

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İKTİSAT ANABİLİM DALI

İKTİSAT TEORİSİ BİLİM DALI

**TEORİK VE TEKNİK PERSPEKTİFTEN VERGİLER VE TÜRK VERGİ
YAPISININ MEVCUT TEMEL SORUNLARI**

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET TARIK KAYA

İstanbul, 2019

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İKTİSAT ANABİLİM DALI

İKTİSAT TEORİSİ BİLİM DALI

**TEORİK VE TEKNİK PERSPEKTİFTEN VERGİLER VE TÜRK VERGİ
YAPISININ MEVCUT TEMEL SORUNLARI**

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET TARIK KAYA

Danışman: PROF. DR. GÜLSÜM AKALIN

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İKTİSAT Anabilim Dalı İKTİSAT TEORİSİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi MEHMET TARIK KAYA'nın TEORİK VE TEKNİK PERSPEKTİFTEN
VERGİLER VE TÜRK VERGİ YAPISININ MEVCUT TEMEL SORUNLARI adlı tez
çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 22.08.2019 tarih ve 2019-27/11 sayılı kararıyla
oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...19/11/2019...

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof.Dr. GÜLSÜM AKALIN	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. UĞUR SELÇUK AKALIN	
3.	Jüri Üyesi	Dr.Öğr.Üyesi İSMAİL CEM AY	

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Mehmet Tarık Kaya
Anabilim Dalı : İktisat
Programı : İktisat Teorisi
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Gülsüm Akalın
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Kasım 2019

Anahtar Kelimeler: Vergiler, Vergilendirme, Vergi Yansıması, Vergi Yüğü, Vergi Affı, Vergide Uzlaşma, Vergi Harcaması, Vergi Denetimi, Kayıt Dışı Ekonomi

ÖZET

TEORİK VE TEKNİK PERSPEKTİFTEN VERGİLER VE TÜRK VERGİ YAPISININ MEVCUT TEMEL SORUNLARI

Bu tezin odak noktası vergilerin iktisadi karar birimlerinin (hane halkı, firma, üretici, tüketici ve devlet) davranışları üzerindeki etkileri ile bu etkileşimin bir yansıması olarak Türk vergi yapısında görülen belli başlı sorunlardır. Ekonomilerde oluşturulan vergi politikaları bir ülkenin büyüme ve kalkınma sürecini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemesi bakımından önemlidir. Çalışmada seçilen konular bu düşünceden hareketle seçilmiştir. Bu kaniya varabilmek için öncelikle vergilerin mikro düzeyde oluşturduğu etkiler incelenirken aynı zamanda Türkiye’deki vergi uygulamalarında süregelen ve önemli olarak görülen birtakım olumsuzlukların mevcut durum değerlendirmesi yapılmıştır. Çalışmanın amacı günlük yaşantının çoğu alanında etkileri bir şekilde hissedilen vergilerle ilgili olarak temel bilgiler verildikten sonra teknik bazı kavramların da tanımlanması yoluyla sorunların çözülmesine katkıda bulunmaktadır. Tezin bütünü olarak bir sonuca varabilmek için çeşitli verilerin yıllar itibarıyla gözlemlenmesi yöntemi kullanılmıştır. Bu veriler ve teorik bilgiler ışığı altında; Türkiye’de dolaylı yollardan alınan vergilerin boyutu, vergi yükü, vergi harcaması, vergi affı ve benzeri uygulamaları, vergide uzlaşma kurumu ve vergi denetimi gibi hassas mevzulara ilişkin bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada vergi ile olan

direkt bağlantısı ve ehemmiyeti hasebiyle kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam olgularına da ek olarak yer verilmiştir.



GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Mehmet Tarık Kaya
Field : Economics
Programme : Theory of Economics
Supervisor : Professor Gülsüm Akalın
Degree Awarded and Date : Master – November 2019

Keywords: *Taxes, Taxation, Tax Reflection, Tax Burden, Tax Amnesty, Tax Reconciliation, Tax Expenditure, Tax Audit, Informal Economy*

ABSTRACT

TAXES FROM THEORETICAL AND TECHNICAL PERSPECTIVE AND CURRENT MAIN PROBLEMS OF TURKISH TAX STRUCTURE

The focus of this thesis is on the effects of taxes on the behavior of economic decision-making units (household, firm, producer, consumer and government) and the main problems in Turkish tax structure as a reflection of this interaction. Tax policies created in economies are important in that they directly or indirectly affect a country's growth and development process. The subjects selected in the study were chosen based on this idea. In order to reach this conclusion, first of all, the effects of taxes on the micro level were examined and at the same time, the current situation of some of the negative effects that are seen as important and ongoing in tax practices in Turkey were evaluated. The aim of the study is to contribute to the solution of the problems by defining some technical concepts after giving basic information about the taxes which are felt somehow in most areas of daily life. In order to reach a conclusion as the whole of the thesis, the method of observation of various data has been used over the years. In the light of these data and theoretical information, detailed information about the size of indirect taxes in Turkey, tax burden, tax expenditures, tax Amnesty and similar applications, tax reconciliation institution and tax audit were tried to be given. In addition, informal economy and informal employment cases were also contacted in this study due to its direct connection with tax and its importance.

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ: TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Verginin Tanımı ve Amaçları	6
1.1.1. Verginin Tanımı	7
1.1.2. Verginin Amaçları	10
1.2. Vergilerin Sınıflandırılması.....	12
1.2.1. Gelir – Harcama – Servet Vergileri	13
1.2.2. Dolaylı – Dolaysız Vergiler	16
1.2.3. Subjektif – Objektif Vergiler	17
1.2.4. Spesifik – Advalorem Vergiler	18
1.3. Vergileme İlkeleri	18
1.3.1. Adam Smith’in Vergileme İlkeleri	21
1.3.2. Adolph Wagner’in Vergileme İlkeleri.....	22
1.3.2.1. Vergilemenin Mali İlkeleri	23
1.3.2.2. Vergilemenin İktisadi İlkeleri	25
1.3.2.3. Vergilemenin Adalet (Ahlaki) İlkeleri	25
1.4. Vergilendirmenin Ekonomik Birimler Üzerindeki Etkisi	26
1.4.1. Vergilendirmenin Emek Arzı Üzerindeki Etkisi	27
1.4.2. Vergilendirmenin Tasarruf – Yatırım – Tüketim Üzerindeki Etkisi	30
1.4.3. Vergilendirmenin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi	31
1.5. Verginin Yansıması.....	36
1.5.1. Spesifik Verginin Yansıması	38
1.5.1.1. Tam Rekabet Piyasasında Spesifik Verginin Yansıması	38
1.5.1.2. Monopol Piyasasında Spesifik Verginin Yansıması.....	41
1.5.2. Advalorem Verginin Yansıması	42
1.5.2.1. Tam Rekabet Piyasasında Advalorem Verginin Yansıması	42
1.5.2.2. Monopol Piyasasında Advalorem Verginin Yansıması	43
1.6. Vergi Yüğü.....	44
1.6.1. Vergi Yüğü Tanımı.....	44

1.6.2. Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüünün Adil Dağılımına İlişkin Teoriler	45
1.7. İktisat Okullarının Vergiye Bakış Açıları	47
1.8. Vergi Tekniğı ve Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar	53
1.8.1. Vergi Yönetimi – Vergi Konusu – Vergiyi Doğuran Olay.....	54
1.8.2. Vergi Mükellefi – Vergi Sorumlusu	55
1.8.3. Vergi Matrahı	56
1.8.4. Vergi Tarifesi.....	58
1.8.5. Verginin Tarh – Tebliğ – Tahakkuk ve Tahsili	59
1.8.6. Vergi İstisnası – Vergi Muafiyeti – Vergi İadesi	60
1.8.7. Vergi Gayreti – Vergi Harcaması – Vergi Maliyeti	62
1.8.8. Vergiden Kaçınma – Vergi Kaçakçılığı	63
1.8.9. Vergi Algısı ve Vergi Bilinci.....	65
1.8.10. Vergi Direnci – Vergi Uyumu	68

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YAPISININ MEVCUT TEMEL SORUNLARI

2.1. Vergi Sistemi ve Vergi Yapısı Kavramı	70
2.1.1. Vergi Yapısının Kalkınma ve Büyüme Sürecine Etkisi	73
2.2. Vergi Politikaları ve Önemi	76
2.3. Türkiye’de Vergi Yapısının Genel Görünümü ve Temel Sorunları.....	81
2.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı.....	84
2.3.2. Muafiyet, İstisna ve İndirimler	95
2.3.3. Vergi Denetimi	100
2.3.4. Vergi Affı veya Benzeri Düzenlemeler	114
2.3.4.1. Vergi Alacaklarına İlişkin Düzenlemelerin Etkileri	117
2.3.5. Vergi Yüğü Analizi	126
2.3.6. Vergide Uzlaşma	137
2.4. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi	141
2.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı	143
2.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri.....	146
2.4.3. Vergi Faktörünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi	152
2.4.4. Verginin Kayıt Dışı İstihdam Üzerindeki Etkisi	156
SONUÇ	162
KAYNAKÇA	171

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Gelir – Harcama – Servet Vergileri	13
Tablo 2: KDV’de Vergi Mahsubu Yöntemi	16
Tablo 3: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla GSYH İçindeki Payı (%) ...	82
Tablo 4: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	83
Tablo 5: 2007-2018 Türkiye’de Başlıca Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) ...	88
Tablo 6: 2008-2018 Yılları KDV Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları	89
Tablo 7: 2008-2018 Yılları ÖTV Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları	90
Tablo 8: 2007-2018 ÖTV Hasılatının Mal Grupları İtibarıyla Dağılımı (%)	91
Tablo 9: 2012-2018 Yılları Türkiye’de Vergi İncelemeleri Sonucunda Bulunan Kayıt Dışı Matrah Tutarları	104
Tablo 10: 2017 ve 2018 Yılları Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları	107
Tablo 11: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları ve Mükellef Başına İnceleme Sonuçları (2011-2018)	111
Tablo 12: Türkiye’de 2008-2018 Yılları Arasındaki Vergi Borçlarına Yönelik Yapılandırmalar	119
Tablo 13: Türkiye’de 2008-2018 Yılları Arasındaki Seçimler	121
Tablo 14: 2008-2018 Yılları Arasındaki Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilât Miktarları	123
Tablo 15: 2008-2017 Yılları Arası OECD Ülkelerindeki Toplam Vergi Yüğü (%)	132
Tablo 16: 2008-2017 Yılları Arası OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payları (%)	136
Tablo 17: 2008-2018 Yılları Arasında Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Takoza Oranları (%)	160

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1:	Emek Gelirinin Vergilendirilmesi-Tersine Dönen Emek Arz Eğrisi	28
Şekil 2:	Gelir Vergisinin Emek Arzına Etkileri	29
Şekil 3:	Lorenz Eğrisi	33
Şekil 4:	Eşit Arz ve Talep Esnekliği Durumunda Yansıma	39
Şekil 5:	Arzın Esnek Olmadığı Durumda Yansıma	40
Şekil 6:	Talebin Esnek Olmadığı Durumda Yansıma	40
Şekil 7:	Spesifik Verginin Firma Maliyet Yapısına Etkisi	41
Şekil 8:	Advalorem Verginin Üreticiye Yansıması	42
Şekil 9:	Advalorem Verginin Tüketiciye Yansıması	43
Şekil 10:	Advalorem Verginin Firma Maliyet Yapısına Etkisi	44
Şekil 11:	Laffer Eğrisi	52
Şekil 12:	2017 ve 2018 Yılları Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçlarının Tarhı İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı	108
Şekil 13:	2012-2018 Yıllarında Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları ve Tarhı İstenilen Vergi Tutarları (Nominal)	109
Şekil 14:	2012-2018 Yıllarında Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları ve Tarhı İstenilen Vergi Tutarları (Reel)	110
Şekil 15:	2015 Yılı İtibarıyla Bazı OECD ve Seçilmiş Ülkelerde Kayıtlı Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının Nüfusa Oranı (%)	134

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AC	Average Cost (Ortalama Maliyet)
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
AR	Average Revenue (Ortalama Gelir)
AR-GE	Araştırma-Geliştirme
BSMV	Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	Cilt
çev.	Çeviren
Ed.	Editör
FMKD	Faktör Maliyetiyle Katma Değer
GBS	Girişimci Bilgi Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	Gayri Safi Millî Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	Katma Değer Vergisi
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KV	Kurumlar Vergisi
MB	Maliye Bakanlığı
MC	Marginal Cost (Marjinal Maliyet)
MR	Marginal Revenue (Marjinal Gelir)
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
P	Price (Fiyat)
Q	Quantity (Miktar)
s.	Sayfa
S.	Sayı
s.s.	Sayfa Sayısı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TL	Türk Lirası

TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TVS	Türk Vergi Sistemi
USD	ABD Doları
vb.	Ve Benzeri
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VEDOP	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
vs.	Vesaire
VUK	Vergi Usul Kanunu
WEB	World Wide Web (Dünya Çapında Ağ)
Yİ-ÜFE	Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi
YSK	Yüksek Seçim Kurulu



GİRİŞ

İnsanların hayatlarını devam ettirebilmesi için başta gelen sağlık, savunma, güvenlik, adalet, eğitim vesaire gibi ortak gereksinimlerin karşılanmasında kamusal mal ve hizmetler devlet otoritesi tarafından sunulmaktadır. Sosyal yaşamın bir gereği olarak bu ihtiyaçların karşılanması yurttaşlardan alınan vergilerle mümkün olmuştur. Nakdî kaynağın başında gelen vergiler devlet bütçesinde önemli bir yer tutmaktadır. Vergi sade bir şekilde, devletin gerçek ve tüzel kişilerden yasal yollarla topladığı paradır. Yani vergi iktisadi bir yükümlülüktür.

Çağımızda vergiler kamunun yaptığı harcamalarda en önemli ve ağırlıklı finansman kaynağı olma niteliğini artırarak korumaktadır. Bu manada gerek ulusal gerekse de uluslararası boyutta vergiler, iktisadi ve sosyal politikaların belirlenmesinde, uygulamada aktif bir şekilde kullanılan en önemli mali araç konumundadır. Belirlenen politikalar çerçevesinde hedef kitle olarak kimi zaman bir mal veya hizmet kimi zaman ise bir şahıs ya da sektör veya saha üzerinde değişik oran ve/veya ölçüde vergi tatbik edilerek iktisadi karar birimlerinin tercihleri üzerinde etki kurulmaya çalışılmaktadır.

Vergi gelirlerinin en önemli niteliklerinden biri de iktisadi gelişme ile birlikte devlet için süreklilik arz eden, vazgeçilmez bir gelir kaynağı olmasıdır. Kısacası devlet varsa vergi de vardır. Doğaldır ki ekonomideki büyüme, vergi gelirlerinin de artması anlamına gelmektedir. Bu çalışmada ele alınmaya çalışılan mevzuların ortak özelliği, birbirleriyle iç içe geçmiş olmaları ve vergi politikalarının oluşturulmasında bir arada göz önünde tutulmaları gerektiğidir. Bu, hem sorunların ve kaynaklarının tespit edilmesi hem de çözüme kavuşturulmasında öncelikli olarak ele alınması bakımından önemlidir.

Toplumlar, iktisadi hedeflerini yakalamak ve bu yolla refah düzeylerini artırmak isterler. Şirketler, bireyler, devlet ve ülke dışı ekonomik birimlerin tüketim, yatırım, üretim, tasarruf, vergi gibi konularda aldıkları dinamik kararlar ülkelerin refah düzeylerinin belirlenmesinde önemli iktisadi değişkenlerdir. Bu sebeple vergi konusundaki analizler, kimi zaman dolaylı, çoğu kez de doğrudan bir yolla iktisadi kararlar üzerinde etkili olmaktadır.

Piyasa ekonomilerinde ülkelerin devlet gelirleri içinde vergi gelirlerinin kayda değer büyüklükte hissesi vardır. Bu pay ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre değişmektedir. Teknik anlamda vergilendirme ise bir süreçtir ve bu süreç vergiyi doğuran olayla birlikte başlar. Böylece vergileri tahsil etmekle sorumlu olan idarenin alacağı oluşmuş olur. İlişkinin

diğer tarafında ise oluşan bu verginin ödenmesiyle yükümlü olan mükellef bulunmaktadır. Akabinde verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamaları gerçekleşir.

Devlet, egemenlik hakkını kullanarak vergileme sürecinde kendisini yetkili kılmıştır. Bu yetki kullanılırken başta mali ve iktisadi olmak üzere sosyolojik ve psikolojik kompleks bir ilişki sebebiyle bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır.

Türkiye’de vergi gelirlerinin, devletin gelir kaynakları içinde yüzde doksanlara ulaşan büyük bir orana sahip olması, vergi ile ilgili meselelerin ve bunların sebeplerinin tespit edilmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Sürdürülebilir bir kamu mali dengesinin sağlanması için en önemli kamu geliri olan vergilerin sağlıklı, etkin ve sürekli kaynaklardan elde edilmesi çok önemlidir. Çünkü vergiler, bir ülkede ekonomik istikrarın sağlanmasında etkin bir rol oynamaktadırlar.

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Türkiye’de de bu sistem benimsenmiştir. Ancak beyan temeline dayalı bir vergileme sisteminden arzulanan başarının elde edilmesi vergi sistemindeki yapısal sorunlara kalıcı bir çözüm yolunun bulunmasından geçmektedir. Mali sistem içerisinde güçlü ve etkili bir araç olarak vergiler, aynı zamanda toplumsal hayatta etkileri hemen hemen tüm kesimleri kapsayacak niteliktedir. Bu itibarla çalışmada izah edilmeye çalışılan konular genel çerçevede potansiyel ve potansiyel olmayan mükellef olarak tabir edilen iktisadi aktörlerin karşı karşıya kaldıkları temel problemler olarak ifade edilebilir.

Kayıt dışı ekonomi, vergi yükü, vergi kaçırma gibi sorunlar birbirini izleyen ve direkt olarak birbirlerini etkileyen kavramlardır. Çalışmanın yoğunluğu ağırlıklı olarak Türkiye’de verginin toplanması meselesi üzerine ise de tahsil edilen vergilerin harcanması açısından sosyal adaletin toplumun tüm kesimlerince sağlanması her zaman göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanması hem vergi politikalarının belirlenmesi aşamasında vergi yükünün analizi hem de özellikle vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler nezdinde büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergi yükü devletin en önemli finansman aracı olan vergilerin, yeterli miktarda toplanmasının önündeki engellerden birini oluşturmaktadır.

OECD ülkeleriyle karşılaştırıldığında Türkiye'nin vergi yükünün düşük olduğu bir ekonomi olduğu, dolaylı vergi ağırlıklı vergi yükünün ise vergi adaletini bozucu bir vergi yapısına neden olduğunu göstermektedir.

Bir ülkedeki vergi kapasitesine zarar veren olguların başında kayıt dışı ekonomi ve kaçırılan vergiler gelmektedir. Türkiye'de vergi incelemeleri sonucuna göre oluşan veriler incelendiğinde potansiyel bir vergi kaybı yaşandığı tespit edilmiştir. Kayıt dışı ekonominin boyutu ülkelerin iktisadi gelişmişlik seviyeleri ile ilintili olup aynı zamanda önemli göstergelerinden biridir. Dolayısıyla bu farklılık gerçekte hissedilen vergi yükünün de değişkenlik göstermesine neden olmaktadır.

Yasal bir zorunluluk gereği mal ve/veya hizmet karşılığında elde edilen kazançların kayıt altında tutulması ve bu kazançlar üzerinden vergi alınması gerekmektedir. Bu nedenle kazançların kayıt altına alınamaması kayıt dışı ekonomiye neden olmaktadır. Kamu hizmetlerinin zamanında ve nitelikli olarak sunulması ile halkın yaşam kalitesinin yükselmesine olumlu etki yapması kayıt dışı ekonomiye yol açan türlü etmenlerin önlenmesine bağlıdır. Çünkü kayıt altına alınamayan bir ekonomi; doğrudan veya dolaylı olarak işsizlik, sunulan sağlık ve eğitim gibi olanaklardan eşit biçimde yararlanamama, gelir dağılımında adaletsizlik, faizlerin yükselmesi ve fiyatların sürekli artması gibi iktisadi ve sosyal bir takım sorunlara yol açmaktadır.

Türkiye'de devletin vergi alacaklarını yapılandırmak amacıyla sık sık düzenleme yapma ihtiyacı kayıt dışılığın azaltılması hedefinden daha çok hızlı gelir elde etme amacı taşımasından kaynaklanmaktadır.

Vergi hâsılatında aşınmaya neden olan etkenlerden bir diğeri vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıdır. Eşitlikçi bir vergi sistemi ve vergide adaleti sağlamak için hem yatay hem de dikey eşitliğin vergi sisteminde sağlanması gerekmektedir. Bunun için yapılması gereken satın alma güçleri fazla olanların daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi aynı zamanda ödeme güçleri aynı olan yükümlülerin ise aynı tutarda vergilendirilmesidir.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda hazırlanan bu tez çalışmasının ana teması Türkiye'de başta adalet ve eşitlik olmak üzere vergilemenin ilkelerine uygun yapıda bir vergi sistemi ve vergi yapısının önündeki başlıca sorunlardır. Bireysel kararlardan toplumsal ve ülkenin genel mali ve iktisadi büyüklüklerine kadar etki gücü olan vergilerin

mali, iktisadi ve sosyal politikalara daha olumlu destek verecek bir yapıda oluşturulması için bu sorunların çözülmesi gerekli görülmektedir.

Türkiye’de vergi yapısı bileşimindeki var olan ana problemlerin çözülmesi ve vergi politikalarının mali, iktisadi ve toplumsal hedeflere katkı sağlayacak biçimde hazırlanması, ilerleyen zamanlarda da maliye politikası alanında sıkça yer bulan güncel konulardan biri olarak görüldüğünden bu çalışmanın odak noktalarından birini oluşturmaktadır. Çalışmanın bu çerçevede ilgililere yarar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu sebeplerden dolayı, bu çalışmadaki ana hipotezlerden ilki: Vergi politikaları bir ülkenin büyüme ve kalkınma sürecini etkilemekte olup vergi politikaları ile vergi yapısı bileşimi arasında ilişki bulunmaktadır. Diğer ana hipotez; vergi yapısı dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımına, vergi yüküne, vergi harcamasına, vergi affı ve benzeri uygulamalara, vergide uzlaşmaya ve vergi denetimlerine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Alt hipotezlerden biri; Türkiye’de dolaylı vergilemenin ağırlıkta olmasından kaynaklanan vergi yükünün fazlalığı, sık tekrarlanan vergi affına benzer düzenlemeler, yaygın istisna ve muafiyetler, vergi denetimlerinin yetersiz kalması veya etkin olamaması vergi yapısının adalet ve eşitlikten uzaklaşıp bozulmasına yol açmaktadır. Diğer alt hipotez ise; Türkiye’de vergi yapısının önündeki bu sorunlu durumlar ile kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam konuları birbiriyle ilintili olup aralarında neden-sonuç ilişkisi bulunmaktadır.

Tez iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tezin kuramsal arka planını oluşturmakta olup; çeşitli vergi kavramlarına değinilmiştir. Bu çerçevede, verginin tanımı, amacı, araçları, çeşitleri, vergileme ilkeleri v.b. açıklanmaya çalışılmıştır. Vergilemeye ilişkin olarak teknik kavramlar tanımlanmış ve mikro iktisadi bakış açısı ile vergilerin yansıması ve etkileri yine birinci bölümde ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü ise birinci bölümde bahsi geçen vergi konularının Türkiye özelinde somut olarak ve verilere dayalı bir şekilde durum değerlendirmesinden oluşmaktadır. Bunu yaparken vergi uygulamalarına yönelik düzenleme ve gelişmelere ilişkin olarak hazırlanan bütçe gerekçeleri, kalkınma plan ve programları, faaliyet raporları v.b. yararlanılmıştır. Bu kapsamda Türk vergi yapısının var olan temel sorunlarının hangi seviyede olduğu analiz edilmiştir. Bunun için araştırmanın genelinde bir fikir verebilmesi açısından 2008 ila 2018 yılları arasındaki on yıllık bir dönem seçilmiştir. Ayrıca bazı başlıklar altında ise Türkiye’nin OECD ülkeleri içindeki konumunun karşılaştırılmasına da yer verilmiştir.

Kısacası ikinci bölümde Türkiye’de mevcut vergi yapısının genel görünümü ve yapısal bir sorun olma potansiyeli yüksek olan olumsuzluklar açıklanmış, vergi yükü, vergi afları, dolaylı ve dolaysız vergi dağılımı, vergi denetimleri, vergi harcaması, vergilerin büyüme üzerindeki etkisi v.b. konuları irdelenmiştir. İlaveten Türkiye’de kayıt dışı ekonominin vergi kaynaklı ortaya çıkış nedenleri incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ: TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Verginin Tanımı ve Amaçları

Devletin üstlendiği işlevleri gerçekleştirmek maksadıyla anayasa ile sınırları çizilmiş olarak başvurduğu ve türlü kaynaklardan elde edilen gelirlerin hepsine kamu gelirleri denmektedir. Bu gelirlerin değerlendirilmesi ise yine devlet tarafından yapılmaktadır.¹ Kamu gelirleri içerisinde vergi, resim, harç gibi çeşitli gelirler yer almaktadır ve kamunun en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Vergi, devlet için zaruri nitelikte bir araçtır. Verginin kaynağı milli gelir ve servettir.

Çağımız vergileme yetkisi devletin varlık şartıdır ve bu bakımdan egemenliğin ayrılmaz parçası sayılır. Tarihsel sürece bakıldığında genelde kamu hizmetlerinin beslendiği temel kaynağın vergi gelirleri olduğu görülmektedir. Orta çağın son dönemlerine kadar prensin diğer yurttaşlar gibi mülkünde olan malikâne ve ticaretten elde ettiği gelirlerden hem kendi giderleri için hem de güvenlik, asayiş, imar gibi kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak ayırmıştır. Burada gerçek vergi niteliğinde gelirlerin çoğunluğunu kazanan savaş sonucunda hükmedilen devletlerden alınan haraçlar ve uluslararası ticaretten alınan gümrük vergilerinden oluşurken prensin hükümranlılığına dayanarak aldığı vergiler, kendi feodal malikâne gelirleri yanında ikinci planda kalmıştır. Tarım faaliyetlerinin ağırlıkta olduğu ekonomilerde, toprak mülkiyetini elinde bulunduran prens, yaratılan ve toplam ürünün onu üreten işçilerin geçiminin aşan kısmın yani artık değerin ciddi bir bölümünü alabilmekteydi. Fakat ticaretin ilerlemesi ve sanayi devriminin de etkisiyle tarım dışında yaratılan değerlerin millî gelir içindeki payını kayda değer ölçüde artırmıştır. Bu durum devletin mülkiyet ilişkisine bağlı kalmaksızın, vergilerin toplam kamu gelirlerindeki payını yükseltmiş ve vergiler zamanla devletin esas gelir kaynağını oluşturmuştur.²

Devletin gelir kaynakları bileşiminin mülkiyet hakkına istinaden artık değere dayanması ilkesi yerini direkt olarak devletin egemenlik hakkına dayalı olarak ve millî gelire hissedar olma ilkesine doğru evrilmesi, vergileme salahiyetinin sınırının belirlenmesi meselesine önemli bir boyut kazandırmıştır. Örneğin batıda vergileme yetkisinin

¹ Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, Cilt:12, Sayı:3, 2007, <http://iibf.sdu.edu.tr/> (25.12.2015), s. 228.

² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s. 2-3.

sınırlandırılması ve bunun halk onayına sunulmasına ilişkin olarak Anayasa hareketleri olmuştur. Amerika Birleşik Devletlerinin bağımsızlık hareketinde, Fransız İhtilalinde bu özellikler açık bir şekilde görülmektedir. İngiltere'nin sömürgesinde olan Amerika'da ilk başkaldırı, yaratılan artık değere el konulmasına karşı yapılırken, ikinci başkaldırı verginin şehir ticareti üzerindeki baskısına ve feodal hakların vergi dışı bırakılmasına karşı yapılmıştır. Osmanlı Devletinde on dokuzuncu yüzyılın başlarına kadar padişahın toprağın sahibi oluşu temeline dayalı objektif bir vergi olan aşır, bu yüzyıldan sonra yerini tarım dışındaki faaliyetlere ve nakdî vergilere bırakmıştır. 1856 Arazi Kanunnamesi ile kişilere toprağın zilyetliği yerine, Batıdaki gibi mülkiyet hakkı tanınmış ve aşardan ayrı olarak arazi mülkiyet vergisi de alınmaya başlanmıştır.³

1.1.1. Verginin Tanımı

Topluma ilişkin ihtiyaçlar, ilkel zamanlardaki teşkilatlanma şekline itibaren siyasi bir toplum oluşumuna kadar olan süreçte fertlerin ortaya çıkardığı değerlerin bir bölümünü devlete vermeleri ya da devletin bu değere el koyması biçiminde yerine getirilmiştir. Başlangıçta daha çok dinî ve ahlaki hislerle gönüllü olarak verilen ekonomik değerler sonradan zaruri ve belli ilkeler çerçevesinde alınmış ve bu şekilde vergi kavramı türemiştir.⁴ Bu da göstermektedir ki, vergi değişiklikler göstererek, anlamı ve kavramı farklı zamanlarda farklı yorumlarla karşı karşıya kalmış, iktisadi, mali, toplumsal, kanuni, politik ve hatta ahlaki boyutları olan karmaşık bir kurumdur.⁵

Fransızca “Impôt” sözcüğüne karşılık gelen vergi, kök bakımından Türkçe bir terimdir. Genel olarak anlamı hediye verilen, karşılık gerektirmeyen bir değer olarak ifade edilir. Ancak mali anlamda mükelleflerce kamu giderlerine paydaşlık edilerek devlete verilen değerlerdir.⁶ Vergi, kamusal hizmetlerin gerekli kıldığı giderlerin ve kamunun borçlanması nedeniyle meydana gelen yüklerin önlenmesi için, gerçek veya tüzel kişilerden karşılıksız olarak ve yasalarla sınırı çizilmiş bir şekilde devletin hükümlerlik niteliğine bağlı olarak alınan paradır.⁷ Devletin egemenlik hakkına istinaden bireyler veya kurumlardan kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için ve bu hizmetlerden de birebir karşılık gerektirmeden

³ Bulutoğlu, s. 3.

⁴ Sadettin Paksoy ve Sumru Bakan, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.9, Sayı.32, 2010, s. 154.

⁵ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Kırklareli: Beta Basım, 2000, s. 212.

⁶ Nihat Sayar, **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1975, s. 78.

⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 119.

kanunla alınan para tutarlarına vergi denir. Vergilerin kamu gelirleri içinde önemli bir yeri vardır.⁸

Vergi kavramı zaman içinde gelişme göstermiş hatta kurumsal duruma gelmiş ve sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuştur. Bu süreçte klasik ve modern maliyeciler vergiyi değişik biçimlerde tarif etmişlerdir. Kendisi klasik maliyeci olan Gaston Jéze'ye göre: "*Vergi, kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülüktür.*"⁹

Vergiler kamu hizmeti gören devlet kuruluşları lehine olarak kanun hükümlerinden doğan alacak haklarıdır. Vergi alacakları devletin egemenlik gücüne dayanarak piyasa ekonomisinden sağladığı bir zenginleşme olduğu için, bu konudaki vatandaş devlet ilişkileri kamu hukuku ilişkisi niteliğindedir. Ancak kamu hizmeti için olsa bile, devletin kişilerden tek taraflı olarak gelir aktarma yetkisi çok eski çağlardan beri sınırlanmak istenmiş ve verginin ancak kanunla (yani yasama organının rızası ile) alınabileceği bir anayasa kuralı olarak kabul edilmiştir. Türkiye'de de verginin ancak kanuna dayanarak alınabileceği bir anayasa kuralıdır. Örneğin; Vergi Usul Kanununun "*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*" başlıklı madde 8'e göre "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*" hükmü yer almaktadır.¹⁰ Özet olarak, vergi münasebeti nedeniyle devletle olan ilişkilerinin düzenlendiği birincil kaynak vergi kanunlarıdır. Daha sonra ise kanun hükmünde kararnameler, cumhurbaşkanı kararnameleri, tüzükler, cumhurbaşkanı kararları, yönetmelikler, tebliğler, bakanlar kurulu kararları da vergi hukukunun maddi kaynağı olabilirler.

Türkiye'de farklı tarihlerde kabul edilmiş olan anayasaların tümünde vergi konusunda vatandaşın görev ve yetkilerine müteallik kurallar yer almıştır. 1876 Anayasası'nda (Kanun-u Esasi) vergilerin tüm yurttaşlardan ödeme güçlerine ve yalnızca bir yasaya istinaden alınacağı kuralı yer almaktadır (m. 20, 25). 1924 Anayasası'nda ise verginin toplanma amacı "devletin genel harcamalarına halkın katılması" olarak belirtilmiştir. Aynı olarak, vergilerin ancak bir yasaya dayalı olarak alınabileceği kuralı tekrarlanmıştır (m. 84, 85). 1961 Anayasası'nda ise "herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü" olduğu vurgulanmış ve vergilerin sadece yasayla alınabileceği

⁸ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011, s. 116.

⁹ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 111.

¹⁰ Bulutoğlu, s. 2.

kuralı tekrarlanmıştır (m. 61). Ayrıca bütün anayasalarda angaryanın (zorla çalıştırma) yasak olduğu da belirtilmiştir.¹¹

Vergi, devletin ekonomik gücüne dayanarak vatandaşın cebri olarak aldığı bir ekonomik değerdir.¹² Vergi içerik olarak karşılıksız olarak alınan bir kamu geliridir. Haller'e göre vergi, *"kamu hizmetleri ile herhangi bir ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir mali yüküm olarak tahsil edilen ve siyasi karar sürecinde çoğunluğun çıkarlarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araç"*, Gerloff'a göre ise *"kamusal mali ihtiyaçların karşılanmasında veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerin diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir."*¹³ Verginin ilk önemli özelliği ise cebri ve karşılıksız olmasıdır. Buradaki "cebir", hukuki ve siyasi bir biçimde çerçevesi çizilmiş cebirdir. Çünkü vergi, gücünü Anayasa'dan almaktadır. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü bendine göre; *"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* hükmü yer almaktadır. Bu yargı verginin yasallığı ilkesinin özünü ifade etmektedir.

Verginin tarifi zamanın icaplarına ve tarifi yapanın şahsi hükümlerine göre değişiklik göstermektedir. Çağımız koşullarına uygun bir şekilde vergi şu şekilde tanımlanabilir: "Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır."¹⁴

Tanımlara göre verginin temel özellikleri sıralanacak olursa:¹⁵

- Vergi, devlet tarafından alınır. (veya vergilendirme yetkisine haiz kamu kuruluşları tarafından)
- Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek için alınır.
- Vergi, toplumu oluşturan birey ve kurumlardan ödeme güçleri oranında alınır.

¹¹ Bulutoğlu, s. 3-4.

¹² Ahmet Ulusoy, **Maliye Politikası**, 2. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi, 2003, s. 30.

¹³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 20-21.

¹⁴ Nadaroğlu, s. 217.

¹⁵ Abuzer Pınar, **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, 3. Baskı, Ankara: Naturel Yayıncılık, 2010, s. 39.

- Vergi, iktisadi bir değerdir. Parasal bir yükümlülüktür.
- Vergi, zorunlu/cebri bir ödemedir. Devlet tarafından kamusal bir alacak iken yükümlü tarafından kamusal bir borçtur.
- Vergi, kişiler için karşılıksız bir ödemedir. Yani, vergide kişinin kendisine yönelik direkt ve özel bir karşılık yoktur.
- Vergi, önceden tespit edilen belirli kaidelere göre alınır. Verginin hesaplanmasında keyfilik yoktur.

Kamu harcamaları için esas kaynak teşkil eden vergiler, bireylerin iktisadi tutum ve kararlarını etkilemesi bakımından önemlidir. Bununla birlikte devleti yönetenler vergileri yalnızca finansman aracı olarak değil, bazı iktisadi kararları etkilemek için de kullanmaktadırlar. Örneğin bir malın tüketimi azaltılmak istendiğinde o mala yüksek vergi konabilirken, yatırımı teşvik etmek maksadıyla belirli kesimlerde vergi muafiyetleri getirilebilir.¹⁶

1.1.2. Verginin Amaçları

Bireyler ihtiyaç duydukları birtakım mal ve hizmetleri kendi başlarına üretemezler. Genel olarak devlet tarafından üretilen ve toplumun ortak gereksinimleri olan bu mal ve hizmetlere kamu hizmeti adı verilmektedir. Günümüzde kamu hizmetlerinin çeşit ve miktarı giderek artmaktadır. Bu da kamu giderlerinin artması demektir. Söz konusu giderlerin karşılanması için gerekli mali kaynaklar az sayıdadır. Devlet, yapacağı bu giderleri gerçekleştirebilmek amacıyla vergi almaktadır.

Temel amacı devlete gelir sağlama olan vergi, günümüzde çoğu kez ekonomik ve sosyal hayatı biçimlendirmede, zaman zaman da politikacıların hedeflerini gerçekleştirmelerinin bir yolu ve aracı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle kuramsal açıdan vergileme, gelir dağılımı adaletsizliğini giderme, bölgeler arası yatırım dağılımını düzenleme ve demeler dengesi bilançosunun denkliğini sağlama ile enflasyonu yavaşlatma gibi iktisadi hedefler için faydalanılabildiği gibi, iktisadi istikrarı sağlamak gibi değerli bir işlevi de vardır.¹⁷

Vergileme yolu ile özel sektörden kamu sektörüne transfer olan kaynakların miktarı iktisadi yapının bileşimini etkilemektedir. Çünkü belli varsayımlara göre özel sektörden vergi

¹⁶ Pınar, s. 40.

¹⁷ Akdoğan, s. 136.

kanalıyla aşırı kaynak aktarılması bu kesimin kaynak kullanma olanaklarını daraltmaktadır. Vergiyle elde edilen kaynakların kamu sektöründe yararlanılması üretim ve gelir düzeyini de etki etmektedir. Bütün bunların yanı sıra, vergilemeden, deflasyon ve enflasyonun önlenmesinde, sermaye birikim mekanizmasının oluşturulmasında, ihracatın geliştirilmesi yahut ithalatın sınırlandırılmasında da aktif olarak yararlanılmaktadır. Şu halde bu amaçların gerçekleştirilmesinde, vergilerin tam istihdama ve kaynak dağılımına olan etkilerini de göz ardı etmemek gerekmektedir. Zira belli varsayımlara göre vergiler tam rekabette sapmalara neden olabilecekleri gibi, bu sapmaları önlemeleri de mümkün olabilir. Bu gibi durumlarda verginin iktisadi fonksiyonu, mali fonksiyonuna oranla daha da bir önem kazanır. Bu açıklamalarda gösteriyor ki, vergi yalnızca gelir sağlama aracı değil bununla birlikte iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin, üstelik ara sıra politik hedefleri gerçekleştirmeye yardımcı özellikleri olan bir araçtır.¹⁸

Önemli olmasına rağmen mali kaynaklarda verginin amacına yönelik verilmiş değişmeyen ortak bir yanıt bulmak oldukça güçtür. Akılcı bir vergi politikasında olması gereken özellikler üç şekilde sınıflandırılabilir. İlki, vergi politikasında amaç yalnızca kamu hizmetleri için ihtiyaç duyulan parasal kaynaktır. Diğeri, vergi politikaları mali amaçla birlikte iktisat politikasının da bir aracı olmalıdır. Üçüncüsü, vergi politikasının mali ve iktisadi amaçları gerçekleştirmede elverişli bir araç olduğu ve fakat vergide adalet ve rekabet tarafsızlığı kurallarının da mutlaka izlenmesi gerektiğidir.¹⁹

Vergi, devletler tarafından tarih boyunca kullanılagelen önemli bir araç olmuştur. Devlet tüzel varlığının olduğu bir yerde ve bu oluşumun sürekliliğinin sağlanması için vergi elzemdir. Ancak bu aracın çok titiz ve dikkatli kullanılması lazımdır. Çünkü devlet vergi gibi güçlü bir araçla ülkenin kalkınma ve refahını artırabileceği gibi toplumda adaletsizlik duygusunun oluşmasına neden olup, ciddi ekonomik sorunların oluşmasına yol açabilmektedir.

Verginin en eski ve en temel fonksiyonu, kamu harcamalarının finansmanı için gerekli geliri sağlamaktır. Devletin işlevlerinin zaman içinde değişmesiyle birlikte verginin de işlevleri değişmiştir. Verginin mali ve mali olmayan (iktisadi ve toplumsal amacı) olmak üzere iki temel hedefi vardır.

¹⁸ Nadaroğlu, s. 219-220.

¹⁹ <http://www.1bilgi.com/iktisat/4751/1-gelir-politikasinin-tanimi-ve-kapsami.html> (13.12.2018)

Verginin mali hedefi, devletin yalnızca kamu giderlerinin karşılamak için almış olduğu vergiyi ifade etmektedir. Klasik yaklaşımca benimsenen bu amaca göre devlet vergiyi, işlevleri sınırlandırılmış bir devletin, iç ve dış güvenlik, adalet ve diplomatik görevleri yerine getirmek için yapacağı harcamalarını karşılamak için almalıdır. Devlet vergiyi, mali amacın dışında iktisadi ve sosyal nedenlere dayandırmamalıdır. Klasik liberallere göre tarafsız vergi en ideal vergidir. Yani verginin yansız oluşu, vergide adalet ilkesi gereğince rekabette eşitliği sağlamalı böylece ekonomide yatırımcılar, üreticiler ve çalışanlar üzerine olumsuz etki veya davranış değişikliği yapmamalıdır.²⁰

Diğer bir anlatımla verginin mali amacı, toplumu oluşturan fertlere bir fiyat karşılığında arz edilemeyen sosyal özellikteki mal ve hizmetler için zaruri olan finansman kaynağının sağlanmasıdır.

Verginin mali olmayan amacı ise, 1929 yılında ortaya çıkan “Büyük Bunalım” sonucu dünya genelinde yaşanan ekonomik kriz, klasik liberal yaklaşımın savunduğu tarafsız maliye politikası altında, serbest piyasa ekonomisinin ekonomiyi kendiliğinden dengeye getireceği görüşünün yıkılmasına yol açmıştır. Ekonomik ve sosyal sorunların artmasıyla birlikte devletin üstlenmesi gereken görevler artmış, dolayısıyla bunların vergilerle karşılanması söz konusu olmuştur. İşte verginin mali olmayan, ekstra-fiskal amaçlar dediğimiz amaçları, bu gerekçe ile ortaya çıkmıştır. Modern maliye yaklaşımında devlet artık vergileri fiyat istikrarını, tam istihdamı, dış ekonomik dengeyi sağlama gibi ekonomik amaçlar ile gelir dağılımı adaletini sağlama, çevre sorunları ve nüfus politikası gibi sosyal amaçlara ulaşmada kullanmaktadır.²¹

1.2. Vergilerin Sınıflandırılması

Kamu harcamalarına paralel olarak, bunların finansmanı için alınan vergilerin çeşit ve kapsamında önemli artışlar olmuştur. Bugünkü vergi sistemleri çok sayıda vergi türünden oluşmaktadır. Bu yüzden çeşitli vergileri belli kıstaslara göre sınıflandırmak büyük önem taşımaktadır. Vergileri belirli ve tek bir kıstasa göre sınıflandırma imkânı zordur. Yani vergiler sınıflandırılırken çok değişik kıstaslar vardır. Bu değişik ölçütlere dayalı önemli vergi

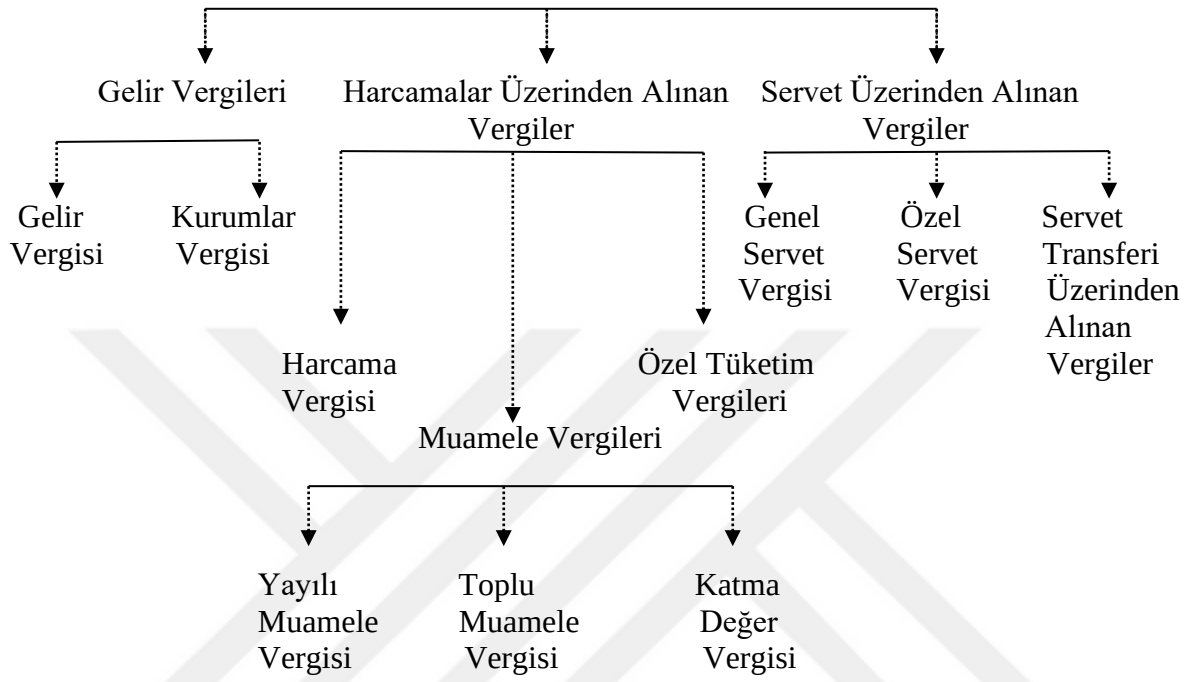
²⁰ Akdoğan, s. 122.

²¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2012, s. 98.

sınıflandırmaları ise, dolaylı-dolaysız vergiler, objektif-subjektif (şahsi - şahsi olmayan) vergiler, gelir-servet-harcama vergileri biçimindeki vergilerdir.²²

1.2.1. Gelir – Harcama – Servet Vergileri

Tablo 1: Gelir – Harcama – Servet Vergileri



Kaynak: Ömer Faruk Batirel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 121.

Günümüzde uygulamada vergiler, konulmasına sebep olan olayın vasfına göre üç grupta toplanabilir: Gelirle alakalı olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi, tüketim harcamalarıyla alakalı olarak harcamalara dayalı gelir vergisi, işlem ve satış vergileri, kısmi tüketim vergileri ve gümrük vergileri, servet veya servet aktarımıyla alakalı olarak genel servet vergisi, emlak ve kısmi servet vergileri, sermaye vergisi ile veraset ve başka biçimlerdeki servet aktarımına dayalı vergiler.²³ Bu vergiler yukarıda Tablo 1’de gösterilmektedir.

Kaynağı bir gelir olan vergilere gelir vergisi denir. Gelirin vergilendirilmesinde üç yaklaşım kullanılmaktadır. Sedüler gelir vergisi ayrı ayrı hesaplanırken, üniter ya da global sistemde bütün gelir unsurları toplanır ve toplam üzerinden vergi hesaplanır. Sedüler gelir vergisinde emek ve sermaye üzerinden alınan vergilerin değişik oranlarda vergilendirilmesinin sebebi adaletin sağlanması için emek gelirlerinin sermaye gelirlerine

²² Pehlivan, s. 119.

²³ Dilek Temiz, “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi”, **2. Ulusal İktisat Kongresi**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, 20-22 Şubat 2008, s. 2-3.

göre daha az miktarda vergilenmesidir. Emek ve sermayenin ortak gelirlerinde, vergi yükü ağırlığı orta düzeydedir. Global sistemde, mükellefin nisbi ödeme gücüne göre vergi alınabilmesi için gelirin toplanması gerektiği savunulmaktadır.²⁴ Kişisel gelir vergisi şahısların elde ettiği gelirlerden alınırken, kurumlar vergisi kurum kazançları üzerinden alınmaktadır. Mal ve hizmetlerin el değiştirmesine bağlı olarak ise tüketim vergileri alınır. Bu tarz vergiler genel tüketim vergileri veya katma değer vergisi şeklinde olabilir. Şahısların sahibi olduğu mesken gibi taşınmaz yahut motorlu araç gibi taşınır mallardan alınan vergiler ise servet vergileridir. Bu grupta emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi bulunur.²⁵ Burada günümüz vergi sistemleri içinde en önemli payı olan, kişisel gelir vergisi maliye politikalarının etkin bir aracı olarak uygulanmaktadır. Bu vergi bir taraftan mükellefin niteliklerine göre şahsileştirilebilmesi sebebiyle gelir dağılımında düzeltici etki yaparken; diğer taraftan farklı teşvik tedbirlerinin uygulanmasına imkân vermesi sebebiyle de kaynak ayırımında etkinliği sağlamada önemli bir işlevi vardır. Ayrıyeten kişisel gelir vergisinin elverişli şartların oluşması hâlinde iktisadi istikrarı kendi kendine sağlayıcı bir özelliği de bulunmaktadır.²⁶

Günümüzde satış vergileri “perakende satış vergisi” (ya da genel satış vergisi) ve “özel tüketim vergisi” adıyla uygulanmaktadır. Perakende satış vergisi üretimin son aşamasından alınması durumunda perakende satış vergisi; tüm mal ve hizmetleri içine alması sebebiyle ise, genel satış vergisi olarak uygulanır. Perakende satış vergisi, katma değer ve muamele vergileri gibi üretimin tüm aşamalarından ayrı ayrı alınmadığından, fiyatların kümülatif bir şekilde artmasına yol açan piramitleşme etkisi yaratmaz. Yine bu özelliği ile uluslararası ticaretin rekabet şartları açısından karşılaştırmalı üstünlükler yönünden ülke lehine iyileşme sağlamaktadır. Perakende satış vergisinin fiyat istikrarını sağlama açısından diğer tüketim vergilerine nispeten üstün olduğu savunulmaktadır. Ayrıca satıcı üzerinden alınan bir vergi olması hasebiyle idare açısından kazanımlar sağlamaktadır.²⁷

Kamu ekonomisinin ana işlevlerini sağlamada, gelir dağılımını düzeltmede, vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemede ve yolsuzluklarla mücadelede gelişmiş ülkelerde (Kıta Avrupa’sı Ülkeleri) etkin bir araç olarak kullanılan vergilerin başında servet vergileri yer almaktadır. Örneğin Almanya’da savaş sonrasında yaşanan hiperenflasyonu önlemede ve aşırı kârları vergilendirmek için başarı ile uygulanmıştır. Ayrıca ödeme gücünün bir göstergesi olarak modern vergilemede servet vergileri geniş bir alanda kullanılmaktadır. Servet

²⁴ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 123-124.

²⁵ Pınar, s.40.

²⁶ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 12.Basım, 2014, s. 259.

²⁷ Şener, s. 310.

vergisinin uygulanma şekline bakıldığında ya tüm servet öğelerini içine alacak şekilde ya da birtakım servet öğelerinin spesifik bir şekilde vergilendirilmesi biçimindedir. ABD ve Türkiye’de daha çok spesifik nitelikteki mülkiyet vergileri uygulanmaktadır.²⁸

Kurumlar vergisi iktisadi kapsamı yönünden gelirle aynıdır. Kısaca kurum, sınırlı sorumlu bir sermaye ortaklığı şeklinde tanımlanabilir. Kurumlar vergisini, netice itibarıyla şirkete ortak paydaşlar ödemektedir. Kurumlar vergisinde nihai vergi mükellefi kurumun kendisi değildir. Kurum olmanın getirdiği üstünlük, ekonomik güç, ayrıcalıklar, kurum olma hakkını veren devletin bundan bir pay alma ihtiyacı ve en önemlisi dağıtılmayan kârların varlığı kurumlar vergisinin alınmasının en temel gerekçeleridir.²⁹

Firmanın ara malı olarak aldığı maddeye kendi faaliyetleri sonucu kazandırdığı değer artışına katma değer denmektedir. Bu değer, belli bir üretim aşamasında üretilen mal için firmanın faktörlere yaptığı ödemelerinin toplamını verir. Bu toplam, işçilere ödenen ücretler ile faiz, kira, amortisman ve kârların toplamından oluşmaktadır. Yani kısaca katma değer, firma açısından satılan mal ve hizmetin alış maliyeti ile satış fiyatı arasındaki farktır.³⁰ Katma değer vergisi ara malların ve hizmetlerin, başka söylemle bir önceki üretim evresinden yapılan alışların vergi matrahından düşülmesine olanaklı kılan yahut her bir evredeki katma değeri vergileyen bir yayılı muamele vergisi çeşididir. KDV hesaplanırken uygulamada yaygın olarak görülen yöntem vergi mahsubu usulüdür. Bu usulde, satış üzerinden ödenen vergilerden alış üzerinden ödenen vergiler düşülür. Geriye kalan vergi, o aşamada ödenecek vergidir. Yani ödenecek vergi, her aşamada katma değere vergi oranı uygulanarak bulunmaktadır.³¹

Aşağıda Tablo 2’de toptan ticaret aşamasında vergi konusu malın satış fiyatı 200 TL’dir. Vergi oranı %10 olduğundan $200 \times 0,10 = 20$ TL vergi ödemek gerekmektedir. Ancak önceki ham madde ve imalat aşamalarında ödenecek $10+5=15$ TL tutarındaki KDV 20 TL’den mahsup edildiğinde ödenmesi gereken vergi $20-15=5$ TL olacaktır. KDV’nin gereği gibi uygulanabilmesi ancak ülke genelinde etkin bir muhasebeleşme ve belge düzeninin yerleşmesi ile mümkündür.

²⁸ Şener, s. 331-332.

²⁹ Batirel, s. 128.

³⁰ Nadaroğlu, s. 367.

³¹ Batirel, s. 137.

Tablo 2: KDV’de Vergi Mahsubu Yöntemi

Üretim Aşamaları	Satış Fiyatı	Satış Üzerinden Hesaplanan KDV	Bir Önceki Aşamadan Alış	Alış Üzerinden Ödenen KDV	Katma Değer	Ödenecek KDV
Hammadde	100	10	–	–	100	10
İmalat	150	15	100	10	50	15-10=5
Toptan Ticaret	200	20	150	15	50	20-15=5
Perakende Ticaret	300	30	200	20	100	30-20=10
Toplam					300	30

Kaynak: Ömer Faruk Batirel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 138.

1.2.2. Dolaylı – Dolaysız Vergiler

Vergiler ayrıca dolaylı-dolaysız vergiler, sübjektif-objektif vergiler, ayni-nakdi, spesifik-advalorem olarak tasnif edilebilmektedir. Bu sınıflandırmada vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ikiye ayrılması da yaygın olarak kullanılmaktadır. Çünkü bu ayırım vergi sistemlerinin sağlam ve doğru bir şekilde biçimlendirilmesi açısından çok önemlidir. Nitekim vergilerin iktisadi büyüme üzerindeki etkileri tahlil edilirken, bilhassa dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı tercih edilmektedir.³²

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayırımında çeşitli kriterler söz konusudur. Ancak önemli olan kriterlerin başında “yansıma” ve “verimlilik” kıstasları gelmektedir. Yansıma kıstasına göre; bir vergi kolay yansıtılabiliyorsa yani vergiyi ödeyen kimse bunu başkalarına devredebiliyorsa bu tür vergiye dolaylı vergi, yansıtılamayan vergiler ise dolaysız vergilerdir. Verimlilik ölçütüne göre ise, kaynağı veya konusu sürekli olup yükümlüsü başlangıçta bilinen vergiler dolaysız vergiler iken, kaynağı veya konusu devamlı olmayan ve yükümlüsü başlangıçta belli olmayan vergiler ise dolaylı vergilerdir.

Daha geniş bir şekilde ifade edilecek olursa, vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş ile vergiyi ödeyenin aynı olduğu, şahıs ve şirketlerden elde ettikleri gelir seviyesine istinaden alınan vergiler vasıtasız vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin,

³² İsmet Göçer ve Diğerleri, “Ekonomik Büyüme İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 28, 2010, s. 98.

kendi üzerindeki vergi yükünü başkalarına yansıtma imkânı yoktur. Doğrudan vergilerden en bilinen ve yaygın olanları gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisidir. Mal veya hizmet tüketiminden kaynaklanan vergiler ise vasıtalı vergilerdir. Vergiye bağlı mal veyahut hizmetlerden faydalanan herkes, gelir seviyesi fark etmeksizin, aynı oranda vergi ödemektedir. Bu vergilerde verginin mükellefi ile ödeyicisi aynı değildir. En bilinenleri KDV ve özel tüketim vergisidir.³³

Verginin yansması bakımından incelendiğinde ise şu sonuçlara ulaşılabilir: Vergi borcunun doğması bir mübadeleye bağlı ise bunun yansıtılması kolaydır. Vergi borcunun doğması bir duruma, örneğin gelirin elde edilmesine ya da mülkiyet hakkına sahip bulunulmasına bağlı olarak ortaya çıkıyorsa, yansıtılması ilkinde nazaran zordur. Nedeni; şahsa bağlı olarak alınan vergilerin piyasada arz ve talep imkânlarından çok fazla etkilenmemesidir. Gelir vergisi, Veraset ve İntikal vergilerinde yansıtılma güçtür. Dolaylı vergilerde durum tam tersine olup, yansıtılması kolaydır. Keza, tüketim vergileri bir değişmeye yönelik ise kolayca yansıtılabilmektedirler.³⁴ Bununla birlikte verginin etkisi yansma sebebiyle gerçek bir şekilde hissedilememektedir.

Dolaylı vergilerden beklenen hâsılat, genellikle vergilendirilmiş ürünleri üretenler veya satanlar tarafından devlete aktarılmakta yani aracılık yapılmış olmaktadır. Ürünün fiyatı bakımından ödenmiş olan vergi dolayısıyla gerekli ayarlama yapıldıktan sonra ürün, vergili fiyat üzerinden pazarlanmaktadır.³⁵

1.2.3. Subjektif – Objektif Vergiler

Literatürde vergi ödeme gücüne ulaşmada ve vergi adaleti açısından yapılan tasniflerde bu ayrımla karşılaşmaktadır. Şöyle ki, gelir üzerinden alınan ve doğrudan bir vergi olan gelir vergisi, iktisadi güce göre alındığı için bu sınıflandırmaya göre subjektif vasıftadır. Aynı mantıkla dolaysız vergilerden kişisel gelir vergisi, subjektifleştirilebildiği için adil vergilerdir. Dolaylı vergiler ise örneğin KDV kişisel özellikleri hesaba katmadığından objektif niteliklerinden ötürü adil değildirler. Çünkü ödeme gücü arttıkça vergi miktarı değişmemektedir. Bu durumda (tersine artan oranlılık kavramı gereği) yüksek gelirli bireylerin ödediği dolaysız verginin gelirlerine oranı düşmektedir. Ayrıca gelir ve servet üzerinden alınan vergiler “*subjektifleştirilme*” yöntemleriyle yükümlünün

³³ Temiz, s.3.

³⁴ Nadaroğlu, s. 269-270.

³⁵ George Henry Peters, **Private and Public Finance (Fontana Introduction to Modern Economics)**, Second Edition, London: Publisher: Fontana/Collins, 1975, s. 158 Aktaran: Akdoğan, s. 315.

vergilemlenebileceği en yüksek sınıra yakınladıtırılarak, elverişli düzenlemelerle yeniden gelir dağılımlında tesirli olabilmektedirler.³⁶

Vergilemede yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarının vergi borcunun tespitinde dikkate alınıp alınmaması durumuna göre subjektif ve objektif ayrımı ortaya çıkmaktadır. Yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarına göre ayarlanıp ve ona göre düzenlenebilen vergiler subjektif olarak nitelendirilmektedir. Objektif özellikteki vergiler ise, vergi alacağının tespitinde vergi yükümlülerinin kişisel ve aileye dayalı koşullarının göz önünde bulundurulmadığı ve direkt vergi mevzusunu hedef alan vergilerdir.³⁷

Bunların yanında kişisel duruma en iyi uydurulabilen vergi, gelir vergisidir. En az geçim indirimi, kişinin evli olup olmaması, ocuk sayısına göre belli miktar indirim sağlama ve artan oranlı tarife yapısının tatbiki ile gelir vergisinin hesaplanmasında yükümlülerin kişisel ödeme güçlerine kolaylıkla ayarlanabilir. Buna karşılık, harcama vergilerini yükümlülerin kişisel durumlarına göre ayarlamak pek mümkün değildir.³⁸ Verginin adaletli olup olmaması açısından bakılacak olursa subjektif yapıdaki vergiler, objektif vergilere göre daha adil bir yapıya sahiptir.

1.2.4. Spesifik – Advalorem Vergiler

Vergi mevzusu fiziki miktar veya değer olarak ele alındığında; vergi herhangi bir malın ağırlık, hacim gibi miktarı üzerinden hesap ediliyorsa spesifik vergi, parasal değer üzerinden hesaplanıyorsa advalorem vergi olarak adlandırılır.³⁹

1.3. Vergileme İlkeleri

Vergi ilkeleri uzunca yılların tecrübe ve bilgi birikiminin bir sonucu olarak oluşmuştur. Bir vergi yasasının oluşturulmasından, yasayı meydana getirenlerin belirledikleri hedeflerden ve uygulamaya kadar bütün süreçte yer alan kurum ve muamelelerin sağlam ve etkin bir biçimde çalışması vergi ilkelerine uyum sağlanması ile ilgilidir. Yapılan bilimsel inceleme ve çalışmalar yanı sıra edinilen gözlemlerin birer belirtisi olan söz konusu vergi

³⁶ Beyhan Ataç (Ed.), **Maliye Politikası**, "Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayımı, 2013, s. 141.

³⁷ Pehlivan, s. 121.

³⁸ Pehlivan, s. 121.

³⁹ Pınar, s. 41.

prensiplerinin gerektiği kadar özümselememesi yahut hesaba katılmaması, vergi politikasının hedefinden sapmasına ve neticede ciddi problemlerle karşılaşılmasına neden olabilecektir.⁴⁰

Bununla birlikte iyi bir vergi ya da vergi sisteminin oluşturulmasını olanaklı kılan bu prensipler maliye ilminde en başından beri önemi olan bir konu olmuştur. Kuşkusuz diğer mali hadiseler ve ögeler gibi vergileme ilkeleri de zamanla özlü değişmelere maruz kalmıştır. Bunun sonucunda vergileme ilkeleri türlü biçimlerde tasnife tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmalardan Adam Smith ve Adolf Wagner'in ortaya koyduğu ilkeler ve yaptıkları sınıflandırmalar bugün bile güncelliğini korumaktadır. Vergilemeye ait ilkelerin önemi ise şurada yatmaktadır: Bu ilkelerin ayrı ayrı önemli olmasının yanı sıra birbiriyle bağlantılı olmaları ve birlikte uygulanabildikleri ölçüde başarılı, etkin ve adaletli bir vergi anlayışının oluşmasına zemin oluşturabilmeleridir. Bundan dolayı bir bütün olarak ele alınması son derece gereklidir.⁴¹

Devlet, topluluklar halinde yaşamlarını sürdüren bireylerin ortak gereksinimlerini karşılamak için meydana getirdikleri en önemli düzenlemedir. Devletin kendisinden beklenen işlevleri gerçekleştirebilmesi için finansal kaynaklara gereksinimi vardır. Vergiler bahsi geçen finansal kaynakların en önemlisidir. Buradan yola çıkarak devlet varlığının ana şartı vergilerdir denebilir.⁴²

Verginin temel işlevi, şüphesiz malidir, yani devlete görevlerini yapabilecek geliri sağlamaktır. Ancak, günümüzde vergi, ekonomik ve toplumsal bazı amaçlara ulaşabilmenin de aktif yollarından biridir. Vergiden, gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması, kaynakların en uygun bir şekilde dağılımı ve kullanımına katkıda bulunması gibi toplumda önceden beri uğraşılan önemli yapısal sorunlara çare olması beklenir. Bu haliyle vergi, dinamik bir yapıda olup; çağın durumuna ve gereksinimlerine göre değişebilmektedir.

Vergileme ilkeleri de vergi kavramı gibi zamanla değişmiştir. Bu değişimler ile iktisadi düşüncede ve sosyal anlayışlarda ortaya çıkan gelişmeler arasında sıkı bir bağ vardır. Toplumların içinde bulunduğu zamanın özelliklerine göre sürekli şekillenen bir takım hedefleri vardır. Bu amaçlara nasıl ulaşılacağı noktasında iki ana kırılma noktası yer almaktadır. Bu dönemlerden ilki olan ve klasik iktisat teorisinin baskın olduğu 1930'lara dek

⁴⁰ Abdurrahman Akdoğan, "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2/99, s. 97.

⁴¹ Vergileme İlkeleri, https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_ilkeleri_vergilendirme.html (E.T: 30.07.2019)

⁴² Suat Hayri Şentürk, "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2006, s. 1.

iktisadi kalkınma ve büyüme, tam istihdamda denge, adaletli bir gelir paylaşımı gibi hedeflerin piyasa mekanizmasında görünmez bir el tarafından kendiliğinden gerçekleşeceği benimsenmiştir. Fakat doğal düzen ve otomatik denge gibi hipotezlerin zayıflamasıyla tarafsız devlet ile birlikte vergi de tarafsızlığını yitirmiş ve devlete, müdahaleci bir kimlik kazandırmıştır. Kamu harcamalarının sürekli artması durumunda finansmanı için vergi kanalının büyük boyutlara ulaştığında vergi, ekonominin işleyişi ve yükümlülerin tercihlerini etkileyecektir.⁴³

Mali kaynaklarda vergilemeye ilişkin ilkeler sıklıkla anlatılan bir konudur. Ayrıca vergi konusu ile ilgilenen neredeyse tüm iktisatçı ve maliyeciler vergilemenin ilkelerini önemsemiş ve açıklamaya çalışmışlardır.⁴⁴ Örneğin Stiglitz bir vergi sisteminde bulunması gereken beş ana özelliği şu şekilde sıralamıştır:

- *İktisadi etkinlik*; vergi sistemi kaynakların etkin dağılımına müdahale etmemelidir.
- *Vergi yönetiminde basitlik*; vergi sisteminin kolay ve oldukça az maliyetle yönetilmesi gerekmektedir.
- *Esneklik*; vergi sisteminin değişen iktisadi şartlara rahatlıkla ayak uydurabilmesi (bazı hallerde otomatik olarak) gerekmektedir.
- *Siyasal sorumluluk*; vergi sistemi öyle bir biçimde tasarlanmalıdır ki – siyasi sistemin şahısların seçimlerini gerçek bir şekilde yansıtabilecek biçimde – hiç kimse devlete ne ödediğinden şüphe duymamalıdır.
- *Adalet*; vergi sistemi farklı fertlere göreceli davranışında adaletli davranmalıdır.⁴⁵

Vergileme ilkeleri, vergileme ile ulaşılmak istenen amaçların gerçekleştirilmesinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilir. Günümüzde vergiler, mali, iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullanılmaktadır. Aynı zamanda vergiler ile ulaşılmak istenen amaçlara göre vergileme ilkeleri de değişmektedir.

