kaldırılması, bazı olumsuzlukların oluşumuna zemin hazırlayacağına inanılmıştır. Bu olumsuzlukların en önemlisi, kayıt dışı ekonomide yaşanan artış olacaktır. Uygulamanın kaldırılmasıyla fiş ve faturanın alınması azalarak kayıt dışılık artış gösterecektir. Ayrıca KDV gelirlerinde gerileme yaşanacak ve bu gerilemenin sonucunda gelir ve kurumlar vergisinin de olumsuz yönde etkilenmesine neden olacaktır (Kızılot, 2007).

Vergi iadesinin kaldırılmasından sonra yürürlüğe koyulan asgari geçim indirimi de 2022 yılında 7349⁴ sayılı kanun doğrultusunda kaldırılmış ve asgari ücret tutarı kadar ücret geliri elde eden mükellefler vergi dışı bırakılmıştır (Yeğen, 2022, s. 173).

⁴ 22.12.2021 Tarihli ve 7349 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (T.C. Resmi Gazete 31700 - 28.12.2021).

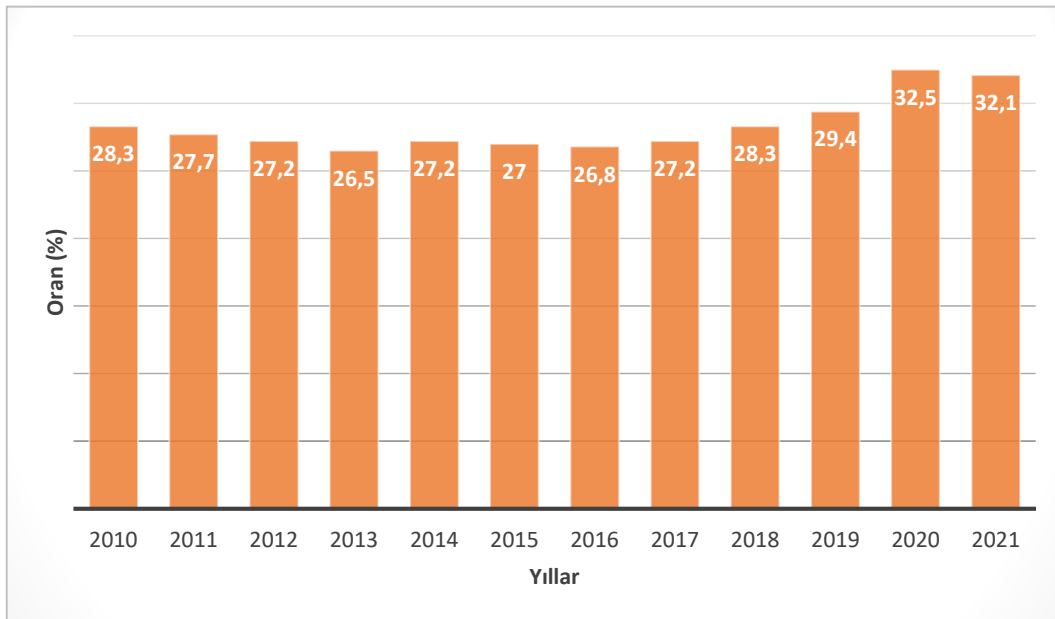
Katma değer vergisinde yapılan vergi iadesi kişiselleştirme girişimi adına atılan önemli bir uygulama olarak görülebilir. Bu adım Brezilya'ya ilişkin yapılan kişiselleştirme önerisi ile benzerlik göstermektedir. Temelde ücretli kesim üzerindeki vergi yükünü hafifletmek adına uygulanmıştır. KDV'de yapılan vergi iadesinin, mükellefler arasında var olan dengesiz vergi yükünü aza indiren önemli bir uygulama olarak görmek yanlış olmayacaktır. Ancak zaman içerisinde vergi iadesinin, vergi gelirlerinde azalış yaşatması düşüncesinden hareketle uygulanmasına son verilmiştir.

3.5. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Seyri

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi bazı yasal ve yasadışı faaliyetlerle, devletin resmi kayıtlarında yer almayarak haksız rekabete neden olan kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergilendirme süreci ile yakından ilişkilidir (Karabulut & Yıldız, 2023, s. 14). Çünkü kayıt dışı ekonomik faaliyetler hem vergi gelirleri hem de yapılacak olan vergi politikaları üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin Türkiye’deki durumunu anlayabilmek için aşağıda, 2010-2021 yıllarına ait Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin GSMH içerisindeki payına ilişkin grafiğe yer verilmiştir.

Grafik 3.1: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: Schneider, F. (2021). Development of the Shadow Economy of 36 OECD Countries over

Yukarıdaki grafik incelendiğinde Türkiye’de kayıt dışı ekonominin düşük seviyelerde seyretmediği görülmektedir. 2010 yılından sonra kayıt dışı ekonomide azalmaların yaşandığı çok net bir şekilde görülmektedir. Özellikle 2015 yılından sonra kayıt dışı ekonomi yaklaşık olarak %26’ya kadar gerilemiştir.

2017 yılıyla birlikte tekrardan yükselişe geçen kayıt dışı ekonomide, 2020 yılına kadar sürekli olarak bir yükseliş yaşanmıştır. Özellikle 2020 yılında %32’ye doğru çıkış gösteren kayıt dışı ekonomi bu dönemlerdeki en zirve noktaya ulaşmıştır. 2021 yılında hafif bir düşüş yaşansa da radikal bir dönüşümden söz etmek mümkün değildir. Grafikte yer alan veriler doğrultusunda Türkiye’de kayıt dışı ekonominin son zamanlarla birlikte %30 civarlarına çıkarak artış yaşadığı görülmektedir.

Türkiye; ekonomik iyileştirme ve istikrar sağlamak, vergi gelirlerindeki kayıpların önüne geçmek ve gelir dağılımında adalet sağlamak amacıyla kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için bazı adımlar atmıştır. Bu doğrultuda Türkiye’de kayıt dışı ekonomi ile mücadele için; 2008-2010, 2011-2013, 2015-2017 ve 2019-2021 dönemlerinde 4 tane farklı eylem planı hazırlanmış ve uygulanmıştır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022, s. 1-4). Ancak Türkiye’de kayıt dışı ekonominin seyri Grafik 3.1’de incelendiğinde, uygulanan bu planların başarı sağlamadığı görülmektedir.

Türkiye’de kayıt dışı ekonomiye ilişkin son dönemlerde yapılan düzenleme, “Sürdürülebilirliğin Yüzyılı, Kalkınmanın Yüzyılı ve İstikrarın Yüzyılı” hedefleri doğrultusunda 2023-2025 dönemini kapsayan 5’inci bir Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı olmuştur (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022, s. 1). Kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu Türkiye’de konuya ilişkin yapılan düzenlemeler yetersizdir. Kayıt dışı ekonominin önüne geçmek için yapılan düzenlemelerin sık, etkin ve verimli bir şekilde hazırlanması başarılı bir sonuca ulaştırma noktasında son derece önemlidir.

3.6. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, vergi iadesinin hem kendisinin hem de mükelleflerin vergi mevzuatına uygunluk tespitini, varsa hataların düzeltilmesini, vergi ziyası olması durumunda kanunda öngörülen cezaların uygulanmasını sağlayarak, vergiden kaçınmanın önüne geçmeye yönelik yapılan işlemlerin bütünü olarak açıklanmaktadır (Yaraşlı, 2003, s. 413). Vergi denetiminin amaçları Vergi Usul Kanunu'nun⁵ 134'üncü maddesiyle açıklanmıştır. Kanunda vergi denetiminin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için yapılan vergi incelemesi olarak açıklanmaktadır.

Yukarıdaki amaçların gerçekleştirilmesi için vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi son derece önemli bir husustur. Doğru bir vergi denetimi, kayıt dışı ekonominin azalmasını, gelir dağılımının daha adil bir hale gelmesini ve haksız rekabetin önüne geçilmesini sağlayarak vergilemede adaletin sağlanmasına yardımcı olmaktadır (Karabulut & Yıldız, 2023, s. 12).

Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanmamasıyla ortaya çıkan yetersiz denetim, mükellefler üzerindeki denetim korkusunun hafiflemesine veya tamamen ortadan kaldırılmasına neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin kayıt dışına çıkma eğilimlerinin artmasına neden olarak kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde artış yaşanmasına zemin oluşturmaktadır (Karabulut & Yıldız, 2023, s. 15).

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin fazla olması vergi denetimindeki amaçların yerine getirilmediğinin bir göstergesi olabilir. Türk Vergi Sistemi'nde var olan kayıt dışı ekonominin yüksek olması, Türkiye'de vergi denetiminin yetersizliğinin bir sonucu olarak gösterilebilir. Bu durum vergilendirmede adaletin de zedelenmesine neden olmaktadır.

3.7. Ülke Düzeyleri

İlk çağlardan başlayıp orta çağda da varlığını sürdürmeye devam eden küreselleşme eğilimleri, yakın çağ ve sanayi devrimiyle birlikte hızlı bir büyüme ivmesi kazanmıştır. Dünya ekonomisindeki bu hızlı yükseliş, ülkelerin ekonomik, siyasal ve sosyal yönden olumlu veya olumsuz olarak etkilenmesine neden

⁵ 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (T.C. Resmi Gazetesi 10703 – 10.01.1961).

olmuştur. Bu etkilerin düzeyleri ülkelerin az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler şeklinde sınıflandırılmasını sağlamıştır (Mete, 2018, s. 31). Aşağıda bu ülke düzeyleri açıklanmaktadır.

