



T.C.

NIĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ
ESNEKLİKLERİNİN HESAPLANMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Murat GÜNEŞ

Niğde
Temmuz, 2022

**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ
ESNEKLİKLERİNİN HESAPLANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Murat GÜNEŞ**

Danışman : Doç. Dr. Hünkâr GÜLER

Üye : Doç. Dr. Mehmet DEMİRAL

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Kadir AYYILDIRIM

**Niğde
Temmuz, 2022**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Esnekliklerinin Hesaplanması” başlıklı çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmam içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 06.07.2022

Murat GÜNEŞ



ÖNSÖZ

“Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Esnekliklerinin Hesaplanması” başlıklı yüksek lisans tezime Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi’nde memurken başladım ve Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi’nde çalışmaktayken tamamladım. Yoğun iş temposu arasında danışmanım Doç. Dr. Hünkâr Güler’in teşvikleri ve destekleriyle, bir aylık izin alarak, ikinci ve üçüncü bölümü NÖHÜ İİBF Maliye Bölümü toplantı salonunda tamamladım. Teşvik, destek ve katkılarından dolayı Doç. Dr. Hünkâr Güler’e müteşekkirim. Toplantı salonunda yalnız değildim. Dostum Sabri Aslan verilerin toplanması sırasında, tüm zamanını bana hasrederek, elinden gelenin en iyisini yaptı. Gerçekten kendisi bir teşekkürden daha fazlasını hak ediyor. Düzeltmelerin yapılması ve verilerin yorumlanmasında Maliye Bölümü araştırma görevlisi Şehit Muksit Kaya yardımlarını esirgemedi. Bu teze alın teri damlayanlardandır. Tabii, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen meslektaşım Süleyman Akol’u ve Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün naif ve kadirşinas emekçilerini hiçbir zaman unutamam. Ayrıca, Maliye Bölümü araştırma görevlisi Mehmet Emin Turan’ın da ismini zikretmeliyim. Son olarak, şahsıma her daim destek olan biricik eşim Sultan Güneş’e sonsuz şükranlarımı sunarım. Henüz yaşını doldurmamış kızımız Asel ile birlikte bu zorlu süreci kapı aralığından lakin sıkıntısını yaşayarak geçirdiler. Tezimin maliye bilim camiasına ve ilgililerine faydalı olmasını temenni ediyorum.

Saygılarımla.

Murat GÜNEŞ
Maliye Bilim Uzmanı

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ ESNEKLİKLERİNİN
HESAPLANMASI

GÜNEŞ, Murat
Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Hünkâr GÜLER
Temmuz 2022, 70 Sayfa

Bu çalışmada, Türkiye’de vergi esnekliği, dolaylı ve dolaysız vergi ayrımında, 2003Q2-2021Q4 dönemleri arasında EKK yöntemiyle tahmin edilmiştir. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’daki yüzde 1’lik bir artışın toplam vergi gelirlerini ortalama tahmini olarak yüzde 0,68 artırdığı kabul edilmektedir. GSYH’deki yüzde 1’lik artışın dolaylı vergileri dolaysız vergilere göre daha fazla etkilediği açıktır. İthalden alınan KDV’de B_1 katsayısının 1’den büyük olması ise gelirdeki artışın yurtdışı talebe dönüştüğünü göstermektedir. Çalışmanın sınırları dışında kalmakla birlikte COVID-19’un etkileri de incelenmiştir. $GSYH*Covid$ değişkeninin istatistiksel olarak anlamlı olmakla birlikte COVID-19 sürecinde vergi esnekliğinin olmadığını; fakat normal döneme göre GSYH’deki değişimden daha fazla etkilendiğini ortaya koymaktadır. COVID-19 öncesi dönemde B_1 katsayısı 0,35 iken salgın sürecinde 0,64 olarak tahmin edilmiştir. Çalışmanın bulguları bir bütün olarak dikkate alındığında Türk vergi sisteminin esnekliğinin 1’den küçük olduğu, yani vergi sisteminin esnek olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu anlamda, Türk vergi sisteminin tabana yayılması, vergi gelirlerin sadece dolaylı vergilere yaslanmaması ve vergi sisteminin artan oranlılığının güçlendirilmesi önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Esnekliği, Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, EKK Yöntemi.

**ABSTRACT
MASTER THESIS**

**ESTIMATING THE ELASTICITIES OF DIRECT AND INDIRECT TAXES
IN TURKEY**

GÜNEŞ, Murat
Department of Public Finance
Supervisor: Assoc. Prof. Hünkâr GÜLER
July 2022, 70 Pages

This master dissertation is to estimate the tax elasticities of direct and indirect taxes for Türkiye by using OLS method between the period of 2003Q2-2021Q4. It's averagely estimated that a one percent increase in GDP causes to a 0.68 percent increase in total tax revenues. Moreover, a one percent increase in GDP affects indirect taxes more than direct taxes. Also, the tax elasticity of VAT on import is bigger than 1, and this is to say, it's elastic and this finding means that an increase in per capita income makes the domestic demand convert to import. This dissertation also examines the impact of COVID-19 on tax revenues. Interaction term ($GSYH * Covid$) reveals that tax elasticity of total tax receipts is inelastic during COVID-19 pandemic but it's better than pre-COVID-19 era. It's averagely estimated that B_1 equals to 0.64 percent during COVID-19 pandemic whereas it equals to 0.35 percent during pre-COVID-19 era. Overall, Turkish tax system is income inelastic. To make the Turkish tax system income elastic, policy maker should widen the tax base, strengthen the progressivity of tax system, and prevent the increase in tax revenues only charged from indirect taxes.

Keywords: Tax Elasticities, Direct and Indirect Taxes, OLS

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLO LİSTESİ	vii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GELİŞİMİ

1.1. VERGİ KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI	2
1.2. VERGİNİN ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....	3
1.2.1. İlkçağda Vergi.....	4
1.2.2. Ortaçağda Vergi	4
1.2.3. Yakınçağda Vergi.....	5
1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ	5
1.3.1. Adam Smith’in Vergilendirme İlkeleri.....	6
1.3.2. Arthur Wagner’in Vergilendirme İlkeleri.....	8
1.4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ	10
1.5. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ AYRIMI	11
1.5.1. Dolaylı Vergi Türleri.....	12
1.5.1.1. Katma Değer Vergisi	12
1.5.1.2. Özel Tüketim Vergisi.....	13
1.5.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	14
1.5.1.4. Özel İletişim Vergisi	15
1.5.1.5. Damga Vergisi	15
1.5.1.6. Gümrük Vergisi	16
1.5.2. Dolaysız Vergi Türleri.....	16

1.5.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	16
1.5.2.1.1. Gelir Vergisi.....	16
1.5.2.1.2. Kurumlar Vergisi.....	17
1.5.2.2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	17
1.5.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi	17
1.5.2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	18
1.5.2.2.3. Emlak Vergisi.....	19
1.5.2.2.4. Değerli Konut Vergisi.....	19
1.6. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ	28
1.6.1. Verginin Amacı, Maliyeti ve Faydaları.....	29
1.6.1.1. Verginin Konusu, Matrahı ve Mükellefin Belirlenmesi ile İdari Yük Açısından Çağdaş Vergi ilkelerin Uyumluluğu	29
1.6.1.2. Ayrıntılı Yasal Düzenlemeden Kaçınma.....	30
1.6.1.3. Vergilendirmenin Kaynakta Gerçekleştirilmesi	30
1.6.1.4. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ile Giderlerin Toplam Gelirden İndirilmesi	31
1.6.1.5. İkame Etkisi Uygulamaların Ayıklanması	31

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ESNEKLİĞİYLE İLGİLİ KISA BİR LİTERATÜR

2.1. LİTERATÜR.....	32
2.1.1. Türkiye’de Vergi Esnekliği ile İlgili Çalışmalar.....	32
2.1.2. Yurtdışı Vergi Esnekliği ile İlgili Çalışmalar	39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER AYRIMINDA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİR ESNEKLİĞİ

3.1. VERGİ ESNEKLİĞİ	51
3.2. VERİ SETİ	53
3.3. YÖNTEM.....	54

3.4. AMPİRİK ANALİZ SONUÇLARI.....	55
3.5. ANLAMLILIK TESTLERİ	57
SONUÇ VE POLİTİKA ÖNERİSİ.....	59
KAYNAKÇA.....	61



TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı, 2003-2021 (%).....	21
Tablo 2. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bordro Vergilerine Oranı, 2011-2021 (%).....	23
Tablo 3. Türkiye ve AB Üyesi Ülkelerin Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları (%) .	25
Tablo 4. Türkiye'de Vergi Esneklikleri ile İlgili Gerçekleştirilmiş Çalışmalar	38
Tablo 5. Yurtdışında Vergi Esneklikleri ile İlgili Gerçekleştirilmiş Çalışmalar	47
Tablo 6. Vergi Esnekliğinin Belirleyicileri	52
Tablo 7. Türkiye’de 2004-2021 Yılları Arasında Vergi Esneklikleri.....	53
Tablo 8. Açıklayıcı İstatistik, Bin ₺	54
Tablo 9. ADF Birim Kök Testi Sonuçları	54
Tablo 10. EKK Sonuçları	56
Tablo 11. Türkiye’de Covid-19 Pandemisinin Vergi Esnekliklerine Etkisi	57
Tablo 12. Anlamlılık Testleri	58

ŞEKİL VE GRAFİK LİSTESİ

Şekil 1. Türk Vergi Siteminin Yapısı..... 12

Grafik 1. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı, 20003-2021 (%) 22

Grafik 2. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bordro Vergilerine Oranı, 2011-2021 (%) 24

Grafik 3. Türkiye ve AB Üyesi Ülkelerin Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları, 2020 (%) 27

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ADF	: Augmented Dickey Fuller Birim Kök Testi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
EKK	: En Küçük Kareler
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
KDV	: Katma Değer Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OLS	: Ordinary Least Square (EKK)
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

GİRİŞ

Vergi, devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmesi için yetkilendirmiş olduğu birimler tarafından düzenli ve sürekli olarak sağlanan temel bir finansman kaynağıdır. Vergi sistemlerinde vergiler, dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki ana başlık olarak tasnif edilmektedir. Dolaylı vergiler, tüketim (harcama) üzerinden alınan vergilerken; dolaysız vergiler, gelir ve servet üzerinden alınmaktadır. Türk vergi sistemi, 1925 yılında Aşar vergisinin kaldırılmasının ardından 1950’li yıllarda dolaysız vergiler alanında ve 1980 sonrasında ise dolaylı vergiler alanında önemli dönüşümler yaşamıştır. Katma Değer Vergisi (KDV)’nin 1985 yılında ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)’nin 2002 yılında uygulamaya konulması önemli gelişmelerdir. Bununla birlikte, özellikle KDV ve ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte Türk vergi sisteminin dolaylı vergiler yanı ağır basmaya başlamış ve bu konu sıklıkla eleştirilmiştir. Lakin, Türkiye’nin tasarruf yetersizliği ve dolaylı vergilerin daha istikrarlı olması vergi gelirlerinin dolaylı vergilere üzerinden elde edilmesinin temel etmenleri olarak gösterilebilmektedir.

Türkiye’de maliye politikasının en önemli aracı kamu harcamaları ile vergilerdir. Kamu harcaması çarpanının vergi çarpanından daha büyük olması ve vergi gelirlerinin bürokratik bir sürece mahkûm olmakla birlikte halkın tepkisini çekmesi dolayısıyla maliye politikası aracı olarak genellikle kamu harcamaları kullanılmaktadır. Bununla birlikte, vergilerin de hem kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olması hem de iktisadi istikrara sunduğu katkılar göz önüne alındığında önemi inkâr edilememektedir. Bir ülkede vergi esnekliğinin olması vergilerin sadece fiskal yönlerinin değil aynı zamanda istikrarlandırıcı yönlerinin de güçlü olduğu anlamına gelmektedir. Bu çalışmada, Türkiye’de vergi esnekliği, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında, 2003Q2-2021Q4 dönemleri için En Küçük Kareler (EKK) yöntemiyle tahmin edilecektir. Çalışmanın ilk bölümünde Türk vergi sisteminin gelişimi tarihsel süreci içerisinde açıklanmaktadır. Yine bu ilk bölümde dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırması yapılmaktadır. İkinci bölüm, vergi esnekliği konusunda yapılmış yurtiçi ve yurtdışı literatürü sunmaktadır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise vergi esnekliği konusu açıklanmakla birlikte Türkiye’de vergi esneklikleri EKK yöntemiyle tahmin edilmektedir. Çalışma sonuç ve politika önerileriyle nihayete ermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GELİŞİMİ

1.1. VERGİ KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI

Vergi, devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmesi için yetkilendirmiş olduğu birimler tarafından düzenli ve sürekli olarak sağlanan temel bir finansman kaynağıdır. Devlet, bu nakdi kaynaklar ile kamu hizmetlerini yerine getirip aynı zamanda ihtiyaç duyulan alanlarda mal ve hizmet üretiminin gerçekleştirilmesini sağlar. Literatürde vergi hakkında farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Ancak tanımlamaların tümü devletin kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesi için gerekli kaynak olduğu belirtilmektedir. Neumark (1939: 371-373) vergiyi, devlet tarafından veya idari yetkilere sahip kurumlar tarafından kişilerden herhangi bir karşılık beklenmeksizin siyasi cebir altında almış oldukları nakdi ödeme olarak tanımlamaktadır. Neumark, kişilerin vergi ödeme şartlarını, türünü, ölçüsünü ve sebebini devletin yetki vermiş olduğu kamu kurumları tarafından kanuna uygun şekilde tahsilinin gerçekleştirildiğini ifade etmektedir.

Turhan (1998: 20) vergiyi, devletin faaliyetlerini yürütmek için vergilendirme yetkilisini kullanarak ayni ve nakdi olarak almış olduğu gümrük vergisi dahil olmak üzere şerefiyeler, harçlar, resimler ve özel iktisadi faaliyetlerden borçlanmalardan ve emisyonlardan sağlanan gelir olarak tanımlamaktadır. Aynı zamanda vergiyi çağdaş devletlerin mali sistemlerinin oluşturulması sürecindeki önemine değinmektedir. Batırel (1973: 13-17) vergiyi, kamusal faaliyetlerin finansmanı için zorunlu katılım payı olarak ifade etmekte ve vergi kavramını açıklayabilmek için temel olan iki yaklaşımdan fayda ve ödeme gücünün göz ardı edilmemesi gerektiğini belirtmektedir.

“Verginin bilimsel tanımlaması yapıldıktan sonra Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesine bakıldığında verginin açık bir tanımının yapılmadığı görülmektedir. Tanım yerine vergi ödevinden bahsedildiğini görmekteyiz”. Bu maddede “Herkes kamu gelirlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur,

değiştirilir veya kaldırılır” ifadelerine yer verilmiştir. Bu maddeye dayanarak verginin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- i) Devlet aldığı vergiyi kamu giderleri için kullanır.
- ii) Devlet vergiyi kişinin mali gücüne göre almaktadır.
- iii) Devlet aldığı vergiyi kanuna uygun şekilde alır veya kaldırır.
- iv) Devlet vergiyi karşılıksız olarak alır.
- v) Devlet egemenlik ilkesini kullanarak vergi alır.
- vi) Devlet vergiyi mükelleflerden nakdi olarak alır.
- vii) Devlet vergiyi gerçek kişi ve tüzel kişilerden alır.

1.2. VERGİNİN ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Kamu giderlerinin finansmanında kullanılan verginin tarihi insanlık tarihi kadar eski bir döneme uzanmaktadır. İnsanlar topluluk halinde yaşamaya başlamalarıyla birlikte ortak ihtiyaçlarını karşılamak için toplum üyelerinin vergilerle yükümlülük altına alınması gibi yöntemlere başvurmuşlardır. İlk başlarda derebeyleri ve krallara ahlaki ve dini nedenlerden dolayı insanların gönüllü olarak verdiği hediye ve yardımlar daha sonra gönül olma özelliğini koruyup aynı zamanda geleneksel bir yükümlülük halini almıştır. Bu gelişmelerin sonucunda nihai olarak zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür. Aynı zamanda kamu hizmetlerinin gelişmesi, derebeyleri ve kabilelerin yerine merkezi devletlerin geçmesi ile birlikte verilen yardım ve hediyeler yetersiz kaldığından vergi şeklen değişikliğe uğrayıp cebre dayanan bir yükümlülük halini almıştır (Turhan, 1998: 7-8).

Verginin hemen hemen tüm toplumlarda var olduğu görülmektedir. Fakat bu vergi olgusu zaman içerisinde sürekli değişime uğramış olup bu değişimler; sosyal, iktisadi ve kültürel nedenler olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda vergi olgusu vatandaşlara yüklenilen sorumluluk ve maliyetler, toplumsal ve iktisadi sorunlar ve doğal afet ve savaşlar gibi nedenlerle sürekli olarak kendisini güncellemiştir. Vergi,

derebeylikler ve krallıklardan güçlü merkezi devletlerin kurulması ile birlikte değişime uğramıştır. Verginin değişim sürecine aşağıda değinilmektedir.

1.2.1. İlkçağda Vergi

İlk çağda vergi, Mısır ve Babil mutlakiyet rejimlerinde tebaalar tarafından bedensel hizmetler şeklinde verilmiştir. Ancak irili ufaklı devletlerin birleşmesiyle birlikte devletler büyük imparatorluklar halini aldıkları için topraklarını doğrudan işleyemeyip kralı ait olan toprakların bir kısmının işletilmesi özel kişilere bırakılmıştır. Kral, toprakları işleten kişilerden karşılık olarak aynı vergiler almıştır. Bu vergiler genelde tahıl olarak verilmekteydi. Mısır'a ait kabartma taşlarda ve Babil'e ait belgelerde vergiler hakkında önemli bilgelere yer verilmektedir. Başlangıçta vergi daireleri ademi merkeziyet esaslarına kurulmakla birlikte dini kurallara dayandırılmış ancak daha sonra merkezileşme yönünde bir eğilim meydana geldiği görülmektedir (Turhan, 1998: 2-3). Roma, ilk çağın önemli devletlerinden biri olmakla birlikte günümüz vergi sistemi ile ilgili çok önemli bilgilere Romalılardan kaldığı görülmektedir. Romanın krallık döneminde sürekli olmayan servet üzerinden alınan “tributum” ve askerlik ile ilgili olarak vatandaşlarına özgü vergi yükümlülüklerinin olduğu görülmektedir (Okan, 1951: 10).

1.2.2. Ortaçağda Vergi

Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla birlikte feodal düzeninin siyasal yapısında değişiklikler meydana gelmekle beraber vergilendirme yetkisi de beylikler arasında parçalanmıştır. Bu durum feodal beylerin kendi hâkimiyetlerindeki alanlardan faydalananlardan karşılığında ürün aldıkları görülmektedir. Esasen bakıldığında para ile ödenen gerçek bir verginin bulunmadığı görülmektedir (Göze, 2000: 71).

Ortaçağın ilerleyen dönemlerinde paranın önem kazanmasıyla birlikte yükümlülükler mal yerine para ile ödenmesi mümkün olduğu kadar zorunlu hale gelmiştir. İmparatorluğa ait vergi gelirlerinin giderleri karşılayamadığı için vergilendirmenin tek çıkar yol olmaya başlamıştır. Ancak imparatorluğun zayıflaması ile birlikte prensler imparatorluğa ait bir kısım gelir kaynaklarını ele geçirmişlerdir. Ortaçağın son dönemlerinde ise şehirlerin kuvvetlendiği, mali sistemin güçlendiği ve vergilemenin modern bir şekil almaya başladığı görülmektedir (Barkan, 1962: 49).

Ortaçağ mali sisteminde şehirler güçlenmekle beraber imparatorluk zayıflamıştır. Şehirlerin gelir vergilerini içeren bir kamu ekonomisine sahip olduğunu, vergilerin direk krala veya kralın memurlarına verilmediği aksine halkı temsilcileri tarafından dağıtım vergileri olarak toplanıldığı görülmektedir.

1.2.3. Yakınçağda Vergi

Yeniçağın ekonomi yapısı ortaçağdan farklılıklar göstermektedir. En belirgin farklılık aynı ekonomik unsurun yerine para ekonomisi unsuru geçmiştir. Diğer farklılık ise para ekonomisi ve ideolojik gelişmelere paralel olarak rasyonalizm ve iktisadiliğin devletler için gittikçe kazanmaya başlamıştır. Bir diğer farklılık ise imparatorluklar ve feodaller arasında ikili durumun gittikçe ortadan kalkmış olmasıdır. Yakın çağın başında gerçekleşen 1789 Fransız devrimiyle birlikte kabul edilen İnsan Hakları bildirgesinin 13 maddesinde vergilendirme eşitlik ve kanunilik ilkelerine uygun olarak açık bir şekilde düzenlenmiştir. Aynı zamanda bu bildiri ile benimsenen ilkeler yazılı anayasalarının kabulüyle birlikte günümüz devletlerin hukuk düzenlerinde yerini almıştır (Seyhan ve Günay, 2015: 148).

Fransız ihtilali ile Napolyon'un genişleme politikası yüzünden Avrupa'da gerçekleşen büyük savaşlar birçok devletin maliyesini fazlasıyla zarara uğratmış bunun sonucunda yüksek oranlarda vergiler getirilmiştir. Bu yüksek vergi yükleri karşısında vergi yükümlülükleri ciddi sıkıntılar yaşamıştır. Yeniçağda vergi, orta çağdaki vergiden daha fazla önem kazandığı görülmektedir. 1789 Fransız devrimi ile vergi yükümlülüğünün açıkça bir şekilde yer almasıyla birlikte süreklilik arz etmeye başladığı söylenebilir.

1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergilendirme ilkeleri, bir verginin uygulanma aşamasında gerek münferit vergilerin kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi ve normlara uygun şekilde başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesidir (Akdoğan, 2006: 192). Vergilendirme ilkeleri, vergi sisteminde var olan çeşitli vergilerin fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi ve uygulaması aşamasında göz önünde bulundurulacak hususlardır (Pehlivan, 2013: 145).

Vergilendirme ilkeleri süreç içerisinde ve koşullara bağlı olarak değişim göstermiştir. Yani vergilendirme ilkeleri değişmez bir nitelik taşımayıp süreç içerisinde

değişimlere uğramıştır. Aynı zamanda bir ülkenin vergi sisteminin başarılı olup olmadığı da vergilendirme ilkelerine bakılarak değerlendirme yapılabilir. Aksoy vergilendirme ilkelerinin özellikleri şu şekilde ifade etmektedirler (Aksoy, 1998: 221-222):

- i) Vergilendirme ilkeleri normatiftir, olması gerekeni ifade eder.
- ii) Vergilendirme ilkeleri ülkenin ekonomik durumu, sosyal durumu, teknolojik durumu hukuk bilinci ve kamu hukuku durumuna bağlı olarak süreç içerisinde değişebilmektedir.
- iii) Vergileme ilkeleri genel anlamda nispi bir öneme sahip olup, her ilkenin önemi diğer ilkelerle ilişkilidir.
- iv) Vergileme ilkeleri olması gerekeni ifade ettiği için ekonomilere veya dönemlere göre değişiklik arz etmektedir.

1.3.1. Adam Smith'in Vergilendirme İlkeleri

A. Smith, Ulusların Zenginliği adlı ünlü eserinde vergileme konusuna değinmiş ve bir vergi sistemin verimli ve başarılı bir şekilde işleyebilmesi için vergilenme ilkelerini dört grup altında toplamıştır (Turhan, 1998: 191).