Netice itibarıyla, verginin müdahaleci niteliğini belirleyen etkenler, her ülkenin iktisadi sistemine, iktisadi düzeyine, iktidardaki partilerin programlarına göre değişiklikler

⁴³ Nadaroğlu, s. 300.

⁴⁴ Abdullah Savaş, “İktisadi, Sosyal ve İdari Açısından Vergileme İlkeleri”, Afyon: Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi SBE, 2008, s. 3.

⁴⁵ Joseph E. Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, 2. Basım, (Çev. Ömer Faruk Batırel), İstanbul, 1994, s. 479.

göstermekte olup; vergileme yöntemi ile üretim, tüketim, istihdam ve bölüşüm üzerinde bazı etkiler ortaya çıkarmaktadır.⁴⁶

1.3.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri konusunda bilimsel ilk açıklamaları 18. yüzyılda “Ulusların Zenginliği” adlı eseriyle Adam Smith ortaya koymuştur. Smith, bir vergi sisteminin rasyonel işlemesi için verginin *adalet, belirlilik, uygunluk* ve *iktisadilik* ilkelerini taşıması gerektiğini ileri sürmüştür. Bu prensiplerin mali kaynaklarda önceden beri bir önemi ve anlamı vardır.

A. Smith'in klasik mali anlayışı yansıtarak ortaya koyduğu vergileme ilkeleri, vergi yükünün toplam dağılımını ve vergiden umulan azami randımanın alınabilmesi bakımından bir vergide bulunması gereken özellikleri açıklamaktadır.⁴⁷

Vergilemede adalet/eşitlik ilkesi, vergi, devleti veya toplumu oluşturan her bireyden ödeme güçleriyle orantılı olarak alınmalıdır. Toplumun her bir ferdi, ödeme gücü yani iktidarı oranında devletin giderlerine katılmalıdır. Adam Smith “Milletlerin Serveti” adlı eserinde bu durumu şu şekilde açıklamıştır: “Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır”.⁴⁸ Adam Smith, adalet ilkesinin açıklamasını yaparken, bir ortaklık veya taşınır/taşınmaz mal üzerinde payı olan kimselerin o mülkten temin ettikleri menfaatle mütenasip olarak yönetim giderlerine de ortak olmaları gerektiği benzetmesini yapmış ve devlet harcamalarına da aynı mantıkla katılım sağlanması gerektiğini ileri sürmüştür. Görüldüğü üzere, A. Smith'in önerdiği bu adalet ilkesi bugüne özgü manada bir adalet değil, iktisadi anlamda bir eşitliktir.⁴⁹

Vergilemede belirlilik/kesinlik ilkesi, vergi, kesin olmalı ve yasa ile belirlenmelidir. Verginin mükellefi, miktarı, ödeme zamanı tarh ve tahsil usulleri önceden belirlenmeli ve açık olmalıdır. Vergi, sadece yükümlüler için değil, herkes için belirli ve açık olmalıdır.⁵⁰

Bu prensipte ödenen bir verginin miktarı, zamanı ve ne şekilde ödeneceği önceden bilinmelidir. Yani vergilerin belirli olması için vergi yasaları geriye doğru yürümemelidir, vergi aflarına olabildiğince yer vermemeye özen gösterilmelidir.⁵¹

⁴⁶ Nadaroğlu, s. 300.

⁴⁷ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Manisa: Emek Matbaası, 2012, s. 165-167.

⁴⁸ Türk, s. 137.

⁴⁹ Nadaroğlu, s. 301.

⁵⁰ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ankara: Ece Matbaası, 2008, s. 209-210.

Vergilemede uygunluk/kolaylık ilkesi, verginin mükellef için en müsait zamanda ve uygun şekilde toplanmasını ifade eder. Mükellefler vergilerini öderken, vergi yönetiminden kendilerine birtakım kolaylıkların sağlanmasını arzulamaktadırlar. İşte, bu taleplerin karşılanması esnasında “mümkün olduğu kadar kolaylık, gerektiği kadar sertlik” gösterilmesi gerekmektedir.⁵²

Vergilemede iktisadilik/tasarruf ilkesi, "Her vergi, hazineye girenin dışında halkın elinden kabil olduğu kadar az bir para çıkmasını mümkün kılacak ve halkın elinden çıkmasıyla girmesi arasında geçecek sürenin kabil olduğu kadar az olmasını sağlayacak bir şekilde tahsil olunmalıdır."⁵³ Yani vergi tarh ve tahsilinin olabildiğince az masrafla gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilir. Bu kural aynı zamanda vergilemenin olabildiğince az maliyetli olması ve vergilerin ekonomik hayatın işleyişine zarar vermemesi anlamlarına gelir. Tahsil edilen vergilerden ne kadar büyük kısmının devletin hazinesine girmesi sağlanırsa vergilemenin maliyeti de o derece düşük kalır. Bunun için, vergi toplamak için yapılan masrafların olabildiği kadar düşürülmesi sağlanmalıdır. Ayrıca iktisadilik kuralı gereği, vergilemenin ekonomik hayatın işleyişini bozmaması ile vergilerin fertlerin karar ve seçimlerinde akla uygun olmayan sapmalara yol açmaması hedeflenmiştir.⁵⁴ Zaman içerisinde şartların farklılaşmasına bağlı olarak vergi uygulama prensiplerine ilave yenilikler yapılmıştır.

1.3.2. Adolph Wagner’in Vergileme İlkeleri

Liberalizm ve sosyalizm tartışmalarının yaşandığı 19. yüzyıl ortalarında Alman maliyeci Adolph Wagner toplumsal reform fikrinden yola çıkarak ve A. Smith’in ortaya attığı kurallardan da faydalananarak vergileme ilkelerini tamamlamaya ve sistemli bir biçimde toplamaya uğraşmıştır. Bu prensipler;

1- Mali İlkeler,

2- İktisadi İlkeler,

3- Ahlaki İlkeler,

4- Teknik ve İdari İlkeler.

⁵¹ Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.2, Sayı.2, 2000, s. 7.

⁵² Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 223.

⁵³ Nadaroğlu, s. 302.

⁵⁴ Pehlivan, s. 146-147.

Bu ilkelerden teknik ve idari ilkeler, vergiye gönüllü uyumu sağlamada iyi bir vergi yönetiminde olması gereken özellikleri izah etmektedir. Bu kural gereği, mükellefin ödeyeceği vergi belirli (açık) ve kesin olmalı, vergi mükelleflerce en uygun zamanda, mekânda ve en uygun araçlarla ödenebilmeli, verginin hesaplama ve tahsil giderleri de mümkün olduğunca az olmalıdır.⁵⁵

1.3.2.1. Vergilemenin Mali İlkeleri

Vergilemenin mali ilkeleri, verginin mali fonksiyonunu gerçekleştirecek şekilde tanzim edilmesini anlatır. Yani bu ilkeyle amaç mal ve hizmet üretmek için kullanılan finansman kaynağını sağlamaktır. Mali ilkeler, verimlilik ve esneklik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Vergileme ile gerçekleştirilmeye çalışılan mali hedefin esası, vergiden optimal hasılanın elde edilmesidir. A. Wagner'e göre "devletin varlığı ve hayatıyeti bireylerinkinden daha önemlidir. Bireylerin hakları ancak, devletin varlığı ile korunabilir." Bu nedenle, iyi bir vergi sistemi: 1- Verimli olmalıdır yani, devlet harcamalarına yetecek tüm gerekli gelirleri içermelidir; 2- Esnek (elastik) olmalıdır yani, olağanüstü gereksinimleri bile rahatlıkla giderecek özellikte olmalıdır.⁵⁶

Adı geçen olağanüstü periyotlarda kamu harcamalarının vergiden elde edilecek gelirle finanse edilecek düzeyde olması klasik mali anlayışın önemle üzerinde durduğu konulardan biridir. Fransız akademisyen ve ekonomist Gaston Jéze, bu hedefin gerçekleşmesinde altı noktaya dikkat çekmiştir. Bunlar: 1- İstisna ve Muafiyetler 2- Vergilerin seçimi 3- Vergi oranları 4- Vergileme tekniği 5- Tek veya çok vergi sistemi 6- Vergilerin hızlıca tahsiline imkân verecek yapının oluşturulmasıdır.⁵⁷

A. Smith, yaşadığı zamandaki iktisadi düşünce ve bakış açısına uyumlu olarak vergileme ilkelerini daha çok mali amaç ve tarafsız vergileme temeline dayandırırken; Adolph Wagner vergilemenin iktisadi, toplumsal ve ahlaki kurallarına da ilk defa değinmiştir. Çünkü klasik iktisadi düşünceye göre devletin işlevlerini gerektiği gibi ve ekonomideki tarafsızlık kuralına bağlı kalarak ifa etmesi, yalnızca kamu hizmetleri için gereksinim duyulan kamusal gelirleri bu süre içinde vergileri tahsil edebilmesine bağlıdır. Bu, başka bir düşünüşle dönemin

⁵⁵ Muter, Çelebi, Sakıncı, s. 168-169.

⁵⁶ Nadaroğlu, s. 302.

⁵⁷ Gaston Jéze, *Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière*, Paris: 1912, s. 764 Aktaran: Nadaroğlu s. 302.

maliye politikası olduğu anlamına gelmektedir. Wagner, vergilemenin mali ilkelerini öncelikli olarak "*yeterlik*" ve "*esneklik (elastiklik)*" kavramları üzerinden açıklamaya çalışmıştır.⁵⁸

Vergilemede verimlilik (yeterlilik) ilkesine göre vergiler, kamunun yapacağı harcamaların finansmanının büyük bölümünü karşılayabilecek seviyede olmalıdır. Vergide esneklik kuralı ise, devletin gelire gereksinim duyduğunda vergilerin bu ihtiyacı karşılayabilir durumda olması demektir.⁵⁹ Millî gelirdeki artışa bağlı olarak kendiliğinden artan vergiler genellikle artan oranlı düzenlenen gelir vergisidir. Yani gelir arttıkça artan, azaldıkça azalan vergiler esnektir.

Bir verginin verimli olabilmesi için ayırım yapmadan ülkede bulunan herkesin iktidarı ile mütenasip olarak vergi vermesi gerekmektedir. Yani vergi genel olmalıdır. Hâl böyle iken, oy kaygısı gibi politik hedeflerle getirilecek istisna ve muafiyetlerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemesi kaçınılmazdır. Verginin verimini artırmak için yapılması gereken bir diğer konu da vergi kaçınılmazlığıdır. Burada amaç; yükümlülerin vergi yükünü yansıma kanalıyla başkalarına devrederek vergiden kurtulmalarını engellemektir. Verimliliği artıracak bir diğer unsur klasik yazarların savunduğu "*vergi uyuşturması*" ya da "*vergi görünmezliği*" yöntemidir. Çünkü bu yöntemde türlü mal ve hizmetler üzerine serpiştirilmiş ve fiyat içerisinde erimiş olan vergiler genellikle hissedilmeden, kimi zaman da ağırlığı çok az duyularak yükümlüler tarafından ödenmektedir. Aynı şekilde, klasik yazarlar yüksek vergi oranlarının verginin verimini azaltabileceği görüşündedirler. Her ne kadar kaynağında tevkifat (kesinti) gibi yükümlülerin kısmen veya tamamen vergi kaçırmasına olanak vermeyen yöntemler olsa da yüksek vergi oranları gelir elde etme hevesini yavaşlatacaktır.⁶⁰

İstikrarlı bir vergi, konjonktür dalgalanmalardan etkilenmeyen bir vergidir. Bunun açıklaması, üretimin ve gelirin arttığı refah dönemlerinde verginin veriminin yükselmemesi lakin üretim ve gelirin azaldığı kriz dönemlerinde ise vergide verimin düşmemesi anlamına gelmektedir. Klasik mali anlayışa göre akla uygun olsa da günümüz vergilerinin büyük çoğunluğu ad valorem esasa dayandığından spesifik esasa göre alınan vergiler hariç, konjonktür hareketlerinin vergi hasılası üzerindeki etkisinin tümüyle göz ardı edilmesi mümkün değildir. Vergilerin esnekliği, verginin çeşidi ve vergilendirilecek konunun talep esnekliğine bağlıdır. Esnek bir verginin ise en önce advalorem esaslı olmasının yanı sıra vergi

⁵⁸ Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri,

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adolp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html (E.T: 10.03.2019)

⁵⁹ Selçuk Buyrukoğlu ve Davut Buzkıran, "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, s. 2084.

⁶⁰ Nadaroğlu, s. 303.

oranı yükseltildiğinde matrahta bir azalmanın görülmemesi gereklidir. Sonuç olarak vergide esnekliği belirleyen değişkenler; vergilendirilen malın ikame olanağının olup olmamasına, vergi tabanının dar ya da geniş olmasına ve yansıtılabilme şartlarına göre değişiklik göstermektedir.⁶¹

1.3.2.2. Vergilemenin İktisadi İlkeleri

Vergilemenin iktisadi ilkeleri, vergilerin, iktisadi büyüme ve gelişmenin yanında, ekonomik istikrarın sağlanması gibi amaçlara ulaşmaya katkıda bulunacak vasıfta olması anlamına gelmektedir. Bu hedeflere ise yetersiz olan kaynakların aktif bir şekilde kullanımı ve dağıtımı ile ulaşılabilir.⁶²

Vergiler sermaye birikimi, kaynak dağılımı, iktisadi gelişme, gelir bölüşümü ve mükelleflerin üretim ve tüketim kararları üzerinde birtakım etkiler oluşturmaktadır. Çünkü vergi, milli gelir içinden devlete ayrılan bir pay olması nedeniyle esasen iktisadi bir hadisedir. Söz konusu etkiler verginin yapısal niteliğine bağlı olarak resen ortaya çıkabileceği gibi, bu etkiler vergi politikasını tayin edenler tarafından iradi olarak da düzenlenebilmektedir. Örneğin klasik maliye yazarları verginin sadece sermaye birikimi üzerinden kendiliğinden meydana getireceği etkilerle ilgilenmiş olup, sermaye üzerinden alınan vergilere karşı çıkmışlardır.⁶³

1.3.2.3. Vergilemenin Adalet (Ahlaki) İlkeleri

Vergileme konusunda devletten beklenen en önemli husus, adil bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Vergilemede adalet ilkesinin nasıl sağlanacağı konusunda temel ilkeler ise, genellik, eşitlik, faydalanma ve ödeme gücü ilkeleridir. Bu ilkeler şu şekilde açıklanmaktadır:⁶⁴

Vergilemede genellik ilkesi, hem vergi kanunlarında hem de T.C. Anayasasında hükme bağlanmıştır. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, "herkes" ifadesiyle vergilemede genellik ilkesine dikkat çekilmiştir. Genellik ilkesi aynı zamanda sosyal hukuk devleti ilkesinin bir tezahürü olarak kanunla belirlenmiş bir kural niteliğindedir.

⁶¹ Nadaroğlu, s. 304.

⁶² Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi** (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), Bursa: Ekin Kitabevi, 2000, s. 135-136.

⁶³ Nadaroğlu, s. 304-305.

⁶⁴ Buyrukoğlu ve Buzkiran, s. 2084.

Eşitlik ilkesi, 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmek suretiyle, vergilemede eşitlik ilkesinin önemi vurgulanmıştır. Yani, mükelleflerin vergi borçlarının belirlenmesinde sahip oldukları ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması anlaşılır.

Yararlanma ilkesine göre vergiler, devletin sunduğu hizmet karşılığı ödenen bir "bedel" veya "fiyat" olarak görülmekte ve bunların kamu hizmetlerinden sağlanacak faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir. Günümüzde vergilendirmeyi bütütin faydalandırma kuralına bağlamak devletin adalet ilkesiyle uyuşmamaktadır.

Ödeme gücü ilkesi, 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" hükmü ile genellik ilkesiyle birlikte, "mali güç" tabiriyle ödeme gücü ilkesi vurgulanmıştır.

Anayasa'nın "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini" emreden hükmü, vergide adalet ve eşitlik ilkesini koymaktadır. Vergi eşitliği ilkesi (yani yatay eşitlik ilkesi) aynı mali güce sahip kimselerin aynı miktarda vergi ödemesini gerektirir. Anayasa "mali güç" ile ne anlaşılması gerektiğini açıklamamaktadır. Mali güç türlü göstergelerle, kişilerin gelir ve varlıklarının değeri ile ve tüketim harcamaları ile ölçülebilir. Ayrıca vatandaşın yaşı, sağlık durumu, geçimini üstlendiği aile büyüklüğü gibi şahsi özellikleri de ödeme gücünü etkileyen özellikler olarak hesaba katılabilir. Bu ölçülerden hangisi alınır alınsın, çeşitli gerekçelerle çeşitli gruplara tanınmış olan muaflik ve istisnalar yatay eşitlik -aynı mali gücü olanların aynı vergiyi ödemesi- ilkesinin zedelenmesine yol açmaktadır.⁶⁵ Vergide adaletin sağlanabilmesi bakımından önemli bir işlevi olan bu ilke, vergi yükünün mükelleflerin şahsi ve ekonomik vaziyetlerine göre eşit bir biçimde dağıtılmasını icap ettirmektedir.⁶⁶

1.4. Vergilendirmenin Ekonomik Birimler Üzerindeki Etkisi

Vergi, hangi hedef ve kurala göre alınırsa alınsın, yükümlülerin iktisadi karar ve davranışlarını türlü açılardan etkilemektedir. Verginin niteliğine göre bu etkiler değişmektedir. Söz gelişi bu durum bireylerin mülkiyetinde olan varlıklardan mütevellit iktisadi gelir ve kazançlarında eksilme biçiminde olabileceği gibi ister kişisel niyetlerinde

⁶⁵ Bulutoğlu, s. 6-7.

⁶⁶ Akdoğan, s. 206.

isterse fiiliyatta olsun konulan her vergi bir etki meydana getirmektedir.⁶⁷ Aşağıda bu durumların incelendiği önemli birkaç konuya değinilmiştir.

1.4.1. Vergilendirmenin Emek Arzı Üzerindeki Etkisi

Emek, üretim faktörlerinden birisidir. Mal veya hizmet üretimi sürecinde fiziksel ve düşünsel katkıları olan emek, üretim sürecinde ihtiyaç duyulan insan kaynağının en önemlisidir. Emek gelirlerine örnek olarak en başta ücretler gelmektedir. Ücret, bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak istihdam edilenlere emeklerinin karşılığı olarak ödenen para veya mallardır. Sermaye gelirlerinden farklı olarak, sosyal güvenlik ödemeleri veya bunlara benzer biçimlerde elde edilen gelir türleri tasniflemede iş gücü geliri olarak sayılmaktadır.⁶⁸

Tam rekabet piyasasında ücretler, emeğin fiyatıdır; böylece müdahale edilmeksizin tüm fiyatlar gibi arz ve talebe göre belirlenirler.⁶⁹ Bu şekilde ödenen ücret aynı zamanda bir fiyattır. Fakat ücretin bu niteliği piyasa sisteminde belirlendiği veya bunun değişmez bir kural olduğu anlamına gelmemektedir. Esasen ekonomide bazı fiyatlar piyasa mekanizmasında oluşmayıp, fiyat sübvansiyonları gibi ödemelerle de oluşabilmektedir.⁷⁰ Tam rekabet teorisinde ücret seviyesi piyasa otoritelerince ve iş gücü arz ve talep eğrilerinin kesişmesi neticesinde belirlenmektedir. Modern ekonomide ise işçi ve işverenler çalışma şartlarını ve ücret düzeylerini bir iş sözleşmesi ile ortaklaşa kararlaştırmakta, ayrıca taraflar sendikal olarak örgütlenebilmektedirler.⁷¹

Esasen iş gücü arzı, ücret artışının bir fonksiyonudur. Maaş ve ücretlerdeki bir artış, çalışma isteğini artırır. Bu artış belirli bir noktaya kadar devam eder. Ücretlerin daha fazla artması çalışma isteği üzerinde çokça bir etkide bulunmadığı gibi toplam çalışma isteğinde de bir azalmaya yol açar. Böyle bir durumda kişiler çalışmak yerine; hoşça vakit geçirmeye ve gezmeye yönelebilmektedirler. Kuşkusuz, çalışanların ücretlerindeki artma ve azalma haricinde ödemiş oldukları vergiler, sosyal güvenlik iştirakleri, enflasyon vb. etmenlerde çalışma şevkini etkileyen diğer önemli değişkenlerdir.⁷² Yani *gelir etkisi*, bireylerin kazancının bir bölümünü boş zaman şeklinde alarak daha az çalışmaya yönelmesidir. *İkame*

⁶⁷ A.Bora Elçin ve M. Mert Saraçöz, “Vergileme ve İktisadi Etkinlik”, Ankara, 2012, s. 14.

⁶⁸ Elçin ve Saraçöz, s. 20.

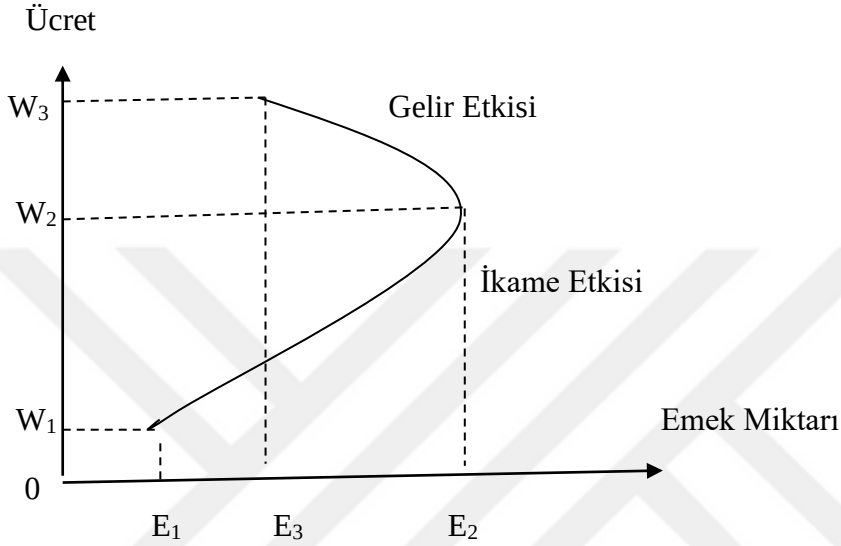
⁶⁹ J. R. Hicks, **The Theory of Wages**, Palgrave Macmillan, 1963, s. 1.

⁷⁰ Gündüz Balkan, **Ücret Sistemleri**, İzmir: Ege Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları, No: 12, 1976, s. 4 Aktaran: İlhami Öztürk, “Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”, 2016, Vol. 24(27), **Sosyoekonomi Dergisi**, s. 61.

⁷¹ İlker Parasız, **Ücret Teorisi (Modern Yaklaşım)**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1994, s. 111.

⁷² Coşkun Can Aktan, “Arz-Yönlü İktisat Teorisinde Vergi İndirimleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, Yıl 1991, s. 51.

etkisi ise, bireylerin daha fazla çalışmaya özenmesidir. Ücretler artarken çalışma saatlerinin azalması, gelir etkisinin ikame etkisine egemen olduğunu ifade eder.⁷³ Aşağıdaki Şekil 1’de ücret düzeyi artarken, ilk olarak çalışmayı arzulayanların miktarında bir artış ortaya çıkmakta ancak bir noktadan sonra emeğini arz eden işçi sayısında ücret düzeyinin artmasına karşın bir azalış yaşanmaktadır. İşte ücret ile çalışan işçi sayısı arasında bu tür ilişkiyi gösteren eğriye tersine dönen emek arz eğrisi denmektedir.



Şekil 1: Emek Gelirinin Vergilendirilmesi-Tersine Dönen Emek Arz Eğrisi

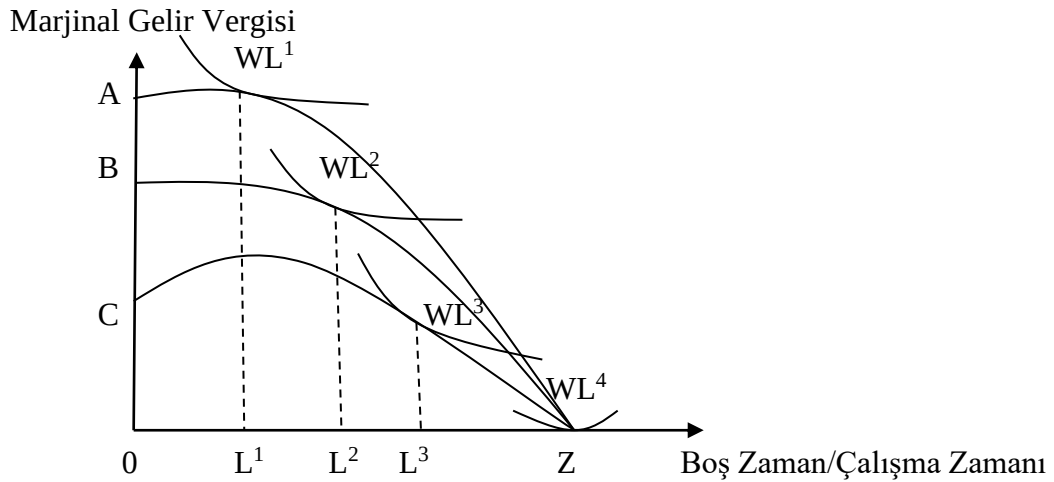
Emek arz eğrisinin nispi olarak esnek olmaması, gelir ve ikame etkileri dengelense bile gelir vergisinin zarar verici etkisini ortadan kaldırmamaktadır. Gelir vergisinin bu bozucu etkisi ikame etkisi sebebiyle meydana çıkmaktadır. Emek arz eğrisinin tersine dönmesine neden olan şey; gelir etkisinin ikame etkisinden daha büyük olmasıdır. Bu takdirde, nispeten düşük gelir düzeylerinde daha fazla iş gücü arzı meydana gelmekte, yüksek gelir düzeylerinde ise vergi yükü arttığı için iş gücü arzı azalmaktadır. İş gücü arz eğrisinin tersine kıvrıldığı yere kadar vergileme kaynaklı ve gerçekte ikame etkisi görününceye kadar emek arzı artarken, ikame etkisinden sonra verginin etkinlik kaybına bağlı olarak verginin bozucu etkisi oluşmaktadır.⁷⁴

Gelir vergisi değerlendirildiğinde şu sonuçlar çıkmaktadır: Esas itibarıyla gelir vergisinin gelir dağılımında adalet açısından savunulan bir vergi olduğu kadar kaynak dağılımında etkinlik yönünden de iyi tarafları olduğu ileri sürülmüştür. İyi düzenlenmiş bir gelir vergisinin etkinlik kaybına veya fazla yüke yol açmadığı belirtilmektedir. Gelir vergisi,

⁷³ Stiglitz, s. 556.

⁷⁴ Elçin ve Saraçöz, s. 23.

çalışma ile dinlenme zamanı arasındaki tercihleri etkileyerek, emek arzını değiştirebilmektedir. Maliyetlerin en alt düzeye inmesi faktör bileşiminin değişmesine ve kaynak dağılımının bozulmasına neden olur. Bu olumsuz etkinin ana nedeni verginin alınış biçimi ve vergi tarifesiyle ilgilidir. Aşağıda yer alan Şekil 2’de gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılığı arttıkça, verginin kaynak dağılımını bozucu ikame etkisinin çoğaldığı görülmektedir. Şekil 2’de dikey ekseninde çeşitli marjinal gelir vergisi oranlarının, mükellef daha fazla çalıştıkça ve gelir elde ettikçe, vergi sonrası harcanabilir gelir üzerindeki etkileri yer almaktadır. Yatay ekseninde ise çalışma ile boş zaman arasındaki tercih zaman bakımından oranlanmış ölçü sınırını ifade etmektedir. Mükellefin çalışma ile dinlenme zamanı arasındaki kayıtsızlık durumlarını ise farksızlık eğrileri göstermektedir. Şekil 2’de WL^1 kayıtsızlık eğrisinde gelir vergisi yoktur. Bu durumda kişi $0L^1$ kadar boş zamanı L^1Z alan kadar ise çalışma tercihi yapmaktadır. Kullanılabilir gelir ise $0A$ etkilenmemektedir. Sabit oranlı bir gelir vergisi alındığında çalışma ve gelirin belli bir oranı vergiye gitmektedir. Kullanılabilir gelir ise AZ ’den BZ ’ye düşer. Bu da kişinin çalışma süresini azaltarak L^1Z ’den L^2Z ’ye, boş zamanını ise $0L^1$ yerine $0L^2$ olarak tercih etmesine neden olacaktır. Gelir vergisinin artan oranlı olduğu bir durumda ise kullanılabilir gelir daha çok düşerek $0C$ ’ye, L^3Z kadar da çalışma süresi olacaktır. Sonuç olarak gelir vergisi çalışma ve boş zaman tercihlerini olumsuz şekilde etkilemektedir.⁷⁵



Şekil 2: Gelir Vergisinin Emek Arzına Etkileri

Kaynak: Ömer Faruk Batirel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 125.

⁷⁵ Batirel, s. 124-126.

1.4.2. Vergilendirmenin Tasarruf – Yatırım – Tüketim Üzerindeki Etkisi

Bir ekonomide vergi sistemi tasarrufları iki aşamada etkilemektedir. İlki gelirin vergilendirilmesi, ikincisi ise tasarruf kararının verilmesidir. Tasarruf kararlarını direkt olarak etkileyen değişkenlerden önemli bir tanesi de gelir üzerindeki vergi oranlarıdır. Yüksek gelir vergisi, yapılabilecek tasarruf miktarının azalmasına yol açacaktır. Kural olarak gelirin artması tasarrufun da artması anlamına gelmektedir. Bundan başka, gelir üzerindeki vergi baskısının artması isteğe bağlı yapılan tasarrufların da azalması sonucunu gösterecektir. Tasarruf gücü olan birey, bu ikinci aşamada yapacağı tasarrufun sonucunda kazancı yüksek olan tercihlerden birisini seçmek durumunda kalacaktır. Vergi oranları söz konusu tercihlerde bile belirleyici olmaktadır. Zira rasyonel birey, yapacağı tasarrufun kazancını ve bu kazançtan ne kadarlık kısmının vergi olarak aktarılacağını göz önüne almaktadır.⁷⁶ Tasarrufla tüketim arasındaki tercihlerin bozulması cari tüketimle gelecekteki tüketim arasında tercihlerin ya da marjinal ikame oranının sapması demektir. Bundan dolayı gelir vergisi, zaman açısından gelirin bölüştürülmesi kararlarını bugünkü pay ya da tüketim lehine etkilemektedir.⁷⁷

Aynı şekilde satın alma gücünün bir bölümünün vergileme aracılığıyla kısılması, bireylerin gelirinin azalması beraberinde tüketim ve tasarruflarını da azaltmak mecburiyetinde bırakacaktır. Bu aslında vergilemenin özel kesimden kamu kesimine bir transfer olduğunu lakin bu özel sektörün yatırıma ayırabileceği kaynakların da azalmasına neden olacaktır. Tasarruf miktarında oluşabilecek azalmanın sermaye birikimi ve yatırımları negatif yönde etkilemesi ise ekonomik kalkınma için öngörülen amaca istenilen hızda ulaşılmasını engelleyecektir. Bu şartlar altında özel kesim, kendisinden beklenen veya kendisinin hedef koyduğu yatırım hacmini yakalamada güçlük yaşayacaktır.⁷⁸

Kurumlar vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisi incelendiğinde; kurumlar vergisi öncelikle kurumlara yatırılan sermaye faktörünün gelirini azaltacaktır. Sonuç olarak sermaye, kurumlar vergisine bağlı olan alanlardaki sermayenin vergi sonrası geliri ile kurumlaşmamış sektördeki vergi sonrası sermaye geliri ile eşit olana dek bu kayma devam eder. Böylelikle bütün sektörlerde yatırımın getirisi, kurumlar vergisine tabi olan kesimdeki vergi sonrası gelir seviyesine düşer. Üretim üzerindeki etki bakımından kurumlar vergisinin kısa dönemde üretim kararları üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Zira satışların belirli bir oranı vergiye

⁷⁶ Ahmet Burçin Yereli, “Tasarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü”, <http://ahmetburcinyereli.com/MY55.pdf> (E.T:27.12.2018), s. 78.

⁷⁷ Batirel, s. 126.

⁷⁸ Elçin ve Saraçöz, s. 15.

gittiğinden ötürü marjinal geliri ve ilave bir birim üretmenin marjinal maliyeti, vergi maliyetini düşürdüğünden kurumlar vergisi oranı da düşeceğinden marjinal maliyetleri azaltır. Uzun dönemde ise kaynakların kurumlar vergisine tabi olmayan sektörlerle kaymasına yol açan kurumlar vergisi üretim kararlarını etkilemektedir. Kurumlar vergisi uzun dönem analizde kurumsallaşmamış sektörü büyütecektir.⁷⁹

Vergi ödeme gücünü gösteren değişkenlerden biri de bireylerin yaptıkları harcamalardır. Bilindiği üzere, tüketim vergileri kaynak ayırımı yönünden tarafsız değildirler. Çünkü bir mal ya da hizmet üzerinden alınan satış veya katma değer vergisi oranı artırıldığında ya da yeni bir vergi konulduğunda, nispi fiyat ilişkileri önemli ölçüde bozulur. Tüketim vergilerinin kaynak dağılımı üzerindeki bu olumsuz etkileri, aşırı vergi yüküne yol açmasından kaynaklanmaktadır. Aşırı vergi yükünün meydana geldiği durumda, tüketim vergisi sebebiyle fiyatı artan mal ve hizmetin tüketim talebi düşeceğinden, bireyler bir tür refah kaybıyla karşılaşır.⁸⁰

Türkiye’de benimsenen tüketim tipi KDV’nin kaynak dağılımı üzerindeki etkisi genel olarak şu şekilde işlemektedir: Tüketim tipi KDV’nin tamamının tüketiciye yansıdığı ve genel olduğu varsayımı altında, tıpkı sabit oranlı gelir vergisindeki gibi bireylerin çalışma ve boş zaman arasındaki tercihlerini etkiler. O hâlde, fiyatların vergideki artış kadar artması tüketicilerin reel gelirini azaltacaktır. Bu aynı zamanda çalışmanın ve gelirin maliyetinin artması demektir. Bunun sonucunda ise çalışma isteği, gelir ve ikame etkisine göre değişiklik gösterir. Bir başka değerlendirme ise; tüketim tipi KDV’nin gelecekteki geliri vergilememesi yani tasarrufu çifte vergilemeyip bir nevi teşvik etmesi nedeniyle tüketim ve tasarruf arasındaki tercihleri olumsuz biçimde etkilemeyeceği ve etkinlik kaybına yol açmayacağına ileri sürülmesidir.⁸¹

1.4.3. Vergilendirmenin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi

Gelir dağılımı, bir ülkede üretime konu olan mal ve hizmetlerin toplumun farklı kesimlerince nasıl paylaşıldığını anlatan bir kavramdır. Bu paylaşım şahsi olarak tanımlanabileceği gibi, faktörel, bölgesel ve sektörel olarak da incelenebilir.⁸² Genel bir ifadeyle gelir dağılımı, bir ülkede belirli bir zaman içinde üretilen millî hâsıla veya gelirin bireyler, gruplar veya sahip olunan kaynaklar arasında nasıl paylaşılacağı ile ilgilidir. Gelirin

⁷⁹ Batirel, s. 129.

⁸⁰ Şener, s. 319.

⁸¹ Batirel, s. 138.

⁸² Türk, s. 313-317 Aktaran: Pınar, s. 307.

dağılımı belirli iktisadi kurallarla saptanmaktadır. Bunlar; şahısların ve grupların millî gelirden alacağı paylar, üretim sürecindeki konumları, üretimdeki görevleri ve üretim araçlarının mülkiyetiyle ilişkili faktörlerdir.⁸³

Günümüz dünya ülkelerinde; ister kapitalist olsun isterse sosyalist ekonomilerinde olsun kalkınmanın hangi yöntemle sağlanabileceği ve asıl amacın eşit gelir dağılımının hangi yolla sağlanacağı noktasında ortak hedeflerden biri, gelir ve servet dağılımını düzeltmek olmuştur. Gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi; bireylerin gelir ve servetleri arasındaki farkın mümkün olan en az seviyeye indirilmesi demektir.⁸⁴

İktisadi bir kavram olan sosyal refah devleti, çağımız devlet anlayışının özünü oluşturmaktadır. Bu devletin önemli görevlerinden biri kalkınmanın gerçekleştirilmesi iken diğer önde gelen işlevi de gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Kamu maliyesi açısından devletin bu maksatla giriştiği faaliyetlerin esasını gelir transferi yani satın alma gücünün bazı gruplardan diğerlerine aktarılması teşkil eder. Bunun için gerekli fonlar vergilerle, özellikle artan oranlı dolaysız vergilerle sağlanır; sonra harcamalar yolu ile gelir seviyesi düşük olanlara transfer edilir. Sonuçta devletin bu tür faaliyetlerinin kaynaklar üzerinde bir etkisi söz konusu değildir.⁸⁵ Ekonomide bir ürün üzerine konulan vergi söz konusu malın piyasasını etkilediği gibi diğer piyasaları da çeşitli şekillerde etkilemektedir.

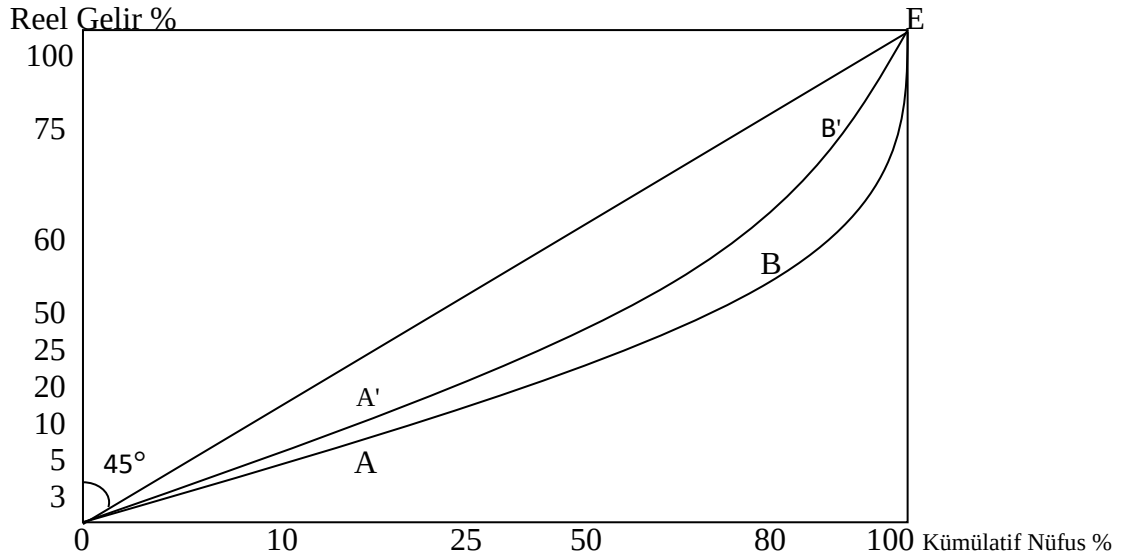
Bir ekonomide vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkilerini tespit etmek için genellikle *Lorenz eğrisi* kullanılmaktadır. Bu eğri kapalı bir kutu diyagram biçimindedir. Yatay ekseninde bir ülkedeki nüfus sayısı, dikey ekseninde ise reel millî gelir yüzdesi yer almaktadır. 45 derece doğrusu üzerindeki noktalar milli gelirin eşit dağılımını göstermektedir. Gelirin eşit dağılımı nüfus yüzdeleri ile millî gelirden alınan pay yüzdelerinin eşit olmasıdır. Buna göre vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkilerini bulabilmek için vergi öncesi Lorenz eğrisinin alanı ile vergi sonrası Lorenz eğrisi alanı birbirine oranlanır. Eğer vergi sonrası alan büyük ise vergiler sonrasında gelir dağılımı olumlu, küçük ise olumsuz şekilde etkilenmiş olduğu ortaya çıkar. Eğer oranda herhangi bir değişiklik yok ise bu durumda gelir dağılımında herhangi bir değişiklik meydana gelmemiştir demektir.⁸⁶

⁸³ Ulusoy, s. 253.

⁸⁴ Vural Savaş, *İktisat Politikasına Giriş*, 2.Basım, Kırklareli: Sermet Kitapevi, 1982, s. 29.

⁸⁵ Nadaroğlu, s. 117.

⁸⁶ Ulusoy, s. 271.



Şekil 3: Lorenz Eğrisi

Kaynak: Ömer Faruk Batirel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 108.

Bir verginin geliri yeniden dağıtıcı etkisi, verginin uygulanmasından önceki ve sonraki gelir eşitsizliği arasındaki farktır. En yaygın eşitsizlik ölçüsü *Gini katsayısı*dır. Gini katsayısı eşit olmayan dağılım eğrisi ile AB ya da A'B' arasındaki alınan diyagramın tam yarısına bölünmesi ile bulunur. 45 derecenin altındaki alan diyagramda OE eşit dağılım ekseninin altıdır. Şekil 3'teki diyagramda OE eşit dağılımı OABE eşit olmayan dağılımı göstermektedir. OA' B'E eşit olmayan dağılımı gelir politikası tedbirleri ile daha eşit hale getirilmiş şeklini göstermektedir. Yani vergi yansması şu şekilde ortaya çıkmıştır: Vergiden önceki dağılım şekilde görüldüğü gibi nüfusun %20'si, A noktasında gelirin %5'ini alırken, A' durumunda ilk %10'unu alır duruma gelmiştir. Nüfusun son %20'si, B noktasında %40 pay alırken B' noktasında %30'a düşmüştür. Dolayısıyla bu vergi yansması gelirin zenginden fakire doğru dağılımını sağlamıştır. Bu bakımdan artan oranlı veya olumludur.⁸⁷

Gelir dağılımının vergi gelirlerine olan etkisi ise şu şekildedir; gelirin adil biçimde dağıtılmadığı iktisadi yapılarda vergilenebilir potansiyelden oldukça kolay faydalanılmaktadır. Belli bir gelirin bireyler arasında önce bütütün eşit, sonra da eşit olmayan bir şekilde dağıtıldığı varsayıldığında; eşitlikten uzak bölüşümde toplam gelirin bir kişi haricinde tüm fertlere ağırlıktan ölmeyecek miktarda bir satın alma gücü verecek biçimde dağıtıldığını, o tek kişinin ise tüm geri kalan gelire sahip olduğu farz edildiğinde, toplumun ortalama gelir seviyesinin düşük olduğu ilk durumda bireylerin zaruri gereksinimlerini

⁸⁷ Batirel, s. 107-108.

karşılama üzere harcamayı düşündükleri tutarı devletin vergi olarak alması zor olduğu gibi üretim yapısında da kalıcı zararlara yol açabilecektir. Diğer taraftan bir kişinin gelir elde ettiği ve fazlaca bir gelir eşitsizliğinin yaşandığı durumda devlet, önemli iktisadi sakıncalar söz konusu olmaksızın kolayca ve yüksek oranda vergileyeabilmektedir.⁸⁸ Örnekle açıklanacak olursa, vergi gelirlerinin içinde yüksek bir paya sahip olan gelir vergisinin artan oranlı bir tarife ile tahsilâtı gerçekleştirilmektedir. Düşük gelirliler daha az vergi öderken, gelir düzeyi arttıkça daha yüksek oranda vergi ödendiğinden, vergi sonrası gelirin düşük gelir grupları lehine iyileşmesi beklenir. İkinci paya sahip olan katma değer vergisi ise, düşük gelirli gruplar gelirinin tamamını harcadığında bu kesim üzerine gelir dağılımını bozmaktadır. Ancak bu sonuç dikkate alınarak KDV oranlarında değişiklikler yapılmakta ve temel ihtiyaç maddelerinden lüks mallara doğru bir derecelendirme yapılarak bu durumun zararlı etkisi engellenmeye çalışılmaktadır.⁸⁹

Mevzuyla ilgili olarak gelir vergisi adalet açısından değerlendirildiğinde şu sonuçlara ulaşılır. Gelir vergisi esasen vergi konusundaki yaklaşımlardan ödeme gücü yaklaşımına elverişli vergilerde ilk sırada yer alır. Vergide yatay ve dikey adaletin sağlanmasında gelir vergisi en etkili araçtır. Yine, farklı gelir düzeyindekilerin farklı, aynı gelir düzeyindekilerin ise aynı oranda vergilendirilmesi de gelir vergisi ile mümkündür. Gelir vergisi subjektif olup, mükellefin şahsi durumuna göre (ailevi, mesleki durum gibi) ayarlanabilir. Artan oranlı vergilendirme, asgari geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi vergide adaleti temin eden tekniklerin hepsinin birden kullanılabildiği vergilerin en başında gelir vergisi yer almaktadır.⁹⁰

Tüketim vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, gelir düzeyi arttıkça tüketicinin toplam vergi yükünün azalması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere alt gelir düzeyindeki bireylerin marjinal tüketim meylimi, üst gelir seviyesindeki bireylere nazaran daha fazladır. Bu bakımdan, tüketim vergilerinin tüketime oranı düşük gelirli olanlar için daha yüksek olması verginin gerçek oranını etkiler. Zira düz oranlı bir tüketim vergisi gelire oranlandığında az gelirli tüketicilerin gerçek vergi yükünün arttığı, yüksek gelirli tüketicilerin vergi yükünün ise gerçek manada düştüğü gözlenir. Bu nedenle, düz oranlı tüketim vergisi tarifesinin azalan oranlı bir vergi tarifesine dönüşmesine yol açar. Harcama vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki bu olumsuz etkisi ise genel olarak yansıma olayı ile gerçekleşir. Özetle, tüketim vergileri verginin yansızlığı kuralına zarar vererek, kaynak ayırımında etkinsizliğe

⁸⁸ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s. 247.

⁸⁹ Pınar, s. 324.

⁹⁰ Batirel, s. 126-127.

sebepler olurken; gelir arttıkça verginin gerçek oranının gittikçe düşmesi ve verginin ileri ve geri yansıtılma imkânları nedeniyle, gelir dağılımı üzerinde de negatif etki yaratmaktadır.⁹¹

KDV'nin gelir dağılımı üzerindeki etkisini tespit etmek için diferansiyel yansımaları hesaplamak gerekmektedir. KDV uygulamaya konulduğunda bazı giderler ya da gelir vergileri ile ikame edilecektir. Tüketim tipi KDV, yayılı muamele vergisi ile ikame edildiğinde gelir dağılımı üzerindeki etki olumlu olur. Yayılı muamele vergisi *piramitleşme etkisi*⁹² nedeniyle nispi fiyat yapısını ve dolayısıyla gelir dağılımını daha çok bozar. Katma değer vergili mal, üretim aşamalarında birkaç kez yansıtılarak nihai olarak tüketici üzerinde kaldığından verginin tam olarak yansıdığı takdirde katma değer vergisi, tüketici üzerinde perakende satış vergisiyle aynı etkiyi gösterir. Perakende aşamada her ürün aynı vergi oranı üzerinden vergilenirse nispi fiyatlar değişmemiş olur. Oysa piyasadaki her mal cinsinin üretim aşamaları aynı KDV tutarında olmayabilir.⁹³ Sonuç itibarıyla genel satış vergileri (perakende satış vergisi, toplu muamele vergisi, yayılı muamele vergisi, katma değer vergisi) vergi oranının azalan oranlı (regresif) özellikte olduğundan gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır.

Gerçek bir sermaye vergisinin amacı geliri değil, direkt olarak sermayeyi vergilendirmektir. Söz gelişi 500.000-TL tutarındaki bir sermaye yılda 50.000-TL net gelir getirdiği varsayıldığında vergi, ya sermayeden ya da gelirden alınabilir. Eğer yalnızca sermayenin geliri ve onun da 5.000-TL olarak vergilendirilmesi istenirse: 1- Sermayenin geliri üzerinden %10 veya 2- Sermayenin kendisinden %1 vergi alınabilir. Sonuç iki seçenekte de aynıdır. Bu, görünürde bir sermaye vergisidir. Fakat alınan verginin tutarı eğer 50.000-TL'yi aşarsa, bu durumda geliri aşan kısım sermayeden ödenecektir. İşte bu, gerçek bir sermaye vergisidir.⁹⁴

Klasik iktisatçılar sermayenin vergilendirilmesine olumlu bakmamışlardır. Adam Smith'e göre, "Bireylerin gelirleri sonuç olarak şu üç kaynaktan oluşur: Rant, kâr ve ücret. Her vergi sonuç olarak bu üç kaynaktan biri veya her üçü tarafından ödenmelidir."⁹⁵ D. Ricardo'ya göre vergi sonuç itibarıyla ya sermayeden ya da gelirden ödenir. Dolayısıyla sermaye üzerinden alınacak vergilerin ülkenin sanayileşmesini yavaşlatacağını savunmuştur.

⁹¹ Şener, s. 322.

⁹² Çok aşamalı tüketim vergisi uygulayan ülkelerde vergi nedeniyle, fiyatlar genel düzeyinin vergi oranından daha çok yükselmesine, kamu ekonomisi literatüründe "**piramitleşme**" etkisi denir. Bu olgu, verginin çok aşamada alınması ve firmaların kâr marjı (mark-up) fiyatlaması yöntemini uygulama eğiliminde olmalarından dolayı meydana gelir.

⁹³ Batirel, s. 139.

⁹⁴ Nadaroğlu, s. 305-306.

⁹⁵ Adam Smith, **Richesse des Nations**, Cilt 2, s. 482-483 Aktaran: Nadaroğlu, s. 305.

Üretimde meydana gelen artış, devlet harcamalarında yeniden alınan vergiler nedeniyle yükselişten fazla olduğu durumda vergi, sadece gelir üzerinden alınmış ve sermayeye dokunulmamış olduğu anlamına gelir. Lakin vergi, üretime olumlu katkı yapmıyor ve kamu harcamaları azalmıyorsa bu durumda vergi zorunlu olarak sermaye üzerinden alınmış olacaktır.⁹⁶ Bundan dolayı Ricardo'ya göre *"en iyi vergi en az olan vergidir."* Çünkü vergi iyi bir şey olmayıp insanları birçok kötü arasında tercih yapmaya mecbur etmektedir.

Klasikler kamu giderlerini basit bir tüketim gibi kabul etmekte ve ona milli serveti yok edici bir özellik yüklemektedirler. Bundan dolayı klasik düşünürlerin sermaye vergisi hakkındaki görüşleriyle kamu giderleri konusundaki düşünceleri arasında mantıklı bir ilişki vardır. Vergi, klasik mantaliteye göre yalnızca kamu harcamalarını karşılamak için alındığından sermayeden alınacak pay harcayarak yok edilecektir yani bir nevi bozulacaktır. Açıklanan bu görüşler, içinde bulunduğumuz bağlamda değerlendirildiğinde modern maliye teorisi devletin, gelir ve servet dağılımını yalnızca vergi ve harcamalar aracılığıyla şekillendirdiğini, var olan sermayeyi tüketim kanalı ile yok etmediğini kanıtlamaktadır.⁹⁷

Servet vergisinin uygulanmasındaki en mühim hedef, servet dağılımındaki büyük farkın neden olduğu adil olmayan gelir dağılımının düzeltilmesidir. Yüksek artan oranlı gelir, kurumlar ve lüks harcama vergileri ile gelir dağılımını iyileştirme imkânı tam olarak mümkün değildir. Bunun nedeni, vergi oranı arttıkça vergilerden kaçınma olanağının artmasıyla birlikte artan vergi kaçakçılığı sebebiyle de vergi gelirlerinde ciddi bir artış gösterilememesidir. Kişisel servet vergisi kapsamı geniş olduğundan ayrıca servet vergisi beyannamesinde tüm servet ve gelir ögeleri bulunacağından; gelir, kurumlar ve tüketim vergilerinin matrahı kendiliğinden tespit edilebilecektir. Böylece dolaylı yoldan gelir, kurumlar ve tüketim vergilerinin hasılatı artmış olacaktır. Vergilemede adaletin ön şartlarından biri olan yatay ve dikey eşitliğin gerçekleştirilebilmesi kapsamlı bir gelir, servet ve tüketim vergisi uygulamasından geçmektedir.⁹⁸

1.5. Verginin Yansıması

Vergi yansıması, her şeyden önce arz ve talebe bağlı olarak cereyan eden ekonomik bir olgudur. Tarif edilecek olursa; ödenen bir verginin kısmen veya tamamen bir başkasına devredilmesidir. Bir başka tanımla ise vergi yükünün iktisadi bazı imkânlardan yararlanarak

⁹⁶ David Ricardo, *Principes de l'Economie Politique et de l'Impôt*, Calmann-Levy, Editeur: Calmann-lévy, 1817, s. 116-117 Aktaran: Nadaroğlu, s. 305.

⁹⁷ Nadaroğlu, s. 306.

⁹⁸ Şener, s. 333.

devredilmesidir. Söz konusu devri, kanuni yükümlü ya da gerçek yükümlü yapmaktadır. Vergi yükü verginin türüne, piyasanın yapısına, piyasanın o andaki koşullarına ve hukuki bazı faktörlere göre kısmen veya tamamen devredilebilir veya devredilemez. Vergi yansıması mükellefin vergi yükünü üstlenmek istememesinin bir neticesidir. Yansımanın nasıl ve ne şekilde olacağının bilinmesi vergileme açısından çok önemlidir. Çünkü vergi, daha öncede belirtildiği gibi ekonomik ve sosyal amaçlara erişebilmek için bir müdahale aracı olarak kullanılmaktadır.⁹⁹ Yansıma birkaç farklı şekilde gerçekleşebilmektedir;¹⁰⁰

- Satılan malın fiyatına verginin de ilave edilerek verginin tüketiciye ödenmesine *ileriye doğru yansıma* denilmektedir. Bir malın talep elastikiyeti ile bağlantılıdır. Talep esnekliği fazla olan mallara konulan vergilerin yansıtılması güçtür. Ters durumda ise zorunlu tüketim malları gibi esnekliği düşük mallara konan vergilerin arz edenler tarafından ileri doğru yansıtılması daha kolaydır.
- Üreticilerin kendi üzerlerindeki vergileri çalıştırdığı işçilere veya ham maddeyi sağlayanlara yüklemesine *geriye doğru yansıma* denilmektedir. Arz koşullarına bağlı olarak gerçekleşmektedir. Arzın esnek olduğu durumda verginin geriye doğru yansıması kolay, esnek olmadığı durumda ise daha zordur.
- Yansıma kamu sektörü tarafından istenmekte ve bu biçimde meydana geliyorsa *kanuni yansıma* gerçekleşmektedir.
- Yansıma piyasa şartlarına göre oluşuyor ise buna *fili yansıma* denilmektedir.
- Fertler kendilerine herhangi bir yöntemle yansıtılan vergileri diğer mükelleflere yansıtabiliyorsa bu duruma *sınırsız yansıma* denilmektedir.
- Fertler kendilerine yansıtılan vergiyi diğer mükelleflere yansıtamıyorsa bu hâlde *sınırlı yansıma* geçerli olmaktadır.
- Ülke içerisinde uygulanan vergilerden herhangi birinin oranlarında yapılacak bir artışın gelir dağılımına olan etkisine *mutlak yansıma* denilmektedir.
- Kamu harcamaları sabitken, bir vergi ile başka bir verginin değiştirilmesinin gelir dağılımında ortaya çıkardığı etkiye *diferansiyel yansıma* denilmektedir.
- Belli bir mal üzerindeki verginin, elastikiyeti düşük bir diğer malın fiyatını artırarak aktarılması biçimindeki yansıma çeşidi ise *çapraz yansıma*dır.

⁹⁹ Nadaroğlu, s. 264-265

¹⁰⁰ Akdoğan, s. 314-320.

Bütün tüketim mallarını kapsamı içine alan genel bir satış vergisi geniş kapsamlı (geniş tabanlı) bir vergidir. Bu karşılık olarak yalnızca bir veya birkaç maddeyi vergileyen özel tüketim vergileri dar kapsamlı (dar tabanlı) vergilerdir. Tabanı geniş olan vergiler kural olarak tabanı dar olan vergilere oranla ileri doğru daha basit yansıtılabilmektedirler. Çünkü geniş tabanlı vergiler aynı özellikteki her şeyi vergilediklerinden dolayı ikame olanakları ya hiç bulunmaz ya da nadiren bulunur. Dar tabanlı bir vergide ise ikame olanağı vardır ve yansıtılması güçtür. Bundan dolayı, vergi nedeniyle talebin vergili mallardan vergisiz mallara kaymasına neden olur; yani talep yön değiştirir ve verginin ileri yansıtılması zorlaşır.¹⁰¹

Hülasa, akla uygun vergi politikası oluşturmak ve takip etmek için vergi yansımalarının tarafı ve kuvveti hakkında mutlaka bir analiz gücü ve malumatı gerekmektedir.

Hangi piyasa olursa olsun firmanın maliyetlerindeki artışlar firmanın kârını azaltacaktır. Alt başlıklarda tekel (monopol) ve tam rekabet piyasasında spesifik ve advalorem verginin yansıması incelenmektedir.

1.5.1. Spesifik Verginin Yansıması

Vergi politikasında yapılacak olan değişmeyi sağlamanın bir yolu, örneğin gelir vergisi oranında yapılacak olan bir değişiklik biçiminde, özel bir vergi fonksiyonunda değişiklik yapılabilir. Vergi politikasında yapılan değişikliğin gelir dağılımı üzerine yol açtığı değişme spesifik vergi yansıması olarak tanımlanabilir.¹⁰²

Bir verginin yansımasından söz edilirken genellikle spesifik vergiler akla gelmektedir. Genel kural ise verginin, malın toplam maliyetini arttırmakta olduğudur. Kuşkusuz verginin üretici üstünde kalması yahut tüketiciye yansıtılması, arz ve talep eğrilerinin esneklikleriyle yakından ilgilidir.¹⁰³ Bu açıklamalar doğrultusunda yansımanın şekil üzerinde gösterimi aşağıdaki gibidir.

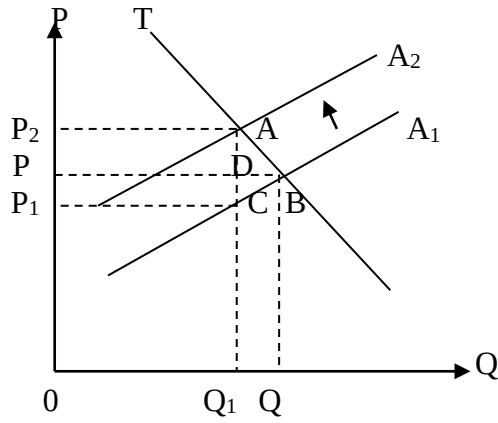
1.5.1.1. Tam Rekabet Piyasasında Spesifik Verginin Yansıması

Aşağıdaki Şekil 4'te; P malın fiyatını, Q malın miktarını, A_1 malın vergi öncesi arz eğrisini, T ise vergilendirilmesi söz konusu malın talep eğrisini göstermektedir. Piyasa dengesi B noktasında sağlanmaktadır.

¹⁰¹ Akdoğan, s. 329.

¹⁰² Richard A. Musgrave, **Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, Orhan Şener ve Yaşar Methibay (çev.), Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2004, s. 11.

¹⁰³ Rona Turanlı, **Mikro Ekonomik Analiz**, 5. Basım, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2011, s. 282.



Şekil 4: Eşit Arz ve Talep Esnekliği Durumunda Yansıma

Vergi uygulaması sonucu fiyatlarda değişme olması halinde tüketicinin malı satın alma konusundaki tepkisi ve davranışı değişebilecektir. Başka bir deyişle, tüketici tercihleri ve benzeri faktörlerin etkilerinin de bulunduğunu gözden uzak tutmamak gerekir.¹⁰⁴ Arz açısından durum incelendiğinde, A_1 arz eğrisinde belirli miktardaki malın satışı amacıyla pazara getirmesi için, üreticinin arzuladığı fiyat düzeyini göstermektedir. Bu durumda Q miktarı için P fiyatının elde edilmesi gerekmektedir. Mala vergi uygulanması sonucu vergi kadar tutar malın fiyatına ekleneceğinden A_1 arz eğrisi vergi kadar yükselecektir. Diğer ifadeyle, arz eğrisi yukarı ve sola doğru yükselerek yeni arz eğrisini A_2 yani vergi dâhil yeni pazar fiyatını oluşturacaktır.

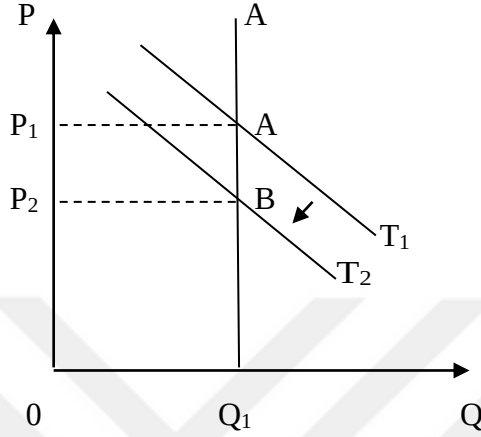
Bu durumda fiyat P_2 'ye yükselecek yani T ve A_2 eğrilerinin kesiştiği A noktasında denge oluşacaktır. Talep edilen mal miktarı ise Q_1 'e düşmektedir. Alıcı, almış olduğu her ünite için idareye, konulan vergi kadar vergi ödemiş olmaktadır ve aldığı ürünün vergi dışındaki kendine mal oluş değeri ise aslında P_1 fiyatıdır. Toplam vergi hâsılatı; burada P_2ACP_1 dörtgeni genişliğindedir. Sonuçta tüketicinin karşılaşacağı fiyat P_2-P kadar artmaktadır. Üretici verginin bazı etkilerini tüketiciye, yüksek piyasa fiyatı içerisinde aktarmış olmaktadır. Aynı zamanda üreticinin her birim nedeniyle tahsilâtı, P 'den P_1 'e düşmektedir. Burada yansıma; tüketicinin ödediği fiyat ile üretici tarafından alınan net fiyat tarafından belirlenmekte, her iki taraf üzerinde de etki ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁵

Malın arz eğrisinin esnek olmadığı durumda ise spesifik verginin yansıması aşağıdaki Şekil 5'te gösterilmiştir. P malın fiyatını, Q malın miktarını, A arz eğrisini, T ise talep eğrisini göstermektedir. Arz eğrisinin esnek olmadığı durumda arz eğrisi dik bir

¹⁰⁴ Peters, s. 159 Aktaran: Akdoğan, s. 322.

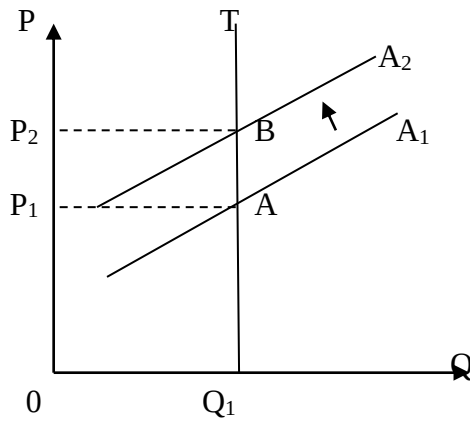
¹⁰⁵ Peters, s. 159-160 Aktaran: Akdoğan, s. 322.

konumunda olacaktır ve arz eğrisinin yer değiştirmesi mümkün olmayacaktır. Arz eğrisi ile talep eğrisinin kesiştiği A noktasında denge sağlanmıştır. Eğer üretici yönünden, mala konan V kadarlık vergi, talepte bir azalma olmuş gibi kendisinin gelirini azaltacaktır. Başka bir deyişle, malın denge fiyatı P_1 'den P_2 'ye düşecek, talep eğrisi ise T_1 'den T_2 'ye kayacaktır. Yani bu durumda devletin koyduğu verginin tamamı üretici üzerinde kalacaktır.



Şekil 5: Arzın Esnek Olmadığı Durumda Yansıma

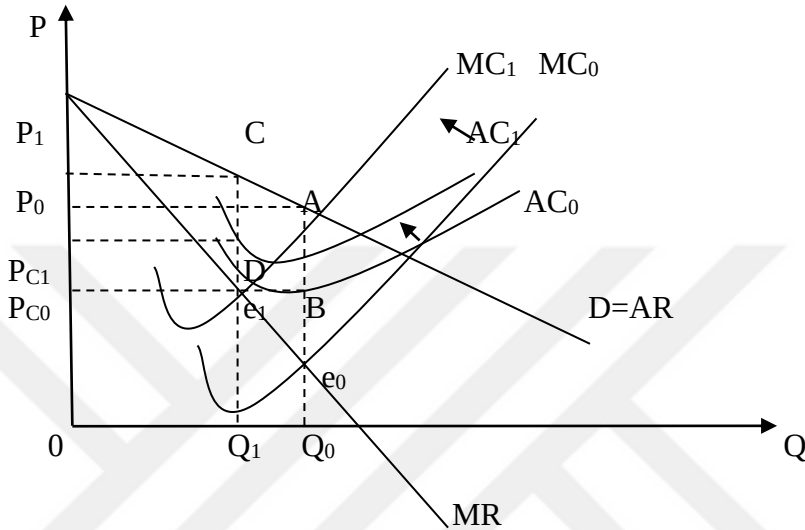
Aşağıdaki Şekil 6'ya göre vergiden önce arz ve esnek olmayan talep eğrisi A noktasında kesişmekte ve denge fiyatı P_1 , denge miktarı ise Q_1 'dir. Devletin koyduğu V birimlik vergi sonucu arz eğrisi bütünüyle sol yukarı kaymış A_2 olmuş ve B noktasında talep eğrisiyle kesişerek yeni denge fiyatını yani P_2 'yi oluşturmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta talep eğrisinin esnek olmamasıdır. Ve bunun sonucunda verginin tüm yükünü tüketiciler çekmek zorunda kalmaktadır. Yani tüketiciler devlet tarafından konulan V birimlik verginin tamamını ödeyeceklerdir. Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere arz ve talep eğrilerinin piyasalardaki esneklikleri, verginin yansımasında büyük bir rol oynamaktadır.