3.7.1. Az Gelişmiş Ülke

Bir ülkedeki nüfusun çoğunun, ilkel tarım yöntemleriyle uğraşması ve kişi başına düşen reel gelir seviyesinin düşük olması az gelişmiş ülke düzeyini ifade etmektedir (Mete, 2018, s. 31).

Az gelişmiş ülkelerde tüketim harcamalarının milli gelir içerisindeki payı oldukça yüksektir. Kişi başına düşen gelir seviyesinin düşük olması, elde edilen gelirin büyük bir bölümünün ya da tamamının temel ihtiyaçları karşılamak için kullanılmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak bu durum tüketime ait harcamaların artmasına neden olmaktadır (Özmutlu, 2010, s. 23).

3.7.2. Gelişmekte Olan Ülke

Milli gelir düzeyi düşük, nüfus artış hızı yüksek, eğitim düzeyi düşük, demokratik gelişimi ve hukuk standartları yetersiz olan ülkeler, gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer almaktadır (Mete, 2018, s. 31).

Gelişmekte olan ülkeler incelendiğinde ekonomik büyüme ve kalkınmanın artırılmasında vergi gelirlerinin büyük bir role sahip olduğu bilinmektedir. Çünkü etkin bir vergilendirme sonucunda tahsil edilmiş adaletli vergiler, ülkenin altyapı, eğitim, teknolojik gelişim ve diğer birçok alana yönelik yapılacak olan değişimler için önemli bir finansman kaynağıdır (Sağdıç, 2019, s. 156).

Bir ülkenin vergi gelirleri, vergilendirmenin dolaylı ve dolaysız vergi bileşenlerinden hangisinin ağırlık kazandığına göre değişiklik göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelere kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında özellikle dolaylı vergiler kullanılmaktadır. Çünkü borçlanma ve ekonomide yaşanan dalgalanmalar sonucunda ihtiyaç duyulan vergi hasılatı, dolaylı vergi gelirleri ile arttırılmaya çalışılmaktadır (Sağdıç, 2019, 158).

3.7.3. Gelişmiş Ülke

Gelişmiş ülke tanımı için tartışmalar sürekliliğini devam ettirse de genel olarak bazı gelişmiş ülke ölçütleri vardır. Bu doğrultuda, hukuk devleti ilkelerini benimsemiş, demokrasi ve eğitim düzeyi yüksek ve ortama yaşam standartlarının üstünde olarak kaliteli bir yaşam düzeyine sahip olan toplumlar, gelişmiş ülke olarak tanımlanmaktadır (Mete, 2018, s. 31). Gelişmiş ülke modelleri daha çok Batı Avrupa ülkelerine aittir. Bu ülkeler temelde gelişimlerini, İngiltere’de buhar gücünün makineye uygulanması ile başlayan sanayi devrimine borçludur (Tütengil, 1962, s. 157).

Gelişmiş ülkelerde demokrasi ve vergilendirme düzeyi, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere göre çok daha ileri seviyelerde yer almaktadır. Vergilendirme düzeyinin iyileştirilmesi, ülkenin gelişmişlik düzeyinin yükselmesini sağlayan bir faktördür. Ülkede vergilendirme düzeyinde yaşanan artış, hükümeti daha şeffaf ve hesap verebilir olmaya zorlayarak, demokrasinin ve diğer birçok alanında gelişmesine katkı sağlamaktadır (Türedi & Topal, 2015, s. 81).

Az gelişmiş ülkelerden, gelişmiş ülke olma çabası içerisine girenler olarak adlandırılan gelişmekte olan ülkelerde, özellikle kalkınma düzeyinde gerçekleştirmek istenen yenilikler için sermayeye ihtiyaç duyulur. Türkiye’de yapısı itibarıyla gelişmekte olan bir ülkedir. Türkiye’de, gelişme düzeyini arttırmak için gerekli olan sermaye ihtiyacı sonucunda dolaylı vergi gelirlerinde artış yaşamıştır. Gelişmiş ülke olma çabasıyla devlet fonksiyonlarında meydana gelen değişimler temelde finansman ihtiyaçlarının artmasına neden olmuştur (Ay & Talaşlı, 2008, s. 151). Bu finansman ihtiyaçlarını karşılamak için tahsilatı kolay olan dolaylı vergilere başvurulması, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payını arttırmış ve vergi adaletsizliğinin oluşmasına neden olmuştur.

3.8. Mali Piyasalarda İstikrar

Yatırım ve tasarrufa ilişkin kararların serbest bir ortamda alındığı serbest piyasa ekonomisinde, tasarrufların yatırımlara aktarılması mali sistem içerisinde gerçekleştirilmektedir. Birçok mali kurum ve kuruluştan meydana gelen mali sistemin esas işlevi, gelirleri harcamalarına oranla daha düşük olan kesimlere fon

aktarımı sağlamaktır (İbicioğlu, 2006, s. 5). Mali sistemde var olan bu fonların aktarılması mali piyasalarca gerçekleştirilmektedir. Mali piyasa, fonların aktarılma vadesine göre para ve sermaye piyasası olarak ikiye ayrılmaktadır (İbicioğlu, 2006, s. 10).

3.8.1. Para Piyasası

Mali sistemde kısa vadeli fonların aktarılmasında para piyasası kullanılmaktadır (İbicioğlu, 2006, s. 10). Türkiye’de para piyasasında kullanılan araçların denetimi TCMB’nin elindedir. Merkez Bankası’nın para ve fiyat istikrarı gibi amaçları yerine getirmek için kullandığı araçlar para politikası araçları olarak isimlendirilir. TCMB’nin denetimine tabii olarak sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kurumlar; Borsa İstanbul (BİST), Takasbank, derecelendirme şirketleri, bağımsız denetim kuruluşları, yatırım danışmanlığı ve portföy yönetimi ile uğraşan şirketler, genel finans ortaklıkları, ipotēge dayalı menkul kıymet kuruluşları, varlık yönetim şirketleri, portföy saklama şirketleri ve gayrimenkul değerleme şirketleri olarak sıralanmaktadır (Demirci, 2019, s. 68).

Dünyada son yıllarda hızlı bir şekilde yaygınlık kazanmaya başlayan elektronik paralar (sanal ve kripto paralar), mali sistem üzerinde yeni sorunlar oluşturmuştur. Çünkü bu yeni para birimleri içerisinde birçok risk barındırmaktadır. Merkezi bir kuruluş tarafından üretimi gerçekleştirilmeyen kripto paralar, istikrarsız bir ortamın habercisidir (Bilir ve Çay, 2016: 29). Sanal ve kripto para piyasalarındaki işlem hacminin çok fazla olması bu piyasaların yasal bir konum üzerine oturtulmasının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Türkiye’de de varlıklarını sürdüren bu para piyasası, vergilendirme ve diğer yasal düzenlemelere yönelik ihtiyaç oluşturmuştur (Demirci, 2019, s. 80).

3.8.2. Sermaye Piyasası

Mali sistemde orta ve uzun vadeli fonların aktarılmasında sermaye piyasası kullanılmaktadır (İbicioğlu, 2006, s. 10). 1980 yılından sonra serbest piyasa koşullarının Türkiye piyasalarına uygulanmaya başlaması, sermaye piyasalarının gelişim göstermesine neden olmuştur. Bu gelişimin ilerleyişi doğrultusunda güvenilir adımlar atmak amacıyla sermaye piyasalarında bir denetim mekanizması oluşturulmaya karar verilmiştir. Bu doğrultuda 1981 yılında, 2499 sayılı Sermaye

Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurumu kurulmuştur (Köse & Özdemir, 2016, s. 452).

Türkiye sermaye piyasalarının, AB ile uyumlu bir hale getirmek ve küresel alanla bütünleşme sağlayarak rekabet gücünü artırmak amacıyla, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu⁶ yürürlüğe koyulmuştur (Arsal & Gürol, 2021, s. 109).

Tasarrufların yatırıma aktarılmasında önemli bir yer tutan mali sistem, fon aktarımı sağlamak için zaman içerisinde çeşitli araçlar geliştirmiştir. Çünkü araç çeşitliliğinin artırılması ve mali kurumların büyütülmesi, tasarruf yapan kişilerin ve şirketlerin işlem maliyetlerinin azalmasını sağlayarak, mali piyasaların daha etkin bir şekilde işlemesine zemin oluşturmaktadır. Türkiye’de mali sistemin oluşumunun tamamlanma süreci ancak son çeyrek yüzyılda sağlanabilmiştir. Buna rağmen Türkiye’de farklı taleplere cevap verebilecek bir mali sistemin varlığı hala sağlanmış değildir. Piyasada mali araç çeşitliliğinin yetersizliği ve tasarrufların kısa vadeli araçlara yönelik olması mali piyasalardaki eksikliklerin göstergeleri arasında sayılmaktadır (Demirci, 2019, s. 69).

Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye’nin, mali sistemde yapılan düzenlemeler sonucunda para ve sermaye piyasalarında büyüme ve hareketlilik yaşanmıştır. Ancak Türkiye’de para piyasaları ve sermaye piyasaları mevcut durumda dalgalı bir seyir izlediği için tam olarak bir mali piyasa istikrarından söz etmek doğru değildir (Köse & Özdemir, 2016, s. 466). Sonuç olarak Türkiye’de mali piyasalarda istikrar sağlamak için bankacılık faaliyetlerinin önünün açılması, orta ve uzun vadeli mali piyasa araçlarının artırılması ve çeşitlendirilmesi son derece önemlidir (Demirci, 2019, s. 69).

⁶ 06.12.2012 Tarihli ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (T.C. Resmi Gazetesi 28513 – 30.12.2012).

4. KİŞİSELLEŞTİRME BETİMLEMELERİNİN TÜRKİYE AÇISINDAN BETİMSSEL ANALİZİ

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde vergilerin kişiselleştirmesine ilişkin betimlemeler ile Türkiye ve Türk Vergi Sistemi'nin durumuna yönelik bulgulara yer verilmiştir. Bu bölümde vergilerin kişiselleştirilmesinde önerilen kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'nın kişiselleştirme betimlemeleri Türkiye'nin durumu açısından betimsel olarak analiz edilmiştir.

4.1. Kişisel Harcama Vergisinin Değerlendirilmesi

Bir ülkede kişisel harcama vergisinin uygulanması için birtakım koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar; gelişmiş bir mali piyasa ve mükellef işbirliğinin olduğu etkin bir vergi idaresi şeklinde sıralanmaktadır (Değerli & Özcan, 2019, s. 180).

Türkiye'nin istikrarlı bir mali piyasa sağlayamıyor olması gelişmiş bir mali piyasaya sahip olmadığının göstergesidir. Ayrıca Türkiye, vergi idaresi konusunda sorunlar yaşayan bir ülkedir. Kayıt dışı ekonominin yüksek olması temelde idare ile mükellef arasındaki işbirliğinin yetersizliğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak kişisel harcama vergisinin Türk Vergi Sistemi'ne uyarlanması başarısız bir sonuca ulaşırabilir.

4.2. Evrensel Çözümün Değerlendirilmesi

Evrensel sistemde KDV'nin kişiselleştirmesine ilişkin bir yanıt olan evrensel çözüm, temelde vergi adaletini sağlama konusunda yetersiz kalmıştır. Çünkü düşük oranlar ve muafiyetlerle uygulanan vergi indirimleri esas olarak üst gelir grubuna sahip olan ve en çok tüketen mükelleflere daha fazla fayda sağlamış olacaktır. Dolayısıyla evrensel çözüm, gelir düzeyi farklı olan mükellefler arasında ayırım yapılmasına yardımcı olmayarak düşük gelir grubuna sahip olan asıl mükelleflere fayda sağlamayan bir öneridir. Düşük gelir grubuna sahip mükellefleri kurtarmak amacıyla sunulan evrensel önlemler, toplumun en yüksek gelir grubuna sahip mükelleflerin daha çok yararlanmasına neden olan bir çözüm olmuştur (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 16).

Evrensel çözümün sunmuş olduğu kişiselleştirmenin uygulanabilirliği Türkiye için çok zor bir öneri değildir. Çünkü burada gelir düzeyinin belirlenmesi gibi büyük kriterler söz konusu değildir. Toplumdaki her kesim için uygulanan muafiyetler söz konusudur. Toplumun bütünlüğüne uygulanacak olan bir sistem temelde herhangi bir ayırım içermez. Evrensel çözümde herhangi bir sınıflandırma yapılmaksızın gerçekleştirilen muafiyetler için tanım ya da ayırım gerektiren bir uygulamaya ihtiyaç yoktur. Bu durumda uygulamanın zorluk derecesinin düşmesine bir etken olarak görölmektedir.

Vergilerin kişiselleştirilmesi temelde vergi adaletini sağlamak için bir çözüm olarak görölmektedir. Ancak evrensel çözüm, adaletsiz bir çözüm olarak kabul görmüştür. Çünkü vergi adaletinde esas olan mükelleflerin gelir düzeyleri nedeniyle ortaya çıkan dengesiz vergi yükünü engellemektir. Evrensel çözüm, mükelleflerin gelir düzeylerini dikkate almadığı için dengesiz vergi yükünü ortadan kaldırmaya yardımcı olmamaktadır. Dolayısıyla evrensel çözümün Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV'ye uyarlanması vergi adaleti açısından olumlu bir etkiye ulaştırmayacaktır.

4.3. Japon Çözümünün Değerlendirilmesi

Tüketim vergilerinin kişiselleştirmesine ilişkin sunulan Japon çözümünde, vergi mevzuatında gruplandırılan mal ve hizmetler ile vergi indirimden yararlanacak olan bir mükellef grubu tanımı mevcuttur. Bu durum idareyi karmaşık hale getirebileceği için uygulanma aşamasında sosyal bağlılığa sahip bir topluma ihtiyaç duyulduğu ortadadır. Japon çözümüne ilişkin önerinin diğer bir yönü, vergi muafiyetlerinin sadece mevzuatta tanımlanan mükellef grubuna fayda sağlamasından kaynaklanan müdahaleci özelliğidir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 17).

Japon çözümünde verginin kişiselleştirmesine ilişkin uygulamanın amacı, aynı mal ve hizmeti tüketen mükelleflerin, mevzuatta vergi indirimine tabii mükellef grubunun tanımına bağlı olacak şekilde mükellefler arasında farklı bir vergi maliyeti oluşturmaktır. Ancak bu çözüm, Türkiye'nin vergi mevzuatına ilişkin eksikler içermektedir. Çünkü gruplandırılması gereken mal ve hizmetler ile vergi indirimden yararlanacak mükellefler için karışık bir vergi sistemi sorun teşkil etmektedir. Ayrıca sosyal bağlılığa uygun bir toplum için önerilen bu çözümün

uygulanması temelde gelişmiş ülke modeli içindir. Türkiye’de sosyal bağlılığının düşük olması ve vergi sisteminin iyileştirilmemesi noktasında bu çözümün uygulanmasında başarı sağlanması çok mümkün değildir.

4.4. Kanada Çözümünün Değerlendirilmesi

Kanada çözümü tasarısı için gerekli olan ilk bilgi, mükelleflerin gelirleri ve aile gruplarının üye sayıları hakkında güvenilir bilgilerden oluşan bir veri tabanıdır. Düşük bir kayıt dışı ekonomiye sahip olan Kanada için bu uygulama kolaylaştırıcı olabilir. Ancak gelişmekte olan ekonomilerde kayıt dışı ekonominin yüksek seviyelerde olması bu tasarımının uygulanmasını mümkün kılmayabilir (Barreix, Bès & Roca, 2011, s. 19). Sonuç olarak Kanada çözümü her ülkede geçerliliği olan bir çözüm önerisi değildir. Uygulanabilirliği ülkenin sahip olduğu gelişmişlik düzeyi ile paralellik göstermektedir.

Evrensel çözümle benzerlik gösteren Kanada çözümünün en belirgin yeniliği, yarar sağlayacak olan grubun sadece transfer almaya uygun mükellef gruplarına muafiyet sağlamasıdır. Kanada çözümü için kayıt dışının düşük olduğu bir gelişmiş ülke modeline ihtiyaç vardır. Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomilerde kayıt dışı ekonominin yüksek seviyelerde olması Kanada çözümünün uygulanmasını mümkün kılmayabilir.

4.5. Olası Üçlünün Değerlendirilmesi

Olası üçlü; sabit kur, serbest sermaye hareketliliği ve para politikasında aynı anda özerklik sağlayan bir uluslararası ekonominin varsayımı olan imkânsız üçlü rejiminin olasılığını ele almıştır.

Olası üçlü, ülkenin gelişmişlik düzeyine ait ölçütler doğrultusunda uygulanabilen bir tasarıdır. Türkiye’nin gelişmişte olan bir ülke ekonomisine sahip olması ve vergi mevzuatı göz önüne alındığında olası üçlü tasarısına uyum sağlama noktasında başarı sağlamayabilir.

4.6. Brezilya’ya Yönelik KDV Kişiselleştirmesinin Değerlendirilmesi

Brezilya’ya ilişkin kişiselleştirme, modernleşme ve kişiselleştirmeyi bir arada gerçekleştirmeye yöneliktir. Türkiye’de daha önce uygulanmış olan KDV iadesi sistemi ile benzerlik gösteren bu önerinin uygulanması daha zordur. Büyük ölçekli

eşitsizliğin olduğu ve dolaysız vergilendirmenin az olduğu ülkelerde, tüketim vergilerini reform etmenin önemli bir yoludur. Dolayısıyla bu çözümün gelişmekte olan ülkelerde bazı koşullar doğrultusunda uygulanması ile başarılı sağlanması mümkündür.

Dolaylı vergi türlerinin ağırlık gösterdiği bir vergilendirme süreci içinde olan Türkiye’de, mükelleflerin gelir düzeylerine ilişkin güvenilir bilgilerin elde edileceği bir vergi tabanının oluşturulması ve modernleşmeye ilişkin bazı adımların atılması ile bu tasarının uygulanmasında bir başarı sağlanabilir.