Eşitlik İlkesi; genellikle adalet prensibi olarak anlaşılrken, vergi yükü dağılımındaki adalet kavramından ziyade, iktisadi anlamda bir eşitlikten söz etmektedir. Smith bu ilke ile devletin ihtiyaçlarını karşılaması için boyunduruğu altında yaşayan vatandaşların devletin koruyuculuğu altında elde ettikleri gelir ile orantılı vergi ödemesi gerektiğini savunmaktadır (Turhan, 1998: 191).

Belirlilik İlkesi; bireylerin ödeyeceği vergi oranının kesin olması gerektiğini ifade etmektedir. Verginin ödeme şekli, miktarı, ödenme zamanı keyfi durumlara yer verilmeyecek şekilde açık olmalıdır. Smith bu ilkeyi eşitlik ilkesinden daha önemli olduğu vurgulamaktadır. Bu ilkenin prensiplerine uyulmadığı takdirde eşitsizlik ilkesinden daha kötü sonuçların ortaya çıkabileceğini vurgulamaktadır. İlkenin sınırları net bir şekilde belirlenmeli ki uygulama aşamasında ikilemlerin yaşanmasının önüne geçilmelidir. Aksı durumda vergilendirmenin belirliliği azalacak buna bağlı olarak vergi bilinci ve adalet ilkesi zedelenecektir (Demirli, 2011: 28).

Uygunluk İlkesi; devletin vergi hasılatını en üst düzeyde gerçekleştirilmesi gerektiği düşüncesini savunur. Bu ilke özellikle vergi bilinci ve vergi ahlakının kötü olan ülkelerde mali psikoloji açısından ülkelerin mali sisteminde önemli rol oynamaktadır. Aynı zamanda vergi yükümlüsünün uygun zamanda vergisini ödemesi vergi idarelerinin de mükellef ile uyum içinde olması gerekir (Devrim, 2002). Örneğin; tarım ile uğraşan bir vergi yükümlüsünün vergisinin hasat döneminden sonra alınması yani ödeme zamanının buna göre ayarlanması uygunluk ilkesinin tam kapasiteli ve verimli çalışmasına neden olur. Bu durumda mükellef de zora durumda bırakılmamış olup rahat bir şekilde vergi yükümlülüğünü yerine getirecektir.

Uygunluk ilkesiyle vergi yükümlülerinin vergi ödeme eğilimleri olumlu yönde etkilemek mümkün olmak ile beraber vergi kaçaklığına teşebbüsü minimuma indirmek ve vergi gelirini maksimum düzeyde elde etmek mümkündür. Bu ancak uygunluk ilkesinin ne kadar etkin ölçüde dikkate alındığına bakılarak anlaşılabilir. Uygunluk ilkesi önemli olan hususlardan biri de vergi ödeme süresi yani beyannamelerin kısa sürede gerçekleştirilmesidir. Ancak vergi yükümlülerinin birçoğunun vergi danışmanlarının yardımına ve bilgi yetersizliklerinden dolayı çoğu zaman vergi daireleri vergi ödeme vadelerini uzatmak zorunda kalmaktadır. Vergi daireleri mümkün olduğunca vergi yükümlülerinin işini kolaylaştırarak ve bilgilendirmeler ile uygunluk ilkesinin etkin olarak çalışmasını sağlamalıdır (Turhan, 1998: 194).

İktisadilik İlkesi; vergi yönetimlerinin mümkün olduğu kadar az maliyetle vergi toplayabilmesini ifade etmektedir. Ancak yazarların bir kısım verginin tarh ve tahsil aşamasında maliyetin az olması gerektiği fikrini savunurken, diğer taraftan bazı yazarlar ise bu anlayışın dar olduğunu savunup verginin etkisi bakımından iktisadi faaliyetlere en az düzeyde zarar verilmesi gerektiğini savunmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi danışmalarına başvurusu, avukat tutup para ödemesi ve zaman kaybederek katlandıkları fedakarlıklar iktisadilik kavramının üzerinde düşünmeyi gerektirmektedir (Uluatam, 2005: 289). Vergi toplama maliyetleri ne kadar düşük tutulur ve buna dikkat edilirse toplanan vergilerin büyük bir bölümü devlet hazine kalır. Aynı zamanda maliyetlerin düşük tutulması ve vergi yükümlülerinin bilinçlendirilmesine önem verildiği takdirde toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı geliştirilebilir.

1.3.2. Arthur Wagner'in Vergilendirme İlkeleri

19. yüzyılın ortalarına doğru liberalizmin farklı fikri akımlarının tartışılmaya başlanmasıyla birlikte vergilendirmenin gelir dağılımı üzerindeki etkileri de tartışılmıştır. Bir grup yazar gelir dağılımının adil oluşunu ve vergilendirmenin gelir dağılımı üzerinde tarafsız kalması gerektiğini belirtirken; diğer taraftan, bazı yazarlar ise gelir dağılımının adil olmadığını ve vergilendirmenin gelir dağılımı üzerinde tarafsız kalmaması gerektiğini savunmuşlardır. Wagner geliştirmiş olduğu vergilendirme ilkelerini dört ana grup altında toplamıştır (Turhan, 1998: 195).

Yeterlilik ilkesi, Smith tarafından bahsedilmediği halde Wagner yeterlilik ilkesinin önemine vurgu yapıp bunun verilelendirme ilkelerinden adalet ilkesinden dâhi daha önemli olduğunu belirtmektedir. İlke, mali kaynakların -diğer finansman araçlarının yetersiz kaldığı durumlarda- eksik kalan ihtiyaçların karşılanması için yeterli olması gerektiğini belirtir (Turhan, 1998: 196).

Vergi verimliliğini artırmak, yani vergi hasılatını arttırmak ve uygun vergi politikası oluşturabilmek için belli hususlar vardır. Bu hususlardan ilki vergilerin genel olmasıdır ki tüm vergiler servet ve harcama gibi gelirin tamamını kapsamalıdır. Vergiden kaçınılmaya yer verilmemelidir ki vergiyi yansıtmaya veya vergiden kaçınmaya müsaade edilmesin ve vergiler hissedilmeyerek mali anesteziyi sağlamaya yönelik olmalıdır. En uygun vergi oranı seçilerek vergi hasılatını artıracak şekilde olmalıdır (Tekir, 1990: 44). Neumark yeterlilik kavramının sübjektif olduğunu savunarak vergi gelirlerinin yeterliliği sorunlarını üç başlık halinde toplamıştır (Turhan, 1998: 196-202).

i. Yeterlilik ilkesi ancak vergi gelirlerinin istenilen veya gerektiği kadar bir tutarın uygulanmasıyla anlam kazanabilir. Kamusal ihtiyaçların türleri ve kapsamı siyasi kararlar süreciyle belirlenebilir. Vergilendirmenin ekonomik sınırları esneklik gösterir. Bu sınırlar vergi gelirlerine göre dar veya geniş tutulabilir. Milli ekonominin olumsuz etkilenmemesi için özel kesimden alınan fonlar kamusal tüketim ve sermayeye aktarılması gerekir. Vergilendirmenin uzun vadede verimli olup olmadığını ekonomik koşulların yanında psikolojik koşulların göz önünde bulundurulması gerekir. Süreklilik açısından bir verginin verimli olup olmadığı net verimlilik ile anlaşılır. Bu ancak Smith'in iktisadilik ilkesine uyulması ile elde edilebilir.

ii. Yeterlilik ilkesinin ikinci sorununu Neumark zaman boyutu ile ilişkilidir. Wagner'in bir mali dönemdeki ihtiyaç ifadelerinin yetersizliklerin dikkate alınmadığını ve konjoktürel dalgalanmalardan kaynaklı yetersizlikleri dikkate almadığı için sorunların ortaya çıkmasına neden olduğunu ve bu sorunların çözüm beklediğini belirtmektedir. Neumark, prensipte bir vergi sisteminin olası bir sorunda uzun dönem ihtiyaç duyulan gelir ihtiyacını karşılayacak şekilde olması gerektiğini belirtir.

iii. Yeterlilik ilkesinin üçüncü sorununu Neumark rasyonel ve dikey denkleştirme ile vergi sisteminin oluşturulması gerekliliği ile ilgilidir. Vergi gelirlerinin vergi giderlerinin karşılayabilecek düzeyde olması gerektiğini belirtir.

Esneklik ilkesi, vergi gelirlerinin değişen koşullara uyum sağlamasını ve diğer finansal kaynaklarda oluşan açıkların kapatılmasını ifade eder. Esneklik, vergi gelirinin değişimini milli gelirle karşılaştırarak ölçebilir ve GSYH ile doğrudan ilişkilidir (Pehlivan, 2016: 149). Vergi oranlarını yükselse dahi matrahta daralma olmalıdır. Ancak bu şekilde ekonomik dalgalanmalar karşısında önlemler alınabilir.

Ahlaki ilkelerde, genellik ve eşitlik ilkesi söz konusu olup adil bir vergi yükünü ifade etmektedir. Wagner artan oranlılık prensibini reddetmekte ve vergilerin gelir ile orantılı olması gerektiğini ileri sürmektedir. Neumark ise ahlaki ilkeleri yeniden dağıtım ilkesi ve vergi adaletine ilişkin ilkeler olarak tanımlamaktadır (Turhan, 1998: 206).

Teknik ilkeler, Wagner bu ilkeyi prensipte çok önemli olduğunu belirttikten sonra ilkeyi; belirlilik (kesinlik), uygunluk ve ucuzluk ilkesi anlamına gelecek tarh ve tahsil masraflarının azaltılması şeklinde sınıflandırmıştır. Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi için vergi sisteminin anlaşılmasının kolay olması, vergi kanununda kullanılan dilin sade olması, verginin ödeneceği yerin ve zamanının net olması, ödemenin miktarının kesin olması ve vergi kanunlarının vergi yükümlüsünü açıkça bilgilendirilmesine yardımcı olmalıdır. Uygunluk ilkesinin gerçekleşmesi için vergi yükümlüsünü zora sokmayacak vergiyi ödeyeceği yerin ve zamanın belli olmasının yanı sıra ödeme yöntemi ile ilgili gerekli önlemlerin alınmış olması gerekir. Ucuzluk ilkesinde ise tarh ve tahsil masraflarının ucuz olması ve vergi yükümlüsüne fazladan bir yük getirmemesi gerekmektedir (Turhan, 1998: 208).

1.4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Türk vergi sistemi, 1925 yılında Aşar vergisinin kaldırılmasının ardından 1950 ile 1960 yılları ve 1980 ile 1998 yılları arasında ciddi anlamda dönüşümler göstermiştir. Özellikle 1950 yılı kurumlar vergisi ve gelir vergisinin vergi sisteminde yer alması vergi sistemimiz açısından önemli bir gelişmedir. Aynı zamanda 1961 yılında çıkarılan 193 sayılı kararname ile vergi dışı tutulan tarım sektörü vergilendirilmeye tabi tutulmuştur. Nihayetinde günümüzde önemli bir yer edinen vergilerden olan Katma Değer Vergisi (KDV) 1985 yılında Türk Vergi Sistemi içinde yerini almıştır. Ancak zaman zaman ekonomik koşullara bağlı olarak ek vergilerin uygulandığı görülmektedir. Örneğin; 1994 krizi ve 1999 depremiyle birlikte ek vergiye başvurulma ihtiyacı ortaya çıkmış ve 1999 depremi sonrasında deprem vergisi olarak bilinene Özel İletişim vergisi uygulamaya konulmuştur. 2002 yılında ise Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) uygulamaya konulduğu görülmektedir. Dolaysız vergiler alanında ise kurumlar vergisinde 2006 yılındaki köklü değişimle birlikte oran yüzde 30'dan yüzde 20'ye indirilmiştir (Açıkgöz, 2006: 95-97).

1958 yılında yaşanan ekonomik daralma ve hemen sonrasına denk gelen 1960 ihtilali ile artan enflasyonist ortama bağlı olarak dış ödemelerde güçlükler yaşanmış ve yatırım mallarının ithalatının daralmasıyla birlikte üretimde kesintiler ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla 1963-1979 yılları arasında kalkınma planları uygulamaya konulmuş ve kalkınma planlarının başarılı olmasına yönelik politikalar belirlenmiştir (Bal ve Teker, 2019: 168).

Adaletli bir vergi sistemi dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımının nasıl olduğu ile doğrudan ilgilidir. Bir ülkede uygulamada olan vergi sisteminin yapısı ve vergilerden elde edilen gelirin nasıl dağıtıldığına bakılarak o ülkenin vergi sistemi hakkında önemli bilgilere ulaşılabilir. Ülkemizde uygulanan vergi sisteminin gelir, harcama ve servet vergileri olmak üzere üç temel unsuru bulunmaktadır. Kurumlar ve gelir vergisi gelir üzerinden alınırken KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) harcama üzerinden alınmaktadır. Motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergileri ise servet üzerinden alınan vergilerdir. Bunlar içerisinde en büyük vergi yükü harcamalar üzerinden alınan vergi veya tüketim vergileri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Genel bütçe payı içerisinde en önemli payı ise katma değer vergisi ve tüketim vergileri yer almaktadır (Aydın, 2016: 19).

Vergi gelirleri genel olarak dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki şekilde sınıflandırılır. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergi daha baskın olurken, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin daha yaygın bir şekilde vergi sistemleri içerisinde yer aldığı görülmektedir. Çağdaş ülkelerin vergi sistemlerinin temel özelliğine göre vergiler bir araya gelerek dolaysız vergiler ekseninde toplanır ve vergi ihtiyacı göz önünde bulundurularak dolaylı vergilerle desteklenir (Susam ve Oktayer, 2007: 113-114). Türkiye’de özellikle 1980 yılından itibaren dolaylı vergilerin vergi gelirleri arasında ciddi anlamda hissedilmeye başlandığı görülmektedir.

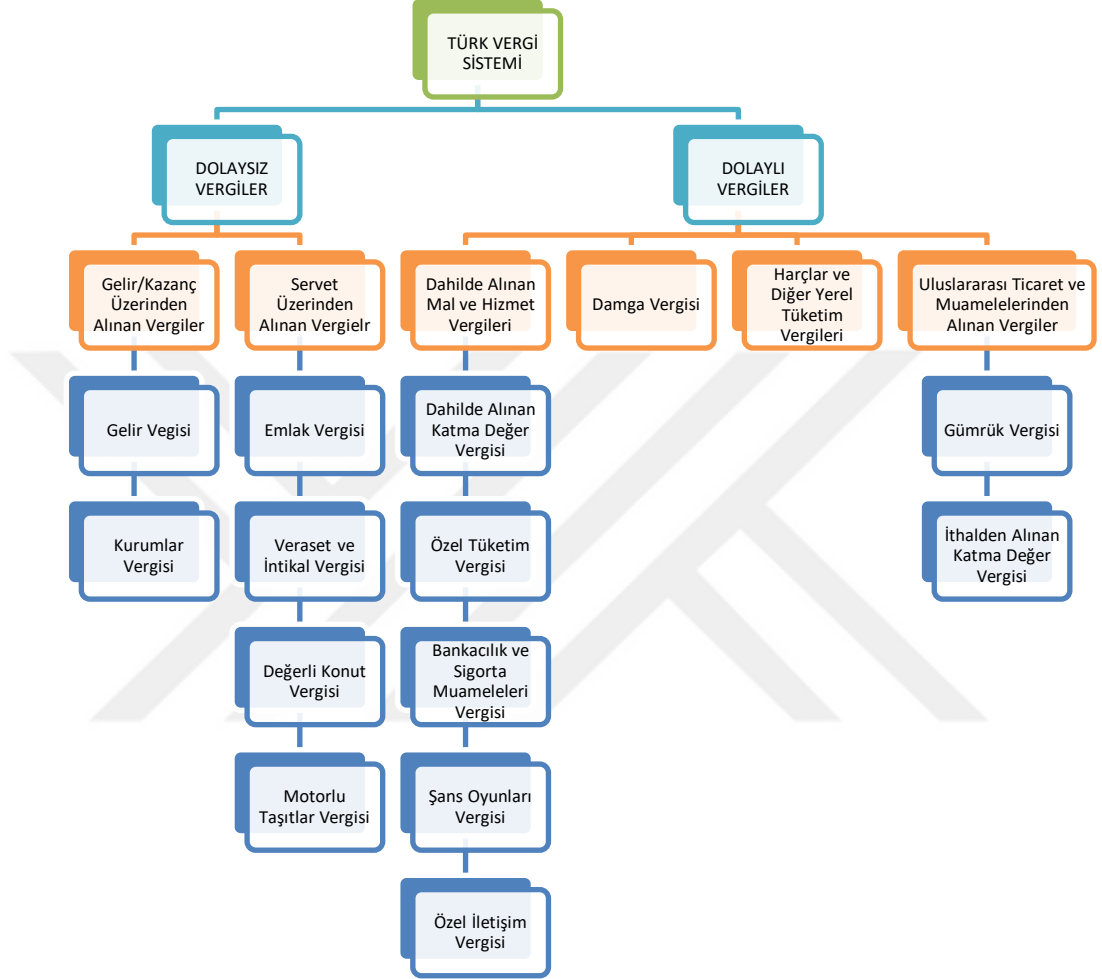
1.5. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ AYRIMI

Vergi türlerinden dolaylı ve dolaysız vergi kavramları için literatürde vasıtalı ve vasıtasız vergiler gibi kavramlarla kullanıldığı görülmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin sınıflandırılmasında ve kriterlerinin belirlenmesinde birçok tartışma yaşanmış ancak günümüzde bu sınıflandırma ve kriterleri önemini korumaktadır. Kriterler konusunda teorik anlamda eleştirilere neden olsa da günümüz maliye alanındaki eserlerde bu ayrıma yer verilmektedir. Ancak dolaylı ve dolaysız vergi ayrımının politik olarak olumlu ve olumsuz yönleri halen tartışma konusudur (Nadaroğlu, 1998: 327).

Dolaylı vergiler, tüketim (harcama) üzerinden alınan, yani vergi yükünün başkasına yansıtılabildiği vergi türüdür. Dolaylı vergiler içerisinde fiskal yönü en güçlü olanı KDV ve ÖTV’dir. Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu kabul edilir. Dolaysız vergiler, verginin mükellefi ile vergi sorumlusunun aynı olduğu, kurumlardan ve gerçek kişilerden gelirlerine göre alınan vergi türü anlaşılar. İşçinin çalışma ücreti üzerinden kesilen gelir vergisi ve mükellef olan birinin ticari faaliyeti sonucunda ödediği gelir ve kurumlar vergisi dolaysız vergi türüne örnek olarak gösterilebilir. (Aydın, 2016: 21).

Dolaylı vergilerde, artan oranlılığın uygulandığı durumlar olabilmekle birlikte, genellikle düz oranlı vergiler uygulanmaktadır. Tahsilatının kolay olması ve fiskal yönünün güçlü olması dolayısıyla yaygın olarak başvurulmuş vergi türüdür. Vergi yükümlüsünü psikolojik olarak olumlu yönde etkilemektedir. Aynı zamanda vergi kaçırma veya vergiden kaçında dolaysız vergilere kıyasla daha az olduğu söylenebilir (Kıyıcı, 2019: 566).

Dolaysız vergilerde, artan oranlılık ve asgari geçim indirimi uygulanabildiği gibi vergilerin tahsilatı uzun zaman içerisinde yapılabilir. Vergiden kaçınmaya neden olabileceği gibi vergi yükümlüsünü psikolojik olarak olumsuz etkileyebilmektedir (Kıyıcı, 2019: 566).



Şekil 1. Türk Vergi Sisteminin Yapısı

Kaynak: www.vergidosyasi.com

1.5.1. Dolaylı Vergi Türleri

1.5.1.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim ve dağıtım esnasında ticari firmaların faaliyetleri sonucu başka bir ticari firmadan almış olduğu ürüne kazancını eklemesidir. Ticari firmalar başka firmalardan almış olduğu mal ve hizmetlere iş gücünü, sermayesini, makinalarını ve binalarını kullanarak bu mal ve hizmete değer katmaktadır (Öncel, 1974: 228).

KDV, İkinci Dünya Savaşı'nın ardından yeni vergileme kaynakları aranırken ilk olarak 1954 yılında Fransa'da yürürlüğe konulmuş olup, maliye tarihinde ilk defa bir vergi bu kadar hızlı bir şekilde yaygın olarak uygulanmaya başlanmıştır. 1968 yılından itibaren ise tüm Avrupa ülkeleri içerisinde uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemizde KDV 25.10.1984 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile kabul edilmiştir. Bu kanunla çeşitli yasalar düzenlenip dolaylı vergilerin bir yasayla etrafında birleştirilmesi amaçlanmıştır (Seyidoğlu, 1992, s. 460).

Ülkemizde vergi ödeme gücü göz önünde bulundurularak vergilendirme gerçekleştirilmektedir. Gelir ve harcama durumları mükellefin vergi ödeme gücünü ortaya koymaktadır. Yani doğrudan elde edilen gelir vergilendirilmeyip harcamaların da vergilendirilmesi tercih edilmektedir. Katma değer vergisi her el değiştirdikten sonra eklenen yeni değer üzerinden tarh işlemi gerçekleştirildiğinden yayılı ve aşamalı bir vergidir. Aynı zamanda harcamalar üzerinden alınan gelişmiş vergi türüdür. Katma değer vergisi diğer vergi türlerinden farklı olarak vergi piramidi bulunmadığından alıcı ve satıcılar üretim tüketim sırasında çıkar çatışması sorunu yaşar ancak hazine yararına fayda sağladığından bu vergiyi diğer vergi türlerinden üstün bir özellik olarak kabul edilir. Bu vergi türünde üretim hizmet ve dağıtımın her bir aşamasında yeniden vergilendirilmekte işletmelere yansıtılan vergiler hazineye borçlanılan vergiden düşürülmektedir. Yapılan bu işlemler sonucunda üretim ve dağıtımın tüm aşamalarında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmış olur (Öncel, 1973: 290-294).

Ülkemizde uygulanan KDV oranı, KDV kanununun 28. maddesinde gerçekleştirilen her işlem için, yüzde 10 olarak belirlenmiştir. Ancak, Cumhurbaşkanına bu oranı dört katına kadar yükseltmeye ve yüzde 1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Ancak günümüzde KDV oranı genel oran yüzde 18, indirimli oran yüzde 8 ve süper indirimli oran yüzde 1 olarak üç farklı şekilde uygulanmaktadır.

1.5.1.2. Özel Tüketim Vergisi

Ekonomik süreç içerisinde üretim ve dağıtım aşamasında ya da bunların birine uygulanacak istisna ve muafiyetler dışında kalan tüm mal ve hizmetlerden alınan muamele vergisine karşılık, tek tek belirlenen mal ve hizmetlerden alınan vergidir. Özel tüketim vergileri, dolaylı bir harcama vergisi olup, verginin konusu ülkelere göre değişmekle birlikte gelişmiş ülkelerde, (alkollü içecekler, otomobil, benzin, radyo,

televizyon) gibi ürünlere uygulanırken; az gelişmiş ülkelerde ise, (tütün, sigara şeker tuz) gibi ürünlere uygulanmaktadır. Özel tüketim vergileri 1970’li yıllarda Avrupa topluluğuna üye ülkelerde uygulanmıştır. Ülkemizde ise 2002’den itibaren vergi sistemi içinde yerini almıştır (Ayas ve Şanver, 2017: 214-215). Özel tüketim vergileri piyasada tüketimi sürekli olan ürünlerde ve alışkanlık verici ürünlerde üzerinde alındığı görülmektedir. Aslında bakıldığında zaman özel tüketim vergilerin bir amacının çevreye ve sağlığa zararlı bazı ürünlerin tüketiminin kısılmasını sağlamak için uygulandığını söyleyebiliriz.