Şekil 6: Talebin Esnek Olmadığı Durumda Yansıma

1.5.1.2. Monopol Piyasasında Spesifik Verginin Yansıması

Spesifik vergi malın fiyatını arttıran bir vergidir. Bir mala spesifik vergi konulunca malın satılan her biriminden vergi alınmaktadır. Spesifik vergi değişken maliyetleri arttırır. Değişken maliyetler ortalama ve marjinal maliyetleri arttırır.



Şekil 7: Spesifik Verginin Firma Maliyet Yapısına Etkisi

Kaynak: Yüksel Bilgili, *Mikro İktisat*, 5. Basım, İstanbul: 2. Sayfa, 2013, s. 540.

Yukarıda Şekil 7’de başlangıçta denge $MR=MC_0$ eşitliğinin sağlandığı e_0 noktasında sağlanmıştır. Bu noktada fiyat P_0 , miktar ise Q_0 ’dır. Böyle bir durumda firmanın ortalama maliyeti AC_0 olduğundan P_0ABP_{C0} kadar firma aşırı kâr elde etmiştir. Spesifik vergi konulmasıyla birlikte AC ve MC eğrileri yukarı doğru kayacak AC_1 ve MC_1 konumuna geleceklerdir. Burada yeni denge e_1 noktasında sağlanacak, malın miktarı Q_1 ’e düşerken fiyatı da P_1 ’e yükselecektir. Ortalama maliyette P_{C1} olarak artmıştır. Vergiden sonra toplam kâr P_1CDP_{C1} olacak, birim başına ise P_1-P_{C1} kadar aşırı kâr elde edilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta spesifik vergi konulması sonucu üretimin ve kârın azalması, fiyatların artmasıdır. Vergi talep şartlarını değiştirmeyeceği için talep sabit kalmıştır.

Buradan çıkan sonuç ise, tüketicinin söz konusu malı vergi nedeniyle daha pahalıya satın aldığı ancak verginin tamamını ödemediğidir. Başka bir ifadeyle üretici, verginin tümünü tüketiciye yansıtamamış bir bölümünü üstlenmiştir.¹⁰⁶

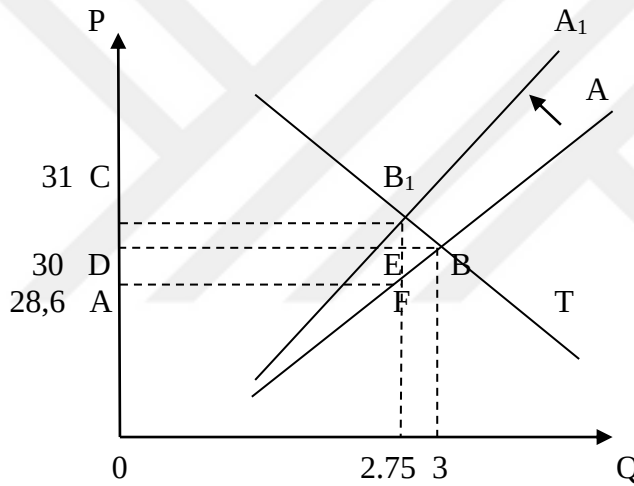
¹⁰⁶ Turanlı, *Mikro Ekonomik Analiz*, s. 351.

1.5.2. Advalorem Verginin Yansması

Advalorem verginin yansması da spesifik vergiye benzer biçimdedir. Ancak advalorem vergiler, malların değerleri üstünden alınan vergiler olduklarından malın fiyatındaki artışa paralel olarak yükselmektedirler; yani malın fiyatı değiştikçe verginin tutarı da değişmektedir.¹⁰⁷ Bu alt bölümde advalorem verginin tüketici ve üreticilere nasıl yansıdığı şekiller yardımıyla incelenmektedir.

1.5.2.1. Tam Rekabet Piyasasında Advalorem Verginin Yansması

Piyasada bir malın fiyatının vergiden önce 30 TL olduğunu düşünelim. Şekil 8'e göre bu fiyattan 3 araba alınmaktadır. Bu durumda piyasa, arz ve talebin kesiştiği B noktasında dengededir. Bu mala %8 oranında vergi konulduğunu varsayalım.



Şekil 8: Advalorem Verginin Üreticiye Yansması

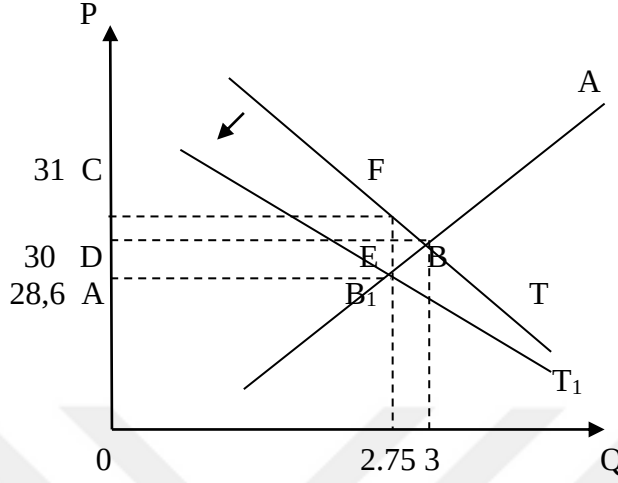
Kaynak: Rona Turanlı, *Mikro Ekonomik Analiz*, 5. Basım, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2011, s. 286.

Spesifik vergideki gibi öteki koşullar veri iken advalorem verginin gerek üreticiler gerek tüketiciler üzerine yansması arz ve talep eğrilerinin eğimiyle yakından ilgilidir. Verginin fiyat mekanizması yolu ile bir yandan araba fiyatlarının yükselmesine, öte yandan da satılan araba miktarının azalmasına neden olarak piyasada bir dalgalanmaya yol açmıştır.¹⁰⁸ Yani Şekil 8 incelendiğinde arz eğrisinin vergiden sonra sol yukarı bütünüyle yer değiştirerek yeni dengenin B₁ noktasında olduğu görülmektedir. Buna göre malın fiyatı 31 TL olmuş, miktarı ise 2.75'e düşmüştür. Eğer toplam verginin etkisine bakılacak olursa, $(30 \times 8)/100$ ' den 2,4 TL çıkmaktadır. Ancak burada verginin tamamı üreticiye ya da tamamı tüketiciye yansımayacaktır. Piyasa koşulları üreticilere fiyatlarını 32.40 TL yerine 31 TL yükseltme

¹⁰⁷ Turanlı, *Mikro Ekonomik Analiz*, s. 286.

¹⁰⁸ Turanlı, *Mikro Ekonomik Analiz*, s. 286.

olanağı verdiğinden, üreticilere 1,4 TL'lik kısım yani ADEF alanı yansıyacak, tüketicilere ise 1 TL'lik kısım olan DCB_1E yansıyacaktır. Yani verginin %40'lık miktarını üreticiler tüketicilere yansıtacaktır.



Şekil 9: Advalorem Verginin Tüketicilere Yansıması

Kaynak: Rona Turanlı, **Mikro Ekonomik Analiz**, 5. Basım, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2011, s. 287.

Yukarıdaki örnek tüketiciler için ele alınırsa; %8'lik vergi satış fiyatına yani tüketim harcamalarına konulursa talep eğrisi sol aşağı yer değiştirerek T'den T_1 'e kayacaktır ve denge B noktası iken B_1 noktasında olacaktır. Bu durumda tüketiciler %60'lık kısmı yani AB_1ED alanını yükleneyecektir. Üreticiler ise %40'lık kısmı yani CDEF alanını yükleneyecektir.

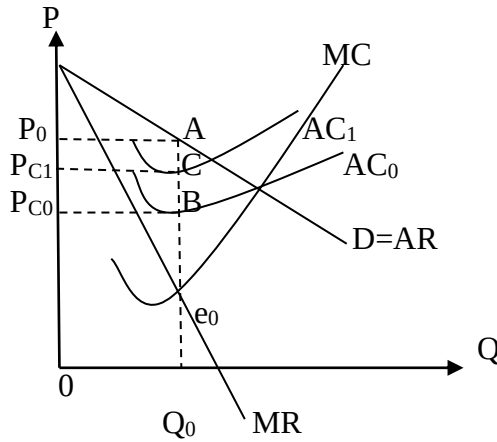
1.5.2.2. Monopol Piyasasında Advalorem Verginin Yansıması

Advalorem vergi, monopolden sabit bir vergi almayı içerir. Alınan verginin miktarla bir ilişkisi yoktur. Yani toplam sabit maliyetin artması, toplam maliyetlerin artmasına neden olurken, toplam maliyetin eğimini dolayısıyla marjinal maliyetini etkilemez. Sadece ortalama maliyetlerde bir artış meydana gelmektedir.¹⁰⁹

Vergiden önce monopolcü, marjinal maliyet ile marjinal gelirin kesiştiği e_0 noktasında dengededir. Burada üretim düzeyi Q_0 , fiyat ise P_0 'dır. Ortalama maliyette P_{C0} fiyatına denk gelen B noktasındadır. Toplam kâr alanı P_0ABP_{C0} kadardır. Advalorem vergiden değişken maliyetler etkilenmediği için marjinal maliyetlerde değişiklik meydana gelmeyecek, advalorem vergi sadece ortalama maliyetleri arttırarak AC_0 'dan AC_1 konumuna getirecek burada ise üretim miktarı değişmeyecek, fiyat değişmeyecek sadece birim başına fiyat

¹⁰⁹ Yüksel Bilgili, **Mikro İktisat**, 5. Basım, İstanbul: 2. Sayfa, 2013, s. 540.

P_{C0} 'dan P_{C1} 'e yükselecektir. Toplam kâr alanı azalarak P_0ACP_{C1} alanı olacaktır. Bu durumda kuramsal olarak verginin tamamının üretici üzerinde kaldığı düşünülebilir.



Şekil 10: Advalorem Verginin Firma Maliyet Yapısına Etkisi

Kaynak: Yüksel Bilgili, *Mikro İktisat*, 5. Basım, İstanbul: 2. Sayfa, 2013, s. 541.

1.6. Vergi Yüğü

Verginin bir yük olarak algılanmasına yol açan faktör, onun karşılık gerektirmeyen bir ödeme olmasıdır. Vergi yalnızca onu ödemek mecburiyetinde olan bireyler üstünde değil, aynı zamanda toplumsal bir yük olarak da görülmektedir. Zira devlet her yıl gayrisafı millî hâsıladan belli bir ölçüde vergi aracılığıyla özel sektörden kamu sektörüne aktarmaktadır. Bunun sonucunda vergi toplum üzerinde de bir yük oluşturmaktadır.

1.6.1. Vergi Yüğü Tanımı

Vergi karşılıksız bir ödeme olduğundan bireyler üzerinde bir yük oluşturduğu gibi toplum üzerinde de bir yük oluşturur. Bu yük objektif ve subjektif olabilmektedir. Vergi yüğü; toplam vergi yüğü, kişisel vergi yüğü, kişisel net vergi yüğü, kişisel gerçek vergi yüğü, gelir grupları, bölgesel ve sektörel vergi yüklerine ayrılmaktadır. “*Toplam Vergi Yüğü = Devletin Vergi Gelirleri Toplamı / GSMH*”ye bölünmesi ile bulunmaktadır. “*Kişisel Vergi Yüğü = Kişinin Ödediği Toplam Vergiler / Kişinin Toplam Geliri*” şeklinde ölçülmektedir.¹¹⁰

Vergi yüğü, ödenen vergi ile gelir arasındaki bağıntıyı anlatan, vergi yansımasından ötürü kantitatif olarak netleştirilemeyen bir kavramdır.¹¹¹ Bir mükellefin ödeme gücü sabitken katlanmak zorunda kaldığı vergi miktarı arttıkça verginin oluşturacağı yük de fazlalaşacaktır.

¹¹⁰ Pehlivan, s. 161.

¹¹¹ Nadaroğlu, s. 262.

Bu durum sonucunda ise mükellefler daha fazla kayıt dışılığa yönelebilmektedirler. Aynı şekilde ekonomiyi kayıt dışına sevk eden başlıca neden yüksek vergi oranlarıdır.

Vergileme meselelerinden söz edildiğinde, bilhassa politik alanda münakaşa edilen mevzulardan biri de vergi yükü konusudur. Vergi şüphesiz bir yükür. Zira ödeyenin iktisadi gücünde bir eksilmeye yol açmaktadır. Mükellefin bu noksanlıktan ötürü bir şeyler hissetmesi doğaldır. Ancak, yükümlünün duyduğu bu ağırlık bir "vergi tazyiki" dir. Buna "*subjektif vergi yükü*" de denilmektedir. Gerçek vergi yüküne ise "*objektif vergi yükü*" denmektedir ve bazı hesaplamalar neticesinde bulunmaktadır. Objektif vergi yükü, mükellefin geliri ile ödediğı vergi arasındaki oransal bağlantıyı temel aldığından teorik planda hesaplanmaya elverişli bir kavram olarak kabul olunmaktadır. Kısaca vergi yükü, ödenen vergi ile gelir arasındaki orandır. V_y vergi yükünü, V ödenen vergiyi, G geliri göstermek kaydıyla:

$V_y = \frac{V}{G}$ eşitliğı yazılabilir. Görüldüğü üzere vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünü gösteren gelire göre farklılaşmaktadır. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı olarak değışir. Bu durumda, vergi yüküne ait fonksiyonel bağ $V_y = f(V, G)$ biçiminde gösterilir. Vergi yalnızca gelirden değıl, kısmen veya bütün olarak gelirin kaynağını oluşturan servetten de ödenebilir. İlâveten, mükellefin kişisel durumu (medeni hâl v.s.) da vergi ödeme iktidarını etkileyen değışkenlerdir. Bu durumda serveti S , mükellefin kişisel durumunu K , vergi ödeme gücünü $\ddot{O}_g$ ile gösterirsek, $\ddot{O}_g = f(G, S, K)$ sonucuna ulaşılır. Vergi yüküne ilişkin formül: $V_y = f(V, \ddot{O}_g)$ biçiminde yazılır. Bireyler açısından değıerlendirilen bu açıklamalardan hareketle ekonominin tümü açısından değıerlendirme yapıldığında; bir ülkedeki vergi gelirleri toplamının gayrisafi yurt içi hasılaya oranı olarak tanımlanan toplam (global) vergi yükü kavramına ulaşılır. İfade ile $V_y = f(V_t Y)$ olur.¹¹²

1.6.2. Vergi Yükü ve Vergi Yükünün Adil Dağılımına İlişkin Teoriler

Vergi yükünün fertler arasında adil bölüşülebilmesi için ortaya atılan iki teori vardır. Bunlardan ilki istifade teorisi, diğeri iktidar teorisidir. İki görüşün de ortak özelliğı iddialarını Adam Smith'e dayandırmış olmalarıdır. Bu teorilerde, verginin neye göre alınması gerektiğı sorusunun cevabı iktisadi çerçevede aranmıştır.

Şöyle ki: A. Smith ilk kez kendisi tarafından ileri sürülen ünlü dört vergi kuralından birincisinde aynen şöyle söylemektedir: "Bir devletin tebaasının her biri, hükümetin devamına

¹¹² Nadaroğılu, s. 262-263.

iktidarı oranında, yani, devletin himayesi altında elde ettiği gelirle orantılı olarak iştirak etmelidir.” Bu ifadenin "orantılı olarak" sözcüklerine dayananlar istifade, "iktidarı oranında" sözcüklerine dayananlar ise iktidar teorisini savunmuşlardır. Teorik planda yer alan bu tartışmalara karşın uygulamada esas itibarıyla iktidar ilkesi benimsenmiştir.¹¹³

İhtiyari mübadele kuramı adı da verilen istifade teorisi verginin bir şey karşılığında alındığı, dolayısıyla bir mübadele (değişim) addedileceği temeline istinaden oluşturulmuştur. Fakat kaynaklarda bu husus ile alakalı olarak değişik gerekçelere istinat eden iki farklı açıklama biçimi geliştirilmiştir. Bunlardan biri temelde J.J. Rousseau’nun toplumsal sözleşme fikrinden esinlenen, ötekisi de marjinal fayda yaklaşımını esas alan görüşlerdir.¹¹⁴

Sosyal mukavele anlayışından esinlenen yazarlar iktisadi açıdan vergiyi bir değişim (mübadele) olayı gibi gördükleri hâlde ayrıca bir hukuki gerekçe de aramışlar ve bu yönden J.J. Rousseau’nun sosyal mukavelesine dayanmışlardır. Rousseau’nun anlayışından kaynaklanan devlet teorisinde ana fikri, vatandaşla devlet arasında âdeta zımni bir mukaveleye dayanan karşılıklı hak ve vazife münasebetiyle bağlı olmak oluşturmaktadır. Dolayısıyla her hak bir vazife karşılığı olduğundan bireylerin devletten herhangi bir istekte bulunabilmesi için üzerlerine düşen vazifeyi yapması icap eder. Vergi bunlardan biridir. *Hobbes*, *Pufendorf* ve *Locke* gibi hukuk teorisyenleri de maliye ile ilgili görüşlerinde esas itibarıyla bu yaklaşımı benimsemişlerdir. Bu görüşün *Musgrave* ve *Haller* gibi ünlü savunucuları da vardır.¹¹⁵

Modern vergi anlayışını karakterize eden iki temel unsur –verginin cehrî bir yükümlülük olup belli bir karşılığının bulunmaması- sosyal mukaveleden esinlenen teorilerde yerini "karşılık" ile "ihtiyari"liğe bırakmıştır. Vergiyi harca benzer şekilde yorumladığı anlaşılan bu teorilere bundan ötürü bazı araştırmacılarca harçlar teorisi adı da verilmiştir.¹¹⁶

Vergilemede ödeme gücü prensibini temel alan iktidar teorisinde bireylerin devlet hizmetlerinden elde ettikleri yarar nispetinde kamu harcamalarına katılmaları fikri bir tarafa bırakılmakta, bireylerin harcamalara, iktisadi güçleri nispetinde iştirak etmeleri varsayılmaktadır. Bu bakış açısına göre devlet hizmetlerinden elde edilen faydalar ile – dolayısıyla bu hizmetlerin maliyeti ile– vergileme arasında belli bir bağlantı sağlanamamaktadır. Yalnızca ekonomik güç ölçütü nazara alındığından asıl hedef gelir

¹¹³ Nadaroğlu, s. 220-221.

¹¹⁴ Nadaroğlu, s. 221.

¹¹⁵ Nadaroğlu, s. 221-222.

¹¹⁶ Nadaroğlu, s. 222.

dağılımında iyileştirme yapmaktır ancak istifade kuramında maksat, etkin bir kaynak dağılımının gerçekleştirilmesidir.¹¹⁷

Kökü A. Smith'in vergi ilkelerine dayanan bu teoriyi J.S. Mill, A.C. Pigou, Dalton gibi yazarlar da savunmuşlardır.

Bir toplumdaki tüm bireylerden kendi güçlerine göre uygun bir vergi alınması vergi yükünün adil dağıtılabilmesi için gerekli ön koşuldur. Bu amaçla vergi mükelleflerinin vergi vermekten dolayı katlandıkları fedakârlığın eşitlendirilmesini gerektirmektedir. O hâlde ekonomik güçleri eşit olanların aynı vergi –ki buna yatay adalet denilmektedir– vermeleri, farklı olanların da güç farklarında değişiklik oluşturmayacak biçimde farklı vergi vermeleri – buna da dikey adalet adı verilmektedir– gerekir. Bu bakış biçiminde eşitlenmesi gereken fedakârlık marjinal fedakârlıktır. Burada dikkat edilecek husus şudur: *"Eşitlenmesi gereken şey gelirden uğranılacak zarar değil, faydadan uğranılacak zarardır."* Vergilendirmede yatay ve dikey adalet yöntemi bu anlamda eşit fedakârlık yüklemenin birer aracıdır.¹¹⁸

Azalan marjinal fayda kuralı gereğince gelir arttıkça marjinal faydası azalacaktır. Bu teoremin uygulanabilmesi ise artan oranlı vergi tarifesiyle olanaklıdır. Ancak faydadaki azalmanın seyrini sayısal olarak ölçmenin zor olması ve artan gelirle beraber faydasının tüm bireyler için aynı oranda düşmemesi teoremin pratikte karşısına çıkan muhtemel güçlüklerdir. Fakat vergi yükünün adil dağılımını sağlamada daha etkin bir araç olduğundan günümüzde vergilemede uygulanan prensip ödeme gücüdür.

1.7. İktisat Okullarının Vergiye Bakış Açıları

Fizyokratlara göre *"tek bir üretken sektör vardır, o da tarımdır. Yalnız tarım üretken olduğuna, artık tarımda yaratıldığına göre, vergiler yalnız tarımdan alınmalıdır. Bu artık, tümüyle toprak sahibine rant olarak gittiği için de, vergi tek olmalı, toprak mülkiyetini elde tutanlardan alınmalıdır."*¹¹⁹ Böylelikle hem vergi çeşitliliğine son verilerek vergi sıkıntısız bir biçimde toplanabilecek hem de geçimini toprağı ekerek sağlayan çiftçinin (onların tabiriyle toprağın maliki konumundaki kapitalistin) iktisadi durumu iyi duruma getirilmiş olacaktır.¹²⁰ Yani çiftçilerden başka hiçbir sınıf artık değer temin edemeyeceğinden bunlardan vergi almak

¹¹⁷ Nadaroğlu, s. 226.

¹¹⁸ Nadaroğlu, s. 227.

¹¹⁹ Gülten Kazgan, *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*, 15. Basım, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2010, s. 66.

¹²⁰ Vural Savaş, *İktisadın Tarihi*, 4. Basım, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000, s. 232.

yerinde olmayacaktır. Bunlara göre tek vergi alınırken safi hâsıla ile uyumlu bir oran ve toprakların nitelikleri göz önünde tutulmalıdır.¹²¹

Klasik iktisatçılara göre “*ekonomide geçici bir dengesizlik hali ortaya çıktığında, kamu harcaması ve vergiler gibi maliye politikası araçları değil para politikası araçları kullanılmalıdır.*” Şayet devlet harcamaları dolaşımdaki para hacmini artırmadan vergilerle yahut borçlanma aracılığıyla finanse edilirse, ekonomide harcama miktarında değişme olmamakta yalnızca harcayan taraf devlet olmaktadır. Ekonomide talep artışının ortaya çıkması için kamu harcamalarındaki artışın piyasada bulunan para stokunu çoğaltarak karşılanması icap etmektedir. Bu ise para politikasının kullanılmasını gerektirmektedir.¹²²

Ricardo’ya göre vergi, “*tarımsal ürünlerin ve ülke emeğinin devletin emrine verilmiş olan bir parçasıdır ve sonuç olarak sermayeden veya gelirden ödenir.*” Gelirden alınan vergiler verimli olup sermayeden alınan vergiler, yatırımlara ve dolayısıyla ülke ekonomisine zarar vereceğinden, yararlı bulunmamaktadır.¹²³

Mill ise vergi konusunu zamanın koşulları altında gereği kadar incelemiştir. Onun düşüncesine göre hiçbir emek sarf edilmeden gelirden pay alanlar, servet dağılımını zorlaştırmaktadırlar. Bunlar daha çok veraset yoluyla servet sahibi olanlardır. Bu bakımdan mirasçılara intikal edecek serveti sınırlandırmak gereklidir. Çünkü özel bir mülkiyet doğal bir hak olmayıp, toplum tarafından yaratılan bir kurumdur. Mill’e göre miras hukuku bir bakıma çalışma zevki aşılamaştır, fakat sakıncaları da vardır. Bazı kimseler, hiçbir emek sarf etmeyip, üstün bir mevki sahibi olmaktadır. Bu bakımdan Mill, bırakılacak miras hakkının sınırlandırılıp, fırsat eşitliğinin sağlanmasını istemektedir.¹²⁴

Klasik iktisatçıların bir diğer hipotezi ise üstünde durup savundukları yansız maliye telakkisidir. Tarafsız maliye, “*kamu gelir ve harcamalarının ekonomide bir değişiklik yaratmaması, yani kişi ve firmalar tarafından alınan ekonomik kararları etkilememesi*” olarak ifadelendirilmektedir. Klasiklere göre vergilerin oranı az ve nesnel olmalıdır. Klasikler devlete güven duymamaktadırlar.¹²⁵

¹²¹ Rona Turanlı, **İktisadi Düşünce Tarihi**, 5.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2011, s. 55.

¹²² Beyhan Ataç, **Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, 8. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s. 6-7.

¹²³ Turanlı, **İktisadi Düşünce Tarihi**, s. 87.

¹²⁴ Turanlı, **İktisadi Düşünce Tarihi**, s. 95.

¹²⁵ Ataç, s. 6.

Bu görüşe göre devlet, geleneksel işlevleri haricindeki işlere müdahale etmemelidir. Devletin tarafsız olması isteniyorsa etkin bir araç olan verginin de tarafsız olması gerekmektedir. Verginin tarafsız olması, mükelleflerin seçimlerinde ve ekonominin işleyişinde değişikliğe mahal vermemesi anlamına gelmektedir. Zora dayalı alınması nedeniyle yükümlülerin vergiden sakınması mümkün değildir. Bu etkileşimin şiddetinin düşük olması vergi tutarının çok az olmasına bağlıdır. Bu nedenle, klasik iktisatçıların birçoğu düşük vergi oranlarını savunmuşlardır.¹²⁶

Neoklasik iktisatçılara göre, devlet yalnızca kamu ile ilgili mal veya hizmetleri arz etmelidir. Devlet, kamusal mallar, dışsallıklar ve doğal monopoller gibi piyasanın aksadığı alanlara müdahale etmelidir. Bu da devletin yalnızca koruyucu bir görev üstlendiğini belirtmektedir ve bu hizmetlerin arzını vergi ile finanse etmektedir. Bundan dolayı devlet az harcama yapmalı, fazla vergi almamalı ve iktisadi etkinliğe zarar vermemelidir. Bunların neticesinde ileri sürdükleri düşünce, bütçenin denk olması esasdır.¹²⁷

Keynes'e göre *"piyasalar tam istihdam sağlayacak efektif talep düzeyini oluşturamayacağından, devletin bir yandan özel harcamaları yükseltmeye yönelik vergi avantajları sağlama, diğer yandan da talebi yükseltmeye yönelik doğrudan harcama önlemleri alarak piyasalara müdahale etmesi zorunludur. Keynesyen görüşün odağında bütçe açığının yer aldığı ortadadır."*¹²⁸ Devlet bu yöndeki politikasını gerçekleştirebilmek için vergi veya başka isimler altında cebri bir yolla gelir elde ederek kamu ekonomisine aktaracaktır.

Monetaristler, şayet ekonomide hatalı para enstrümanları uygulamalarından dönüldüğünde, ekonominin düzeleceğini savunmaktadırlar. Friedman ve yandaşlarına göre *"milli gelirin temel belirleyeni olan tüketim, Keynesyen iktisatçıların ileri sürdüğü gibi kullanılabilir gelirin değil, sürekli gelirin fonksiyonudur."* Sürekli gelir üstünde içinde bulunulan dönemdeki harcanabilir (kullanılabilir) gelirin etkisi önemsiz seviyededir.¹²⁹ Bu özellikle maliye politikasının etkililiği bakımından mühimdir ve vergi indirimlerine bağlı maliye politikasına herhangi bir tesiri yoktur. Zira vergilerin düşürülmesi cari kullanılabilir geliri artıracak ve tüketim sürekli gelire bağlı olduğundan cari harcamalardaki artış tüketimi etkilemeyeceğinden maliye politikası da etkilenmeyecektir.¹³⁰

¹²⁶ Nadaroğlu, s. 300.

¹²⁷ Türk, s. 2-3. Aktaran: Pınar, s. 14-15.

¹²⁸ Ataç (Ed.), *Maliye Politikası*, s. 90.

¹²⁹ Ataç, s. 14.

¹³⁰ Bilgili, s. 210.

Friedman’a göre maliye politikasının etkinliği ve önemini belirleyen şeylerden biri vergi yapısıdır. “*En iyi vergi sistemi kaynaktan kesilen artan oranlı gelir vergisidir.*” Bunun gibi bir sistem verginin saptanmasıyla toplanması arasındaki geçen zamanı azaltarak, toplam vergiler içinde dolaylı vergilerin oranını düşürmektedir. Friedman’a göre ekonomi istikrarlıdır ve devletin sosyal ve diğler amaçlarla ekonomiye müdahale etmesi ters ve hatalı sonuçlara yol açmaktadır. Bu sebeple, devlet küçültülmeli ve denk bütçe uygulanmalıdır. Gene Friedman’a göre iktisadi istikrar ortamı devletin müdahalesi ile oluşturulamamaktadır. Para politikası, iktisadi istikrar için uygulanması gereken öncelikli araçtır.¹³¹

Yeni klasik yaklaşım ise, ekonomi dengede iken kamu harcamalarında yapılan bir artış borçlanma ile karşılandığında özel tüketim ve yatırımlarda bir düşüş ortaya çıkacaktır. Öte yandan kamu harcamaları vergi artışı ile finanse edildiğinde ise toplam üretimde bir daralma oluşmaktadır. Zira artan vergi ile beraber çalışanlar emek arzını, işverenler de emek talebini kısımmaktadır.¹³²

Rasyonel beklentiler teorisine göre, devlet yalnızca ekonomide kuralları tayin etmeli; bireyler de hangi olanaklardan yararlanabileceklerini bilip kararlarının olası neticelerini başlangıçta tahmin edebilmelidir. Söz gelimi vergi ve kamu harcamaları politikası ile alakalı hükümler önceden tespit edilmeli ve sıkça değıştirilmemelidir. Politika değışikliklerinde mecburi kalındığında ise, bu değışiklikler tedricî olarak yürürlüğe konulmalıdır. Rasyonel beklentiler kuramının enflasyonla başa çıkma metotları ise, para arzını azaltmak, vergi indirimleri ve kamu harcamalarının sınırlandırılmasını içermektedir. Ek olarak, mal veya hizmetlerin arzını pozitif olarak etkileyecek bir politika ve kârlılığı arttırmanın tek yöntemi; vergi indirimlerinin yanı sıra ücret artışlarının yavaşlatılması olarak görölmektedir.¹³³

Vergi oranlarının yükseltilmesinin, vergi yüklerinin fazlaşmasının, belirli bir seviyeden sonra vergi gelirlerinin artırılmasından ziyade tam aksine bir etkiyle vergi gelirlerini azaltacağını ifade eden Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer, görüşlerini Laffer Eğrisi ile çözümlenmiştir. Laffer’e göre vergi oranları düşürölerek, tüm fertler daha iyi bir konuma erişebilir.¹³⁴

Sırası gelmişken belirtmekte fayda var ki, A. Laffer tarafından açıklanan hipotezi ilk önce 14. yüzyılda düşünür İbni Haldun ifade etmiştir. İbni Haldun 1371 senesinde

¹³¹ Turanlı, *İktisadi Düşünce Tarihi*, s. 206.

¹³² Ataç, s. 19-20.

¹³³ Turanlı, *İktisadi Düşünce Tarihi*, s. 208-209.

¹³⁴ Stiglitz, s. 594.

“Mukaddime” adlı yapıtında şunları ileri sürmüştür: *"Toplumun (hanedanın) oluşumunun başlangıcında vergiler, küçük matrahlar karşılığında yüksek vergi hasılatı sağlar. Toplumun genişlemesi ile birlikte, vergiler büyük matrahlara karşılık düşük vergi hasılatı sağlar. Vergi konuları üzerine düşük vergiler yüklendiğinde bu, yükümlülerin çalışma ve bir şeyler yapma arzularını geliştirir. Düşük vergiler vergi yükümlülerini tatmin edeceği için, kültürel teşebbüs büyür ve artar. Öte yandan, kültürel teşebbüsün büyümesi ile birlikte, yükümlülere tarh edilen vergi matrahı genişler. Netice olarak, kişisel matrahların toplamı ile vergi geliri artmış olur."*¹³⁵

Arz-yönlü iktisat anlayışına göre, “vergilerin düşürülmesi kişilerin çalışma motivasyonunu arttırır. Laffer eğrisi ile açıklanan bu düşünceye göre verginin optimal bir oranı vardır. Oran bunun üzerine çıktığında, kişilerin çalışma güdüsü azaldığı için vergi gelirleri artmak yerine azalacaktır. Kişilerin emek arzını azaltmaları ise üretimdeki daralmayı beraberinde getirir.”¹³⁶ Laffer’e göre iki durum mevcuttur. Bunlar; “sıfır vergi oranı ile %100 vergi oranlarıdır. Sıfır vergi oranında fertler hiç vergi ödemezler. Vergi oranı %100 olduğunda ise fertlerin üretim yapıp gelir elde etme arzuları tükenmiş olacağından yine hiç vergi ödeyemeyeceklerdir. Bu iki durum arasında, önceden belirlenmesi mümkün olmayan bir vergi oranı, vergi hâsılatını en yüksek düzeye çıkaracaktır”¹³⁷ Laffer’e göre, o dönemde yaşanan enflasyonun nedeni kamu harcamalarındaki artış, durgunluğun nedeni ise üretim ve yatırımları olumsuz etkileyen vergiden kaynaklanmaktadır. Bu yüzden Laffer’e göre, enflasyonun önlenmesi için kamu harcamaları ve vergiler azaltılmalıdır. Laffer Eğrisi aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanacak olursa;

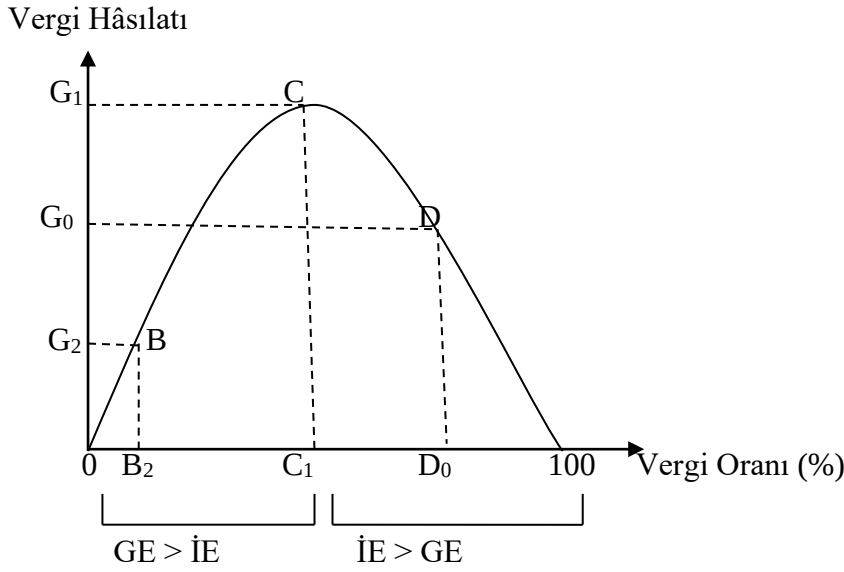
Şekil 11’de görüldüğü gibi belli noktaya kadar (C noktası) vergi oranları arttırıldıkça vergi gelirleri artacak ve bundan sonra vergi oranlarındaki artış olursa vergi hâsılatı azalacaktır. Aynı zamanda bu C noktası bize maksimum vergi gelirlerini gösteren optimum noktayı göstermektedir.

Ekonomide eğer vergi oranı D noktasında iken vergi oranlarını azaltarak vergi gelirlerini arttırmak söz konusu olabilir. Eğer vergi oranları C optimal noktanın altında ise yani B noktasında bu sefer vergi oranları azaltıldığında vergi gelirleri de düşecektir.

¹³⁵ Ibn Khaldun, **The Muqaddimah- An Introduction to the History**, 5th Ed. N. J. Daood (Ed) ve P. Rdsenthal (Trans.), Princeton University Press, 1981, s. 230-231 Aktaran: Coşkun Can Aktan, “Arz – Yönlü İktisat Teorisi ve Haldun – Laffer Etkisi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, No 2, 2009, s. 45, https://www.researchgate.net/publication/318672175_ARZ_-_YONLU_IKTISAT_TEORISI_ve_HALDUN_-_LAFFER_ETKISI (E.T: 29.07.2019)

¹³⁶ Pınar, s. 7.

¹³⁷ Savaş, *İktisadın Tarihi*, s. 960.



Şekil 11: Laffer Eğrisi

Diğer bilinmesi gereken nokta ise, bireylerin çalışma ve boş zaman arasında bir tercih yapmasıdır. Optimal nokta olan C noktasından sonra vergi oranları arttırıldığı zaman bireylerin net ücretleri azalacağı için boş zamanı çalışmaya tercih edeceklerdir. Ya da vergi oranlarındaki azalma sonucu çalışmayı boş zamana tercih edeceklerdir. Bu durum bize *ikame etkisini* göstermektedir.

Gerek bireysel olarak ve gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olan bu etki, uygulamaya konulmuş olan verginin de amaçladığı fonksiyonu görememesine yol açtığı gibi, yıllarca süren ve büyük çabalarla oluşturulmuş vergi bilincinin olumsuz bir şekilde etkilenmesine de neden olabilecek niteliktedir.¹³⁸

Diğer karşıt etki ise *gelir etkisidir*. Gelir etkisi, vergi nedeniyle geliri eksilen bireylerin bu kaybı önlemek adına daha fazla çalışmaya ve üretmeye yönelmeleridir.¹³⁹ Gelir ve ikame etkileri aslında verginin bireyler üzerindeki etkisinin giderilme çabasıdır.

Burada önemli olan husus, gelir etkisinin açığa çıkması veya ikame etkisine yol açmayacak bir vergileme politikasının benimsenmesidir. Çünkü ikame etkisi üretici ve gelir yaratıcı özelliklerin engellenmesine yol açmaktadır. Bunun için vergiyle alakalı çeşitli kararların gelir ve ikame etkilerine yol açıp açmadığının hesaba katılması şartıyla etkinliğin artırılması sağlanabilir. Bu bakımdan, marjinal ve ortalama vergi oranlarına, istisna ve indirim

¹³⁸ Akdoğan, "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", s. 98.

¹³⁹ Pınar, s. 41.

uygulamalarının ayırıcı olan özellikleri ile miktar açısından içeriğine, ayrıca vergileme yönünden caydırıcı veya özendirici olup olmadığına ve ödenecek vergi tutarında sıçramalara yol açıp açmadığı hususlarına dikkat edip, hassasiyetle yaklaşılması elzemdir.¹⁴⁰

Gelir ve ikame etkileri neticesinde vergiyi hisseden ve asıl olarak taşıyıcısı olan kişi, vergi hakkında yorumlamalar yapar. Bundan dolayı vergilendirme politikasının belirlenmesinde bu hususun göz önünde bulundurulmasının büyük yararı vardır.

Vergilendirmede sınır aşıldıktan sonra bireylerin tepkileriyle karşılaşmaktadır. Vergi sistemi içerisinde dilim usulü vergi tarifesinde enflasyon nedeniyle nominal geliri artan kişilerin bir üst vergi dilimine çıkması durumunda “*Dilim Kayması*” meydana gelir. Birey, reel olarak kazanmadığı gelirin vergisini vermek zorunda kalır. Yani, devlete ödenen vergi artar, reel gelir ise azalır.

Buna ilaveten toplum üzerinde aşırı vergi yükü ile beraber yüksek enflasyonun olması durumunda “*Taksflasyon*” oluşacaktır. Yüksek vergi oranlarının mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltmesinin temel sebebi de bu olgudur. Taksflasyon ise ekonomide mikro ve makro düzeyde sıkıntıların meydana gelmesine neden olmaktadır. Giderilmesi için mali ve parasal tedbirlerin alınması gerekmektedir.¹⁴¹

1.8. Vergi Tekniği ve Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar

Yürürlüğe girecek bir verginin olumsuz bir etkiye yol açmaması, verginin mevzuu, matrahı ve hedeflenen grupların vesaire tespit edilmesi aşamasında özenli davranılmasını lüzumlu kılmaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşma yöntemlerinin sağlıklı şekilde oluşturulması ve yükümlülerin farklı iktisadi potansiyellerinin vergi uygulamasına doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir. Aksi durumda, toplumda meydana gelen farklı veya sorunları olduğu düşünülen girişimlerin sağlıklı bir şekilde işlemesi güçleşecektir. İstenilenlerle, bu talepler için gerekeni yapacak olanların durumlarının birbirine uygun, benzerlik ve farklılıkları göz önünde bulunduran bir bileşim içinde olması vergileme politikasının amaçları bakımından zorunluluktur.¹⁴²

¹⁴⁰ Akdoğan, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, s. 103.

¹⁴¹ Coşkun Can Aktan, “**Hastalığın Adı: Taksflasyon**”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/taksflas.htm> (E.T: 22.07.2019)

¹⁴² Akdoğan, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, s. 101.

Vergi birçok ögenin bir araya gelmesiyle meydana gelen karmaşık bir kavramdır. Bu nedenle vergiyi oluşturan unsurların bilinmesi onun daha iyi anlaşılabilmesi için gereklidir.

Etkin bir vergi yönetimi, öncelikle vergi türü, konusu, matrahı, tarh usulü ve matrah-oran ilişkilerinin uygun belirlenmesine, öte yandan idare ile mükellef arasındaki uyuma idarenin konu ve mükellefleri izlemedeki performansına ve mükellefin vergi bilincine bağlıdır.¹⁴³

Vergilemenin unsurlarını oluşturan başta verginin yönetimi olmak üzere, konusu, matrahı, mükellefi, sorumlusu, vergiyi doğuran olay, vergi tarifeleri, vergilendirme işlemleri (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil), istisna, muafiyet, iade, vergi yükü, vergi gayreti, vergi harcaması, vergi maliyeti, vergi yansımaları, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma başlıkları altında temel kavramlardan söz edilecektir.

1.8.1. Vergi Yönetimi – Vergi Konusu – Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Yönetimi, vergi konusunun belirlenmesinden başlayarak vergi uygulama sürecinin tamamını ifade etmektedir. İyi bir vergi yönetimi, vergi mevzuunun belirlenmesindeki etkinlikten başlayarak, verginin hesaplanması yahut yüklenmesi için uygun olan ve mütenasip bir vergi matrahı ve tarh yöntemlerinin seçimini, vergi matrahı ile vergi oranları arasında belirlenmiş hedeflerle en uygun bağın oluşturulmasını, pratikte vergide adaleti sağlamayı ve vergi idaresinde iktisaden etkinliği gerektirir. Genel olarak ülkelerin vergi yönetiminden daha doğrusu verginin en sağlıklı bir şekilde uygulanmasından Maliye Bakanlığı sorumludur.¹⁴⁴

Verginin konusu/mevzusu, vergi yasalarının ilk maddeleri vergi konusunu düzenler. Dar anlamda verginin konusu, “*verginin üzerinden alındığı doğrudan ve dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur.*” Bu iktisadi unsur, gelir, bina, otomobil, mal ve hizmet olabilir. Kısaca, verginin üzerinden alındığı şey verginin kaynağıdır ve konusunu oluşturur.¹⁴⁵

Vergi konusunun nelerden oluşacağını önceden tayin etme ve sınırlama imkânı bulunmamaktadır. Zira verginin konusunu teşekkül eden ve vergi yükümünün istinat ettirildiği iktisadi ögeler devamlı değişmektedir. Yasa koyucu yapılmasını icap ettiği takdirde,

¹⁴³ Batirel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, s."119.

¹⁴⁴ Batirel, s. 113.

¹⁴⁵ Pehlivan, s. 99.

her zaman için o ana dek vergi ile hiçbir alakası bulunmayan bir ekonomik unsurdan vergi alınmasına karar verebilir.¹⁴⁶ Geniş anlamda ise, her şey (maddi ve maddi olmayan ekonomik unsur) verginin konusu olabilir. Yasa, hangi unsuru vergi alınması ile ilişkilendirir ise o verginin mevzusu olur.

Vergiye doğuran olay, “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı ise, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*”(VUK 19. madde) Vergiyi doğuran olay, verginin mevzusu ile mükellefinin karşı karşıya kalmasıdır. Böyle bir durumda mükellefin vergi borcunun, idarenin ise vergi alacağının doğmasını gerektirecek koşulun varlığı aranır. Bu kimi zaman bir sözleşme kimi zaman bir tüketim veya üretim ilişkisi olabilir. Örn; “gelirin elde edilmesi” verginin konusu iken bir kişi gelir elde ettiğinde mükellef olmakla birlikte vergi borcu doğmaktadır.

1.8.2. Vergi Mükellefi – Vergi Sorumlusu

Verginin mükellefi, VUK madde 8’de, “*kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, üzerine düşen parasal ve biçimsel ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişidir. Bu kişi *verginin yükümlüsüdür*. Bu yükümlülükler maddi ve şekli vergi ödevlerinden meydana gelebilmektedir. Keza, vergi yasalarının doğrudan veya dolaylı olarak vergi yükümlüsü olarak saydığı birey ve kurumlar da vergi mükellefidir.

Verginin sorumlusu, VUK Madde 8’de, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” biçiminde tarif edilmiştir. Burada vergi sorumlusunun genel bir tarifi yapılmaktadır. Vergi sorumlusu kimi durumlarda mükellef veya başkası namına kesilen verginin vergi dairesine ödenmesinden mesul olan şahsı, kimi durumlarda esas vergi borçlusu ile beraber yahut onun yerine geçerek yani başkasının vergisini kendi mal varlığından ödemekten sorumlu kişileri, bazı durumlarda ise vergilendirme ile ilgili biçimsel vazifelerin eksiksiz bir biçimde ifa edilmesinden sorumlu olanları anlatmaktadır. Kısacası vergi sorumlusu kavramını üç başlık altında incelemek gerekmektedir. Bunlar; “*vergi*

¹⁴⁶ Pehlivan, 2012, s. 100.

*kesenlerin sorumluluğu, fer'i vergi borçlusunun sorumluluğu ve vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu" şeklindedir.*¹⁴⁷

Bu açıdan düşünüldüğünde; işverenler, hesap işleriyle uğraşan kimseler, tapu görevlileri, noterler, trafik polis ve memurları, şirketler ve yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki mümessilleri vergi sorumlularına örnek oluşturduğu söylenebilir. Bu şahıs ve müesseseler kendi görev alanlarıyla ilgili çalışmalarını ortaya koymakta, vergi tevkifatlarını denetlemek, ödeme açısından mevzuat hükümlerinin gereğini yapmakla mesuldürler.¹⁴⁸

Yasal yükümlü ile gerçek manadaki iktisadi yükümlü çoğu kez aynı kişi olmamakta, üstelik çoğunlukla, kanuni mükellef ile iktisadi mükellef farklı kimselerdir. Kanuni mükellef, vergiyi ödemesi icap eden kimsedir. Ancak mevcut piyasa ekonomisi mekanizmasında, bireyin ödediği verginin yükünü illaki kendisinin üstleneceği anlamına gelmemektedir. Ödenen bir verginin yükü iktisadi birtakım olanaklardan faydalanarak, bir bölümü veya tamamı diğer bir kişiye aktarılabilir. İşte vergiyi ödeyen kimse kanuni yükümlü olsa da iktisadi yönden asıl yükümlü ödenen verginin yükünü gerçek olarak hissedenlerdir. Bu durumu olanaklı kılan iktisadi hadise yansıma (inikâs) dır. Yansıma özetle, bir kimsenin ödemiş olduğu vergiyi arz ve talebe dayalı olarak oluşan serbest fiyat sisteminden faydalanarak başkalarına devredebilmesidir. Bu nedenle vergi yükünü gerçekten üstlenen mükellefler "asli mükellef", "nihai mükellef", "verginin taşıyıcısı" şeklinde isimlendirilmektedirler.¹⁴⁹

1.8.3. Vergi Matrahı

Verginin matrahı, verginin hesaplandığı veya miktarının belirlenmesine konu teşkil eden değerdir. Verginin niceliksel olarak hesaplanması için verginin dayanağını ifade etmektedir. Vergi konusunu ne olduğunun belirtilmesi, vergi uygulaması açısından yeterli olmadığından, üzerinden vergi hesaplanacak matrahın açık ve net bir şekilde belirtilmesi büyük önem taşır.¹⁵⁰ Matrah usulleri ise, idarece takdir yöntemi, karine yahut dış belirtiler yöntemi, götürü usul ve beyana dayalı usul olmak üzere dört'e ayrılır. Ülkemizde kullanılan matrah usulü de beyan usulüdür.

Çağdaş vergilemenin ana düşüncelerinden biri, vergilendirmenin mükellefin beyan edeceği malumatlara dayanarak yapılmasıdır. Buna beyan veya beyanname usulü

¹⁴⁷ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 160.

¹⁴⁸ Akdoğan, s. 153-154.

¹⁴⁹ Nadaroğlu, s. 235-236.

¹⁵⁰ Akdoğan, s. 143.

denilmektedir. Bu usulde, vergi tarhına temel oluşturacak tüm bilgileri yükümlü kendisi yazılı şekilde idareye vermekte, idare de verilen bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesap etmektedir. Bu usulün daha da genişletilmiş şeklinde, vergi borcunu da bizzat yükümlü hesaplamaktadır.¹⁵¹ Böyle bir uygulama bir yandan mükelleflerin doğruluğuna, vergi bilincine ve eğitim düzeyine, diğer yandan mali yönetimin işlerliğiyle ilgilidir. Beyan usulünün en önemli yanı, teorik olarak gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmaya, başka bir deyişle vergi adaletini sağlamaya yönelik olmasıdır.¹⁵² Bu özellikleriyle beyan usulü vergide verimliliğe olanak vermektedir.

Beyan usulü yönteminde mükellef etkindir. Lakin mükellefin beyanı veri olmakla birlikte bu beyanın doğruluğunun denetlenmesi de vazgeçilmezdir. Mükellefin beyanının otomatik denetimi, gelir-gider-servet bağlantısından hareketle sağlanmaktadır. Beyan usulünün seçimi ve etkinliği, önemli ölçüde mükellefin *vergi uyumuna* bağlıdır. Bu vergi uyumunun şartları oluşturulmadıkça yasa dışı yöntemlerle eksik beyan, hiç beyan yapmama şeklinde vergi kaçakçılığı veya kaçakçılığa teşebbüs suçları yayılacak olup, bu durum vergi denetim ve güvenlik tedbirlerinin çeşitlenmesine ve fazlalaşmasına sebep olacaktır. Beyan yönteminin çalışması, uygar toplum yapısının gelişmişliği ile bağlantılıdır.¹⁵³ Yeterli ve yetenekli bir uzman kadrosu, beyanların doğruluğunu etkin bir biçimde denetleyebilir. Ayrıca, küçük ya da büyük bütün işletmelerin iyi bir muhasebe düzenine sahip olmaları ve fatura intizamı ile yazar kasa sisteminin ülke genelinde tüm firmalara uygulanması kaçakçılığın önlenmesinde önemli faydalar sağlar. İlaveten servet beyanı, ortalama kâr hadleri, gider beyanı, vergilerin açıklanması gibi yardımcı yöntemlerden de yararlanılabilir.¹⁵⁴

Vergi matrahı her zaman için ekonomik bir değer (kıymet) olmayabilir. Fiziki unsurlar veya teknik birimler de verginin matrahı olabilir. Örneğin araçların yaş ve motor hacmi gibi özelliklerine göre belirlenen motorlu taşıtlar vergisi hesaplaması gibi. Matrahın ekonomik miktar yani kıymet olan vergilere "*ad valorem*" vergiler adı verilmektedir. Matrahı sayı, adet, metre, metre küp, kilo, litre vb. fiziki ölçüler olan vergiler ise "*spesifik*" vergilerdir. Uygulanan vergilerin çoğunluğu kıymet esasına dayanan ad valorem vergilerdir.¹⁵⁵ Uygulama alanı, miktar esasına göre işlem gören vergilere kıyasla gittikçe genişleyen değer esası, vergi adaletine daha uygundur, bunun başlıca nedeni miktar ölçütü uyarınca yürütülen vergilerde;

¹⁵¹ Nadaroğlu, s. 246.

¹⁵² Akdoğan, s. 144-145.

¹⁵³ Batirel, s. 116.

¹⁵⁴ Nadaroğlu, s. 282.

¹⁵⁵ Nadaroğlu, s. 238.

vergi meblağının, vergi mevzusunun değeriyle kıyaslandığında orantısız olabilmesindendir. Miktar esasında hesaplama yapılırken verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurun nakdî karşılığı düşükse oransal olarak ağır, parasal değeri yüksek unsurlarda ise hafif yük yaratmaktadır. Netice itibarıyla bu, vergi ödeme gücü açısından olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir.¹⁵⁶

1.8.4. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi, “matraha uygulanan oran veya ölçütlere” denir. Bir başka ifadeyle vergi borcunu hesaplayabilmek için matraha uygulanan oran veya ölçütlerdir. Tarife denilince akla ilk gelen vergi oranıdır. Vergi tarifesi çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Bu unsurlar değiştikçe vergi tarifesinin hesaplanma şekli de değişir. Örneğin vergi matrahına uygulanacak bir indirim, vergide artış ya da azalış gibi değişimler vergi tarifesinin hesaplanma biçimini belirler. Vergi oranı matrahın belirli bir yüzdesidir. Vergi matrahında olduğu gibi vergi oranı da yapısı gereği *spesifik* veya *ad valorem* olabilir. Vergiler oran açısından; “*sabit oranlı vergiler, sabit miktarı olan vergiler, artan oranlı vergiler ve azalan oranlı vergiler*” biçiminde ayrılmaktadır. Başka bir vergi oranı ayrımı ise, “*ortalama vergi oranı*” ve “*marjinal vergi oranı*” dır. Eğer ortalama vergi oranı, marjinal vergi oranından küçükse tarife artan oranlı, büyük ise azalan oranlı, denk ise sabit yani düz oranlı tarifiedir.¹⁵⁷

Verginin mükellefin ödeme gücüne göre alınabilmesi için çeşitli teknikler kullanılmaktadır. Bu tekniklerden artan oranlılık ödeme gücünün hesaplanmasında mükellefin gelir tutarını ele alırken; ayırma prensibi, artan oranlılıktan farklı olarak, gelirin elde edildiği kaynağı ve mükellefin sosyal durumunu dikkate almaktadır. Bu haliyle ayırma prensibi artan oranlılığı destekler niteliktedir ve mükelleflerin herhangi bir ayırma tabi tutulmaksızın vergilendirilmeleri sonucu oluşan olumsuz etkilerin hafiflemesine vesile olduğu ifade edilebilir.¹⁵⁸

Vergilemede ayırma prensibiyle bir taraftan yükümlünün vergi ödeme iktidarına bakarak vergiye bağlanması ve bu şekilde adil bir vergilendirmeye erişmeye uğraşılırken; bir taraftan da vergilemeden istenilen temel birtakım iktisadi ve toplumsal işlevlerin gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Böylelikle bu ilke, başka bir düşünüşle artan oranlılık ve

¹⁵⁶“Orhan Dikmen, *Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, 4. Basım, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1973, s. 138-139 Aktaran: Akdoğan, s. 144.”

¹⁵⁷ Pehlivan, s. 105-112.

¹⁵⁸ Nadaroğlu, s. 316.

en az geçim indirimi gibi tekniklerle hesaba katılamayan noktaları göz önünde bulundurmak koşuluyla, vergi yükünün dağılımında adaleti sağlamak için elverişli ortamı hazırlamaktadır.¹⁵⁹

Vergi adaletinin sağlanması açısından önemli görülen ayırma ilkesi, emek gelirleri üzerinden alınan vergilerin sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilere nazaran daha az olmasını gerektirirken, yine aynı açıdan önemli olduğu belirtilen artan oranlılık düşük gelirlerin hafif vergilendirilmesini gerektirmektedir.¹⁶⁰

1.8.5. Verginin Tarh – Tebliğ – Tahakkuk ve Tahsili

Verginin tarh edilmesi, “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele*” şeklinde tanımlanmıştır (VUK 20. madde). Tarhiyatın gerçekleştirilebilmesi için ilk olarak matrah saptanmaktadır. Müteakiben belirlenen bu matraha vergi yasalarında bulunan oranların uygulanması işlemi gerçekleşmektedir. Verginin tarhı, verginin ödenebilmesi için hesaplanma aşamasıdır. Niteliği itibarıyla idari bir işlemdir. Böylelikle kamu yönünden vergi alacağı, yükümlü yönünden ise vergi borcu belirlenmiş olmaktadır.

Verginin tebliğ edilmesi, "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." (VUK md.21) biçiminde tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre tebliğ işlemi, mükellefin veya sorumlunun belirlenmesinden, verginin ödenmesine ya da tahsiline kadar olan aşamaları ilgilendirmekte olup, gerekli olduğu takdirde yapılan işlemler hakkında tebligatta bulunulması yoluna gidilecektir. Yasalarda öngörülen süreler açısından tebliğin büyük önemi vardır.¹⁶¹ Tebliğin yazıyla yapılması esastır. Başta posta yoluyla olmak üzere, memur eliyle, dairede tebliğ ve ilan tebliğ gibi vergi borcunu bildirme yolları mevcuttur.

Verginin tahakkuk etmesi, “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” (VUK 22.md). Vergi tebliğ edildiğinde belirli bir süre geçtikten sonra ve mükellefçe herhangi bir itiraza maruz kalmadığı durumda ödenebilecek aşamadır yani vergi kesinleşmiştir. İtiraz yaşanan durumlarda ise hatanın düzeltilmesinden sonra vergi tahakkuk etmiş olmaktadır. Özetle, yargı mercilerince verilen kararlar sonucunda veya süresi içinde itiraz edilmemesi durumlarında vergi tahakkuku gerçekleşmektedir.

¹⁵⁹ Ayırma Prensibi, https://www.ekodialog.com/Kamu_Maliyesi/Ayirma_Prensibi.Html, (E.T: 23.07.2019)

¹⁶⁰ Ahmet Ulusoy, “*Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi*”, s. 90.

¹⁶¹ Akdoğan, s. 160.

Verginin tahsili ise, “vergi borcunun kanuna uygun surette ödenmesidir.” (VUK 23. md.). Vergilendirme sürecinin son adımıdır. Verginin tahsili; doğrudan veya dolaylı bir biçimde gerçekleştirilebilmektedir. Verginin idarece tahsil edilmesiyle birlikte vergi borcu sona ermektedir. Verginin yükümlü tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi ve mükellefin adresine görevli personelin gönderilmesi doğrudan tahsil yöntemlerindendir. Günümüzde adrese memur yollanması usulü çok tercih edilmemektedir. Vergi sorumluları vasıtasıyla mükelleften kesinti yoluyla alınan vergilerin vergi dairesine ödenmesi ise dolaylı tahsil yöntemidir. Devlet bu ikinci yöntemde iki taraflı fayda sağlamaktadır. Çünkü vergiyi kesip ödeyen bu şahıs ve/veya kuruluşlar vergi uygulamasından kaynaklanan bazı giderleri üstlenmektedirler. Böylece hem vergi tahsilatı hızlı ve kolay bir şekilde yapılmakta hem de kamu alacaklarının toplanması sürecinde ortaya çıkan personel, kırtasiye, demirbaş, aydınlatma ve benzeri bazı masraflar üçüncü şahıslara yaptırılmaktadır.¹⁶²

1.8.6. Vergi İstisnası – Vergi Muafiyeti – Vergi İadesi

Vergide istisna, verginin konusunun kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Bu bazen geçici bazen de sürekli bir şekilde uygulanabilir. *Vergide muafiyet* ise, vergi yasaları uyarınca kendilerine vergi borcu çıkarılması öngörülen şahısların veyahut grupların bazı yönleriyle veya tamamen geçici veya sürekli olarak vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarıdır.¹⁶³ Dolayısıyla vergi yükünün yükümlü açısından kaldırılması muaflık; konu açısından kaldırılması ise istisna olarak açıklanabilir. Hem istisna hem de muafiyet vergi borcunun doğmamasına neden olurlar. Ancak istisna konuyu baz aldığından objektif iken muafiyet mükellefi esas aldığından subjektif niteliktedir. İlaveten, istisna ve muafiyetlerin kapsamı ve sınırı yaygınlaştıkça vergi geniş kapsamlı olma özelliğini görünürde korusa bile gerçekte giderek dar kapsamlı bir vergiye dönüşür. Bu durum sonucunda talebin, istisna sınırları içindeki mal ve hizmetlere kaymasına neden olur.

Muaflıklar eşit durumda olanların vergilerinin de eşit olması anlamına gelen yatay eşitlik kuralına ters düşmektedir. İstisnalar da, yükümlülerin hepsinin yararlanacağı türden değilse yine eşitlik kaidesini bozacaktır. Örneğin bir yıl boyunca elde edilen her nevi gelirden beş bin TL’si vergiden istisna edilirse yatay eşitlik bozulmayacaktır; ancak bu istisna sadece kira gelirleri için uygulanırsa yatay eşitlik bozulacaktır. Muaflık ve istisna deyimleri arasında vergi borcunun belirlenmesi açısından fark yoktur. Her ikisi de belirtilen değerleri veya

¹⁶² Akdoğan, s. 162.

¹⁶³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 75.

miktarları matrah dışı bırakmaktadır. Çoğu durumda kanunlarımızda vergi dışı bırakılan değerler veya fiziki miktarlar yalnızca vergi konusu açısından veya yalnızca yükümlüler açısından değil her ikisi açısından saptanmıştır. Örneğin belli bir ölçüde sakatlığı olanlara ücret gelirleri için tanınmış olan vergisizlik durumu gibi. Bu durumda vergi hem özne (sakatlık) hem de konu (ücret) bakımından belirlenen şartlar oluşmuşsa yok olacaktır.¹⁶⁴

Vergi; kanunla konulan ve herkesin mali gücüne bakarak adil bir biçimde ödenmesi zorunlu bir ödevdir. Dolayısıyla sözü edilen uygulamanın herhangi bir şekilde dışında kalacak şahıs veya mevzuların da kanunlarla saptanması icap etmektedir. Vergide adaletin temin edilmesi ve muhafazası açısından, muafiyet ve istisnalardan yararlanırken gerekli dikkat ve özen gösterilmelidir. Zira gereğinden fazla ve uygunsuz seviyelere ulaştığında hem idare hem de mükellefler bakımından zararlı neticeleri olabilmektedir. Sosyal, ekonomik, kültürel, politik ve bazen de idari nedenlerle yer verilen uygulamalara; esnafa, el sanatları yapanlara, siyasal açıdan karşılıklı olarak diplomatlara tanınan muafıklar, bilimsel ve sanatsal faaliyetler sonucu elde edilen kazançlara, kiralara, ihracat gelirlerine tanınan istisnalar örnek olarak gösterilebilir.¹⁶⁵

Vergi iadesi, mükelleflere, kendilerinden evvelce alınan vergilerin bir kısmının ya da tamamının iade edilmesidir. Ekonomik ve sosyal amaçlar için transfer niteliğinde verilebilir. Sonuçta kimi zaman teknik, kimi zaman da politik olarak verginin genellik ilkesinden ödün verilebilmektedir.

İstisna ve muafiyetlerin bolluğu gelir grupları arası vergi eşitliğini bozduğu gibi vergi gelirlerinde azalışa da yol açmaktadır. Vergi sisteminde karmaşıklığa ve uygulama güçlüklerine de yol açabilen bol sayıdaki istisna ve muafiyetlerin vergi adaletinin gerektirdiği durumlara indirgenmesi yararlı olacaktır.¹⁶⁶

Vergide adalet prensibi, belirli çevrelere vergi indirim ve istisnaları ile sağlanan ayrıcalıklara son verilmesiyle vergi tabanını genişletici etki yapmasına yönelik iktisadi verimlilik görüşüyle bağdaşmaktadır. Diğer yandan, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler, ödeme gücünü temel alan vergilendirme anlayışı ile uyuşmaktadır. Ancak irat ve kârlar üzerinden alınan vergilerin ise teşvik sistemine zarar verme ihtimali çok fazladır. Bu aynı zamanda bir risk faktörüdür. Bundan dolayı oluşturulacak vergi politikaları gelir ve

¹⁶⁴ Bulutoğlu, s. 22.

¹⁶⁵ Akdoğan, s. 157.

¹⁶⁶ Bulutoğlu, s. 144.

kurumlar vergisi indirimlerinin sınırlarını tanımlarken sözü edilen etkileri de dikkate almalıdır.¹⁶⁷

1.8.7. Vergi Gayreti – Vergi Harcaması – Vergi Maliyeti

Bir ülkenin vergi kapasitesi o ülkenin vergi potansiyelini ifade eder. Ancak vergi kapasitesi ile gerçekte alınan toplam vergiler her zaman birebir uyuşmayabilir. Bu ikisi arasındaki oransal ilişki vergi gayretidir. Belli bir dönemdeki vergilenebilir iktisadi potansiyel, vergi kapasitesi ile ifade edilir. Vergi gayretini formülle göstermek gerekirse;¹⁶⁸

$$\text{Vergi Gayreti} = \frac{\text{Vergi Gelirleri Toplamı / GSMH (Vergi Yüğü)}}{\text{Toplanabilecek Vergi Gelirleri / GSMH (Potansiyel ya da olması gereken vergi yüğü)}}$$

şeklindedir. Pay kısmı aynı zamanda fiilî vergi gayreti veya fiilî vergi oranını ifade etmektedir.

Eşitliğin sonucu bir olursa vergi kapasitesinin hepsinin kullanıldığı, sonucun birden büyük olması kapasitenin üzerinde vergi gayreti olduğu, sonucun birden küçük çıkması ise vergi kapasitesinin tümüyle kullanılmadığı şeklinde yorumlanır.