4.7. Meksika’ya Yönelik KDV Kişiselleştirmesinin Değerlendirilmesi

Meksika üzerinde uyarlanan bu tasarıda bütün özel KDV uygulamaları kaldırılmış ve KDV oranı %16’da standart bir şekilde kullanılmıştır. Türk Vergi Sistemi’nde KDV oranı tek bir oran üzerinden standarda bağlanması vergi adaletini sağlama noktasında etkisiz kalacaktır. Çünkü herkes için aynı oranda uygulanan standart bir KDV oranı düşük ve yüksek gelir grubu arasındaki dengesiz vergi yüküne bir çözüm olmayacaktır.

Sonuç olarak bu tasarının Türk Vergi Sistemi’ne uyarlanması vergi adaletini sağlama noktasında yetersiz kalacağından kişiselleştirme adına atılan başarısız bir uygulama olarak kabul edilebilir.

4.8. Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinde Kişiselleştirme Önerisi

Türk Vergi Sistemi’nde yer alan vergi türleri kıyaslandığından dolayı vergilerin dolaysız vergilere göre daha adaletsiz bir yapıya sahip olduğu yapılmış birçok çalışma ile ortaya koyulmuştur. Ancak Türk Vergi Sistemi dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir vergilendirme sürecini içerisinde barındırmaktadır. O halde vergi sisteminde adaletin sağlanması için dolaylı vergi gelirleri yerine dolaysız vergi gelirlerinin payında artış sağlamak vergi adaletinde önemli bir sonuca ulaştırabilir.

Türk Vergi Sistemi’nde bu sonuca ulaşmak için gerçekleştirilebilir dönüşüm neredeyse imkânsız bir durumu ifade etmektedir. Çünkü dolaylı vergilerin dolaysız vergiye dönüşmesi verginin asıl özelliğinin yitirilmesine ve fonksiyonlarının yok olması anlamına gelmektedir. Türk Vergi Sistemi gibi dolaylı vergi gelirlerinin

büyük paya sahip olduğu bir vergi sisteminde bu durum oldukça güç gözükmemektedir. Bu nedenle dolaylı vergilerin içeriğine ilişkin yapılacak olan düzenlemelere ihtiyaç vardır. Dolaylı vergiler içerisinde en önemli paya sahip olan katma değer vergisine kişiselleştirme özelliği kazandırılarak vergide adaleti sağlamak amaçlanmalıdır.

Türk Vergi Sistemi'nde dolaylı bir vergi türü olan KDV'nin adaletsiz olmasına ilişkin yapılan çalışmalar göz önüne alındığında bu durumun en önemli nedeni KDV'nin kişiselleştirme özelliğine sahip olmamasıdır. Bu nedenle KDV'de adaleti sağlamak için kişiselleştirme özelliğinin kazandırılması başat amaç olmalıdır. Kişiselleştirme özelliğinden yoksun olan KDV, düşük gelir grubu ve yüksek gelir grubu arasında adaletsiz vergi yükü oluşmasına neden olmaktadır. O halde yapılması gereken düşük gelir grubu üzerine koyulan vergi oranlarının düşürülmesini sağlarken, yüksek gelir grubu üzerine daha yüksek vergi oranları uygulamaktadır. Sonuç olarak gelir grupları arasında vergi yükünde bir denge oluşturulmaya çalışılmalıdır.

4.8.1. Gelir Endeksli Kişisel Katma Değer Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde gelir endeksli kişisel katma değer vergisi önerisi, Kanada çözümü ve Kaldor'un kişisel harcama vergisi modelinden etkilenecek sunulmuştur.

Kanada çözümü düşük gelir düzeyine sahip mükelleflerin tüketim sepetinde önemli bir yeri olan mal ve hizmetler üzerine tek tip oran ve muafiyet koyulmasından söz etmiştir. Ayrıca muafiyetler, düşük gelir düzeyindeki mükelleflerin tüketim sepetinde daha fazla paya sahip olan gıda ve ilaç tüketimlerinden oluşmaktadır. Kanada çözümü için kayıt dışının düşük olduğu bir gelişmiş ülke modeline ihtiyaç vardır. Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomilerde kayıt dışı ekonominin yüksek seviyelerde olması Kanada çözümünün uygulanmasını mümkün kılmayabilir.

Kaldor, harcamaların, adil vergilendirme konusunda gelirden daha etkin olduğunu savunarak gelir vergisinin ikamesi ya da destekçisi olarak kişisel harcama vergisi modelini sunmuştur. Türk Vergi Sistemi kişisel harcama vergisinin koşullarına sahip olmadığı için kişiselleştirmede uygulanması yetersizdir.

Bu doğrultuda katma değer vergisinde kişiselleştirme, Kanada çözümünden ve Kaldor'un sunduğu modelden yararlanılarak gelir destekleyici bir kişisel katma değer vergisi önerisi sunulmuştur.

Türkiye gelişmekte olan ve kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu bir ülkedir. Bu nedenle KDV kişiselleştirilmesinde Kanada çözümünde yer alan düşük gelir düzeyine sahip mükelleflerin tüketim sepetinde önemli olan mal ve hizmetler üzerine tek tip oran yerine Kaldor'un gelir destekli harcama modelinden faydalanılarak gelir dilimlerinin dikkate alındığı vergi oranlarını içermektedir. Vergi yükünde denge sağlamak için muafiyetlere de yer verilmektedir. Uygulanacak olan muafiyetler kısmi ve tam muafiyet şeklinde düşük gelir düzeyine sahip mükelleflerin tüketim sepetinde yer alan mal ve hizmetler üzerine uygulanacaktır.

4.8.2. Gelir Düzeylerinin Belirlenmesi

KDV'ye ilişkin düzenlemeler daha çok düşük gelir grubunun aleyhine yönelik gerçekleştirilmelidir.  ehirler, bölgeler, iller ve hatta ilçeler arasında farklı gelir grupları bulunmaktadır. Bu gelir farklılıkları incelenerek gelir sınıflandırılması sağlanmalıdır. Katma değer vergisine ilişkin vergilendirme süreci bu sınıflandırma çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.

Kişiselleştirme  nerisi gelir destekleyici bir şekilde kurgulanmıştır. Bu nedenle önerinin en önemli şartı güvenilir mükellef bilgisidir. Mükellefler dört gelir grubundan oluşmaktadır. Birinci gelir grubunda asgari ücret ve asgari ücret sınırında gelir elde eden mükellefler yer alacak ve bu mükellef grubu için KDV yükümlülüğü mevcut olmayacaktır. İkinci gelir grubunda yer alan mükellefler için %8 ve üçüncü gelir grubu için %12 oranında KDV uygulanacaktır. D  rd nd  gelir grubunda yer alan mükellefler için artan oranlı tarife söz konusu olacaktır.

4.8.3. Tüketim Sepetinin Belirlenmesi

KDV'nin kişiselleştirmesine ilişkin oluşturulacak olan tüketim sepeti, düşük gelir düzeyine sahip olan mükellefler için büyük bir yeri olan mal ve hizmetler üzerinden oluşturulacaktır.

Gelir düzeylerinin belirlenmesi tüketim sepetinin oluşturulmasında yardımcı olacaktır. Tüketim sepetinde yer alan mal ve hizmetler, birinci ve ikinci gelir grubunda yer alan mükelleflerin en çok tükettiği mal ve hizmetler üzerinden belirlenecektir.

4.8.4. Muafiyetlerin Kapsamı

Gelir endeksli kişisel katma değer vergisi, mükellefin ekonomik durumunun yanında sosyal ve ailevi durumunu temsil eden ölçütler doğrultusunda kısmi ve tam muafiyet uygulamalıdır. Örneğin; elektrik, su ve doğalgaz gibi faturaların üzerindeki KDV oranı, evin sahip olduğu bazı ölçütler doğrultusunda kişiselleştirilmelidir. Bu ölçütler evin bulunduğu muhit, evin değeri, oda sayısı vb. şekilde ele alınabilir. Ölçütler dikkate alınarak mükellefler arasında KDV’de farklı oranlar uygulanmalıdır.

Düşük gelirli kesimler adına gelir vergisindeki asgari geçim indirimde kullanılan çalışan kişi sayısı, çocuk sayısı ve yaş gibi unsurlar dikkate alınarak kısmi ve tam muafiyet uygulaması sağlanmalıdır. Örneğin, 3 çocuktan daha fazla çocuğa sahip olan düşük gelir grubundaki mükelleflere kısmi muafiyet uygulanabilir.

Sonuç olarak yapılan bu uygulamalar düşük gelir gruplarının vergi yükünü düşürürken, yüksek gelir gruplarının vergi yükünde artış sağlamış olacaktır. Gelir endeksli kişisel KDV’nin uygulanmasına ilişkin yapılacak olan düzenlemeler doğrultusunda, mükellefler arasındaki dengesiz vergi yükünde azalma meydana gelecek ve Türk Vergi Sistemi’nde katma değer vergisi açısından adaletin sağlanması için zemin oluşturulmuş olacaktır.

4.8.5. Gelir Endeksli Kişisel Katma Değer Vergisinin Gereksinimleri

KDV’nin kişiselleştirilmesi adına yapılacak olan değişimler için şeffaf ve yüksek denetimlerin olduğu bir vergi sisteminin varlığı gerekmektedir. Türk Vergi Sistemi’nde KDV’ye ilişkin yapılacak olan bu dönüşümler adına atılacak olan adımlar için yeterli alt yapı şu an mevcut değildir. Özellikle vergiden kaçınma ve vergi kaçaklığı sonucunda ortaya çıkan kayıt dışı ekonominin yüksekliği vergi sisteminde şeffaflığın ve denetimin yetersizliğini ne kadar düşük düzeyde olduğunun bir göstergesidir.

Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık bir yapıya sahip olması vergi adaletinin sağlanması noktasında KDV'ye kişiselleştirmeye ilişkin teknikleri uyarlanması konusunda büyük sorunlar yaşatabilir. Çünkü gelir endeksli kişisel KDV önerisi, mükellefin gelir ve ailevi durumunu temel şart olarak almaktadır. Bu nedenle bu bilgilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi doğru bir kişiselleştirme için oldukça önemlidir.

Türk Vergi Sistemi'nde olumlu düzenlemelerin yapılması sonucunda vergi sisteminin iyileştirilmesi, şeffaflaştırılması ve denetimlerin artırılması sağlanarak KDV'nin kişiselleştirmesinde önde gelen şartların sağlanması adına adımlar atılmalıdır. Türk Vergi Sistemi'nde buna ilişkin yapılacak olan reformlar KDV'nin kişiselleştirmeye uygunluğunu arttırmaya yardımcı olabilir. Kişisel KDV'nin vergi sistemine uyarlanması vergi adaletinin sağlanmasında büyük bir etkiye neden olacaktır.

SONUÇ

Her devlet kamu hizmeti sunmak için harcama yapmak zorunda olan bir organizasyondan oluşturulmuştur. Makroekonomik dengelerin sağlanması noktasında da oldukça önemli olan bu harcamalar sosyal, ekonomik ve mali amaçlar doğrultusunda çeşitli uygulamalarla gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla varlığını sürdürmek ve harcamalarını karşılamak için gelire ihtiyaç duyan devlet, gelire ilişkin kaynak sağlamak amacıyla vergi sistemlerini oluşturmaya başlamışlardır.

Vergi sistemleri, yapılan kamusal mal ve hizmetlere ait harcamaları karşılamak için etkinlik, verimlilik ve adalet gibi bazı vergilendirme ilkeleri doğrultusunda oluşturulmalıdır. Ancak vergi sisteminin vergilendirme ilkeleri çerçevesinde vergilendirilmesi kolay bir politika değildir. Vergilendirmede etkinlik ve verimlilik verginin adalet ilkesi ile de ilişkilidir. Çünkü vergilerin etkin ve verimli bir şekilde toplanması esasen mükelleflerin vergiye olan bakışlarıyla ilişkilidir. Mükellefin vergi ödemesine neden olan birçok etken bulunmasına karşın bunlar içerisinde en önemlisi vergi adaletidir.

Adalet, yaşamış olduğu zaman ve durum doğrultusunda şekil alabilme özelliğine sahip, göreceli bir kavramdır. Sokrates, Platon ve Aristoteles gibi düşünürler tarafından farklı şekillerde ele alınan adalet kavramının bu derece tanım sorunu yaşaması temelde çok boyutlu bir yapıya sahip olduğundan kaynaklanmaktadır. Tanımlanması konusunda eşitlik, hak ve hukuk gibi farklı görünüşleri bünyesinde barındıran adalet kavramı, özgürlük gibi kendisine zıt bir kavram ile dâhi bazı durumlarda görünüm kazandığı olmuştur.

Vergi sistemlerinin oluşumuyla birlikte gündeme gelen vergi adaleti de adalet kavramı gibi toplumlar ve dönemler arasında farklılık göstermiştir. Bu durum adalet ve vergi adaleti tanımlamalarının mutlak bir kesinliğe ulaşamamasına ve birden çok tanımlamaya sahip olmasına neden olmuştur. Tarih boyunca toplumlar içinde yaşamış olduğu dönemin sosyal, siyasal ve kültürel yaşamları doğrultusunda farklı vergi adaleti tanımlamalarını savunmuş ve bu tanımlar doğrultusunda hareket etmişlerdir.

Literatürde vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin görüşlere bakıldığından yatay vergi adaleti ve dikey vergi adaleti karşımıza çıkmaktadır. Yatay vergi adaletinin, vergi adaleti için esas kabul edildiği durumlar olduğu gibi sadece dikey vergi adaletinin de vergi adaleti için geçerli olduğunu savunan düşünce sistemleri bulunmaktadır. Ancak çoğunluk olarak iktisatçılar, vergi adaletinin var olmasını yatay adalet ve dikey adaletin aynı anda sağlanmasıyla oluşacağı düşüncesi üzerinde durmaktadır.

Vergi adaletinin kullanılmasında yer alan temel yaklaşımlar fayda ve ödeme gücü yaklaşımlarıdır. Fayda yaklaşımında söz konusu olan mükellefin kamu hizmetinden fayda elde etmesi durumunda vergi ödemesidir. Bu yaklaşım fayda elde etmediği bir kamu hizmeti için mükellefe herhangi bir şekilde vergi yükü oluşmadığını savunmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımında ise mükellefin kamu hizmetinden bir fayda elde edip edilmediğine bakılmaksızın ödeme gücüne oranlı olarak harcamaların finansmanına katılarak belirli bir vergi yüküne sahip olması gerektiğini savunmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımında kullanılan teknikler, vergilerin kişiselleştirmesini sağlayarak mükellefler arasındaki dengesiz vergi yükünün kaldırılmasında yardımcı olur.

Vergi adaletine olumsuz yönde etki eden faktörlerden vergi kaçakçılığı kanunsuz bir yol olarak kabul edilir ve suç unsuru taşımaktadır. Ancak vergiden kaçınmada böyle bir durum söz konusu değildir. Çünkü vergiden kaçınmada mükellef kanunlar doğrultusunda vergisini ödemez ya da daha az öder. Aynı konu üzerinden mükellefin birden fazla kez vergilendirilmesine neden olan çifte vergilendirme, mükellefin ödemiş olduğu vergiyi başka bir mükellefe aktarmasını sağlayan vergi yansıması ve çeşitli siyasal ve sosyal amaçlar doğrultusunda bazı zamanlarda devletin tahsil edeceği vergi gelirinden vazgeçtiği vergi afları da vergi adaletine olumsuz etki eden faktörlerdir. Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi afları gibi faaliyetlerle normalde devletin tahsil etmesi gereken vergileri tahsil edememesi ile gerçekleşen kayıt dışı ekonomide vergi adaletine olumsuz etki eden diğer bir faktördür.

Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergiler çeşitli ölçütlere göre ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu ayırım vergilerin dolaylı-dolaysız vergiler olarak sınıflandırılması şeklinde yapılmaktadır. Gelir ve servet unsurları üzerinden alınan vergiler dolaysız,

mal ve hizmetler üzerinden mükellef tarafından bir başka mükellefe yansıtılabilen vergiler ise dolaylı vergiler olarak açıklanmaktadır. Türkiye’de dolaylı vergiler yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin tahsil edilmesinin ve denetiminin daha kolay olması bu vergilerin alınmasında daha ağır basmasına neden olmaktadır.

Türk Vergi Sistemi’nde yer alan dolaylı vergiler üzerinde vergi adaletine ilişkin yapılan çalışmalar ve mükellefler göz önüne alındığında dolaylı vergiler içerisinde en yüksek paya sahip olan katma değer vergisinin adaletsiz bir yapıya sahip olduğu görüşü hâkimdir. Çünkü vergi adaletinde vergilerin kişiselleştirmesi oldukça önemlidir. Ancak KDV bu özellikten yoksundur. Herkesten eşit olarak alınan KDV, mükelleflerin ekonomik ve sosyal durumlarından bağımsız bir şekilde vergilendirilmesine neden olur. Mükelleflerin ödeme gücünü yansıtmayan KDV, vergi adaletinin sağlanmasında engelleyici rol oynar.

Türk Vergi Sistemi’nde katma değer vergisinin kişiselleştirmeden yoksun ve adaletsiz bir yapıya sahip olduğu halde vergi gelirlerinde büyük bir paya sahip olması Türk Vergi Sistemi’nde vergi adaletinin sağlanmadığının en önemli göstergesidir.

Türk Vergi Sistemi’nde vergi adaletinin sağlanması için dolaylı vergi gelirleri yerine dolaysız vergi gelirlerinin payında artış olması vergi adaletinde önemli bir sonuca ulaştırabilir. Ancak Türk Vergi Sistemi gibi dolaylı vergi gelirlerinin büyük paya sahip olduğu bir vergi sisteminde bu durum oldukça güç bir durumu ifade etmektedir. Bu nedenle dolaylı vergilerin başında gelen KDV’nin içeriğine ilişkin düzenlemelerle kişiselleştirme özelliğinin kazandırılması ile vergi adaletini sağlamak asıl amaç olmalıdır.

Katma değer vergisinin adaletsiz olmasına ilişkin değerlendirmeler göz önüne alındığında kişiselleştirme problemi üzerinde durulur. KDV’de vergi adaletini sağlamak için kişiselleştirme özelliğinin kazandırılması oldukça önemlidir. Kişiselleştirme ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerle gerçekleştirilebilir. Asgari geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma kuramı, muafiyet ve istisnalar kişiselleştirmeye yardımcı olan uygulamalardır.