Devletlerin gelirle ilgili vergilerin yanı sıra dolaylı vergi türü olan özel tüketim vergisine niçin ihtiyacın olduğuna dair çeşitli görüş ve düşüncelerin olduğu görülmektedir. Özel Tüketim Vergisinin sosyal refah düzeyini arttırmaya yönelik olması gereklidir. Özel Tüketim Vergisinin sosyal refah düzeyini artırabilmesi için gelir vergisi yapısının etkin olması gerekmekte olup adalet yönü itibarıyla optimal olmaması savunulur. Özel Tüketim Vergisine neden ihtiyaç olduğuna bir diğer görüş ise özel tüketim vergisinde dışsallıklar konusudur. Dışsallıklar, özel tüketim vergisinin uygulanma gerekçesidir. Çünkü çevre kirliliğine neden olan alkollü içecekler ve tütün gibi ürünlerin vergilendirilmesi, oluşan dışsallıkların içselleştirilmesine hizmet etmektedir (Batırel, 2002: 253). Bu durumda Özel Tüketim Vergisinde uygulanacak oran etkinliğe ulaşma konusunda seçilecek malın iyi belirlenmesi konusunu göz ardı etmemek gerekir.

1.5.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri Banka ve Sigorta Muameleleri vergisinin yükümlülükleri konumundadırlar. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na göre *“banka ve sigorta şirketlerinin bahsi geçen kanuna göre yapmış oldukları işlemler hariç her ne şekilde yapıldığına bakılmaksızın her ne isim altında olursa olsun lehlerine nakden veya hesaben almış oldukları paralar vergi konusu kapsamına girmektedir”*. Aynı şekilde bankerlerin banka muamele ve hizmetleri vasıtasıyla lehlerine her ne isim altında olursa olsun naklen ve hesabın aldıkları paralarda Banka ve Sigorta Muameleleri vergisine tabi tutulurlar (Bulutoğlu, 1970: 341). 1990’lı yıllarda iktisadi ve sosyal sorunlardan kaynaklı olarak bankacılık sektörü olumsuz etkilenmiştir. Bankacılığın kurumsal ve yapısal olarak etkilenmesi iktisadi sorunların büyümesine neden olmuştur.

Bankacılık Kanunu 18 Haziran 1999'da bankalar kanununda yapılan değişikliklerle AB ve uluslararası düzenlemelere uygun hale getirilmiştir (Arabacı, 2018: 32).

Banka ve Sigorta Muamelesi Vergisinde yüzde 10 yasal oran uygulanır. Fakat aynı yasanın 33. Maddesinin son fıkrası gereğince bakanlar kurulu vergi oranını Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve banka ve sigorta muameleleri için yüzde 1'e, bankalar arasındaki kambiyo muamelelerini de sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Ancak bahsi geçen verginin matrahından gider ve vergi indirimi gerçekleştirilemez (Bulutoğlu, 1970: 341).

1.5.1.4. Özel İletişim Vergisi

Gider vergileri kanununun 39. maddesi gereğince Telekomünikasyon kurumundan ruhsat veya imtiyaz sözleşmesi olarak alt yapısını kuran ve işleten işletmelerin; her türlü mobil devir, tesis, nakil ve haberleşme hizmetlerinden; radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamında iletilmesinde, kablolu ve kablosuz mobil internet servisi sağlama hizmetinden yüzde 7,5 oranında vergilendirilir. Bakanlar kurulu bu yasal oranı herhangi birini veya tümünü sıfıra indirmeye veya oranları iki katına kadar artırmaya kadar yetkilidir. Özel İletişim Vergisinde mükellef hizmet sunan işletmelerdir. Buradan alınan vergi Katma Değer Vergisinin matrahını oluşturur. Ancak bu vergi Katma Değer Vergisi matrahına dahil edilemez. Gelir ve kurumlar vergisinde gider olarak kabul edilemez ve herhangi bir vergi türünden de mahsup edilemez (Pehlivan, 2018: 396-397).

1.5.1.5. Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu 1964 yılında yürürlüğe girmiş olup süreç içerisinde Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklikler yapılmıştır. Damga Vergisi harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Damga Vergisi, kişilerin ya da toplulukların devletle olsun kendi aralarında olsun resmi bir durumu ispat etme niteliğindeki kâğıt veya belgelerden alınan vergi olarak tanımlanır (Furtun, 2017: 92). Damga vergisinde mükellef kâğıdı talep edip imzalayan kişilerdir. Fakat devlet daireleri ile kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde vergiyi kişi öder. Kâğıtların nevi ve mahiyetinde göre vergilendirme yapılır. Örneğin; bordrolar için damga vergisi oranı bordrodaki ücret tutarının binde 6,6 olarak uygulanır (Hacıköylü, 2017: 131-132). Damga Vergisini

ödeme şekli makbuz verilerek, basılı damga konularak ve istihkaktan kesinti yapılmasıyla yoluyla gerçekleştirilir. Ancak bu ödeme şekillerinin nasıl uygulanacağıyla ilgili Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1.5.1.6. Gümrük Vergisi

İthalat ve ihracat sırasında mevzuata uygun bir şekilde eşyaya ve gümrük yükümlülüğü kapsamında gümrük idareleri tarafından uygulanan mali yüküdür. Mali yük kavramı 2009'da yürürlüğe giren Gümrük Kanunu ile bazı Kanun ve Kanun Hükmündeki Kararnamede değişiklikle 5911 sayılı kanuna eklenmiştir (Bozkurt, 2011: 99). Gümrük vergileri ile ilgili kayıtlar eskiçağlara kadar dayanmaktadır. Çin, Roma, Mısır ve Bizans kaynaklarında tarih boyunca gümrükleri varlığına ilişkin belgelere rastlanmaktadır (Erdemir ve Gökbunar, 2007: 229). Türkiye 1 Ocak 1996 tarihinden beri Ortaklık Konseyi gereği Avrupa Birliği Üyesi olan ülkeler ile sanayi ürünleri ticareti konusunda gümrük birliği uygulamasını yürürlüğe koymuştur.

1.5.2. Dolaysız Vergi Türleri

1.5.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

1.5.2.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, gerçek kişilerin belli dönemde kazanmış olduğu kazanç ve iratların brüt tutarı üzerinden kişinin veya mükelleflerin ailevi ve kişisel durumlarına göre hesaplanan vergidir. Gelir vergisi vergilendirmeyi kaynakta yapmaktadır. Modern vergi sistemleri vergi gelirlerini önemli kısmını gelir üzerinden alınan vergilerle karşılamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002: 235).

Gelir vergisi, Türk vergi sistemi içerisinde önemli bir paya sahip olup büyük bir mükellef kitlesini kapsamaktadır. Devlet açısından vergilendirilmesi en kolay olan vergi türü dolaysız vergiler olduğu için bu vergi türlerine sürekli olarak başvurulmaktadır. Gelir vergisi oranları ülkeden ülkeye değişmekle birlikte artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Artan oranın oranlılığın tespit edilmesi aşamasında yüksek olması bu vergi türünün etkinliğinin ve verimliliğinin azalmasına etki etmektedir (Başar, 1961, s. 9-10). Gelir vergisinin dolaysız vergilerden olması ve sübjektif bir vergi olması nedeniyle ülkeler gelir vergisini yaygın olarak benimsemektedir.

Gelir vergileri iktisadi planların gerçekleştirilmesi için tedbir olarak değerlendirilip mükellefler veya kişiler arasında adil bir vergilendirmenin gerçekleşmesini sağlar. Türk vergi sistemi içinde belli dönemlerde gelir vergisi üzerinde değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Ancak bu değişiklikler siyasi iktidarların ihtiyaçları ve siyasi istekleri doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Bundan ötürü geliri vergisi üzerinde tam anlamda bir verim sağlanmadığı söylenebilir. Ülkemizde gelir vergisini öteden beri savunanlar ve eleştirenler olmuştur. Ama şu bir gerçek olarak sistemin aksak yönlerinin olduğu görülmektedir (Başar, 1961: 15).

1.5.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen sermaye şirketleri, kooperatifler, derneklerin, vakıfların ve iktisadi kamu müesseseleri ile iş ortaklarının bir hesap dönemi içerisinde gelir vergisi konusuna giren kazançlarından alınan vergidir. Kurumlar vergisinin mükellefi eğer iş yeri Türkiye'de ise tam mükellef sayılmakla birlikte yurt içinde ve yurtdışında elde ettiklerin kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Ancak mükellefin kanuni ve iş yeri yurtdışında ise bu mükellef dar mükellef sayılmakla birlikte sadece Türkiye'de kazanmış olduğu gelir üzerinden vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır. Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay kurumun kazanç elde etmesi ve bu kazancı kurumun mal varlığına dahil etmesiyle gerçekleşir.

03.06.1949 yılından itibaren yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.06.2016 kabul edilmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan kanuni düzenlemeyle Kurumlar vergisinin %30 olan vergi oranı % 20'ye düşürülmüştür. Vergi oranındaki bu düzenleme tüzel kişilerin vergi yükünü azaltmıştır.

1.5.2.2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler

1.5.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi, diğer vergi türleri gibi düzenli aralıklarla alınan bir vergi olmayıp ölüm olayının gerçekleşmesi ile karşılıksız intikallerin gerçekleşmesi sonucu alınan vergidir. Düzenli olarak alınan bir vergi olmaması nedeniyle vergi gelirleri içerisinde vergi payı düşüktür. Vergi payının düşük olması nedeniyle literatürde “adı var kendi yok vergisi” olarak anılmaktadır (Güneş, 2017: 129). Ancak

gelir dağılımının sağlanması, adaletin sağlanması ve adil bir vergi dağılımı açısından veraset ve intikal vergisinin önemi bir hayli fazladır. Veraset vergisinde verginin mükellefi veraset yoluyla mal edinilen kişidir (Şafak ve Yurtsever, 2015: 27-28).

Veraset ve intikal vergisi ülkemizde 1926 yılında uygulanan servet vergisi olup, günümüze kadar çeşitli değişikliklere uğramıştır. Veraset ve intikal vergisi kanunu toplamda 23 maddeden oluşmakla birlikte vergilendirme tüm veraset üzerinden gerçekleştirilmeyip miras payı üzerinde gerçekleştirilmektedir. Bu durumda kişi kendisine düşen mirasın vergisini ödemiş olur. Ölüm veya verasetin mevcudiyeti miras kalan kişinin mükellef olması için yeterli değildir. Miras kalan kişinin mükellefiyeti ancak üç ay süre içinde miras reddetmesine bağlıdır. İvazsız intikallerde ise durum biraz farklıdır. Miras intikal eden kişinin üzerine menkul veya gayrimenkulün geçmesiyle mükellefiyeti başlar (Şafak ve Yurtsever, 2015: 27-28).

1.5.2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergi bir nevi çevre vergisi olup, kara, deniz, hava ve deniz taşıtlarından silindir hacmine göre bir yıl içerisinde iki taksit şeklinde alınan vergidir. Mali amacından ziyade gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi ve çevre kirliliğini önlemek amacıyla alınan vergidir. MTV'nin bir diğer amacı enerji tasarrufu sağlamanın yanında toplu taşıma araçlarının kullanılmasının yaygınlaştırılmasını sağlamaktır (Polat ve Eser, 2014: 271).

Motorlu taşıtlar vergisi, 1957 yılında yürürlüğe girdiğinde ticari araçları özel araçlara göre daha az vergilendiren bir vergiydi. Ancak, 1980, 1984, 1988 ve 1992 yılında motorlu taşıtlar vergisinin miktarında düzenlemeler yapılmış ve Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler arttırılmıştır. 2017 yılında gerçekleştirilen düzenleme ile araçların üzerinden motorlu taşıtların vergilendirilmesine başlanmıştır (Karadeniz, 2018: 194-195).

Dünyada teknolojik gelişmeler ve ülkelerin ekonomik büyümeleri sonucu mal ve hizmet üretimi hızla artış göstermiştir. Aynı zamanda mal ve hizmet artışında bir diğer neden ise dünya nüfusunun artmasıdır. Yaşanan bu hızlı değişim ve büyüme sonucunda ulaştırma sektörü gelişmiş ancak çok fazla motorlu taşıtların kullanılması ciddi çevre sorunlarını beraberinde getirmiştir.

1.5.2.2.3. Emlak Vergisi

Emlak vergisi; arazi, arsa ve bina niteliği taşıyan gayrimenkul servet üzerinden alınan verginin karşılığını ifade eder. Tarihin nerdeyse en eski vergilerinden olan emlak vergisi, dünyanın nerdeyse her ülkesinde servet üzerinden alınan dolaysız vergi türüdür. Kişinin ödeme gücünün bir göstergesi olarak servetinin vergilendirilmesi niteliğini taşımaktadır (Aksoy, 1998: 164-168).

Emlak vergisi taşınmazların değeri ve safi olmayan gelirler üzerinden alınmaktayken, 1970 yılı itibariyle mülk sahibinin beyanı ile alınmaya başlanmıştır. Alınan vergiler önceleri genel bütçe gelirlerine aktarılırken 1986 yılında emlak vergilerinin geliri ve tahsili yerel yönetimlere bırakılmıştır. Emlak vergilerinin gelir ve tahsilinin yerel yönetimlere bırakılmasının asıl nedeni vergi konusunun belediye sınırları içerisinde olması ve emlak değerini etkileyen faktörlerin belediye hizmetlerinin içerisinde yer almasıdır (Nadaroğlu, 1998: 85).

Emlak vergisi yerel yönetimler açısından önemli bir kaynak olmasına rağmen tahsilinde emlak değerinin doğruluk ve gerçeklik tespitinin yapılamaması durumunda belediyelerin vergi kayıplarının oluşmasına neden olmaktadır.

1.5.2.2.4. Değerli Konut Vergisi

Türkiye sınırları içerisinde bulunan mesken niteliğindeki yapıların taşınmaz değeri üzerinden alınan yeni bir vergi türüdür. Bina vergisi değeri 5.000.000–7.500.000₺ olanlardan 5.000.000₺’nu aşan kısmı için %3, 7.500.000–10.000.000₺ olanlardan 7.500.000₺ aşan kısmının %6 ve 10.000.000₺’dan fazla olanların ise 10.000.000₺ aşan kısmı için %10 uygulanır. Değerli konut vergisi 2019 yılı içinde resmi gazetede yayınlanmasıyla birlikte kamu gelirleri arasında yerini almıştır (İşler ve Tümer, 2020: 273-274).

Değerli konut vergisi, bir servet vergisi olması itibariyle kamuya artı bir gelir getirmesi açısından önemli ve yerinde bir vergi olduğu söylenebilir. Fakat yeni bir vergi olması ve teknik altyapısında eksikliklerin bulunması nedeniyle uygulanması noktasında sorunlar meydana gelmektedir. Yeni düzenlemeler ile birlikte eksikliklerin giderilmeye çalışıldığı görülmektedir. Değerli konut vergisinin eleştirilen bir yönü ise mükellefin taşınmazına ait emlak vergisini yerel yönetimlere vergisini ödedikten sonra merkezi hükümete ayrıca değerli konut vergisinin ödemesidir. Bu durum çifte

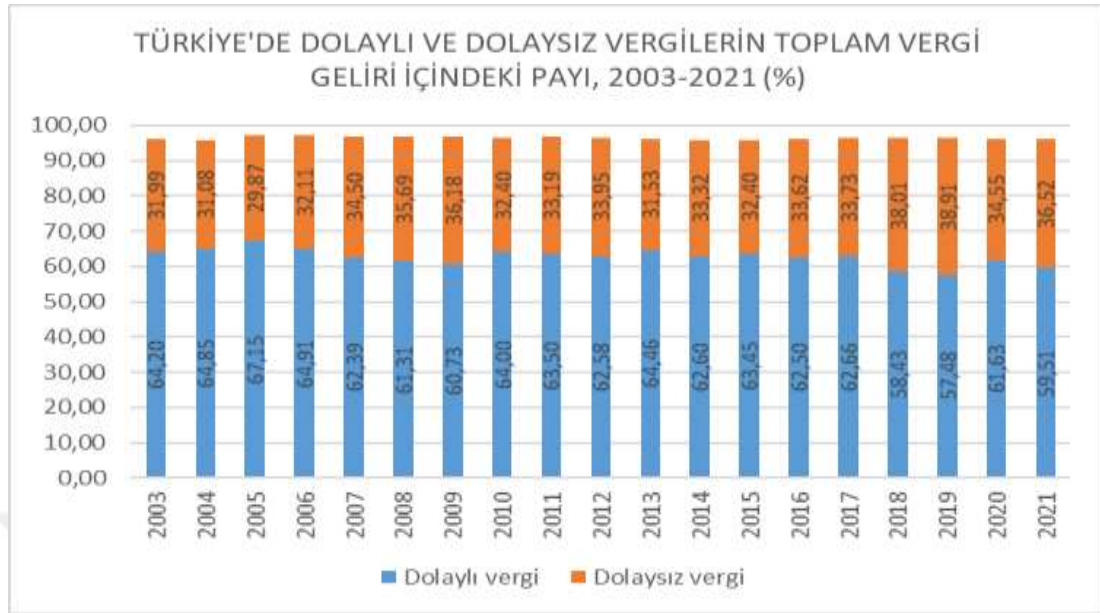
vergilendirmeye neden olup vergilendirmede adalet ilkesine aykırılık teşkil ettiğini belirtmek mümkündür. Değerli konut vergisinin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli düzenlemelerin en kısa zamanda yapılması gerekir. Ayrıca çifte vergilendirmeye neden olan merkezi hükümete ödenen değerli konut vergisinin kaldırılması yerinde olacaktır.

Tablo 1’de 2003-2021 yılları arasında alınan dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payları gösterilmektedir. 2000’li yılların başında dolaylı vergiler toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 65’ini oluşturmaktayken 2021 yılı itibariyle bu pay yaklaşık yüzde 60’lara gerilemiştir. Dolaysız vergiler içerisinde en yüksek payı 2002 yılı itibariyle uygulamaya giren ÖTV oluşturmaktayken, ÖTV’yi ithalden alınan KDV ile yurtiçi KDV takip etmektedir. ÖTV ve KDV’nin dolaysız vergilerin omurgasını oluşturduğu görülmektedir. 2021 yılı itibariyle ithalden alınan KDV’nin vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde 22,1, ÖTV’nin payı yaklaşık yüzde 17,4 ve yurtiçi KDV’nin payı yüzde 10,5’tir. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı ise yaklaşık yüzde 35’tir. Dolaysız vergiler içerisindeki en büyük payı ise gelir vergisi ve kurumlar vergisi oluşturmaktadır. 2021 yılı itibariyle gelir vergisi toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 18,6’sını oluşturmaktayken kurumlar vergisi ise yaklaşık yüzde 15’ini oluşturmaktadır. Tablo 1’den dolaylı ve dolaysız vergilerin seyri izlenebilmektedir.

Tablo 1. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı, 2003-2021 (%)

Yıllar	DOLAYLI VERGİLER										DOLAYSIZ VERGİLER					
	Yurtiçi KDV	İthalatdan Alınan KDV	ÖTV	Gümrük Vergisi	Damga Vergisi	ÖİV	BSMV	Şans Oyunları Vergisi	Yerel Yönetim Vergileri	Toplam	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	MTV	Emlak Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi	Toplam
2003	18,25	13,81	26,45	1,05	2,02	1,24	1,38	0,00	0,00	64,20	20,24	10,25	1,43	0,00	0,07	31,99
2004	13,05	17,38	28,94	1,35	2,10	0,20	1,58	0,23	0,00	64,85	19,81	9,67	1,54	0,00	0,06	31,08
2005	11,31	18,34	29,45	1,23	1,97	2,97	1,60	0,28	0,00	67,15	15,55	8,95	2,30	0,00	0,07	29,87
2006	11,38	18,19	26,42	1,49	2,25	2,56	1,88	0,26	0,47	64,91	20,74	7,98	2,15	1,16	0,09	32,11
2007	10,82	17,06	25,19	1,57	2,35	2,71	2,03	0,21	0,46	62,39	22,19	8,86	2,27	1,11	0,08	34,50
2008	9,83	17,53	24,47	1,62	2,31	2,66	2,16	0,22	0,50	61,31	22,25	9,89	2,31	1,16	0,08	35,69
2009	11,92	14,94	24,94	1,41	2,38	2,44	2,29	0,23	0,18	60,73	21,98	10,30	2,57	1,23	0,10	36,18
2010	12,26	16,87	26,69	1,51	2,37	1,92	1,66	0,20	0,52	64,00	18,82	9,75	2,34	1,39	0,10	32,40
2011	11,57	18,81	24,80	1,80	2,50	1,71	1,66	0,20	0,45	63,50	18,86	10,43	2,32	1,49	0,10	33,19
2012	11,11	17,60	25,24	1,83	2,59	1,57	1,93	0,22	0,49	62,58	19,89	10,21	2,36	1,38	0,10	33,95
2013	11,44	18,89	25,74	1,63	2,84	1,37	1,86	0,21	0,49	64,46	19,20	8,73	2,21	1,27	0,10	31,53
2014	10,60	17,92	25,34	1,82	2,87	1,29	2,08	0,21	0,46	62,60	20,56	8,99	2,17	1,49	0,12	33,32
2015	11,16	17,94	25,46	1,99	2,90	1,14	2,20	0,20	0,46	63,45	20,61	8,03	2,15	1,51	0,10	32,40
2016	11,53	16,41	25,72	1,94	2,87	1,06	2,36	0,19	0,40	62,50	20,64	9,18	2,13	1,54	0,13	33,62
2017	10,18	18,34	25,34	2,26	2,86	0,70	2,43	0,18	0,37	62,66	20,59	9,69	1,98	1,33	0,13	33,73
2018	8,90	19,31	21,15	2,41	2,68	0,54	2,87	0,18	0,38	58,43	21,95	12,42	2,03	1,46	0,15	38,01
2019	8,07	18,23	21,41	2,45	2,74	0,58	3,30	0,24	0,45	57,48	23,67	11,47	2,11	1,50	0,16	38,91
2020	8,43	18,76	24,43	3,02	2,47	0,53	3,19	0,41	0,39	61,63	18,72	12,38	1,88	1,41	0,15	34,55
2021	10,43	22,12	17,35	2,91	2,38	0,56	2,79	0,51	0,45	59,51	18,55	15,03	1,59	1,15	0,19	36,52

Grafik 1. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı, 2003-2021 (%)



Kaynak: <https://muhasibat.hmb.gov.tr/>

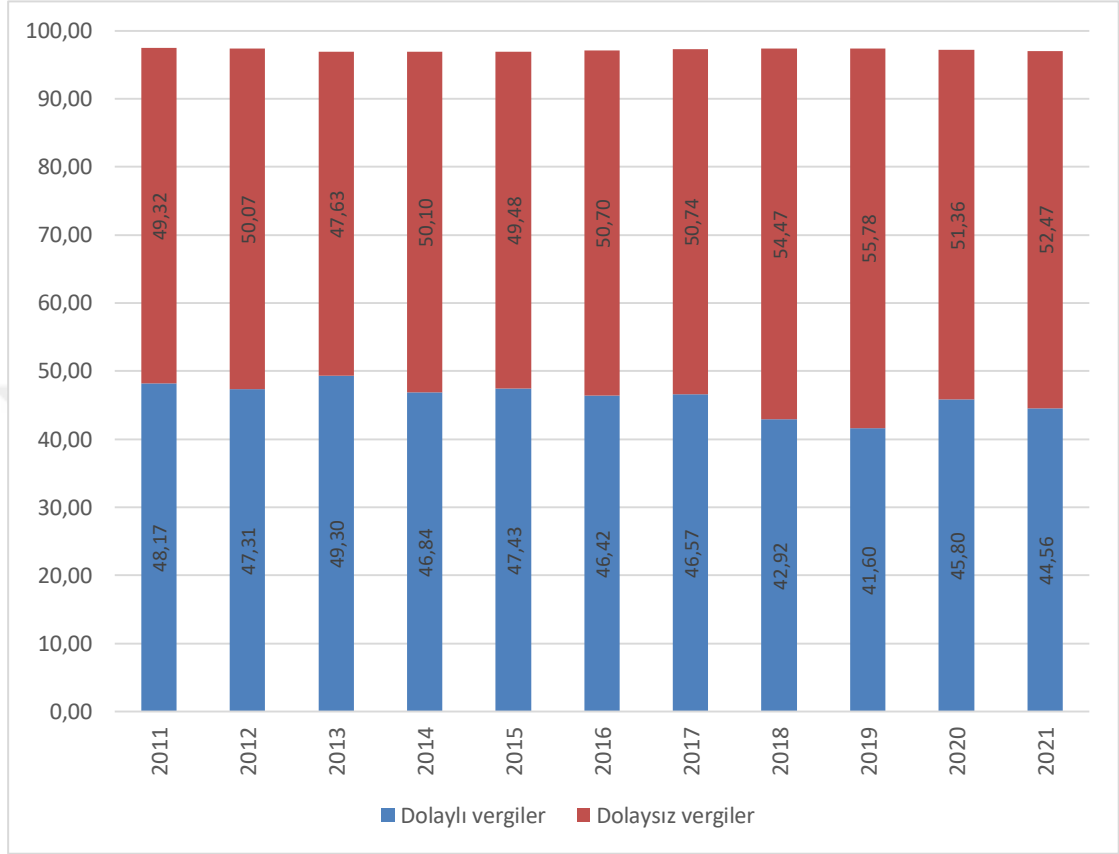
Grafik 1’de Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. Grafikten dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu durum birkaç nedenden kaynaklanabilir. Bunlardan ilki, tasarruf yetersizliğinden dolayı vergilendirmenin gelirden ziyade mal ve hizmetler üzerine kaymış olmasıdır ki bu aynı zamanda tarihi bir vakıadır. İkincisi, dolaylı vergilerin toplama maliyetlerinin düşük olması ve bu vergilerin hissettirilmeden alınması gösterilebilir. Son olarak ise çevre ve sağlıkla ilgili gelişmelere paralel olarak ÖTV’nin vergi sistemi içerisindeki öneminin artması dolaylı vergilerin ağırlığını arttırmıştır. Türk vergi sisteminin bu yönü sıklıkla eleştirilmekle birlikte dolaysız bir vergi hüviyetinde olan SGK işçi ve işveren payları eklendiğinde dolaylı ve dolaysız vergilerin paylarının neredeyse eşitlendiği görülecektir. Tablo 2, Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin bordro vergileri denilen bordro üzerindeki maliyetlere oranları gösterilmektedir. Dikkat edilirse dolaylı ve dolaysız vergilerin payı eşitlenmekle kalmamakta, yeni durumda dolaysız vergiler daha fazla pay almaktadır. 2021 yılı itibarıyla dolaysız vergilerin vergi gelirlerinden aldığı pay yaklaşık yüzde 52,5 olmuştur.