Vergi gelirlerinin arttırılması, vergi oranlarının yükseltilmesine bağlı değildir. Çünkü vergi oranlarının yükseltilmesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını teşvik ederek devletin vergi gelirlerinin düşmesine neden olabilir. Bu yüzden bazen vergi gelirlerinin arttırılması, toplam vergi gelirlerinin düşmesi sonucunu doğurabilir. Yüksek vergi oranları vergi gayretini düşüren bir etki yaptığından, vergi gayretinin arttırılabilmesi için vergi oranlarının düşürülmesi gerekebilmektedir.¹⁶⁹

Vergi kapasitesinden en aktif şekilde yararlanılabildiği nokta aynı zamanda vergilemenin iktisadi sınırı şeklinde tanımlanmaktadır. Bu sınır çok itinalı bir biçimde belirlenmelidir. Böylece vergileme sınırı maksimum seviyeye erişecek, lakin ekonomi bu durumdan hasar görmeyecektir. *"Bu sınırın aşılması, üretimin ve gelir dağılımının ciddi zarar görmesi yönünden ekonomik, sosyal direnişlere ve karşı koymalara neden olması açısından*

¹⁶⁷ Kalkınma Bakanlığı, "Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018", "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara, 2014, s. 20.

¹⁶⁸ Pehlivan, s. 161.

¹⁶⁹ Pehlivan, s. 162.

da siyasal sonuçlar doğurur. Bu nedenle bu sınıra «vergilemenin güvenlik sınırı» da denmektedir."¹⁷⁰

Vergilemenin sınırının belirlenmesinde kişi başına düşen gelir, vergi sisteminin yapısı, etkin bir vergi idaresinin varlığı, ülkenin gelişmişlik düzeyi, başka ülkelerdeki vergi oranları, içinde bulunulan konjonktürel durum ve vergi ahlakı gibi etmenlerin de etkili olduklarını unutmamak gerekir.

Vergi harcaması, devletin birtakım ekonomik ve toplumsal amaçlara ulaşmak amacıyla vergi düzenlemelerindeki istisna, muafiyet, indirim vesaire uygulamaları kullanarak toplamaktan vazgeçtiği kamu gelirleridir.

Vergi maliyeti, devletin yapmış olduğu vergileme faaliyetinin maliyetidir. Vergilemenin devlete olan her türlü maliyetine vergilemenin açık maliyeti, verginin ödenmesi dışında mükellefe olan her türlü maliyetine vergilemenin gizli maliyeti denilmektedir.

1.8.8. Vergiden Kaçınma – Vergi Kaçakçılığı

Vergiden kaçınma, fertlerin vergi kanunlarına karşı ters davranmadan vergi mükellefiyetliğinden kurtulmasıdır. Vergiden kaçınma olayının yasalarda cezai bir yaptırım öngörülmemiştir. *Vergi kaçakçılığı ise*, vergi yükünün yasal olmayan yollarla azaltılmasıdır. Kanuna aykırıdır ve suç teşkil etmektedir ve yasaya aykırı bir fiil olması nedeniyle para, kimi zaman da hapis cezaları vardır.¹⁷¹

Geniş bir tanımla vergiden kaçınma; vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek şartıyla mükellefin, vergi yükünü üstüne almama çabasıdır. Mükelleflerin vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde etmek amacıyla ya da vergi dışı servet unsurlarını edinmeye uğraşması vergiden kaçınmaya neden olur. Vergiden kaçınmayı teşvik eden uygulamalarından biri marjinal vergi oranlarının yüksekliğidir. Vergiden kaçınma vergilerin olumsuz özendirme yaratmasının bir sonucudur. Vergiden kaçınma imkânlarının fazla olması, vergi oranlarındaki artış sonucunda vergiden kaçınmayı arttırdığı gibi vergiden

¹⁷⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergilemenin Ekonomik Sınırları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 inci Yaş Armağanı** içinde. Ankara: No 460, 1981, s. 596.

¹⁷¹ Pehlivan, s. 163.

kaçınma için kullanılabilecek boşluklardan yararlanma imkânı yok ise vergi oranlarının yüksekliği, iş gücünün azaltılmasıyla sonuçlanabilir.¹⁷²

Psikolojik ve sosyolojik faktörlere bağlı olması nedeniyle vergi kaçakçılığını tamamıyla ortadan kaldırmak mümkün değildir. Bu sebeple çoğu ülke vergi kaçakçılığını makul seviyelere getirecek önlemler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bunlar ülkeden ülkeye farklılık göstermekte olup; ruhsal, hukuki, teknik ve idari bir dizi önlemleri kapsayan düzenlemelerdir.

Vergi kaçakçılığını etkileyen önemli değişkenlerden biri vergi ahlakıdır. Şöyle ki, vergi ahlakının yüksek olduğu ülkelerde vergi kaçakçılığı düzeyi düşüktür. Vergi ahlakı ise bir ülkenin kültür seviyesi ve buna bağlı olarak iktisadi gelişmişliğiyle orantılıdır. Gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlakının gelişmemiş ülkelere göre yüksek olmasının nedeni budur. İdari etkinlik düzeyi, mükelleflerin vergi bilinci ve eğitim düzeyleri v.s. vergi kaçakçılığını etkileyen diğer faktörlerdir.

Bazı vergilerde verginin teknik özelliğine bağlı olarak vergi kaçırma imkânı varken bazılarında ise kaçırma ihtimali yoktur. Bu farklılık kimi mükelleflerin bu durumdan faydalanmalarına elverişli ortamı hazırlamaktadır. Söz gelimi ücretle çalıştırılan kimselerin vergi kaçırabilme durumları bazı istisnalar hariç yoktur. Zira ücretlilerin vergileri kaynaktan kesinti (tevkifat/stopaj) olarak isimlendirilen usulle toplanmaktadır. Fakat başka gelir gruplarında hâl böyle değildir. M. Duverger bu konuyu Fransa örneğinde şu şekilde açıklamıştır: *"Fransa'da ücretliler eğer az ya da çok vergi kaçırın tüccar ve avukatlara kıyasla hemen hiç vergi kaçırıyorlarsa bu onların (ücretlilerin) daha ahlaklı olmalarından değil, maddeten kaçakçılık olanağı bulamamalarındandır. Çünkü ücretlilerin gelirini hazineye haber veren onların patronları (işveren) dir."*¹⁷³

Devlet, vergi uygulaması ile işlevsel maliye yaklaşımının bir neticesi olarak; alışılmış vazifeleri gerçekleştirmesinin yanı sıra sosyo-ekonomik özellikteki türlü fonksiyonları da gerçekleştirmeyi hedefler. Kanun koyucunun öngördüğü biçimde vergi uygulamasının gerçekleştirilememesi, hedeflerden ciddi sapmalara yol açar. Bir yandan vergide adalet sağlanamazken, diğer yandan makul düzeyde gelir elde edilememesine neden olur. Bu durum vergi oranlarının artırılması ya da yeni vergilerin konulması gibi yeni gelir

¹⁷² C.T. Sandford, **The Economics of Public Finance**, Second Edition, London: Publisher: Pergamon Press, 1978, s. 114 Aktaran: Akdoğan, s. 171-172.

¹⁷³ Maurice Duverger, **Éléments de Fiscalité**, Paris: Presses Universitaires de France, 1976, s. 51 Aktaran: Nadaroğlu, s. 280-281.

yaratıcı vergi uygulamalarına başvurulmasına neden olduğu vakit mükellefiyetlerini kanunlara uyarak ifa eden yükümlülere aslında dolaylı yoldan ceza vermek gibi olumsuz bir izlenim yaratacaktır.¹⁷⁴

Vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanabilmesi için yapılacak şeylerden birisi vergileme tekniğini vergi kaçakçılığına en az imkân bırakacak şekilde düzenlemektir. Bazı ülkeler özellikle ücretlilerin vergi kaçırılmamaları dolayısıyla diğerleri karşısında düştükleri haksız durumu hafifletmek maksadıyla bazı indirimlerden yararlandırmışlardır. Bu konuda örnek olarak Fransa'daki maaşlar ve ücretlerin, mükelleflerin beyanına göre net tutarları üzerinden vergilendirilmesi gösterilebilir. İlâveten, işverenler de ödedikleri maaş ve ücretleri her yıl idare'ye ayrıca bildirmekte olup maaş ve ücretler için, vergileme işleminden önce matrahtan %20 oranında bir indirim yapılmaktadır.¹⁷⁵ Burada vergide indirim uygulamasından yararlanılarak ücretliler lehine bir düzenleme yapıldığı görülmektedir.

Görüldüğü gibi vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığına bakarak kapsamı büyük bir kavramdır. Hatta bir bakıma vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınmanın yasa dışı özel bir halidir. Bunların her ikisinde de vergi yükünün üçüncü bir şahsa devri söz konusu değildir. Çünkü ister yasal, ister gayri yasal şekilde olsun, vergi hiç ödenmemiştir.¹⁷⁶

1.8.9. Vergi Algısı ve Vergi Bilinci

Vergi bilinci ile vergi algısı bireylerin vergiye yönelik tavır ve davranışlarını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır.

“Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir.”¹⁷⁷ Vergi bilinci yalnızca vergiyi ödeme bilinci olarak düşünülmemelidir. Vergi bilincinin bununla birlikte vatandaşların verdiği vergilerin hangi yerlerde kullanıldığının denetlenmesini de kapsayan bir anlamı vardır.¹⁷⁸ Bir ülkede toplanan vergilerin gerektiği yerlerde kullanılmadığı anlayışının yaygınlaşması mükelleflerin vergi ödemede isteksiz davranmalarına yol açar. Verginin adaletli ve eşit bir şekilde

¹⁷⁴ Akdoğan, s.173.

¹⁷⁵ Nadaroğlu, s. 281.

¹⁷⁶ Nadaroğlu, s. 279.

¹⁷⁷ Akdoğan, s. 180.

¹⁷⁸ Abdullatif Şener, “Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler”, *Yaklaşım Dergisi*, 1997: 8-9, Yıl 5, Sayı 52.

toplanmamasının yanı sıra, oluşan bu davranışlar zamanla vergiyi algılama biçiminde bozulmalara neden olur.

Ülkelerin gelir seviyesi, vergi oranları, yaş, cinsiyet, evli olup olmama durumu, iş çevresi ile eğitim düzeyinin yanı sıra, iktisadi, toplumsal, kültürel ve nüfus gibi etmenlere bağlı olarak yapıları da farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklar, mükelleflerin vergi cezası, denetim geçirme olasılığı ve ödenmeyen vergi borçlarının düzenlenmesine yönelik özel olarak çıkarılan vergi affı ve benzeri uygulamalara karşı tepki düzeyleri de ülkeler arasında değişmektedir.

Vergi bilincinin etkilendiği bazı unsurlar vardır. Bunlar;¹⁷⁹

- Sosyal güvenlik primleri de dâhil edildiğinde vergi yükü, tasarruf ve harcama bileşiminde bireyi olumsuz etkileyecek seviyelere ulaştığı durumda vergi bilinci üzerinde zararlı etkileri olacaktır.
- Vergi bilincini olumsuz etkileyecek bir diğer sebep ise; başta kayıt dışı ekonomi alanında olmak üzere vergide eşitlik ilkesinin bozulmasıdır.
- Kamu harcamaları için kullanılması gereken vergilerin amacı dışında, yersiz, savurgan şekilde, halkın müşterek gereksinimlerinin haricinde harcanması biçiminde kullanıldığına ilişkin belirtiler ve bu doğrultudaki şüpheler vergi bilincinin azalmasına yol açacaktır.
- Devletin yükümlülüklerini yerine getirmeyenler karşısındaki tutumu, yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda karşılaşılan müeyyideye yönelik getirilen imkânlar toplumsal değerleri zedeliyorsa, vergi yükümlerine muntazaman uyan mükelleflerin vergi bilinci zayıflayacaktır.
- Temel ihtiyaçlardan özellikle altyapı ve emniyet olmak üzere tam kamusal hizmetlerin toplumda yaygın bir biçimde, dengeli ve nitelikli olarak yerine getirilmesi hususlarındaki olumsuzluklardan vergi bilinci de zarar görecektir.

Yükümlünün ödeyeceği vergiyi yine kendisinin belirlediği beyan sistemi hâlihazırda Türk vergi sisteminin de dayanak noktasını oluşturmaktadır. Fakat bu yöntem beraberinde vergi kaçırma riskini barındırdığından mükelleflerin bildirimlerinin kontrol edilmesini gerekli kılmaktadır. Burada vurgulanması gereken husus; vergi bilinci ve eğitim düzeyinin arzu edilen noktada olmaması vergilerin beyannamede görülmemesi riskini yükseltmektedir.

¹⁷⁹ İ. Hakkı Dura, “Vergi Bilinci Nedir, Nelerden Etkilenir?”, 2019, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/vergi-bilinci-nedir-nelerden-etkilenir/137> (E.T: 24.07.2019)

Türkiye’de vergi bilincinin düşük kaldığının önemli göstergelerinden biri mükellef beyanları diğeri kayıt dışı ekonominin hacmidir.¹⁸⁰ Vergi bilincinin düşük kalmasında borçların yeniden yapılandırılması şeklinde yapılan kısmi af düzenlemeleri, 6183 sayılı A.A.T.U.H. Yasanın “*Tecil*” başlıklı maddesinden zorunlu durumlar dışında birçok kez yararlanıp, vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi borçlarını taksite bağladığı hâlde ihlâl eden mükelleflerin söz konusu madde hükümlerinden yararlanmaya devam etmesi ve uzlaşma gibi uygulamaların diğerk mükellefler nezdinde yarattığı olumsuz etkilerin payı vardır.

Vergileme olayında taraf olanlardan biri de vergi idaresidir. Verginin doğası gereği mükellefler olabildiğince vergiyi az ödemek istemekteyken, vergi teşkilatı da kamu giderlerini finanse etmek maksadıyla ihtiyaç olan parayı toplamak için gayret etmektedir. Vergiyi ödemek zorunda kalan ile toplamakla sorumlu olan taraflar açısından idare, hassas bir konumdadır. Bundan dolayı vergi idarelerinin toplumla olan münasebetine daha önem vermesi aynı zamanda mükelleflerin taleplerini hızlı, eksiksiz, tatmin edici bir şekilde karşılaması önemlidir. Bu hem vergiye karşı bakış açısı hem de vergi algısının ve vergi bilinç düzeyinin artması açısından gerekli görülmektedir.

Karmaşık vergi kanunları ve uygulamalardaki belirsizlikler mükelleflerin mali müşavirlere ihtiyaç duymalarına neden olabilmektedir. Vergi idaresine ve vergi kanunlarına güvensizliğin olduğu durumlarda yeterli bilgiden mahrum ve fazla zamanı olmayan mükellefler genellikle vergi konusunda bir danışmana başvurumaktadırlar. Bu danışmanların kişisel yaklaşımlarının mükelleflerin düşünceleri üzerinde etki bırakma olasılığı yüksektir. Bu yönlendirme faaliyetleri ne kadar olumlu yönde ise vergi bilinci de o derece pozitif etkilenecektir.

Netice itibarıyla verginin kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak algılanması bireylerin vergiye bakış açısını pozitif etkilerken, devletin cebren aldığı bir yük yahut yaptırım şeklinde algılanması vergiye bakışı negatif olarak etkileyecektir. Bu sebeple insanlar, vergiler ile kamu hizmetleri arasındaki mali ilişkiyi kurduklarında vergi ödemeye daha ılımlı yaklaşacaklardır. Aksi takdirde, mükelleflerin vergi verme eğilimini azalttığı gibi vergi kaynaklı kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olacaktır.¹⁸¹

¹⁸⁰ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 32.

¹⁸¹ İsa Sağbaş ve Adem Başoğlu, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 7/2, 2005, s. 124.

1.8.10. Vergi Direnci – Vergi Uyumu

Vergiler kamu giderlerinin karşılanması için ödenir. Bu nedenle mükellefler, vergilerin kendilerine hizmet olarak geri gelmesini beklerler. Vergilerin verimli bir biçimde kullanılması da bireyler tarafından arzulanan bir diğer konudur. Aksi hâlde, vergilerin verimsiz alanlarda sarf edilmesi insanların vergi bilincini azaltmakta ve vergi direncinin artmasına sebep olmaktadır.

Kamu sektöründe yapılan gereksiz harcamalar ve savurganlık, halka kamu harcamalarında etkinliğin azaldığını düşündürtecek ve bu nedenle toplum vergiye karşı direnç gösterecektir. İlâveten vergi mükelleflerinin vergi ödememe konusundaki bu davranışları, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsünü artıran önemli iki nedendir.

İktisat teorisinde önemli bir varsayım olan ve rasyonel karar vermesi istenen iktisadi insanın ekonomik gücünde azalış yaratacak bir etkinliğe rıza göstermesi beklenmez. Bundan ötürü özü itibarıyla karşılıksız ve hukuken zora dayalı olarak alınan vergiye karşı bir direnç gösterilebilmektedir. Aynı biçimde insan, doğası gereği karşılık beklemeden kimseye bir ödeme yapmak istemez. Benzer biçimde vergi mükellefleri de vergi vermemek ya da mümkün mertebe az vergi vermeyi arzu ederler. Bu doğal tepki “vergi direnci” olarak adlandırılır. Vergi direnci, insanların vergi mevzusunda gönülsüz olmaları, bu ödemeye karşı direnmeleri şeklinde de açıklanabilir.¹⁸²

Vergiye karşı tepkinin oluşmasında başta gelen faktörlerden biri, bireylerin satın alma gücünü doğrudan azaltan yüksek vergi oranlarıdır. Yükümlülerin vergilemeye karşı gösterdiği dirençle vergi oranı arasında doğru yönlü bir ilişki vardır. Çünkü vergi oranları arttığında vergi yükü de artmaktadır. Vergi yükü arttığında ise ilk önce harcanabilir gelir azalacak, buna bağlı olarak mükellef daha az tüketecek ve tasarruf etmekten vazgeçecektir. Bireylerin tüketim ve tasarruf miktarında ortaya çıkan azalışı telafi edebilmesi için daha fazla çalışması gerekmekte olup bu durum hoş karşılanmamaktadır.¹⁸³

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen yönetsel, siyasal, parasal ve iktisadi pek çok etmen bulunmaktadır. Esasında bu unsurlar aynı zamanda vergi ahlakı üzerinde de etkilidirler. Vergi ahlakını şekillendiren faktörlerin önemlileri; bireyin gelir ve refah düzeyi ile iktisadi (homo-economicus) olma özelliğidir. Çünkü bireyin geliri düşükse ve

¹⁸² A. Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2007, Cilt: 22, Sayı: 1, s. 146.

¹⁸³ Gök, s. 147.

devlet, bireyin toplumdaki refah düzeyinin artmasına yeteri kadar yardımcı olmuyorsa bu kişiden vergiye gönüllü uyum sağlamasını beklemek çok yanıltıcı olacaktır.

Vergi uyumunu sağlamada idareye donanımlı personel kadrosu ve gelişmiş ülkelerle yapılan anlaşmalar ile etkili bir iletişim diline sahip olunması gibi önemli görevler düşmektedir. Mükellefler ile uyumun bozulduğu durumlarda ise cezai yaptırım ve anlaşmazlık durumlarında etkin bir dava stratejisi gibi tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Vergi kayıp ve kaçagını önleyecek temel olgunun vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum sağlamalarına bağlı olduğu 20. yüzyılın sonlarında belirginleşmiş ve bu nedenle mükellef hakları öncelikli bir konu hâline gelmiştir. Türkiye’de de 2006 yılında Maliye Bakanlığınca yasalarda mükelleflere tanınan hakların nelerden oluştuğunu açıklayan bir *"Mükellef Hakları Bildirgesi"* yayınlanmıştır. Ancak Türkiye’de vergi gelirlerinin çoğunluğu (yaklaşık %67’si) dolaylı yani harcama üzerinden alınan vergilerden meydana gelmekte ve gelir vergisi tahsilatının (yaklaşık %90’ı) tevkifat usulü de denilen büyük bölümü çalışanların aylıklarından yapılan kesintiler aracılığıyla karşılanmakta, vergi aflarına sık aralıklarla başvurulmakta ve vergi kayıp ve kaçak oranı tahminen %26,5*’ler düzeyindedir. Bu verilerden vergiye gönüllü uyumun oluşmasında umulan seviyelere henüz ulaşamadığı sonucu çıkarılabilir. Bununla birlikte bu bilgiler mükelleflere tanınan bazı vergi kolaylıklarının etkili olup olmadığının da birer göstergesi niteliğindedir.¹⁸⁴

Mükellef haklarının *"hukuk devleti ilkesi"* perspektifinde hukuk kuralları ve mali güç kıstaslarına riayet edilerek kurulması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlayıp vergiyi benimsemesine katkıda bulunacaktır. Asıl etkili olacak şey ise, kişilerin üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıdır. Bunun için vergi oranları minimum seviyelere çekilebilir. Düşük vergi oranları, vergide kayıp ve kaçagı azaltacak önemli bir faktördür. Zira vergi kaçırmanın da bir maliyeti vardır. Bu maliyetin kanuni vergi oranlarına yaklaştığının farkına varan akılcı birey, vergi kaçırmayı istemeyecektir. Kısacası rasyonel bir düşünceye sahip insana göre vergi yükü ne ölçüde düşükse, vergiye uyum o denli yüksektir.¹⁸⁵

* Faruk Gözübüyük, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 2014, Antalya, s. 417.

¹⁸⁴ Müslüm Gümüş, “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2017, Sayı: 341, s. 103.

¹⁸⁵ Gümüş, s. 103.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YAPISININ MEVCUT TEMEL SORUNLARI

2.1. Vergi Sistemi ve Vergi Yapısı Kavramı

Vergi sistemi bir ülkede belli bir zamanda uygulamadaki vergilerin tamamından oluşmaktadır. Başka bir anlatımla vergi sistemi, belirli bir dönemde o ülkede uygulanmakta olan vergi kanunlarının bütünüdür. Vergi sistemi, bilimsel esaslara göre hazırlanmış vergi topluluğunu ifade etmektedir. Diğer bir tanıma göre vergi sistemi, farklı vergilerden meydana gelerek devlete gelir sağlamaya yönelik oluşturulmuş bir yapıdır. Örneğin bir ülkede uygulanan gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV gibi kanunların tümü o ülkenin vergi sistemini oluşturmaktadır. Dinamik yapıları gereği vergi sistemleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmekte; hatta aynı ülkede koşullara bağlı olarak değişebilmektedir. Her vergi sisteminin bir amacı olduğu gibi beraberinde çeşitli sorunları da barındırmaktadır.¹⁸⁶ Bu çalışmada vergi yapısının oluşumunda temel belirleyici olarak düşünülen hatta çoğu zaman kronik hâle gelmiş vergi sorunlarına değinilmektedir.

Bilindiği üzere vergilerin tek amacı devlete gelir sağlamak değildir. Vergilerin mali amacı yanında toplumdaki gelir dağılımını değiştirmek gibi sosyal fonksiyonu; ülkelerde durgunluk veya enflasyonist baskılar oluştuğunda da ekonomik istikrarı sağlama gibi iktisadi fonksiyonu vardır. Bu fonksiyonları üstlenen verginin/vergi sisteminin bazı temel özelliklerinin olması gerekir. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz. İyi bir vergi sistemi,¹⁸⁷

- Basit ve mükellef tarafından kolaylıkla anlaşılır olmalıdır.
- Adil olmalı, mükellef grupları arasında yatay ve dikey adaleti sağlamalıdır.
- Ödeme güçlerini dikkate alarak düzenlenmelidir.
- Etkin olmalı, bireylerin serbest tercihlerini bozucu etkiye sahip olmamalıdır.

Verginin çalışan ve üreten her kesimden geliri doğrultusunda toplanması ve etkin bir şekilde sosyal harcamalara yönlendirilmesi vergi sisteminin sağlıklı çalıştığının göstergesidir. Bunun için vergi tabanının genişletilmesine ihtiyaç vardır. Gelir elde eden her bireyin vergi

¹⁸⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s. 127.

¹⁸⁷ Şahin Akkaya, “Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt.46, 1988, s. 352-353.

mükellefi yapılması sağlanıp, vergi tabanının genişletilmesi hâlinde vergi gelirlerinin artırılması mümkündür. Bunun için izlenebilecek yollar şöyle sıralanabilir; etkin bir vergi kontrol mekanizması kurulmalıdır, vergi muafiyetleri ve istisnaları konusu dikkatle ele alınmalı ve gereksiz muafiyetlere gidilmemelidir, gerek gelire dayalı vergi sisteminde gerekse dolaylı vergi sisteminde vergi oranlarının makul seviyelerde ayarlanması gerekmektedir. Katma değer vergisinin (KDV) oranının düşürülmesi hem alıcı hem de satıcının durumu, çıkarları doğrultusunda kullanmalarını engelleyecektir.¹⁸⁸ Böyle bir vergi sistemiyle aynı zamanda kayıt dışı ekonominin azaltılması mümkün olabilecektir. Bir başka anlatımla ise bir ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin iktisadi, sosyal, mali gereksinimlerine ne kadar cevap verebiliyor ise ve aynı zamanda basit, anlaşılır, sürekli değişmeyen, istikrarlı bir yapıda ise o derece de vergi kayıp ve kaçağı azalacaktır.

Etkin bir vergi sistemi kamu finansmanının temel yapı taşıdır. Etkin bir vergi sistemi demokrasinin, devlet otoritesinin, makroekonomik istikrarın ve toplumsal bütünleşmenin temelini oluşturur. Bu nedenle, öngörülen hedeflere ulaşmada, sürdürülebilir bir ekonomik kalkınmayı temel alarak vergi sisteminin güçlü olduğu konularda mevcut gücün korunması; fırsatların değerlendirilerek güce dönüştürülmesi, zayıf düşülen hususlarda ise yerinde tespitler ve ayrıntılı analizler yapılarak sistemin ivedilikle iyileştirilmesi esastır.¹⁸⁹

Vergi sistemi kavramından farklı olarak vergi yapısı, vergi sistemlerini meydana getiren çeşitli vergilerin toplam vergiler, devlet gelirleri ve gayri safi millî hâsıla gibi diğer iktisadi büyüklükler içerisindeki nispi paylarını ve önemlerini ifade etmektedir.¹⁹⁰ Bir ülkede ne kadar vergi alınacağı ve bu vergilerin hangi kaynaklardan sağlanacağı çok yönlü bir konudur. Bu konudaki dengenin kurulması optimal vergi yapısıyla ilgilidir.¹⁹¹ Ülkelerin vergi sistemlerin de olduğu gibi vergi yapıları da değişiklik gösterebilmektedir. Bu farklılık, ülkelerin hukuk, ekonomik, siyasal ve sosyal yapılarına göre şekillenmektedir. Hatta aynı ekonomik koşullara sahip ülkelerde, siyasi tercihlerin farklılığı ve diğer ülkelerin deneyimlerinden faydalanmak için yapılan vergi reformları nedeniyle, farklı vergi yapıları ortaya çıkabilmektedir.¹⁹² Musgrave, vergi yapısının ekonomik kalkınma sürecinde ekonomik

¹⁸⁸ Nursel Aydınır Avşar ve Arzu Alvan Bozdereli, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü”, **Ankara Sanayi Odası Yayın Organı**, Kasım/Aralık 2012, s. 61.

¹⁸⁹ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 1.

¹⁹⁰ Esfender Korkmaz, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul: Ercivan Matbaası, 1981, s. 28 Aktaran: Mehmet Cural ve Nüket Kırıcı Çevik, “Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 48, Sayı 3, 2015, s.128.

¹⁹¹ Korkmaz, s. 27 Aktaran: Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 35, 1993, s. 207.

¹⁹² Bulutoğlu, s. 1.

faktörler tarafından iki ayrı yoldan etkilendiğini ortaya koymuştur. Buna göre, bir ülkede *vergi politikası amaçlarının ve vergi tabanının değişmesi*, vergi yapısını etkilemektedir.¹⁹³

Vergi yapısı, bir ekonomideki kamu hizmetleri yükünün topluma yansıma biçimini oluşturan ve siyasal karar organlarınca belirlenen bir uygulama düzenidir. Bu tanımlamanın doğal uzantısı olarak ilgili taraflar, vergi yapısının oluşumunda fevkalade duyarlıdır ve bu yapıyı etkilemek için azami çaba gösterirler. Böylece taraflar mümkün olduğunca vergi yükünden kaçmaya çalışırlar.¹⁹⁴

Verginin tabana yayılması aynı miktarda verginin daha fazla sayıda mükelleften alınması, dolayısıyla her bir mükellefe isabet eden vergi tutarının daha düşük olması anlamına gelmektedir. Vergi tabanının yaygınlığı vergi yükünün dağılımındaki adaletin önemli bir göstergesidir.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyük oranda kayıt altına alınması, vergi mükelleflerinin sayısının nüfusa paralel olarak artırılması, vergi tabanını genişleten önlemlerden bazılarıdır. Bunun yanı sıra vergi sisteminin sosyoekonomik tabana uyumlu olarak yeniden yapılandırılması da şarttır. Öte yandan vergi muafiyetleri ile desteklemek yerine kuruluşların gelirlerini arttırıcı başka tedbirler alınması gerekmektedir. Örneğin kredi ve finans kaynakları konusunda kolaylıklar getirilebilir. Girdi maliyetleri düşürülebilir. Yatırım kolaylıkları sağlanabilir.¹⁹⁵

Buradan vergi yapısının sağlam bir şekilde kurulmasının basit bir olay olmayıp, çok yönlü bir olgu olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

Vergi yapısındaki değişimlerin nedenlerini üç ana görüş altında toplamak mümkündür. İlk görüş, vergi yapısındaki değişimlerin optimal vergileme kaynaklı olduğunu ve vergi sistemini daha iyi yapabilmek için gerçekleştirilen değişiklikler sonucu ortaya çıktığını savunmaktadır. Vergi yapısındaki değişimlerde, optimal vergileme teorisi kaynaklı eşitlik ve etkinlik endişelerinin de önemli bir rol oynadığı belirtilmektedir. İkinci görüş, ekonomik büyüme ve kalkınmanın değişik vergi matrahlarını farklı şekilde etkilediklerini ve buna bağlı olarak vergi yapısının değişim gösterdiğini ifade etmektedir. Üçüncü görüş ise,

¹⁹³ Richard Abel Musgrave, “Fiscal Policy”, 1969, Yale University Press Aktaran: Mehmet Cural ve Nüket Kırıcı Çevik, “Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği”, **Amme İdaresi Dergisi**, 2015, Cilt 48, Sayı 3, s. 129.

¹⁹⁴ Ömer Faruk Batirel, Adnan Tezel, İzzettin Önder, Süleyman Özmucur, **Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1989-15, İstanbul 1989, s. 11.

¹⁹⁵ Avşar ve Bozdereli, s. 61.

vergi yapısındaki değişimlerin ekonomi politikalarıyla ilgisinin olmadığını ve siyasetçilerin siyasi amaçlarına ulaşmak için yaptıkları girişimlerin bir sonucu olduğunu belirtmektedir.¹⁹⁶

Bir ülkedeki vergisel değişiklikler veya yeniliklerin daha iyi uygulanabilir ve yönetilebilir olması o ülkenin kalkınma seviyesi, gelişmiş muhasebe sistemi ile doğru orantılıdır. Verginin toplumun tüm kesimleri tarafından benimsenmesi ve vergilemede hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için öncelikli olarak uygun bir vergi sistemi inşa edilip uygulanmalıdır. Bunun sağlanması ise vergilerin iktisadi, toplumsal ve psikolojik etkilerinin bir bütün hâlinde değerlendirilmesi ile mümkündür. Bütün politikalarda olduğu gibi vergi politikalarında da göz önünde bulundurulması gereken şey bireylerin aidiyet duygusunu güçlendirecek uygulamalara yer verilmesidir. Bu şekilde devletin kamusal mal ve hizmetleri sağlaması, işlevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi daha kolay olacaktır. Böylelikle karşılığında vergisini daha gönüllü vermeye razı olan bir mükellef eğilimi gelişecektir.

2.1.1. Vergi Yapısının Kalkınma ve Büyüme Sürecine Etkisi

Ekonomik birimlerden biri olan devlet, bireylerin kamusal ihtiyaçlarını karşılarken bir yandan da ülkelerin büyüme ve kalkınma sürecinde çeşitli görevler üstlenir.

Kalkınma, bir ekonomide iktisadi büyüme, yani üretim ve kişi başına gelirin arttırılması yanında, sosyo kültürel yapının da değiştirilmesi ve yenileştirilmesini içerecek derecede geniş kapsamlı bir kavramdır. Bu tanımıyla kalkınma daha çok az gelişmiş toplumlarda geçerlidir. Kalkınmanın ekonomik büyümeden temel farkı; teknolojik, sosyal ve siyasal yönünün olmasıdır. Ekonomik büyüme, bir yıl içinde (“t+1” döneminde) kişi başına GSYİH’da, baz alınan yıla (“t” dönemine) göre % değişme anlamına gelir. Değişme pozitif yönlü ise pozitif büyüme, negatif yönlü ise negatif büyüme (yani küçülme) söz konusudur. Kalkınma, bu büyüme yanında toplumsal refah düzeyinin de yükselmesini ifade eder.

Maliye politikası ile iktisadi büyüme arasındaki bağ kuramsal ve deneysel alanda geniş bir şekilde incelenmesine rağmen hâlâ ortak görüş oluşmamıştır. Bu alandaki çalışmalar Wagner’in ekonomik büyümenin kendisinden daha yüksek oranda kamu harcaması oluşturacağı görüşüne kadar gitmektedir. Keynesyen görüşe göre iktisadi büyümenin beyni kamu harcamalarıdır. Başka bir büyüme modeli olan Neoklasik büyümeyi savunan Solow’a göre ise; vergi sadece kısa dönemde veya geçiş dönemlerinde iktisadi büyümeyi aktif olarak

¹⁹⁶ Serkan Tosun ve Sobrah Abizadeh, “Economic Growth and Tax Components: An Analysis of Tax Changes in OECD”, 2005, Applied Economics, 37, s. 2251-2263 Aktaran: Mehmet Cural ve Nüket Kırıcı Çevik, “Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 48, Sayı 3, 2015, s. 129.

etkilediği için uzun dönemde vergi politikalarının etkisi nötrdür. Solow'un aksine Romer'in önderliğindeki yeni içsel büyüme modeli ise vergilerin uzun dönemde büyüme üzerindeki etkisinin pozitif olduğunu savunmaktadır.¹⁹⁷ Arz yönlü savunuculara göre ise; vergiler ve kamu harcamaları ne kadar azaltılırsa üretim ve toplanan vergiler o kadar artacaktır.

Maliye politikası araçlarından biri olan vergi politikasının iktisadi büyüme üzerindeki etkisi beş farklı biçimde görülmektedir:¹⁹⁸

1) Kurumsal kazançlar, bireysel gelirler, harcanabilir gelir ve sermaye kazançları olarak da bilinen ve mal veya mülk gibi varlıkların yanı sıra yatırım fonları, tahviller gibi sermaye piyasası araçlarının değerinin piyasadaki artışı üzerinden hesaplanıp alınan yüksek vergiler (sözü edilen değer artışlarının yatırıma dönüşmediği varsayımı altında) yatırım oranını yani sermaye stokundaki net büyümeyi olumsuz yönde etkileyip, büyümeyi azaltabilir.

2) Vergiler, emek arzındaki artışın yavaşlamasına neden olabilir. Bireyler boş zamanı çalışmaya tercih ettikleri zaman iş verimliliğini ve üretimi azaltarak büyümeyi olumsuz etkileyecektir.

3) Araştırma ve geliştirme alanlarında yapılan yatırımlar ileriye dönük üretkenlik artışına ve verimlilik anlamında etkili sonuçlar doğurabilmektedir. Ancak vergiler, Ar-Ge artışı ve “*ileri teknoloji endüstrileri*” için risk sermayesinin geliştirilmesini sekteye uğratarak verimliliğin düşmesine yol açabilmektedir. Bu durum şu şekilde açıklanabilir: Teknoloji odaklı yatırım projeleri için Ar-Ge, yatırım ve üretim sürecinde destek sağlanmalıdır. Yüksek katma değerli ürünlerin ülke içinde üretilmesi için yatırımı teşvik edici mekanizmalardan biri vergilerdir. Örneğin yüksek teknoloji alanlarında yerli ve yabancı yatırımları çekebilmek amacıyla büyük endüstri bölgeleri oluşturulup KDV istisnası, Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopajı teşviki, damga ve gümrük vergisi istisnaları gibi yatırımı özendirici nitelikte geniş vergi kolaylıkları sunulabilir. Aksi hâlde, destek unsurlarından biri olan vergi teşviklerinden sözü edilen alanlarda faydalandırılmadığı gibi ek olarak vergi alınmasının yatırım yapma isteğini azaltacağı açıktır.

4) Vergi politikası, yatırımları, ağır vergilendirilmiş sektörlerden toplam verimliliğin nispeten düşük olduğu sektörlerle saptırarak, sermayenin marjinal verimliliği üzerinde etkili

¹⁹⁷ Tosun ve Abizadeh, s. 2251-2255 Aktaran: Cural ve Çevik, s. 130.

¹⁹⁸ Eric Engen ve Jonathan Skinner, “Taxation and Economic Growth”, **National Tax Journal**, Vol.49, Nu.4, 1996, s. 618.

olabilir. Verimliliği düşük olan alanlara yapılan kaynak aktarımı ise iktisadi büyümeyi olumsuz etkilemektedir.

5) İş gücü üzerindeki ağır vergilendirme, işçileri, vergi yükünün fazla fakat üretkenliğin çok olduğu sektörlerde çalışmaktan alıkoyarak ve beşeri sermayenin verimliliğini de bozarak onun etkin kullanımını engelleyebilir. Bu durum ise iktisadi büyümeyi yavaşlatmaktadır.

Görüldüğü gibi vergi politikaları toplam harcamalar kanalıyla millî hâsıla ve kalkınma üzerinde etkili olmaktadır. Bazı önemli vergi türlerinin iktisadi büyüme üzerindeki etkileri incelendiğinde şu değerlendirmeler yapılmaktadır:

OECD gibi kuruluşlara göre büyümeyi olumsuz yönde etkileyen en büyük vergi kurumlar vergisidir. Bunun yanında gelir, tüketim, yatırım gibi faktörler üzerinden alınan vergilerde büyümeyi olumsuz etkiler. Çünkü alınan vergiler arttıkça bireyler tüketimden ziyade tasarrufa yönelirler, bu da yatırımlara dönüşmediğinde büyümeyi ters yönde etkiler.¹⁹⁹ Bundan dolayı büyümeye dayalı vergi politikalarının odak noktalarından biri, büyümeyi daha az olumsuz etkileyen vergilerden oluşan bir vergi tabanının oluşturulması olmalıdır. Geniş bir vergi tabanı ile vergi oranları çeşitliliğinin tutarlı ve uygun olduğu bir gelir vergisi, büyümeye olumlu katkılar sağlayabilecektir.

Yüksek oranda uygulanan kurumlar vergisi ödenen vergi sonrasında firmaların kârını azaltacağından ileriye dönük planlar üzerinde olumsuz yönde etkiler doğuracaktır. Bu da hem yatırımları azaltacak hem de üretim ve istihdamı düşürecek ve böylece domino etkisi yaratarak iktisadi büyümeyi yavaşlatacaktır. Böyle bir durumda ülkedeki olumsuz hava dışarıdan gelecek yabancı sermayeli yatırımları da olumsuz etkileyerek hem döviz girişini hem de ekonomiyi negatif şekilde etkileyecektir. Aksi durumda ise; yani kurumlar vergisi oranının düşük olduğu veya teşvik amacıyla belirli bir dönem vergiden muaf olunması gibi durumlarda ekonomide olumlu bir hava eserek canlanma meydana gelecek ve yatırımlar artarak iktisadi büyüme yukarıya doğru yükselme ivmesi kazanacaktır.²⁰⁰

Keza aşırı yüksek gelir vergilerinin de şahıs ve şirketlerin yatırım kararları ve kârlılık durumları üzerindeki olumsuz etkileri diğer vergilere nazaran daha fazladır. Gayrimenkul ve servet üzerinden alınan vergiler ise; maliyet, kâr veya zarar gibi etkenler ile

¹⁹⁹ OECD, Tax Policy Studies, “Tax Policy Reform and Economic Growth”, 2010, No. 20, s.3. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en#page2 (E.T: 09.06.2019)

²⁰⁰ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 20.

bağdaşmadığından büyüme üzerindeki etkisi hissedilemeyecek kadar alt seviyededir. Uygulaması yapılacak vergi politikaları hazırlanırken iktisadi büyüme üzerindeki olumlu veya olumsuz etkileri dikkatli bir şekilde analiz edilmelidir. Çünkü ne kadar etkili bir vergi politikası uygulanırsa iktisadi büyüme de o denli olumlu etkilenecektir.²⁰¹

Türkiye'nin mevcut nüfusu ve bu nüfusun oluşturduğu potansiyel güç toplumsal ihtiyaçların artmasını beraberinde getirmektedir. Bu ihtiyaçların başında eğitim, sağlık, adalet, güvenlik, ulaşım, altyapı ve sosyal yaşam gibi alanlardaki kamusal birçok hizmet yer almaktadır. Bireylerin bu yöndeki taleplerinin karşılanması yatırımların yapılmasına bağlıdır. Devletin yatırım yapmasında kullanacağı en önemli ve ana kaynak vergilerdir.

Vergi politikasının sürdürülebilir ekonomik kalkınmayı destekleyici nitelikte kullanılması, vergilerin isteğe bağlı olarak “konjonktür karşıtı” bir mahiyette artırılması veya azaltılması anlamına gelmektedir. Döngü karşıtı maliye politikası (konjonktürel mali politika), ekonominin daraldığı dönemlerde genişletici maliye politikasının (vergi indirimleri ve/veya harcama artırımları); ekonominin genişlediği dönemlerde ise daraltıcı maliye politikasının (vergi artırımları ve/veya harcama azaltılması) uygulanmasıdır. Bu anlamda, vergilerde yapılacak değişimlerin ekonominin içinde bulunduğu durumu da (iş çevrimleri) dikkate alarak zamanında yapılması ve vergi politikasının ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik olarak etkin bir şekilde kullanılması önem taşımaktadır.²⁰²

Gelişmiş ülkelerde vergi gelirleri (yaklaşık %90'ı) gelişmekte olan ülkelere (ortalama %60 ila %70 arasında) nazaran daha yüksek oranlıdır. Bunun nedeni gerek vergi karşılığı olarak devletin toplumun refahını yükseltecek maddi olanakları halka sağlaması gerekse gerekli örgütlenmeleri yerine getirerek toplumların aidiyet duygusunu geliştirmesi sonucu yüksek vergi geliri oranlarına ulaşabilmesidir. Gelişmekte olan ülkelere ise; vergi karşılığı olarak toplumun ancak temel ihtiyaçların karşılanması için alınan vergilerin toplum refahını maksimize edecek şekilde etkin kullanılamamasının bir sonucu olarak vergi gelirlerinde azalmalar görülebilmektedir.²⁰³

2.2. Vergi Politikaları ve Önemi

Makro hedeflere ulaşmak bakımından, vergi ile ilgili düzenlemelerin ve müesseselerin nasıl kullanılacağı, vergi politikası ya da maliye politikası içerisinde ele

²⁰¹ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 50.

²⁰² Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 44.

²⁰³ Gök, s. 160.

alınmakta ve incelenmektedir. Vergi politikası en kısa tanımıyla; verginin sosyoekonomik ve mali fonksiyonları ile ilgili olarak izlenecek yöntemlerin tümüdür.²⁰⁴

Ekonomi politikası; bir devletin iç ve dış piyasada belirlediği mikro ve makro hedeflere ulaşmada ve mevcut ekonomi yapısında var olan sorunları çözmede kullandığı araçlar olarak tanımlanabilir. Daha özet bir tanımla ise ekonomik amaçlara ulaşmak için oluşturulan politikalardır. Ekonomi politikasında asıl belirleyici olan devlettir. Ekonomi politikasını oluşturan konular para, maliye ve gelirler politikasıdır. Çalışmanın ilgi alanını oluşturması nedeniyle maliye politikası ve özelinde ise vergi aracı üzerinde yoğunlaşmıştır.

Maliye politikası; devletin vergiler ve kamu harcamaları gibi maliye politikası araçlarını kullanarak ekonomik dalgalanmaları en aza indirmek, adil bir gelir, servet dağılımını oluşturmak ve ekonominin tam istihdama ulaşmasını sağlamak amacıyla uyguladığı politikalardır. Maliye politikasının başlıca üç aracı ise kamu harcamaları, vergiler ve kamu borçlanmasıdır. Hazine ve maliyeyi yönetenler bu üç aracı kullanarak piyasadaki arz ve talep dengesini kontrol altında tutmaya çalışmaktadır.

Bu üç politika aracının birbirleriyle uyumlu ve birbirini destekleyecek şekilde uygulanması makroekonomik istikrarın sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Örnek verilecek olursa, para politikası sıkıysa maliye politikasının tam tersi olarak gevşek olmaması gerekir. Aksi durumda ekonomi politikasının dengesi bozulabilir ve bir süre sonra politikalardan ağır basan yöne doğru gidebilir. Bu da genellikle daha gevşek olan politika yönünde olur.²⁰⁵ Benzer biçimde gelirler politikası, ekonomik konjonktürün gereklerine uygun olarak fiyat istikrarını ve rekabet gücünü dikkate alacak şekilde uygulanmalıdır. Dolayısıyla uygulanacak vergi politikalarının gelişen ve değişen teknolojik ilerlemeler karşısında hızlı uyum sağlamasını gerektirecek bir yapıda olması gerekmektedir.

Verginin mükellef davranışları ve vergilendirmenin amaçları arasındaki ilişkinin dengeli bir şekilde oluşturulması bakımından, vergide konu seçimi ve vergilendirmede izlenmesi gereken hukuki ve idari süreç kadar, sistemde yer verilmiş olan müesseselerin nitelik ve kapsamlarının da büyük önemi bulunmaktadır. Bu açıdan vergi yapısının oluşumunda; vergi matrahının genişliği, vergi tarifesinin nitelikleri, muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının seviyesi, vergi uygulaması bakımından katlanılması gereken vergi

²⁰⁴ Akdoğan, *Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi*, s. 103.

²⁰⁵ Mahfi Eğilmez, “**Kendime Yazılar**”, 2017, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/11/ekonomi-politikas-ve-at-arabas.html> (E.T: 14.07.2019)

formalite ve işlemlerinin etkileri, vergi yasaları ve ilgili düzenlemelerin detaylarından kaynaklı karmaşıklık, zaman içerisinde ve sindirilerek ortaya konulması gereken amaçları bir anda gerçekleştirme arzusu, vergi altyapısından kaynaklan sorunlar gibi faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörler, vergilendirme politikasının amaçları ve uygulanması ile elde ettiği sonuçlar arasında uyumsuzluklar ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.²⁰⁶

Vergi politikalarının temel amacı; mükellef haklarına saygılı, vergi kayıp ve kaçığını azaltan, mali güç ilkesine uygun şekilde vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımını gözetken, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmaktır. Bu amaçla, Dokuzuncu Kalkınma Planında;²⁰⁷

- *"Vergi kanunları yeniden gözden geçirilerek, mevzuat sadeleştirilecek ve daha etkin ve uygulanabilir hale getirilecektir. Vergi muafiyet ve istisnaları, ekonomik ve sosyal politikalar ile kamu finansmanı imkânları çerçevesinde yeniden değerlendirilecektir.*
- *Ekonomide karar alıcılar için öngörülebilirliği sağlamak amacıyla vergi düzenleme ve uygulamalarında istikrar sağlanacaktır.*
- *Mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yardımcı olacak şekilde mükellef haklarına yönelik düzenlemeler yapılacaktır.*
- *Vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele sonucunda oluşacak ilave kaynaklar, işlem vergileri başta olmak üzere vergi oranlarının ve sosyal güvenlik primlerinin indiriminde kullanılacaktır."* Şeklinde belirtilmiştir.

Ayrıca plan döneminde, kamu borç stokunun millî gelire oranını düşürme sürecini devam ettirecek şekilde mali disipline uyulacağı, bu amaçla vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması yoluyla vergi gelirlerinin artırılacağı ve kamu harcamalarında etkinliğin sağlanacağı vurgulanmıştır.²⁰⁸ Bu minvalde oluşturulacak mali alan ile yeni politikaları uygulama imkânı elde edilecektir. Üretimin ve vergi gelirlerinin artmasının, ekonomide işletmeler için belirsizliklerin en aza inmesine ve girişimciler için çok daha sağlıklı ve öngörülebilir bir ortamın oluşturulmasına bağlı olduğu görülmüştür.

Türkiye'nin ekonomik büyüme hedefine ulaşmasında önemli bir işlevi olan maliye politikalarının ve özeld de vergi politikalarının ülke kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak şekilde saptanması ve uygulanması büyük önem arz etmektedir.

²⁰⁶ Akdoğan, *Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi*, s. 99.

²⁰⁷ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **"Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)"**, s. 73.

²⁰⁸ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, s. 112.

Bunun için vergi sisteminin modern vergileme ilkeleriyle uyumlu olması; vergi politikasının ise kamu harcamaları için kaynak oluşturma işlevine ek olarak iktisadi kalkınmayı da desteklemesi gerekmektedir. Bunu için oluşturulacak vergi politikasının üretimi, büyümeyi, istihdamı artırıcı yönde ve gelir dağılımındaki adaletsizliği ise azaltıcı yönde etkileme işlevinden en üst seviyede yararlanılması gerekmektedir.

Bu sebeple 2018-2020 dönemini kapsayan orta vadeli mali planda, "kamu harcama ve gelirlerinin milli gelir içindeki payı sınırlandırılacak ve etkinliği artırılacak, kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin payının artırılması suretiyle sağlıklı ve sürekli kaynaklardan kamu geliri elde edilecek, kamu kesimi borçlanma gereği kontrol altında tutulacak, maliye politikasının sürdürülebilirliği gözetilecek, kamu maliyesi alanında elde edilen kazanımların gelecek dönemde de korunması sağlanacaktır." Şeklinde vurgulanmıştır.²⁰⁹

Ayrıca, T.C. Maliye Bakanlığının hazırlamış olduğu 2018 yılı programında performans hedeflerinden birini de; kamu gelirlerinin etkinliğinde büyük öneme sahip adil ve öngörülebilir vergi uygulamalarının artırılarak kamu finansmanının sağlam temellere dayandırılması oluşturmuştur. Bu doğrultuda, dolaylı vergilere nazaran daha adil olmaları nedeniyle gelir, kazanç ve sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin payının artırılması, gerek mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayarak gerekse vergi indirim, istisna ve muafiyetlerini gözden geçirilerek vergi tabanının genişletilmesi amaçlanmıştır. Bu hedefe ulaşabilmek için vergi kanunlarının uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak gözden geçirilmesi, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, belirsiz alanların giderilmesi, vergi muafiyet ve istisnalarının, ekonomik ve sosyal politikalar ile kamu finansmanı imkânları çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi, karar alıcılar için öngörülebilirliği sağlamak amacıyla vergi düzenleme ve uygulamalarına istikrar kazandırılması çalışmalarına devam edileceğine dikkat çekilmiştir.²¹⁰

OECD ülkelerinde uygulanan vergi reformlarının temel amaçlarından bazıları; yatırımı, istihdamı, girişimciliği teşvik etmektir. Bu doğrultuda hane halklarının ve işletmelerin verdiği tüketim, yatırım, istihdam vb. gibi kararların en az bir biçimde etkilendiği, alınan vergilerin yük oluşturmadağı, düşük oranlarda ve genele yayılarak aynı

²⁰⁹ Maliye Bakanlığı, "2018 Yılı Performans Programı", s. 15.

²¹⁰ Maliye Bakanlığı, 2018 Yılı Performans Programı, s. 27.

zamanda şeffaf ve gelire göre adaletli bir şekilde alınması gerektiği görüşleri OECD ülkelerinin vergi politikalarının temel dayanak noktaları olmuştur.²¹¹

Bir ülkedeki siyasal partilerin birbirinden farklı görüşleri vergilendirme konusunda da değişik görüşlerinin uygulanmasına sebep olabilmektedir. Politik istikrarın olmadığı ülkelerde her seçim döneminde mükellefler beklenti içerisine girmektedir. Dolayısıyla vergi politikalarının istikrarlı ve kararlı bir şekilde uygulanması, politikaların gerçekçi olmasına ve çıkar gruplarının beklentilerine yönelik olmamasıyla ilişkilidir.

Ülkelerin bütçe açıklarını kontrol altında tutabilmesi vergi politikalarının etkin bir şekilde yönetebilmesi ile mümkündür. Bu aynı zamanda kamu maliyesinin sağlam bir zemin üzerine inşa edilmesi için de önemli ve gereklidir.

Örnek olarak hızla ve kimseye haber verilmeksizin alınması gereken para değerine yönelik kararlar gösterilebilir. Paranın dış değeri mal fiyatlarındaki gelişmeler sebebiyle düşürüldüğünde yani devalüasyona gerek duyulduğu zamanlarda bazı kimseler çaba harcamadan gelir elde edebilir. Şöyle ki sabit kur rejiminde ulusal paranın değeri düşürülünce, stokta ihraç edilecek malı bulunduran tacir veya kimseler, devalüasyon oranında emeksiz gelir sağlarlar. Paranın değerinin yükseltildiği tam tersi bir durumda ise aynı kimseler zarara uğrayacaktır. Dış alım durumunda devalüasyon kararından ilk olarak mal ithal etmiş olanlar kârlı çıkacaktır. Devalüasyon nedeniyle ihracatçı ve ithalatçı tacirin mevcut stoklar üzerinden sağladığı kârın bir vergi ile hazineye intikal ettirilmesi veyahut zarar hâlinde bir fondan ödenmesi istikrarlı bir iktisat politikasının gereğidir. Şayet vergiyi yasama organından geçirdikten sonra uygulama seçeneği seçilmiş olsaydı bu denli bir hız ve gizlilikte uygulanamayacaktı. Aynı şekilde dış ticaret üzerinden alınan vergilerin değiştirilerek dış ticaret açığının azaltılmaya çalışılmasında saklı bir biçimde devalüasyon yapılmış olmaktadır. Keza devlet iktisadi kararları özendirmek için koyduğu genel muaflık ve istisnaları da zaman zaman yükselterek, azaltarak veya tamamen kaldırarak yatırım miktarını ve istihdamı kısa dönemlerde etkileyebilmektedir.²¹²

Devlet, halk ve diğer ilgili kurum ve kuruluşların karşılıklı etkileşim içerisinde uzlaşının sağlanması hem vergi politikalarının başarısını hem de vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. Şunu da ilave etmek gerekirse vergiyle alakalı düzenlemeler diğer politikalardan bağımsız olarak düşünülmemelidir. Aksine oluşturulacak her türlü politika, birbirini tamamlar

²¹¹ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 19.

²¹² Bulutoğlu, s. 5-6.

özellikte olmalıdır. Böylece gerek kayıt dışı ekonomi olgusu gerek bütçe hedefleri doğrultusunda vergi harcamaları ve gelirleri gerekse de vergi yükünün adil dağılımı ile daha etkili ve doğru sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Vergi sisteminin oluşturulmasında, sürdürülebilir ekonomik kalkınma anlayışına uygun politikalar benimsenmelidir. Vergi politikası, sonuçları itibarıyla hem bütçe hem de makroekonomik dengeler açısından büyük önem arz etmektedir. Zira vergi indirim veya artırımları; kamu/özel sektör tasarrufları, cari işlemler dengesi ve enflasyon gibi temel makroekonomik değişkenler üzerinde etkili olmaktadır. Bu nedenle, yapılacak vergi düzenlemelerinin bütçenin yanı sıra büyüme, yurtiçi tasarruf ve enflasyon gibi makroekonomik değişkenlere olan etkisi de dikkate alınarak makro bir çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.²¹³

2.3. Türkiye’de Vergi Yapısının Genel Görünümü ve Temel Sorunları

Vergi yapısı, bir ülkede toplanan vergilerin kompozisyonunu ve farklı kaynaklar arasındaki dağılımını ifade eder. Vergi türleri ile her bir vergi türünden elde edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı vergi yapısını belirleyen temel değişkenlerdir.²¹⁴ Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla genel bütçe gelirleri toplamının %87,1’i vergi gelirlerinden oluşmaktadır.²¹⁵ Bu durum kamu giderlerinin finansmanının daha çok vergilendirme yoluyla karşılandığı anlamına gelmektedir. Söz konusu oran 2016 yılında %87,5, 2017 yılında ise 89,8 olarak gerçekleşmiştir.²¹⁶

²¹³ Kalkınma Bakanlığı, s. 44.

²¹⁴ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi-Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 3.

²¹⁵ GİB İstatistikler; https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm (E.T: 29.03.2019).

²¹⁶ GİB İstatistikler; https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_23.xls.htm (E.T: 29.03.2019); GİB İstatistikler; https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (E.T: 29.03.2019).

Tablo 3: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla GSYH İçindeki Payı (%)

Ülkeler	Gelir ve Kâr	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Avusturya	11,8	14,5	2,8	0,5	11,8	0,2	0,1
Belçika	16,3	13,6	0,0	3,5	10,8	0,0	0,4
Kanada	15,4	4,6	0,7	3,8	7,7	0,0	..
Şili	7,0	1,5	0,0	1,1	11,0	-0,4	..
Çek Cumhuriyeti	7,7	15,0	0,0	0,5	11,5	0,0	0,2
Danimarka	29,1	0,0	0,3	1,8	14,6	0,0	0,1
Estonya	7,2	11,2	0,0	0,2	14,2	0,0	0,2
Finlandiya	15,4	12,1	0,0	1,5	14,2	0,0	0,1
Fransa	10,9	16,8	1,6	4,4	11,3	1,2	0,1
Almanya	12,2	14,2	0,0	1,0	9,9	0,1	0,2
Yunanistan	9,0	11,7	0,0	3,2	15,4	0,0	0,2
Macaristan	6,9	12,8	0,7	1,1	16,0	0,1	0,1
İzlanda	18,6	3,5	0,3	2,0	12,6	0,7	..
İrlanda	9,9	3,9	0,1	1,3	7,4	0,0	0,1
İsrail	11,6	5,3	1,2	3,3	11,3	0,0	..
İtalya	13,4	12,9	0,0	2,6	12,0	1,3	0,1
Japonya	9,7	..	0,0	2,5	6,1	0,1	..
Kore	8,6	6,9	0,1	3,1	7,5	0,7	..
Letonya	8,2	8,4	0,0	1,0	12,6	0,0	0,2
Litvanya	5,4	12,3	0,0	0,4	11,5	0,0	0,2
Lüksemburg	14,4	11,1	0,0	3,7	9,4	0,1	0,0
Meksika	7,2	2,1	..	..	..	..	..
Hollanda	11,6	13,8	0,0	1,6	11,3	0,1	0,3
Yeni Zelanda	17,8	0,0	0,0	1,9	12,3	0,0	..
Norveç	14,6	10,4	0,1	1,3	11,9	0,0	..
Polonya	6,9	12,9	0,0	1,2	11,7	1,2	..
Portekiz	9,8	9,3	0,0	1,4	13,8	0,3	0,1
Slovak Cumhuriyeti	6,8	14,5	0,0	0,4	11,0	0,0	0,2
Slovenya	6,9	14,4	0,0	0,6	13,9	0,0	0,1
İspanya	9,7	11,5	0,0	2,5	9,8	0,0	0,2
İsveç	15,8	9,7	5,1	1,0	12,3	0,0	0,1
İsviçre	13,2	6,7	0,0	2,0	6,4	0,1	..
Türkiye	5,3	7,3	0,0	1,1	10,8	0,3	..
İngiltere	11,9	6,4	0,1	4,2	10,5	0,0	0,2
ABD	12,4	6,3	0,0	4,2	4,3	0,0	..
OECD-Ortalama	11,4	9,3	0,4	1,9	11,1	0,2	0,2

Kaynak: Revenue Statistics 1965-2017, OECD (2018), s. 65.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page3 (E.T: 30.11.2018).

Türkiye’de 2000 yılı sonrasında tüketim vergilerinin payının hızla artmasının temel nedeni, gelir etkisinin kısa sürede ortaya çıkması ve tahsilat kolaylığı nedenleriyle kamuya finansman sağlamada tüketim vergilerinin tercih edilmesidir.²¹⁷ Türkiye’de gelir, kazanç ve sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 2016 yılında %30,3,

²¹⁷ Kalkınma Bakanlığı, s. 4.

2017 yılında %31,0 ve 2018 yılında ise %31,5'tir.²¹⁸ Kayıt dışılık, özellikle belirli gelir türlerinde beyan dışı bırakılan gelirlerinin büyüklüğü, vergi kaçırma, vergiden kaçınma davranışlarının yaygınlığı nedeniyle Türkiye’de doğrudan vergilerin payı %30-35 arasında kalmaktadır. Kişisel gelir vergisinin payı ise %20’nin altında kalmaktadır. Kişisel gelir vergisinin neredeyse yarısı ücretlilerden toplanmaktadır.²¹⁹

Tablo 4: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Ülkeler	Gelir ve Kâr	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Avusturya	28,3	34,8	6,6	1,3	28,2	0,5	0,3
Belçika	36,5	30,5	0,0	7,9	24,3	0,0	0,8
Kanada	47,6	14,3	2,1	11,9	24,0	0,1	..
Şili	34,5	7,3	0,0	5,4	54,8	-2,0	..
Çek Cumhuriyeti	22,2	43,0	0,0	1,4	32,9	0,1	0,5
Danimarka	63,2	0,1	0,6	4,0	31,9	0,0	0,3
Estonya	22,0	33,9	0,0	0,7	42,9	0,0	0,5
Finlandiya	35,5	27,9	0,0	3,6	32,8	0,1	0,2
Fransa	23,6	36,4	3,4	9,5	24,4	2,5	0,2
Almanya	32,6	37,9	0,0	2,7	26,2	0,2	0,4
Yunanistan	22,8	29,6	0,0	8,1	39,1	0,0	0,4
Macaristan	18,3	33,9	1,9	2,8	42,5	0,3	0,3
İzlanda	49,5	9,3	0,8	5,4	33,3	1,7	..
İrlanda	43,6	17,0	0,6	5,6	32,5	0,0	0,5
İsrail	35,6	16,2	3,7	10,0	34,7	0,0	..
İtalya	31,7	30,4	0,0	6,0	28,4	3,1	0,3
Kore	32,1	25,7	0,3	11,7	27,7	2,5	..
Letonya	27,0	27,7	0,0	3,3	41,4	0,0	0,6
Litvanya	18,1	41,4	0,0	1,3	38,5	0,0	0,8
Lüksemburg	37,2	28,6	0,0	9,6	24,3	0,1	0,1
Hollanda	30,1	35,7	0,0	4,0	29,1	0,3	0,9
Yeni Zellanda	55,6	0,0	0,0	6,0	38,4	0,0	..
Norveç	38,3	27,1	0,2	3,3	31,1	0,0	..
Polonya	20,5	37,9	0,0	3,6	34,4	3,7	..
Portekiz	28,2	26,8	0,0	4,0	39,8	0,9	0,3
Slovak Cumhuriyeti	20,7	44,1	0,0	1,3	33,4	0,0	0,5
Slovenya	19,1	40,0	0,1	1,8	38,6	0,0	0,3
İspanya	28,7	34,2	0,0	7,5	29,1	0,0	0,5
İsveç	35,9	22,0	11,5	2,2	28,0	0,1	0,3

²¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016, 2017, 2018 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri İstatistikleri, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (E.T: 18.07.2019).

²¹⁹ Abuzer Pınar, vd, “Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 71, No 1, 2016, s. 272.

İsviçre	46,5	23,6	0,0	7,1	22,3	0,5	..
Türkiye	21,4	29,3	0,0	4,5	43,4	1,3	..
İngiltere	35,9	19,2	0,3	12,6	31,5	0,0	0,5
ABD	45,7	23,1	0,0	15,4	15,9	0,0	..
OECD-Ortalama	33,0	26,9	1,0	5,6	32,7	0,5	0,4

Kaynak: Revenue Statistics 1965-2017, OECD (2018), s. 66.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page3 (E.T: 30.11.2018).

Tablo 3 ve Tablo 4'teki veriler birbiriyle ilişkilidir. Örneğin gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının fazla olduğu ülkelerde yine gelir ve kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payı da göreceli olarak yüksektir. Aynı biçimde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının fazla oluşu gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının az olduğu sonucunu vermektedir. Bu bilgiler doğrultusunda Tablo 4'e göre büyük bir bölümü gelişmiş ülke olarak adlandırılan ülkelerde mal ve hizmetler üzerinden dolaylı olarak alınan vergilerin payı az iken, OECD ülke ortalamasının %33,0 olduğu göz önüne alındığında gelir ve kârlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin payı nispeten daha yüksektir. Bu hâliyle Türkiye %21,4'lük oranı ile gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerde ortalamanın altında kalırken, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde ortalamanın çok üzerinde hatta ülkeler içerisinde sonlarda yer almaktadır. Bir diğer kayda değer veri ise sosyal güvenlik primlerinin toplam vergiler içindeki payına ilişkindir. Bu primlerin önemli bir kısmı ücret ve maaş ödemelerinden alınan vergileri de kapsayan türden vergilerdir. Türkiye'de sosyal güvenlik kaynaklı vergilerin toplam vergiler içindeki payı %29,3 olup, OECD ortalamasının %2,4 oranında üzerindedir.

Ülkelerin iktisadi seviyelerinin yanı sıra sosyal güvenlik sisteminin gelişmişliği ve kapsamı da bu oranların farklılaşmasında etkili olan önemli değişkenlerdir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sosyal güvenlik primlerinin vergi yükü bağlamında ve kayıt dışı istihdam açısından değerlendirilmesinde bu durum açıklanmaktadır.

2.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı

Devletin ekonomik ve sosyal hayat üzerinde üstlenmesi gereken görevlerin artmasıyla birlikte kamu harcamaları artmış, doğal olarak bunların finansmanı için alınan vergilerin çeşit ve kapsamında önemli artışlar olmuştur. Modern vergi sistemleri çok sayıda

vergi türünden oluşmaktadır. Vergileri belli ölçütlere göre sınıflandırmak doğru analiz ve yorumlar yapma bakımından önemlidir.