Literatürde KDV birçok vergi sisteminde adaletsiz bir yapıya sahip olduğu için eleştirilmiş ve kişiselleştirmesine ilişkin çözüm önerileriyle vergi adaletini sağlamaya ilişkin adımlar atılmıştır. Kişisel harcama vergisi, evrensel çözüm, Japon çözümü, Kanada çözümü, olası üçlü, Brezilya ve Meksika'ya yönelik kişiselleştirme örnekleri bu öneriler arasında yer almaktadır. Bu önerilerin bazıları gerçek hayata geçirilmiştir. Önerilerin uygulanmasında başarılı ve başarısız sonuçları olmuştur. Çünkü bu öneriler her ülke düzeyinde geçerliliği olan yöntemler değildir. Ülkelerin vergi sistemlerinin içeriği, vergi türlerinin oranı ve gelişmişlik düzeyleri gibi bazı kriterlere göre bu çözümlerin uygulanabilirliği değişiklik göstermektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde KDV'de vergi adaletini sağlamak için kişiselleştirme probleminin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenle KDV'nin kişiselleştirilmesine yönelik betimlemeler, Türk Vergi Sistemi açısından analiz edilerek katma değer vergisinde vergi adaletini sağlamak için nasıl bir kişiselleştirme yapılabileceğine çözüm aranmıştır.

Betimsel analiz, vergilerin kişiselleştirilmesine yönelik betimlemelerden yararlanılarak yapılmıştır. Kişisel harcama vergisinin, Türk Vergi Sistemine uyarlanması başarısız bir sonucu ulaştıracaktır. Çünkü kişisel harcama vergisi, vergi idaresi ve mükellef arasında sıkı bir işbirliği gerektirmektedir. Ancak Türkiye'de, kayıt dışı ekonominin yüksek olması bu işbirliğinin sağlanmadığının göstergesidir.

Evrensel çözüm, her ne kadar KDV'de kişiselleştirme yoluyla vergi adaletini sağlamak amacıyla önerilmiş bir çözüm olsa da yetersiz kalmıştır. Çünkü vergi adaletinde önemli olan mükellefler arasında var olan dengesiz vergi yükünün giderilmesidir. Mükellefler arasında ayırım yapmayarak, bütün mükellef gruplarına fayda sağlayan evrensel çözüm vergi adaletinde olumlu bir etki oluşturamaz. Türk Vergi Sistemi'ne katma değer vergisinde evrensel çözüm önerisiyle kişiselleştirme sağlamak vergi adaletini sağlamayacağı için başarısızlıkla sonuçlanacaktır.

Sosyal bağlılık ve açık bir vergi sisteminin şartını ortaya koyan Japon çözümünün Türk Vergi Sistemine uyarlanması için mevcut toplum yapısı ve vergi sistemi uygun değildir. Türkiye'de vergi sistemi karmaşık bir yapıya sahiptir. Kayıt

dışı ekonominin varlığı da sosyal bağıllığının düşük olduğunun bir göstergesidir. Türk Vergi Sistemi'nin sadeleştirilmesi ve sosyal bağıllığı arttırışı vergi politikaları gerçekleştirilirse, Türkiye'de katma değer vergisine Japon çözümünün uyarlanması ile vergi adaletinde başarıya ulaşılabilir.

Kanada çözümünün belirgin şartları, mükelleflerin gelirlerine yönelik güvenilir bilgi ve gelişmiş bir ülke modelidir. Gelişmiş ülke düzeyi doğrultusunda tasarlanan diğer bir kişiselleştirme örneği de olası üçlüdür. Türk Vergi Sistemi'nde var olan kayıt dışı ekonomi mükelleflerin gelir düzeyinde eksik bilgilerin göstergesi olabilir. Türkiye geliştirmekte olan bir ülke olarak Kanada çözümü ve olası üçlünün mevcut sistemde uyarlanmasında başarısız olacaktır.

Brezilya'ya yönelik kişiselleştirme önerisi dolaylı vergilendirmenin yüksek olduğu ülkeler için önemli bir tasarısıdır. Türkiye gibi dolaylı vergi oranlarının %60 üzerinde seyir izlediği bir vergi sisteminde ihtiyaç duyulan alt yapının sağlanması ile tasarıya ilişkin denemenin başarısı mümkün olabilir.

Meksika'ya ilişkin kişiselleştirilmiş KDV tasarısı, tek tip oran üzerinden oluşturulmuştur. Bütün mükelleflerin tek oran üzerinden vergilendirilmesi gelir düzeyi farklı olan mükellefler arasında dengesiz vergi yükü oluşturmaktadır. Sonuç olarak bu KDV tasarısının Türkiye'de uygulanması vergi adaletini sağlamaya yardımcı olmayacağı için gerekli bir uygulama değildir.

Türkiye'de vergi sisteminin şu an sahip olduğu mevcut durum, gelir endeksli kişisel katma değer vergisine uyum sağlamayabilir. Çünkü Türk Vergi Sistemi, vergi adaletini engelleyen faktörleri yüksek düzeyden barındırmaktadır. Bu durum şeffaflık ve denetim noktasında önemli sorunları göstermektedir. Oysa KDV'nin kişiselleştirmesinde güvenilir mükellef bilgisi esas şarttır. Kişisel KDV'nin geçerliliği için şeffaflık ve denetim sonucunda elde edilecek olan güvenilir gelir düzeyi gibi bir çok kriter gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi'ne gelir endeksli kişisel katma değer vergisinin uygulanmasına ilişkin atılacak olan adımların ilk olarak vergi mevzuatındaki değişiklikler ile yapılmasının gerekliliği oldukça ortadadır. Kişiselleştirme birden fazla basamak içermektedir. Bu doğrultuda yapılması gereken ilk adım doğru gelir düzeylerine ilişkin tahminler için şeffaf ve yüksek denetimin var olduğu bir vergi

mevzuatının gerekliliğidir. Türkiye’de vergi sistemine yapılacak olan iyileştirmeler sonucundan gelir endekli kişisel katma değ er vergisinin uyarlanması sağlayan uygulamaların gerçekleştirilmesi ile KDV’de vergi adaleti sağlanabilir.



KAYNAKÇA

Adams, J. S. (1965). Inequity in Social Exchange. *In Advances in Experimental Social Psychology*, 2, 267-299.

Ainsworth, R. T. (2006). *Biometrics, Certified Software Solutions, and the Japanese Consumption Tax: A Proposal for the Tax Commission*. Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics Working Paper No. 06-45.

Akdoğan, A. (2002). *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün, D. (1994). *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akkaya, Ş. (1988). Adil Vergilendirme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış. *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 341-354. 05.02.2023 tarihinde <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/8447> adresinden alındı.

Aksakal, A. E. (1999). Hindistan'da Kişisel Harcama Vergisi Uygulaması ve Başarısızlık Nedenlerinin Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(3), 51-58.

Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'de Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 80, 1-30.

Alkan, Y. (2018). *J. Rawls'ın İktisadi Adalet Teorisi*. İstanbul: Hiperlink Yayınları.

Apak, Talha (2023). Vergi Sistemimize Olumlu Müdahale Sinyalleri Verildi. 20.09.2023 tarihinde https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-sistemimize-olumlu-mudahale-sinyalleri-verildi/701752#google_vignette, adresinden alındı.

Arıcı, F. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aristoteles (2005). *Nikomakhos'a Etik*. (S. Babür, Çev.) Ankara: Kebikeç Yayınları.

Arsal, A. H., & Gürol, Y. (2021). Yüksek Performanslı İş Sistemlerinin Firma Performansına Etkisi: Bist Üyeliğinin Düzenleyici Rolü. *Yıldız Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 104-118.

Arslan, A. (2006). *İlkçağ Felsefe Tarihi 2: Sofistlerden Platon'a* (1. Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Arslan, A. (2007). *İlkçağ Felsefe Tarihi 3: Aristoteles* (1. Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Arslan, E. (2006). *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ay, H. M., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.

Bernard, H. R. (2006). *Research Methods In Anthropology: Qualitative and Quantitative Approaches* (4. Edition). Altamira Press.

Barreix, A., Roca, J., & Bés, M. (2011). El IVA Personalizado. Aumentando la Recaudación y Compensando a Los Más Pobres. *Documentos-Instituto De Estudios Fiscales*, 8.

Barreix, A., Bes, M., & Roca, J. (2012). *Resolviendo la Trinidad Imposible de los Impuestos al Consumo: El IVA Personalizado*. In Reforma Fiscal en América Latina: ¿Qué Fiscalidad Para Qué Desarrollo? Santiago de Chile: CEPAL and Fundación CIDOB Barcelona.

Barreix, A., Bés, M., Fonseca, O., Fonteñez, M. B., Morán, D., Pineda, E., & Roca, J. (2022). *Revisiting Personalized VAT: A Tool for Fiscal Consolidation with Equity*. IDB Discussion Paper 939.

Başaran, F. (2000). *Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu Mudur?* (Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan). Yayın No: 600, İstanbul: Marmara Üniversitesi, 87-102.

Başer, E., & Akıncı, S. (2020). Kullanıcı Deneyimi ve Kişiselleştirme Bağlamında Bir Dijital Platform İncelemesi. *Selçuk İletişim Dergisi*, 13(2), 866-897.

Bayraklı, B. (1993). Farabi’nin Eğitim Felsefesinde “Adalet” Kavramı. *Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 5-6, 231-240.

Beyer, V., & Ishimura, K. (1993). The Progress of The Japanese National Consumption Tax. *Revenue Law Journal*, 3(2), 115-124.