Tablo 2. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bordro Vergilerine Oranı, 2011-2021 (%)

DOLAYLI VERGİLER											DOLAYSIZ VERGİLER						
Yıllar	Yurtiçi KDV	İthal KDV	ÖTV	Gümrük Vergisi	Damga Vergisi	ÖİV	BSMV	Şans Oyunları Vergisi	Yerel Yönetimler Vergisi	Toplam	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	MTV	Emlak Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi	SGK	Toplam
2011	8,78	14,27	18,81	1,36	1,89	1,30	1,26	0,15	0,34	48,17	14,30	7,91	1,76	1,13	0,07	24,14	49,32
2012	8,40	13,30	19,08	1,38	1,96	1,19	1,46	0,16	0,37	47,31	15,03	7,72	1,79	1,04	0,08	24,41	50,07
2013	8,75	14,45	19,69	1,25	2,17	1,05	1,42	0,16	0,37	49,30	14,69	6,68	1,69	0,97	0,08	23,51	47,63
2014	7,93	13,41	18,96	1,36	2,15	0,97	1,56	0,16	0,34	46,84	15,38	6,72	1,62	1,11	0,09	25,17	50,10
2015	8,34	13,41	19,03	1,49	2,16	0,85	1,65	0,15	0,34	47,43	15,41	6,00	1,61	1,13	0,08	25,26	49,48
2016	8,57	12,19	19,10	1,44	2,13	0,79	1,76	0,14	0,30	46,42	15,33	6,82	1,58	1,14	0,10	25,73	50,70
2017	7,57	13,63	18,83	1,68	2,12	0,52	1,81	0,14	0,28	46,57	15,30	7,20	1,47	0,99	0,10	25,68	50,74
2018	6,54	14,18	15,53	1,77	1,97	0,40	2,11	0,13	0,28	42,92	16,12	9,13	1,49	1,07	0,11	26,55	54,47
2019	5,84	13,19	15,50	1,77	1,99	0,42	2,39	0,18	0,33	41,60	17,14	8,30	1,53	1,09	0,12	27,62	55,78
2020	6,27	13,94	18,15	2,24	1,84	0,39	2,37	0,30	0,29	45,80	13,91	9,20	1,40	1,05	0,11	25,69	51,36
2021	7,81	16,57	12,99	2,18	1,78	0,42	2,09	0,39	0,34	44,56	13,89	11,26	1,19	0,86	0,14	25,12	52,47

Kaynak: www.muhasibat.hmb.gov.tr Not: SGK işçi ve işveren prim payları da bir dolaysız vergi sayılarak hesaplamalar yapılmış ve tablolar tarafımızca oluşturulmuştur

Grafik 2. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bordro Vergilerine Oranı, 2011-2021 (%)



Kaynak: www.muhasibat.hmb.gov.tr

Grafik 2’de 2011-2021 yılları arasında alınan dolaylı ve dolaysız vergilerin bordro vergilerine oranı gösterilmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu işçi ve işveren sigorta prim ödemeleri tabloya dahil edilerek genel bütçe vergileri içerisindeki yıllık payı tabloya dahil edilmiştir. Bu durumda, Türk vergi sisteminin yeni görünümünün OECD ülkelerine yakınsadığı gözlenmektedir. Açıkça ki artık vergi adaleti konusu gündeme geldiğinde yeni gelişmelerle birlikte dolaylı ve dolaysız vergi ayrımının belirleyici olma özelliğini kaybettiği görülmektedir.

Tablo 3. Türkiye ve AB Üyesi Ülkelerin Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları (%)

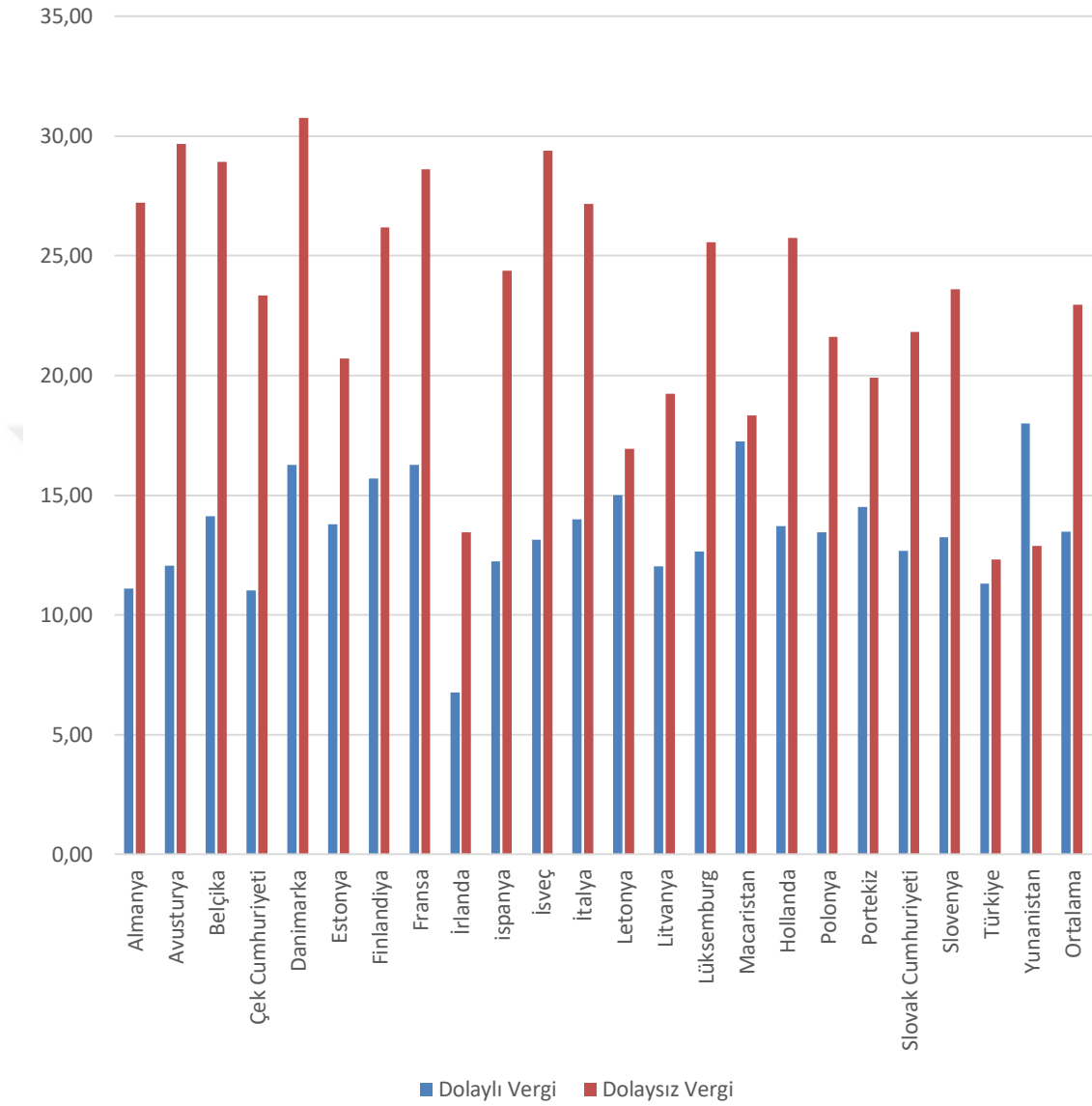
Yıllar	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020	
Ülkeler	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi
Almanya	11,66	23,87	11,74	24,34	11,71	25,10	11,61	25,34	11,50	25,31	11,60	25,65	11,52	26,22	11,16	26,57	11,36	27,07	11,40	27,20	11,11	27,22
Avusturya	12,27	27,85	12,39	28,00	12,55	28,48	12,67	29,26	12,50	29,58	12,50	30,04	12,46	28,77	12,45	28,92	12,25	29,51	12,25	29,90	12,05	29,68
Belçika	14,30	28,56	14,31	29,18	14,70	29,61	14,72	30,29	14,56	30,17	14,31	29,79	14,45	28,85	14,44	29,39	14,49	29,36	14,39	28,30	14,13	28,93
Çek Cumhuriyeti	11,29	20,94	11,82	21,21	11,99	21,45	12,15	21,56	11,42	21,43	11,73	21,39	11,89	22,13	11,96	22,46	11,75	23,23	11,50	23,28	11,02	23,36
Danimarka	16,87	28,03	16,98	27,81	16,92	28,80	16,67	30,89	16,41	32,21	16,48	31,20	16,53	30,14	16,30	30,90	16,42	29,86	16,12	30,83	16,27	30,76
Estonya	13,87	19,33	13,62	17,88	13,93	17,77	13,50	18,16	13,87	18,27	14,38	18,94	14,79	18,72	14,24	18,31	14,04	19,01	14,43	19,10	13,79	20,72
Finlandiya	14,08	26,44	14,93	26,82	15,29	27,09	15,76	27,62	15,69	27,79	15,57	27,92	15,84	27,84	15,70	27,13	15,75	26,62	15,67	26,56	15,69	26,19
Fransa	14,73	26,96	15,12	27,62	15,41	28,46	15,49	29,37	15,66	29,29	15,90	28,87	16,09	28,81	16,43	29,16	16,34	29,04	16,26	28,13	16,26	28,62
İrlanda	11,36	16,36	11,17	16,61	11,32	16,79	11,68	16,98	11,92	16,80	9,11	14,06	9,19	14,35	8,73	13,85	8,26	14,09	8,00	13,90	6,75	13,45
İspanya	10,68	20,61	10,40	20,79	11,07	21,30	12,08	21,03	12,54	21,33	12,90	20,93	12,73	20,85	12,69	21,17	12,76	21,88	12,47	22,20	12,23	24,38

Tablo 3. Türkiye ve AB Üyesi Ülkelerin Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları (% , devamı)

Yıllar	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020	
İsveç	13,77	29,07	13,34	28,58	13,28	28,79	13,28	29,17	13,11	29,03	13,11	29,49	13,51	30,53	13,32	30,73	13,30	30,43	13,02	29,78	13,15	29,40
İtalya	13,11	26,46	13,51	25,97	14,36	26,91	14,33	27,14	14,74	26,25	14,66	26,13	14,86	25,70	14,59	25,60	14,46	25,54	14,42	26,17	13,98	27,18
Letonya	12,84	15,81	12,59	15,62	13,00	15,96	13,39	15,82	13,90	15,87	14,12	15,74	14,71	16,09	14,63	16,57	14,98	16,16	15,00	16,24	14,99	16,93
Litvanya	12,08	16,20	11,83	15,34	11,39	15,53	11,01	15,70	11,43	16,05	11,72	16,96	11,98	17,68	11,91	17,74	11,83	18,40	11,85	18,42	12,02	19,23
Lüksemburg	13,05	24,53	13,05	24,00	13,67	24,67	13,65	24,50	13,90	23,57	11,99	24,12	12,25	24,02	12,61	24,79	12,99	26,43	12,89	26,01	12,66	25,57
Macaristan	17,12	19,64	17,05	19,23	18,32	20,57	18,21	20,19	18,11	20,20	18,24	20,33	17,62	21,35	17,32	20,45	17,46	19,31	17,22	19,17	17,26	18,33
Hollanda	12,62	22,89	12,17	23,13	11,95	23,54	12,25	23,69	12,70	24,17	12,70	24,24	13,19	25,11	13,16	25,43	13,27	25,43	13,55	25,62	13,70	25,74
Polonya	13,95	17,33	14,03	17,75	13,30	18,82	13,17	18,84	13,26	18,75	13,26	19,13	13,75	19,57	14,12	19,95	14,38	20,71	14,09	20,97	13,45	21,60
Portekiz	13,39	16,72	13,97	18,01	14,16	17,26	13,77	19,83	14,31	19,55	14,61	19,44	14,79	18,88	15,03	18,80	15,20	19,13	15,17	19,07	14,50	19,91
Slovak Cumhuriyeti	10,86	17,02	11,71	17,16	11,11	17,40	11,77	18,99	11,99	19,68	12,05	20,41	12,01	20,93	12,43	21,40	12,36	21,61	12,51	21,80	12,68	21,82
Slovenya	14,51	23,31	14,44	22,92	14,86	22,81	15,42	21,82	15,38	21,79	15,31	22,00	15,11	22,27	14,75	22,33	14,49	22,78	14,20	22,96	13,24	23,61
Türkiye	12,76	11,39	12,67	12,56	12,19	12,14	12,75	11,99	11,98	12,15	12,27	12,31	12,18	12,56	11,84	12,51	10,75	12,97	9,98	12,84	11,31	12,31
Yunanistan	14,15	17,62	16,02	17,86	16,62	19,29	17,37	17,93	17,25	18,35	17,67	18,60	18,85	19,57	18,77	20,03	18,89	20,60	18,80	20,37	17,99	12,89
<i>Ortalama</i>	<i>13,27</i>	<i>21,61</i>	<i>13,43</i>	<i>21,67</i>	<i>13,61</i>	<i>22,11</i>	<i>13,77</i>	<i>22,44</i>	<i>13,83</i>	<i>22,50</i>	<i>13,75</i>	<i>22,51</i>	<i>13,93</i>	<i>22,65</i>	<i>13,85</i>	<i>22,79</i>	<i>13,82</i>	<i>23,01</i>	<i>13,70</i>	<i>22,99</i>	<i>13,49</i>	<i>22,95</i>

Kaynak: www.oecd.org/ (OECD)

Grafik 3. Türkiye ve AB Üyesi Ülkelerin Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları, 2020 (%)



Kaynak: www.oecd.org (OECD)

Tablo 3 ve Grafik 3'te Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergi geliri yer almaktadır. Grafik 3'te 2020 yılı itibariyle dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde dolaysız vergilerin önemli bir payı olduğu görülmektedirken Türkiye'de dolaysız vergilerin dolaylı vergilerin önünde olduğu görülmektedir. Diğer ülkelerden farklı olarak Yunanistan'da dolaylı vergiler dolaysız vergilerin ciddi oranda önünde yer almaktadır.

1.6. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ

Gelir vergileri, gelir ve ikame etkileri açısından insanların çalışma arzularını etkilemektedir. Örneğin; geliri azalan bireyin azalan gelirini telafi etmek için fazla çalışması gelir etkisidir. Gelir vergisi nedeniyle bireyin çalışmaktan vazgeçmesi ise ikame etkisi olarak bilinmektedir. Genel olarak bu durum dik artan oranlılığın olduğu gelir vergilerinde ortaya çıkmaktadır. Ancak bireylerin gelir vergilerinde sabit oranlı bir vergi alınması durumunda bahsi edilen etkiler daha az olacaktır (Demir & Sever, 2017: 58). Vergiden sonra bireylerin alım gücündü azalmalar meydana gelir. Birey fazla çalışma ile gelirini vergilemeden önceki düzeye çıkararak verginin etkisinden daha da az etkilenebilir. Aynı zamanda bireyler tüketimleri kısıarak da verginin etkisinden kurtulabilir. Vergilerin etkisinde kalan bireyler genellikle vergiden kaçınma yolunu tercih ederler. Vergilerin mükellefler üzerindeki etkilerini belirleyen faktörler aşağıda yer akmaktadır.

- i) Vergi oranı; vergilerin ortalama artışı mükellefi çalışmaya zorlayıp gelir etkisi neden olurken marjinal orandaki artış ise ikame etkisine neden olur.
- ii) Mükellefin vergi bilinci; vergisel sinyalleri mükellef alarak vergili alandan vergisiz alana geçerek vergiden kaçınmakta ya da vergiden kurtulma durumu söz konusu değilse mükellef çalışmayıp boş zamanı tercih etmektedir. Verginin ikame etkisi mükellefin vergi bilinci olduğu dönemde ortaya çıkmaktadır (Arsan, 1968).
- iii) Mükellefin vergiyi hissetme gücü; tüm vergileri mükellefler üzerinde hisseder. Fakat düşük oranlı vergilerin mükellefler üzerinde hissedilme dereceleri düşüktür.
- iv) Verginin tahsil edilme şekli; mükellefin vergiyi kendisinin beyan ederek ödemesi kaynakta kesme yöntemine göre vergi bilincinin olduğunu gösterir.
- v) Mükellefin gelir düzeyi; mükelleflerin değer yargıları aynı kabul edildiğinde düşük gelire sahip mükelleflerde gelir etkisinin önemli bir payı olduğu görölmektedir. Mükellefin geliri asgari geçim düzeyine geldiğinde gelir etkisinin arttığı görölür. Bu durumda bireylerin gelir durumu yükseldikçe boş zamanlarda çalışmama arzusu ile birlikte ikame etkisi önem kazanmaktadır (Yaşa, 1973: 178).

vi) Ülkenin vergi sistemi, ekonomik ve sosyal yapısı; mükelleflerin kamu hizmetlerinden yararlanması ve verginin bireyler arasındaki dağılımı vergiye karşı tutumunu belirler. Vergi sisteminin nitelikleri, vergi oranları ve verginin adil dağıtılması mükellefin davranışları üzerinde önemli bir etkiye neden olur. Gelişmiş ülkelerde piyasalar gelişmiş olduğu için etkiler daha çabuk ortaya çıkmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde artan oranlı vergilerin iş gücü üzerinde çok fazla etki oluşturmadığı söylenebilir (Türk, 1989: 163).

1.6.1. Verginin Amacı, Maliyeti ve Faydaları

Vergi sistemine dahil edilecek yeni bir verginin amacının neler olduğu ve verginin etkin bir şekilde belirlenmesi gerekir. Verginin ne gibi faydalar sağlayacağı, düzenlemelerin nelerden oluşacağı ve düzenlemelerle ilgili maliyetlerin hesaplanması gerekir. Bir verginin temelde amacı mali olduğu kadar ekonomik veya sosyal bir amacı da olabilir. Bu durumda verginin uygulanması esnasında faydalar ile ortaya çıkabilecek uygulamaların sınıflandırılması gerekir. Verginin uygulanması esnasında ortaya çıkabilecek olumsuzluklara karşı çözüm önerileri ve önlemlerin önceden belirlenmesi gerekir. Sağlıklı bir vergilendirme politikasının oluşturulması için yeni verginin model denemesinin gerçekleştirilmiş olması gerekir. Verginin model denemesi ile birlikte sapmaların önceden belirlenmesi için çalışmaları önceden gerçekleştirmelidir (Akdoğan, 1999: 101-104). Sağlıklı bir vergilendirme politikası için yasal düzenlemelerin hazırlık ve uygulama süreçlerinin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

1.6.1.1. Verginin Konusu, Matrahı ve Mükellefin Belirlenmesi ile İdari Yük Açısından Çağdaş Vergi İlkelerin Uyumluluğu

Vergi sisteminde yapılan herhangi bir değişikliğin başarılı olabilmesi için verginin mükellefler tarafından benimsenmesi gerekir. Mükellef görüşünün yasal düzenlemeye olumlu etki gösterdiğinin ve bunu benimsediği kanaatinin oluşması oldukça önemlidir (Yüce & Gerçek, 1998). Uygulamaya konulacak yeni bir verginin tepkilere neden olmaması için verginin konusunun, hedef kitlesinin ve matrahının belirlenmesi aşamasında dikkatli olmak gerekir. Mükellefin vergi ödeme gücünün sağlıklı oluşturulmasının yanı sıra mükelleflerin ekonomik güçlerinin yansıtıldığı ölçüde vergilendirmenin gerçekleştirilmesi gerekir. Aksi takdirde mükellefler arasında kabul

görmeyen ve sorunları olduğu düşünölen bir verginin sağlıklı uygulanması zorlaşıır (Akdoğan, 1999: 101-104). Vergi koyucular ile vergi yükömlölüğünü yerine getirecek olan yükömlölölerin uyumlu olmaları ve benzerlik farklılıkları birlikte benimsemeleri vergilendirme politikasının amaçları için bir zorunluluktur.

1.6.1.2. Ayrıntılı Yasal Düzenlemeden Kaçınma

Vergiler, yasal düzenlemeler hazırlanırken işlemler ile ilgili aşırı ayrıntılara yer verilmesi düzenlemenin karmaşııklaşmasına neden olduğu gibi uygulanması esnasında sorunların yaşanmasına neden olabilmektedir. Aynı durum vergi kanunları ile ilgili tebliğ kanunlarında görmek mümkündür. Örneğin; bu tebliğden önceki tebliğlerden aykırı olan hükümler kaldırılmıştır gibi bir ibarenin kullanılması anlam karmaşasına neden olduğu gibi mükellefin önceki tebliğ hakkında bilgi sahibi olmaması yasal düzenlemenin anlaşılmasını güçleştirir (Akdoğan, 1999: 101). Uygulama mükellef açısından tereddütlerin ortadan kaldırılması ve mükellefin mümkün olduğunca anlayabileceği sade bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Aksi takdirde mükellefin yanlış anlamasına neden olabilecek anlamın ortaya çıkması durumunda karmaşııklik düzenlemenin hareket kabiliyeti kaydetmesine ve olumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olur.