Vergileri belirli ve tek bir kıstasa göre tasnif etmek mümkün değildir. Vergi tasniflerinin dayandığı çok değişik kıstaslar vardır. Değişik kıstasların esas alındığı belli başlı tasnif çeşitleri, dolaylı - dolaysız vergiler, objektif - sübjektif (şahsi – gayrişahsi) vergiler, gelir – servet – harcama vergileri biçimindeki tasniflerdir.²²⁰ Geçmişte uygulanmış olan aşar (öşür) gibi mal ile ödenen vergiler aynı vergiler, yol vergisi gibi bedensel yükümlülüklerin yerine getirilmesi şeklinde ifa edilen bedeni vergiler ve günümüzde uygulanan tüm vergiler de olduğu gibi nakdi vergiler, geniş ve dar tabanlı vergiler şeklinde ayrımlar da söz konusudur.²²¹

Vergileri dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasıtasız) olarak ayırımında esas alınan kıstaslar çok çeşitlidir. Ancak kullanılan bazı kriterler vergi sistemlerinin gelişim ve değişimiyle birlikte zaman içerisinde geçerliliğini kaybedebilmektedir. Bundan dolayı dolaylı/dolaysız verginin ne anlama geldiğinin iyi anlaşılmasının bir vergi sistemi hakkında yorum yapabilmek için daha önemli olduğu söylenebilir.

Bir işlem sırasında mal ve/veya hizmetlerin fiyatına dâhil edilmek suretiyle tahsil edilen vergiler dolaylı vergilerdir. Katma değer vergisi mal ve hizmetlerin bedeli üzerinden hesaplanıp, mal ve hizmetlerin fiyatına dâhil edilir ve malı satın alanlar ile hizmetten faydalananlardan mal ve hizmetin bedeli içinde tahsil edilir. Bu şekilde tahsil edilen vergiler dolaylı vergilerdir. Bir mal ya da hizmetin fiyatına dâhil edilmeksizin tahsil edilen vergiler dolaysız vergilerdir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi dolaysız vergilerdir.²²² Bu tarz vergiler gelir ve servet üzerine konulabileceği gibi sosyal güvenlik primleri, stopaj yoluyla kesilen vergiler ve sermaye gelirleri şeklinde de alınabilmektedir. Vergilerin bu şekilde genel bir ayrıma tabi tutulmasının en önemli sonucu, ekonomik etkileri bakımından da farklı etkileri olmasıdır.

Dolaylı vergiler genel olarak tüketim üzerinden alınan vergilerdir. KDV veya satış vergileri, satışı yapılan mal ve hizmetlerin fiyatına eklenerek alıcılara aktarılır. Burada harcamalar üzerinden bir vergi alma durumu söz konusudur. Diğer önemli tüketim vergisi türü ise akaryakıt, tütün ve tütün mamulleri ve alkollü içkiler gibi spesifik mal ve hizmetler

²²⁰ Pehlivan, s. 119.

²²¹ Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s. 185-186.

²²² Yılmaz, *Kamu Maliyesi*, s. 186.

üzerine konulan özel tüketim vergileridir. Türkiye’de vergi performansının altında bu iki vergi türü yatmaktadır.

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayrımı vergilemede adaletin sağlanması bakımından üzerinde önemle durulan bir konudur. Dolaylı vergiler, örneğin harcama vergileri azalan oranlı bir etkiye sahiptir. Zira farklı gelir gruplarında bulunan kimseler, aynı miktar harcama yaptıklarında aynı miktar vergi öderler. Bu durumda, harcamalar üzerinden ödenen vergilerin tutarı bireylerin gelirlerine oranlandığında, geliri çok olan, az olana göre daha düşük oranda vergi ödemiş olur ki, bu şekilde ödenen verginin meydana getirdiği yük azalan oranlı bir etkiye sahiptir. Bu yüzden bir vergi sistemi ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığı ölçüde adaletsiz sayılacaktır. Buna karşılık artan oranlı tarife yapısının başarıyla uygulandığı gelir vergisi daha adil bir uygulama kabiliyetine sahip bulunmaktadır. Bu yüzden, bir vergi sistemi ne ölçüde gelir üzerinden alınan vergilere dayanıyorsa, yani gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ne kadar yüksek bulunuyorsa, böyle bir vergi sistemi o ölçüde adil sayılmaktadır.²²³

Dolaylı vergiler objektif oldukları için adil değildirler. Dolaysız vergiler subjektif olarak uygulanabildikleri için adildirler. Dolaylı vergiler mali anestezi²²⁴ ye uygundurlar. Yani mükellefe hissettirmeden vergiyi almak mümkündür. Dolaysız vergilerin yükü mükellefçe hissedilir. Bu sebeple, mükellefler tepki gösterip vergi kaçakçılığına yönelebilirler.²²⁵

Ayrıca vergi politikasının adaletsiz bir biçimde işlediğinin göstergelerinden birisi de dolaylı vergilerin payının toplam vergi hasılatı içerisindeki oranının artmasıdır. Bilindiği gibi bir mal ve hizmet alım satımı anında ödenen ve mükellef ile ödeyicisinin farklı olduğu dolaylı vergiler vatandaşı yaptığı ticareti belgelendirmemeye teşvik ederek böylece hem vergi kaybına yol açmakta hem de kayıt dışı ekonomi ile piyasaya giren mal ve hizmetlerin artmasına neden olmaktadır.²²⁶

Dolaylı vergiler arasında vergi gelirlerine en önemli katkıda bulunanlar KDV ve ardından ÖTV’dir. Objektif ve belirli mal grupları itibarıyla farklılaştırılmış fakat düz oranlı olarak uygulanan KDV ile bazı mal hizmetlerden maktu tutar, bazılarında belirli bir oran şeklinde, bazılarında da her ikisi birlikte uygulanan ÖTV, objektif ve ric’i karakterli

²²³ Pehlivan, s. 120-121.

²²⁴ Devletin vergi ve benzeri mali yükümlülükleri fiyat içerisine gizleyerek vergi yükümlüsüne hissettirmeden tahsil etmesine “*mali anestezi*” denir. , Coşkun Can Aktan, “**Hastalığın Adı: Mali Anestezi**”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-anestezi.htm>, (E.T: 27.07.2019).

²²⁵ Yılmaz, *Kamu Maliyesi*, s. 186.

²²⁶ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, 1. Basım, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2006, s. 87.

vergilerdir. Dolayısıyla sistemdeki ağırlıklarının artması toplumda vergi yükü dağılımının düşük ve sabit gelirli geniş halk kitlelerinin aleyhine gerçekleşmesi sonucunu doğurur. Bu, geniş kitlelerin vergi sebebiyle satın alma gücünü önemli ölçüde azaltır ve vergi yükünü ağır hissetmeleri sonucunu doğurur ki sonuçta vergiye gönüllü uyum olumsuz etkilenir.²²⁷

Vergi adaletinin sağlanmasındaki en önemli ölçütlerden birisi dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi hasılatı içerisindeki paylarıdır. Gelire göre ödeme parametresine bağlı olarak işleyen dolaysız vergiler; vatandaşın geliri artsa da azalsa da aynı oranda alınan, bu yüzden de mükellefin ödeme yetisini azaltan dolaylı vergilere nazaran vergilendirmede adalet mekanizmasını daha sağlıklı çalıştırmaktadır.²²⁸ Örneğin gelir eşitsizliklerini azaltmak için farklılaştırılmış tüketim vergisi oranları uygulanabilmektedir. Türkiye ve diğer pek çok ülke, düşük gelirli bireyler üzerindeki vergi yükünü azaltmak ve gelir dağılımı eşitsizliğini telafi etmek amacıyla harcama vergilerini tercih etmekte ve bu kapsamda özellikle temel gıda maddeleri gibi belirli mal ve hizmetlerde sıfır veya düşük oranda vergi veya muafiyetler uygulamaktadır. Fakat toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim vergilerinin payının yüksek olması gelir dağılımı eşitsizliğini artırıcı yönde olumsuz bir etki yapabilmektedir.²²⁹

Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının yüksekliği vergi sisteminde var olması gereken dengeyi bozmakta ve vergilendirmede adalet ilkesini önemli ölçüde zedelemektedir. Ancak, temel mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergiler, uygulamadaki kolaylıklar ve mükellefler tarafından hissedilmemesi gibi nedenlerle siyasi otoritelerce tercih edilmektedir. Yaşanan bu sorunun temel nedeni; vergi yükünün ve genel olarak dolaylı vergi oranlarının yüksek olması değil; dolaysız vergilerin yeterli düzeyde tahsil edilememesidir.²³⁰

²²⁷ Gülay Akgül Yılmaz, “2000’li Yıllarda Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2012, Cilt 33, Sayı 2, s. 475.

²²⁸ Kalkınma Bakanlığı, s. 6.

²²⁹ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 21.

²³⁰ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 29.

Tablo 5: 2007-2018 Türkiye’de Başlıca Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gelir Vergisi	22,2	23,4	23,4	21,0	21,0	22,0	21,4	22,7	22,7	23,4	23,0	23,8
Kurumlar Vergisi	9,2	9,8	10,5	9,7	10,3	10,1	8,6	8,8	8,0	8,9	9,3	11,4
Mülkiyet Vergisi (Servet V.)	2,1	2,1	2,4	2,3	2,2	2,2	2,1	2,0	2,0	2,0	1,9	1,9
Katma Değer Vergisi	32,4	31,6	30,6	32,1	33,6	32,5	33,7	32,5	33,1	31,9	33,0	33,9
<i>Dâhilde KDV</i>	16,9	15,8	17,3	16,7	16,5	16,7	16,6	16,5	17,0	17,4	17,0	17,4
<i>İthalde KDV</i>	15,5	15,8	13,3	15,4	17,1	15,8	17,1	16,0	16,1	14,5	16,0	16,5
Özel Tüketim Vergisi	23,0	22,1	22,3	24,6	22,6	22,6	23,3	22,8	22,9	22,9	22,3	18,3
Harçlar ve Diğer Vergiler	11,1	11,0	10,8	10,3	10,3	10,6	10,9	11,2	11,3	10,9	10,5	10,7

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.gib.gov.tr> ;

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_54.xls.htm (E.T: 29.03.2019).

Türkiye’de 2007-2018 dönemlerindeki başlıca vergi türlerinin paylarını gösteren Tablo 5’te görüldüğü üzere, 2007’de %66,5 olan KDV, ÖTV, harçlar ve diğer vergilerden oluşan dolaylı vergilerin payı, 2009 yılında yaşanan krizin etkisi ile %63,7’ye gerilemiş ancak 2010 yılında %67’ye yükselmiş, 2017 yılında %65,8’e ve 2018 yılında ise %62,9’a düşmüştür. Gelir, kurumlar ve servet vergilerinden oluşan dolaysız vergilerin payı ise 2007 yılında %33,5 iken 2009 yılında %36,3’e yükselse de 2017 yılında %34,2’ye düşmüş ve 2018 yılında ise yükselerek %37,1 olmuştur.

Tablo 5 verileri toplam vergi gelirlerine red ve iadeler dâhil edilerek oluşturulan rakamlardır. Söz konusu oranlar, toplam vergi gelirlerine red ve iadeler hariç tutulduğunda daha da yükselmektedir. Şöyle ki, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında red ve iadeler hariç vergi gelirleri toplamı sırasıyla; 459.001.741, 536.617.206 ve 621.536.356-TL’dir. Bu durumda KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı 2016 yılında %36,8’e 2017 yılında %38,5’e ve 2018 yılında ise %40,3’e çıkmaktadır. 2008’de bu pay %35,7 iken 2009’da %34,9’dur. Keza ÖTV’de de aynı durum söz konusu olup, oranlar yaklaşık ortalama %3 ila %4 artmaktadır.²³¹

Gelişmiş ülkelerde bütçe gelirleri içinde servet vergilerinin payı %3 civarında olup, bu oran Türkiye’de binde 2-3 civarlarındadır. Türk vergi sisteminin gelişmiş ülkelerde

²³¹ GİB İstatistikler; https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm (E.T: 29.03.2019).

uygulandığı şekilde genel bir servet vergisini içermemesi vergilemede adalet ve kaynak kullanımında etkinliği sağlamada önemli bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Servet vergilerinin istikrar fonksiyonu üzerindeki etkisi sınırlı bile olsa, gelir dağılımı adaletsizliğinin iyileştirilmesi, kaynakların ekonomiye kazandırılması ile verimli yatırımların hızlandırılması biçimindeki olumlu birçok faydasının gerçekleştirilmesi Türkiye’de kapsamlı bir servet vergisi uygulanmasına bağlıdır. Bu sosyoekonomik meseleleri önlemek adına gerekli görülmektedir.²³²

Tablo 6: 2008-2018 Yılları KDV Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları

Yıllar	31.12. Tarihindeki Efektif Döviz Alış Kuru (ABD Doları)	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı(*) (Bin TL)	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı (USD)	Toplam K.D.V. Tahakkuku (TL)	Toplam K.D.V. Tahakkuku (USD)	Toplam K.D.V. Tahsilatı (TL)	Toplam K.D.V. Tahsilatı (USD)	Tahsilat/ Tahakkuk (KDV) (%)
2008	1,5112	189.980.827	125.715.211	66.906.783	44.273.943	60.066.230	39.747.373	89,8
2009	1,5046	196.313.308	130.475.414	68.565.523	45.570.599	60.169.248	39.990.195	87,7
2010	1,5449	235.714.637	152.575.984	87.888.397	56.889.376	75.649.986	48.967.562	86,1
2011	1,9052	284.490.017	149.322.915	112.939.984	59.279.857	95.550.463	50.152.458	84,6
2012	1,7814	317.218.619	178.072.650	120.467.014	67.624.910	103.155.875	57.907.194	85,6
2013	2,1328	367.517.727	172.317.014	144.564.263	67.781.444	123.878.363	58.082.503	85,7
2014	2,3173	401.683.956	173.341.370	157.007.123	67.754.336	130.538.554	56.332.177	83,1
2015	2,9056	465.229.389	160.114.740	186.079.850	64.041.799	153.844.174	52.947.472	82,7
2016	3,5294	529.607.901	150.056.072	218.556.245	61.924.476	168.808.352	47.829.192	77,2
2017	3,8078	626.082.415	164.421.034	263.433.432	69.182.581	206.679.678	54.277.976	78,4
2018	5,2573	738.180.401	140.410.553	324.189.155	61.664.572	250.661.593	47.678.769	77,3

Kaynak: GİB istatistikî verilerine göre tarafımızca oluşturulmuştur.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_57.xls.htm (E.T: 23.12.2018)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_58.xls.htm (E.T: 23.12.2018)

(*) Vergi gelirleri rakamları mahallî idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlardır.

Not: Tabloda TL cinsi nominal veriler TCMB yıl sonu efektif döviz alış kuru dikkate alınarak reel değerlere dönüştürülmüştür.

<https://www.tcmb.gov.tr/>, https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?evds/serieMarket/#collapse_2 (E.T: 31.12.2018)

Tablo 6 verileri incelendiğinde; 2008 yılında yüzde 89,8 olan KDV tahsilat/tahakkuk oranı giderek azalmış ve 2018 yılında yüzde 77,3’e düşmüştür. Yani, tahakkuk ettirilip kesinleşen ve KDV mükelleflerince ödenmesi gereken her 100 TL’lik katma değer vergisinin 2008 yılında yüzde 89,8’i devletin kasasına girerken, 2018 yılına gelindiğinde bu oran yüzde 77,3 olmuştur. Bu durumda vergi otoritesinin KDV’yi tahsil etme noktasında performansının düştüğü görülmektedir. Bir başka anlatımla ise; 2018 yılında devletin, verginin yüklenicisi tarafından ödenen verginin yüzde 22,7’sini kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya

²³² Şener, s. 339.

tüzel kişiden tahsil edemediği sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla bir verginin mükellefi ile yüklenicisi birbirinden ne kadar ayrı düzeyde ise toplumda vergi bilinci düzeyi de o derece düşük kalacaktır. Sonuçta dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği veya artış göstermesi, dolaysız vergilerin de vergi gelirleri içindeki payının düşük kalması veya azalış göstermesi vergiden kaçınmaya sebep olabilecek olumsuz bir durumdur.

Tablo 7: 2008-2018 Yılları ÖTV Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları

Yıllar	31.12. Tarihinde ki Efektif Döviz Alış Kuru (ABD Doları)	Toplam Ö.T.V. Tahakkuku (Bin TL)	Toplam Ö.T.V. Tahakkuku (USD)	Toplam Ö.T.V. Tahsilatı (TL)	Toplam Ö.T.V. Tahsilatı (USD)	Tahsilat/ Tahakkuk (ÖTV) (%)	K.D.V.+Ö.T.V. Tahsilatı (TL)	K.D.V.+Ö.T.V. Tahsilatı (USD)
2008	1,5112	43.143.916	28.549.442	41.962.183	27.767.458	97,3	102.028.413	67.514.831
2009	1,5046	45.165.420	30.018.224	43.708.500	29.049.914	96,8	103.877.748	69.040.109
2010	1,5449	60.141.800	38.929.251	58.038.327	37.567.692	96,5	133.688.313	86.535.253
2011	1,9052	67.530.262	35.445.235	64.263.538	33.730.599	95,2	159.814.001	83.883.057
2012	1,7814	75.492.612	42.378.249	71.793.179	40.301.549	95,1	174.949.054	98.208.743
2013	2,1328	90.003.203	42.199.551	85.770.481	40.214.967	95,3	209.648.844	98.297.470
2014	2,3173	96.730.208	41.742.635	91.657.358	39.553.514	94,7	222.195.912	95.885.691
2015	2,9056	112.975.029	38.881.824	106.646.242	36.703.690	94,4	260.490.416	89.651.162
2016	3,5294	130.102.951	36.862.626	121.221.133	34.346.102	93,2	290.029.485	82.175.295
2017	3,8078	149.389.186	39.232.414	139.370.681	36.601.366	93,3	346.050.359	90.879.342
2018	5,2573	147.521.660	28.060.347	135.133.359	25.703.947	91,6	385.794.952	73.382.716

Kaynak: GİB istatistikî verilerine göre tarafımızca oluşturulmuştur.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_57.xls.htm (E.T: 23.12.2018)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_58.xls.htm (E.T: 23.12.2018)

(*) Vergi gelirleri rakamları mahallî idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlardır.

Not: Tabloda TL cinsi nominal veriler TCMB yıl sonu efektif döviz alış kuru dikkate alınarak reel değerlere dönüştürülmüştür.

Tablo 6’da katma değer vergisi tahsilat oranlarındaki yıllar itibarıyla gözlemlenen benzer durum Tablo 7 verileri incelendiğinde ÖTV tahsilatında da görülmektedir. 2008 yılında %97,3 olan tahsilat/tahakkuk oranı 2018 yılına gelindiğinde %91,6’ya düşmüştür. Devlet, 2018 yılında sadece KDV ve ÖTV’den 385 milyar TL gelir elde etmiştir. Bu gelir, toplam vergi gelirlerinin (red ve iadeler hariç) yüzde 62,1’ini oluşturmaktadır. Sonuçta, vergilemede dolaylı vergilerin ağırlıkta olması, malların üzerine konulan ve başta KDV ve ÖTV olmak üzere vergi ve yükümlülüklerin, mükellefler tarafından hissedilmeden alınması vergi idaresi tarafından daha cazip ve kolay görülmektedir.

Vergi yönetiminin etkinliği, uygulanması öngörülen ve seçilerek planlanan vergilerin programlanmış ve hedeflenmiş tahsilat düzeylerine ulaşılma derecesini ifade eder. Bir başka anlatımla seçilen vergi konuları yeterince anlaşılmıyor, anlaşılan vergi konularının

yükümlüleri yükümlülüklerini yerine getirmiyor veya verginin tatbik edilebilirliğindeki noksanlık sebebiyle iyi uygulanmıyorsa vergi yönetiminde etkinlik sağlanamıyor demektir. Dolayısıyla vergi yönetim etkinliği başta vergilendirmek istenilen vergi konusu ve vergi mükelleflerinin yasal vergi yükümlülüklerini eksiksiz ve gerçek bir şekilde yerine getirmelerinin sağlanmasıdır. Sonucunda ise hedeflenmiş vergi hasılat seviyelerini hazineye gelir olarak aktarmak mümkün olmaktadır.²³³

Tablo 8: 2007-2018 ÖTV Hasılatının Mal Grupları İtibarıyla Dağılımı (%)

Yıllar	Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	Kolalı Gazoz, Alkollü İçki ve Tütün Mamullerine İlişkin ÖTV	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV
2007	56,6	11,0	29,9	2,7
2008	57,1	9,1	31,4	2,4
2009	58,6	7,7	31,8	2,0
2010	54,6	10,8	32,0	2,6
2011	52,3	13,4	31,1	3,2
2012	50,1	11,8	34,7	3,5
2013	53,0	12,4	31,3	3,4
2014	50,2	14,1	32,0	3,7
2015	48,3	16,0	32,0	3,7
2016	47,0	15,6	33,4	3,9
2017	46,2	15,9	34,3	3,6
2018	41,8	12,9	41,6	3,7

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>. Merkezi yönetim gelirleri tahsilâtı istatistik verilerine dayalı olarak oluşturulmuştur.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (E.T: 23.12.2018).

Tablo 5 verileri esas alındığında 2010 yılından 2016 yılına kadar ÖTV'nin vergi gelirlerine katkısı gelir vergisinin katkısının üstünde iken, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gelir vergisinin vergi hasılatına katkısı ÖTV'nin üstünde gerçekleşmiştir. 2002 yılında uygulamaya

²³³ Batirel, s. 119.

konulan ÖTV'nin alt kalemlerine baktığımızda en önemli payı petrol ve doğal gaz ürünlerine bağlı alınan ÖTV oluşturmıştır. Tablo 8'e göre ise petrol ve doğal gaz ürünlerine yönelik ÖTV'nin toplam ÖTV gelirleri içindeki payı 2007 yılında %56,6 iken 2008, 2009 ve 2013 yılları haricinde giderek azalmış ve 2018 yılında %41,8 olmuştur. Söz konusu mallarda meydana gelen artışlar ekonomide fiyatlar genel düzeyinin değişmesinde temel belirleyici etken durumundadır. Zira bu mallar maliyet enflasyonunun oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum gelir elde edenlerin bir taraftan satın alma gücünün azalmasına yol açarken diğer taraftan onların yasal olmayan ek iş yapma eğilimlerini artırmaktadır.

Toplam vergi hasılatı içerisinde yer alan dolaysız vergilerin toplanmasının etkin bir biçimde gerçekleştirilememesi ve vergi hasılatının ağırlığının dolaylı vergilere kayması sonucu vergilendirmede adalet mekanizması zarar görmüş olur. Bu durum kendi çıkarları doğrultusunda kayıt dışı ekonomiyi kullanan aktörlerin ortaya çıkmasına sebep olur. Dolayısıyla artan kayıt dışı ekonomi denetim mekanizmasının işleyişini yavaşlatır. Mükellefler vergi sisteminin işleyişinden sorumlu olan vergi idaresine ve vergi sistemine karşı olumsuz bir bakış açısına sahip olurlar.²³⁴

Mikro iktisadi açıdan ise; *"akaryakıt ürünlerindeki talep esnekliğinin düşüklüğü, akaryakıt fiyatlarında meydana gelen ani dalgalanmalara karşı tüketicinin korunması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca akaryakıt maliyetleri pek çok üretim sürecinde temel maliyet unsurudur. Dolayısıyla bu maliyetlerde meydana gelecek ani değişiklikler pek çok mal ve hizmetin fiyatlarında da zincirleme değişikliğe yol açacak ve ekonomideki fiyat istikrarını bozacaktır. Fiyat üzerinde doğrudan etkisi olan ve düşük talep esnekliği dolayısıyla tam olarak yansıtılabilen esnek bir vergi uygulaması marifetiyle ani dalgalanmalara karşı fiyat seviyesi korunabilecektir. İşte akaryakıt ürünlerinde uygulanan maktu bir tarife vasıtasıyla akaryakıt fiyatlarındaki artışa bağlı olarak maktu tarife düşürülecek ya da fiyatlardaki düşüşe bağlı olarak tarife artırılacak ve böylece yurt içinde akaryakıt fiyatı istikrarlı bir seyir izleyecektir. Vergiler nedeniyle akaryakıt fiyatlarında meydana gelen artışlar, bu malın düşük talep esnekliğinden ötürü, kısa dönemdeki akaryakıt tüketimini uzun dönemdekine göre çok daha az etkilemektedir."*²³⁵ Bütçe açıklarının önemli boyutlara ulaştığı zamanlarda akaryakıt ürünlerinin bu düşük talep esnekliği ile kolay ve hızlı bir şekilde vergileme avantajı sağlaması dolayısıyla gelir kaynağı olarak tercih edilmektedir. Tablo 8 verilerine bakıldığında böyle bir durumun mevcut olduğu görülmektedir.

²³⁴ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 30.

²³⁵ Robert S. Pindyck and Daniel L. Rubinfeld, *Microeconomics*, 2013, New Jersey: Pearson, 8th ed.p.cm, p. 41.

2017 yılında Türkiye, AB ve OECD ülkelerindeki akaryakıt vergilerine dair vergi oran ve miktarlarına göre mukayeseli bir değerlendirmenin yapıldığı çalışmanın sonuçları şu şekildedir: Türkiye’de akaryakıt üzerinden alınan vergilerin AB ve OECD ülkeleri ile mukayese edilmesi sonucu, akaryakıt ürünlerindeki vergi yükünün, AB ve OECD ülke ortalamalarının üzerinde olduğu sonucuna varılmıştır. Zira burada, vergilemeden beklenen amacın etkili olduğu düşünülmektedir. Nitekim amacın fiskal ya da ekstra fiskal niteliğe haiz oluşu; kanun koyucunun, akaryakıtları vergi konusu etmesindeki amacını farklılaştırmaktadır. Bu konuda literatürde başlıca iki teorem mevcuttur: Bunlardan ilki, çevrenin kirletilmesi gibi olumsuz dışsallıkların, sebep olunan kirliliğin maliyetini kirletene yüklemek marifetiyle içselleştirilmesinde vergiyi bir araç olarak kullanma esasına dayanan Pigoucu vergileme iken; diğeri, akaryakıt ürünleri gibi talep esnekliği düşük olan malların daha çok vergilendirilmesi esas olan Ramsey vergisidir. Türkiye’ye has veriler değerlendirildiğinde, akaryakıt ürünlerinden sağlanan vergi gelirleri için esas itibarıyla Ramsey vergisi niteliğinin ön planda olduğu söylenebilir. Akaryakıttan alınan vergilerin dolaylı vergi oluşu, elde edilen vergi gelirlerinin bütçe içerisinde önemli bir yer tutması ve vergi konusu olarak vazgeçilemez niteliğe sahip olması, söz konusu tespiti destekler niteliktedir. Türkiye’deki araç sayısının artış hızına paralel olarak, akaryakıt tüketiminin de artması doğaldır. Ayrıca, akaryakıttaki vergi yükünün fazlalığı, vergi kaçakçılığına ve kayıt dışılığa neden olabilecek bir unsur olarak da değerlendirilebilir. Sonuç olarak Türkiye’de, akaryakıt ürünlerinin talep esnekliğinin düşüklüğünden yararlanılarak yüksek vergi elde etmek amaçlanırken; diğer gelişmiş ülkelerde başta çevre kirliliğinin önleme olmak üzere ekstra fiskal amaçlar vergilemede belirleyici olmaktadır.²³⁶

Yine Tablo 8’e göre ÖTV hasılatının 2018 yılı itibarıyla %41,6’lık kısmı ise kolalı gazoz, alkollü içki ve tütün mamulleri üzerine uygulanan ÖTV’den elde edilmiştir. Bu ürünler üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV oranı ürünlerin ülkeye kaçak olarak girişine ve ticaretinin yapılmasına yol açmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin azaltılması için kaçakçılıkla etkin bir mücadele edilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı akaryakıt, içki ve tütün mamulleri kaçakçılığı başta olmak üzere kaçakçılığın ekonomik boyutunun ölçülmesi, kaçakçılıkla mücadelede idari ve teknik

²³⁶ Neemiddin Bağdadioğlu ve Diğerleri, “Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 351, 2017, s. 75-76.

kapasitenin güçlendirilerek denetimlerin etkinleştirilmesi ve kurumlar arası koordinasyonun artırılması çalışmaları büyük önem taşımaktadır.

Vergi Denetim Kurulu'nun 2017 yılı faaliyet raporuna göre, yapılan vergi incelemelerinde; en yüksek tutarda vergi kaçağı KDV'de bulunmuştur. KDV'den sonra da özel tüketim vergisinde bulunmuştur. Tablo 10'da bulunan matrah farkı bir başka deyişle gizlenmiş olan matrah farkı üzerinden hesaplanan (tarh edilen) vergilere bakıldığında, özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme gibi kaçakçılık suçu sayılan fiillerin KDV, ÖTV ve gelir vergisinde fazla olduğu dikkat çekmektedir.

Aynı biçimde Tablo 10'a göre 2017 yılında ÖTV'de, 225,8 milyon TL gizlenen matrah bulunmuştur. Bunun üzerinden de yüzde 600'ünü bulan 1,4 milyar TL vergi hesaplanmıştır. Ayrıca büyük bir bölümü kaçakçılık suçu nedeniyle 3,2 milyar TL'de ceza kesilmiştir. KDV'de ise, 5,2 milyar TL bulunan matrah farkının yüzde 58,4'ü oranında (3 milyar TL) vergi hesaplanmıştır. Yine büyük bir kısmı kaçakçılık suçu bağlantılı 8,9 milyar TL'de ceza kesilmiştir. ÖTV ve KDV'nin dışında, bulunan matrah farkına göre tarh edilen vergi yönüyle oran olarak (Tarhı İstenilen Vergi Tutarı/Bulunan Matrah Farkı×100) %28,57 ile gelir vergisi gelmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinde de 2016 ve 2017 yılı verileri incelendiğinde kaçakçılık suçu sayılan fiiller artmış durumdadır. Tutar olarak bakıldığında ise kesilmesi istenilen cezalarda kurumlar vergisi, KDV ve ÖTV'den sonra ilk sırada yer almaktadır.

Türkiye'de toplanan vergilerin büyük çoğunluğunun KDV, ÖTV, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluştuğu göz önüne alındığında, özellikle KDV ve ÖTV'de ciddi anlamda vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu göze çarpmaktadır.

Sonuçta yüksek oranlı ÖTV kısa vadede bütçe gelirlerini artırsa da ekonomide enflasyonun artması, kayıt dışı faaliyetlerin genişlemesi gibi olumsuz etkiler yaratmaktadır.²³⁷

Tablo 5 verilerine bakıldığında vergide adalet ilkesi açısından adil olmadığı noktasında hemfikir olunan dolaylı vergilerin (tüketim vergileri) payı son on iki yılda %60 ila %70 aralığında seyretmekte iken, dolaysız vergilerin (gelir ve mülkiyet üzerinden alınan vergiler) payı aynı dönemlerde %30-40 bandında kalmıştır. Buradan hem dolaylı hem de

²³⁷ Yılmaz, 2000'li Yıllarda Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, s. 477.

dolaysız vergiler tarafında kayda değır miktarda artış veya azalış yaşanmasa da Türk vergi yapısında dolaylı vergilerin payının ağırlıkta olduğu sonucunun değışmediğı görölmektedir.

2.3.2. Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Vergilere ilişkin hükümler vergi kanunlarında yer almaktadır. Bununla birlikte genellikle farklı konuları düzenlemek için çıkarılmış kanunlarda da vergi hükümleri bulunabilir. Bunlar genel olarak yeni vergi koyucu, var olan vergileri belli amaçlar için kaldırıcı nitelikteki birtakım istisna ve muaflıklardır. Vergileme tekniğı açısından vergi kanunlarının bütünlüğünü bozan bu tarz hükümlerden yasama organının kaçınması gerekmektedir. Ancak kanunların düzenlendiğı konularda teşvik isteyen baskı grupları, kolay bir taviz biçimi olarak, çeşitli vergilerden bir takım muaflık ve istisnaları koparmakta genellikle başarılı olmaktadırlar. Yasama organı, bütçeye ödenek koymayı gerektirmediğı için, kamu harcamaları yoluyla teşvik yerine, vergiden vazgeçme (istisna, muaflık) yoluyla teşviki çok daha kolayca kabul etmektedir.²³⁸ Vergi harcamalarının vergi sistemlerinde yer alan vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi indirimi, vergi mahsubu gibi farklı şekilde uygulamaları vardır. Vergi sistemlerinin tanımlanması ve kapsamının belirlenmesinde sayılan bu vergi harcamalarının yaygınlığı önemli birer göstergedir. Çünkü vergi harcamalarının fazlaca uygulanması demek standart bir vergi sisteminden de o kadar sapma olduğı anlamına gelmektedir. Yine vergi harcamalarının asıl amacı dışında kullanılması ve toplam kamu harcamalarının içindeki payının artması verginin mali amacı ile uyuşmamaktadır.

Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına giderler, bu durumda da vergi adaleti gittikçe bozulur, istisnalardan yararlanamayanlar kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilirler. Tabiidir ki istisna ve muafiyet uygulamaları rekabet eşitsizliğine de sebep olmaktadır.²³⁹ Yaygın muafiyet ve istisnalar vergi matrahını erozyona uğratmaktadır.

Muaflık ve istisnalar vergilerin dayandığı tabanın (matrahın) aşınmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına, vergi esnekliğinin (millî gelirden ve vergi tabanındaki artışlar karşısında hasılat duyarlılığının) azalmasına yol açmaktadır. Muaflık ve istisna uygulamasında aşırı bonkör davranılması vergilerde karşılıklı denetimi ve bütünlüğü bozmakta, uygulama güvenliğini düşürmektedir. Bunlar aynı zamanda muafiyet ve istisnaların ortaya çıkarmış olduğı maliyetlerdir. Vergi muafiyeti ve istisnalarının başlıca uygulanma gerekçesi; vergide

²³⁸ Bulutoğlu, s. 8.

²³⁹ Kıldış, s. 5.

adaleti sağlamak, iktisadi teşvikler, vergi idaresi bakımından kolaylık ve siyasi sebeplerden bir veya birkaçına dayanmaktadır.²⁴⁰

Türk vergi sisteminde yer alan muafiyet ve istisnalar büyük ölçüde vergi kaybına neden olmaktadır. Gelir vergisi sistemindeki ücretler ile ilgili kısım hemen hemen muafiyet ve istisnalardan oluşmaktadır. Bu durum büyük ölçüde vergi matrahının aşınmasına neden olmaktadır. Türkiye’de kurumlar vergisi yapısı da çok geniş ölçüde muafiyet ve istisnalarla kaplıdır. Bu nedenle marjinal vergi oranlarındaki artışların ılımlı bir seviyede belirlenmesi mükellef davranışları üzerindeki olumsuz etkileri önemli ölçüde azaltacaktır.²⁴¹

Gelir vergisi içerisinde bulunan özellikle artan oranlı tarife yapısı, asgari geçim indirimi, muafiyet, indirim ve istisna uygulamaları enflasyon karşısında reel anlamda önemini kaybederek etkilenmektedirler.

Anayasa’nın koyduğu eşitlik ilkesine uygun olabilmesi için, istisna ve muaflıkların her şeyden önce genel olması ve nesnel (objektif) ölçülerle açıkça belirtilmiş kurallara dayanması gerekir. Bunlardan yararlanacak yükümlü grupları ne kadar dar olursa olsun, yararlanma koşulları objektif iyi niyet kurallarına uygun olarak genel bir biçimde tanımlanmışsa, tanınan istisna veya muaflık kişisel bir ayrıcalık sayılamaz. İstisna ve muaflıkların Anayasa’ya uygunluğunun bir diğer şartı Anayasa’da kabul edilmiş sosyal ilkelere dayandırılmış olmasıdır. İstisna ve muaflıklar ile anayasal ilkeler arasında dolaylı da olsa bir ilişki mevcutsa, bu hükümlerin anayasal geçerliğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Böylece devletin iktisadi kararları özendirme, aile kurumunu koruma, iktisaden güçsüzleri koruma hedefleriyle koyduğu istisna ve muaflıklar Anayasa’nın ruhuna aykırı sayılamayacaktır. Buna karşılık, istisna ve muaflıkların isim belirtilerek belirli birtakım kişilere tanınması, Anayasa’daki vergi eşitliği ilkesine aykırı bir ayrıcalık olur ve Anayasa’nın ruhuna aykırıdır. Keza muaflık ve istisnaların yükümlülerin idareye müracaatı üzerine durumlarının incelenerek bir idari kararla tanınması da Anayasa’ya aykırıdır. Örneğin yatırımlar için uygulanan teşvik belgesi düzeni Anayasa’ya aykırıdır.²⁴²

²⁴⁰ Bulutoğlu, s. 23-24

²⁴¹ Zeynep Arıkan ve Hakan Ay, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1995, Sayı 83, s. 84.

²⁴² Bulutoğlu, s. 7.

Vergi harcamaları, vergi kanunlarında belirtilen, vergi indirimine veya devlet açısından vergi kaybına neden olan özel durumlardır.²⁴³ Vergi harcaması kavramının yer aldığı ilk resmi belge olarak kabul edilen ve vergi harcamasının Surrey tarafından ifade edildiği 1974 Yılı ABD bütçe yasasında ise “*federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan, özel nitelikteki indirim, istisna ve muafiyet şeklinde brüt vergi matrahının ya da mahsup, ayrıcalıklı oran ya da cazip vergi uygulamalarıyla vergi yükümlülüğünün azaltılması*” şeklinde tanımlanmıştır.²⁴⁴ Vergi harcaması, vergi konulması ve uygulaması için gerekli temel bir düzenleme olmayan, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tanınan; muafiyet, istisna ve indirimlerin yol açtığı kaybı ifade etmektedir.²⁴⁵ Vergi harcaması; istisna ve muafiyetten daha geniş bir kavram olmakla birlikte istisna ve muafiyetle yakın ilişkisi vardır. Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanmaktadır.²⁴⁶ Vergi harcamaları, vergilendirilebilir gelir hesaplamasında oluşabilecek başarısızlıkları engellemek için kullanılmaktadır.²⁴⁷

Devletin çeşitli faaliyet alanlarındaki gelişmişliklerini arttırabilmek, çeşitli sosyal politikaları uygulamak, belirli sektör ve meslek gruplarını teşvik etmek amacıyla vergi indirimi, muafiyet, istisna, düşük oranlı vergilendirme gibi mükellef odaklı mekanizmalarını çalıştırarak belli bir vergi gelirinden vazgeçmesine vergi harcaması denilir. Tabiki devletler bunu yaparken kanuni bir temele dayanırlar ve kendilerine ait standart vergi yapılarından bağımsız bir şekilde hareket etmezler.²⁴⁸ Ancak burada yasal bir hükme dayalı olarak yaşanan bir vergi geliri kaybı durumu söz konusudur.

Vergi harcamaları tanımına ilişkin doktrinde bir mutabakat olmakla birlikte, hangi muafiyet, istisna ve indirimlerin bütçe kanunları ekindeki vergi harcamaları listesinde yer alacağı hususunda uygulamada tereddüt ve belirsizlikler bulunmaktadır. Vergi bağıışıklığı ve ayrıcalığı içeren hükümlerden hangilerinin vergi harcaması sayılması gerektiği hususunda

²⁴³ John L. Mikesell, **Financial Administration: Analysis and Applications for the Public Sector**, Belmont: Wadsworth Publishing Company, 1995, s. 409 Aktaran: Öztürk, s. 59.

²⁴⁴ K. M. Benker, “Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Over Sight”, 1986, National Tax Journal. Vol. 39, No. 4, s. 403. Aktaran: Emrah Ferhatoğlu, “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2005, s. 80.

²⁴⁵ Akdoğan, s. 173.

²⁴⁶ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 97 Aktaran: Öztürk, s. 59.

²⁴⁷ Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, International Fifth Edition, Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989, s. 352.

²⁴⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, “**Vergi Harcamaları Raporu**”, Ankara, 2018, s. 1.

yeknesak bir uygulamanın bulunmaması vergi harcamaları listesinde birbiri ile çelişen hükümlerin yer almasına sebebiyet vermektedir.²⁴⁹ Böylece sağlıklı bir analiz yapılabilmesi, detaylı ve açık bir biçimde bilgi verilebilmesi bakımından vergi harcamalarının bütçe ve vergi sistemine olan etkileri daha iyi tespit edilebilecektir.

Türkiye’de 2017 yılında gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde toplam 126,6 milyar TL tutarında vergi harcaması yapılmıştır. Bu harcamanın 2017 yılı GSYH’sine oranı yüzde 4,08’dir. Yapılan vergi harcamasının 49,3 milyar TL’si gelir vergisi, 34,8 milyar TL’si KDV, 19,6 milyar TL’si kurumlar vergisi, 17,6 milyar TL’si ÖTV, 5,4 milyar TL’si ise diğer vergiler kaynaklıdır.²⁵⁰ 2018 yılında vergi türleri itibarıyla vergi harcamalarının ekonomik büyüklüğüne bakıldığında 58 milyar TL’si gelir vergisi, 24 milyar TL’si kurumlar vergisi, 41,9 milyar TL’si KDV, 21,2 milyar TL’si ÖTV, 6,5 milyar TL’si ise diğer kanunlardan kaynaklı olmak üzere toplamda 151,1 milyar TL tutarında vergi harcaması hesaplanmıştır. 2018 yılı vergi harcamalarının GSYH’ye oranı %4,04’tür. 2019 yılında ise toplamda 178,7 milyar TL tutarında vergi harcaması yapılması tahmin edilmektedir. 2021 yılında vergi harcamalarının GSYH’ye oranının %3,99’a düşürülmesi hedeflenmiştir. Ayrıca vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı ise 2017 yılında %23,6, 2018 yılında %24,0, 2019 yılında %23,6, 2020 yılında %23,2, 2021 yılında ise %22,9 olarak öngörülmüştür.²⁵¹

Kamu gelirlerinin büyük bir kısmını teşkil eden vergi gelirleri; istisna, muafiyet vb. gibi genel olarak vergi harcaması olarak adlandırdığımız uygulamalarla kayba uğramakta bu da kamu gelirlerinde bir azalışa sebep olmaktadır. Günümüz şartlarında teknolojik alanda yaşanan gelişmeler toplumların iktisadi ve sosyal yapılarını değiştirmekte, maddi ve gayri maddi maliyetleri azaltmakta, azalan maliyetlerle birlikte istisna ve muafiyet gibi uygulamalara da duyulan ihtiyacı azaltmaktadır. Ekonomik ve sosyal yönden elzem olanları bir tarafa ayırırsak vazgeçilen vergi harcamaları vergi gelirlerinde dolayısıyla kamu gelirlerinde bir artışa sebep olabilecektir. Ayrıca vergi harcamalarındaki bu azalış toplanacak vergileri daha geniş bir alana yayarak vergi tabanını genişletecek; ortaya çıkan bu genişleme sonucunda da vergi adaletinin sağlanması daha kolay bir hâl alabilecektir.²⁵²

²⁴⁹ Öztürk, s. 78.

²⁵⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Vergi Harcamaları Raporu*, s. 3.

²⁵¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Vergi Harcamaları Raporu*, s. 282-284.

²⁵² Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 28.

Muafiyet, istisna ve indirimler, gerçeklere uygun biçimde düzenlenmiş olmaları halinde vergi adaletini olumlu yönde etkileyecekleri gibi amaçları dışına çıkıldığı takdirde vergi erozyonuna yol açabilecek ve vergi kaybına neden olabileceklerdir.²⁵³ Vergi harcamaları; bütçe dışında yer aldığı, etkinlik kaybına yol açtığı, adaleti ve vergi sisteminin basitliğini zedelediği noktalarında eleştirilmektedir. Vergi harcamaları vergi politikasını zedelemekte ve hükümetin faaliyetleri ve büyüklüğü hakkında bütüncül algıyı bozucu etki yaratmaktadır.²⁵⁴ Bu gerekçeyle, Maliye Bakanlığının 2018 yılına ilişkin belirlenen performans hedefleri arasında; kamu mali dengesi ve kamunun gelir ve gider kalitesinin gözetilerek sürdürülebilir şekilde sağlanması için; vergi harcamaları kapsamındaki istisna, muafiyet, indirim vb. uygulamaların etkinliğini ölçülmesi, etkin olmayanların tespit edilerek gerekli yasal düzenlemeler için mevzuat değişikliği önerileri getirilmesi, hedeflere ulaşmak için yürütülecek stratejilerden biridir.²⁵⁵

Türkiye’de ise vergi harcaması kavramına yasal dayanak teşkil eden ilk kanun "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" dur. Söz konusu Kanunun "Merkezî yönetim bütçe kanununun kapsamı ve düzeni" başlıklı 15. maddesinin 2. fıkrasına göre; "Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir." Hükmü yer almaktadır.

Vergi harcamaları adalet ilkesi ile birlikte değerlendirildiğinde, bazı mükellefler açısından genellik ilkesine aykırı olarak vergisel ayrıcalıklar oluşturabildiği görülmektedir. Bu nedenle vergi harcamaları konulurken, vazgeçilen gelir ile hangi mükellef grubuna avantaj sağlandığının doğru tespit edilmesi son derece önemlidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sının 73. maddesi devlete vergiler yoluyla yatay ve dikey adaleti sağlayarak, vergi yükünü adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtma görevi yüklemiştir. Muafiyet, istisna ve indirimler, amaçları doğrultusunda uygulandıkları sürece vergi adaletini sağlama işlevini yerine getirirler. Adil bir

²⁵³ Abdurrahman Akdoğan, "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım", Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Maliye Fakültesi 137, 1980, Ankara, s. 26.

²⁵⁴ Edward Kleinbard, D.i, The Congress Within The Congress: How Tax Expenditures Distort our Budget and our Political Processes, 2010, s. 18 Aktaran: Kadriye Gül, "Türkiye’de Vergi Harcamaları ve Gelir Dağılımına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 355, 2018, s. 82.

²⁵⁵ Maliye Bakanlığı, *2018 Yılı Performans Programı*, s. 16.

gelir dağılımını sağlamak üzere düzenlenen vergi harcamalarına, ücretlere tanınan istisna ve muafiyetler, engelli indirimi ve esnaf muaflığı örnek gösterilebilir. Ancak özellikle tüketim vergilerinde uygulanan vergi harcamaları, kurum kazançları ile sermaye kazançlarına yönelik uygulanan istisna ve muafıkların salt iktisadi ve politik gerekçelerle uygulanmasının yaratacağı adaletsizliği gözden kaçırmamak son derece kritiktir. Çünkü bütçe dışı ve görünmez bir harcama niteliği taşıyan bu harcamaların çıkar gruplarının rant kollama faaliyetlerine oldukça açık bir alan olduğu açıktır. Devletin sağlayacağı vergisel avantajlar sadece üst gelir grubuna yönelik olmaktan çıkarılmalı, en az ekonomik gerekçeler kadar gelir dağılımını düzeltmeyi amaçlayan sosyal hedeflerin de gözetilmesi gerekmektedir.²⁵⁶

Sonuç itibarıyla Türkiye’de 2019 ila 2021 yıllarını kapsayan “*Yeni Ekonomi Programı*”nda ifade bulduğu üzere kamu maliyesinde disiplinin sağlanmasında önemli enstrümanlardan biri bütçe açığının azaltılması diğerinin ise faiz dışı fazla vermek olduğu vurgulanmıştır. Hedeflenen rakamlara ulaşmak için öngörülen politika ve tedbirlerden biri ise vergi tabanını genişletmek ve vergide adaleti pekiştirmek amacıyla etkinliği olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılması ve vergi mevzuatını sadeleştirmek olduğu belirtilmiştir. Bütün bu amaçlar kamusal kaynakların daha etkin kullanılmasını ve vergi sisteminin daha şeffaf olmasına olumlu katkılar sağlayacaktır.

2.3.3. Vergi Denetimi

Türkiye’de kayıt dışını azaltmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu konuda alınan önlemlerin yetersiz kalmasında en belirgin nokta denetim sisteminin yetersiz kalması ve tam olarak işlememesidir.

Kayıt dışı ekonominin boyutu hakkında bilgi verebilecek çeşitli performans göstergeleri mevcuttur. Bu göstergelerden başlıca ve önemli olanları; kayıt dışı ekonominin GSYH’ye oranı, tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı, yıllık denetim sayılarının bir önceki yıla göre değişim oranı, denetimler sonucunda tespit edilen kayıt dışı çalışan sayısı, denetimler sonucunda tespit edilen vergi matrah farkları ve kamu hizmetlerinden duyulan memnuniyet düzeyidir. Bu nedenle denetim ve yaptırımların daha etkili kılınması için kamu kurumlarının denetim kapasitesinin geliştirilmesi suretiyle denetimlerin nitelik ve niceliğinin artırılması, denetimlerin etkinliğinin artırılmasında risk analizi modelleri, veri madenciliği ve bilişim teknolojilerinin daha yaygın kullanılması, kayıt

²⁵⁶ Kadriye Gül, “Türkiye’de Vergi Harcamaları ve Gelir Dağılımına Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 355, 2018, s. 82-83.

dışı ekonomik faaliyette bulunanlara yönelik yaptırımların artırılması şeklinde bir dizi tedbir Onuncu Kalkınma Planında kritik reform alanları olarak ifade edilmiş ve “*Öncelikli Dönüşüm Programları*” içerisinde tasarlanmıştır.²⁵⁷

Bu noktada kayıt dışılığı önlemede en etkin yöntem, bir takvim yılı içerisinde yaşam standartlarındaki değişikliğin ve servetteki net artışın hangi gelir kaynakları ile karşıladığını belirleyebilecek bir yöntemin uygulamaya konulmasıdır. Bu ise etkili bir denetim mekanizmasının kurulması ile sağlanabilir. Kayıt dışılığın önüne geçilebilmesi için mükellefleri mali açıdan izleyebilecek bir denetim mekanizmasının kurulması kaçınılmaz hâle gelmiştir.²⁵⁸

Kayıt dışı ekonominin sıfır olduğu bir ülke yoktur. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ile mücadelede hedefin kayıt dışı ekonomiyi tamamen yok etmek yerine gelişmiş ülkeler seviyesine indirmek şeklinde belirlenmesi daha gerçekçi olacaktır. Avrupa Birliği ülkelerinde GSMH’nin ortalama %10’u büyüklüğünde kayıt dışı ekonomi gözlenmektedir.²⁵⁹ Son yıllarda küresel ve ulusal boyutta düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin kayıt dışı ekonomi ile mücadele konusunda olumlu katkıları olsa da yeterli seviyelerde değildir.

İlave olarak, Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde (2007-2013); vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için gerek vergi incelemelerinin gerekse inceleme elemanlarının sayısı artırılarak denetim kapasitesinin niteliği ve niceliğinin iyileştirilmesi konusunda çalışmalar yapılmış; bu kapsamda vergi denetim birimleri birleştirilmiştir. Ayrıca vergi denetimlerinin ve incelemelerinin bilgisayar destekli, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla “*Risk Analizi Merkezi*” kurulmuştur.²⁶⁰

Türkiye’de vergileme hususunda çağdaş bir uygulama olan beyan esası benimsenmiştir. Vergi mükelleflerinin kendi gelirlerini ve giderlerini yine en iyi kendileri bilir düşüncesinden yola çıkılarak oluşturulan bu sistemde mükellefin, verginin tarhından tahsiline kadarki süreçte bildirimde bulunmak, ek olarak defter kayıt ve düzenine uymak, bunları muhafaza ve ibraz etmek gibi sorumlulukları da mevcuttur. Beyana dayalı bu sistemde

²⁵⁷ Kalkınma Bakanlığı, “*Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)*”, Ankara, 2013, s. 166.

²⁵⁸ Abdulkadir Bilen, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 36, Ekim 2007, s. 138.

²⁵⁹ Yılmaz, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, s. 169.

²⁶⁰ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 12.

zorunluluktan ziyade gönüllülük ilkesinin esas olması hem verginin toplanma gayesine hem de vergi sisteminin daha dengeli işlemesine yardımcı olacağı aşîkârdır.²⁶¹

İktisat teorisi, bireyi rasyonel davranan ve bunun sonucunda da refahını azamileştirme çabası içinde bir varlık olarak ele almaktadır. Vergi kaçakçılığı, mikro ekonomi çerçevesinde, rasyonel davranan bireylerin belirsizlik veya riziko şartlarında refahlarını artırma çabası içinde karar vermeleridir. Birey vergi kaçırarak -daha az gelir vergisi ödeyerek- daha az gelir kaybına uğrayacak ve faydasını artıracaktır.²⁶² Daha teorik bir anlatımla bir birey için vergi kaçırmanın marjinal faydası marjinal maliyetinden fazla ise vergi kaçırma eğilimi de artacaktır.

Sınırlı kaynaklarla sınırsız ihtiyaçları karşılamak için yapılan faaliyetler bütünü olan iktisatta, homo-economicus olarak adlandırılan birey yukarıda zikredilen sınırsız ihtiyaçlarını karşılamak adına olabildiğince çok finansal kaynak yaratma çabasındadır. Finansal kaynak yaratmak için gelir getirici yeni faaliyetler arayışına girebileceği gibi yaptığı harcamaları azaltma yoluna da gidebilir. Vergi kamu adına bir gelir kalemi olmasının yanı sıra birey için bir harcama kalemidir. Ödemiş olduğu vergilerle finansal kayba uğradığını düşünen birey yaşadığı bu kaybı en aza indirmek için vergi kaçakçılığı gibi yöntemlere başvurarak vergi kaçığına neden olabilmektedir.²⁶³

Vergi mükelleflerin vergi kaçakçılığı yapma düzeyini dört değişken belirler. Bunlardan birincisi vergi denetimi geçirme ihtimali, ikincisi beyan dışı kalan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezasıdır. Üçüncü olarak mükelleflerin muhatap oldukları marjinal gelir vergisi oranı sayılabilir. Son sırada ise mükelleflerin risk alma eğilimi yatmaktadır. Mükellefler, yakalanma ihtimaline göre ödeyecekleri vergi cezası, tam beyan yapmaları hâlinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse, vergi kaçırma eğiliminde olacaklardır. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise vergi kaçakçılığı düzeyi düşecektir.²⁶⁴ Vergi kaçırma veya gelirlerin tamamının beyan edilmemesi davranışları, gelir vergisinin potansiyel düzeltici etkisini ortadan kaldırmakta ve gelir vergisi ve dolaylı vergilerin dağılımı bozucu etkisinin baskın hâle gelmesine neden olmaktadır.²⁶⁵

²⁶¹ Hasan Basri Aktan, “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 5, Sayı 52, 1997, s. 11.

²⁶² Ahmet Fazıl Özsoylu, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Bağlam Yayıncılık, 1996, s. 68.

²⁶³ Turgut Candan, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2004, Antalya, s. 284.

²⁶⁴ Kıldış, s. 5.

²⁶⁵ Pınar, *Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013*, s. 268.

Vergi kaçağına sebep olan enformel ekonominin oluşmasında vergi denetimlerinin yetersiz kalması büyük bir rol oynamaktadır. Türkiye’de denetimler kayıtlı mükellefler üzerine yoğunlaşmakta kayıt altına alınmamış mükellefler arka planda kalmaktadır. Enformel ekonomilerde vergi kaybını azaltmak için Türk vergi sisteminin revize edilerek kayıt dışılığı otomatik olarak azaltacak tedbirler alınmalıdır. 1984 yılına kadar bu otomatik düzenleyicilerin başında gelen servet vergisi de Türkiye’de uygulanmaktaydı. Belirli bir dönemin başı ile sonu arasındaki servet artışını temel alan servet vergisi elde edilen gelirin doğru şekilde belirlenmesinde etkin yollardan bir tanesidir. Enformel ekonominin payını azaltmak için servet vergisinin yeniden Türk vergi sistemine dâhil edilmesi gerekmektedir.²⁶⁶

Vergi kaçağının önemli bölümü kayıtlı olmayan vergi mükelleflerinin eseridir. Vergi denetimi bu alanı da kavrayabilmelidir. Bu sağlanmadıkça etkili bir vergi denetiminden söz edilmesi olanaklı ve çok da doğru değildir. Bu konuda yapılması gerekenler denetimden ziyade sistemin değişmesi ve vergi yükünün azaltılması ile ilgili olacaktır. Nitekim büyük maliyetlerle yapılacak denetim yerine vergi yükünün azaltılması, insanların kendiliğinden kayıtlı ekonomiye geçmesi ile sonuçlanacağından, denetimin alanı da ona olan ihtiyaç da azalacaktır.²⁶⁷

Diğer taraftan denetimde her mükellefin denetlenmesi değil, mükellefin denetlenme olasılığı algısını etkilemek önemlidir. Mükellef davranışına yön veren bu algıdır. Yakalanma korkusunun vergi kaçırma davranışına etkisi konusundaki ampirik çalışmalarda, vergi kaçırmanın ve kayıt dışı sektörde faaliyet gösterenlerin diğer vergi mükelleflerine göre algıladıkları yakalanma olasılıklarının düşük olduğu tespit edilmiştir.²⁶⁸

Beyan esasına dayalı vergi sistemimizde denetimlerin daha etkili ve sıkı yapılması mükelleflerin suç teşkil eden vergi kaçakçılığı, suç teşkil etmese de vergiden kaçınma gibi davranışların asgari düzeye indirgenmesine yardımcı olacaktır. Etkili denetimlere ek olarak vergi suçlarına uygulanan cezaların caydırıcılığını ve etkinliğini sağlamak için gecikme zammı ve faizi oranlarının artırılması bir seçenek olarak görülmektedir. Mükellefler arası adaletsizliğe neden olan vergi affı gibi uygulamalara da sık sık başvurulmamalıdır.²⁶⁹

²⁶⁶ Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı.41, 2002, s. 46.

²⁶⁷ Halil İbrahim Sugözü, “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği)”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.10, Sayı.19, Ocak 2010, s. 183.

²⁶⁸ Merve Önder, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri”, **(Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012)**, s. 33.

²⁶⁹ Sarılı, s. 47.

Vergi kaçakçılığı, hukuken kasten vergi ziyanına yol açmaktadır. Ekonomik olarak da vergi, yönetim etkinsizliğinin temel yansımasıdır. Mükellefin vergiye uyum göstermemesi de yönetimin etkinsizliğinin temel kaynaklarından biridir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı güdüsü, vergiye uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Denetimin ve cezaların düşüklüğü, risk alma eğiliminin güçlü oluşu, vergi oranlarının yüksekliği kaçakçılık davranışı için gerek şarttır fakat yeter şart değildir. Ayrıca kaçakçılık fırsatlarının da varlığı gerekir. Bu fırsatların iyi bir vergi idaresi ile ortadan kaldırılması yani vergi mevzuatındaki boşlukların düzeltilmesi denetimlerde bir artış olmasa da kayıt dışılığı azaltacaktır.²⁷⁰ Vergi kaçakçılığının azaltılması ve zamanla ortadan kaldırılması, mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında ve doğru olarak yapmasına bağlıdır. Bunun gerçekleşmesi ise yaygın ve yoğun vergi denetimleriyle mümkündür. Ancak bu şekilde ve sürdürülebilirlik sağlandığı takdirde vergi ahlakı toplumda gelişir ve yerleşir.

Tablo 9: 2012-2018 Yılları Türkiye’de Vergi İncelemeleri Sonucunda Bulunan Kayıt Dışı Matrah Tutarları

Yıllar	31.12. Tarihindeki Efektif Döviz Alış Kuru (ABD Doları)	İnceleme Sayısı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (Bin TL)	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (USD)	Bulunan Matrah Farka (Bin TL)	Bulunan Matrah Farka (USD)	Kesilmesi Önerilen Ceza (Bin TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (USD)	Vergi Kaybı Oranı (%)
2012	1,7814	46.845	4.535.523	2.546.044	131.000.852	73.538.145	8.776.095	4.926.516	59,6
2013	2,1328	71.352	8.561.313	4.014.119	53.674.959	25.166.429	19.086.884	8.949.214	54,9
2014	2,3173	55.284	7.939.389	3.426.138	39.378.004	16.993.054	16.582.634	7.156.015	56,3
2015	2,9056	58.676	9.804.000	3.374.174	46.749.981	16.089.614	18.843.083	6.485.092	47,9
2016	3,5294	49.817	7.234.873	2.049.888	32.641.061	9.248.331	15.904.493	4.506.288	45,4
2017	3,8078	44.182	5.878.506	1.543.806	23.153.169	6.080.458	14.370.586	3.773.987	70,5
2018	5,2573	44.376	8.722.800	1.659.179	37.711.654	7.173.198	19.862.613	3.778.101	66,4
Ortalama									57,3

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporları verilerine göre oluşturulmuştur.

<https://www.hmb.gov.tr/> , <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> (E.T: 29.10.2018)

Not: Tabloda TL cinsi nominal veriler TCMB yıl sonu efektif döviz alış kuru dikkate alınarak reel değerlere dönüştürülmüştür.

<https://www.tcmb.gov.tr/> , https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?evds/serieMarket/#collapse_2 (E.T: 31.12.2018)

Son yedi yılda mükellef sayısı açısından en çok incelemenin 2013 yılında yapıldığı görülmektedir. Diğer yıllarda ise incelenen mükellef sayısı 44 ila 58 bin aralığında kalmıştır.

²⁷⁰ Ömer Faruk Batırel, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 175, 1996, s. 53, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1484> (E.T: 03.08.2019).

2013 yılındaki en yüksek inceleme sayısı hariç bırakıldığında inceleme sayısı çok fazla sapma göstermemiştir.

Eylül 2018 itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, 1.919.895 gelir vergisi, 2.000.810 gayrimenkul sermaye iradı, 780.002 basit usulde vergilendirilen gelir vergisi ve 799.111 adet kurumlar vergisi faal mükellefi bulunmaktadır. Faal katma değer vergisi mükelleflerinin sayısı ise 2.666.013'tür. Son yedi yılın ortalama inceleme sayısı olan 52 Bin 933 rakamını baz aldığımızda, sadece KDV mükellefiyeti bulunan mükelleflerin sayısına oranı yüzde 2,04'ler civarında olmaktadır. Basit usul ve GMSİ mükelleflerinin de dâhil edilmesi halinde inceleme oranı yüzde 1'lere kadar düşmektedir.

2016 yılında incelenen mükellef sayısındaki düşüşte 6736 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanun hükümlerine göre matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler için vergi incelemesinden muafiyet şeklinde getirilen imkân etkili olmuştur.²⁷¹

Tablo 9'a göre vergi türleri itibarıyla en yüksek öneri tarhiyatı 2015 yılında gerçekleşmiştir. 2016 yılında bir önceki yıla göre tarhi istenilen vergi tutarında önemli bir düşüş yaşanmıştır. Bunun da temel sebebi olarak bahsi geçen 6736 sayılı kanunun belirtilen tutarlarda matrah ve/veya vergi artırımını (kurumlar, gelir vergisi, stopaj ve KDV) başvurusunda bulunan mükellefler nezdinde vergi incelemesi görevlendirmelerinin sonlandırılmasının etkili olduğu değerlendirilebilir.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirlemek zordur. "*Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı*" bu büyüklüğü ölçmek için yararlanılan dolaylı yöntemlerden biridir. Bu yolla mükelleflerin isteyerek veya istemeden bildirimde bulunmadığı gelirleri inceleme yoluyla saptanarak şayet varsa noksanlık, matrah farkları bulunur ve kayıt dışı ekonominin hacmi hakkında tahminde bulunulur. Bu yaklaşımla vergilendirilmeyen ekonominin büyüklüğü tespit edilir. Söz konusu bu vergilendirilemeyen işlemlerin bazılarının millî gelir içinde yer aldığı kabul edildiğinde kayıt dışı ekonominin vergilendirilmemiş ekonomiden daha geniş olduğu anlaşılmaktadır.²⁷²

Tablo 9'daki vergi kayıp oranı, vergi türleri itibarıyla vergi incelemesi sonuçlarından hareketle her bir vergi türünde tarhi istenilen vergi tutarının bulunan matrah farkının yüzde

²⁷¹ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu**, Ankara, 2016, s. 44.

²⁷² Sarılı, s. 36.

kaçına denk geldiğinin bulunması şeklinde ayrı ayrı hesaplanmıştır. İşlem sonucunda çıkan oranların ortalaması alınmış ve söz konusu yılların vergi kaybı oranı elde edilmiştir. 2012-2018 döneminde ortalama %57,28 olan kayıp oranı inceleme döneminde yüksek düzeydedir. İstisnaları olmakla birlikte genel olarak inceleme sayısının azaldığı yıllarda vergi kaçırma eğiliminin arttığı gözlenmiştir. Bu eğilimin artmasında marjinal vergi oranlarının yüksekliği etkili olabildiği gibi vergi kaçırma imkânlarının fazlalığı da vergi kaçakçılığı davranışının oluşmasında esas unsur olarak dikkat çekmektedir. Bir başka dikkat çekici nokta ise Tablo 11’de de görüldüğü gibi düşük inceleme oranının kayıtlı mükellefler nezdinde yapıldığı düşünüldüğünde bu kayıp oranının yüksek olduğu rahatlıkla söylenebilir. Vergi denetim sayılarında istikrarlı bir artış sağlanamamış olması kaçakçılık ortamına zemin hazırlamaktadır. Bu durumda da kayıtlara alınamayan ekonomik faaliyetler kayıt dışı ekonominin oluşmasına neden olmaktadır. Nitekim inceleme sayısı 2012 yılında 46.845 iken 2013 yılında %52,3 oranındaki artışla 71.352’ye yükselmiş, ertesi yıl yaklaşık %22,5 gerilemiş, 2015 yılında %6,1 artışla 58.676 olsa da 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gerilemiştir. Özetle, denetim oranının ve hatta denetim geçirme ihtimalinin artması ile vergi direnci arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur. Dolayısıyla kişilerin vergi ödeme noktasında karşı koyma gücü, denetimler sonucunda maruz kalınabilecek cezaların caydırıcılığına ve daha önce yapılan denetimlerin etkinliğine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

Aktif ve işleyen bir ceza sisteminin olmazsa olmaz koşulu, vergi yasalarına uymayanların doğru bir şekilde belirleneceği ve ilgili cezai yaptırımların ısrarla uygulanması noktasında vatandaşların kararsız bir algıya kapılmamasıdır. Bunun için teknolojinin getirdiği olanaklardan mümkün mertebe faydalanarak vergi kurallarına uymayanlar net biçimde belirlenmeli ve gerekli müeyyideler uygulanmalıdır. Ayrıca vergi cezalarının (usulsüzlük, vergi ziyayı vs.) iktisadi koşullar dâhilinde kapsamı ne kadar geniş ve ölçülü ise o kadar etkili olmaktadırlar.²⁷³

²⁷³ Kalkınma Bakanlığı, s. 45.