Bilici, N., Pehlivanlı R., & Demirkılınç S. (2017). *Innovation and Global Issues in Social Sciences*, Extended Abstracts Book.

Bilir, H., & Çay, Ş. (2016). Elektronik Para ve Finansal Piyasalar Arasındaki İlişki. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 21.31.

Birand, K. (1958). *İlk Çağ Felsefesi Tarihi*. Ankara: Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları.

Biyan, Ö. (2007). Türk Vergi Sisteminde Asgari Geçim İndiriminin Dayanılmaz Eksikliği. 07.08.2023 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2007/05/26/turk-vergi-sisteminde-asgari-gecim-indiriminin-dayanilmaz-eksikligi/>, adresinden alındı.

Cagan, P. (1958). The Demand For Currency Relative to the Total Money Supply. *Journal of Political Economy*. Chicago 66, 303-328.

Cevizci, A. (1999). *Felsefe Sözlüğü* (Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı). İstanbul: Paradigma Yayınları.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-152.

Çaşkurlu, E., & Arslan, C. B. (2015). *Kamu Maliyesine Giriş*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çeçen, A. (1975). Hukukta Norm ve Adalet. *AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(1), 71-115.

Çeçen, A. (1993). *Adalet Kavramı* (2. Baskı). Ankara: Gündoğan Yayınları.

Çelik, S. B. (2016). Vergilemede Adalet Açısından Türkiye'nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası. *International Conference on Eurasian Economies*, 256-259. 10.06.2023 tarihinde <https://avekon.org/papers/1564.pdf> adresinden alındı.

Çelikay, F. (2017). Milli Gelirin Vergi Yüğü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014). *Sosyoekonomi*, 25(32), 169-188.

Çomaklı, Ş. E. (2009). Vergi Ehliyeti Kavramını Oluşturan Temel Hukuksal Unsur: Anayasa Md.73/1. *Vergi Raporu*, 112, 90-98.

Demir, A. (2018). *John B. Rawls: Eleştirel Bir Yaklaşım*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Demir, İ. C. (2013). *Türkiye'de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Basım.

Demir, M., Demirgil, B., Mazman İtik, Ü. & Deniz, Y. (2016). Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 275-302.

Demirci, O. (2019). *Türkiye'de Mali Derinlik, Faiz, Koruma İlişkisi ve Politika Uygulamaları*. Doktora Tezi, Malatya: İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2011/412.

Demirli, Y., & Güran, M. C. (2009). Gelir Vergisi Sistemlerinin Alternatifleri ve Değerlendirmesi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(2), 161-192.

Demirtaş, M. (2017). İslam Düşüncesinde “Ölçülü ve Dengeli Olmak” Bir Değer Olarak Nasıl Ele Alınmıştır?. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 5(2), 191-202.

Demet, Y. C. (2022). Asgari Geçim İndirimi ve Asgari Ücrete Getirilen Vergi İstisnasının Karşılaştırmalı Analizi, *İş ve Hayat*, 137-155.

Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı). İzmir: İlkem Ofis.

Edizdoğan, N. (2008). *Kamu Maliyesi* (Güncelleştirilmiş 10. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Ekinci, A. (2008). *İbn Haldun'da Adalet Anlayışı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Elkins, D. (2006). Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory. *Yale Law & Policy Review*, 24(1), 43-90.

Emes, J., Clemens, J., Basham P., & Samida, D. (2001). *Flat Tax Principles and Issues*. Fraser Institute Critical Issues Bulletin.

Er, S. (2010). Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 261-278.

Eraslan, G. (2016). *Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Türkiye’de Vergi Adaleti Üzerine Bir Değerlendirme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi* (14. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

Erginay, A. (1990). *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 13. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.

Erkuş, H., & Karagöz, K. (2009). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*, 156, 126-140.

Farabi, (1999). *Mutluğun Kazanılması*. (A. Arslan, Çev.) Ankara: Vadi Yayınları.

Gale, W.G. (2002). The Tax Treatment of Foreign Income: Issues and Options. *United States House of Representatives Committee on Ways and Means Subcommittee Select Revenue Measures*, 9 May.

Gazali, İ. (1969). *Devlet Başkanlarına (Nasihat-ül-Mülûk)*. (O. Şekerci, Çev.) İstanbul: Sinan Yayınları.

Genç, Y., & Yaşar, R. (2009). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası*, 338, 34-40.

GİB. Vergi İstatistikleri. 14.08.2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden alındı.

Gravelle, J., & Gravelle, J. (2006). Horizontal Equity and Family Tax Treatment: The Orphan Child of Tax Policy. *National Tax Journal*, 59(3), 631-649.

Gölçek, A. G., Selçuk, I. Ş., & Köktaş, A. M. (2018). Türkiye ve Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Yaşam Düzeyi: Gelir Vergisi Tarifeleri Özelinde Bir İnceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 40-50.

Gözübüyük, Ş. (2017). *Açıklamalı Türk Anayasası* (9. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

Guicciardini, F. (1964). Artan Oranlı Toprak Vergisi Üstüne iki Görüş. (B. Kuruç, Çev.) 19(2), 31-44.

Gülcan, N. Y. (2007). Rawls'ın Doğruluk Olarak Adalet Teorisi. *Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi*, 8, 84-90.

Gündoğan, A. O. (2003). Hak ve Adalet. *Adalet Sempozyumu*, Muğla. 28.07.2023 tarihinde <http://aliosmangundogan.com/PDF/Bildiri/Ali-Osman-Gundogan-Hak-ve-Adalet.pdf?i=3> adresinden alındı.

Gündoğdu, S. (2022). Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 161-172.

Gümüş, A. T. (2010). Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 117-158.

Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisinin Uygulanması. *HÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.

Gürbüz, S., & Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Felsefe-Yöntem-Analiz* (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Güriz, A. (1990). Adalet Kavramı. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 7, 13-20.

Güriz, A. (1994). *Adalet Kavramının Belirsizliği*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu.

Hadduri, M. (1999). *İslam’da Adalet Kavramı*. (S. Ayaz, Çev.) İstanbul: Yöneliş Yayınları.

Haldun, İ. (2022). *Coğrafya Kaderdir* (M. Topal, Çev.) (27. Baskı). İstanbul: Destek Yayınları.

Hettich, W. (1983). Reform of the Tax and Horizontal Equity. *National Tax Journal*, 36(4), 417-427.

- Hobbes, T. (2007). *Leviathan*, (S. Lim, Çev.) İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Işık, N., & Kılınç, E. C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *KMU İİBF Dergisi*, 11(17), 147-173.
- İbicioğlu, M. (2006). *Türkiye’de Mali Aracılar Sektörünün Mali Sistem İçindeki Yeri ve Finansal İşlemlerinin Mali İstatistiklere Yansıtılması*. Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası.
- İzmirlioğlu, A. (2001). *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*. Ankara: Yayın No: DPT 2597-ÖİK 608.
- Kaldor, N. (1955). *An Expenditure Tax*. Londra: George Allen & Unwin.
- Kale, N. (2005). Platon’dan Günümüze Adalet Kavramı. *HFSA*, İstanbul: İstanbul Barosu Yayını.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, *Maliye Dergisi*, 163, 367-388.
- Karabulut, K. & Yıldız, Y. (2023). Vergi Denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemedeki Rolü Üzerine Bir Uygulama. *Türk Akademik Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 6(1), 11-22.
- Karaca, C. (2016). *Türkiye’nin Güncel Ekonomik - Mali Sorunları ve Politikaları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Karagöz, K. (2022). Vergi Afları Vergi Gelirlerini Artırıyor Mu? Türkiye İçin Müdahale Analizinden Bulgular. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 37-56.
- Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karaosmanoğlu, H. (2009) *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kargı, V. (2007). Dolaylı Vergilerde Adalet Sorunu. *Vergi Rapor*, 98, 84-93.
- Kay, J.A. (1990). Tax Policy: A Survey. *The Economic Journal*, 100, 18-75.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.
- Kepenek, Y., & Yentürk, N. (2001). *Türkiye Ekonomisi* (12. Baskı). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Keskin, N. (2018). Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 60-75.

Kılıcı, K. K., & Karaca, C. (2019). Gelir Dağılımının Ölçülmesi ve Devletin Gelir Dağılımına Müdahalesi. *I. Uluslararası İktisat, İşletme ve Sosyal Bilimler Kongresi 18-19-20 Ekim*, 671-678.

Kılıç, Ö. (2018). Türkiye’de Vergi Adaleti. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 66, 396-411.

Kızılot, Ş. (2007). Vergi İadesi Kalktı Şimdi Ne Olacak. 13.08.2023 tarihinde <https://www.hurriyet.com.tr/vergi-iaresi-kalkti-simdi-ne-olacak-6239919>, adresinden alındı.

Kotlikoff, L. J., Lagarda, G., & Marin, G. (2023). *A Personalized VAT with Capital Transfers: A Reform to Protect Low-Income Households in Mexico*. Available at SSRN 4355966.

Koyuncu, M. (2007). Ücretlilerde Vergi İadesi Kalkıyor. 13.08.2023 tarihinde http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=883 adresinden alındı.

Köse, A., & Özdemir, E. (2016). Para Piyasalarındaki Büyümenin Bist Üzerindeki Etkisinin VAR Yöntemi ile Analizi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 8(15), 451-467.