Vergi sistemi hazırlandığında yasal düzenlemenin anlaşılır bir dilin kullanılmasına özen gösterilmelidir. Geçici maddeler, mükerrer maddeler ve ek geçici gibi maddeler yasaların izlenme güçlüğü neden olurken uygulanması esnasında hem mükellefler hem de vergi eğitimi ve yönetimi açısından sorunlar oluşturmaktadır (Akdoğan, 1999: 102).

Yasal düzenlemelerin mükellefin anlayabileceği şekilde sade olması durumunda karışıklıklar giderilmiş olup, uygulanması esnasındaki sorunları ortadan kaldırır. Bu durumda yasal düzenleme amacına ulaşır.

1.6.1.3. Vergilendirmenin Kaynakta Gerçekleştirilmesi

Kaynakta vergilendirme sistemi, esasında vergi politikasının benimsenmesi verginin uygulanması bakımından önemli ölçüde yarar sağlamaktadır. Vergi sistemimiz beyana dayalı tarh usulü ile çağdaş bir özellik taşımaktadır. Vergi sistemimizde gelir vergisi beyannamesi münferit beyanname, muhtasar beyanname ve

yıllık beyanname şeklindedir. Kurumlar vergisi beyannamesi ise muhtasar beyanname, yıllık beyanname ve özel beyanname şeklindedir. Vergi sorumlusunun ödeme esnasında kaynaktan kesinti yapabilmesi vergi idareleri ve mükellefler açısından yarar sağlamaktadır (Beyhan, 1990: 167). Fakat yıllık beyanname ile kaynaktan vergilendirme içinde vergilendirmenin farklılıkları bulunabilir.

1.6.1.4. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ile Giderlerin Toplam Gelirden İndirilmesi

Yıllık beyannamenin verilmesi ile gelirin toplamından bazı giderlerin indirilmesi ve bunun teşvik edilmesi mükellef açısından olumlu bir yöntemdir. Yıllık beyannamenin diğer vergi türlerinden farkı gelirin toplu alınmasıyla birlikte artan oranlı vergi tarifesinin kullanılmasına imkân sağlamasıdır (Akdoğan, 1999: 103).

1.6.1.5. İkame Etkisi Uygulamaların Ayıklanması

Üretim esnasında gelir yaratıcı özelliklerin oluşmasını engellemeye yol açan ikame etkisi olan düzenleme ve uygulamaların etkilerinin ortadan kaldırılması gerekir. Etkinliğin artırılması amacıyla vergi ile çeşitli düzenlemelerin gelir ve ikame etkilerine neden olup olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Kamusal alana finansal kaynak sağlanıp bunun kullanımında etkinlik sağlamak önem taşırken, öbür tarafta kaynak sağlayan üreticinin ve gelir fonksiyonlarının göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Akdoğan, 1999: 103). Bu yüzden vergilendirilen rakamın eşik düzeyinin teşvik edici olmasına, marjinal ortalama vergi oranlarına, istisna ve vergi düzenlemelerinin içeriğine dikkat edilmesi gerekir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ESNEKLİĞİYLE İLGİLİ KISA BİR LİTERATÜR

2.1. LİTERATÜR

Vergi esnekliği, GSYH'daki değişimin vergi gelirlerini ne derece etkilediğini göstermektedir. Maliye politikasının en önemli aracı olan vergilerin GSYH'ya duyarlılığı bu aracı fiskal yönü dışında iktisadi amaçlara nasıl yönlendirebileceğinizi de belirlemektedir. İyi bir verginin veya vergi sisteminin esnek olmasından kasıt da makro iktisadi dönüşümlere vergilerin açık olmasını ifade etmektedir. Vergiler, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en temel kaynak olduğu gibi iktisadi istikrara da katkı sunmalıdır. Özellikle gelir vergisinin otomatik istikrarlandırıcı rolü ekonominin aşırı ısınmasının veya daralmasının önüne geçtiği gibi mali sürüklenmeyi de önlemektedir. Dolayısıyla, vergi veya vergi sistemlerinin gelir esnekliğinin araştırılması GSYH'daki dönüşümler karşısında vergilerin nasıl bir maliye politikası aracı olarak kullanılacağını da belirlemektedir. Bu kapsamda, yurtiçi sınırlı sayıda çalışma olmakla birlikte yurtdışı geniş bir literatür bulunmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın bu bölümünde, hem yurtiçi hem de yurtdışı literatür verilecektir.

2.1.1. Türkiye’de Vergi Esnekliği ile İlgili Çalışmalar

Songur ve Yüksel (2018) 1980 – 2015 yılları için Granger, Toda-Yamamoto ve Breitung-Candelon Frekans Alanı nedensellik testlerinden yararlanarak Türkiye’nin vergi yapısını oluşturan vergi türleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Üç farklı nedensellik testi kullanılmış olup; testlerin sonucunda GSYH ile dolaysız vergiler arasında kısa dönem ve uzun dönemde vergi geliri arasında nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Ancak dolaylı vergiler ile nedensellik ilişkisi olmamasına rağmen Türkiye’de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla daha ağırlıkta olduğu görülmüştür. Ayrıca GSHY ile kurumlar vergisi arasında herhangi bir nedensellik tespit edilmemiştir. Türkiye’de dolaylı vergi yükünün azaltılarak dolaysız vergi yükünün artırılması ekonomik büyüme için önem arz ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Akar (2013) 2007 – 2012 yılları için örneklem periyodu kullanılarak aylık verileri baz alarak “Vergi Gelirlerinin İstikrarı ve Büyümesi” adlı çalışmada Türkiye’de vergi gelirlerinin esnekliğini incelemiştir. Çalışma iki model yardımıyla

gerçekleştirilmiştir. Birincisi, uzun vadede vergi gelirlerin büyümesini ölçen gelir düzeyi ölçen değişim modeli iken ikinci model ise kısa vadede vergi gelirlerinin genel değişimi ve istikrarını ölçen değişim modelidir. Kullanılan ampirik analizde vergi gelirini oluşturan kalemler ve sanayi üretim endeksleri kullanılmış olup vergi kalemleri özelinde istikrar ve esneklik belirlenmeye çalışılmıştır. Model önceki çalışmalardan farklı olarak vergi gelirlerini kısa ve uzun dönemli istikrar ve esneklik olguları açısından incelemesi nedeniyle literatüre katkı sağlamaktadır. Gelir ve kazançlardan elde edilen vergilerin uzun vadede yavaş bir büyüme hızında olduğu tespit edilmiştir. Gelir ve kazançlar ayrı ayrı incelendiğinde gelir vergisinin daha yavaş bir büyüme gösterdiği, kurumlar vergisinin ise daha hızlı büyüme gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Vergi gelirlerinin uzun dönemde GSYH'den daha hızlı büyüme gösterdiği kısa dönemde ise hata düzelme modeline göre toplam vergi gelirlerinin uzun dönemde dengeye gelmediği sonucu ortaya çıkmıştır.

Kutbay ve Aksoy (2020) 1997 – 2020 yılları için “Vergi Esnekliğinin Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkisi: Seçili OECD Ülkeler” çalışmasında Panel Veri Analizini kullanarak 7 (yedi) OECD ülkesi (Kanada, İsviçre, Hollanda, İzlanda, Litvanya, Letonya ve Lüksemburg) için vergi esnekliğinin kamu harcamaları üzerindeki etkisini araştırmaktadır. Panel Veri Analizi kullanılarak hazırlanan çalışmada modeli belirlemek için Breusch-Pagan Lagrange Çarpan testi kullanılmıştır. Vergi esnekliği yüksek ülkelerde esnekliğin kamu harcamalarına olumlu etkilerin olduğu enflasyonun ise kamu harcamalarını düşürdüğü sonucu ortaya çıkmaktadır. Kamu harcamalarını artırarak ve bu harcamaları normal şartlarda sağlamak isteyen OECD ülkelerinin, mükelleflerin vergi ödeme dirençlerini etki eden vergi oranlarını yükseltmeden var olan vergilere ekstra vergi uygulamasına başvurmadan vergi esnekliğinin sürdürülebilmesi için ekonomik gelişmelere göre vergi ödeme duyarlılığı oluşturmaları gerekmektedir. Aynı zamanda her verginin esneklik değeri farklılık gösterdiğinden vergilerin esneklik değerleri ayrı ayrı hesaplanarak bu esnekliklerin kamu harcamalarına etkisi hesaplanabilir. Mükellefin vergi ödeme dirençleri yükseltilmeden vergilerin yapısında yapılacak değişikliklerle milli gelir durumuna göre kamu harcamalarının finansmanı için gerekli artışlar sağlanabilir.

Yaraşır Tülümce ve Özpençe (2014) 2005 – 2013 yılları için Türkiye’de “Özel Tüketim Vergisi ve Cari İlişkinin Analizi” çalışmasında, özel tüketim vergi gelirleri ile cari açık arasındaki ilişkinin varlığını Granger Nedensellik Testi ile analizi

gerçekleştirmiştir. Küreselleşme ile birlikte sermaye hareketlerinin yer değiştirmesi sonucu cari açık olgusu ortaya çıkmıştır. Cari açık ile mücadele etmek için hükümetler farklı politikalar geliştirmektedir. Cari açığı finanse etmek için hükümetlerin en fazla başvurduğu yöntem ihracatı artırıp ithalatı ise azaltarak yabancı sermayeyi ülkelere çekerler. Özel tüketim vergileri ile cari açık arasından iki yönlü nedensellik ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Özel tüketim vergilerin cari açığa olan nedenselliği özel tüketim vergilerindeki artışlardır. Özel tüketim vergilerindeki artış eğer talep esnekliği az olan ürünlerin üzerine konulan vergi oranı artışından kaynaklanıyorsa bu durum cari açığın oluşmasına neden olacaktır. Aynı şekilde talep esnekliği fazla olan ürünler (petrol, doğalgaz vb.) dışa bağımlılık ile ilgilidir. Özel tüketim vergisi gelirinde kaynaklı cari açığın azaltılması için ithal edilen ürünlerin azaltılması ve yurt içinde üretimi gerçekleştirilen ürünlere talebin oluşturulması için çaba gösterilmelidir. Özel tüketim vergisi gelirinin cari açığı arttırdığı, ülkemizde özel tüketim vergilerinin artışını ithalatı azaltmak amacıyla yapılmadığını, gelir sağlama amacıyla toplandığı gözlemlenmiştir.

Giray ve Zeren (2020) 2002 – 2019 yılları için “Özel Tüketim Vergilerinde Vergi Gelir Esnekliği: Türkiye ve OECD Karşılaştırması” çalışmasında, Türkiye’de özel tüketim vergisi gelirlerinden elde edilen vergi geliri ile OECD ülkelerinin vergi geliri esnekliğini karşılaştırılmıştır. Vergi hukukumuzda 2002 yılında dahil edilen özel tüketim vergisi 2018 yılına kadar genel bütçe gelirleri arasında payı yüzde 20’nin üzerindedir. Özel tüketim vergilerin genel bütçe içerisindeki bu yüksek payın nedeni özel tüketim ürünlerinin genel itibariyle ithal edilen ürünler olmasından kaynaklanmaktadır. Özel tüketim vergilerinin GSYH içinde payı itibariyle tüm yıllarda OECD ülkelerinin ortalamasının üzerindedir. 2008 finansal krizinde GSYH içinde toplam gelirin düşmesine rağmen ÖTV’de düşüş görülmemiştir. Bu durum vergi esnekliği verileri ile desteklenmemektedir. 2009 yılında ekonomik büyümenin başlamasıyla Türkiye’de olduğu gibi birçok ülkede vergi esnekliğinin arttığı gözlemlenmiştir. Ancak 2017 yılında ekonomik daralmanın başlamasıyla birlikte OECD ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de ÖTV esnekliğinin düşmeye başladığı gözlemlenmiştir. Ülkeler şartlara göre kısa vadede konjonktürel dalgalanmaları önlemek için uzun dönemde ise ekonomik büyümeyi sağlayacak şekilde özel tüketim vergilerinin kapsamını ve oranını belirlerse vergi esnekliğine ulaşabilir.

Yıldırım ve Demir (2021) 2004 -2019 yılları için “Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi” çalışmasında

İkinci Nesil Birim Kök Testleri, Westernlund Eşbütünleşme ve Dumitrescu Hurlin Panel Nedensellik Testlerini kullanarak İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması (IBBS 2) Düzey 2'ye göre vergi esnekliğini incelemiştir. Çalışma 16 yıllık bir sürede ve 26 ilin ekonomik büyüme ve vergi geliri arasındaki ilişki incelenmiş olup, ikinci nesil birim kök testi kullanılmıştır. Ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Panel DOLSMG test sonuçları göre incelenen 26 il bölgelere ayrıldığında negatif vergi esnekliği ve pozitif vergi esnekliğinin ortaya çıktığı sonucu elde edilmiştir. Nüfus yoğunluğunun fazla olduğu bölgelerde negatif vergi esnekliği görülmüştür. Analizde ekonomik büyüme ile vergi değişkenleri arasında uzun dönemde eşbütünsel bir ilişkinin varlığına ulaşılmıştır. Panel DOLSMG sonucuna göre vergi gelirleri esneklik oranı 1,7 olarak hesaplanmış olup, bu oran oldukça düşük bir orandır. Aynı zamanda bu oran verginin gelir sağlayıcı özelliğini yerine getirmemektedir.

Ünlükaplan (2011) 1924 – 2008 yılları için “Türk Vergi Sisteminin Artan Oranlılığının Ölçülmesi: 1924-2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analiz” çalışmasında Kakinaka-Pereira yöntemini kullanarak 8 farklı dönem için artan oranlılık endekslerini hesaplamıştır. Çalışma sadece vergi gelirlerinin artan oranlılığını hesaplamakla kalmayıp aynı zamanda Türk vergi sisteminin tamamında artan oranlılığın hesaplanmasını amaçlamıştır. Çalışmaya göre 8 farklı dönemde de Türk vergi sistemin artan oranlılığın olduğu tespit edilmiştir. 8 dönem için ayrı ayrı artan oranlılık hesaplanmış olup vergi reformlarının önemli etkilerinin olduğu görülmüştür. Katma değer vergisinin artan oranlılığa etkisini ölçmek için KDV’nin vergi sisteminde olmadan önceki durum ve vergi sisteminde yerini aldıktan sonra olmak üzere iki farklı dönemde uygulanmıştır. KDV vergi sistemimizde yokken artan oranlılık 1,28 iken KDV’nin vergi sisteminde yer almasıyla bu oran 2,42 olarak gerçekleşmiştir. Bu değerler KDV’nin esnekliğinin yüksek olduğunu ve artan oranlılığı sağlayıcı özelliklere sahip olduğu ortaya koymaktadır.

Ertürk Atabey & Avşar ve Bulut (2009) 1981 -2006 yılları için “Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi çalışmasında” vergi esnekliği ve vergi canlılığının farklılığını tespit etmek için zaman serisi analizini kullanılmıştır. Literatürde vergi esnekliği ve vergi canlılığı ne kadar birbirini yerine kullanılsa da aslında farklı kavramlardır. Vergi esnekliği ve vergi canlılığını birbirinden ayıran temel özellik vergi canlılığının idare düzenlemeler içermesidir. İdari

düzenlemeden kast edilen otomatik etkiler dışında yasama ve yürütme erklerinin yapmış oldukları düzenlemelerdir. Çalışmada toplam vergi gelirleri, kurumlar vergisi ve katma değer vergileri arasındaki değişimler ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. İdari tasarrufun etkisi nedeniyle vergi esnekliği vergi canlılığından büyük olduğu görülmüştür. İdari tasarrufun etkisinin olmadığı durumda ise vergi canlılığının vergi esnekliğinden büyük olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Analizde kayıt dışı ekonomi ile vergilendirme arasında bağ kurulamadığından bazı soruların sonuçlarına ulaşılamamıştır. Vergilendirilen ekonomik faaliyetlerin toplam hacmi, vergi kaybı miktarı, kayıt dışılık nedeniyle ve devletin vergi kaybı miktarı ile bağ kurulsaydı analiz sonuçları hakkında daha sağlıklı bir sonuca ulaşılabilirdi. Bahsi geçen hususların analize dahil edilmemesinden kaynaklı esneklik sonuçlarının gerçekçiliğini tartışmalı hale getirmektedir

Gürler, Hazman ve Kaya (2022) 1990 – 2019 yılları için “Türkiye’de Vergi Esnekliği ve Kamu Kesimi Büyüklüğü İlişkisi” çalışmasında ADF ve Philip-Perron testini kullanarak kamu kesimi ile vergi esnekliği arasındaki ilişkiye test etmiştir. Çalışmada kamu kesimi büyüklüğü olarak kamu harcamalarının GSYH içindeki payı dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir. Toplam vergi esnekliği ile kamu kesimi büyüklüğü arasında kısa ve uzun vadede nedensellik ilişkisi tespit edilmeye çalışılmıştır. Aynı zamanda kamu kesimi payının artması veya azalmasının vergi gelirini etkileyip etkilemediği incelenmiştir. 2008 yılında Mortgage krizi nedeniyle Katma değer vergileri hariç gelir vergisi ve kurumlar vergisi genel bütçe gelirleri arasında dalgalı bir seyir izlendiği görülmüştür. Türkiye’de nüfus artışına bağlı olarak kamu harcamalarında artış gerçekleşmiştir. Bu artış ekonomik büyümeyi etkilediğinden olumlu bir etkiye sahiptir. Sonuç olarak Türkiye’de nüfusun artışı ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilemiş olup, kamu harcamalarına olumlu yansıdığı tespit edilmiştir.

Hepaktan ve Çınar (2011) 1989 – 2008 yılları “OECD Ülkeleri Vergi Sistemi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme Testleri ile Analizi” çalışmasında panel veri analizini kullanarak vergi esnekliğini hesaplamaktadır. Çalışma 30 OECD ülkesi için kişi başı GSYH ve toplam gelir vergisi rakamları kullanılarak (1200 gözlem) gerçekleştirilmiştir. Veri olarak her ülke için sabit yerel para birimi olarak merkez bankası verilerinden faydalanılmıştır. Gelirdeki artışın sonucunda hükümetlerin vergi gelirlerinin arttığı tespit edilmiştir. Bu çalışmanın asıl amacı kişi başına elden edilen gelir ile vergi gelirleri arasındaki ilişkisi tespit etmektir. Hesaplanan vergi esnekliği

değerlerinin net bir şekilde pozitif bir değer aldığını söylemek mümkündür. Ancak vergi esneklik değerinin yüksek olduğu söylenemez. Analiz sonucunda uzun dönem katsayılar kişi başı gelirden % 1’lik artışın vergi gelirinde % 0,3 ile % 0,5’lik artışa neden olduğu sonucu elde edilmiştir. Bu sonuca göre OECD ülkelerinde kişi başına gelir ile vergi gelirleri arasında uzun dönemli pozitif bir ilişki vardır.

Çebi ve Özlale (2012) 2006 – 2010 yılları için “Türkiye’de Yapısal Bütçe Dengesi ve Mali Duruş” çalışmasında merkezi yönetim bazında faiz dışı bütçe dengesi hesaplanmış ve mali duruş hakkında sonuçlara ulaşmaktadır. Hesaplamalarda OECD ülkelerinin yaklaşımı benimsenmiş olup, dolaylı vergi esnekliklerinin hesaplanmasında ise ESCB yaklaşımından faydalanılmıştır. Üretim açığı serisini elde etmek için Hodrick Prescott (HP) düzeltmesi yapılmıştır. Yapısal faiz dışı gelir vergisi esnekliği 1,5 olarak tespit edilmiştir. Kurumlar vergisi ücret dışı gelirlerden alınan gelir vergisi esnekliği ise 1,2 olarak tespit edilmiştir. 2009 yılı için toplam gelir vergisinin tüm kalemleri dikkate alınarak hesaplanan gelir verisi ise 1,07 olarak hesaplanmıştır. Küresel kriz sonucunda ekonomimizde meydana gelen olumsuzlukların giderilmesi adına 2009 yılı için genişleyici maliye politikalarının uygulanması ve 2010 yılı için ise önceki yılın bütçe açıklarının azaltılmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

Akar ve Uysal Şahin (2015) 2004-2014 yılları için “Türkiye’de Vergi Canlılığının Analizi” isimli çalışmalarında eşbütünleşme ve hata düzeltme modelini kullanarak vergi canlılığını araştırmaktadırlar. Vergi canlılığı, mevcut vergi sisteminin etkinliği hakkında bilgi verir. Vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişimi ve vergi gelirlerinde gerçekleştirilen ihtiyari düzenlemelerin göstermiş olduğu değişimlerin toplamının elde edilmesine yardımcı olur. Literatürde vergi canlılığı ile vergi esnekliği kavramları birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak farklı kavramlar olduğunu belirtmek gerekir. Vergi canlılığında yalnızca GSYH’de değişimlerden bağımsız olarak yönetim etkinliğinden, vergi tabanları ve vergi oranlarında gerçekleşen değişiklikler karşı verdiği değişimi ifade etmektedir. Aynı zamanda vergi canlılığı vergi esnekliğinden idari düzenlemeler bakımından farklılık göstermektedir. Eğer bir ülkede vergi esnekliği düşük kalıyorsa o ülkede ek vergi gelirleri ile düzenlemelerin olması muhtemel olduğunu ve bu durumun o ülkenin vergi sisteminde canlılığın olduğunu göstermektedir. Çalışmanın sonucunda, vergi sistemin kısa dönemde otomatik istikrarlandırıcı etkiye sahip olmadığını ancak uzun dönemde büyüme artışında mali sürdürülebilirliği konusunda olumlu etkilerinin ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 4. Türkiye'de Vergi Esneklikleri ile İlgili Gerçekleştirilmiş Çalışmalar