Tablo 10: 2017 ve 2018 Yılları Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL ve USD)		Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL ve USD)		Kesilmesi Önerilen Ceza (TL ve USD)	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Kurumlar Vergisi	2.283.246.483 ₺ 599.623.531 \$	4.201.464.344 ₺ 799.167.699 \$	334.576.841 ₺ 87.866.180 \$	763.592.687 ₺ 145.244.267 \$	602.327.127 ₺ 158.182.448 \$	1.498.653.986 ₺ 285.061.531 \$
Kurumlar Vergisi Geçici	2.247.615.035 ₺ 427.522.689 \$	6.761.631.738 ₺ 1.286.141.506 \$	*236.586.360 ₺ 45.001.495 \$	*662.711.930 ₺ 126.055.567 \$	391.615.600 ₺ 74.489.871 \$	1.690.623.542 ₺ 321.576.387 \$
Gelir Vergisi	489.020.950 ₺ 128.426.112 \$	4.046.792.399 ₺ 769.747.285 \$	139.733.182 ₺ 36.696.565 \$	186.366.600 ₺ 35.449.109 \$	248.943.265 ₺ 65.377.190 \$	386.900.095 ₺ 73.592.927 \$
Gelir Vergisi Geçici	483.380.963 ₺ 91.944.717 \$	842.774.855 ₺ 160.305.643 \$	*43.660.974 ₺ 8.304.828 \$	*65.779.043 ₺ 12.511.944 \$	66.180.140 ₺ 12.588.237 \$	130.735.633 ₺ 24.867.448 \$
KDV	5.217.928.134 ₺ 1.370.326.208 \$	12.104.078.223 ₺ 2.302.337.364 \$	3.047.427.562 ₺ 800.311.876 \$	4.917.247.676 ₺ 935.318.067 \$	8.933.363.021 ₺ 2.346.069.389 \$	12.267.600.968 ₺ 2.333.441.304 \$
BSMV	165.847.779 ₺ 31.546.189 \$	409.854.788 ₺ 77.959.178 \$	8.404.762 ₺ 1.598.684 \$	19.454.243 ₺ 3.700.425 \$	13.011.015 ₺ 2.474.847 \$	34.136.511 ₺ 6.493.164 \$
ÖTV	225.837.343 ₺ 59.309.140 \$	253.268.886 ₺ 48.174.707 \$	1.356.368.846 ₺ 356.208.006 \$	1.523.633.851 ₺ 289.812.994 \$	3.154.876.569 ₺ 828.530.009 \$	3.135.567.088 ₺ 596.421.564 \$
Damga Vergisi	8.202.787.125 ₺ 1.560.266.130 \$	5.449.583.992 ₺ 1.036.574.666 \$	72.572.343 ₺ 13.804.109 \$	46.431.224 ₺ 8.831.762 \$	92.851.732 ₺ 17.661.486 \$	48.649.216 ₺ 9.253.650 \$
Gelir Vergisi Stopaj	1.209.456.107 ₺ 317.625.954 \$	1.686.880.618 ₺ 320.864.440 \$	266.370.696 ₺ 69.953.962 \$	305.411.382 ₺ 58.092.820 \$	364.022.045 ₺ 95.599.045 \$	401.463.056 ₺ 76.362.973 \$
Kurumlar Vergisi Stopaj	498.739.433 ₺ 94.866.078 \$	700.620.298 ₺ 133.266.182 \$	55.683.225 ₺ 10.591.601 \$	80.062.537 ₺ 15.228.832 \$	56.166.187 ₺ 10.683.466 \$	81.517.349 ₺ 15.505.554 \$
Diğer Vergiler	2.129.309.944 ₺ 559.196.897 \$	1.254.704.133 ₺ 238.659.413 \$	317.121.789 ₺ 83.282.155 \$	152.109.045 ₺ 28.932.921 \$	447.229.024 ₺ 117.450.765 \$	186.766.082 ₺ 35.525.095 \$
TOPLAM	23.153.169.296 ₺ 4.404.003.822 \$	37.711.654.275 ₺ 7.173.198.082 \$	5.878.506.580 ₺ 1.118.160.763 \$	8.722.800.218 ₺ 1.659.178.707 \$	14.370.585.724 ₺ 3.773.986.481 \$	19.862.613.528 ₺ 3.778.101.597 \$

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 ve 2018 yılları faaliyet raporları.

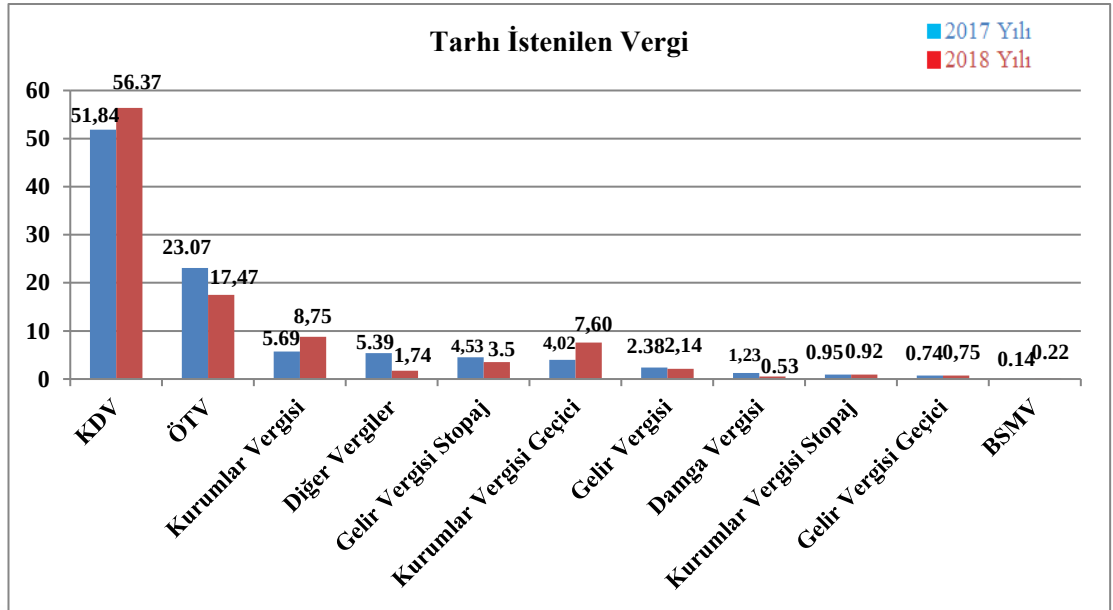
<https://www.hmb.gov.tr/> , <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> (E.T: 29.10.2018)

*Bu tutar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi ziyai hesaplanmaktadır.

Not: Tabloda TL cinsi nominal veriler TCMB yıl sonu (31.12. Tarihindeki) efektif döviz alış kuru dikkate alınarak reel değerlere dönüştürülmüştür.

<https://www.tcmb.gov.tr/> , https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?evds/serieMarket/#collapse_2 (E.T: 31.12.2018)

Tablo 9’da yer verilen son iki yıl seçilip vergi türleri ayrı ayrı ele alındığında benzer sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Vergi incelemeleri sonucunda 2017 yılı için tarhi istenilen toplam 5.878.506.580 TL ve 2018 yılı için 8.722.800.218 TL tutarındaki verginin oransal dağılımı aşağıdaki Şekil 12’de gösterilmiştir.

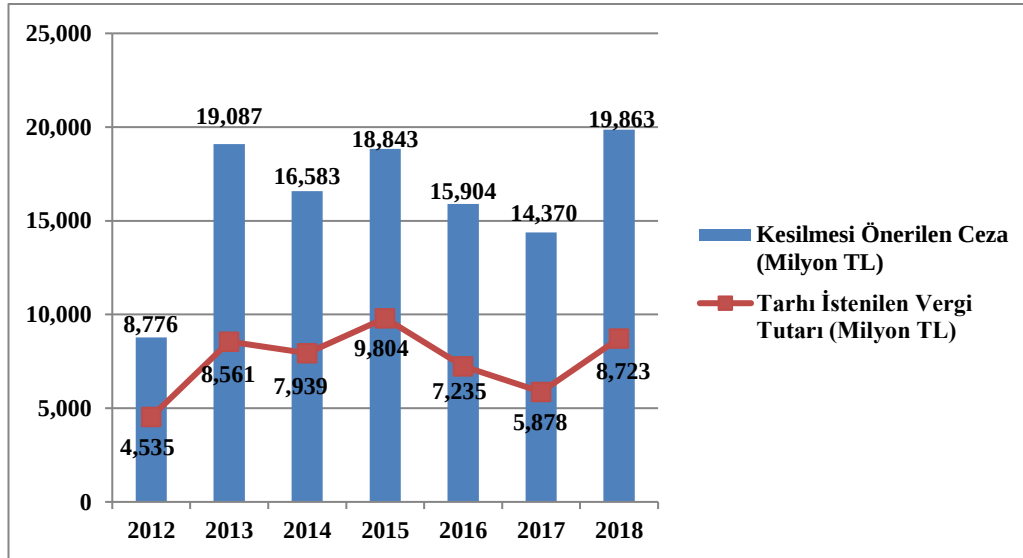


Şekil 12: 2017 ve 2018 Yılları Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçlarının Tarhi İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı

Kaynak: Tablo 10 verilerine dayanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

2017 yılında vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenilen toplam 5.878.506.580 TL tutarındaki verginin yüzde 51,84'ü katma değer vergisi, %23,07'si özel tüketim vergisi ile başı çekerken; %5,69'u kurumlar vergisi, %5,39'u diğer vergiler, %4,53'ü gelir vergisi stopaj, %4,02'si kurumlar vergisi geçici, %2,38'i gelir vergisi, %1,23'ü damga vergisi, %0,95'i kurumlar vergisi stopaj, %0,74'ü gelir vergisi geçici ve %0,14'ü ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden oluşmaktadır. 2018 yılında mükellef başına tarhi istenilen vergi tutarı bir önceki yıla göre %48, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise bir önceki yıla göre %38 artmıştır. Her iki yılda da tarh edilmesi istenen vergilerde KDV ve ÖTV ilk sırada yer almaktadır.

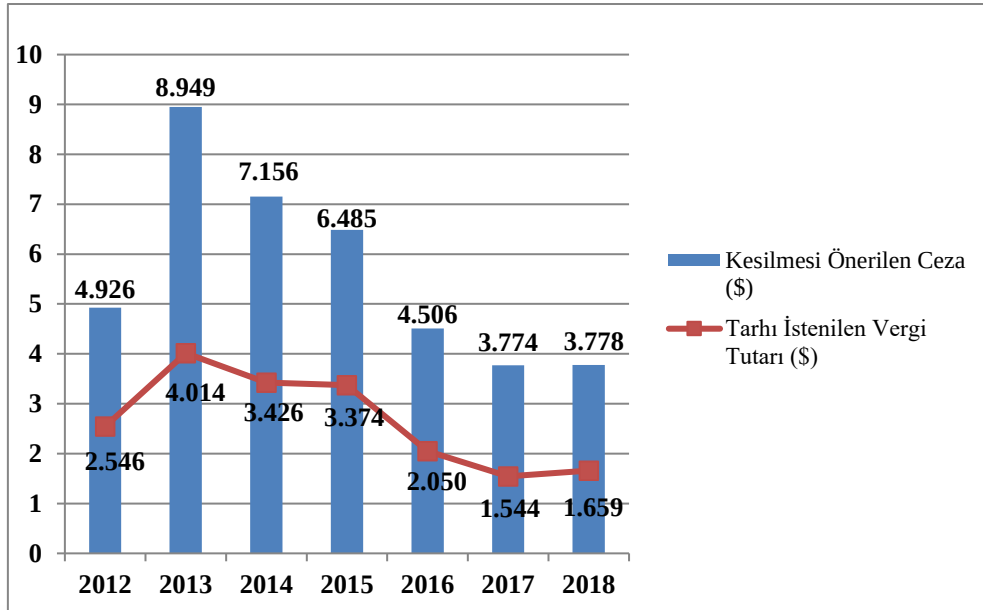
2017 yılında diğer vergiler (ÖİV, harçlar, gümrük vergisi gibi) hariç tutulduğunda, dolaylı vergiler olan KDV, ÖTV, BSMV, damga vergisine ilişkin tarhiyat önerileri toplam tarhiyatın %76,28'ini oluşturmaktadır. Aynı oran 2018 yılında %74,59'dur. Tablo 5'te bahsi geçen ve 2017 yılında KDV ve ÖTV'nin vergi gelirleri içindeki payının sırasıyla %33 ve %22,3 olduğu göz önüne alındığında, aynı vergiler için tarhi istenilen vergi bazında oransal dağılımı (%51,84 ve %23,07) daha yüksektir. 2018 yılı için KDV'de benzeri bir durum söz konusu iken ÖTV, vergi gelirlerinin %18,3'ünü; tarhi istenilen toplam vergilerin ise %17,47'sini oluşturmuştur. 2017 yılında gelir vergisi mükellefi sayısına göre ise önerilen tarhiyat tutarı olan 139.733.182 TL, tarhi istenilen toplam 5.878.506.580 TL içerisinde %2,38 oranı ile düşük seviyelerde kalırken, 2018 yılında da %2,14'e inmiştir.



Şekil 13: 2012-2018 Yıllarında Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları ve Tarhı İstenilen Vergi Tutarları (Nominal)

Kaynak: Tablo 9 ve Tablo 10 verileri ile VDK faaliyet raporlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 13'teki veriler incelendiğinde kesilmesi istenilen ceza miktarları ile tarhı istenilen vergi tutarlarının aynı yönde hareket ettikleri görülmektedir. Örneğin; 2016 yılında kesilmesi önerilen ceza tutarı 15.904 milyon TL iken 2017 yılında bu tutar 14.370 milyon TL'ye düşmüş, 2018 yılında 19.863 milyon TL'ye çıkmıştır. 2016 ve 2017 yıllarında tarhı istenilen vergi tutarında da düşüş gerçekleşmiş ve sırasıyla 7.235 milyon TL iken 5.878 milyon TL olmuştur. 2018 yılında ise bu tutar 8.723 milyon TL'ye yükselmiştir. Yıllar itibarıyla oransal olarak bakıldığında ise tarhı istenilen vergi tutarının iki katı kadar ceza kesilmesi önerilmiştir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu 344. maddede geçen vergi ziyayı (vergi kaybı anlamına gelir) cezasına yine aynı kanunun 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verildiği sonucuna işaret etmektedir. Çünkü vergi ziyasına kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları; vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi suretiyle vergi kaybına uğranılması durumu ile belirlenmiş şekil şartlarına uyulmaması nedeniyle kesilen parasal nitelikli cezalardır. VUK madde 359'da ise bu fiillerin; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlara yönelik cezai müeyyideler içerdiği görülmektedir.



Şekil 14: 2012-2018 Yıllarında Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları ve Tarhı İstenilen Vergi Tutarları (Reel)

Kaynak: Tablo 9 ve Tablo 10 verileri ile VDK faaliyet raporlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 13'ten çıkarılan bir diğer sonuç ise 2017 yılında genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri tahsilatının red ve iadeler hariç 536.6 milyar TL (red ve iadeler dâhil ise 626.1 milyar TL) olarak gerçekleştiği düşünülmünce; bu tutarın yaklaşık yüzde 1,1'i kadar bir verginin de vergi incelemeleri sonucunda tarh edildiği görülmektedir. 2018 yılında ise 621.3 milyar TL olan genel bütçe vergi gelirlerinin yaklaşık %1,4'ü kadarlık kısmı vergi incelemeleri sonucunda tarh edilmiştir.

Tablo 11: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları ve Mükellef Başına İnceleme Sonuçları (2011-2018)

Yıllar	31.12. Tarihindeki Efektif Döviz Alış Kuru(ABD Doları)	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)	Mükellef Başına Tarh İstenilen Vergi Tutarı (₺)	Mükellef Başına Tarh İstenilen Vergi Tutarı (\$)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (₺)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (\$)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (₺)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (\$)
2011	1,9052	2.367.721	16.267	0,69	241.357	126.683	402.061	211.033	643.418	337.717
2012	1,7814	2.422.975	46.845	1,93	96.820	54.351	187.343	105.166	284.163	159.517
2013	2,1328	2.460.281	71.352	2,9	119.987	56.258	267.503	125.423	387.490	181.681
2014	2,3173	2.472.658	55.284	2,24	143.610	61.973	299.953	129.441	443.563	191.414
2015	2,9056	2.527.084	58.676	2,32	167.087	57.505	321.138	110.524	488.225	168.029
2016	3,5294	2.541.016	49.817	1,96	145.229	41.148	319.258	90.457	464.487	131.605
2017	3,8078	2.636.370	44.182	1,68	133.052	34.942	325.259	85.419	458.311	120.361
2018	5,2573	2.727.208	44.376	1,63	196.566	37.389	447.598	85.138	644.164	122.528

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporları; <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> (E.T: 13.05.2019)

(*) Faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefi toplamından oluşmaktadır.

Not: Tabloda TL cinsi nominal veriler TCMB yıl sonu efektif döviz alış kuru dikkate alınarak reel değerlere dönüştürülmüştür.

<https://www.tcmb.gov.tr/> , https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?evds/serieMarket/#collapse_2 (E.T: 31.12.2018)

Yine 2017 yılı faaliyet raporunda belirtildiği üzere Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan incelemeler dikkate alındığında mükellef başına ortalama yaklaşık 133 bin TL’lik vergi tarh edilmiş; 325 bin TL de ceza kesilmiştir. Dolayısıyla 2017’de VDK tarafından yapılan incelemeler neticesinde, mükellef başına toplam 458 bin TL civarında bir vergi ve ceza maliyeti ortaya çıkmıştır.²⁷⁴ 2018 yılında ise mükellef başına 196 bin TL vergi tarh edilmiş; 447 bin TL ceza kesilmiştir. 2018 yılında mükellef başına toplam vergi ve ceza miktarı ise 644 bin TL’dir.²⁷⁵

Tablo 11’de yer alan verilere göre 2018’de faal mükellef sayısının 2.727.208 olduğu dikkate alındığında, faal mükelleflerin VDK tarafından incelenme oranının 2018’de %1,63 olduğu ortaya çıkmaktadır. İnceleme oranı düşük kalmaktadır. Nasıl ki 2017 yılında incelenen mükellef sayısı ve oranında düşme yaşandı ise bunun sonucu olarak aynı dönemde tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarında da azalma meydana gelmiştir. 2018 yılında ise mükellef sayısı bir önceki yıla göre 90 bin 838 artmış olmasına rağmen incelenen mükellef sayısı sadece 194 adet artmıştır.

²⁷⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2017, s. 42.

²⁷⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2018, s. 45.

2016 yılı VDK faaliyet raporunda belirtildiği üzere 2016'da inceleme düzeyinin bir önceki yıla azalış göstermesinde 6736 sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler nezdinde incelemelerin durdurulması esas sebep olarak belirtilmiştir. 2017 yılında çıkarılan 7020 sayılı Kanun kapsamında, 6736 sayılı Kanuna göre tahakkuk eden alacakların (matrah ve vergi artırımını ile işletme kayıtlarının düzeltilmesinden kaynaklanan vergiler), 7020 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılması mümkün bulunmadığından ve ayrıca 7020 sayılı Kanunun ayrı bir matrah ve/veya vergi artırımını kapsamadığından dolayı inceleme oranındaki azalışta her ne kadar mükellef sayısındaki artışın etkisi olsa da inceleme sayısı ve oranının az oluşu ana sebep olarak görülmektedir.²⁷⁶

En genel tanımı ile damga vergisi bireyler ve topluluklarının kendi aralarında veya devletle yaptıkları hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini taşıyan kâğıt ya da elektronik belgeler üzerinden alınan bir mali yükümlülüktür.²⁷⁷ Cebri bir kamu geliri olan damga vergisinde vergilendirme; bir iş ya da muamele sonucunda yapılmaktadır. Sonuçta Türkiye'de damga vergisi iş yapma kolaylığı açısından değerlendirildiğinde süreci yavaşlatan bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

2017 yılı genel bütçe vergi gelirleri incelendiğinde %2,53'lük tahsilât oranı ile 21.008.073 TL tahakkuk edip kesinleşip, 15.812.610 TL tahsil edilen damga vergisi nicelik olarak fazla bir yer kaplamadığı halde vergi türleri açısından bakıldığında da en fazla matrah farkının Tablo 10'a göre 8.202.787.125 TL ile damga vergisi incelemeleri sonucunda çıktığı görülmektedir.²⁷⁸ 2018 yılında da benzer şekilde damga vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %2,35 olup 5.449.583.992-TL bulunan matrah farkıyla damga vergisi, vergi türleri itibarıyla bulunan toplam matrah farkının %14,45'ini oluşturmaktadır. Uygulamada hem denetim açısından hem de mükelleflerin damga vergisini ödeme açısından sorun yaşanan konulardan biri olduğu anlaşılmaktadır.

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışı ve boyutlarının genişlemesine neden olan etmenlerin başında, vergi idaresinin denetim konusunda yeteri kadar etkin olamadığı gelmektedir. Tablo 11'de Türkiye'de vergi inceleme sonuçlarına ilişkin veriler incelendiğinde görülmekte ki bu bilgiler beyanları incelenen sınırlı sayıdaki mükellefin eksik bildirimlerinden yola çıkılarak bulunmuştur. Ancak beyanları incelenemeyen veya vergi

²⁷⁶ 2016 Yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, s. 44; https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf (E.T: 24.11.2018).

²⁷⁷ <http://www.acikogretimadalet.com/bir-mali-yukumluluk-olarak-damga-vergisinin-tanimi-konusu.html> (E.T: 24.11.2018).

²⁷⁸ GİB İstatistikler; https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (E.T: 24.11.2018).

dairelerine daha önce beyanda bulunmayan mükelleflerin de hesaba katılması ile vergi kaçakçılığının boyutlarının daha da büyüme riski bulunmaktadır. Denetimde etkinlik sorunun altında yatan nedenlerden birisi, Türkiye’deki mükellef sayısı ile vergi inceleme elemanlarının sayısının arasındaki oranın çok büyük olmasıdır.²⁷⁹

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmenin etkili yöntemlerinden birisi, etkin bir vergi inceleme sisteminin oluşturulmasıdır. Etkin bir vergi incelemesi sisteminin oluşturulmasıyla, ekonomik sistemin bozulması önlediği gibi ülkede uygulanan ekonomik politikaların başarısı da artar. Ayrıca etkin bir vergi inceleme sisteminin oluşturulması beyan esasına dayanan vergi sisteminin vazgeçilmez unsurudur. Bu açıdan özellikle temel finansal tablolara dayalı rasyo analizi yoluyla firmaların kârlılık, verimlilik ve performansının çeşitli yönlerden ölçülmesi etkin bir vergi sisteminin oluşturulması noktasında büyük önem taşımaktadır.²⁸⁰

Günümüzde vergiler genellikle mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin beyanının gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır. Vergi incelemesi; bir vergi yükümlüsünün işi ile ilgili vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin tüm işlemlerinin ayrıntılı olarak doğruluğunun araştırılmasıdır.²⁸¹ Vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin defterleri, belgeleri vs. incelenerek kurallara uygun tutulup tutulmadıkları ve gerçek durumu yansıtıp yansıtmadıkları araştırılmaktadır. Vergi incelemesi boyunca; karışık inceleme veya çapraz denetim yöntemleri uygulanabilmektedir.²⁸² Vergi idaresinin re’sen vergi tarhiyatı yaparken esas aldığı kaynaklardan birisi yapılan bu vergi incelemeleri sonucunda hazırlanan vergi inceleme raporlarıdır.

Mükelleflerin vergiye uyumunun tam olarak sağlanması açısından vergi incelemelerinin büyük bir işlevi vardır. Kayıt dışı ekonominin düşük düzeylerde olduğu, vergi uyumsuzluklarının en aza indiği, sağlam ve bağımsız vergi otoritelerinin bulunduğu ülkelerde mükelleflerin de vergiye uyma isteği yüksek olacaktır. Vergiye uyumun artması beraberinde incelemelerin makul seviyelerde kalmasını anlamlı kılacaktır. Ancak bu durum vergi incelemelerinin hiç olmayacağı anlamına gelmemektedir.

²⁷⁹ Özer Özçelik ve Ercan Yaşar. “Kayıtdışı Ekonomi Olgusunu Azaltmaya Yönelik Öneriler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s. 215-217.

²⁸⁰ Suphi Aslanoglu ve Seyfi Yıldız, “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt.6, Sayı.6, Temmuz/Aralık 2007-2, s. 144.

²⁸¹ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 141.

²⁸² Bilici, s. 103.

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanmasında incelenen mükellef sayısının ve bulunan matrah farklarının artırılmasından daha önemli olan vergi inceleme sürecinin (görevlendirme, incelemeye başlama tutanağı, defter ve/veya belgelerin alınması, inceleme tutanaklarının hazırlanması, bilgi verme, onay/imza, inceleme raporu hazırlanması v.b.) kalitesini artırmaktır. Türkiye’de mükellefler ile sürekli etkileşim halinde, kıstasları daha belirli, tarafsız ve açık olan bir vergi inceleme sisteminin oluşturulması kayıt dışı ekonominin vergi boyutunun kontrolünü sağlayacaktır.

Maliye Bakanlığının 2018 yılı Performans Programında vergi denetimi aracılığıyla kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek amacıyla belirlenen stratejik hedefler şu şekildedir;²⁸³

- 1- *Risk analiz ve elektronik denetim kapasitesini geliştirmek.*
- 2- *Vergi Müfettişlerine verilen eğitim süresini artırmak.*
- 3- *e-Denetim yöntemleriyle vergi incelemelerinde etkinliği artırmak.*
- 4- *Dış paydaşlara yönelik mükellef hak ve yükümlülükleri hakkında eğitim, seminer ve konferans düzenlemek, eğitim ve bilgilendirme videoları hazırlamak.*
- 5- *İdarenin işleyişine rehberlik etmek üzere teftiş yöntemlerini geliştirmek* başlıkları altında vurgulanmıştır.

2.3.4. Vergi Affı veya Benzeri Düzenlemeler

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir. Vergi afları mükelleflerin kendilerini toparlamaları, geçmişlerini temizlemeleri ve vergi anlamında devletle barışmalarını sağlamaktadır. Vergi afları, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturmakta ve dolayısıyla vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azaltmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmalarına neden olan bu uygulama, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmakta, adalet ve güven duygularını da zedelemektedir.²⁸⁴

²⁸³ Maliye Bakanlığı, *2018 Yılı Performans Programı*, s. 22.

²⁸⁴ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı 164, 2013, s. 99-100.

Ancak genel anlamıyla "vergi affı" kavramı; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir. Vergi aflarının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁸⁵

- Vergi affı yasayla çıkarılır.
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.
- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.

Vergi affı bir kültür olarak kabul edildiğinde, bunun dünyada var olan ve kabul gören bir olgu olduğu söylenebilir. Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında, bu olguya bağlı ülkeler bazında somut vergi affı olayının da yaygın olduğu yapılan çalışmalarda görülmektedir. Vergi affı kavramının içeriği:²⁸⁶

- 1- *Geçmişteki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiğinde; cezaların,*
- 2- *Geçmişteki vergi asıllarının tamamı veya bir kısmı ile gecikme faizlerinin tamamı veya bir kısmı ödendiğinde; idari ve adli cezalar,*
- 3- *Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ve cezai nitelikli cezaların affedilmesinden oluşmaktadır.*

Vergi aflarının en önemli nedenlerinin başında ekonomik ve mali nedenler gelmektedir. Kriz dönemlerinde ülkelerin gelir toplama potansiyeli sekteye uğramaktadır. Bu durum o ülkede yaşayan vergi mükelleflerinin de parasal olarak sıkıntı yaşamasına neden olur. Bir taraftan kamunun finansman ihtiyacı diğer taraftan mükelleflerin nakit problemi yaşaması durumunda her iki kesim de bir çıkış yolu aramaya başlar. Şayet devlet açısından toplanamayan alacakların da varlığı bir hayli fazla ve ilave olarak ticari hayatın çoğunluğunu etkileyen bir bunalım dönemi söz konusu ise düzenleme yapmaya gerek görülebilir. Bu düzenlemelerin en başında ise vergi bazındakiler gelmektedir. Bilinçli veyahut bilinçsiz olarak kayıt dışı kalan kimi stok malların ve servet oluşumlarının ekonomiye kazandırılması, vergilendirilemeyen kaynakların vergilendirilmesi, enflasyonun ciddi boyutlara ulaştığı uzun

²⁸⁵ İdris Şenyurt, "Türkiye'de Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları I", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.319, Mart 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4640> (E.T: 19.05.2019).

²⁸⁶ Nihal Saban, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", **Anayasa Yargısı Dergisi**. Cilt.18, 2001, s. 455.

süren dönemlerde ödenemeyen vergilerin bir de gecikmesinden kaynaklanan faiz ve zamların bir sarmala dönüşmesi durumunda bunlardan belirli oran ve miktarda vazgeçilmesi gibi mali yapılandırma biçimleri görülmektedir.²⁸⁷

Vergi aflarının birçok ülkede uygulanması afları ‘kaçınılmaz’ kılan mali, ekonomik, politik ve sosyal nedenlerin varlığının göstergesidir. Bundan ötürü devletin af uygulamasına keyfi olarak başvurusu beklenemez. Vergi aflarından faydalanan mükelleflerin özellikleri ise af döngüsünü ortaya çıkarmak açısından üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Zira vergi aflarından faydalanan mükellefleri diğer mükelleflerden ayıran bazı özellikler olabilir. Afla aklanmayı alışkanlık haline getiren ve vergisel yükümlülüklerini af beklentisi içinde yerine getirmeyen bir mükellef tipinin varlığı halinde neredeyse rutin hale gelmiş af mekanizması arasında bir ilişki kurulabilir. Eğer bu tip mükellefler toplam içinde önemli bir paya sahipse bu durumun vergi uygulamalarında oluşturacağı zafiyet açısından incelenmesi gerekmektedir. Öte yandan, vergisel anlamda aftan nemalanan bir mükellef tipinin varlığı, affın hedeflerini de tartışmalı hâle getirmektedir. Afların gelişmekte olan ülkelerde uygulamada sıkça uygulanmasının en önemli nedeni (politik gereklilik yanında) çok gereksinim duyulan acil gelire kavuşmaktır. Ancak vergi affı nedeniyle geçici olarak yükselen vergi tahsilâtının aslında af beklentisi yüzünden geciktirilmiş ödemelerden kaynaklandığı tartışılabilirse af savunusunda en çok öne çıkan tahsilât artışı da dayanaktan yoksun olmaktadır. Zira kısa dönemde oluşan tahsilât artışı bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarından oluşmaktadır. Affın uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmaya yol açması ve dürüst mükellefleri de “af kollayan” mükellef tipine dönüştürmesi muhtemeldir.²⁸⁸

İdari açıdan vergi afları, birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkân sağlaması, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlamaktadır.²⁸⁹ Vergi yapılandırmalarının idari açıdan olumlu olarak nitelendirilebilecek özelliklerinden biri budur.

Vergi affıyla birlikte mükelleflere yönelik daha etkin hizmet sunulması ve sorumluluklarına ilişkin daha iyi eğitim verilmesi, vergi uygulamasının iyileştirilmesine yönelik daha fazla harcama yapılması ve vergi kaçakçılarına yönelik daha sert cezaların

²⁸⁷ Edizdoğan ve Gümüş, s. 102-103.

²⁸⁸ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2006, s. 43-44.

²⁸⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 39.

uygulanması şeklinde önlemlerin alınması halinde bir defalık vergi afları gelecekteki vergi uyumunu artıracaktır. Buna göre vergi affının başarısı bir yönüyle hükümetin alacağı önlemlerin başarısına, bir yönüyle de mükellefin bu önlemleri algılamasına bağlıdır. Bu anlamda mükelleflerin vergi affıyla ilgili adalet anlayışları, vergi affı sonrası verecekleri uyum kararlarının belirlenmesinde son derece önemlidir.²⁹⁰

Vergi affı uygulamasının başarılı olabilmesi, af kanunu uygulanırken affa neden olan faktörlerin kaldırılmasını sağlayacak ek önlemlerin alınması ile mümkündür. Eğer vergi affından yararlanan bir mükellef af sonrasında hiçbir şeyin değişmediğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerin de hâlâ varlığını sürdürdüğünü görecektir. Bu düşünce, af uygulamalarının vergi suçu işleyenlerin yakalanma ihtimallerini artıracak şekilde idarî ve hukukî reformlarla yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.²⁹¹

2.3.4.1. Vergi Alacaklarına İlişkin Düzenlemelerin Etkileri

Genel olarak vergi aflarının; kısa bir süre için tahsilât artışına bağlı olarak vergi gelirlerinde ani bir yükseliş sağlama, gerek özel gerekse de kamu açısından maliyet yönetiminde kolaylık, vergi idaresi ile vergi yargısındaki ihtilaflı işlerde yığılmaların önlenmesi, af sonrasında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda muhtemel artışın beklenmesi, etkin bir vergi ceza ve denetim sistemi ile hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin önünü daha açık görebilmelerine imkân verme gibi önemli bir dizi yararları bulunmaktadır. Ancak afların vergiye gönüllü uyumda artış beklentisinin yanı sıra gönüllü uyumun azaltması gibi riski vardır. Bu risk vergi aflarının uygulanma sıklığının artmasıyla birlikte daha belirgin bir hal almaktadır. Yine, tekrarlanan vergi aflarının uzun periyotlarda vergi gelirinde azalma meydana getirirken, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen yükümlüler üzerinde ortaya çıkardığı adaletsizlik duygusu gibi psikolojik zararları da söz konusudur. Kurumsal açıdan bakıldığında ise rutin duruma gelmiş vergi aflarının, vergi otoritesinin vergileri toplama noktasında zafiyete düşmesine yol açacaktır. Bu zayıflama aslında mükelleflerin devamlı olarak bir af beklentisi içerisine girmesiyle beraber vergisini ödeme noktasında gösterdiği gevşeklikten kaynaklanmaktadır. Vergi aflarının daha çok vergiye uyumda sorunlu mükellefler için bir anlam ifade ettiği düşünülecek olursa bu gevşekliğin tüm mükellefleri kapsamadığı gözlemlenir.

²⁹⁰ Edizdoğan ve Gümüş, s. 107.

²⁹¹ Edizdoğan ve Gümüş, s. 110.

Kısaca hem vergi aflarından yararlanan mükellefler hem de vergi uyumsuzluğu olan mükellefler daha önceki eksik kalan yükümlülüklerinin fayda-maliyet analizini af ile birlikte bir kez daha yaparak değerlendirme yoluna gitmektedirler.²⁹² Bu sebeple firmalar yeni yatırımlar yapmak veya büyümek için özsermayelerini artırmak durumunda kaldıklarında tercih yapma noktasında kazançlarından vergi ve sigorta primi gibi maliyetlerin ödenmesinden kaçınma yoluna gidebilmektedirler.

Vergi affı bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılan bir terim olmasına rağmen vergi yasalarında bu terimlerin kullanılmadığı görülmektedir. Yasa koyucu, vergi hukukunda af kavramına sıcak bakılmadığı için terim olarak “af” değil ama kavramın içeriğinin örtüştüğü “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”, “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun”, “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun” ya da “... Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” gibi terimleri tercih etmektedir. Bu sadece Türkiye’ye özgü bir şey olmayıp, Amerika’da da “Tax Amnesty” yerine “Tax Amnesty Program” olarak sunulması, gelişmiş ülkelerde de aynı kaygının taşındığını düşündürmektedir.²⁹³

Tablo 12 incelendiğinde Türkiye’de 2008 ila 2018 yılları arasında “Varlık Barışı” olarak ta bilinen 5811 ve 6486 sayılı Kanunları da hesaba kattığımızda yedi kez vergi alacaklarının yapılandırılmasına dair kanun çıkarıldığı görülmektedir. Yani son üç yılda art arda olmak üzere yaklaşık olarak her bir buçuk yılda bir vergi borçlarının yeniden yapılandırılması için yasal düzenleme yapılmıştır. Temelde sıkıntılı ekonomik dönemlerin firma veya işletmeler üzerinde yol açtığı tahribatı azaltıcı etkisi bulunan bu tarz uygulamaların bu denli aralıklarla çıkarılmasının ekonomik birimler için pek de olumlu kalıcı etkiler yaratmadığı anlaşılmaktadır.

²⁹² Savaşan, s. 48.

²⁹³ Saban, s. 455.

Tablo 12: Türkiye’de 2008-2018 Yılları Arasındaki Vergi Borçlarına Yönelik Yapılandırmalar

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 22.11.2008 tarih ve 27062 sayı	Kabul Tarihi: 13.11.2008
6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 25.02.2011 tarih ve Mükerrer 27857 sayı	Kabul Tarihi: 13.02.2011
6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 29.05.2013 tarih ve 28661 sayı	Kabul Tarihi: 21.05.2013
6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 11.09.2014 tarih ve Mükerrer 29116 sayı	Kabul Tarihi: 10.09.2014
6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 19.08.2016 tarih ve 29806 sayı	Kabul Tarihi: 03.08.2016
7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 27.05.2017 tarih ve 30078 sayı	Kabul Tarihi: 18.05.2017
7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	
Resmi Gazete’de yayım: 18.05.2018 tarih ve 30425 sayı	Kabul Tarihi: 11.05.2018

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete’sinin İnternet Sitesinde Yayımlanan Kanunlar Esas Alınarak Tarafımızca Oluşturulmuştur. <https://www.resmigazete.gov.tr/> (E.T: 15.12.2018).

Bunun bir başka göstergesi ise birikmiş vergi borçlarına ilişkin bu düzenlemelerin siyasi partilerce seçimlerde etkili bir araç olarak görülmesidir. Yapılan bu düzenlemeler ise bir ülkenin vergi sisteminde yapılması gerekli olan değişikliklerin de önemli bir göstergesidir. Aynı zamanda ise idarenin vergi uygulamalarında tam olarak etkin olamadığının bir sonucudur.²⁹⁴ Bu açıklamalar doğrultusunda vergilendirmenin siyasetle çok yakın ilişki içinde

²⁹⁴ Savaşan, s. 57.

olduğu anlaşılmaktadır.²⁹⁵ Tablo 12’de görülen Türkiye’deki vergi borcu düzenlemeleri genel olarak birbirine benzer niteliktedir. Örneğin;

6736 sayılı Kanun düzenlemesinin kapsadığı dönemler itibarıyla vergilerin ödenmemiş kısmının %100’ünün mükelleflerce ödenmesi, vergi aslına bağlı cezalar ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının %100’ünün tahsilinden vazgeçilmesi şeklinde çıkarılmıştır. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş vergi cezaları ile iştirak nedeniyle kesilmiş vergi cezalarının %50’sinin mükellefler tarafından ödenmesi gerekirken, Devlet, cezanın kalan %50’sinin tahsilatından vazgeçmiştir.²⁹⁶

Benzer biçimde 7020 sayılı Kanun kapsamında; kesinleştiği halde ödemede gecikilmiş borçlarda Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) oranında güncelleme yapılırken, beyana dayanan vergilerin aslı aynen tahsil edilecekken, vergi ziyai cezasının tamamının silinmesi ve vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının (I. ve II. derece usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları) %50’sinin Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50’sinin tahsilinden vazgeçilmesi gibi hükümler getirilmiştir. Yani, vergi, idari para cezası ve kapsama giren diğer borçların asılları ile (Yİ-ÜFE) oranları esas alınarak güncellenen tutarın ödenmesi halinde; gecikme faizi ve zammı ile vergi aslına bağlı olan (vergi ziyai) cezalarının tahsilinden vazgeçilerek borçların yapılandırılması sağlanmıştır.²⁹⁷

Keza 2018 yılında çıkarılan 7143 sayılı Kanun ile 31.03.2018 tarihi itibarıyla gecikmiş vergi borçlarında Yurt İçi ÜFE oranında güncelleme yapılırken, vergilerin asıllarının tamamını mükelleflerin ödemesi şartı ile vergi ziyai cezalarının tamamı silinmiştir. Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık fiillerine iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarının %50’sinin silinmesi, matrah ve vergi artırımında vergi incelemesinden muafiyet, inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için yapılandırma, beyan edilmemiş gelirler ve kazançlar için pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyan, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması gibi düzenlemeler yer almıştır. Bunun yanı sıra yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları Türkiye’ye getirilmek suretiyle milli ekonomiye kazandırılması ve bu varlıklarını Türkiye’ye getiren gerçek ve tüzel kişilerin maddedeki hükümler çerçevesinde bu varlıklarına serbestçe tasarruf edebilmelerine imkân sağlanması ayrıca gelir veya kurumlar

²⁹⁵ Saban, s. 470.

²⁹⁶ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160819-1.htm> (E.T: 15.12.2018).

²⁹⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170527-1.htm> (E.T: 15.12.2018).

vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak işletmenin defter kayıtlarında yer almayan varlıkların kanuni defter kayıtlarına alınmasına ilişkin hükümler de 7143 sayılı yasada düzenlenmiştir. Böylece sahip oldukları varlıkları Türkiye'ye getirenler ile Türkiye'de bulunan varlıklarını kanuni defterlerine kaydeden mükelleflere bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. 6736 ve 7143 sayılı Kanunlarda bazı vergilerde belirlenen yıllar için matrahlarının veya vergilerinin belirli oranlarda artırılması halinde, bu yıllarla ilgili olarak inceleme ve tarhiyat yapılmayacağı da öngörülmüştür.²⁹⁸

Tablo 13: Türkiye’de 2008-2018 Yılları Arasındaki Seçimler

TARİH	SEÇİMLER ve HALK OYLAMALARI
29 Mart 2009	Mahalli İdareler Genel Seçimleri
12 Eylül 2010	Anayasa Değişikliği Halkoylaması
12 Haziran 2011	24. Dönem Milletvekili Genel Seçimi
30 Mart 2014	Mahalli İdareler Genel Seçimleri
10 Ağustos 2014	On ikinci Cumhurbaşkanı Seçimi
07 Haziran 2015	25. Dönem Milletvekili Genel Seçimi
01 Kasım 2015	26. Dönem Milletvekili Genel Seçimi
16 Nisan 2017	Anayasa Değişikliği Halkoylaması
24 Haziran 2018	Cumhurbaşkanı Seçimi ve 27. Dönem Milletvekili Genel Seçimi

Kaynak: <http://www.ysk.gov.tr/tr/secim-arsivi/2612> (E.T: 15.12.2018). YSK web adresindeki bilgilere göre oluşturulmuştur.

Tablo 12 ve Tablo 13 birlikte incelendiğinde vergi alacaklarına ilişkin düzenlemelerin ortak paydasını vergi borçlarının ödenmesinde büyük kolaylıklar getirmesi ve ödeme şartlarının yumuşatılması (taksitlerin iki ayda bir ödenmesi gibi) ve kayıt dışı kalan dolayısıyla vergilendirilemeyen ekonominin vergilendirilmesi oluşturmuştur. Bir diğer dikkat çekici nokta ise Türkiye’de son on yılda çıkarılan vergi borcu yapılandırma kanunlarıyla

²⁹⁸ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180518-3.htm> (E.T: 15.12.2018).

seçimlerin i ie geçtiği ve genelde de çıkarılan vergi borcu yapılandırılmaları/vergi barışlarının sonrasında ya bir genel seçim ya da yerel seçim veyahut da bir referandum yapıldığının gözlemlenmesidir.

Türkiye’de 1980 ila 2013 dönemi arasında uygulanan vergi aflarının vergi gelirlerine etkisinin ampirik bir analizinin yapıldığı çalışmanın bulguları; hem kullanılan tekniğın ekonometrik yöntemler içinde üstün bir yerde olması hem de iktisat teorisi açısından dayanağının güçlü olması nedeniyle önemlidir. Şöyle ki, inceleme dönemlerinde toplam vergi gelirlerindeki değişimin büyük bir kısmı kendi iç dinamiklerinden kaynaklanmaktadır. Toplam vergi gelirlerinin değişimini açıklayan ikincil en önemli değişken ise %21,3’lük oranı ile genel seçimlerde yaşanan değişim olmuştur. Diğer iki önemli değişken ise %8,5’lik oran ile vergi afları ile %7,6’lık bir oran ile de kamu kesimi borçlanma gereğidir. Buna göre, kamu kesimi borçlanma gereğinde meydana gelen bir birimlik şok vergi gelirlerinde negatif yönlü bir etki oluşturacaktır. Seçimlerde yaşanan bir değişimin (şokun) vergi gelirlerini olan etkisi de yine olumsuzdur. Keza bir başka bulgu ise vergi gelirlerinin vergi aflarına olan tepkisinin negatif yönde olduğudur. Sonuç olarak vergi aflarına, artan kamu harcamalarına kısa dönemlik finansman sağlamak için alternatif bir gelir yaratma amacından ziyade durgunluk ve olağanüstü dönemlerde iktisadi amaçlarla başvurulmalıdır. Vergi aflarında amaç iktisadi nitelikte olmalıdır.²⁹⁹

Yapılandırmalarla ilgili bir ayrıntı olarak ise yapılandırılan vergi borçlarının anaparasında bir değişikliğin olmayışdır. Düzenlemelerle; bu vergi borçlarına ait olan ve verginin fer’i olarak adlandırılan gecikme faizi, gecikme zammı ve gecikme cezalarında kanunda öngörülen şekillerde ve genellikle de yurt içi üretici fiyatı endeksine göre yeniden hesaplanacak olan tutarın yine kanunda belirlenmiş şartlar dâhilinde ödenmesi sağlanmıştır. Yani devlet, verginin aslından ziyade ikincil kısmında yer alan alacakların bir kısmından ya da tamamından vazgeçmektedir.

Her çıkan vergi yapılandırma düzenlemesinin vergiye gönüllü uyum üzerinde nasıl bir etki yarattığını ise verginin tahakkuk ve tahsilât miktarlarını oranlayarak yorumlanabilir.

²⁹⁹ Ayşe Kaya, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, Sayı 167, 2014, s. 195-196.

Tablo 14: 2008-2018 Yılları Arasındaki Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk ve Tahsilât Miktarları

Yıllar	31.12. Tarihindeki Etkatif Döviz Alış Kuru (ABD Doları)	Vergi Gelirleri Toplamı (Tahakkuk) (TL)	Vergi Gelirleri Toplamı (Tahakkuk) (USD)	Vergi Gelirleri Toplamı (Tahsilât) (TL)	Vergi Gelirleri Toplamı (Tahsilât) (USD)	Tahsilât/ Tahakkuk Oranı (%)
2008	1,5112	211.887.601	140.211.488	189.980.827	125.715.211	89,7
2009	1,5046	224.504.298	149.211.949	196.313.308	130.475.414	87,4
2010	1,5449	273.471.884	177.015.913	235.714.637	152.575.984	86,2
2011	1,9052	332.491.753	174.518.031	284.490.017	149.322.915	85,6
2012	1,7814	366.963.795	205.997.415	317.218.619	178.072.650	86,4
2013	2,1328	423.438.661	198.536.506	367.517.727	172.317.014	86,8
2014	2,3173	471.415.754	203.433.200	401.683.956	173.341.370	85,2
2015	2,9056	549.259.835	189.034.910	465.229.389	160.114.740	84,7
2016	3,5294	652.166.835	184.781.219	529.607.901	150.056.072	81,2
2017	3,8078	760.632.822	199.756.506	626.082.415	164.421.034	82,3
2018	5,2573	906.541.843	172.434.870	738.180.401	140.410.553	81,4
Ortalama						85,2

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistiki Verilerine Göre Oluşturulmuştur.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_58.xls.htm (E.T: 23.12.2018)

http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_57.xls.htm (E.T: 23.12.2018)

Not: Tabloda TL cinsi nominal veriler TCMB yıl sonu efektif döviz alış kuru dikkate alınarak reel değerlere dönüştürülmüştür.

<https://www.tcmb.gov.tr/> , https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/#collapse_2 (E.T: 31.12.2018)

Tablo 14 verileri incelendiğinde 2008 yılında vergi tahsilâtının vergi tahakkukuna oranı %89,7 iken; aynı oran 2012 ve 2013 yılları arası hariç, sürekli bir azalış göstererek 2017 yılında %82,3'e, 2018 yılında ise %81,4'e düşmüştür. Özellikle son dört yılda ise ortalamanın da altında bir tahsilât/tahakkuk oranı gerçekleşmiştir. 2008 yılında yaşanan krizin etkisi ile Türkiye'de ve yurt dışında sahip olunan varlıkların (para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar) milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır. Bu yolla ayrıca yurt içinde yer alan; ancak işletmelerin özsermayelerinde yer almayan bu türden kaynakların resmi kayıtlara alınarak sermaye yapılarının güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

Yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş vergiler ile tahsil edilen vergiler arasındaki farkın açılması vergi gelirlerinin azaldığını gösterir. Bu noktada af, tahsil usulleri takviye edilinceye kadar geçici bir gelir artırma aracı olarak kullanılabilir. Af yanlıları

hiç vergi almamaktansa bir kısım vergilerin tahsil edilmesi ve kısa sürede devlete gelir sağlanması görüşündedir.³⁰⁰

Yürürlüğe konulan ve sık sık tekrarlanan her bir vergi borcu düzenlemesi mükelleflerin bir sonraki beklentilerini daha da artırmaktadır. Bu da kanun koyucunun bu yönde karar alma isteğine zemin hazırlamaktadır. Alınan kararlar neticesinde ise vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yapan mükellefler nezdinde haksız bir rekabet ortamı oluşmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergi aflarının devam edeceğine olan inançlarının artması onların vergi ödeme isteklerinin azalmasına neden olacaktır. Ayrıca bu durum vergilendirmede adalet ilkesini de zedelemektedir. Bunlarla bağlantılı olarak Tablo 14'ten çıkarılacak bir başka sonuç ise; yıllık bazda toplam vergi gelirleri tahsilât oranlarındaki düşüşün son üç yılda çıkarılan 6736, 7020 ve 7143 sayılı Kanun kapsamında yeniden yapılandırılan vergi alacak tutarlarından elde edilen tahsilât tutarlarında meydana getirebileceği azalma tehlikesinin olduğudur. Ya da tam tersine yapılandırmalardaki tahsilât performansının düşüklüğünün genel tahsilât oranlarındaki azalışın bir nedeni olmasıdır.

Türk Vergi Mevzuatında adı af olmayan ancak sürekli olarak uygulanan af denebilecek kurumlar vardır. Bunlardan uzlaşma, cezalarda indirim ve tecil, uygulamada en çok tercih edilenlerdir. Vergisini çeşitli sebeplerle ödeyemeyen vergi mükelleflerine yasalarca sağlanan bu kolaylıklara benzer hükümler başka ülkelerin kanunlarında da yer almaktadır. Burada önemli olan vergi mükelleflerinin zaten affa benzeyen bu kurumlar mevcutken daha az vergi ödeme adına “vergi affı” talebinde bulunmaları veya beklentisi içerisine girmeleridir.³⁰¹ Söz konusu uygulamalardan uzlaşma, çalışmanın ilgili bölümünde açıklanmıştır. Vergi ve cezalarda indirim ve tecile değinilecek olursa:

V.U.K.’ un, “Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme” başlıklı 376. maddesine göre; *"İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:"*

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

³⁰⁰ Edizdoğan ve Gümüş, s. 106.

³⁰¹ Saban, s. 470.

2. *Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir.*

"Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır." Hükmü yer almaktadır.³⁰²

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' unun 48. maddesinde düzenlenen "Tecil" ise; "Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı elli bin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı elli bin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır." Şeklinde yer almıştır.³⁰³

KDV'de verginin gerçek yüklenicisi durumunda yer alan bir ürün ya da hizmeti satın alan kişidir. Vergiyi vergi idaresine beyan edip ödemekle sorumlu olan kişi ise mükelleftir. Bu vergi mükellefi ise her zaman için ödenen verginin gerçek yüklenicisi konumunda değildir. Devletin mükelleften tahsil edemediği vergiyi toplumda yüksek dolaylı vergi şeklinde alınması vergi yapısında adaletsizliğin nedeni olarak görülebilir. Devletin temel ve en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerindeki azalmanın bir başka olumsuz yansıması ise bütçe gerçekleştirmelerinde görülmektedir.

2014 yılında 23.370 milyon TL açık veren merkezi yönetim bütçesi, 2015 yılında 23.525 milyon TL açık vermiş, 2016 yılında ise 29.932 milyon TL, 2017 yılında 47.779 milyon TL ve 2018 yılında ise gerçekleşme tahmini olarak 72.137 milyon TL açık vermiştir.³⁰⁴ Bütçe dengesinin bu şekilde bozulması ekonomide faiz oranlarının yükselmesine ve sonuçta enflasyonun artmasına neden olmaktadır.

Vergi affı veya vergi yapılandırması gibi mali düzenlemelerin vergiye gönüllü uyumu artırıp istenen başarıyı elde etmesi etkin bir vergi denetim sistemi ile mümkündür.

³⁰² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 376, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T: 21.07.2019)

³⁰³ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Madde 48, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T: 21.07.2019)

³⁰⁴ <http://www.bumko.gov.tr/TR,7044/temel-ekonomik-buyuklukler-2000-2019.html> (E.T: 06.01.2019)

Güçlü bir vergi yapısının oluşturulması ve vergiye uyumun sağlanmasının yolu sadece yapılandırma veya vergi affı uygulaması olmadığı söylenebilir. Bu bakımdan Vergi İdaresi mevzuatın kendisine vermiş olduğu güç ve teknolojik yeniliklerin tüm olanaklarından faydalanarak tahsilat oranlarını artırmalıdır.

Siyasi çıkar güdüsü tartışmalara konu olan af mekanizmasının sık kullanılmasının nedenlerinden biridir. Seçmen iradesiyle göreve gelen politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, gelecek seçim döneminde yeni oyları garantileme istekleri ya da çıkar ve baskı gruplarının çabalarıyla vergi kanunları çıkarılabilmektedir.³⁰⁵

2.3.5. Vergi Yükü Analizi

Mükelleflerin vergi ödememe konusunda direnç gösterme eğilimlerini etkileyen önemli bir neden ise siyasal iktidarların, baskı ve çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmeleri veya vergi yükünü doğrudan ya da dolaylı olarak belirli kesimlere yükleyebilmeleridir.³⁰⁶ Böyle bir durumda vergilemede adalet anlayışına aykırı sonuçlar doğurmaktadır. Bununla beraber de mükelleflerin vergiye uyumu zorlaşabilecektir.

Gelir dağılımındaki adaletsizlik ve mükelleflerin vergi yükünün adil dağılmadığı yönündeki düşünceleri vergiye karşı direncin artmasına yol açmaktadır. Yine, vergilemeye, vergi idaresine ve yönetimine, yargıya olan güven sorunu olan ülkelerde vergi direncinin oluşmasını engellemek çok güçtür. Bu nedenle getirilecek her bir düzenlemenin toplumun tüm kesimleri üzerindeki vergi yükü dağılımında bozukluğuna yol açmaması için iyi bir şekilde analizi yapılmalıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde açıklanan T.C. Anayasasının 73. maddesine göre maliye politikasının sosyal bir amacı olduğu vurgulanmıştır. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılmadığı durumda maliye politikasının sosyal amacından daha çok ekonomik amacının ön plana çıkmasına neden olur. İki hedef arasında dengenin sağlanabilmesi başta bireyler olmak üzere, toplumu oluşturan tüm kesimler üzerinde vergiye karşı önemli ölçüde olumlu olan ortak bir bakış açısı kazandırabilecektir.

³⁰⁵ Edizdoğan ve Gümüüş, s. 103.

³⁰⁶ Mehmet Tosuner, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler”, **11. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Gazi Magosa-Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 4-8 Mayıs 1995, s. 89-90.

Gelir Vergisi Kanunu “*Ücretin Tarifi*” başlıklı 61. maddesine göre, “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*” hükmü yer almaktadır. Bu manada ücret parasal bir değerdir. Çalışanlar için bir gelir olan ücret, çalıştıranlar açısından ise maliyet unsurudur. Bu nedenle işçi ve işveren arasında süregelen bir mevzu olmuştur.

Emeğin karşılığı olan ücret zamanla çeşitli düşüncelere dayalı olarak yeni içerikler kazanmıştır. Günümüzde ücretli çalışma pek çok insanın ve ailesinin tek gelir kaynağıdır. Ücret, bir taraftan emeği karşılığında çalışanların gelirlerini ve yaşam düzeylerini belirleyici bir unsur, diğer taraftan gerek ekonominin gelişmesine etki eden bir maliyet unsuru, gerekse millî gelirin çeşitli gelir gurupları arasındaki dağılım tarzını, o toplumdaki sosyal adaletin durumunu ortaya koyan bir gösterge olarak çok yönlü bir içerik taşımaktadır.³⁰⁷

Türkiye’de ücretler üzerinden yapılan vergi ve diğer kesintiler nedeniyle oluşan yük, ücretlerin ya düşük ya da hiç gösterilmemesine yol açmaktadır. Net ücret ile brüt ücret arasındaki farkın fazlalılığı kayıt dışı çalışmayı ve sonucunda ise vergiye tabi olan bir kazançtan vergi alınamamasına neden olmaktadır. Ücretlilerden alınan verginin toplam vergi tahakkukları içindeki payının yüksek seyretmesi, vergi yükünün bu kesim üzerinde toplandığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla beyan esas, ücretlerin vergilendirilmesinde stopaj uygulamasına göre daha verimli sonuçlar doğurabilecektir.

TÜİK hanehalkı işgücü anketleri verileri kullanılarak yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre; 2013 yılında kayıtlı/sigortalı olarak tam zamanlı çalışanların yüzde 7’si yani yaklaşık 1 milyon kişi (918 bin) asgari ücretten daha az kazandığını belirtmiştir. Bir başka ifadeyle, yaklaşık 1 milyon çalışan gerçekte daha düşük ücret aldığı halde asgari ücret üzerinden sigortalı gösterilmiştir.³⁰⁸

³⁰⁷ Sabahattin Zaim, *Çalışma Ekonomisi*, 1986, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 182 Aktaran: Özlem Çakır, *Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerindeki Etkileri*, Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası Yayını, 2006, s. 14.

³⁰⁸ Gürdal Aslan, “Türkiye’de Asgari Ücretli Çalışanlar: Gerçek Sayıları, Demografik Özellikleri, İstihdam Bilgileri”, 2015, <https://kanalfinans.com/one-cikanlar/turkiyede-asgari-ucretli-calisanlar-gercek-sayilari-demografi-ve-istihdam-bilgileri-gurdal-aslan> (E.T: 24.07.2019)

Aynı verilerle 2017 yılında yapılan araştırmada da benzer bir sonuçlar ortaya çıkmıştır: Çalışanların bir kısmı asgari ücretten yüksek ücret aldığı halde, işveren tarafından asgari ücret üzerinden sigortalı gösterilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bazı işverenler işgücü maliyetlerini azaltmak için (daha az sigorta primi ve vergi ödemek için) eksik ücret bildiriminde bulunmaktadır. 2017 yılında 762 bin kişinin kayıtlı ve tam zamanlı olarak çalışmasına rağmen aylık net ücretinin asgari ücretten az olduğunu yani bazı çalışanların gerçekte daha düşük ücret aldığı halde asgari ücret üzerinden sigortalı gösterildiği ifade edilmiştir. Bu durum ise yasa gereği tam zamanlı çalışanın ücretini asgari ücret düzeyinden beyan eden işverenin, çalışanın banka hesabına yatırdığı ücretin bir kısmını elden geri almasıyla açıklanmıştır. Böylelikle bilinen eksik ücret bildiriminin aksine bir başka olgu ortaya çıkmaktadır, bu olgu ise fazla ücret bildirimi olarak adlandırılabilir. Fazla ücret bildiriminde, gerçekte çalışanın eline geçen net ücret asgari ücretten daha az olmasına rağmen işveren tarafından bu çalışanlar sigortalı ve asgari ücretli olarak gösterildiği belirtilmektedir.³⁰⁹

Özetle bu durum ücretlilerde kaynaktan kesintiye rağmen maaşın sadece vergi dairesine bildirilen kısmının bankadan ödenerek, maaşın büyük bölümünün kayıtdışı olarak elden verilmesinin özel kesimde çok yaygın bir uygulamaya dönüşmesi vergi yüklerinin bu kesim için yüksek tahmin edilmesine yol açacaktır.

Ücret gelirlerinin vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmesi ve çok özel durumlar dışında beyana konu olmaması nedeniyle ücretliler vergi yükünü hissetmemekte ve bu nedenle ücret üzerindeki vergiler istihdam vergisi niteliğine bürünmekte veya işverenlerce bu şekilde algılanmaktadır. Öte yandan, ücret gelirlerinin artan oranlı tarifeye göre vergilenmesi ve kural olarak beyan konusu olmaması, ücretlilere ait birçok gider ve indirimin dikkate alınmamasına ve dolayısıyla adaletsizliğe yol açmaktadır.³¹⁰

Türkiye işgücü piyasasında ücretli çalışanların önemli bir kısmının (SGK 2016 yılı istatistik yıllığı verilerine göre ücretli çalışanların %40-45'i oranında) asgari ücret seviyesi ve bu seviyenin altında ücret geliri elde ederek çalışması asgari ücretin işgücü piyasasında önemli potansiyel bir etki alanı olduğuna işaret etmektedir. Ücret seviyelerinin oluşmasında oldukça büyük bir etkisi olan asgari ücret milyonlarca çalışanı ve ailesini doğrudan ya da

³⁰⁹ Gürdal Aslan, “Türkiye’de Asgari Ücretli Çalışan Sayısı ve Ücret Seviyelerinin Değişimi (2003-2017 Hanehalkı İşgücü Anketleri Veri Analizi)”, *Sosyal Güvenlik Dergisi (Journal of Social Security)*, Cilt 9, Sayı 1, 2019, s. 154, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/744582> (E.T: 24.07.2019)

³¹⁰ Kalkınma Bakanlığı, s. 36.

dolaylı olarak etkilemektedir ve sosyal politika anlamında da asgari ücretin önemli bir potansiyeli söz konusudur.³¹¹

Asgari ücret rakamları üzerinden yapılan kesintiler birlikte değerlendirildiğinde, asgari ücretle geçinen bir kişinin vergi ödeme gücü hakkında fikir verilebilir. 2018 yılında çalışan bir asgari ücretliye, işveren tarafından aylık 2.029,50-TL asgari ücret verilmiştir. Bu tutarın 1.603,12-TL'si çalışanın eline geçerken, kalan 426,38-TL'si kesinti ve işveren sosyal güvenlik prim ödemelerinden oluşmuştur. Söz konusu kesintinin (gelir vergisi: 106,55-TL, damga vergisi: 15,40) 121,95-TL ise vergiden oluşmaktadır. 304,43 TL'si SGK primidir. Asgari ücretteki bu vergi kesintilerinin haricinde, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerin de işçiye doğrudan yansıtıldığı düşünüldüğünde işçi üzerindeki vergi yükünün daha da arttığı gözlemlenmektedir.³¹² 2019 yılı verilerine bakıldığında ise çalışan bir asgari ücretliye, işveren tarafından aylık 2.558,40-TL asgari ücret verilirken bu tutarın 2.020,90-TL'si çalışanın eline geçmekte olup, kalan 537,50-TL'si kesintilerden ve işveren sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Bu kesintinin (G.V: 134,32-TL, D.V: 19,42-TL) 153,74-TL vergiden meydana gelmektedir. Kalan 383,76-TL'si SGK primidir.³¹³

2018 istatistikleri değerlendirildiğinde, tahsil edilen gelir vergisinin yaklaşık %93,7'sinin tevkifat yoluyla elde edilen gelir vergisinden, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin %63,3'ü ise çalışanların gelir vergisi tevkifatından oluştuğu görülmektedir. Bu sebeple vergi yükünün büyük bir bölümü ücretli çalışanların oluşturduğu alt ve orta gelirli sınıfların üzerinde kalmaktadır.³¹⁴

2018 yılında bir asgari ücretlinin işverene maliyeti aylık 2.384,66-TL'dir. Bu rakamın 355,16-TL'si işveren sigorta primleri toplamından oluşmaktadır. Bunun dışında işveren brüt ücret üzerinden çalışan adına ödediği vergi, sosyal güvenlik primi ve işsizlik sigortası primi dâhil olmak üzere vergi ve sosyal güvenlik sistemine toplamda 781,54-TL (işçiden kesintiler toplamı: 426,38-TL + 355,16-TL) ödeme yapmaktadır. Bu sebeple işverene toplam maliyeti açısından istihdam üzerindeki vergi yükü yaklaşık %32,77'dir. İşçiden yapılan kesintilerin toplamı ise brüt asgari ücretin yaklaşık %21'ini oluşturmaktadır. Benzer

³¹¹ Gürdal Aslan, "İktisat Yazınında Neoklasik Paradigma ve Asgari Ücret Tartışmaları", *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Yayın No 2019/2, Yıl 2018, s. 1281.

³¹² Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü İstatistikleri, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/1236/2018_onikiay.pdf (E.T: 04.05.2019).

³¹³ Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/tr-istatistikler/calisma-hayati-istatistikleri/asgari-ucret/asgari-ucret-2019/> (E.T: 04.05.2019).

³¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri İstatistikleri, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm (E.T: 04.05.2019).

bir tablo 2019 yılı için de geçerlidir. Şöyle ki; 2019 yılında bir asgari ücretlinin işverene maliyeti aylık 3.006,12-TL'dir. Bu rakamın 447,72-TL'si işveren sigorta primlerinden oluşmaktadır. Bununla birlikte işverenin 537,50-TL olan işçiden yaptığı kesintiler eklendiğinde toplamda 985,22-TL ödeme yapılmaktadır. İşveren açısından vergi yükü %32,77, ücretli üzerindeki vergi yükü ise %21,01'dir.³¹⁵

İşgücü üzerindeki gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri, işgücü arzını ve talebini etkileyerek istihdam üzerinde olumsuz etkiler yaratabilir. OECD tarafından yapılan bir çalışmaya göre, bir OECD ülkesinde ortalama ücretli bir çalışanın vergi ve sosyal güvenlik prim yükündeki ortalama yüzde 10'luk bir azalma istihdam oranını yüzde 3,7 oranında artırmaktadır.³¹⁶

Sosyal güvenlik katkı paylarının bu yüksekliği istihdam üzerindeki önemli bir mali yük olduğu anlamına gelmektedir. Bu durumun oluşturacağı bir başka sorun girişimcilerin kayıt dışılığa yönelme eğilimidir. Dolayısıyla bu katkı paylarının belirlenmesinde gerekli hassasiyetin gösterilmesi kayıtlı istihdamda hedeflenen düzeye ulaşmada kritik bir rol oynamaktadır. Asgari ücret konusu üzerinden varılan bu sonuca ulaşmada en belirleyici özellik, Türkiye'de çalışan ücretlilerin ciddi bir bölümünün asgari ücretten çalışmak durumunda olmasıdır.