Kumcu, E. (2007). Fiş Toplama ve Vergi İadesi. 13.08.2023 tarihinde <http://www.hurriyet.com.tr/fis-toplama-ve-vergi-iaresi-5962890> adresinden alındı.

Kuşpınar, B. (2017). Adâlet Kavramı Konusunda Gazâlî, İbn Arâbî ve Mevlânâ’nın Görüşlerinin Analizi. (A. Y. Ümütlü, Çev.) *Beytulhikme an International Journal of Philosophy*, 7(2), 303-328.

Kutluca, F. (2013). *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kuzu, A. (2013). *Farabi: Filozofların Babası*. İstanbul: Paraf Yayınları.

Lang, J. (1998). Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri. (F. Başaran, Çev.) *XIII. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.

Liebig, S., & Mau, S. (2005). When is a Tax System Just? Attitudes Towards General Taxation Principles and Towards the Justice of One’s Own Tax Burdens. *Zeitschrift Für Soziologie*, 34(6), 468-491.

Locke, J. (2012). *Yönetim Üzerine İkinci İncelemesi* (F. Bakırcı, Çev.) (2. Baskı). İstanbul: Ebabil Yayıncılık.

Mallı, S. (2019). *Türkiye’de Fen Eğitiminde Argümantasyon Alanında Son On Yılda Yapılan Akademik Yayınların Betimsel Analiz Yöntemiyle İncelenmesi*.

Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Martinich, A. P. (2013). *Thomas Hobbes*. (A. Terzi, Çev.) Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Mercan, S. (2006). *Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Merter, M. E., Acar, İ. A., & Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 153, 24-50.

Mete, M. (2018). *Gelişmiş Ülke Ekonomileri*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice* (5. Edition). Singapore: McGraw-Hill International Editions.

Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Gelişme Başkanlığı, Yayın No:390.

Mutluer, M. K., & Dayanç, N. N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümleri* (Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Nadaroğlu, H. (1987). *Vergi Sistemimizin Etkinliği*. Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finansman Sorunları). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:234.

Namlı, T. (2018). Adalet Beklentimiz ve Adaletin Beklentileri. *Eskiye*, 36, 37-51.

Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası*. (İ. Cankorel, Çev.) İstanbul: Filiz Kitabevi; aktaran: Arıcı, F. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Oliver, X., Encabo, I., Padilha, G., & Piccoli, L. (2022). Reducing the Regressivity of Indirect Taxation in Brazil Through a Personalized Value-Added Tax. *Journal of Policy Modeling*, 44(5), 903–919.

Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku* (Cilt 1) (2. Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları.

Öncel, M. (1973). Katma Değer Vergisi. *AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(3), 289-312.

Önder, İ. (1983). Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4, 35-41.

Özdemir, A. R., & Ayvalı, H. (2007). Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını. *Maliye Dergisi*, 153, 51-73.

Özgen, M. K. (2018). Farabi'nin Adalet Anlayışı (Hak, Liyakat ve Pay Teorisi). *Temaşa Erciyes Üniversitesi Felsefe Bölümü Dergisi*, 8, 43-63.

Özmutlu, S. T. (2010). *Az gelişmiş Ülkelere Yapılan Uluslararası Yatırımlar: Ekonomik ve Siyasal Boyutları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özpehriz, N. (2008). Türkiye'de Dolaylı Vergi Yüğü Gerçekten Çok Mu Yüksek?. *Vergi Dünyası*, 320, 95-101.

Öztürk, İ. (2016). Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi. *Sosyoekonomi*, 24(27), 57-83.

Pehlivan, O. (1996). *Kamu Maliyesine Giriş*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2002). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Platon (2008). *Devlet*. (S. Eyüboğlu & M. A. Cimcoz, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Pressman, S. (1995). The Feasibility of An Expenditure Tax. *International Journal of Social Economics*, 22(8), 3-15.

Rayner, M. (1978). *National and Local Taxation*. London: The MacMillan Press Ltd.

Rousseau, J. J. (2005). *Ekonomi Politik*. (İ. Birkan, Çev.) Ankara: İmge Kitabevi.

Rousseau, J. J. (2018). *İnsanlar Arasındaki Eşitsizliğin Kaynağı*. (R. N. İleri, Çev.) İstanbul: Say Yayınları.

Rousseau, J. J. (2019). *Toplum Sözleşmesi*. (V. Günyol, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Rousseau, J. J. (2021). *Emile Ya Da Eğitim Üzerine* (Y. Avunç, Çev.) (16. Baskı). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Safi, İ. (2018). Adalet ve Siyaset İlişkisi Üzerine. *FSM İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 12, 63-74.

Sağbaş, İ., & Saruç, N. T. (2010). *Vergi Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.

Sağdıç, E. N. (2019). Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 60, 155-178.

Sarıca, M. (1983). *100 Soruda Siyasi Düşünce Tarihi* (4. Baskı). İstanbul: Gerçek Yayınevi.

Schneider, F., Chaudhuri, K., & Chatterjee, S. (2003). *The Size and Development of the Indian Shadow Economy and a Comparison with other 18 Asian Countries: an Empirical Investigation*. Johannes Kepler University, Working Paper No.0302, Linz, Austria.

Schneider, F. (2021). Development of the Shadow Economy of 36 OECD Countries over 2003 - 2021: Due to the Corona Pandemic a Strong Increase in 2020 and a Modest Decline in 2021. *African Journal of Political Science* ISSN 1027-0353, 15(2).

Shenfield, A. A. (1968). *The Political Economy of Tax Avoidance, the Institute of Economic Affairs*. London: Harrison and Son Ltd.

Smith, A. (2020). *Milletin Zenginliği Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme* (M. Acar, Çev.) (1. Baskı). İstanbul: Liberus Yayınları.

Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sözbilir, M., & Atila, M. E. (2016). *Nitel Araştırma Desenleri*. S. Karaman (Ed.). Araştırma Yöntem ve Teknikleri II İçinde (Ünite 3). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi. 14.09.2023 tarihinde http://acikders.atauni.edu.tr/pluginfile.php/77629/mod_resource/content/0/SEC.pdf, adresinden alındı.

Susam, N., & Oktayer, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 21(2), 105-123.

Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.

Şavuk, A. (2022). *Metafor Konusunda Yapılmış Tezlerin Betimsel Analizi: YÖK Veri Tabanı Örnekleme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Şeker, M. (2010). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.

Şen, F. (2022). Türk Vergi Sistemindeki Uygulamaların Gelir Dağılımına Etkileri,” 6. *International Congress of Eurasian Social Sciences*, Full Papers Congress E-Book.

Şen, H., & Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası* (3. Baskı). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Şenel, A. (1970). *Eski Yunan’da Eşitlik ve Eşitsizlik Üstüne*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:307.

Şenel, A. (1995). *Siyasal Düşünceler Tarihi*. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

Şenlik, K. (2008). *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şentürk, S. H. (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler. *Çimento ve İşveren Dergisi*, Mart, 16-25.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümleri)*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümleri)* (8. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2022). *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025)*. Risk Analizi Genel Müdürlüğü.

Tezcan, K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 125-146.

Topal, M. H. (2011). *Refah Devletine Yönelik Tutumlar ve Vergi Adaleti Algısı: Türkiye Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Topan, D. (2019). *Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Topuzkanamış, E. (2013). Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 103-131.

Turan, T. (2008). Maliye Politikası Araçlarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Bir Literatür İncelemesi. *Sayıştay Dergisi*, 69, 17-35.

Türedi, S. & Topal, M.H. (2019). Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1), 63-86.

Türk, İ. (1999). *Kamu Maliyesi* (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Tütengil, C. O. (1962). Az Gelişmenin Sebepleri, *Istanbul Journal of Sociological Studies*, 4, 152-160.

Uluatam, Ö. (1988). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Teori Yayınları.

Ulusoy, A. (1995). Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 89-101.

Us, V. (2004). *Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*. Türkiye ekonomi Kurumu Tartışma Metni. Ankara: TEİ Yayınları.

Ültay, E., Akyurt, H., & Ültay, N. (2021). Sosyal Bilimlerde Betimsel İçerik Analizi. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 188- 201

Üstün, E. (2013). Çifte Vergilendirmeyi Önleme (Ç.V.Ö.A.) Uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 163, 214-240.

Von Aster, E. (2005). *İlkçağ ve Orta Çağ Felsefe Tarihi*. (V. Okur, Çev.) İstanbul: İm Kitapları.

Yaraşlı, G.O. (2003). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yaşa, M. (1956). *Modern Sosyal Siyasetin Bir Vasıtası Olarak Vergi* (8. Kitap). İstanbul: Sosyal Siyaset Konferansları.

Yeğen, Baki (2022). Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 173-193.

Yereli, A. B. (2003). *Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet Birey İlişkisi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Yılmaz, M (2017). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi İle Reform İhtiyacı. *Vergi Raporu*, 219, 59-74.

Zelyüt Hünler, S. (1997). *Rawls ve MacIntyre İki Adalet Arasında*. Ankara: Vadi Yayınları.

Wind, J., & Rangaswamy, A. (2001). Customerization: The Next Revolution in Mass Customization. *Journal of Interactive Marketing*, 15(1), 13-52.

ÖZ GEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : İrem KÜLEKÇİ
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce-Orta Seviye
Aldığı Sertifikalar : -
Uzmanlık Alanı : -

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	Maliye	Bülent Ecevit Üniversitesi	2016-2020
Y. Lisans	Maliye	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	2020-2023