Yazarlar	Ülke	Yıllar	Model	Değişkenler	Sonuç
Songur ve Yüksel (2018)	Türkiye	1980 – 2015	ADF	Gelir Vergisi Geliri ve GSYH	GSYH ile dolaysız vergiler arasında kısa dönem ve uzun dönemde vergi geliri arasında nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.
Akar (2013)	Türkiye	2007 – 2012	Regresyon Analizi	Vergi Gelirlerinin Uzun Dönem Esneklikleri	Vergi gelirlerinin uzun dönemde GSYH'den daha hızlı büyüme gösterdiği, kısa dönemde ise toplam vergi gelirlerinin uzun dönemde dengeye gelmediği tespit edilmiştir.
Kutbay ve Aksoy (2020)	Kanada, İsviçre, Hollanda, İzlanda, Litvanya, Letonya ve Lüksemburg	1997 – 2020	EKK	Kamu Harcamaları ve Nüfus Oranı	Vergi esnekliği yüksek ülkelerde esnekliğin kamu harcamalarına olumlu etkilerin olduğu enflasyonun ise kamu harcamalarını düşürdüğü sonucu tespit edilmiştir.
Yaraşır Tülümce ve Özpençe (2014)	Türkiye	2005 - 2013	VAR	Özel Tüketim Vergileri	Özel tüketim vergilerindeki artışın ithalatı azaltmak amacıyla yapılmadığını, gelir sağlama amacıyla toplandığı tespit edilmiştir.
Giray ve Zeren (2020)	Türkiye	2002 - 2019	Betimsel Yöntem	ÖTV tahsilatı GYSH ve Genel Bütçe Vergi Gelirleri	Kısa vadede konjonktörel dalgalanmaları önlemek için uzun dönemde ise ekonomik büyümeyi sağlayacak şekilde özel tüketim vergilerinin kapsamını ve oranını belirlerse vergi esnekliğine ulaşabilir.
Yıldırım ve Demir (2021)	Türkiye	2004 - 2019	ADF	Kişi Başına Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (KBGSYH) ile Vergi Geliri	Ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır
Ünlükaplan (2011)	Türkiye	1994 - 2008	Kakinaka ve Pereira	Toplam Vergi Hasılatının Milli Gelire Oranı	Vergi reformları artan oranlılık üzerinde önemli etkilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Ertürk Atabey & Avşar ve Bulut (2009)	Türkiye	1981 - 2006	ADF	Vergi Gelirleri, Kurumlar Vergisi Gelirleri, Katma Değer Vergisi Gelirleri	Vergilendirilen ekonomik faaliyetlerin toplam hacmi, vergi kaybı miktarı, ve kayıt dışılık nedeniyle devletin vergi kaybı miktarı ile bağ kurulamadığından analiz sonuçları tartışmalıdır.
Gürler, Hazman ve Kaya (2022)	Türkiye	1990 – 2019	ADF	Vergi Gelirleri Esneklik Katsayıları, Nüfus Değişimi	Türkiye’de nüfusun artışı ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilemiş olup, kamu harcamalarına olumlu yansıdığı tespit edilmiştir
Hepaktan ve Çınar (2011)	Türkiye	1989 – 2008	ADF	Kişi Başı GSYİH, Vergi Gelirleri	Hesaplanan vergi esnekliği değerlerinin net bir şekilde pozitif bir değer aldığını söylemek mümkündür. Ancak vergi esneklik değerinin yüksek olduğu söylenemez.
Çebi ve Özlale (2012)	Türkiye	2006 – 2010	EKK	Faiz Dışı Bütçe Denge, Potansiyel Üretim Katsayıları ve GSYİH	Olumsuzlukların giderilmesi adına 2009 yılı için genişleyici maliye politikalarının uygulanması ve 2010 yılı için ise önceki yılın bütçe açıklarının azaltılmasının önemi ortaya çıkmaktadır.
Akar ve Uysal Şahin (2012)	Türkiye	2004 - 2014	ADF	Merkezi Bütçe Vergi Gelirleri ve Sanayi Üretim Endeksi	Küresel kriz sonucunda ekonomimizde meydana gelen olumsuzlukların giderilmesi adına 2009 yılı için genişleyici maliye politikalarının uygulanması ve 2010 yılı için ise önceki yılın bütçe açıklarının azaltılmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

2.1.2. Yurtdışı Vergi Esnekliği ile İlgili Çalışmalar

Bunescua ve Comaniciu (2013) 2001 – 2012 yılları için “Romanya’da Vergi Esnekliği Analizi” çalışmasında Romanya’da GSYİH’de gerçekleşen değişikliklere göre vergi gelirlerinin esnekliğini analiz etmiştir. Romandaki mali esnekliği Avrupa ülkelerin vergi esneklikleri ile kıyaslamayı gerçekleştirmiştir. Sosyal katkıları içeren farklılaştırılmış vergi esnekliği, vergilerin yüksek esnekliğe sahip olduğunu ortaya

koymaktadır. Romanya'nın vergi esnekliğinin statik ve dinamik analizini tespit etmek için Avrupa ülkeleri ile karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmanın verimli sonuçlar vermesi adına Avrupa birliğine üye 27 ülkenin vergi esnekliklerinin karşılıklı ortalamaları analiz edilmiştir. 26 ülke için (Luksemburg) için vergi duyarlılığı 1,38 olarak hesaplanmış olup, bu durum Avrupa birliği ülkelerinin de esneklikle uğraştığını ortaya koymaktadır. Romanya'daki sosyal katkı payları, GSYİH'nın yüzde 1'i oranındaki bir değişiklik için 0,98 katsayısı ile üniter bir vergi esnekliğine sahipken, Avrupa Birliğine üye 27 ülkenin ortalaması bu değişken için vergi esnekliğinin olmadığı sonuca ortaya çıkmaktadır.

Havranek, Irsova ve Schwarz (2016) 1995 – 2013 yılları için “Vergi gelirinin dinamik esneklikleri Çek Cumhuriyeti” çalışmasında vergi matrahlarında gerçekleşen değişikliklerin vergi gelirlerinin esnekliğini analiz etmiştir. Kamu maliyesinde modellemenin temeli oluşturabilmek için vergi matrahları ile ilgili vergi esnekliklerinin belirlenmesi gerekir. Fakat gelişmekte olan ülkelerin vergi esnekliklerinin vergi reformlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi dikkate alınmadığı için doğru ve tutarlı tahminlere ulaşılma amacı yerine getirilememektedir. Bu durum tutarlı tahminlere ulaşılmasını zorlaştırmaktadır. Çek Cumhuriyetinin üç aylık vergi matrahları kullanılarak kısa ve uzun vadede gelir vergisi esnekliklerinin tahmin edilmeye çalışılmıştır. Uzun dönemde ücret vergisi esnekliği 1,4, katma değer vergisi esnekliği 0,9, kar vergisi 1,7 ve sosyal güvenlik katkı payı 1 olarak tespit edilmiştir. Çalışmada Çek Cumhuriyetinde Katma değer vergisinin vergi geliri esnekliği sosyal güvenlik katkı payları ayarlama süreci hızlı iken gelirin tabanda gerçekleşen değişikliklere tepkisi yavaş olduğu ortaya çıkmaktadır.

Mansfield (1972) 1962 – 70 yılları için “Vergi Siteminin Esnekliği ve Canlılığı: Paraguayda Uygulanan Bir Yöntem” çalışmasında regresyon analizi kullanarak vergi gelirlerin esnekliğini ve canlılığını ölçmeye çalışmıştır. Vergilerin esnekliği hükümetlerin gelir kaynağına bağlı olarak değişir. Yüksek vergi esnekliği olan ülkelerde artan vergi artışı ile kamu harcamaları karşılanıp hükümetlerin ek vergi gibi yollara başvurmasına gerek kalmaz. Vergi esnekliğinin 1'den biraz fazla olması ve büyük vergilerin vergi tabanına esnekliğinin 1'den fazla olmasına rağmen Paraguay'ın vergi gelirini önemli ölçüde arttırdığı görülmektedir. Dolaylı vergilerin artan oranlarını dengelemek için isteğe bağlı esas değişiklikler alınarak damga vergisi ve ithalatta yeni satış vergisi düzenlenmiştir. Genel vergi esnekliklerinin bileşenlerinin analizi, sistemin

oldukça düşük esnekliğini açıklamada kilit faktör olan vergiden tabana esnekliklerin genellikle düşük değerinin önemini ortaya koymaktadır. Bu sonuç, ithalat vergileri, ihracat vergileri ve tüketim vergilerinin (vergi gelirinin büyük kısmını oluşturan) temellerinin GSYİH'den daha hızlı büyüdüğü sonucu ortaya çıkarmaktadır.

Haughton (1998) 1984 -1995 yılları için “Vergi Kaldırma, Esneklik ve Kararlılığın Tahmini” çalışmasında zaman serisi analizi kullanılarak vergi esnekliği ve vergi canlılığı ölçülmüştür. Belirli bir vergide vergi artışı gelir istikrarını nasıl etkilediği tespit edilmeye çalışılmaktadır. GSYH ile vergi gelirlerinin karşılıklı artış gösterip göstermediği sorusuna cevap aranmaktadır. Vergi canlılığının ölçüleri yıldan yıla değişiklik gösterdiğinden kaldırma kuvvetinin uzun bir zaman dilimi (5-10 yıl) içerisinde ölçmenin daha faydalı olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Madagaskar ve Tanzania örneğinde sigara, bira ve petrol ürünlerinin vergi esnekliği tahmin edilmeye çalışılmış olup, gelirdeki esneklik hem bira satışı hem de vergi kanununda gerçekleştirilen değişikliklerden kaynaklandığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi esneklikleri olağandışı olmayıp, belirli vergi oranlarına enflasyon dahil edilmesi ile düzenleme yapılabilir. Analiz sonucunda vergi esnekliği ölçüleri yararlı olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sobel ve Holcombe (1996) 1960 1990 yılları için “İş Döngüsü Üzerindeki Vergi Tabanlarının Büyümesi ve Değişkenliğinin Ölçülmesi” çalışmasında zaman serisi analizi kullanılarak gelir vergisi esnekliği hesaplanmıştır. Esneklikleri tahmin etmek için kullanılan vergiler uzun vadeli büyüme potansiyeli hakkında bilgi verdiği için hata ile sonuçlanmıştır.

Kuştepelı ve Şapçı (2006) 1975 – 2005 yılları için “Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi Esnekliği” çalışmasında Augmented Dickey Fuller (ADF) ve KPSS birim kök testi kullanılarak vergi esnekliğini amprık bulgularla analiz etmiştir. Bu çalışmada gelir vergisinin esnekliği Tanzi yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır. Çalışmadaki esnekliklerle Türk vergi sistemi ve hükümetlerin vergi politikası hakkındaki bilgilerle ışıık tutacaktır. Gelir vergisi esnekliği 0,94 olarak hesaplanmış olup bu durum kişisel gelir vergisi gelirinin vergi gelirine göre esnek olduğu göstermektedir. Uzun vadede Türkiye’de reel gelir vergisinin neredeyse aynı oranda arttığı şeklinde yorumlanabilir. Kişisel gelir vergisine karşılık gelen gelir vergisi üzerinde daha fazla araştırmanın

yapılması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak çalışmalarla farklı vergi oranlarının ve farklı gelir düzeylerinin vergi gelirini etkileme gücü tespit edilebilecektir.

Wolswijk (2007) 1970 – 2005 yılları için “Kısa Ve Uzun Dönem Vergi Esneklikleri Hollanda” çalışmasında Hollanda’da vergilerin taban esnekliklerini zaman serisi analizi ile gerçekleştirmiştir. Hollanda’nın kısa ve uzun zamanda taban esnekliği incelenmiştir. Hollanda’da dolaylı vergiye geçiş (KDV) ve daha az kişisel gelir vergisi alınması kısalı vadeli esnekliğe geçiş anlamı taşır. Makbuzlardaki uzun vadeli esneklik kısa vadede istikrar anlamına gelmektedir. Kısa vadeli ve uzun vadeli sorunlar konusunda daha net bilgi almak için terim esneklikleri ve asimetrik kısa vadeli esnekliklerin tespiti için daha fazla çalışmanın gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Kopczuk (2005) 1979 – 1990 yılları için “Vergi Oranları ve Rapor Edilen Gelirin Esnekliği” çalışmasında yatay kesit veri analizi kullanarak ABD’de gelir vergisi beyannamesi örnek alınarak kişisel gelir vergisi beyannamelerindeki elde edilen rapora istinaden gelir esnekliğini mevcut kesintiler ile ilişkili olduğunu belirtmektedir. Yazara göre zengin insanların vergi ödeme oranlarının yüksek olduğunu nedeninin ise zenginlere uygulanan vergi kurallarının farklı olmasıdır. Vergi tabanları farklı olduğunda gelir esnekliği de farklı gruplar (evli - bekar) için kendi içinde farklılıklar göstermektedir. Vergilendirme maliyetine ilişkin gerçekleştirilen herhangi bir analiz vergilendirilebilir gelir esnekliğinin vergi tabanı boyutunu göz ardı edilmemesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Vergilendirmenin maliyeti, sadece marjinal vergi oranlarına, tüketici tercihlerine ve teknolojiye bağlı olmayıp daha geniş bir vergi ortamı ve daha iyi bir vergi politikasına bağlıdır. Bu yüzden optimal vergi politikası analiz edilirken vergiden kaçınma ve idarenin göz ardı edilmesi gerekmektedir.

Egwaikhide (2012) 1977 – 2009 yılları için “Sierra Leone’de Vergi Esnekliği: Bir Zaman Serisi Yaklaşımı” çalışmasında ülkenin mevcut vergi sisteminin vergi esnekliğini hesaplamaktadır. Sierra Leone’da hükümet yüksek çıkan vergi açıklarının kapatılması amacıyla vergi sisteminde değişiklikler gerçekleştirerek, vergi oranları ve tahsili nispeten kolay olan yeni vergiler ile düzenlemeler uygulamaya koymuştur. Analiz sonucunda esneklik tahminleri beklenenden daha yüksek bir sonuç ortaya çıkarmıştır. Ancak kısa dönem vergi geliri esneklikleri uzun dönem vergi esnekliklerinden daha düşük olduğu sonucu istatistiksel olarak anlamlı olup vergi sistemine uyumlu olduğunu gösterir. Esneklik tahminleri 1’in altında olduğu için vergi

gelirleri gelirdeki değişikliğe tamamen tepki göstermediği görölmüştür. Vergi matrahlarının GSYİH’de gerçekleşen artışlara karşı duyarlı olmadığını vergi matrahlarındaki ayrıştırılmış esneklikler sonucuna bakılarak tespit edilebilir. Çalışmanın politik sonucu olarak; gelişmekte olan ölkelerde vergi gelirinin esneklik yapısının politikalar tarafında göz ardı edilmesi gerekmektedir.

Bonga, Gwaendepi ve Strien (2015) 2000 – 2013 yılları için “Zimbabve’de Vergi Esnekliği, Canlılık ve İstikrar” çalışmasında regresyon analizi kullanılarak, Zimbabve’nin vergi oranı eğilimi, vergi canlılığı ve vergi esnekliği yoluyla vergi sisteminin performansı incelenmiştir. Geleneksel regresyon ve kukla değişken yardımıyla gerçekleşen analiz sonucunda Zimbabve vergi sisteminin milli gelirdeki büyümenin duyarlı olduğunu ve çıkan 1,03’lük sonuçla vergi canlılığı istatistiği tespit edilmiştir. Zimbabve doları dönemi ve dolarizasyon döneminde vergi performansında gözle görülür bir farkın olmadığı ortaya çıkmaktadır. Dolarizasyon döneminde vergi gelirinin artış çabası içerisinde olduğu tespit edilmiştir.

Acharya (2011) 1991 – 2010 yılları için “Vergi Esnekliğinin Ölçölmesi Hindistan: Bir Zaman Serisi Yaklaşımı” çalışmasında Hindistan’da vergi gelir esnekliğini incelemiştir. Dolaylı vergilerin esnekliği dolaysız vergi esnekliklerine oranla 1,62 ile yüksek çıkmıştır. Vergi değişikliklerinden dolayı vergi matrahları yüksek olduğundan insanlar daha fazla vergi ödediği tespit edilmiştir. Dolaylı vergi gelirleri 1’den düşük çıktığı için vergi gelir tahsilatı vergi matrahlarındaki değişikliğe ayak uyduramadığı gözlenmektedir. Vergi canlılığı açısından hem dolaylı hem de dolaysız vergilerin 1’ yakın bir esneklik gösterdiğinden analizin sonuçlarında sapmanın olmadığı ortaya çıkmaktadır. Hindistan’da esneklik 1’den fazla olduğu bu durumun vergi gelir tahsilatlarının vergi matrahlarındaki değişikliğe olumlu yanıt verdiği göstermektedir.

Bettendorf ve Limbergen (2013) 1970 - 2005 yılları için “Hollanda’da Vergi Esnekliklerinin İstikrar” çalışmasında Hollanda’da katma değer vergisi ve kişisel gelir vergilerinin tabana kısa ve uzun vadede vergi esnekliklerini incelemektedir. Kısa ve uzun vadede KDV’nin esnekliği 1’e yakın bulunmuştur. Uzun vadede kişisel gelir vergisi esnekliği 1’in neredeyse altındayken kısa vadede ise kişisel gelir vergisinin esnekliği 1 civarında tespit edilmiştir. Özel tüketim esneklik tahmini 0,7 olarak tespit edilmiş olup bu durum KDV gelirlerinin esnek olduğunu gösterir. Kişisel gelir vergisi

dışında uzun vadede diğer tüm esneklikler kararlılık göstermemektedir. 2001 reformu 0,7 lik esnekliği 1,1 seviyesine çıkarmıştır. Tahmin üst sınırı kişisel gelir vergilerinin çıktı açığına daha az esneklik tepkisi verdiği anlaşılmaktadır. Her iki esneklik içinde geniş taban kullanılarak esneklik tahminlerinin etkilendiği sonucu elde edilmiştir.

Boschi ve d'Addona (2019) 1980 – 2013 yılları için “Avrupa Ülkelerinde İş Döngüsü Üzerinde Vergi Esnekliklerinin İstikrarı” çalışmasında milli gelirdeki değişiklikler ile vergi gelirleri arasında uzun vadede ve kısa vadede vergi esnekliği incelenmiştir. Uzun vadede ve kısa vadede milli gelirdeki değişikliklerin vergi gelirlerinin iş döngüsüne göre değişiklik gösterdiği sonucu elde edilmiştir. 15 Avrupa ülkesinde vergi politikası iki durumlu Markov anahtarlamalı regresyon analiz gerçekleştirilmiş olup, canlanma ve durgunluk sonrasında gelir vergisi esneklikleri istatistiksel (ekonomik) olarak farklı olduğu görülmüştür. Durgunluk dönemlerinde dolaylı vergiler, kişisel gelir vergileri, kurumlar vergisi ve sosyal katkı paylarının büyüme eğiliminde olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Twerefou vd., (2010) 1970 – 2007 yılları için “Vergilerin Yönlendirilmesi Ve Esnekliği: Gana'dan Deliller” çalışmasında Gana'nın vergi sisteminin gelir esnekliği incelenmiştir. Araştırma sonucunda kısa vadede genel vergi sisteminin ve bireysel vergi kategorilerinin kişisel vergisi dışında canlı olmadığı tespit edilmiştir. Ancak uzun vadede genel vergi sistemi ve bireysel vergilerin canlı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Gelir bazında uygulanan esneklik modellerinin sonucunda ithalat vergisi hariç bireysel vergilerin uzun dönem gelir bazında esnek olmadığı ortaya çıkmaktadır. Kısa vadede vergi kategorilerin tamamı tabandan gelire esnek olmadığı sonucu gözlemlenmiştir. Uzun vadede ise vergi tabanında vergilendirilmeyen birçok vergi mükellefinin bulunduğu ve yüksek bir kayıt dışı ekonomin olduğu sonucu elde edilmiştir.

Creedy ve Gemmell (2004) 1989 – 2000 yılları için “Vergi gelirinin gelir esnekliği: Birleşik Krallık'ta Gelir ve Tüketim Vergileri İçin Tahminler” çalışmasında Birleşik Krallıkta gelirdeki değişikliklere göre gelir vergisi ve tüketim vergilerinin vergi esnekliğini zaman serisi analizi ile gerçekleştirmiştir. Tüketim vergisi gelir esnekliği bireyler arasında tüketim kalıplarında zamanla meydana gelen değişikliğin önemli olduğunu göstermektedir. Gelir vergisi ile ilgili kesintilerde yapılan değişiklikler dahil olmak üzere bütçe değişikliklerinin gelir esnekliğini önemli ölçüde

etkilediği görülmektedir. Tüketim vergileri için esneklik genelde 1'e yakın çıktığı varsayılmıştır. Tüketicilerin transfer ve tasarrufların göz ardı edildiği görülmektedir.

Machado ve Zuloeta (2012) 1990 – 2010 yılları için “Latin Amerika'da İş Döngüsünün Vergi Gelirlerinin Esneklikleri Üzerindeki Etkisi” çalışmasında regresyon yöntemi ile üç aylık veriler kullanılarak Latin Amerika Ülkesinde GSYİH göre vergi gelirlerinin uzun ve kısa dönemde esnekliği tahmin etmeye çalışmıştır. Uzun dönem gelir vergisi esnekliği istatistiksel ve ekonomik olarak 1 olarak tespit edilmişken kısa dönemde ise vergi gelirleri esnekliği sıfırdan farklı olmadığı sonucuna varılmıştır. Venezuela, Ekvador, Arjantin, Peru ve Kolombiya vergi sistemlerinin esnek olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Kişisel gelir vergisi esnekliği ise çoğu ülkede uzun dönemde esneklik sergilemektedir. Kısa vadeli dönem esneklikleri yalnızca Kolombiya ve Brezilya'da kişisel gelir vergisinin iş döngüsü üzerinde uzun dönem büyüme potansiyelinden daha büyük dalgalanmaların olduğu görülmüştür. Ancak; Latin Amerika vergi sisteminin daha önceki tahminleri aksine daha esnek olduğu söylenebilir.

Jooste ve Naraidoo (2011) 1989 – 2009 yılları için “Doğrusal Olmayan Vergi Esneklikleri ve Yapısal Bütçe Dengesine Etkileri” çalışmasında vergi esnekliğinin bütçe üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu çalışma aynı zamanda Güney Afrika'da vergi gelirleri rejimler arasında karşılaştırması ve modellemesi açısından ilk örnek olduğunu belirtmek gerekir. Güney Afrika ekonomisindeki vergi esneklikleri doğrusal olmayan dinamiklerin belirlenmesi konusunda analize yardım sağlayacaktır. Güney Afrika örneğinde ekonomik daralma ve genişleme dört yıl sürdüğü için kısa dönemde vergi esneklikleri yanıltıcı olabileceği ve uzun dönem vergi esnekliğinin iş çevrimi süresince değiştiği öne sürülmektedir. Doğrusal olmayan tahminler analizi sonucunda vergi tahsilatlarının döngü boyunca asimetrik şekilde hareket ettiği tespit edilmiştir. Bu durum yapısal bütçe dengesinin kullanımında politika oluşturma sürecinde etkili olacağını belirtmek gerekmektedir. Esnekliklerin kullanımı sırasında yapısal bütçe dengesi kullanımında sorunların oluşmasına neden olabilmektedir. Çalışma gelecekte gelir tahsilatlarının ve genel harcamaların değerlendirilmesinde bir araç olarak kullanılabilecektir.

Andersen (1973) 1959 – 1970 yılları için “Danimarka'da Kişisel Gelir Vergisinin Yerleşik Esnekliği ve Duyarlılığı” çalışmasında kişisel gelir vergisinin vergi

gelirleri esnekliğini zaman serisi analizi incelemiştir. Danimarka gelir vergisi artan oranlı bir vergi özelliği taşımaktadır. Gelir arttıkça vergi ödeme oranı da artar. Danimarka gelir vergisinin duyarlılığı ve vergi gelir esnekliğinin diğer ülkelerden daha yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır. Analiz hem zaman serisi hem de kesit yöntemi ile yapılmış olup, tanımlarda farklı olmasına rağmen tahminler aynı büyükte olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Çalışma yapıldığı dönemde sadece gelir vergisine devletin vermiş olduğu duyarlılık ve esneklik incelenmiş olup sonrasında vergi sisteminde önemli ölçüde yapılan değişikliklerin göz ardı edilmemesi gerekir.