Ücretler konusunda bir başka durum ise ücret gelirlerinin vergilendirilmesidir. Gelir Vergisi Kanununun "*Gelirin unsurları*" başlıklı 2. maddesinde sayılan ve gelire giren kazanç ve iratlardan birisi de ücretlerdir. Aynı Kanunun 61. maddesinde ise; "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*" Şeklinde ücret tarif edilmiştir. Gelir vergisinde elde etme ücretler için tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esası ise gelirin sahibinin mal varlığına dâhil olmasını ifade etmektedir.

³¹⁵ Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü, Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/1236/2018_onikiay.pdf, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/3278/2019_onikiay.pdf, (E.T: 05.05.2019)

³¹⁶ OECD, "Tax Policy Reform and Economic Growth".

Vergi konusu olarak emek gelirlerinin ele alınmasında yatay adalet belirleyici olarak alınırsa emek gelirlerinin diğer gelir unsurları gibi vergilendirilmesi savunulur. Buna göre emek gelirleri daha ağır veya daha hafif vergilendirilemez. Türkiye’de kaynakta kesme yöntemi ile vergilendirilen ücretler, diğer gelir unsurlarına göre daha fazla vergilendirilmiş olmaktadır. Ayrıca ücretlerin eksik beyanı söz konusu olmadığı gibi ücretler üzerindeki vergilerden kaçınılamamakta ve bu vergiler yansıtamamaktadır. Bu durum vergilemede yatay adaletin gereklerine uyulmadığını göstermektedir. Keza vergilemede dikey adalet açısından da aynı şey söylenebilir. Çünkü işçinin hayatını idame ettirebilmesi için gerekli olan geçim düzeyinin asgari standardını güvence altına almak için uygulanan asgari ücret, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine göre, diğer yüksek ücretliler ile aynı oranda vergiye tabidir. Dolayısıyla vergi konusu olarak emek gelirlerinin ele alınmasında ayırma kuramı belirleyici olarak alınırsa emek gelirleri “*elde edilmelerindeki zorluktan*” dolayı veya “*devletin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderme görevinin*” bir sonucu olarak hafif vergilendirilmelidir.³¹⁷

Bu bakımdan Türkiye’de maaşı vergilendirilen çalışanlar için asgari geçim indirimi uygulaması olumlu bir adım olmuştur. Bu konuda yapılması gereken düzenlemelerden bazıları ise şu şekildedir: Vergi tarifelerinde indirimle gidilmeli ve kazanç ve irat türüne göre farklı vergi uygulamalarından uzak kalınmalıdır. Gelir vergisi dilimleri enflasyona göre ayarlanmalı, enflasyon muhasebesine geçilmeli ve enflasyon nedeniyle meydana gelen nominal gelir artışları vergi dışı bırakılmalıdır.

Ancak, AGİ sayesinde gelir vergisinin progresifliği (daha yüksek gelirlerde daha büyük ödeme) artarken, dolaylı vergi yükü düşmediği için AGİ’nin toplam vergi yüküne olumlu etkisi sınırlı kalmaktadır. Vergi politikasının gelir dağılımını olumlu yönde etkilemede başarılı bir araç olabilmesi dolaylı vergi yüklerinin düşürülmesine bağlıdır.³¹⁸

Anayasa Mahkemesi’nin 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 15.10.2009 tarih ve E. 2006/95, K. 2009/114 sayılı kararına göre: “Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adaletle uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde

³¹⁷ Ulusoy, Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi, s. 99.

³¹⁸ Pınar, Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikro simülasyon Analizi: 2003-2013, s. 269.

olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez. Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e 'adaletli bir ücret' için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır.³¹⁹ denilmek suretiyle Anayasadaki “mali güç” ve “adaletli bir ücret elde etme” ilkeleri vurgulanmış, ücrette azalmaya neden olacak şekilde bir vergi düzenlemesi Anayasaya aykırı bulunmuştur.

OECD ülkeleri ile Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin GSYİH’deki paylarını gösteren tablo karşılaştırmalı bir analiz için aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 15: 2008-2017 Yılları Arası OECD Ülkelerindeki Toplam Vergi Yüğü (%)

Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Ülke Ortalamaları
Ülkeler											
Avustralya	26.9	25.6	25.3	25.9	27.0	27.2	27.3	27.9	27.8	..	26,8
Avusturya	41.4	41.0	41.0	41.1	41.8	42.6	42.7	43.1	42.2	41.8	41,9
Belçika	43.3	42.4	42.6	43.1	44.2	45.1	45.1	44.8	44.1	44.6	43,9
Kanada	31.3	32.4	31.1	30.9	31.3	31.2	31.3	32.7	32.7	32.2	31,7
Şili	21.4	17.3	19.6	21.1	21.3	19.9	19.6	20.4	20.2	20.2	20,1
Çek Cumhuriyeti	33.5	32.3	32.5	33.3	33.7	34.1	33.1	33.3	34.2	34.9	33,5
Danimarka	44.8	45.0	44.8	44.8	45.5	45.9	48.5	46.1	46.2	46.0	45,8
Estonya	31.4	34.9	33.3	31.5	31.7	31.6	32.3	33.3	33.7	33.0	32,7
Finlandiya	41.2	40.9	40.8	42.0	42.7	43.6	43.8	43.9	44.0	43.3	42,6
Fransa	42.3	41.5	42.1	43.3	44.4	45.4	45.4	45.3	45.5	46.2	44,1
Almanya	35.4	36.1	35.0	35.7	36.4	36.8	36.7	37.0	37.4	37.5	36,4
Yunanistan	31.0	30.6	32.0	33.6	35.5	35.5	35.7	36.6	38.8	39.4	34,9
Macaristan	39.5	38.9	37.3	36.3	38.4	38.0	38.0	38.7	39.2	37.7	38,2
İzlanda	35.0	31.7	33.2	34.3	35.0	35.6	38.3	36.3	51.6	37.7	36,9
İrlanda	28.5	27.3	27.0	27.4	27.6	28.2	28.4	23.1	23.3	22.8	26,4

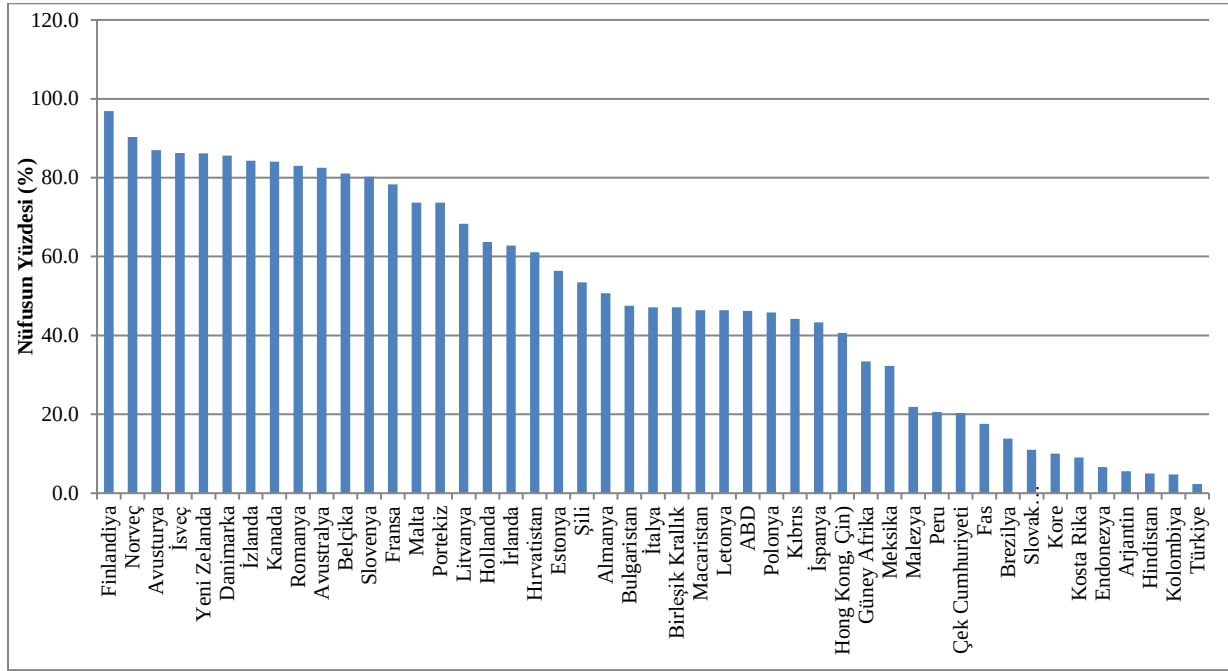
³¹⁹<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a5f9f1cf-9b4a-4cfd-b283-78de023088c7?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 18.05.2019)

İsrail	32.0	29.8	30.7	30.9	30.0	30.8	31.2	31.3	31.3	32.7	31,1
İtalya	41.7	42.1	41.9	41.9	43.9	44.1	43.5	43.1	42.6	42.4	42,7
Japonya	27.4	26.0	26.5	27.5	28.2	28.9	30.3	30.6	30.6	..	28,4
Kore	24.6	23.8	23.4	24.2	24.8	24.3	24.6	25.2	26.2	26.9	24,8
Letonya	27.8	28.0	28.2	27.8	28.6	28.6	29.0	29.2	30.4	30.4	28,8
Litvanya	30.6	30.2	28.3	27.2	27.0	27.0	27.5	28.9	29.8	29.8	28,6
Lüksemburg	36.7	38.2	37.4	37.0	38.4	38.3	37.4	37.1	38.1	38.7	37,7
Meksika	12.6	12.5	12.8	12.8	12.6	13.3	13.7	15.9	16.6	16.2	13,9
Hollanda	35.9	34.9	35.7	35.4	35.6	36.1	37.0	37.0	38.4	38.8	36,5
Yeni Zelanda	32.9	30.2	30.3	30.1	31.6	30.5	31.2	31.6	31.6	32.0	31,2
Norveç	41.4	41.2	41.9	42.0	41.5	39.9	38.8	38.4	38.7	38.2	40,2
Polonya	34.1	31.2	31.4	31.8	32.1	31.9	31.9	32.4	33.4	33.9	32,4
Portekiz	31.7	29.9	30.4	32.3	31.8	34.1	34.3	34.4	34.3	34.7	32,8
Slovak Cumhuriyeti	29.0	28.9	28.1	28.6	28.3	30.2	31.1	32.2	32.4	32.9	30,2
Slovenya	36.4	36.2	36.9	36.5	36.8	36.4	36.2	36.4	36.5	36.0	36,4
İspanya	32.1	29.7	31.2	31.2	32.1	32.9	33.6	33.6	33.2	33.7	32,3
İsveç	44.0	44.1	43.2	42.5	42.6	42.9	42.6	43.1	44.0	44.0	43,3
İsviçre	26.6	27.0	26.6	26.9	26.9	27.0	26.9	27.6	27.8	28.5	27,2
Türkiye	23.1	23.5	24.8	25.9	24.9	25.3	24.6	25.1	25.3	24.9	24,8
İngiltere	32.3	31.2	32.3	33.2	32.4	32.2	31.8	32.2	32.7	33.3	32,4
ABD	25.7	23.0	23.5	23.9	24.1	25.7	26.0	26.2	25.9	27.1	25,1
OECD - Ortalama	32.9	32.2	32.3	32.6	33.1	33.4	33.6	33.7	34.0	34.2	33,2

Kaynak: OECD (2018), "Revenue Statistics: Comparative Tables", OECD Tax Statistics (database), <https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=REV&lang=en#> (E.T: 03.06.2019)

2008 ila 2017 yılları itibarıyla OECD ülkelerindeki toplam vergi yükünün seyrine bakıldığında ortalamanın %33,2 olduğu görülmektedir. En fazla yük ise sırasıyla %45,8 ile Danimarka, %44,1'lik oranı ile Fransa ve %43,9 vergi yükü oranı ile Belçika'dır. Vergi yükünün en düşük olduğu ilk üç ülke ise sırasıyla %13,9 ile Meksika, %20,1'lik oranı ile Şili ve %24,8 vergi yükü oranına sahip iki ülke olan Türkiye ve Kore'dir. Türkiye bu vergi yükü oranı ile OECD ülkeleri arasında son on yıllık ortalamanın dahi altında kalmaktadır. Ancak Türkiye'de vergi yükü oranının düşük olmasına rağmen bireyler nezdinde vergi yükünün daha fazla hissedilmesinin sebebi Türk vergi yapısı bileşiminin dolaylı vergileme ağırlıklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Türkiye’de hem vergi yükü hem de dolaysız vergi oranları OECD ortalamasının altındadır. Ayrıca dolaysız vergilere uygulanan teşvik mekanizmaları efektif vergi oranlarının daha düşük olmasını sağlamaktadır. Özellikle gelir vergisi kategorileri dikkate alındığında vergi yükünün daha çok ücretliler üzerinde olduğu görülmektedir. Bu nedenle gelir vergilerinin sermaye birikimi üzerindeki etkisinin çok yüksek olmadığı söylenebilir. Ancak, sosyal güvenlik yükleri dikkate alındığında dolaysız vergilerin payının arttığı görülmektedir.³²⁰



Şekil 15: 2015 Yılı İtibarıyla Bazı OECD ve Seçilmiş Ülkelerde Kayıtlı Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının Nüfusa Oranı (%)

Kaynak: OECD, Tax Administration 2017-Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, <http://dx.doi.org/10.1787/888933546184>, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page78 (E.T: 03.06.2019).

Şekil 15’te yer alan ülkelerin verileri:

Finlandiya:	96,9	Portekiz:	73,6	Polonya:	45,8	Endonezya:	6,6
Norveç:	90,3	Litvanya:	68,3	Kıbrıs:	44,2	Arjantin:	5,6
Avusturya:	87,0	Hollanda:	63,7	İspanya:	43,3	Hindistan:	5,0
İsveç:	86,3	İrlanda:	62,8	Hong Kong, (Çin):	40,6	Kolombiya:	4,8
Yeni Zelanda:	86,2	Hırvatistan:	61,1	Güney Afrika:	33,4	Türkiye:	2,3
Danimarka:	85,6	Estonya:	56,4	Meksika:	32,3		
İzlanda:	84,3	Şili:	53,5	Malezya:	21,9		
Kanada:	84,1	Almanya:	50,7	Peru:	20,6		
Romanya:	83,0	Bulgaristan:	47,5	Çek Cumhuriyeti:	20,4		
Avustralya:	82,5	İtalya:	47,2	Fas:	17,5		
Belçika:	81,1	Birleşik Krallık:	47,1	Brezilya:	13,9		
Slovenya:	80,2	Macaristan:	46,4	Slovak Cumhuriyeti:	11,0		
Fransa:	78,3	Letonya:	46,4	Kore:	10,0		
Malta:	73,7	ABD:	46,2	Kosta Rika:	9,1		

³²⁰ Ayşegül Mutlu ve Mustafa Çelen, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları”, TÜSİAD Yayınları, 2012, s. 79.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinin vergi bilincini artıran bir özelliği vardır. Beyanname ile kayıt altına alınan mükelleflerin kendi bireysel durumlarını yansıtabilmesi aynı zamanda adil vergilendirilmelerini de sağlamaktadır. Vergi bilincini oluşturan ekonomik, sosyal, vergi verenlerin medeni durumları v.b. gibi bir dizi faktör bulunmaktadır. Bir ülkedeki vergi adaleti ve vergi idaresinin gelişmişliğinin göstergelerinden biri de ülkedeki kayıtlı bulunan gelir vergisi mükelleflerinin sayısının o ülkenin nüfusuna oranıdır. Bunun sebebi, vergi yönetimince toplanması daha kolay olan dolaylı vergilerin daha çok tercih edildiği durumlarda aslında beyanname düzeninin yerleşmesine engel olunmaktadır. Şekil 15'e bakıldığında, vergi yapısı ve sisteminin nitelik olarak ileri seviyelerde olduğu gelişmiş ülkelerde gelir vergisi mükellef sayılarının genel nüfusa oranında farklılıklar olmakla birlikte genelde oranların yüksek olduğu ileri sürülebilir. Üstelik Malta, Macaristan, Polonya gibi ülkelerde bile nispeten yüksek olduğu söylenebilir. Türkiye bu dağılımda %2,3 oranı ile OECD ülkeleri arasında son sırada yer almaktadır.

Tablo 15'teki vergi yükü dağılımı verileri ile karşılaştırıldığında vergi yükü oranının yüksek olduğu Danimarka, Fransa ve Belçika'da kayıtlı gelir vergisi mükelleflerinin nüfusa oranı da benzer ölçülerde yüksektir. Keza Finlandiya, Norveç, Avusturya, İsveç gibi gelişmiş ülkelerde de sonuç aynıdır. Bu bakımdan Türkiye'de beyannameli mükellef sayısının az oluşu vergi yükünün de daha ağır hissedilmesine yol açmaktadır.³²¹ Ayrıca "Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu" nda Türkiye'de vergi yükünün düşük olmasında, kayıt dışı ekonomi ile vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinin önemli rol oynadığı değerlendirilmesi ifade edilmiştir.³²²

Genel ekonominin ve kamu maliyesinin sağlıklı işleyebilmesi için kayıt dışı ekonominin azaltılması oldukça önemlidir. Bu nedenle beyan sisteminin kapsamının genişletilmesi yani beyanname veren mükellef sayısının artırılması ve vergi kanunlarında faal mükellef sayısının artırılmasına yönelik hedeflere zarar verebilecek uygulamalardan vazgeçilmelidir. Bu konuda öncelik olarak da kayıt dışı kesimde faaliyet gösterenlere ağırlık verilmelidir. Beyanname ile kayıt altına alınan mükelleflerin takibi daha kolay ve daha az maliyetlidir.

³²¹ Cevat Tosun, "Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Dağılımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2018, Sayı 357, s. 82.

³²² Kalkınma Bakanlığı, s. 6.

Tablo 16: 2008-2017 Yılları Arası OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payları (%)

Ülkeler/Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Avustralya	27.86	29.69	28.99	27.41	28.33	28.64	26.86	27.62	27.09	-
Avusturya	27.49	28.52	28.39	28.61	28.46	27.79	27.61	27.38	28.25	28.15
Belçika	24.42	24.95	25.32	24.78	25.02	24.2	23.93	23.84	24.53	24.29
Kanada	22.5	22.87	23.96	23.73	23.38	23.03	23.01	22.96	23.21	23.97
Şili	50.52	55.62	51.2	49.3	50.06	53.98	55.34	54.09	54.59	54.8
Çek Cumhuriyeti	31.5	33.26	33.24	33.73	33.9	34.26	32.91	33.46	33.02	32.9
Danimarka	33.9	33.53	33.21	33.36	32.95	32.02	29.73	31.22	32.05	31.85
Estonya	37.42	40.64	40.23	41.7	42.39	41.21	42.13	42.01	43.25	42.94
Finlandiya	30.19	31.6	31.78	32.92	33.05	33.18	32.85	32.37	32.82	32.83
Fransa	24.62	25.12	24.83	24.68	24.38	23.94	24.05	24.24	24.39	24.43
Almanya	28.92	29.81	29.46	29.14	28.42	28.5	28.23	27.78	27.11	26.25
Yunanistan	36.22	35.8	38.26	39.11	37.39	38.77	38.89	39.06	39.59	39.09
Macaristan	36.94	39.47	42.88	43.63	44.01	43.96	43.81	43.89	42.36	42.47
İzlanda	36.95	35.51	35.19	34.55	34.9	33.52	30.99	32.37	23.38	33.32
İrlanda	37.39	35.71	36.18	34.32	34.3	33.62	33.64	32.62	32.68	32.54
İsrail	36.91	38.86	39.42	38.86	38.73	38.46	39.15	37.99	37.81	34.66
İtalya	24.79	24.82	26.3	26.85	26.48	26.22	27.08	27.31	28.13	28.43
Japonya	17.95	19.07	18.67	18.4	17.95	17.58	19.75	20.97	20.44	-
Kore	31.63	31.81	33.71	31.23	31.17	30.73	29.95	28.03	28.14	27.73
Letonya	36.19	39.21	40.17	39.56	39.94	40.69	41.19	41.63	41.99	41.4
Litvanya	37.38	37.43	40.76	41.71	40.55	39.91	39.65	39.31	38.45	38.46
Lüksemburg	27.82	27.85	27.32	28	28.32	28.22	28.98	25.61	25.15	24.34
Meksika	38.5	37.47	37.98	36.4	36.84	33.05	36.76	38.64	38.75	-
Hollanda	30.29	30.6	30.77	30.08	29.79	29.8	29.59	29.62	29.52	29.11
Yeni Zelanda	33.74	36.6	39.63	40.31	38.8	39.04	39.16	38.92	38.31	38.4
Norveç	26.01	28	27.67	26.5	26.35	27.61	28.78	30.19	31.38	31.13
OECD - Ortalama	31.81	32.48	33.19	32.97	32.83	32.68	32.7	32.63	32.69	-
Polonya	38.19	37.08	40.08	39.78	36.87	36.45	36.47	36	36.43	34.41
Portekiz	40.64	38.69	40.22	39.81	40.7	37.28	38.05	38.5	39.57	39.76
Slovak Cumhuriyeti	35.83	36.01	35.83	36.56	34.88	34.32	34.12	33.6	33.07	33.44
Slovenya	35.63	36.68	37.34	37.67	38.48	40.44	40.41	40.04	39.35	38.6
İspanya	24.99	22.75	26.83	26.29	27.04	28.69	28.97	29.57	29.43	29.06
İsveç	27.68	28.87	29.32	29.1	28.93	28.54	28.38	28.14	28.06	27.98
İsviçre	22.5	22.23	22.89	22.6	22.79	22.45	22.33	21.59	21.43	22.32
Türkiye	45.46	45.65	47.68	45.23	45.02	46.06	44.1	44.31	43.63	43.44
İngiltere	29.23	29.03	30.86	32.52	32.91	32.89	33.14	32.98	32.27	31.55
ABD	17.11	18.42	18.33	18.51	18.37	17.54	17.28	16.89	16.91	15.85

Kaynak: Data table for: Tax on goods and services, Total, % of taxation, 2008 – 2017, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm> (E.T: 06.06.2019)

Harcamalar yani mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Bu sınıflandırmada KDV ve ÖTV en yaygın ve en bilinen vergilerdir. Vergi gelirleri içerisinde bu iki tür vergi önemli bir yer tutmaktadır. Nitekim Tablo 16 verileri incelendiğinde Türkiye’de 2008 yılından 2017 yılına kadarki dönemde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin payı %40-45 seviyelerinde olup; 2017 yılı itibarıyla %43,44’tür. Bu oran OECD ülke ortalaması olan %32,7’nin üzerindedir. 2017 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde en az paya sahip olduğu ilk beş ülke ise sırasıyla; %15,85 ile ABD, %18,97 ile Japonya, %22,32 ile İsviçre, %23,97 ile Kanada ve %24,29 ile Belçika ve %24,34’lük oranı

ile Lüksemburg gelmektedir. Vergi yükünün önemli bir bölümünü oluşturan KDV ve ÖTV gibi mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ülkelere göre farklılık arz etmekte olup vergi yapısı hakkında da bilgi vermektedir.

Ayrıca farklılaştırılmış tüketim vergisi oranları gelir eşitsizliklerini azaltıcı yönde etki oluşturabilir. Ülkemiz dâhil pek çok ülke düşük gelir sahiplerinin vergi yükünü azaltmak ve gelir eşitsizliklerini telafi etmek amacıyla tüketim vergilerini kullanmakta ve bu kapsamda temel gıda maddeleri gibi belli mal ve hizmetlere sıfır veya düşük oranda vergi veya muafiyetler uygulamaktadır. Diğer taraftan toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim vergilerinin payının yüksek olması gelir dağılımındaki eşitsizlikleri artırıcı etki yapabilmektedir.³²³ Bu durum 2018 yılına ilişkin olarak vergi yükünün dağılımında adaleti gözeten, çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan gelir politikaları hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi için, işletmeler üzerindeki dolaylı vergi yükünü azaltmak amacıyla KDV reformunun yapılması yürütülecek stratejiler arasında gösterilmiştir.³²⁴

2.3.6. Vergide Uzlaşma

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak bir verginin konulması, kaldırılması ile vergilendirme yetkisinin kullanılması anayasal düzenlemeler çerçevesinde yapılmaktadır. Çağımızda her alanda olduğu gibi ekonomik yaşamda da görülen hızlı değişim ve gelişmeler mali sistemde olumlu ve olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Devletler mali olumsuzlukları gidermek için çeşitli düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu düzenlemeler uygulanırken ekonomik birimler üzerinde sorunlar yaşanabilmektedir. İdare açısından yaşanan bu sorunların çözümüne yönelik olarak getirilmiş müesseselerden biri de uzlaşmadır.

Vergi uyuşmazlıkları genellikle, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda iki taraf vardır; bunlardan biri vergi alacaklısı durumunda olan vergi idaresi, diğeri de vergi borçlusu durumunda olan mükellef ya da vergi sorumlusu veya iştirakçi, teşvikçi, yardımcı vs. gibi ceza muhatabıdır. Vergi uyuşmazlığında, idare ile mükellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenilmesi veya daha az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır. İdare, vergiyi almak, karşı taraf ise ödememek ya da daha az miktarda ödemek istemektedir. Bu aşamada tarafların önünde iki yol vardır. Bunlardan birincisi, uyuşmazlığı “*idari aşamada*

³²³ Kalkınma Bakanlığı, s. 21.

³²⁴ Maliye Bakanlığı, 2018 Yılı Performans Programı, s. 16.

çözümlemek”, diğeri ise “yargı yoluna başvurmak” tır. Türk vergi sisteminde vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümleyebilmek için başvurulacak yollardan biri “cezadan indirim”, diğeri de tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası “uzlaşma” uygulamasından yararlanmaktır. Bu arada, idare de almak istediği vergiyi kısmen dahi olsa, fazla uğraşmadan almış olmaktadır.³²⁵ 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 125. maddesine göre; “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmü yer almaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde taraflarca sorunun öncelikli olarak idari aşamada çözümlenmek istenilmesi, eğer burada bir netice alınamaz ise yargı yoluna gidilmesi daha anlamlı görülmektedir.

Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumu, 19.02.1963 kabul tarihli ve 205 numaralı Yasanın 22. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na katılmış, 376. madde ve devamına eklenen ek madde 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11 ve 12 maddelerinde düzenlenmiştir. Düzenlemenin gerekçesi ise şu şekilde açıklanmıştır: “*Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır.*”³²⁶ Adı geçen yasal düzenleme ile Türk vergi mevzuatında yerini alan uzlaşma, VUK kapsamına giren vergiler bakımından 56 yıldır uygulanan ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde önemli bir role sahip olan bir kurumdur. İlk haliyle sadece tarh edilmiş vergi aslı ve cezalarını kapsayan uzlaşma, sonradan yapılan değişikliklerle tarhiyat öncesini de kapsayacak duruma getirilmiştir. İdare bu yöntemle yasal olarak alması gerekli olan vergi ve/veya cezanın bir kısmından vazgeçmektedir. Mükellef ise ödemesi gerekenden daha az bir tutarda vergi ve ceza imkânı elde ettiği düşüncesiyle uzlaşma yolunu seçmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma; nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası,

³²⁵ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s. 51-104.

³²⁶ “04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkında kanun tasarısı (1/290),” **Millet Meclisi Tutanak Dergisi**, Dönem: 1, Cilt: 12, 45. Birleşim, Toplantı: 2, S. Sayısı: 64, 1963, Vergi Usul Kanunu Gerekçe, Umumi İzahat 2, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm_01012045.pdf (E.T: 26.05.2019)

usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.³²⁷

03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenen uzlaşma yönetmeliğinin 2. maddesine göre; *"Bu Yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer."* şeklinde uzlaşmanın kapsamı belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2018 yılı faaliyet raporuna göre tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları bilgileri birlikte incelendiğinde; 2018 yılında merkezi uzlaşma komisyonunda uzlaşma oranı %50, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda uzlaşma oranının %61,6 olduğu görülür. Yine aynı raporda 2018 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına göre ise uzlaşma oranı %85,91’dir. Uzlaşmaya ilişkin olarak bir başka istatistikî veri ise 2018 yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporudur. Bu rapora göre tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında Tablo 9’daki tarhi istenilen vergi tutarları da göz önüne alındığında 2018 yılında rapor değerlendirme komisyonlarında tarhi istenilen vergi toplamı 8.475.702.032-TL’dir. Bu tutarın yaklaşık %8,46’sına tekabül eden 717.071.698-TL’si uzlaşmaya konu edinmiş ve 225.035.135 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Benzer şekilde vergi incelemeleri sonucunda kesilmesi istenen toplam ceza tutarı 18.939.813.359-TL’dir. Bu tutarın yaklaşık %5,58’ine denk gelen 1.057.680.762 TL’si uzlaşma konusu olmuş ve bu tutarın 78.272.795 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Bu indirimler yoluyla vergi cezalarından ciddi miktarlarda vazgeçilmiştir.³²⁸

VUK’ta uzlaşma kurumuna getirilen en önemli eleştiri kanunilik üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu tenkitler; uzlaşma kurumunun açık bir biçimde T.C. Anayasa’nın 7., 38. ve 73. maddelerine aykırılık taşımasının yanı sıra vergilemede adalet ilkesine ters bir görüntü arz etmekte olduğu ve günümüzde ruhuna uygun olmayan bir şekilde uygulanmaya devam edildiği yönündedir. Benzer diğer görüşlere göre ise vergilendirme yetkisinin yasama organı üzerinde bir organ olarak yürütme organı tarafından bir yönetmelikle kullanılıyor

³²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Bilgi Rehberi”, Yayın No: 22, 2. Baskı, 2007, s. 9.

³²⁸ * Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “2018 Yılı Faaliyet Raporu”, 2019, s. 105-107.

* Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2018 Yılı Faaliyet Raporu,” s. 50.

görüntüsü veren uzlaşma kurumunun yeniden düzenlenmesi zorunluluk olarak görülmektedir. Bu konuda yapılması gereken uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılacak vergi aslı ve cezaların ne kadarlık kısmının kaldırılabilceğinin yasa ile düzenlenmesidir. Böylece idare, yasa ile düzenlenen sınırlara bağlı kalarak uzlaşma görüşmelerini sonuçlandıracaktır.³²⁹

Teoride uzlaşmanın, vergiyi doğuran olayı en iyi bilen muhatap olarak mükellefle, vergi idaresini aynı ortamda birebir buluşturan bir yapısı vardır. Bu yapı, vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde işlemesine olanak veren güçlü bir özelliği de içinde barındırmaktadır. Bu sebeple, uzlaşma kurumunu tamamen kaldırmak yerine anayasal kurallara uygun bir şekilde detaylıca irdelenmesi gerekmektedir. İlâveten uzlaşma konusunda mükelleflere uygulamada eşitlikçi bir anlayış ile yaklaşılmalıdır.

Uzlaşma, kanun hükümlerini değiştirmeyi mümkün kılan –vergi ve ceza miktarı üzerinde– bir anlaşma ve adeta “vergilendirme sürecini hukuka aykırı şekilde kısaltma yolu” olarak değil, aksine, vergiyi doğuran olaya ve özellikle matrah büyüklüğüne ilişkin görüş farklılıkları ve uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya, belirsizlikleri açıklığa kavuşturmaya yönelik bir olanak gibi düşünülmelidir.³³⁰

Türkiye’de uzlaşma kurumunun gelişimine bakıldığında; 205 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme ve değişiklikler ile başlayan süreç, 485, 2365, 3239, 4008, 4369, 4444, 5736 sayılı Kanunlar vd. ile devam etmiştir. Türk vergi sisteminde uzunca bir süredir devam etmekte olan uzlaşma kurumuna ihtiyaç olduğu söylenebilir. Özetle, uzlaşmanın kapsamı konusunda getirilen düzenlemelerin sürekli değişen bir yapıdan ziyade gerek hukuki yönden gerekse de suistimallere yer vermeyecek şekilde avantaj ve dezavantajlarıyla birlikte değerlendirilerek oluşturulması, ayrıca vergi tahsilatına dolayısıyla bütçe üzerindeki etkilerine odaklanarak oluşturulmasında azami dikkat ve özen gösterilmelidir. Bu noktada örneğin, mükellef uzlaşılan miktarı zamanında ödemez ya da mükellefiyeti ile ilgili beyan ve ödeme gibi sorumluluklarını yerine getirmediğinde, uzlaşmanın geçersiz sayılacağı ve tahsilinden vazgeçilen miktarın yeniden doğacağına yönelik bir düzenleme yapılabilir. Bu aynı zamanda uzlaşmada cezaya muhatap kalan mükellef ile vergi idaresi arasında oluşturulan güven ortamı ve samimiyet diğer mükellefler üzerinde olumlu etki oluşturacaktır.

³²⁹ Neslihan Coşkun Karadağ ve İbrahim Organ. “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2014, s. 394-395.

³³⁰ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: 25, Sayı: 2, s. 333.

Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporunda uzlaşma ile mükellef lehine ancak devlet aleyhine vazgeçilen tutarlardan hangi kriterlere göre vazgeçildiği konusunda hazırlanmış ve tüm komisyonlar tarafından uygulanması gereken bir norm bulunmadığı ve sonuç itibarıyla da bu uygulamanın kanun koyucunun vergilendirme ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen mükellefleri cezalandırma gayesine yönelik yaptığı yasal düzenlemeleri etkisizleştirdiği; cezaların caydırıcılık fonksiyonunu azalttığı vurgulanmıştır.³³¹

2.4. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi

Türk vergi sistemi temel olarak gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve diğer vergiler (yerel yönetim vergileri) ana başlıkları şeklinde ayrıma tabi tutulabilir.

2007-2013 dönemini kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2001-2023 dönemini bütüncül bir yaklaşımla ele alan temel politika dokümanı olarak uzun vadeli bir strateji çerçevesinde hazırlanmıştır. Planda, Türkiye ekonomisinin yapısal bir sorunu haline gelen kayıt dışı ekonominin temelinde, uzun süre yaşanan makroekonomik istikrarsızlık, yüksek enflasyon, yüksek vergi ve prim oranları, idari-mali-yasal yükler gibi ekonomik nedenlerin yer aldığı vurgulanmıştır. Aynı raporda, makroekonomik istikrar ve enflasyon konusunda gelişmeler sağlanmasına rağmen, işletmelerin çok büyük bölümünün küçük ölçekli olması, yoksulluk, işsizlik, yolsuzluk ve kamu harcamalarında israf, çarpık kentleşme, bürokratik formaliteler, ekonomide nakit kullanımının gelişmiş ülkelere göre yüksek olması, denetim sisteminin etkinsizliği, kamu kurumları arasındaki koordinasyon eksikliği, sıkça çıkarılan aflar, kayıt dışılıkla mücadelede toplumsal ve siyasi iradenin oluşmaması gibi yapısal ve sosyal nedenler kayıt dışı ekonominin boyutlarının artmasına yol açan nedenler olarak belirtilmiştir.³³²

Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan bütçe gerekçelerine bakıldığında örneğin 2018 yılında “*Bütçe Gelirlerine İlişkin Temel Politikalar*” başlığı altında kamu mali sisteminin ihtiyaç duyduğu gelirlerin sağlıklı ve sürdürülebilir kaynaklardan temin edilmesi temel amaç olarak benimsenmiş olup; kamu gelir politikasına

³³¹ Kalkınma Bakanlığı, s. 36.

³³² Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, s. 31.

ilişkin olarak vergi bazında ve kayıt dışı ekonomiyle bağlantılı olup önemli olan ilke ve hedefler şu şekilde açıklanmıştır:³³³

- 2018-2020 döneminde izlenecek kamu gelir politikası; vergi sisteminde adalet ve etkinliğin sağlanması hedefleri doğrultusunda, ekonominin uluslararası düzeyde rekabet gücünü artıracak, istihdamı ve yatırımları teşvik edecek, vergi tabanını genişletecek ve kayıt dışılığı azaltacak, yurtiçi tasarrufları artıracak, Türkiye'nin bölgesel ve küresel bir finans merkezi olmasına katkı sağlayacak şekilde yürütülecektir.
- Haksız rekabetin önlenmesi, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması, ekonomide rekabet gücünün ve kamu gelirlerinin artırılması amacıyla kayıt dışılıkla mücadeleye kararlılıkla devam edilecektir. Bu kapsamda, vergi tabanını genişletici vergi politikalarının geliştirilmesine, kurumlar arası iş birliği ve veri paylaşımının artırılmasına, kayıt dışılıkla mücadeleye toplumun tüm kesimlerinin katılımının sağlanmasına yönelik çalışmalar sürdürülecektir.
- Kayıtlı ekonomiye geçişin sağlanması amacıyla; kayıt dışı ekonominin boyutunun ölçülmesi ve etkilerinin analizi, vergiye gönüllü uyumun artırılması, mevzuattaki boşlukların giderilmesi, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, farkındalığın artırılması ile veri paylaşım ve analiz kapasitesinin geliştirilmesi politikalarını içeren Kayıt Dışı Eylem Planı hazırlık çalışmalarına devam edilecektir.
- İşgücü piyasasında, işletmelerin ilave istihdam meydana getirmesi ve kayıt dışı istihdamın engellenmesi için gerekli vergisel düzenlemeler yapılmaya devam edilecektir.

Bu çerçevede 2008-2010, 2011-2013, 2015-2017 yıllarında dönemsel olarak kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve kayıt dışı ekonominin azaltılması için çeşitli program, strateji ve eylem planları oluşturulmuştur. Bunlardan sonuncusu Gelir İdaresi Başkanlığının sorumluluğunda olan ve 2019-2021 dönemini kapsayan “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı” dır. Eylem Planında yer alan 39 eylemin her biri için belirlenen

³³³ Hazine ve Maliye Bakanlığı, “2018 Yılı Bütçe Gerekçesi”, Ankara, 2017, s. 37-38.

koordinatör kuruluşun, eylemleri izleyerek Gelir İdaresi Başkanlığına üçer aylık dönemler itibarıyla raporlaması sağlanmıştır.³³⁴

2019 yılı bütçe gerekçesi de 2018 yılı ile benzer şekilde olup; bütçe gelirlerine yönelik olarak ve kayıt dışı ekonomiyi vergi odaklı ele alan ana politikalar şu şekilde belirtilmiştir:³³⁵

- *Gelir politikaları vergi adaletini pekiştirme, vergi tabanını genişletme, vergiye gönüllü uyumu arttırma, kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırma ile analiz ve denetim kapasitesini güçlendirme amaçlarına uygun olarak istikrar ve öngörülebilirlik temelinde yürütülecektir.*
- *Kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik vergisel düzenlemelere devam edilecek, denetim sistem ve kapasitesi güçlendirilecektir. Vergi Veri Analiz Merkezi kurulması ile tahsilatta etkinliğin artırılması ve vergide kayıt dışılığın azaltılması sağlanacaktır.*
- *Mükellef Hizmetleri Merkezinin etkinleştirilmesi, uygulamaya geçirilen İnteraktif Vergi Dairesi Projesi ile tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması ve küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutması ile vergiye gönüllü uyum artırılacaktır.*

Hakeza Türkiye’de Onuncu Kalkınma Planında (2014-2018) yer alan “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı” nda; *"Son yıllarda alınan tedbirlere ve kaydedilen aşamalara rağmen kayıt dışı ekonominin, hâlen önemli sorun alanlarından birisi olmaya devam ettiği, kayıt dışı ekonominin azaltılması ile orta ve uzun vadede ekonomik istikrarın, gelir dağılımı ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesine, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacağı"* ifade edilmiştir.³³⁶

2.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı

Enflasyon, işsizlik, büyüme gibi kayıt dışı ekonomi de makroekonomik bir kavramdır. Bu kavram birbirinden farklı yaklaşımları bünyesinde barındırmaktadır. Bu

³³⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, “**Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)**”, 2019, s. 1-2.

³³⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı, “**2019 Yılı Bütçe Gerekçesi**”, Ankara, 2018, s. 35-36.

³³⁶ Kalkınma Bakanlığı, “**Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)**”, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, 2015, s. 1.

farklılık kayıt dışı ekonomi olgusu ve ekonomideki yerinin belirlenmesinde ortaya çıkan farklı düşünceler olmasından kaynaklanmaktadır. Kayıt dışı ekonominin en başta iktisadi olmak üzere mali ve sosyal etkileri bulunmaktadır. Burada kayıt dışı ekonominin suç teşkil etmeyen sektörü olarak vergiler ve vergi kaçakçılığıyla olan ilişkisine değinilecektir. Bu anlamda kayıt dışı ekonomik faaliyetler bir ekonominin vergilendirilemeyen alanı olarak Türk vergi sisteminin de en önemli kısmını oluşturmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi terimini ifade etmek için literatürde birçok terim mevcuttur ve bunlar içerisinde en yaygın olanları gizli (hidden), gölge (shadow), gayri-resmi (unofficial), enformel (informal), kara (black), yeraltı (underground), illegal (illegal), nakit (cash), gözlemlenmeyen (non-observed), düzensiz (irregular), beyandışı (unreported), paralel (parallel), kayıt dışı (unregistered, unrecorded), boz (grey), ikinci (second), marjinal (marginal), alaca karanlık (twilight), gözükmeyen (invisible), ay ışığı (moonlight) ve vergilendirilmemiş (untaxed) ekonomi terimleridir.³³⁷ Kayıt dışı ekonomiyle ilgili yapılan araştırmalara dayanarak kullanılan bu terimler, ekonomik faaliyetin herhangi bir özelliğinin öne çekilişine göre, kayıtlı ekonomi dışındaki faaliyet gruplarını kapsama düzeyine göre, çeşitli ekonomik sistemlerde ortaya çıkışına göre, uluslararası düzeyde tespitine göre ve çeşitli dillerdeki karşılıklarına göre farklı terminolojilerde kullanılmaktadır.²⁵

Literatürde kayıt dışı ekonomi terimleri konusunda olduğu gibi, kayıt dışı ekonomi kavramının tanımlanmasıyla ilgili amaca bağlı olarak farklılıklar bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, basitçe iktisadi faaliyetlerin kayıtlarda gözükmeyen kısmı şeklinde tanımlanabilir. Türk Dil Kurumu'na göre kayıt dışı ekonomi: *“Kayda geçirilmeyerek devletten gizlenen ve bu nedenle denetlenemeyen ticari işlem.”* *“Resmi kayıtlara girmeyen, yasal belgelerle belgelendirilemeyen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde denetlenemeyen, vergi sistemi dışında kalan ve dolayısıyla millî gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan, diğer bir deyişle ekonominin ülke mevzuatı ve vergi sistemi dışında kalan işlem ve etkinlikleri”* şeklinde tanımlanır.³³⁸ Bir başka tanıma göre ise kayıt dışı ekonomi; *“Ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik mübadelenin (alım/satım), devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden (ortaklardan, alacaklılardan, kazanca katılan işçilerden vb.) tamamen ya da kısmen*

³³⁷ Elşen Bağırzade, **“Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makroiktisat Kapsamlı Kavramsal Analiz”**, 2012-2, Sosyoekonomi Dergisi, Cilt 18, Sayı 18, s. 197-198.

³³⁸ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=189032 (E.T. 06.01.2018)

gizlenerek, kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşınmasıdır."³³⁹ Kayıt dışı ekonomi kavramı hakkında "Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetler bütünüdür." ifadeleri de kullanılmaktadır.³⁴⁰ Yapılan tanımlamaların belirgin ortak özellikleri ise yasalara uyulmaması, GSMH hesaplarına yansımaması, kayıtlara veya resmi istatistiklere yansıtılamaması şeklinde sıralanabilir.

Kayıt dışı ekonomi, çok kısa bir cümleyle "devletin bilgisi dışında gerçekleşen ekonomik faaliyetler" olarak tanımlanabilir. Devletin resmi organlarına bildirilmeksizin gerçekleştirilen üretim veya ticarete yönelik çeşitli faaliyetler, gayri safi millî hâsıla tahminlerine yansımaz. Bu sebeple de resmi gayri safi millî hâsıla gerçekte olduğundan daha düşük tahmin edilir. Bundan dolayı devletin resmî GSMH hesaplamalarına yansımayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler kayıt dışı ekonomi denen olguyu oluşturmaktadır. Bu bağlamda, ancak daha bilimsel olarak kayıt dışı ekonomi, "resmi GSMH'yi tahmin etmek için kullanılan mevcut istatistiksel yöntemlerce ölçülemeyen ve bu sebeple resmi GSMH hesapları dışında kalan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler" biçiminde tarif edilebilir.³⁴¹ Böylelikle gelir veya kazanç elde edenler, elde ettikleri bu irat ve kârların bir bölümünü ya da tümünü kayıtlarda göstermeyip, devlete vermesi gerekenden daha az vergi vermekte yahut hiç vergi vermemektedirler.

Ortak bir tanımın oluşturulması çabalarının bir sonucu olarak kayıt dışı ekonomi kavramı "yasalara tamamen uyulmadan (suç teşkil eden sektör) veya yasaların bazı taleplerine uyulmadan yürütülen (suç teşkil etmeyen sektör), üzerinde kamu kurumlarının düzenleme ve denetim fonksiyonlarının gerçekleştirilemediği, ulusal gelir istatistiklerinin mevcut hesaplama metotlarıyla ölçümlemelerinin yapılamadığı ve bu yüzden de resmi hesaplanan GSMH göstergesinin kapsayamadığı, katma değerin yaratıldığı piyasa yönümlü ekonomik faaliyetlerin toplamı" şeklinde tanımlanmıştır.³⁴²

Vergilendirme açısından yaklaşımda ise vergiden, diğer zorunlu ödemelerden kaçınma nedeniyle vergilendirilemeyen bir gelir, yasalara veya diğer düzenlemelere uyulmadan malların üretimi ve hizmetlerin sunulmasından oluşan mali ve iktisadi faaliyetler bütünüdür. Burada vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ön plandadır. Yani beyan

³³⁹ Osman Altuğ, "Kayıtdışı Ekonominin Boyutları (1997)", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı.15, Aralık 1999, s. 257.

³⁴⁰ Osman Altuğ, *Kayıtdışı Ekonomi*, 2. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s. 15.

³⁴¹ Yılmaz, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, s. 26.

³⁴² Bağırzade, s. 216.

edilmemiş ve vergi idaresi tarafından bilinmeyen gelir durumu söz konusudur. Kişiyi elde ettiği geliri kısmen veya tamamen ödememeye iten önemli faktör ise daha az vergi veya hiç vergi ödememe güdüsüdür. Üretim anlamında yasal olan ancak kamu otoritelerinden gizlenen bu duruma saklı ekonomi denir. Eksik veya hatalı bilgi, tam ve zamanında yapılmayan beyan gibi problemlerin sıklıkla yaşandığı bu ekonomide ulusal hesaplamalarda da hatalı tahminlere neden olabilmektedir. Tutarsız verileri farklı istatistikî araçlar (anketler, inşaat sektöründe mal akımı yöntemi v.b.) kullanarak tespit etmek mümkündür. Kayıt dışılığın fazla olduğu ülkelerde milli gelir hesaplamaları yapmak önemli hâle gelmektedir.³⁴³

2.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri

Literatürde kayıt dışı ekonomiye yol açan önemli faktörler arasında vergi yükü ve sosyal güvenlik kesintilerindeki artışlar, kayıtlı ekonomide bilhassa emek piyasasına yönelik çok sayıda düzenleme, haftalık mesai saatlerinde ortaya çıkan azalışlar ve vaktinden önce emekliye ayrılma gösterilmektedir.³⁴⁴ Kamunun üretimden gereğinden fazla olarak vergi ve vergi benzeri şekilde aldığı ve özel kesimler üzerinde mali külfete dönüşen uygulamaları, faaliyetlerin bir kısmının yahut tamamının gizli tutularak denetim dışında sürdürülmesine neden olacaktır. Üstelik bu tarz bir durum marjinal vergi oranlarının yüksekliğinden daha fazla kayıt dışı ekonomiyi isteklendirecektir.³⁴⁵

Kullanılabilir gelirin yetersiz düzeyde veya az oluşu, kayıt dışı ekonomiyi tetikleyen bir başka etkidir. Kullanılabilir gelirin düşük kaldığı ekonomilerde bireyler, gereksinimlerini karşılayabilme düzeyine erişebilmek amacıyla formel mesleklerini icra ettikleri gibi ayrıca informal ikincil bir işte çalışmakta ve bu da kayıt dışı alanların büyük bir bölümünü meydana getirmektedirler.³⁴⁶

Kayıt dışı ekonominin yarattığı en olumsuz sonuç vergi gelirleri yoluyla sağlanması beklenen finansman kaynaklarının azalmasına yol açmasıdır. Bu durum kamu açıklarının artmasına neden olurken, gelir kaybına bağlı olarak ortaya çıkan dengesiz ve yüksek oranlı vergileme, vergide adalet ve eşitlik ilkesini, vergisini düzenli ödeyen kayıtlı kesim lehine bozmaktadır. Diğer taraftan kayıt dışı ekonomi çalışma hayatını da olumsuz etkileyerek

³⁴³ Bağırzade, s. 201.

³⁴⁴ Fethi Ögünç ve Gökhan Yılmaz, “Estimating the Underground Economy in Turkey”, The Central Bank of the Republic of Turkey, 2000, s. 4.

<http://steconomice.uoradea.ro/leonardo3/pdf/ESTIMATING%20THE%20UNDERGROUND%20ECONOMY%20IN%20TURKEY.pdf> (E.T: 05.11.2019)

³⁴⁵ Gülsüm Akalın ve Ferdi Kesikoğlu, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt.3, Sayı.5, 2007, s. 74.

³⁴⁶ Akalın ve Kesikoğlu, s. 74.

haksız rekabete yol açmakta ve ekonomik büyüklüklerin boyutunu ve göreceli ağırlığını saptamayı olanaksız kılmaktadır.³⁴⁷ Kayıt dışı ekonominin neden olduğu devletin vergi gelirlerindeki kayıp, kayıtlı ekonomi üzerinde vergi artışı ve/veya borçlanma yoluyla kapatılmaktadır. Bütçe açıklarını finanse etmenin en etkili yollarından biri etkin bir vergi politikası çerçevesinde toplanan vergilerdir. Kamu harcamalarının azaltılması ya da kamu harcamalarının daha verimli alanlarda yapılması bütçe açıklarını azaltmak bakımından zor bir iştir. Hükümetlerce kamu harcamalarının özellikle seçim dönemlerinde popülist politikalara alet edilmesi bütçe dengelerini bozmaktadır.

Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Yönleri;³⁴⁸

- Kayıt dışı işlemler nedeniyle ödenmeyen vergiler bütçe açığına yol açmaktadır.
- Kayıt dışı olarak üretilen mal ve hizmetler daha düşük fiyatla satıldığından kayıtlı mükellefler aleyhine haksız rekabet ortamı oluşturmaktadır.
- Kayıt dışı ekonomi, sermayenin, vergi yükünün göreceli olarak düşük olduğu makro ekonomik büyüme açısından etkisiz bazı alanlara kaymasına neden olmaktadır.
- Vergi yükünü, kayıtlı mükellefler olan dürüst yükümlüler aleyhine çevirerek vergi adaletsizliği yaratmakta, vergide adalet ve eşitlik ilkesi bozulmaktadır.
- Kayıt dışı ekonomi, devlete karşı bir başkaldırı yaratmakta, ahlaki değerleri bozmakta ve sonuçta enflasyon ve işsizliği artırırken yatırımları ve üretimi azaltmakta, sosyal barışın bozulmasına, suç ve suçlu sayısının artmasına yol açmaktadır.
- Kayıt dışı ekonomi, geleneksel istatistik yöntemleri ile millî gelir hesaplarına dâhil edilmeyen faaliyetlerden oluştuğu için, kayıtlı ekonominin belirlediği ekonomik göstergelere karşı güvensizlik yaratmaktadır.
- Kayıt dışı ekonomide iş kesintilere ayrılmakta, işletmeler küçülürken işçi sayısı azalmakta, sendikalaşma gereksinimi ortadan kalkmakta ve işçilerin daralan iş sahalarında iş bulma tesellisi pazarlık güçlerini kırmaktadır.
- Vergi kaçak ve kaybının hoşgörü ile karşılanması, toplumdaki suç anlayışını değiştirmekte, devlete ve topluma karşı işlenen suçlara gösterilen hoşgörü ile başlayan süreç toplumsal ahlak anlayışında çöküntülere yol açabilmektedir.

³⁴⁷ Önder, s. 1.

³⁴⁸ Aslanoğlu ve Yıldız, s. 134.

- Ağır vergi yükünden kurtulmak amacıyla gelişen kayıt dışı ekonomi, yüksek oranlı ve sürekli enflasyon ile karşılaştığında, satın alma gücünü korumak için efektif yabancı paraya sığınmakta, kayıt dışı ekonomik işlemlere katılan özellikle alt gruplar dolarize olarak serbest kur - resmi kur rekabeti başlatmakta ve kur makası sorununu büyütürken zaman zaman kriz tetikleyicisi de olabilmektedir.

Devletin vergi kaynaklarının vasıtasız vergilerden vasıtalı vergilere doğru kaymasına neden olan olay kayıt dışı ekonominin büyümesidir. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin önlenmesi durumunda dolaylı vergiler düşecek, bütçe fazla verecek ve vergi sistemi daha adil hâle gelecektir.³⁴⁹

Bir ekonomide ulaşılmaya çalışılan temel amaçlar kaynak dağılımında etkinlik, kaynak kullanımında verimlilik, yeterli ve sürdürülebilir büyüme, fiyat istikrarı, gelir dağılımında adalet ve dış dengenin sağlanması olarak özetlenebilir. Ülkenin refah düzeyi, istihdam, fiyatlar genel seviyesi ve gelir dağılımı konularındaki iktisadi gerçeklerin doğru saptanamaması şeklinde ortaya çıkan istatistikî kayıt dışılığı, sayılan amaçlara ulaşma konusunda etkisi bulunmaktadır. GSMH, istihdam ve fiyatlar gibi temel göstergelerin kayıt dışılık nedeniyle doğru olarak belirlenememesi, etkin ve doğru politikalar ile gerekli önlemlerin alınıp uygulanamamasına ve kaynakların yanlış yönlendirilmesine, dolayısıyla da ekonomi politikalarında başarısızlığa yol açmaktadır. Öte yandan, kayıt dışı ekonomi vergi sistemini ve vergi idaresini olumsuz etkilemekte, idarenin vergi toplama gücünü ve etkinliğini azaltmakta, vergi gelirlerindeki düşme ise kamu finansman dengesini bozarak enflasyona neden olmaktadır. Bu bağlamda, ülkemizin en önemli iki ekonomik unsurunu oluşturan kamu finansman dengesinin sağlanması ve enflasyonun kontrol altına alınması kayıt dışı ekonominin küçültülmesiyle doğrudan ilgilidir.³⁵⁰

Türkiye’de kayıt dışı ekonomi, haksız rekabet ile gelir dağılımını bozan, işletmelerin büyümesini engelleyen, vergi yükünün dar bir kesim üzerine yoğunlaşmasına neden olan ve sonunda kalkınmayı ve toplumsal refah artışını sekteye uğratan bir olgudur. Kayıt dışı ekonomi bir yandan vergi yapısını bozarken diğer yandan vergi adaletinin ve vergi bilincinin zayıflamasına neden olmaktadır. Ayrıca kayıt dışı ekonomi oluşturduğu haksız rekabet ortamı

³⁴⁹ Bilen, s. 142.

³⁵⁰ Ergün Aktürk ve Diğerleri, “Parasalcı Ekonometrik Yaklaşımla Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Cilt 19, Sayı 215, 2004, s. 122.

nedeniyle yeni yatırımları engellemektedir.³⁵¹ Dünya Bankası Grubu ile ortaklaşa hazırlanan bölgesel yatırım ortamının değerlendirilmesine yönelik hazırlanan raporun “*İş Ortamındaki Güçlükler ve Fırsatlar*” başlığı altında yer alan bulgularına göre; Türkiye’de iş ortamına ilişkin çeşitli konular hakkında işletme sahipleri ve üst düzey yöneticilere algıları sorulduklarında, faaliyetlerinin önündeki ilk üç engel olarak vergi oranları (%32,5) ilk sırada yer almıştır. %19,5 ile finansmana erişim en çok dile getirilen ikinci büyük sorunlu alan olarak tanımlanmıştır. %13,4 oranı ile kayıt dışı firmalarla rekabet hem mikro, hem küçük ölçekli hem de büyük ölçekli firmalar tarafından en sık dile getirilen üçüncü büyük engel olurken, dördüncü sırada ise siyasi istikrarsızlık (%11,7) ilk on iş ortamı kısıtı sıralamasındaki yerini almıştır.³⁵² Finansman kısıtlılığı işletmelerin piyasada tutunabilmeleri için fason üretime yönelmelerine; diğer taraftan da bazı faaliyetlerini kayıt dışı alanlara kaydırmasına ya da gelirlerinin bir kısmını beyan dışı bırakarak daha az vergi ödemelerine yol açmaktadır.³⁵³

Bir ekonomide kayıt dışı ekonominin fazla olması şirketler arasında haksız rekabetin yaşanmasına yol açar. 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunuyla beraber birçok maddede değişiklik yapılmış ve kayıt dışılığın azaltılması amaçlanmıştır. Bu düzenleme sermaye şirketlerine önemli birtakım yükümlülükler getirmiştir. Bu kanunun uygulanması ile muhasebe hesaplarının bir standarda kavuşturulması ve daha doğru bilgiler verecek şekilde düzenlenmesi sayesinde kayıt dışılığın artması zorlaşmıştır. Böylece vergi kanunları ile Türk Ticaret Kanununun birbiriyle daha uyumlu hâle getirilmesi yönünde önemli bir adım atılmıştır.³⁵⁴

Kayıt dışı ekonomi nedeniyle artan kamu finansman ihtiyacının vergi oranlarının yükseltilerek karşılanması, vergiye karşı direnci artırarak kayıt dışılığı besleyen bir kısır döngü oluşturmaktadır. Ayrıca kayıt dışı ekonomi, ilk aşamada işletmeler açısından rekabet avantajı yaratıyor gibi görünse de, girdiler üzerinde artan vergi yükü ve düşen emek verimliliği sonucunda uluslararası rekabette dezavantaj yaratmaktadır.³⁵⁵

³⁵¹ Kalkınma Bakanlığı, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 29.

³⁵² Dünya Bankası Grubu, Kalkınma Bakanlığı, “*Bölgesel Yatırım Ortamı Değerlendirmesi Raporu*”, Ankara, 2016, s. 20.

³⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*,” Yayın No: 87, Ankara, 2009, s. 13.

³⁵⁴ Levent Demirdağ, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012’de Yürürlükte... Mi?”, http://www.demirdagymm.com/hakkimizda/Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu_1_Temmuz_2012_de_yururlukte_mi_6102_sayili (E.T: 15.04.2018)

³⁵⁵ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, s. 31.

Kayıt dışı ekonominin yapısını suç teşkil eden ve suç teşkil etmeyen sektörler oluşturur. Kayıt dışı ekonominin suç teşkil etmeyen sektörü yeraltı üretim ve enformel sektör üretiminden oluşan ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır.

Yeraltı üretim, yasalarla izin verilmesine rağmen, ekonomik aktörlerin (işçi, işveren, yatırımcı v.s.) bazı yasal taahhütlerden kaçınmak amacıyla ilgili kamu otoritelerinden tamamen veya kısmi olarak gizlettikleri ekonomik faaliyetlerden oluşur. Burada geçen taahhütler; vergi ve sosyal güvenlik primleri ödeme, çalışma ve çevre standartlarına uyma gibi yasal zorunluluklardan oluşmaktadır. Enformel sektör üretimi kavramı ise gelişmekte olan ülkeler ve az gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmıştır.

Vergi politikası tartışmaları açısından asıl önem arz eden alan ise kuralsız sektör ve enformel sektörü içine alan enformel ekonomidir. Enformel ekonomi, sosyal güvenliğin ve vergilendirmenin olmadığı, genellikle küçük ölçekli faaliyetlerden oluşan ve devletin kontrol ettiği formel sektörün dışında kalan alanı ifade etmektedir. Bunun önemli bir bölümü, beyan dışı ekonomik faaliyetler olarak adlandırılan ve yasal ekonomik faaliyetler alanında olmakla birlikte kısmen ya da tamamına yakını vergi idaresine beyan edilmeyen gelir unsurlarından oluşan alandır.³⁵⁶

Burada faaliyet gösteren işletmeler genelde küçük boyutlarda oldukları için muhasebe sistemleri de gelişmemiş durumdadır. Bu durum vergisel yükümlülükler başta olmak üzere diğer yasal yükümlülüklerin de yerine getirilememesi sonucunu doğurmaktadır. Yeraltı ekonomilerde yapılan üretim aynı zamanda kayıt dışı istihdam sorunu anlamına gelmektedir. Bu tarz üretim alanlarında sosyal güvenlik kavramı geçersizdir. En yoğun olduğu sektörler inşaat, tarım, perakende ticaret, hizmet sektörü gibi sektörlerdir. Enformel sektörün ortaya çıkış sebeplerinin başında hızlı nüfus artışına bağlı olarak göç, işsizlik, yüksek vergiler, yüksek işgücü maliyetleri gibi sosyal ve ekonomik nedenler gelmektedir. Ortak paydası yasal düzenlemeler dışında gelir elde etmek olan bu sektörlerde geniş bir kesim gelirini temin etmektedir.

Enformel istihdamın kaynaklarında görülen gelişmelerin bu istihdam biçimini geçici değil daha kalıcı ve sürekli hâle getirdiği anlaşılmaktadır. Çok genel hatları ile ekonomik sıkıntılar ve yaşanan krizler, dünya ekonomisi ile bütünleşmeye gayret eden ekonomilerde

³⁵⁶ Neşe Algan, "Türkiye'de Kayıtdışı Sektör: Boyutları, Etkileri ve Kayıtdışı Sektörü Küçültme Konusunda Öneriler", Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, **İşveren Dergisi**, Cilt 42, Sayı 11, (Ağustos 2004), ss. 28-30 Aktaran: Avşar ve Bozdereli, s. 56.

çalışanlara sadece enformel istihdam olanağı sunmaktadır. Bu olgu ile beraber Türkiye’de enformel istihdam alanlarının esas istihdam alanları hâline dönüşmeye başladığı gözlenmektedir.³⁵⁷

Beyan dışı ekonomi, vergi yasalarının konulmuş kurallara göre vergi idaresine beyan edilmesi gerektiği hâlde beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen faaliyetlerle bunlar sonucu elde edilen gelirler olarak tanımlanmaktadır.³⁵⁸

Belirli faaliyetler hem ekonomik anlamda üretken hem de tamamen yasal olabilir, ancak çeşitli nedenlerle kamu otoritelerinden saklanır. Beyan dışı ekonomi;

- Gelir vergisi, katma değer vergisi veya diğer vergilerden,
- Sosyal güvenlik katkılarını ödemekten,
- Kanunla belirlenmiş yasal düzenlemelerden (asgari ücret, güvenlik standartları vb),
- İstatistikî amaçlı anketlerin ve idari formların doldurulması gibi idari işlemlerden kaçınmak gibi nedenlerle kamu otoritelerinden saklanan bütün yasal üretimlere karşılık gelmektedir.

Bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirlerin kaynağı tamamen yasal faaliyetler olmakla birlikte, bu gelirlerin bir kısmı cari vergi düzenlemelerinin dışında kalmaları nedeniyle bir kısmı da mükelleflerce daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için kayda alınmayan ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır.³⁵⁹ Bunlara; faturasız yapılan mal ve hizmet alım satımı, herhangi bir biçimde kayıt edilmeyen kazançlar, menkul veya gayrimenkul sermaye gelirlerinin bildirilmemesi veya noksan bildirilmesi vs. örnek olarak verilebilir.

Söz konusu kayıt dışı faaliyetler, toplumun gerek sosyal gerekse ekonomik yapısına zarar vermekte ve en önemlisi sosyal devletin toplumsal hizmetleri görebilmesi için gerekli en önemli finansal kaynağı olan vergiyi her kesimden gerektiği gibi toplayamamasına ve bütçesinin zarar görmesine sebep olmaktadır.³⁶⁰

³⁵⁷ Kuvvet Lordoğlu, “Enformel İstihdam ve Türkiye Kaynakları”, *Dergipark*, 2005, Cilt: 55, Sayı: 1, <http://dergipark.gov.tr/> (E.T: 07.01.2018), s. 58.

³⁵⁸ Gülay Akgül Yılmaz, “Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 10-14 Mayıs 2004, s. 16.

³⁵⁹ Murat Kanlı, “Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi”, (**Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 6.

³⁶⁰ Avar ve Arzu Bozdereli, s. 55.

Beyan dışı olarak faaliyet gösteren firmalar, kendileri vergi kaybına neden oldukları gibi ekonomik ilişki içerisinde bulundukları kayıtlı sektörlerden belge almayarak, belge düzenine zarar vermekte ve bunun sonucunda ise iş ilişkisi içerisinde bulundukları kesimleri de kayıt dışına sevk etmektedir.³⁶¹

2.4.3. Vergi Faktörünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomi devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, bazı kayıt dışı faaliyetler yasa dışı olduğu hâlde, bazıları yasaklanmamış bir faaliyetin kastî olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu muameleler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ekonominin sağlıklı işleyebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır.³⁶²

Kayıt dışı ekonomi ile vergi kaçakçılığı nitelik olarak birbirinden farklı kavramlar olmakla birlikte, aslında birbiriyle ilintilidirler ve aralarında karşılıklı neden-sonuç ilişkisi vardır. Şöyle ki, kayıt dışı ekonominin suç teşkil eden sektöründe faaliyetin tespit edilmesi hâlinde vergileme vuku bulurken yapılan iş kamu idaresinin bilgisi dışında gerçekleşebilmektedir. Tam tersi yaklaşımda ise kamu otoritesince bilinen ancak vergiyi düşük göstermek amacıyla indirim, istisna, harcamaların yüksek gösterilmesi suretiyle de vergi kaçakçılığı meydana gelmektedir.