Creedy ve Gemmell (2008) 2000 – 2007 yılları için Birleşik Krallık'ta Kurumlar Vergisi Canlılığı ve Gelir Esnekliği” çalışmasında kurumlar vergisi tahsilatları ve vergi canlılığı dikkate alınarak gelir esnekliği incelenmiştir. Vergi oranlarında kesintiler yapıldıktan sonra kurumlar vergisi gelirlerinde ve vergi matrahlarında yıllara göre değişiklikler olduğu görünmektedir. Çalışmada kurumlar vergisinin mali sürüklenme özelliklerinin benzerlik göstergeleri incelenmiştir. Mali sürünmeyi ölçmek için sabit değişmeyen vergi gelirinin karlara oranla nasıl değiştiğini açıklayan gelir esnekliği modeli kullanılmıştır. Kurumlar vergisinin gelir esnekliği kar artışında düzenli döngüsel dalgalanmaların olduğunu ve bunun nedeninin kurumlar vergisinin sistemi ile ilgili olduğunu göstermektedir. Çalışmada vergi gelirleri ve karlar aynı oranda büyüdüğünde kurumlar vergisi ve gelir esnekliğinin uzun vadede 1'e yakın olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Koester ve Priesmeier (2012) 1970 - 2009 “Almanya İçin Dinamik Vergi Geliri Esnekliklerinin Tahmin Edilmesi” çalışmasında Almanya’da vergi reform etkilerinin vergi esnekliğini olan etkisini ayrıştırılmış veri kümesi ve dinamik modeller uygulanarak analiz etmektedir. Kar ile ilgili vergiler karşılaştırılan çalışmalardan 0,77 ile düşük olduğu anlaşılmaktadır. KDV için uzun vadeli gelir vergi esnekliğinin 0,79 ile düşük olduğu tespit edilmiştir. Ücret vergilerinin ise 1,41 ile 1,54 ile uzun vadeli esnekliğe göre çok düşük olmasına rağmen kısa vadeli esnekliğin olduğu anlaşılmaktadır. Dinamik gelir esneklikleri kar ile ilgili vergilerde önemli rol oynadığı söylenebilir. Dinamik gelir esnekliği Almanya’da karla ilgili vergilerde etkin olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Craig ve Heins (1980) 1970 – 1975 yılları için “Vergi Esnekliğinin Devlet Harcamalarına Etkisi” çalışmasında eyalet hükümetleri harcamalarının vergi yapısının

esnekliğini tahmin etmeye çalışmaktadır. Ampirik analiz ile gerçekleştirilen çalışma sonucunda eyalet hükümetlerin harcamaları ile vergi yapısının esnekliği hakkında pozitif bir ilişkinin olduğu anlaşılmaktadır. Esnekliğin kamu harcamalarını beslediği hipotezi üzerinden teori oluşturulmuştur. Elde edilen sonuçlar istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir. Vergi geliri esnek bir yapıya sahip olan bir devlet vergi geliri arttıkça yasal vergi oranlarını düşürmek zorunda kalacağını söylemek mümkündür. Bu durum devlet vergilerinin endekslenmesine yönelik gerçekleştirilecek bir hareket vergi oranlarındaki değişikliklerle ilgili işlem maliyetinin azalttığı şeklinde yorumlanabilir.

Fries, Hutton ve Lambert (1982) 1969 - 1976 yılları için “ABD Bireysel Gelir Vergisinin Esnekliği: Hesaplanması, Belirleyicileri ve Davranışı” çalışmasında vergi esnekliğini hesaplamak için diğer çalışmalardan farklı olarak mümkün olduğunca basit olan ve hazır veriler uygulanmıştır. Vergi esnekliği genel varsayılandan daha yüksek bulunmuş ve vergi sisteminde isteğe bağlı değişkenlerin etkilerinin tanımlanabileceği sonucu elde edilmiştir. Çalışmanın önemli bir özelliği ise vergi yükümlülüklerin toplamının; muafiyet, düşük gelir ödeneği ve marjinal oran eşliğindeki değişimlere duyarlılığı yapılan yıllık ölçümlerle analiz edilmesidir. Vergi esnekliği ve marjinal oran önceden tahmin edilenden fazla çıktığı için mali sürüklenme hesaplamalarının revize edilmesi gerekir. Ayrıca eklemeli ayırttırma sonucunda vergi esnekliğinin mevcut vergi sistemine olan bağımlılığı ortaya koymaktadır.

Tablo 5. Yurtdışında Vergi Esneklikleri ile İlgili Gerçekleştirilmiş Çalışmalar

Yazarlar	Ülke	Yıllar	Model	Değişkenler	Sonuç
Bunescua ve Comaniciua (2013)	Romanya	2001 – 2012	Zaman Serisi	Sosyal, Sağlık, İşsizlik Vergi Harçları ve Sosyal Katkı Payları	Romanya'daki sosyal katkı payları, GSYİH'nın yüzde 1'i oranındaki bir değişiklik için 0,98 katsayısı ile üniter bir vergi esnekliğine sahipken, Avrupa Birliğine üye 27 ülkenin ortalaması bu değişken için vergi esnekliğinin olmadığı tespit edilmiştir.
Havranek, Irsova ve Schwarz (2016)	Çek Cumhuriyeti	1995 – 2013	EKK	Katma Değer Vergisi, Sosyal Güvenlik Payları	Katma değer vergisinin vergi geliri esnekliği sosyal güvenlik katkı payları ayarlama süreci hızlı iken gelirin tabanda gerçekleşen değişikliklere tepkisi yavaştır.

Mansfield (1972)	Paraguay	1962 – 1970	EKK	İthalat Vergileri, İhracat Vergileri ve Tüketim Vergileri	Genel vergi esnekliklerinin bileşenlerinin analizi, sistemin oldukça düşük esnekliğini açıklamada kilit faktör olan vergiden tabana esnekliklerin genellikle düşük değerinin önemini ortaya koymaktadır.
Haughton (1998)	Madagaskar ve Tanzanya	1984 - 1995	EKK	Sigara, Bira ve Petrol Ürünleri	Vergi esneklikleri olağandışı olmayıp, belirli vergi oranlarına enflasyon dahil edilmesi ile düzenleme yapılabilir. Analiz sonucunda vergi esnekliği ölçüleri yararlı değildir.
Sobel ve Holcombe (1996)	ABD	1960 - 1990	ADF	Alkollü İçecekler	Esneklikleri tahmin etmek için kullanılan vergiler uzun vadeli büyüme potansiyeli hakkında bilgi verdiği için hata ile sonuçlanmıştır.
Kuştepli ve Şapçı (2006)	Türkiye	1975 – 2005	EKK	Gelir Vergisi geliri, Vergiye Tabi Gelir ve Toplam Gelir	Kişisel gelir vergisi karşılık gelen gelir vergisi üzerinde daha fazla araştırmanın yapılması gerekmektedir.
Wolswijk (2007)	Hollanda	1970 – 2005	EKK	Kurumlar Vergisi, KDV, Kişisel Gelir vergisi	Dolaylı vergiye geçiş (KDV) ve daha az kişisel gelir vergisi alınması kısıtlı vadeli esnekliğe geçiş anlamı taşır. Makbuzlardaki uzun vadeli esneklik kısa vadede istikrar anlamına gelmektedir.
Kopczuk (2005)	ABD	1979 – 1990	EKK	Gelir Vergisi ve Kişisel Gelir Vergisi	Vergi tabanları farklı olduğunda gelir esnekliği de farklı gruplar (evli - bekar) için kendi içinde farklılıklar göstermektedir.
Egwaikhide (2012)	Sierra Leone	1977 – 2009	EKK	Vergi ve GSYİH	Esneklik tahminleri 1'in altında olduğu için vergi gelirleri gelirdeki değişikliğe tamamen tepki göstermediği görülmüştür.
Bonga, Gwaendepi ve Strien (2015)	Zimbabve	2000 – 2013	EKK	Vergi Ödeme Oranı Eğilimi ve Vergi Canlılığı	Zimbabve vergi sisteminin milli gelirdeki büyümenin duyarlı olduğunu ve çıkan 1,03'lük sonuçla vergi canlılığı istatistiği tespit edilmiştir.
Bettendorf ve Limberge (2013)	Hollanda	1970 - 2005	EKK	KDV ve Kişisel Gelir Vergisi	Esneklik içinde geniş taban kullanılarak esneklik tahminlerinin etkilendiği sonucu elde edilmiştir.

Boschi ve d'Addona (2019)	Avrupa (15 Ülke)	1980 – 2013	ADF	Dolaylı Vergiler, Kişisel Gelir Vergileri, Kurumlar Vergisi ve Sosyal Katkı Payları	15 Avrupa ülkesinde vergi politikası iki durumlu Markov anahtarlamalı regresyon analiz gerçekleştirilmiş olup, canlanma ve durgunluk sonrasında gelir vergisi esneklikleri istatistiksel (ekonomik) olarak farklı olduğu görülmüştür.
Twerefou vd.,	Gana	1970 – 2007	EKK	Kişisel Gelir Vergisi ve Bireysel Gelir Vergisi	Kısa vadede vergi kategorilerin tamamı tabandan gelire esnek olmadığı sonucu gözlemlenmiştir.
Acharya (2011)	Hindistan	1991 – 2010	ADF	Dolaylı Vergiler ve Dolaysız Vergiler	Hindistan'da esneklik 1'den fazla olduğu bu durumun vergi gelir tahsilatlarının vergi matrahlarındaki değişikliğe olumlu yanıt verdiği göstermektedir.
Creedy ve Gemmell (2004)	Birleşik Krallık	1989 – 2000	Matematiksel Yöntem	Tüketim Vergisi, Gelir Vergisi	Tüketim vergileri için esneklik genelde 1'e yakın çıktığı varsayılmıştır. Tüketicilerin transfer ve tasarrufların göz ardı edildiği görülmektedir.
Machado ve Zuloeta (2012)	Latin Amerika	1990 – 2010	EKK	Kurumlar Vergisi, Kişisel Gelir Vergisi ve KDV	Latin Amerika vergi sisteminin daha önceki tahminleri aksine daha esnek olduğu söylenebilir.
Jooste ve Naraidoo (2011)	Güney Afrika	1989 – 2009	EKK	KDV, Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi	Doğrusal olmayan tahminler analizi sonucunda vergi tahsilatlarının döngü boyunca asimetrik şekilde hareket ettiği tespit edilmiştir.
Andersen ve Swiedish (1973)	Danimarka	1959 – 1970	EKK	Vergi Geliri ve Kişisel Gelir Vergisi	Analiz hem zaman serisi hem de kesit yöntemi ile yapılmış olup, tanımlarda farklı olmasına rağmen tahminler aynı büyükte olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.
Creedy ve Gemmell (2008)	ABD	2000 – 2007	ADF	Vergi Matrahları, Kurumlar Vergisi	Kurumlar vergisinin gelir esnekliği kar artışında düzenli döngüsel dalgalanmaların olduğunu ve bunun nedeninin kurumlar vergisinin sistemi ile ilgili olduğunu göstermektedir.
Koester ve Priesmeier (2012)	Almanya	1970 - 2009	EKK	KDV ve Kar ile ilgili Vergiler	Dinamik gelir esnekliği Almanya'da karla ilgili vergilerde etkin olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Craig ve Heins (1980)	ABD	1970 – 1975	EKK	Kamu Harcamaları ve Vergi Geliri	Eyalet hükümetlerin harcamaları ile vergi yapısının esnekliği hakkında pozitif bir ilişkinin olduğu anlaşılmaktadır.
Fries, Hutton ve Lambert (1982)	ABD	1969 - 1976	EKK	Bireysel Gelir Vergisi ve Vergi Yapısı	Vergi esnekliği ve marjinal oran önceden tahmin edilenden fazla çıktığı için mali sürüklenme hesaplamalarının revize edilmesi gerekir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER AYRIMINDA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİR ESNEKLİĞİ

3.1. VERGİ ESNEKLİĞİ

Vergi esnekliği, gelirdeki oransal değişim karşısında vergi gelirlerinin ne oranda değiştiğini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, GSYH'daki yüzde birlik bir değişim karşısında vergi gelirleri ne oranda değiştiği vergi esnekliğini ifade etmektedir. Vergi esnekliği, GSYH'da gerçekleşen değişimlerden kaynaklı vergi gelirlerinde meydana gelen değişimlerin ölçülmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla vergi esnekliği vergi geliri ile GSYH arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmaktadır (Giray ve Zeren 2020: 241). Vergi esnekliği ile verginin gelir esnekliği birbirine yakın kavramlar olmakla birlikte genellikle birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Vergi esnekliği matematiksel olarak aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır:

$$\text{Vergi Esnekliği} = \frac{\frac{T_t - T_{t-1}}{T_{t-1}}}{\frac{Y_t - Y_{t-1}}{Y_{t-1}}} = \frac{\Delta T / T}{\Delta Y / Y}$$

Vergi esnekliği matematiksel formüle göre vergi geliri T , GSYH ise Y ile tanımlanmıştır. Vergi esnekliği, GSYH ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ifade etmekte aynı zamanda GSYH'da meydana gelen değişikliklere vergilerin verdiği tepki olarak tanımlanmaktadır. Vergi gelirleri GSYH değişikliklerden otomatik olarak etkilenebileceği gibi yasama ve yürütme organları tarafından yapılan değişiklikler ve düzenlemeler ile değişebilmektedir (Akar ve Şahin, 2015: 29-30).

Vergi esnekliğinde meydana gelen gelişmeler hem kısa dönem dalgalanmaların hem de uzun dönem büyüme eğiliminin göstergesi olarak değerlendirilebilir. Vergi esnekliği kısa dönemde konjonktürel dalgalanmalara bağlı olarak vergi gelirlerinin ne düzeyde etkilendiğini gösterirken, uzun dönemde ise GSYH artışından etkilenme düzeyi ile ilgili bilgi vermektedir (Yıldırım ve Demir 2021: 2716).

Tablo 6. Vergi Esnekliğinin Belirleyicileri

Esnekliği Etkileyen Faktörler	Özellik	Esneklik
Vergi Tabanı	Geniş	Yüksek
	Dar	(Düşük)
Tahakkuk ile Tahsilat Arasındaki Zaman Farkı	Uzun	Düşük
	Kısa	(Yüksek)
Tahsilat Biçimi	Kaynakta Kesinti	Yüksek
	(Beyan)	(Düşük)
İstisna ve Muafiyetlerin Kapsamı	Geniş	Düşük
	Dar	(Yüksek)
Tarife Yapısı	Artan Oranlı	Yüksek($\epsilon > 1$)
	Düz Oranlı	Birim($\epsilon = 1$)
	Azalan Oranlı	Düşük($\epsilon < 1$)

Kaynak: Sağbaş, 2010, s.108.

Vergi gelirlerindeki değişimin GSYH'daki değişime oranı 1'den küçük ise esnek olmayan bir vergi yapısının olduğu söylenebilir. Bu oran 1 veya 1'den büyükse vergi sisteminin esnek bir yapıya sahip olduğu belirtilmelidir. Vergi gelirinin GSYH oranı 1'den büyük olması durumunda ise vergi gelirlerindeki büyümenin GSYH'daki büyümeyi aştığını ve vergi yapısının esnek olduğunu gösterir. Böyle bir durumda GSYH'daki artış düzeyinden oransal olarak daha fazla vergi geliri elde edilebilecektir. Diğer bir deyişle iktisadi büyümenin kamu kesimi gelirlerinin artışına nispi olarak daha yüksek düzeyde etki ettiği söylenebilir. Tablo 7, vergi esnekliğini belirleyen etmenleri göstermektedir. Tablodan görüleceği üzere verginin tabana yayıldığı, tahakku-tahsil sürelerinin kısa olduğu, vergi harcamalarının düşük olduğu ve artan oranlı bir tarife yapısının olduğu durumda vergi sisteminin esnekliği artmaktadır. Tablo 8'de ise Türkiye'de 2004-2021 yılları için vergi esneklikleri yer almaktadır. Son sütun Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından hesaplanan vergi esneklikleriyken diğer kısımlar tarafımızca hesaplanmıştır. Türkiye'de vergi esnekliklerinin hem toplam vergi gelirleri hem de alt kalemler itibarıyla oynaklık gösterdiği görülmektedir. Bunda konjonktürün etkisi olduğu gibi sıklıkla yapılan düzenlemelerin de etkisi bulunmaktadır.

Tablo 7. Türkiye’de 2004-2021 Yılları Arasında Vergi Esneklikleri

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Dolaysız Vergiler	Yurtiçi KDV	İthal KDV	ÖTV	Dolaysız Vergiler	Toplam Vergi Gelirleri	GİB Vergi Esnekliği
2004	0,20	0,04	0,17	-1,03	1,50	0,74	0,41	0,30	1,02
2005	0,91	0,82	1,10	0,37	1,81	1,53	1,67	1,16	1,11
2006	2,47	0,78	1,86	1,64	1,53	0,81	1,28	1,69	0,86
2007	1,69	2,08	2,13	0,50	0,38	0,53	0,72	1,00	1,13
2008	0,82	1,80	1,09	0,01	1,03	0,55	0,64	0,78	0,85
2009	5,13	31,05	17,47	113,12	-60,13	20,07	4,82	12,10	9,24
2010	0,33	1,05	0,65	1,71	2,51	2,04	1,96	1,44	1,25
2011	1,15	1,60	1,30	0,76	1,90	0,67	1,08	1,13	1,02
2012	1,72	0,82	1,33	0,59	0,29	1,28	0,93	1,07	0,92
2013	1,21	-0,01	0,80	1,92	2,40	1,81	1,98	1,60	1,04
2014	1,38	0,99	1,25	0,03	0,23	0,57	0,48	0,70	0,73
2015	1,37	0,29	1,07	1,86	1,36	1,39	1,48	1,34	1,1
2016	0,50	1,13	0,66	0,64	0,12	0,54	0,41	0,50	1,18
2017	0,58	0,82	0,61	0,11	1,08	0,53	0,58	0,60	0,94
2018	1,19	2,44	1,54	0,07	1,11	-0,16	0,42	0,79	0,90
2019	1,15	0,01	0,75	-0,11	0,17	0,66	0,47	0,57	0,75
2020	-0,14	1,97	0,57	1,72	1,60	2,42	1,90	1,40	1,18
2021	0,89	1,62	1,11	1,69	1,51	-0,02	0,81	0,93	0,98

Kaynak: www.gib.gov.tr (GİB)

3.2. VERİ SETİ

Dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin esnekliklerinin ölçülmesi amacıyla GSYH, toplam vergi gelirleri, dolaysız vergi gelirleri, dolaylı vergi gelirleri, gelir vergisi hasılatı, kurumlar vergisi hasılatı, ÖTV, yurtiçi KDV gelirleri ve yurtdışı KDV gelirleri kullanılmıştır. Merkezi Yönetim Bütçesi (MYB) vergi gelirlerinin tamamı (bin TL) cinsinden ölçülmüştür. Veriler Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), Muhasebat Genel Müdürlüğü ve GİB sitelerinden elde edilmiştir.

Çalışmada 2003Q2 – 2021Q4 dönemleri arasındaki vergi gelirleri ile GSYH değişkenlerine ait üç aylık veriler kullanılmıştır. Toplam vergi gelirleri için gelir vergisi, kurumlar vergisi, ÖTV, KDV, ÖİV, emlak vergisi, BSMV, veraset ve intikal vergisi, MTV, damga vergisi ve yerel yönetimler tarafından toplanan diğer vergiler dikkate alınmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu’nun 2003 yılında itibaren sağlıklı veri toplamaya izin vermesi ve 2003 yılından itibaren GSYH verilerinde bir kırılma olmaması dolayısıyla veri seti 2003 – 2021 yıllarını

kapsamaktadır. Veriler, Tramo-Seats yöntemi ile mevsimsellikten arındırılmıştır. Kullanılan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8. Açıklayıcı İstatistik, Bin ₺

Gösterge	Ortalama	Medyan	En çok	En az	Standart Hata	Toplam	Gözlem Sayısı
GSYH	534.000.000	356.000.000	2.310.000.000	106.000.000	458.000.000	40.100.000.000	75
Gelir Vergisi	19.337.600	14.156.492	69.685.282	3.336.466	14.472.366	1.450.000.000	75
Kurumlar Vergisi	10.583.271	7.287.320	56.286.359	1.524.209	10.816.016	794.000.000	75
Dolaysız Vergiler	33.202.592	23.922.176	133.000.000	5.804.209	27.182.166	2.490.000.000	75
Yurtiçi KDV	9.780.114	8.285.933	41.001.377	2.113.393	7.174.905	734.000.000	75
Yurtdışı KDV	17.803.073	12.994.812	89.030.216	2.833.291	15.846.626	1.340.000.000	75
ÖTV	22.215.493	18.028.413	65.349.057	5.193.864	14.571.078	1.670.000.000	75
Dolaylı Vergiler	61.782.575	47.462.899	227.000.000	12.942.066	46.466.844	4.630.000.000	75
Toplam Vergi Gelirleri	93.522.707	70.755.997	356.000.000	18.747.845	72.283.268	7.010.000.000	75

3.3. YÖNTEM

Çalışmada kullanılacak olan yöntemin belirlenmesi amacıyla değişkenlerin birim kök analizleri yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9. ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	ADF İstatistiği, Düzey	ADF İstatistiği, Fark	Durağanlık
Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (ΔGSYH)	(0.0000) [2] -8.211853 {-4.086877, -3.471693}		I (0)
Toplam Vergi Gelirleri	(0.0000) [0] -9.263458 {-4.086877 -3.471693}		I (0)
Dolaysız Vergiler	(0.0001) [2] -11.93115 {-4.086877 -3.471693}		I (0)
Dolaylı Vergiler	(0.0000) [0] -8.822289 {-4.086877 -3.471693}		I (0)
Gelir Vergisi	(0.0000) [0] -8.078701 {-4.086877 -3.471693}		I (0)
Kurumlar Vergisi	(0.0000) [2] -9.523543 {-4.086877 -3.472558}		I (0)
ÖTV	(0.0060) [8] -4.279422 {-4.103198 -3.479367}		I (0)
Yurtiçi KDV	(0.0000) [2] -8.406492 {-4.088713 -3.472558}		I (0)
Yurtdışı KDV	(0.0000) [0] -7.938089 {-4.086877 -3.471693}		I (0)

Not: Seçilen gecikme düzeyi Akaike Information Criterion istatistiğiyle elde edilmiştir. Ayrıca içindekiler seçilen gecikme düzeyini gösterirken, parantez içindekiler olasılığı göstermektedir. devamındaki değerler T istatistik değerleri, Tırnaklı parantez içinde değerler %1 ve %5 seviyesindeki istatistik değerleridir. ADF testi için kullanılan regresyon denklemlerine trend değişkeni dahildir.

Çalışmada kullanılan değişkenlerin birim kök analizlerine göre $\Delta(\ln \text{değişken})$ 'ler seviyede durağandır. Çalışmadaki değişkenlerin durağanlık derecelerine göre tercih edilen yöntem En Küçük Kareler (EKK) yöntemidir. EKK bir veya daha fazla bağımsız nicel değişken ile bir bağımlı değişken (basit veya çoklu doğrusal regresyon) arasındaki ilişkiyi tanımlayan doğrusal regresyon denklemlerinin katsayılarını tahmin etmek için kullanılan yaygın bir tahmin yöntemidir. EKK yöntemi, gözlemlenen ve tahmin edilen değerler arasındaki kare farklarının toplamını en aza indirmeyi amaçlar. Bu şekilde, katsayıların β vektörü tahmin edilebilir. Sıradan EKK (ordinary least square) yönteminin amacı, tahmin edilen ve gerçek değerler arasındaki tahmin hatasını en aza indirmektir. Hatalar toplamı bazen negatif veya pozitif olabileceğinden ve sifıra yakın bir değere kadar toplanabileceğinden, hataları olduğu gibi değil, kareleri alınmış hataların toplamını hesaba katmaktadır. EKK yönteminin varsayımları gözlemler bağımsızdır, varyans homojendir ve artıklar normal bir dağılım izlemektedir (Tadesse & Dinka, 2022: 102-103). Çalışmada kullanılacak değişkenlerin önemli bir kısmı seviyede durağan olduğundan EKK yönteminin ilk varsayımı kabul edilebilir. Çalışmanın devam eden bölümlerinde varyans homojenliği ve normal dağılan artıkların olduğu sonucuna istinaden ve ilgili konunun analizine uygun olmasından ötürü EKK yöntemi tercih edilmiştir.

3.4. AMPİRİK ANALİZ SONUÇLARI

Çalışmada ilk başta vergi gelirinin esnekliği aşağıdaki denklem yardımıyla tahmin edilmiştir.

$$\Delta \ln VG_t = \beta_0 + \beta_1(\Delta \ln GSYH_t) + u_t$$

Denklemden VG_t ilgili vergi gelirini, $GSYH$ ise gayri safi yurtiçi hasıla değerini göstermektedir. Denklemden görülebileceği gibi analizde genel eğilime uygun olarak değişkenlerin farkları kullanılmaktadır. B_1 katsayısı esneklik değerini ifade etmektedir. $B_1 \geq 1$ ilgili verginin esnek olduğunu, $B_1 < 1$ ise ilgili verginin esnek olmadığını göstermektedir. Çalışmada β_1 katsayısı tahmini vasıtasıyla vergi gelirinin kısa dönem esnekliğinin tahmin edilmesine imkan sağlamaktadır. β_1 katsayısı vergi gelirlerindeki kısa dönem istikrarı gösteren değerdir. $B_1 \geq 1$ olması durumunda vergi gelirlerinin istikrarlı olduğunu göstermektedir. Bir başka ifadeyle GSYH'daki yüzde 1'lik değişim

vergi gelirinde yüzde 1’den fazla değişime yol açmaktadır. EKK sonuçları Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10. EKK Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken					Olasılık (F-İstatistik)	Gözlem Sayısı
	Değişken	Katsayı	Standart Hata	t-istatistik	Olasılık		
Toplam Vergi Gelirleri	GSYH	0,679885	0,121360	5,602221	0,0000	0,000000	75
	C	0,011539	0,006961	1,657540	0,1017		
Dolaylı Vergiler	GSYH	0,865790	0,135744	6,378118	0,0000	0,0000	75
	C	0,002789	0,007787	0,358123	0,7213		
Dolaysız Vergiler	GSYH	0,317719	0,157808	2,013327	0,0478	0,047768	75
	C	0,027894	0,009052	-3,081518	0,0029		
Gelir Vergisi	GSYH	0,557519	0,130162	4,253280	0,0001	0,000055	75
	C	0,013472	0,007466	1,804407	0,0753		
Kurumlar Vergisi	GSYH	0,549883	0,580101	0,947909	0,3463	0,346303	75
	C	0,028135	0,033276	0,845499	0,4006		
Özel Tüketim Vergisi	GSYH	0,692908	0,194502	3,562471	0,0007	0,000652	75
	C	0,003162	0,011157	0,283445	0,7776		
Yurtiçi KDV	GSYH	0,720518	0,430332	1,674333	0,0983	0,098345	75
	C	0,001953	0,024685	0,079112	0,9372		
Yurtdışı KDV	GSYH	1,087581	0,203696	5,339228	0,0000	0,000001	75
	C	0,001107	0,011684	0,094752	0,9248		

Çalışmada sekiz farklı EKK analizi yapılarak farklı vergi türleri ile GSYH arasındaki ilişki, dolayısıyla ilgili vergilerin esnekliği hesaplanmıştır. Kullanılan basit regresyon modellerinin sonuçları her vergi türü açısından değerlendirilebilir. Toplam vergi gelirlerinin vergi esnekliği 0,68 dolaylarındadır. GSYH’daki yüzde 1’lik bir artışın toplam vergi gelirlerini ortalama tahmini olarak yüzde 0,68 artırdığı kabul edilmektedir. Buna göre ilgili dönemde vergilerin esnek olmadığı söylenmelidir. Dolayısıyla GSYH’daki artışın reel anlamda vergi gelirlerini arttırmadığı belirtilmelidir. GSYH’daki yüzde birlik artışın dolaylı vergileri dolaysız vergilere göre daha fazla etkilediği açıktır. Bu durum hem Türk vergi sisteminin dolaylı vergilere yaslanmasından hem de dolaylı vergiler alanındaki kayıp ve kaçakların dolaysız vergilere kıyasla daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır. İthalden alınan KDV’de B_1 katsayısının 1’den büyük olması ise gelirdeki artışın yurtdışı talebe dönüştüğünü göstermektedir.

Çalışmanın sınırları dışında kalmakla birlikte COVID-19’un etkileri de incelenmiştir. Tablo 11, COVID-19 sürecinde -2020Q1-2021Q4- vergi gelirlerinin

GSYH'daki değişimden ne ölçüde etkilendiğini ortaya koymaktadır. Analiz sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 11. Türkiye’de Covid-19 Pandemisinin Vergi Esnekliklerine Etkisi

Bağımlı Değişken: Toplam Vergi Gelirleri

Method: En Küçük Kareler

Aralık: 2003Q2 - 2021Q4

Gözlem Sayısı: 75

Değişken	Katsayı	Standart		Olasılık
		Hata	t- istatistik	
GSYH	0.348034	0.168378	2.066973	0.0424
GSYH*Covid	0.642469	0.249313	2.576954	0.0120
Covid	-0.022748	0.022218	-1.023832	0.3094
C	0.021763	0.007817	2.783891	0.0069
R ²	0.367588	Ort. Bağımlı Değ.		0.038719
Düzeltilmiş R ²	0.340867	Standart Sapma		0.051350
Standart Hata	0.041689	Akaike info criterion		-3.465286
F- istatistik	13.75621	Schwarz criterion		-3.341687
Prob (F-ist)	0.000000	Hannan-Quinn criterion		-3.415934
		Durbin-Watson ist		2.041359

Covid değişkeni ilgili yıllar için kukla değişkeni, bu dönemde vergi gelirlerinin nasıl değiştiğini; *GSYH*Covid* değişkeni ise etkileşim terimini (interaction term), yani COVID-19 sürecinde GSYH'daki değişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisini temsil etmektedir. Kukla değişken olarak yer alan *Covid* değişkeni olasılık değerinin 0,05'ten büyük olması değişkenin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını, yani bu dönemde vergi gelirlerinin önceki dönemle kıyaslanamayacağını işaret etmektedir. Dolayısıyla, COVID-19 sürecinde vergi gelirlerinin değişimiyle ilgili net bir şey söylenememektedir. *GSYH*Covid* değişkeninin istatistiksel olarak anlamlı olmakla birlikte COVID-19 sürecinde vergi esnekliğinin olmadığını; fakat normal döneme göre GSYH'daki değişimden daha fazla etkilendiğini ortaya koymaktadır. COVID-19 öncesi dönemde B_1 katsayısı 0,35 iken salgın sürecinde 0,64 olarak tahmin edilmiştir.

3.5. ANLAMLILIK TESTLERİ

Çalışmada kullanılan modelin doğruluğunu sınamak için istatistiksel anlamlılık testlerinden yararlanılmaktadır. Otokorelasyon sorununun testi için Breusch-Godfrey LM Testi kullanılmaktadır. Bu testin olasılık değerinin 0.05'ten büyük olması otokorelasyon sorununun olmadığını göstermektedir. Değişen varyans (heteroskedasticity) sorunu için ise Breusch-Pagan-Godfrey Testi kullanılmaktadır. Bu

testin olasılık değerinin 0.05'ten büyük olması modelde değişen varyans sorunu olmadığını göstermektedir. İlgili testlerin sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 12. Anlamlılık Testleri

Anlamlılık Testleri	Olasılık Değerleri
Breusch-Godfrey LM Testi (Otokorelasyon)	0,5619
Breusch-Pagan-Godfrey Testi (Değişen Varyans)	0,7242

SONUÇ VE POLİTİKA ÖNERİSİ

Bu çalışmada, Türkiye’de vergi esnekliği, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında, 2003Q2-2021Q4 dönemleri arasında EKK yöntemiyle tahmin edilmiştir. Çalışmada sekiz farklı EKK analizi yapılarak farklı vergi türleri ile GSYH arasındaki ilişki, dolayısıyla ilgili vergilerin esnekliği hesaplanmıştır. Kullanılan basit regresyon modellerinin sonuçları her vergi türü açısından değerlendirilebilir. Toplam vergi gelirlerinin vergi esnekliği 0,68 dolaylarındadır. GSYH’daki yüzde 1’lik bir artışın toplam vergi gelirlerini ortalama tahmini olarak yüzde 0,68 artırdığı kabul edilmektedir. Buna göre ilgili dönemde vergilerin esnek olmadığı söylenmelidir. Dolayısıyla GSYH’daki artışın reel anlamda vergi gelirlerini arttırmadığı belirtilmelidir. GSYH’daki yüzde birlik artışın dolaylı vergileri dolaysız vergilere göre daha fazla etkilediği açıktır. Bu durum hem Türk vergi sisteminin dolaylı vergilere yaslanmasından hem de dolaylı vergiler alanındaki kayıp ve kaçakların dolaysız vergilere kıyasla daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır. İthalatın alınan KDV’de B_1 katsayısının 1’den büyük olması ise gelirdeki artışın yurtdışı talebe dönüştüğünü göstermektedir.

Çalışmanın sınırları dışında kalmakla birlikte COVID-19’un etkileri de incelenmiştir. COVID-19 sürecinde -2020Q1-2021Q4- vergi gelirlerinin GSYH’daki değişimden ne ölçüde etkilendiğini ortaya koymaktadır. *Covid* değişkeni ilgili yıllar için kukla değişkeni, bu dönemde vergi gelirlerinin nasıl değiştiğini; *GSYH*Covid* değişkeni ise etkileşim terimini (interaction term), yani COVID-19 sürecinde GSYH’daki değişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisini temsil etmektedir. Kukla değişken olarak yer alan *Covid* değişkeni olasılık değerinin 0,05’ten büyük olması değişkenin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını, yani bu dönemde vergi gelirlerinin önceki dönemle kıyaslanamayacağını işaret etmektedir. Dolayısıyla, COVID-19 sürecinde vergi gelirlerinin değişimiyle ilgili net bir şey söylenememektedir. *GSYH*Covid* değişkeninin istatistiksel olarak anlamlı olmakla birlikte COVID-19 sürecinde vergi esnekliğinin olmadığını; fakat normal döneme göre GSYH’daki değişimden daha fazla etkilendiğini ortaya koymaktadır. COVID-19 öncesi dönemde B_1 katsayısı 0,35 iken salgın sürecinde 0,64 olarak tahmin edilmiştir.

Türkiye’de maliye politikasının en önemli aracı kamu harcamaları ile vergilerdir. Kamu harcaması çarpanının vergi çarpanından daha büyük olması ve vergi gelirlerinin bürokratik bir sürece mahkûm olmakla birlikte halkın tepkisini çekmesi dolayısıyla

maliye politikası aracı olarak genellikle kamu harcamaları kullanılmaktadır. Bununla birlikte, vergilerin de hem kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olması hem de iktisadi istikrara sunduğu katkılar göz önüne alındığında önemi inkar edilememektedir. Bir ülkede vergi esnekliğinin olması vergilerin sadece fiskal yönlerinin değil aynı zamanda istikrarlandırıcı yönlerinin de güçlü olduğu anlamına gelmektedir. Vergilerin gelir esnekliğinin düşük olması ise iktisadi büyüme esnasında kamu kaynaklarının arttırılamadığı ve vergilerin istikrar amacını yerine getirilmediği anlaşılmaktadır. Çalışmanın bulguları bir bütün olarak dikkate alındığında Türk vergi sisteminin esnekliğinin 1'den küçük olduğu, yani vergi sisteminin esnek olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu anlamda, Türk vergi sisteminin tabana yayılması, vergi gelirlerin sadece dolaylı vergilere yaslanmaması ve vergi sisteminin artan oranlılığının güçlendirilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Acharya, H. (2011). The Measurement of Tax Elasticity in India: A Time Series Approach. Available at SSRN 2267260.
- Açikgöz, Ş. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme İlişkisi: 1968-2006. *Ekonomik Yaklaşım*, 19(68), 91-113.
- Akar, S. (2013). *Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz*.
- Akar, S., & Sahin, O. U. (2015). Türkiye’de Vergi Canlılığının Analizi. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 2(1), 29-43.
- Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 97-104.
- Aksoy, Ş. (1990). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*. Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. Filiz kitabevi.
- Aktan, C., Dileyici, D., & Vural, İ. (2006). Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Andersen, P. S. (1973). Built-in Flexibility and Sensitivity of The Personal Income Tax in Denmark. *The Swedish Journal of Economics*, 1-18.
- Arabacı, H. (2018). Türkiye’de Bankacılık Sektörünün Gelişimi. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 25-42.
- Arsan, H. Ü. (1968). *Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme*. Ankara Üniversitesi.
- Atabey, S. E., Avşar, T., & Bulut, M. (t.y.). *Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı Ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi*.
- Atılğan, H. (2004). *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi*.
- Ayaz, G. (2005). İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke. *Vergi Dünyası*, 25, 289.

- Aydin, M. (2016). Vergilemede Adalet ve Türk Vergi Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(333), 18-25.
- Baris, B. A. L., & Teker, S. (t.y.). Dolaylı Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Gelişimi. *PressAcademia Procedia*, 9(1), 166-170.
- Başar, M. (2012). Gelir Vergisi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 7, 0.
- Batirel, Ö. F. (1973). *Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme*. Marmara Üniversitesi (Turkey).
- Batirel, Ö. F. (2002). Özel Tüketim Vergisi ve 4760 Sayılı Kanunun Getirdikleri. *Vergi Dünyası*, 253.
- Bettendorf, L., & van Limbergen, D. (2013). The Stability of Tax Elasticities in The Netherlands. *CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, Discussion Paper*, 256.
- Beyhan, A. (1990). Maliye Politikası-Gelişimi. *Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları, AÜ Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları*, 118.
- Biyan, Ö. (2004). Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri. *Bilanço, Bursa Serbest Mali Müşavirler Odası*, 57, 18-23.
- Bonga, W. G., Dhoro-Gwaendepi, N. L., & Mawire-Van Strien, F. (2015). Tax Elasticity, Buoyancy and Stability in Zimbabwe. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 6(1), 21-29.
- Boschi, M., & d'Addona, S. (2019). The Stability of Tax Elasticities Over The Business Cycle in European Countries. *Fiscal Studies*, 40(2), 175-210.
- Bozkurt, C. (2011). Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi. *Çözüm*, 99.
- Bulutoglu, K. (1971). *Türk Vergi Sistemi*. Istanbul: Fakülteler.

- Bunescu, L., & Comaniciu, C. (2013). Tax Elasticity Analysis in Romania: 2001–2012. *Procedia Economics and Finance*, 6, 609-614.
- Bükey, A. M., & Çetin, B. I. (2017). Türkiye’de Gelir Dağılımına Etki Eden Faktörlerin En Küçük Kareler Yöntemi ile Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 103-117.
- Craig, E. D., & Heins, A. J. (1980). The Effect of Tax Elasticity on Government Spending. *Public Choice*, 267-275.
- Creedy, J., & Gemmell, N. (2004). The Income Elasticity of Tax Revenue: Estimates for Income And Consumption Taxes in The United Kingdom. *Fiscal Studies*, 25(1), 55-77.
- Creedy, J., & Gemmell, N. (2008). Corporation Tax Buoyancy and Revenue Elasticity in The UK. *Economic Modelling*, 25(1), 24-37.
- Çakmak, Ş. (2003). Türkiye’de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları. *Vergi Dünyası*, 262, 38-50.
- Çebi, C., & Özlale, Ü. (2012). Türkiye’de Yapısal Bütçe Dengesi ve Mali Duruş. *İktisat İşletme ve Finans*, 27(310), 9-38.
- Demir, M., & Sever, E. (2017). Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 51-66.
- Demircan, Y. D. D. E. S. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21.
- Devrim, F. (2002). Kamu Maliyesine Giriş, İzmir: İlkem Ofset, 4. Baskı, Gedikoğlu.
- Durmuş, M. (2004). Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri. *Yaklaşım Dergisi*, 135, 219-224.
- Düzgün, Ö. (2013). *Vergilendirmede Adalet, Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar*.

- Edizdoğan, N. (2000). Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi). *Ekin Kitabevi, Bursa*.
- Erdemir, H. P., & Gökbunar, R. (2007). Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 227-234.
- Erginay, A. (1976). Kamu Maliyesi, 5. Bs. *AÜ Hukuk Fakültesi yayınları, Ankara*.
- Fries, A., Hutton, J. P., & Lambert, P. J. (1982). The Elasticity of The US Individual Income Tax: Its Calculation, Determinants and Behavior. *The Review of Economics and Statistics*, 147-151.
- Furtun, İ. H. (2017). Damga Vergisi “Makul Bir Vergi” Midir? *Ankara Barosu Dergisi*, 75(2), 89-98.
- Gencel, U. (2005a). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. *Vergi Sorunları Dergisi*, 201, 162.
- Gencel, U. (2005b). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. *Vergi Sorunları Dergisi*, 201, 162.
- Giray, F., & Zeren, G. (2020). Özel Tüketim Vergilerinde Vergi Gelir Esnekliği: Türkiye ve OECD Karşılaştırması. *Journal of Life Economics*, 7(3), 239-256.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1), 177-201.
- Gökbunar, R., Kömürcü, E., & Yalçın, A. Z. (2007). Mali Sosyolojide İbn-İ Haldun’un Yeri. *Türk İdare Dergisi*, 455, 202-221.
- Güneş, M. (2017). Veraset ve İntikal Vergisinde Revizyon Gerekliliği. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 124-158.
- Hacıköylü, C. (t.y.). Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(1), 129-142.

- Haughton, J. (1998). *Estimating Tax Buoyancy, Elasticity and Stability*. United States Agency for International Development, EAGER/PSGE Excise Project.
- Havranek, T., Irsova, Z., & Schwarz, J. (2016). Dynamic Elasticities of Tax Revenue: Evidence from the Czech Republic. *Applied Economics*, 48(60), 5866-5881.
- Hazman, G. G., & Kaya, P. B. (t.y.). Türkiye’de Vergi Esnekliği ve Kamu Kesimi Büyüklüğü İlişkisi. *Sosyoekonomi*, 30(51), 389-405.
- Heady, C. (2006). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: OECD Deneyimlerinden Neler Öğrenilebilir. Çev., Erkan Yetkiner, *Vergi Dünyası*, 294, 32-42.
- Hepaktan, C. E., & Çınar, S. (2011). OECD Ülkeleri Vergi Sistemi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme Testleri ile Analizi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 133-153.
- İsmail, T. (1995). Maliye Politikası. Ankara, Turhan Kitabevi.
- İşıl, A., Şanver, C., & Topalfakıoğlu, N. M. (2017). Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 214-231.
- İşler, İ., & Tümer, Ö. (2020). Vergi Gelirleri Perspektifinden Değerli Konut Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 249, 265-278.
- Jooste, C., & Naraidoo, R. (2011). Nonlinear Tax Elasticities and Their Implications for The Structural Budget Balance. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 27(4), 113-126.
- Karadeniz, H. K. (2018). Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 3(2), 193-204.

- Kargbo, B. I. B., & Egwaikhide, F. O. (2012). Tax Elasticity in Sierra Leone: A Time Series Approach. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2(4), 432-447.
- Kıyıcı, G. (t.y.). Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası). *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(4), 556-571.
- Koester, G., & Priesmeier, C. (2012). Estimating Dynamic Tax Revenue Elasticities For Germany. *Available at SSRN 2796877*.
- Kopczuk, W. (2005). Tax Bases, Tax Rates and The Elasticity of Reported Income. *Journal of Public Economics*, 89(11-12), 2093-2119.
- Kuştepli, Y., & Şapçı, O. (2006). Personal Income Tax Elasticity in Turkey 1975-2005. *Dokuz Eylul University Department of Economics Discussion Paper*, 6(01).
- Kutbay, H., & Aksoy, E. (2020). Vergi Esnekliğinin Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkisi: Seçili OECD Ülkeler için Panel Veri Analizi. *Fiscaoeconomia*, 4(3), 580-594.
- Machado, R., & Zuloeta, J. (2012). *The Impact of The Business Cycle on Elasticities of Tax Revenue In Latin America*. IDB Working Paper Series.
- Mansfield, C. Y. (1972). Elasticity and Buoyancy of A Tax System: A Method Applied to Paraguay. *Staff Papers*, 19(2), 425-446.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Beta Basım Yayım.
- Nazalı, E. (2007). Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler Ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler. *Vergi Dünyası*, 305, 82-89.

- Neumark, F. (1939). Verginin Tarifi ve Mahiyeti. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 1.
- Orhaner, E. (2000). *Kamu Maliyesi*. Gazi Büro Kitabevi.
- Öncel, M. (1973). Katma Değer Vergisi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(3).
- Öncel, M., Kumrulu, A. G., Çağan, N., & Göker, C. (1997). *Vergi hukuku*. Ankara Üniv. Hukuk Fak.
- Öz, E. (2006). Türkiye’de Vergilendirme ve Ekonomik Kriz Beklentisi. *Vergi Sorunları Dergisi, Gelir Kontrolörleri*.
- Pehlivan, O. (2011). Vergi Hukuku. *Trabzon: Murathan Yayınevi*.
- Pehlivan, O., & Maliyesi, K. (2003). Derya Kitabevi. *Trabzon-2006*.
- Polat, S., & Levent, E. (2014). Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye için Bir Model Önerisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(2), 269-289.
- Rakıcı, C. (2004). Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 190, 115-129.
- S, Y. Ö. (2012). Katma Değer Vergisi ve Uygulama Esasları. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 23, 0.
- Seyhan, T., & Günay, E. (2015). Antik Çağ Toplamlarının Özellikleri, Geleneksel Statüleri ve İktisadi Yapıyı Belirleyen Kurumları. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(2), 141-166.
- Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimler: Ansiklopedik sözlük*. Güzem yayınları.
- Sobel, R. S., & Holcombe, R. G. (1996). Measuring the Growth and Variability of Tax Bases Over The Business Cycle. *National Tax Journal*, 49(4), 535-552.

- Songur, M., & Yüksel, C. (2018). Vergi Yapısı ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye örneği. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 643, 47-70.
- Susam, N., & Oktayer, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri içinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105-123.
- Şafak, H., & Yurtsever, H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. *Ege Academic Review*, 15(1).
- Şataf, C., & Aygün, Ş. (2019). Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 89-96.
- Tadesse, K. B., & Dinka, M. O. (2022). The Sarıma Model-Based Monthly Rainfall Forecasting for The Turksygbult Station at the Magoebaskloof Dam in South Africa. *Journal of Water and Land Development*, 100-107.
- Tekir, S. (1990). Vergi Teorisi. *Akliselim Ofset, İzmir*.
- Turhan, S. (1993). *Vergi teorisi ve politikası*. Filiz Kitabevi.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası” Filiz Kitapevi. *Baskı, İstanbul*.
- Tülümce, S. Y., & Özpençe, Ö. (2014). Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Ve Cari Açık Arasındaki İlişkinin Analizi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(49), 280-291.
- Türk, İ. (1989). Maliye politikası. *Türkmen Yayınları, İstanbul*.
- Twerefou, D. F., Fumey, A., Osei-Assibey, E., & Asmah, E. E. (2010). *Buoyancy and Elasticity of Tax: Evidence from Ghana*.
- Uluatam, Ö. (2005). Kamu Maliyesi (9. Baskı). *Ankara: İmaj Yayınevi*.
- Ulusoy, A., & Karakurt, B. (2002). Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri. *Vergi Dünyası*, 254, 103-116.

- Ünlükaplan, İ. (2011). Türk Vergi Sisteminin Artan Oranlılığının Ölçülmesi: 1924-2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analiz. *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, 20(1).
- Wolswijk, G. (2007). *Short-And Long-Run Tax Elasticities: The case of the Netherlands*.
- Yaşa, M. (1973). *Kamu Maliyesine Giriş*. Fakülteler.
- Yılmaz, H. (1996). Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi. *Uzmanlık Tezi*.
- Yildirim, Z., & Demir, M. (t.y.-b). Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi. *OPUS International Journal of Society Researches*, 17(36), 2714-2739.
- Yüce, M., & Gerçek, A. (1998). Mükellefin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler ile İlgili Ampirik Bir Çalışma. *Sayıştay Dergisi*, 28, 20-31.