Bununla bağlantılı olarak bir başka örnek ise Türkiye’de vergi incelemeleri sonucunda bulunan kayıt dışı matrah tutarlarından hareketle hesaplanan ve bu çalışmada Tablo 9’da yer alan vergi kaybı oranıdır.

İşletmeler, yarattıkları katma değerleri gizledikleri ya da eksik gösterdikleri oranda, katma değer vergisinin yanı sıra, mükellefiyet durumlarına göre gelir ya da kurumlar vergisini de eksik beyan etmiş olacaktırlar. Buna göre, KDV matrahına konu olan ancak beyan dışı bırakılan satış hasılatları, katma değer vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi açısından birbirine yakın oranlarda vergi kaybına sebep olmaktadır. Sonuçta kayıt dışı ekonomi, bir taraftan devletin vergi gelirlerini aşındırırken diğer taraftan bazı kişiler vergi dışı kalmış ve gelir elde etmiş olduklarından vergisini tam ödeyenlerle ödemeyenler arasında adaletsiz bir

³⁶¹ Selami Şengül, **Bir Hurafe Kayıtdışı Ekonomi**, Ankara: İmaj Yayınevi, 1997, s. 15.

³⁶² Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)*, s. 1.

durum ortaya çıkmaktadır. Vergi yükündeki adaletsizlik, gelir dağılımında da adaletsizliğe neden olmaktadır.³⁶³

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin hacminin büyüklüğünü ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayda alınmasıyla vergi ve prim hasılatında sağlanacak artışın bütçe dengesini sağlamak bakımından önemli olacağını ortaya koyan bilimsel çalışmalar “kayıt dışı ekonomiyle mücadele” nin devlet politikası olarak benimsenmesinin altyapısını oluşturmuştur.³⁶⁴ Bu açıdan kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin vergi gelirlerini artırmak ve bu yolla bütçe dengesini sağlama yönünden sadece mevcut hükûmet politikası olarak değil aynı zamanda genel bir ekonomik amaç olma özelliği de netleşmiştir. Bu hem kalkınma planları (sekizinci ve dokuzuncu) hem de yıllar itibarıyla (2000 sonrası) Maliye Bakanlığı bütçe gerekçeleri ve 2006 yılı ve devamında hazırlanan orta vadeli mali planlar incelendiğinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele politikalarının birbiriyle aynen veya benzer şekillerde tekrar tekrar ifade edilmesinden anlaşılmaktadır.

Türkiye’de GSMH hesaplamalarında kullanılan farklı yöntemler mevcut olup sadece beyana dayalı vergilere dayalı olarak millî gelir tahmini yapmak sağlıklı bir yöntem değildir. Vergide adaleti sağlama açısından etkin bir yöntem olarak beyan esaslı, etkili bir denetim mekanizmasıyla başarılı sonuçlar verebilecektir. Türk vergi sisteminde beyan esasına dayalı vergilerin etkin ve tam olarak işlemediği düşünüldüğünde kayıt dışı ekonomi ile mücadelede başarıya ulaşma şansı bir o kadar az olacaktır. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin, vergi ve diğer düzenlemelerden kaçınan sektör şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir.

Uluslararası Para Fonu (IMF)’nin kayıt dışı ekonomiye ilişkin olarak hazırladığı ve 158 ülkeyi kapsayan çalışma raporuna göre; 1991-2015 döneminde bu ülkelerin GSYH’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ortalama %31,77 olarak hesaplanmıştır. Raporda gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonominin ortalamanın altında çok düşük seviyelerde, az gelişmiş veya gelişmemiş ülkelerde ise yüksek seviyelerde kaldığı görülmektedir. Örneğin GSYH içinde kayıt dışı ekonominin en düşük olduğu ilk beş ülke sırasıyla; İsviçre (7,24), ABD (8,34), Avusturya (8,93), Japonya (10,41) ve Lüksemburg (10,67) olup, en yüksek olduğu ilk beş ülke sırasıyla; Gürcistan (64,87), Bolivya (62,28), Zimbabve (60,64), Nijerya (56,67) ve Guatemala (54,74)’dır. Türkiye’de 1991-2015 yılları arasını kapsayan dönemde kayıt dışı ekonomi ortalaması %31,38 olarak belirlenmiştir. Aynı raporda Türkiye’nin “*Tahmini*

³⁶³ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, s. 33-34.

³⁶⁴ Yılmaz, *2000’li Yıllarda Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, s. 458.

Ortalama Eşleştirme Yöntemi” kullanılarak ölçülen kayıt dışı ekonomisinin büyüklüğü ise %25,4 olarak ölçülmüştür. Bu orana göre Türkiye, doksan bir ülke arasında yüzde 20 ile yüzde 30 grubunda 44. sırada yerini almıştır.³⁶⁵

Türkiye’de ise Ocak 2015 tarihinde hazırlanan onuncu kalkınma planında, kayıt dışı ekonominin GSYH’ye oranının beş puan azaltılması ve tarım dışı sektörlerde kayıt dışı istihdam oranının beş puan azaltılması hedeflenmiştir. Planın hazırlandığı dönemde kayıt dışı ekonominin mevcut durumda oranı %26,5 olarak belirtilmiş olup, 2014 ila 2018 yılları arasında bu oranın sırasıyla %26, %25, %24, %23 ve 2018 yılında ise %21,5’e düşürülmesi hedeflenmiştir. 2013 ve 2014 yıllarında tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı ise %22’den 2018 yılında %17’ye düşürülmesi öngörülmüştür.³⁶⁶

Kayıt dışı ekonomide oluşan servet, “*kara para*” dır. Kara para, vergisi ödenmemiş servettir. Vergisi ödenmemiş serveti denetim altına almanın iyi bir yolu gelişmiş birçok ülkede uygulanan “*Servet Beyanı*” sistemidir. Türkiye’de bir müddet uygulanmış, fakat 1984 yılında uygulamadan kaldırılmış olan “*Servet Beyanı Esası*”nın vergi sistemimize yeniden kazandırılması gerekmektedir.³⁶⁷ Servetin vergilendirilmesinin içerdiği otokontrol mekanizmasıyla kayıt dışı ve yer altı ekonomilerinin kolayca denetim altına alınabilmesi imkânı bulunmaktadır. Çünkü tüm servet unsurları servet beyannamesinde yer alacağından, herhangi bir gelir, tüketim ve servet ögesinin kayıt dışı kalması mümkün olamayacaktır. Bu aynı zamanda devletin vergi gelirlerinin artacağı anlamını taşıdığından enflasyonla daha etkili mücadele edilebilecektir.³⁶⁸

Bir ekonomide enflasyon, faiz gelirleri kazancı, gelir dağılımı, denetim eksikliği gibi ekonomik göstergelerin durumu aslında o ülkede kayıt dışı ekonominin boyutu hakkında bilgi veren önemli verilerdir. Enflasyonun yüksek, gelir dağılımında adaletsizliğin fazla, denetimlerin yetersiz kaldığı ülkelerde kayıt dışı ekonomi de büyüktür. Keza yüksek vergi oranları da bireyleri kayıt dışı faaliyetlere yönlendirebilmektedir. Düşük verimlilik ve işsizliğin fazla olması, kayıt dışı ekonomiyi hızlandıran etkenlerdir.

Bireyleri kayıt dışına iten en temel neden gelirlerini artırmak istemeleridir. Gelirini daha çok çalışarak artıramayacağını fark eden insan elde ettiği kazanç üzerinden ödediği

³⁶⁵ Leandro Medina and Friedrich Schneider, “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?”, **IMF Working Paper**, WP/18/17, 2018, s. 46, 69-76. <file:///C:/Users/Dell/Downloads/wp1817.pdf> (E.T: 09.06.2019)

³⁶⁶ Kalkınma Bakanlığı, *Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı*, s. 1.

³⁶⁷ Arıkan ve Ay, s. 90.

³⁶⁸ Şener, s. 333-334.

vergiyi ya hiç ya da daha az ödeyerek gelirinin artırmaya çalışır. Gelir dağılımının adaletsiz olduğu durumda gelirden az pay alan gruplar kayıt dışı çalışma eğilimine girmektedirler. Aynı sonuç enflasyon karşısında gelirleri eriyen gruplarda da karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği üzere enflasyon satın alma gücünü aşındırmaktadır. Enflasyon sonucu artan gelirin yüksek oranlı vergi dilimine dâhil olması ve enflasyon sebebiyle şişen kurum kârlarının vergilendirilmesi neticesinde mükellefi vergisini gizlemeye itmektedir. Neticede kayıt dışı ekonomik faaliyetler, adaletsiz bir vergi sistemine yol açarak gelir dağılımı olumsuz etkilemektedir.

2018 yılı Maliye Bakanlığı performans programında; kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve mali suçları azaltmak maksadıyla bir dizi stratejik hedef ve bu hedeflere ulaşmada izlenecek faaliyetler belirlenmiştir. Bunlar; vergiye gönüllü uyumu destekleyen ve uyumsuz mükellefler üzerinde caydırıcı vergi politikaları oluşturmak amaçlı olarak;³⁶⁹

1- Vergi kanunlarında kayıt dışılığa neden olan düzenlemelerin tespit edilerek değiştirilmesine yönelik mevzuat çalışmalarını yapmak.

2- Yeni Vergi Usul Kanunu çalışmalarını tamamlamak.

3- Yeni Vergi Usul Kanununa uygun olarak uyumlaştırma çalışmalarını (ikincil mevzuat) yürütmek olarak belirtilmiştir.

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında hukuki, siyasi, sosyal ve iktisadi olmak üzere çok sayıda faktörün payı vardır. Bu nedenle doğru mücadele politikasıyla kalıcı başarılar sağlanabilmesinin ilk adımını, kayıt dışı ekonomiye sebep olan unsurların çok iyi analiz edilerek bu doğrultuda çözüm önerileri geliştirilmesi oluşturmaktadır. İkinci adımını, kayıt dışı ekonomiye sebep olduğu tespit edilen unsurları ortadan kaldırmaya yönelik olarak doğru programların geliştirilip uygulanması, üçüncü adımını ise, kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusundaki uzun vadeli kararlılık ve tutarlılık oluşturmaktadır. Farklı hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilen uygulamalar arasında tutarlılığın olması kayıt dışı ekonomiyle mücadelede başarıya ulaşmak için son derece önemlidir.³⁷⁰

³⁶⁹ Maliye Bakanlığı, 2018 Yılı Performans Programı, s. 22.

³⁷⁰ Yılmaz, 2000’li Yıllarda Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, s. 458.

2.4.4. Verginin Kayıt Dışı İstihdam Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomi çok çeşitli ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır ve geniş kapsamlıdır. Kayıt dışı istihdam kayıt dışı ekonominin boyutu hakkında bilgi veren önemli bir göstergedir.

Kayıtlı ekonomi üzerinde negatif etki yapan nedenlerden biri de yüksek işsizlik oranlarıdır. Kayıt dışı sektöre giriş çıkışlarda zorluk yaşanmayacağı farz edildiğinde ve kayıtlı kesim de yeteri kadar iş sahası oluşturamadığında daha da masraflı bir vaziyete dönüşen iş arama süreci, bireyleri kayıt dışı çalışmaya yöneltmektedir. Bu yolla temerküz eden emek gücü, kayıt dışı sektör tarafından özümsebildiği ölçüde üretim miktarını artırmaktadır.³⁷¹

Vergilendirme ve sosyal güvenlik katkıları kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirleyen temel etmenler arasındadır.³⁷² İstihdam açısından kayıt dışılık; yaptığı işten dolayı, herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı olmadan çalışanları ifade etmektedir. Firmalar resmî olarak kayıt altına alındığında genelde devletler tarafından belirlenen belli kural ve düzenlemelere uymalıdır. Vergi ödemek genelde kayıtlı özel sektörün bir parçası olmanın en somut sonucudur. Bazı firmalar işletmelerini kayıt altına almayarak ve bu şekilde kayıt dışı sektörde faaliyet göstererek bu tür sonuçlardan kaçınmaya çalışır. Büyük bir kayıt dışı sektörün mevcudiyeti rekabet hâlindeki kayıtlı firmalar için bir zorluk teşkil edebilir. Çünkü kayıt dışı firmalar kendilerine kayıtlı firmalar üzerinde haksız üstünlük sağlayacak uygulamalarda bulunabilirler.³⁷³

Ağustos 2015 - Haziran 2016 tarihleri arasında Türkiye genelinde 6006 işletme ile gerçekleştirilen bölgesel işletme anketleri sonuçlarına ve Türkiye Cumhuriyeti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından derlenen 2006-2014 “*Girişimci Bilgi Sistemi (GBS)*” verilerine dayanan raporun bulgularına göre; Türkiye genelinde firmaların %34,4’ü kayıt dışı rekabetle karşı karşıya kalırken, kayıt dışı rekabet yaşayan firmaların %65,3’ünün kayıt dışı rakiplerinin vergi kaçırmasını, kendileri için en zarar verici uygulama olduğunu belirtmişlerdir. Kayıt dışı rekabet yaşayan firmaların %5,9’u ise kayıt dışı rakiplerinin rekabetinden en fazla etkilenen firmalar olduklarını belirtmişlerdir. İkinci sırada ise firmaların

³⁷¹ Akalın ve Kesikoğlu, s. 74.

³⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, s. 4.

³⁷³ Dünya Bankası Grubu ve Kalkınma Bakanlığı, s. 15-16

%11'i kayıt dışı firmaların kayıt dışı işçi çalıştırması nedeniyle en çok zarar gördüklerini bildirmişlerdir.³⁷⁴

Kayıt dışı istihdamın hangi sektörlerde yoğunlaştığının belirlenmesi kayıt dışı ekonomi ile mücadelede doğru tedbirlerin belirlenebilmesi açısından önemlidir. Bunun için TÜİK tarafından yapılmakta olan hane halkı işgücü anketlerinin sonuçlarının incelenmesi gerekmektedir.³⁷⁵ TÜİK işgücü istatistiklerine göre; Eylül 2017 döneminde herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna bağlı olmadan (kayıt dışı istihdam) çalışanların oranı, bir önceki yılın aynı dönemine göre 0,2 puan artarak %34,8 olarak gerçekleşmiş, tarım dışı sektörde kayıt dışı çalışanların oranı ise bir önceki yılın aynı dönemine göre değişim göstermeyerek %22 olmuştur.³⁷⁶ Şubat 2019 döneminde herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna bağlı olmadan çalışanların oranı, bir önceki yılın aynı dönemine göre 1,3 puan artarak %33,5 olarak gerçekleşirken tarım dışı sektörde kayıt dışı çalışanların oranı ise bir önceki yılın aynı dönemine göre 1,1 puan artarak %22,8 olarak ölçülmüştür.³⁷⁷

TÜİK 2013 verilerine göre; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) toplam girişim sayısının %99,8'ini, istihdamın %74,2'sini, maaş ve ücretlerin %54,7'sini, cironun %63,8'ini, faktör maliyetiyle katma değer (FMKD) %52,8'ini ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %53,3'ünü oluşturmaktadır.³⁷⁸ Keza 2014 verileri de benzer sonuçlar vermekte olup; KOBİ'ler 2014 yılında toplam girişim sayısının %99,8'ini oluşturmaktadır. Buna karşılık; istihdamın %73,5'ini, maaş ve ücretlerin %54,1'ini, cironun %62'sini, FMKD'nin %53,5'ini ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın ise %55'ini oluşturmaktadır.³⁷⁹

Türkiye'de KOBİ, ilgili mevzuat gereği iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yüz yirmi beş milyon Türk Lirasını aşmayan girişim olarak tanımlanmaktadır.³⁸⁰ KOBİ'lerin kayıt dışı ekonomi oluşturma potansiyeli yüksektir. Bu tür işletmelerde, işletme sahipleri mal ve nakit giriş çıkışını izleyebilmektedirler. Bu durum istedikleri şekilde belgelemeden kaçabilmelerine fırsat verebilmektedir. KOBİ'lerin ülke ekonomisindeki payı büyüktür ve ekonomik gücün temel dayanaklarından biri olarak görülmektedir. Büyük çoğunluğu emek yoğun ve düşük

³⁷⁴ Dünya Bankası Grubu ve Kalkınma Bakanlığı, s. 49-50.

³⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, s. 7.

³⁷⁶ <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24634> (E.T: 13.01.2018)

³⁷⁷ <http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30690> (E.T: 07.06.2019)

³⁷⁸ <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21864#> (E.T: 13.01.2018).

³⁷⁹ <http://www.kobi.org.tr/index.php/bilgibankasi/statistikler>, (E.T: 28.07.2019)

³⁸⁰ https://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mevzuat/KOBİ%CC%87%E2%80%99lerin_Tan%C4%B1m%C4%B1,_Nitelikleri_ve_S%C4%B1n%C4%B1fland%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1_Hakk%C4%B1nda_Yo%CC%88netmelik.pdf (E.T: 28.07.2019)

teknolojili olan sektörlerde faaliyet gösteren bu işletmelerde nitelikli eleman istihdamında da amaçlanan etki sağlanamamıştır.

Türkiye’de tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygın olması kayıt dışılığa ortam hazırlayan önemli faktörlerden biridir. Küçük işletmelerin yaygınlığı bir taraftan izleme ve denetlemeyi zorlaştırırken, diğer taraftan bu işletmelerin pek çok yasal düzenlemelerin dışında kalmalarına yol açmakta; vergi, iş ve işçi sağlığı, çevre korumasıyla ilgili düzenlemeler, sosyal güvenlik primleri, muhasebe gibi konularla ilgili yasalar genellikle bu tür küçük işletmeleri kapsamamaktadır. Örneğin tarım ve hizmetler sektörü, izlenme ve denetlenmelerinin zor olması nedeniyle kayıt dışılığa daha elverişli sektörler olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁸¹ Kayıt dışında bulunan bir işletme, sayılan bu vergi ve vergi dışındaki ek giderlerden kaçınarak üretim maliyetlerini azaltmaya ve safi gelirlerini artırmaya çalışmaktadır.

Kayıt dışında kalmanın firmaya avantaj sağladığını düşünen girişimci, kayıt dışında kalarak gelirlerini artırma yolunu seçmektedir. Bu tarz şirketlere yüksek vergi oranları uygulamak yerine vergi yükleri hafifletilmelidir. Bu şekilde kayıt dışı istihdamın azalması beraberinde vergi ve prim artışı anlamına geleceğinden bir yandan bütçe performansını olumlu etkilerken diğer yandan da prim oranlarının indirilmesi için uygun mali altyapının oluşmasını sağlayacaktır.

Bu çalışmanın vergi yükü analizinin yapıldığı bölümünde istihdam üzerindeki vergisel yüklerin boyutu asgari ücret üzerinden açıklanmaya çalışılmıştı. Bu yükün oluşturduğu baskı istihdamın kısmen veya tamamen kayıt dışına kaymasına yol açmaktadır. Brüt gelir ile net gelir arasındaki makas açıldıkça, kayıt dışı istihdamın cazibesi artmaktadır. Çalışanların net ücretleri ile çalışanları istihdam etmenin maliyeti arasındaki farkı ifade eden “*vergi makası*”, gelir vergisi ile çalışan ve işverenlerin sosyal sigorta katkılarından oluşmaktadır. Türkiye’de istihdam üzerindeki vergi makası oranı kayıt dışılığı teşvik edebilecek bir yapıdadır. Bunun için istihdam üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik yükünün azaltılması gerekmektedir. Vergi makasının büyüklüğü gelir vergisi oranının yüksekliğinden daha çok sosyal güvenlik katkı paylarının yüksekliğinden kaynaklanmaktadır.³⁸²

“*Vergi Takozu*” veya “*Vergi Kaması*” olarak da ifade edilen “*Vergi Makası*” (Tax Wedge), çocuksuz ortalama bir bekâr işçinin ödediği vergi miktarı ve SGK kesintileri ile

³⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, s. 12.

³⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, s. 27.

işveren için ilgili toplam işgücü maliyeti arasındaki oran olarak tanımlanmaktadır. Ortalama vergi takozu, emek geliri vergisinin istihdamı ne ölçüde engellediğini ölçmektedir. Vergi takozu verileri ile ülkenin işgücü vergilemesinin istihdam üzerindeki caydırıcılık etkisine ilişkin sonuçlara ulaşılmaya çalışılır. Bu gösterge işgücü maliyetinin yüzdesi olarak ölçülür.³⁸³ Vergi takozu (kaması), çalışanın işverene toplam maliyeti ile işçinin eline geçen net ücret arasındaki farkı ifade eder. Takoz (wedge) kelimesinin anlamından hareketle, işçinin işverene maliyeti ile işçinin eline geçen ücret arasına bir takoz girmiştir. İstihdamın önündeki vergisel (sosyal güvenlik ve benzeri dâhil) engellerin uluslararası karşılaştırmalarda kullanılmasına imkân verecek şekilde vergi takozu (kaması) için aşağıdaki şekilde vergi takozu formülü sonucu elde edilen vergi takozu oranı kullanılmaktadır.³⁸⁴

Vergi Takozu = $\frac{\text{Bir İşçinin İşverene Maliyeti (vergi+sgk kesintileri)}}{\text{Toplam İşçi Maliyeti}} \times 100$ şeklinde gösterilir.

Ücret üzerindeki yasal yükler; gelir vergisi kesintisi, damga vergisi, sosyal güvenlik işçi ve işveren payları, işsizlik sigortası primi işçi ve işveren paylarının toplamından oluşmaktadır. Vergi kaması oranı hesaplanırken bu yüklerden devletin yaptığı aile yardımları çıkarılır. (Türkiye’de asgari geçim indirimi (AGİ) gibi)

³⁸³ OECD, Definition of Tax Wedge, <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm> (E.T: 22.07.2019)

³⁸⁴ Vergi Takozu (Kaması) Nedir?, <https://vergidosyasi.com/2017/10/05/vergi-takozu-kamasi-nedir-guncel-vergi-takozu-oranlari/> (E.T: 22.07.2019)

Tablo 17: 2008-2018 Yılları Arasında Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Takoza Oranları (%)

Ülkeler/Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avustralya	26.932	26.749	26.829	26.650	27.273	27.415	27.662	28.344	28.571	28.617	28.889
Avusturya	49.033	47.949	48.169	48.540	48.840	49.184	49.416	49.616	47.332	47.420	47.629
Belçika	55.883	55.654	55.932	56.087	55.994	55.657	55.593	55.278	53.945	53.761	52.672
Kanada	31.255	30.515	30.392	30.641	30.790	31.008	31.583	31.539	31.374	30.602	30.712
Şili	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.008
Çek Cumhuriyeti	43.437	42.006	42.130	42.607	42.454	42.441	42.614	42.800	43.006	43.370	43.746
Danimarka	38.584	37.189	35.940	36.083	36.156	35.794	35.632	35.892	35.872	35.806	35.659
Estonya	38.384	39.171	40.090	40.262	40.412	39.916	40.029	39.048	38.993	39.012	36.475
Finlandiya	43.838	42.496	42.292	42.346	42.490	43.109	43.596	43.512	44.115	42.703	42.303
Fransa	49.764	49.836	49.897	49.964	50.095	48.814	48.387	48.412	48.045	47.597	47.633
Almanya	51.344	50.789	49.050	49.677	49.653	49.265	49.314	49.449	49.541	49.584	49.496
Yunanistan	41.508	41.269	40.062	42.994	42.927	41.303	40.408	39.144	40.493	40.784	40.930
Macaristan	54.098	53.097	46.605	49.493	49.520	49.027	49.027	49.027	48.249	46.154	45.041
İzlanda	30.937	30.525	33.363	34.081	33.818	34.120	33.927	34.277	33.902	33.056	33.220
İrlanda	28.171	29.763	30.858	32.601	33.037	33.847	34.026	33.227	32.662	32.578	32.700
İsrail	22.898	21.300	20.716	20.785	20.392	20.351	21.069	21.764	22.279	22.071	22.431
İtalya	46.646	46.791	47.176	47.597	47.723	47.839	47.781	47.828	47.765	47.677	47.877
Japonya	29.465	29.183	30.227	30.849	31.275	31.576	31.960	32.294	32.443	32.515	32.640
Kore	19.981	19.470	20.148	20.495	21.046	21.512	21.705	22.025	22.314	22.504	22.993
Letonya	41.346	40.885	44.042	44.205	44.272	43.717	43.020	42.513	42.607	42.910	42.310
Litvanya	41.589	40.684	40.598	40.712	40.917	41.112	40.982	41.205	41.289	41.075	40.634
Lüksemburg	34.655	34.899	35.273	37.256	37.078	38.224	38.635	39.488	39.579	37.792	38.166
Meksika	15.083	15.323	15.984	18.730	19.008	19.258	19.529	19.800	20.107	20.366	19.654
Hollanda	39.200	38.021	38.097	38.034	38.620	40.647	38.971	36.954	37.245	37.362	37.673
Yeni Zelanda	20.512	18.074	16.992	15.869	16.388	16.888	17.247	17.560	17.892	18.134	18.436
Norveç	37.587	37.303	37.292	37.571	37.405	37.354	36.904	36.784	36.254	35.949	35.815
OECD - Ortalama	36.075	35.539	35.607	36.095	36.235	36.469	36.454	36.414	36.368	36.223	36.062
Polonya	34.693	34.124	34.211	34.322	35.511	35.570	35.675	35.729	35.579	35.660	35.751
Portekiz	36.947	36.537	37.132	38.001	37.601	41.375	41.150	42.150	41.582	41.402	40.711
Slovak Cumhuriyeti	38.836	37.715	37.917	38.830	39.622	41.125	41.250	41.369	41.516	41.600	41.741
Slovenya	42.877	42.239	42.539	42.647	42.502	42.373	42.505	42.573	42.686	42.908	43.251
İspanya	37.991	38.258	39.747	39.985	40.615	40.660	40.716	39.389	39.379	39.258	39.384
İsveç	44.811	43.234	42.756	42.814	42.855	43.011	42.463	42.612	42.843	42.933	43.063
İsviçre	21.857	21.931	22.097	22.303	22.111	22.211	21.869	21.855	22.066	22.096	22.239
Türkiye	38.722	36.739	36.978	37.028	37.127	37.357	38.086	38.186	38.241	38.990	38.865
Birleşik Krallık	32.782	32.407	32.583	32.457	32.092	31.362	30.956	30.814	30.913	31.004	30.897
ABD	30.062	30.279	30.748	29.906	29.843	31.451	31.641	31.437	31.581	31.775	29.581

Kaynak: Data table for: Tax wedge, Total, % of labour cost, 2008 – 2018 <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm> (E.T: 22.07.2019)

Tablo 17 verileri incelendiğinde 2018 yılı itibarıyla OECD ülkelerinin vergi takozu ortalaması %36,06'dır. Vergi takozunun en yüksek olduğu ilk üç ülke sırasıyla %52,67 ile Belçika, %49,49 ile Almanya ve %47,87 ile İtalya'dır. Vergi takozunun en düşük olduğu ülke %7 ile Şili'dir. Şili'yi %18,43 ile Yeni Zelanda ve %19,65 ile Meksika takip etmektedir. Türkiye ise %38,86 oranı ile OECD ortalamasının çok az üzerinde yer almaktadır. Sosyal güvenlik yüklerinin fazla olduğu ülkelerde doğal olarak vergi takozu oranı da OECD ortalamasının üzerinde çıkmaktadır.

Genel olarak gelişmiş ülkelerde vergi takozundaki ağırlığın, ülkelerin sosyal devlet anlayışının bir yansıması olarak, daha kaliteli hizmet sunumunun bir gereği şeklinde ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Buna karşın gelişmekte olan ülkelerde ise vergi takozundaki artışlar, daha çok geçmiş dönemlerde oluşan sosyal güvenlik açıklarının telafi edilmesi gibi nedenlerdendir. Bununla birlikte planlamadan yoksun, sistemin açıklarını kapamaya yönelik ağır vergi ve sosyal güvenlik primleri, ekonomik kalkınmayı engelleyebildiği gibi kaçak istihdamı olağan hâle getirmekte, ekonomide kıt kaynakların etkin şekilde kullanımı da engellenmektedir.³⁸⁵

Türkiye’de vergi gelirleri içinde dolaysız vergi gelirlerinin ortalama %30-35 civarında gerçekleştiği dikkate alındığında, bu oranın kabaca % 9’luk kısmının kurumlar vergisinden sağlandığı görülmektedir. Geriye kalan yaklaşık % 23,5-24’lük gelir vergisi tutarının ise neredeyse tamamına yakını (%20-21) memur, işçi ve asgari ücretli gibi ücret geliri elde edenlerden alınan vergilerdir. Ücretliler dışında kalan gelir vergisi mükellefleri (ticari ve serbest kazanç sahipleri vs) ise vergi gelirlerinin sadece %1-3’lük kısmını ödemektedir. Bu durum açıkça ücretli çalışanlar açısından vergi takozu oluşturmakta, ücretlilerin harcanabilir gelirleri ise önemli ölçüde aşınmaya uğramaktadır. Öte yandan işverenler açısından vergi takozunun yüksek olması işçilik maliyetlerini arttırmakta, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi ya da merdiven altı üretim gibi önemli sorunları ortaya çıkarmaktadır.³⁸⁶

Sonuç olarak analiz bizi şu noktaya götürmektedir: Emek arzı ile emek talebinin kesiştiği noktada oluşan işgücü piyasasında dengenin sağlanmasında belirleyici olan yukarıda adı geçen değişkenlerdir. Bu nedenle diğer şeyler sabitken vergilerde meydana gelecek bir artış optimum denge noktasından sapmaya yol açabilir. Bu durumda emek talep edenlerin katlanacağı maliyet artarken, işgücü miktarında bir azalma meydana gelirken, emeğini arz edenler de daha düşük bir ücretten çalışmak zorunda kalabilmektedirler.

³⁸⁵ Mehmet Nar, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü: Vergi Takozu Uygulaması”, **International Journal of Human Sciences**, Cilt 12, 2015, s. 701.

³⁸⁶ Nar, s. 690.

SONUÇ

Vergi; devletin veya devletin kanunla yetkilendirdiği “*Kamu Tüzel Kişiliği*” nin kamu harcamalarının karşılığı olarak, gerçek veya tüzel kişilerden, ödeme güçlerine göre, özel bir karşılığı olmaksızın, yasalar çerçevesinde ve cebri nitelikte aldıkları parasal değerlerdir. Devletlerin var olma sebeplerinden birini oluşturan vergiler, günümüz devletlerinde toplam kamu gelirleri içinde en önemli gelir kaynağı olarak yerini ve ağırlığını korumaktadır.

5018 sayılı “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*”’na göre kamu geliri; *"Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri"* ifade etmektedir.

Kurumların kazancı, bireylerin gelir elde etmesi, gelirlerin harcanması, üretim ve satım nedeniyle veyahut bir miras yoluyla malların el değiştirmesi gibi günlük yaşantımızın birçok alanında etkilerini doğrudan veya dolaylı olarak hissettiğimiz çeşitli türlerde vergilerle karşılaşmak mümkündür.

Devlet, toplumsal ve sosyal özellikteki kamusal mal ve hizmetleri üretmek amacıyla lüzumlu olan finansmanı vergiler yoluyla sağlamaktadır. Devletin fonksiyonlarının zamanla değişmesi verginin de işlevlerini değiştirmiştir. Dolayısıyla vergiler yalnızca mali amaçlarla değil, iktisadi ve toplumsal hayatı düzenlemenin bir aracı olarak da kullanılmaktadırlar.

Bir vergi konulurken ulaşılmak istenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için belli kurallara uyulması gerekmektedir. Bu kurallara vergilemenin ilkeleri adı verilmektedir. Bu konuda bilimsel ilk eseri A. Smith “*Ulusların Zenginliği*” adlı yapıtında ortaya koymuştur. Bunlar; adalet (eşitlik), belirlilik (kesinlik) , uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Bir vergi sisteminin akla uygun bir şekilde çalışması için bu dört ana ilkeyi taşıması gerekmektedir. Zaman içerisinde vergilemeyle ilgili amaçların değişmesi ve gelişmesine bağlı olarak bu ilkelere 19. yüzyıl ortalarında A. Wagner tarafından geliştirilen ilkeler de eklenmiştir. Bu ilkeler; mali, iktisadi, ahlaki, teknik ve idari ilkelerden oluşmaktadır.

Vergilendirme bir süreçtir. Vergi yasasının kabul edilmesi ile başlayan bu süreç vergileme tekniği adı verilen ve başta vergiyi doğuran olayın oluşmasından, verginin konusu,

matrahı, mükellefi, sorumlusu, vergi oranı, verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili ile son bulan bir dizi vergi unsurlarından meydana gelmektedir. Bu faaliyet ve kurallar vergi yönetiminin temel işlevlerini de içinde barındırmaktadır.

Söz konusu bu kuralların ortak özelliği sağlıklı bir vergi ya da vergi sisteminin oluşturulması hususundaki uğraşlar sonucu ortaya konmalarıdır. Vergi sistemi, değişik tür vergilerden meydana gelerek devlete gelir sağlamaya yönelik oluşturulmuş bir yapıdır. İyi bir vergi sistemi; etkin, adaletli, karmaşık olmayan ve bireylerin ödeme güçlerini dikkate alan bir yapıda olmalıdır. Vergi yapısı, vergi sistemlerini oluşturan türlü vergilerin toplam vergi gelirleri ve gayri safi millî hasıla gibi başka iktisadi parametreler içindeki nispi oranlarını ve önemlerini açıklamakta olup, vergi sisteminden ayrı bir kavramdır. Vergi sistemleri ve vergi yapıları ülkelerin hukuki, iktisadi, siyasal ve sosyal yapılarına göre değişiklik gösterebilmekte ve bu özelliklere göre şekillenmektedir.

Bir ekonomi genelinde birbiriyle ilişkili üretim, tüketim ve değişim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Piyasa mekanizmasına dayalı ekonomilerde bu faaliyetlere ilişkin kararlar hane halkı, firmalar ve merkezi otorite konumundaki devlet tarafından alınmaktadır. Bu bireysel kararlar, toplu olarak ekonominin kaynak dağılımını belirlemektedir.

Devlet bir mal üzerine vergi konulmasına karar verdiğinde hangi piyasa olursa olsun o malı üreten firmanın maliyeti artmaktadır. Vergi, arz fonksiyonu içerisinde bağımsız bir değişken olduğundan arz fiyatı ve arz miktarını etkiler. Şöyle ki vergiler arttığında arz eğrisi bir bütün olarak sola kayarken, vergiler azaldığında arz eğrisi bir bütün olarak sağa kaymaktadır. Bu durumda piyasadaki arz ve talep dengesi değişmekte ve piyasa aktörleri etkilenmektedir. İşte bu noktada verginin üreticiler ve tüketiciler arasında nasıl paylaştırılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durum verginin yansıması şeklinde isimlendirilmektedir.

Vergi yansıması, ödenen bir verginin kısmen veya tamamen başkasına devredilmesidir. Verginin yansıması asıl olarak verginin türüne, piyasa yapısına, piyasa koşullarına bağlı olarak değişmektedir. Verginin yansımasını etkileyen mikro ekonomik faktörler, birey veya firmaların vergi yüklerindeki ve gelirlerindeki son değişimleri etkilemektedir. Verginin üreticiler yahut tüketiciler tarafından ne kadarlık kısmının yansıtılabileceği arz ve talep esnekliklerine bağlıdır. Örneğin vergi konulan malın talep esnekliği düşük ise ileriye yani tüketiciye doğru yansıma daha kolayken, malın talep esnekliği

yüksek ise yansıma daha zordur. Vergi konulan malın arz elastikiyeti düşükse geri yönde yani üretim faktörlerine yansıması kolay gerçekleşirken, arz esnekliği yüksek bir malda verginin geriye doğru yansıması daha zordur. Sonuçta esnekliğin şiddeti ne kadar yüksek olursa fiyat değişmesine arz edilen ve talep edilen miktar daha güçlü tepki vermektedir.

Çağdaş vergi sistemleri çok sayıdaki vergi türünü belli ölçütlere göre sınıflandırmaktadır. Vergilerin konusu bakımından ayrımında gelir, harcama ve servet kaynaklarından hangisi üzerinden alınacağı ayrımı en geçerli ayrım türüdür. Vergilerin dolaylı ve dolaysız biçiminde ayrımında ise genellikle yansıma ve verimlilik kıstaslarına bakarak tasnif yapılmaktadır. Dolaylı vergilerin yansıması kolay, dolaysız vergilerin yansıması zordur. Genel olarak mevzusu gelir ve servet unsurlarından oluşan vergiler dolaysız vergi olarak kabul edilirken, mal ve hizmetlerle, bazı iktisadi ve yasal işlemlere dayanarak alınan vergiler dolaylı vergi şeklinde vasıflandırılmaktadır. KDV, ÖTV, damga vergisi, gümrük vergisi ve sair harcama vergileri dolaylı vergiler grubuna girerken; gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet ve servet intikaline bağlı olarak alınan vergiler dolaysız vergiler grubundadırlar. Vergilemede adaletin sağlanması bakımından dolaylı-dolaysız vergi ayrımı önemlidir. Bunlardan servet üzerinden alınan vergiler, vergi sisteminin gelir dağılımını düzeltme amacına yönelik olarak alınmaktadır.

Verginin karşılıksız bir ödeme olması, onun bireyler üzerinde bir yük olması neticesini doğurmaktadır. Vergi yalnızca onu ödemeye mecbur olan bireyler üzerinde değil, bununla beraber toplumsal düzlemde de bir yük olarak kabul görmektedir. Ödenen vergiler bireyler üzerinde mali ve psikolojik bir yük oluşturmaktadır. Belli bir zamanda devlete veya devlet yetki verdiği tüzel kişilere yapılan ödemelerle, bu ödemeyi yapanların aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki oransal ilişkiye vergi yükü denmektedir. Devletin vergi gelirleri toplamının GSMH'ye oranı ise toplam vergi yükünü belirtmektedir.

Vergi kaçırma, vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi yükünün yasal olmayan yollarla bir kısmının veya tamamının azaltılmasıdır. Bazı gelirlerin gizlenerek vergi matrahının azaltılması, yasal olarak tutulan defterlerde yanıltıcı düzenlemelere yer verilmesi, defter kayıtları üzerinde matrahı azaltmak için yapılan usulsüzlükler, sahte belge düzenleme ya da kullanma ve benzeri gibi vergi kaçakçılığının çeşitli görünümleri bulunmaktadır.

Bu bilgiler ışığında oluşturulacak vergi politikaları neticeleri bakımından hem bütçe hem de makroiktisadi dengelenme sürecinde büyük önem taşıırken, vergi indirim veya

artırımları, kamu/özel sektör tasarrufları, cari işlemler dengesi ve enflasyon gibi belli başlı iktisadi parametreler üzerinde de etkilidirler. Bundan dolayı yapılacak vergi düzenlemelerine, bütçeyle birlikte büyüme, yurt içi tasarruf ve enflasyon gibi makroekonomik veriler üzerindeki etkisi de göz önünde bulundurularak bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşılmalıdır. Kısacası vergi politikaları oluşturulurken “vergide etkinlik” ve “vergide adalet” amaçları alınacak her türlü kararda öncelikli olmalı, göz ardı edilmemelidir.

Bu kuramsal ve teknik açıklamalar sonucunda Türkiye’de vergi uygulamalarında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Zira piyasada en küçük aktörden en büyüğüne kadar toplumun tüm katmanlarına etki edebilecek nitelikte ve önemli görülen temel problemler bulunmaktadır. Aslında çözüm arayışları ve hedeflerin belirlenmesi ancak bu sorunlar üzerinde uzlaşının sağlanması, tercihler ve ülke şartlarının gerektirdiği ölçütler çerçevesinde mümkün hale gelebilecektir. Literatürde, bu çalışmanın ulaşmaya çalıştığı sonuçlarla büyük ölçüde benzer ve ortak noktalarda görüş birliği olduğu söylenebilir.

Çalışmada Türkiye’de vergiyle ilgili olan çeşitli resmi kurumların hazırlamış olduğu rapor, plan, bütçe gerekçeleri v.s. yararlanılmıştır. Sonuçların bir anlam ifade etmesi için ise veriler ortalama son beş ila on yıllık bir dönemi kapsamaktadır. Elde edilen bulgular, çalışmaya yön veren konuların birbiriyle yakın ve sıkı bir ilinti içerisinde olduğunu göstermiştir. Elbette çalışmanın planlanan akışında yer yer ufak sapmalar olmuştur. Ancak olaylar arasında neden-sonuç ilişkisinin kurulabilmesi ve sorunların çözülmesinde öncelikli alanların kavranabilmesi açısından faydalı bir çalışmadır. Bulgular şu şekildedir:

Türkiye’de dolaylı vergiler, dolaysız vergilerin üzerinde seyretmektedir. Türkiye’de 2007-2018 dönemi boyunca dolaysız vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı ortalama %30-40 aralığında kalmıştır. OECD ülkeleri ile kıyaslandığında gelişmiş kabul edilen ülkelerde buna zıt bir durum geçerlidir. 2008 ila 2017 yılları arasında OECD ülkelerinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki paylarına bakıldığında, Türkiye’de 2008 yılından 2017 yılına kadarki dönemde %40-45 seviyelerinde olup; 2017 yılı itibarıyla %43,44’tür. Bu oran OECD ülke ortalaması olan %32,7’nin üzerindedir. Dolaylı vergilemenin ağırlıkta olması kaynak dağılımını olumsuz etkilediği gibi gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır. Vergilerin dağılımında gelişmiş ülkelerde vasıtasız vergiler, gelişmekte olan ülkelerde ise vasıtalı vergiler ağırlıktadır. Bu yönden bakıldığında dolaylı vergilendirmenin ağır bastığı bir vergi yapısı ile dolaysız vergilerin kaynağında kesildiği sistem, mali anestezi niteliğinden dolayı Türkiye’de vergi yönetimi tercihini en kolay ve

abuk yoldan tahsil edilebilen bu vergilerden yana kullanmaktadır. Dolaysız vergilerin yeterli seviyede olmaması nedeniyle talep esnekliği dk olan akaryakıt ve ttn gibi bazı ürünler üzerindeki yüksek vergiler, kayıt dışılığın artmasında başı çeken faktörlerden biridir. Vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımında optimum noktanın saptanması zor olsa da, vergi idaresi en azından bunun dengesini sağlayabilir.

Türkiye’de 2017 yılında toplam 126,6 milyar TL, 2018 yılında ise 151,1 milyar TL tutarında vergi harcaması hesaplanmıştır. Bu harcamaların GSYH’ye oranı 2017’de yüzde 4,08 iken 2018 yılı vergi harcamalarının GSYH’ye oranı %4,04’tür. Muafiyet, indirim istisna gibi uygulamalarla almaktan vazgeçtiği kamu gelirleri olarak ifade edilen vergi harcamasına çok sık başvurulması vergi uyumunu zayıflatmaktadır. Vergi sisteminde ekonomik ve sosyal amaçlar için gerek duyulabilen istisna ve muafiyetlerin çok fazla olması kaynak dağılımı ve verginin genellik ilkesi ile uyuşmamaktadır. Vergide indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamaları dolaysız vergilerin istenilen seviyede toplanamamasına neden olmaktadır. Bu durum sonucunda ise dolaylı vergileme eğilimini artırmaktadır. Vergi sistemi içerisinde gerçek manada karmaşıklığa yol açan indirim, istisna ve muafiyetlerin iktisadi ve toplumsal açıdan gerekli olanlar dışındakilerin kaldırılması hem vergide verimliliği artırdığı gibi vergi matrahını genişletici bir etki yapacak hem de etkin ve adaletli bir vergi sisteminin tesis edilmesine katkıda bulunacaktır.

Türkiye’de 2018 istatistikleri değerlendirildiğinde, toplanan gelir vergisinin yaklaşık %93,7’sinin kesinti yöntemiyle tahsil edilen gelir vergisinden, gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin %63,3’ ise ücretlilerin gelir vergisi kesintilerinden meydana geldiği anlaşılmaktadır. Bu sebeple vergi yükünün önemli bir bölümü ücretli çalışanlardan oluşan alt ve orta gelirli gruplarda yoğunlaşmaktadır. 2008 ila 2017 yılları arasında OECD lkelerindeki toplam vergi yükünün seyrine bakıldığında Türkiye’de vergi yükü ortalaması %24,8 olup, OECD ortalaması (%33,2)’nin altındadır. Ancak Türkiye’de vergi yükü oranının düşük olmasına rağmen bireyler nezdinde vergi yükünün daha fazla hissedilmesinin sebebi Türk vergi yapısı bileşiminin dolaylı vergileme ağırlıklı olmasından kaynaklanmasıdır. Bir diğer ifadeyle Türkiye’de gelir ve kazançların vergilendirilmesinde var olan potansiyelin tam anlamıyla kullanılamaması, vergileme kapasitesinin dar bir alanda sıkışmasına yol açmaktadır. Ek olarak, enformel ekonomi, vergide indirim, istisna ve muafiyetlerin de vergi yükünün düşük kalmasında önemli rol oynadığını söylemek mümkündür.

Türkiye’de 2011-2018 yılları arasında yapılan vergi incelemelerinin ortalaması %1 ila %3 arasındadır. Ayrıca yapılan denetim sonuçlarından hareketle aynı dönemde ortalama vergi kaybı oranının %50’yi geçtiği görülmüştür. Mükellef sayısı ve matrah itibarıyla vergi denetimine ilişkin veriler incelendiğinde vergi denetimlerinin hem niceliksel hem de oran bakımından istenilen ölçüde olmadığı görülmektedir. Burada dikkat çeken husus yeterli seviyede olmayan incelemelerde bile kayda değer seviyede bir vergi kaybı yaşandığıdır. Denetimlerin düşük seviyelerde kalmasında özellikle son yıllarda çıkarılan vergi alacaklarının yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemelerin etkisi olduğu anlaşılmaktadır. Vergi denetimleri hiç beyanname vermeyen mükellefler üzerinde yoğunlaşmalıdır. Bu aynı zamanda denetimde etkinliğin sağlanmasına da önemli katkılar sağlayacaktır. Türkiye’de vergi denetimlerinde etkinliği sağlamanın önemli bir aracı ise denetimlerin beyannamesini veren mükelleflerden ziyade beyanname vermeyen mükellefler nezdinde yoğunlaşması olacaktır.

Türkiye’de 2008 ila 2018 yılları arasında “*Varlık Barışı*” olarak ta bilinen 5811 ve 6486 sayılı Kanunları da hesaba kattığımızda yedi kez vergi alacaklarının yapılandırılmasına dair kanun çıkarıldığı görülmektedir. Yani son üç yılda art arda olmak üzere yaklaşık olarak her bir buçuk yılda bir vergi borçlarının yeniden yapılandırılması için yasal düzenleme çıkarılmıştır. Son dönemlerdeki vergi borçlarına yönelik çıkartılan bu düzenlemeler vergi affi olarak tabir edilmese de mükelleflere sağlanan bir tür kolaylık şeklinde düşünüldüğünde sonuçları bakımından kısmi bir af şeklinde ifade etmek mümkündür. Temelde sıkıntılı ekonomik dönemlerin firma veya işletmeler üzerinde yol açtığı tahribatı azaltıcı etkisi bulunan bu tarz uygulamaların bu denli aralıklarla çıkarılmasının ekonomik birimler için pek de olumlu kalıcı etkiler yaratmadığı sonucu çıkmaktadır. Aynı dönemde Türkiye’de çıkarılan vergi borcu yapılandırma kanunlarıyla seçimlerin iç içe geçtiği ve genelde de çıkarılan vergi borcu yapılandırmaları/vergi barışlarının sonrasında ya bir genel seçim ya da yerel seçim veyahut da bir referandum yapıldığı gözlemlenmiştir. Buradan vergi borçlarının yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenlemelerden vergi geliri elde edilmesi amacının ağırlıkta olduğu sonucu çıkmaktadır. Her çıkan vergi alacaklarına ilişkin düzenlemenin vergiye gönüllü uyum üzerinde olumsuz bir etki yaptığı 2008-2018 yılları arasında gerçekleşen vergi gelirleri tahsilatının vergi gelirleri tahakkukuna oranındaki düşüşten anlaşılmaktadır. Bu durumun yaratacağı tehlike ise vergi bilincinin azalmasıyla birlikte yaşanabilecek bir kamusal finansman sıkıntısıdır.

Türk vergi sisteminde vergi uyumsuzluğunu idari aşamada sonuca bağlamak için başvurulacak yöntemlerden biri “*cezadan indirim*”, diğeri ise “*uzlaşma*” uygulamasıdır. Vergi

ihtilaflarının hızlıca çözümlenmesi ve amme alacağının zamanında hazineye intikal etmesi temel amacıyla Vergi Usul Kanununa uzlaşma müessesesi getirilmiştir. Vergide uzlaşma kurumu, mevzuatı gerektiği kadar kavrayamama veya bilgisi olmama gibi sebeplerden ötürü yüksek vergi ve cezalarla karşı karşıya olan uyumlu mükellefler için düşünülmüş fakat zamanla öz amacından koparak kasıtlı olarak vergisini ödemeyen mükelleflerin, ödemesi gereken tutardan daha azını ödeme fırsatı olarak kullanılan bir yapıya dönüşmüştür. VUK'ta uzlaşma kurumuna getirilen en önemli eleştiri kanunilik üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu tenkitler; uzlaşma kurumunun açık bir biçimde T.C. Anayasasının 7, 38 ve 73'üncü maddelerine uymadığı, adil vergilendirme ilkesiyle uyummadığı ve günümüzde temel niteliğini yitirdiği için asıl işlevini devam ettiremediği yönündedir. Benzer diğer görüşlere göre ise vergilendirme yetkisinin yasama organı değil de yürütme organı aracılığıyla kullanılıyor izlenimi veren uzlaşma müessesesine yeniden düzen verilmesi gerekmektedir. Bu hususta yapılması gerekli şey, uzlaşma sonucunda mutabık kalınan vergi aslı ve cezalarından ne ölçüde vazgeçilebileceğinin yasayla belirlenmesidir. Böylece idare, yasalar çerçevesinde uzlaşma görüşmelerini sonuçlandırabilecektir.

Kayıt dışı ekonomi kavramının tanımlanmasıyla ilgili farklı tanımlamalar söz konusudur. Çalışmanın vergi temasına uygun kısa bir tanımla yapılacak olursa kayıt dışı ekonomi; vergiden, diğer zorunlu ödemelerden kaçınma nedeniyle vergilendirilemeyen bir gelir, yasalara veya sair başka kurallara uymaksızın malların üretimi ile hizmetlerin arzından meydana gelen parasal ve iktisadi faaliyetler bütünüdür. Burada vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ön plandadır. Yani, vergi dışı kalıp beyan edilmemiş ve vergi idaresi tarafından bilinmeyen gelir durumu söz konusudur.

2007-2013 dönemini kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planında, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin yapısal bir problem olduğu ve kaynağında yer alan nedenlerden birisinin de vergi ve prim oranlarının yüksekliği şeklindeki mali ve yasal yükler olduğu belirtilmiştir. Aynı raporda, denetim sisteminin etkinsizliği ve sık çıkarılan afların kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açan vergi etkenli nedenler olarak vurgulanmıştır. Bu sebeple Türkiye'de kayıt dışı ekonominin diğer iktisadi ve mali sorunlardan etkilendiği anlaşılmaktadır. Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin kayıt dışı ekonomiye ilişkin olarak hazırladığı ve 158 ülkeyi kapsayan çalışma raporuna göre; Türkiye'de 1991-2015 yılları arasını kapsayan dönemde kayıt dışı ekonominin GSYH'ye ortalaması %31,38 olarak belirlenmiştir. Aynı raporda Türkiye'nin "*Tahmini Ortalama Eşleştirme Yöntemi*" kullanılarak ölçülen GSYH'de

kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ise %25,4 olarak ölçülmüştür. Bu orana göre Türkiye, doksan bir ülke arasında yüzde 20 ile yüzde 30 grubunda 44. sırada yerini almıştır.

Kayıt dışı ekonominin boyutunu etkileyen başlıca faktörlerden biri vergilendirme diğeri ise sosyal güvenlik primleridir. Kayıt dışı istihdam kayıt dışı ekonominin boyutu hakkında bilgi veren önemli bir göstergedir. Çalışanların net ücretleri ile istihdam maliyeti arasındaki farkı gösteren “*vergi takozu/makası*”, gelir vergisi ile işçi ve işverenlerin sosyal güvenlik prim ödemelerinden meydana gelmektedir. Türkiye’de istihdam üzerindeki vergi takozu oranı kayıt dışılığı artmasına yol açabilecek bir yapıdadır. 2008-2018 yılları arasında OECD ülkelerinin vergi takozu ortalaması %36,06’dır. Türkiye ise %38,86 oranı ile OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır. Bunda istihdam üzerinde vergi ve sosyal güvenlik yükünün fazlalığı etkili olmuştur. Bundan başka ücret gelirlerinin eksik gösterilmesi ve kayıt dışı çalışma veya çalıştırma sebebiyle tahsil olunamayan gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri de toplam vergi yükünün hesaplanandan daha az çıkmasına yol açmaktadır. Hülasa toparlanacak olur ise;

Vergi konusundaki analizler, kimi zaman dolaylı, çoğu kez de doğrudan bir yolla iktisadi kararlar üzerinde etkili olmaktadır. Devletin, vergi politikası aracını kullanarak başta temel olmak üzere belirli iktisadi, mali ve toplumsal hedefleri gerçekleştirebilmesi için aldığı her büyüklü küçüklü önlemin ekonomik birimleri olumlu veya olumsuz bir biçimde etkilediği bir gerçektir. Bu nedenle vergi politikasına yönelik uygulamalar tüm kesimleri ilgilendirmektedir. Kamu için esas gelir kaynağı konumundaki vergiler üzerinde zararlı bir faktör olan kayıt dışı ekonomi, vergi idaresince istenilen düzeyde toplanamadığında kamusal mal ve hizmetlerin vaktinde, doğru ve bir verimli şekilde yerine getirilmesi güçleşmektedir. Bu durum vergi tabanının daralmasına ve zaten kıt olan kaynakların atıl kapasite nedeniyle daha da kullanılamamasına ve denetlenememesine yol açacaktır.

Toplumda vergiyi ödememe isteğinin oluşması ve bunun zamanla bir kültüre dönüşmesi çok daha tehlikelidir. Vergi oranları, gelir seviyesini hesaba katmayan dolaylı vergiler, objektif olmayan ölçütler, toplumsal dinamikler, vergi sistemi ve yapısı ile vergi affi benzeri düzenlemeler gibi bazı önemli etkenler bireylerin vergi ödeme konusundaki motivasyonunu bozmaktadır. Vergi yükünün ağırlaştığı ve vergilendirmede adaletin sağlanamadığı bir durumda vergiye karşı tepki gösterme kaçınılmazdır. Bu tepki bazen vergiden kaçınma bazen de vergiyi kaçırma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de gelir dağılımında adaletsizliğe neden olan faktörlerden bir tanesi de vergi yapısında dolaylı

vergilemenin ağırlıkta olmasıdır. Bu durum vergilendirmede adaletsiz bir yapı oluşturmaktadır. Türkiye'de kamu maliyesinde genellikle dolaylı vergi ağırlıklı yapının hâkim olması, gelir dağılımında adaleti sağlamayı da zorlaştırmaktadır. Bu durum halkın vergi sistemine ve vergi yönetimine karşı olumsuz düşünceler beslemesine yol açarken; belge düzeninin yerleşmesini ve öz denetim mekanizmalarının işlemlerini engellemektedir. İşte bu nedenle Türkiye’de vergi mevzusu, sağlıklı bir yapıya kavuşulabilmesi için öncelikli yapısal düzeltmelerin başında gelmektedir. Bunu yaparken illaki dolaysız vergi oranlarının artırılması gerekmeyip, sistem dışında kalıp vergilendirilemeyen gelir ve kazançların yani kayıp ve kaçakların sisteme entegre edilmesi gerekmektedir. Bu aynı zamanda cari işlemler açığı, ithalatta alınan vergiler ve bütçe açığı üçlüsünde oluşan ilişkinin çözümlenmesinde kritik rol oynamaktadır.

Günümüzde ve kısa dönemli mali politikalarla ziyade gelecek dönemlerde gerek iktisadi gerekse mali yapısı sağlam ve istikrarlı bir ekonomi için vergi politikalarının ehemmiyeti büyüktür. Çünkü vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıldığı, etkin ve etkili bir mücadele ile kayıt dışı ekonominin azaldığı ve aynı zamanda da piyasanın desteklendiği bir sistem için en başta kullanılması gereken araç vergilerdir. Bu hedefler doğrultusunda, vergi sistemi çağdaş vergileme prensiplerine uyumlu olarak biçimlendirilmeli; belirlenen vergi politikaları ise kamu giderlerinin finansmanı olma işlevinden ödün vermeksizin ekonomide üretimi, büyümeyi, istihdamı artırırken gelir dağılımındaki çarpıklığı iyileştirerek ve böylece iktisadi kalkınmaya da yardımcı nitelikte bir perspektifle uygulanmalıdır. Bu bilgiler ışığında izlenecek yöntem, vergi oranlarının yükseltilmesi değil kayıt dışı ekonominin etkili ve kararlı bir mücadeleyle küçültülmesi ile indirim, muafiyet ve istisnaların kapsamının daraltılması aracılığıyla vergi tabanının genişletilerek vergi gelirlerinin artırılmaya çalışılması olmalıdır. Bu sağlandığı vakit Türkiye’de daha adilane ve gelişmiş ülkelerle uyum gösteren bir vergi yapısının kurulmasına katkıda bulunacaktır. Bu kapsamda, mevcut vergi yapısında önemsenen bu hedefler için zaruri nitelikteki değişiklikler ivedilikle yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 14. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 3. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 5. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65 inci Yaş Armağanı** içinde. Ankara: No 460, 1981, s.s. 595-610.
- Altuğ, Osman. **Kayıtdışı Ekonomi**. 2. Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Ataç, Beyhan (Ed.). **Maliye Politikası**. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını, 2013.
- Ataç, Beyhan. **Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**. 8. Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.
- Batırel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007.
- Bilgili, Yüksel. **Mikro İktisat**. 5. Basım. İstanbul: İkinci Sayfa Yayınevi, 2013.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 31. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. 6. Baskı. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.
- Çakır, Özlem. **Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerindeki Etkileri**. Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası Yayını, 2006.
- Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**. Bursa: Ekin Yayınevi, 2011.
- Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**. Bursa: Ekin Kitabevi, 2000.
- Hicks, John Richard. **The Theory of Wages**. Second Edition. London: Palgrave Macmillan, 1963.
- Kazgan, Gülten. **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**. 15. Basım. İstanbul: Remzi Kitabevi, 2010.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. 23. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014.

- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Musgrave, Richard A. ve Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**. International Fifth Edition. Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989.
- Musgrave, Richard A. **Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**. Orhan Şener ve Yaşar Methibay (çev.). Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2004.
- Muter, Naci, Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. Manisa: Emek Matbaası, 2012.
- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 11. Baskı. Kırklareli: Beta Basım, 2000.
- Özsoylu, Ahmet Fazıl. **Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi**. İstanbul: Bağlam Yayıncılık, 1996.
- Parasız, İlker. **Ücret Teorisi (Modern Yaklaşım)**. Bursa: Ezgi Kitabevi, 1994.
- Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**. Trabzon: Murathan Yayınevi, 2012.
- Pınar, Abuzer. **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**. 3. Baskı. Ankara: Naturel Yayıncılık, 2010.
- Pindyck, Robert S. and Daniel L. Rubinfeld, **Microeconomics**. 8th ed.p. cm. New Jersey: Publisher: Pearson Education, 2013.
- Sağbaş, İsa. **Vergi Teorisi**. Ankara: Ece Matbaası, 2008.
- Savaş, Vural. **İktisadın Tarihi**. 4. Basım. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.
- Savaş, Vural. **İktisat Politikasına Giriş**. 2. Basım. Kırklareli: Sermet Kitabevi, 1982.
- Sayar, Nihat. **Kamu Maliyesi**. İstanbul: Sermet Matbaası, 1975.
- Stiglitz, Joseph E. **Kamu Kesimi Ekonomisi**. Ömer Faruk Batırel (çev.). İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, 1994.
- Şener, Orhan. **Kamu Ekonomisi**. 12. Basım. İstanbul: Beta Yayınevi, 2014.
- Şengül, Selami. **Bir Hurafe Kayıtdışı Ekonomi**. Ankara: İmaj Yayınevi, 1997.
- Turanlı, Rona. **İktisadi Düşünce Tarihi**. 5. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2011.
- Turanlı, Rona. **Mikro Ekonomik Analiz**. 5. Basım. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2011.
- Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**. 7. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Savaş Yayınları, 1991.
- Ulusoy, Ahmet. **Maliye Politikası**. 2. Baskı. Trabzon: Derya Kitabevi, 2003.

Yılmaz, Gülay Akgül. **Kamu Maliyesi**. 3. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.

Yılmaz, Gülay Akgül. **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**. 1. Basım. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2006.



Sürekli Yayınlar

- Akalın, Gülsüm ve Ferdi Kesikoğlu. “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.3, Sayı.5, 2007, s.s. 71-87.
- Akdoğan, Abdurrahman. “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”. **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**. 2/99, s.s. 97-104.
- Akkaya, Şahin. “Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**. Cilt.46, 1988, s.s. 341-354.
- Aktan, Coşkun Can. “Arz – Yönlü İktisat Teorisi ve Haldun – Laffer Etkisi”. **Ekonomi Bilimleri Dergisi**. Cilt.1, No.2, Ocak 2009, s.s. 40-54.
- Aktan, Coşkun Can. “Arz-Yönlü İktisat Teorisinde Vergi İndirimleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”. **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.6, Sayı.2, 1991, s.s. 50-71.
- Aktan, Hasan Basri. “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl.5, Sayı.52, 1997, s.s. 11-16.
- Aktürk, Ergün, Hüseyin Özer, Muammer Yaylalı ve Yusuf Akan. “Parasalcı Ekonometrik Yaklaşım Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**. Cilt.19, Sayı.215, Şubat 2004, s.s. 121-131.
- Altuğ, Osman. “Kayıtdışı Ekonominin Boyutları (1997)”. **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**. Sayı.15, Aralık 1999, s.s. 257-277.
- Arıkan, Zeynep ve Hakan Ay. “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.83, Yıl.14, Ağustos 1995, s.s. 83-91.
- Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.12, Sayı.3, 2007, s.s. 227-252.
- Aslan, Gürdal. “İktisat Yazınında Neoklasik Paradigma ve Asgari Ücret Tartışmaları”. **Çalışma ve Toplum Dergisi**. Yayın No.2019/2, 2018, s.s. 1259-1286.
- Aslan, Gürdal. “Türkiye’de Asgari Ücretli Çalışan Sayısı ve Ücret Seviyelerinin Değişimi (2003-2017 Hanehalkı İşgücü Anketleri Veri Analizi)”. **Sosyal Güvenlik Dergisi (Journal of Social Security)**. Cilt.9, Sayı.1, Haziran 2019, s.s. 141-159.
- Aslanoğlu, Suphi ve Seyfi Yıldız. “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”, **Sosyoekonomi Dergisi**. Cilt.6, Sayı.6, Temmuz/Aralık 2007-2, s.s. 128-146.
- Avşar, Nursel Aydın ve Arzu Alvan Bozdereli. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü”, **Ankara Sanayi Odası Yayın Organı**. Kasım/Aralık 2012, s.s. 55-65.

- Bağdadioğlu, Necmiddin, Cevat Tosun, Onur Uçar ve Ahmet Burçin Yereli. “Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.351, 2017, s.s. 63-77.
- Bağırzade, Elşen. “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makroiktisat Kapsamlı Kavramsal Analiz”. **Sosyoekonomi Dergisi**. Cilt.18, Sayı.18, Temmuz-Aralık 2012-2, s.s. 195-223.
- Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı. **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)**. Ankara, 2006.
- Batırel, Ömer Faruk, Adnan Tezel, İzzettin Önder ve Süleyman Özmucur. “Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler”, **İstanbul Ticaret Odası Yayınları**. Yayın No.1989-15,1989, s.s. 1-70.
- Batırel, Ömer Faruk. “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.175, Mart 1996, ss. 52-55.
- Bilen, Abdulkadir. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.36, Ekim 2007, s.s. 134-143.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Davut Buzkırın. “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**. Cilt.5, Sayı.7, 2016, s.s. 2077-2091.
- Candan, Turgut. “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. 10-14 Mayıs 2004, s.s. 255-280.
- Cural, Mehmet ve Nüket Kırıcı Çevik. “Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği”, **Amme İdaresi Dergisi**. Cilt.48, Sayı.3, Eylül 2015, s.s. 127-158.
- Dünya Bankası Grubu ve Kalkınma Bakanlığı. **Bölgesel Yatırım Ortamı Değerlendirmesi Raporu**. Ankara, 2016.
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**. Sayı.164, Ocak-Haziran 2013, s.s. 99-119.
- Engen, Eric ve Jonathan Skinner. “Taxation and Economic Growth”, **National Tax Journal**. Vol.49, Nu.4, 1996, pp. 617-642.
- Ferhatoğlu, Emrah. “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.6, Sayı.2, Aralık 2005, s.s. 77-93.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. **2018 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara, 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**. Yayın No.87, Ankara, 2009.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Bilgi Rehberi**. 2. Baskı. Yayın No.22, Ankara, 2007.
- Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.54, Sayı.3, 2005, s.s. 157-193.
- Göçer, İsmet, Mehmet Mercan, Şahin Bulut ve M. Metin Dam. “Ekonomik Büyüme ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.28, 2010, s.s. 1-11.
- Gök, A. Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”. **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.22, Sayı.1, 2007, s.s. 143-163.
- Gözübüyük, Faruk. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya: Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. 16-20 Mayıs 2014, s.s. 415-421.
- Gül, Kadriye. “Türkiye’de Vergi Harcamaları ve Gelir Dağılımına Etkileri”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.355, Nisan 2018, s.s. 64-85.
- Gümüş, Müslüm. “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.341, Şubat 2017, s.s. 96-104.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. **Vergi Harcamaları Raporu**. Ankara, 2018.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı. **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)**. Ankara, 2019.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **2018 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara, 2019.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. **2018 Yılı Bütçe Gerekçesi**. Ankara, 2017.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. **2019 Yılı Bütçe Gerekçesi**. Ankara, 2018.
- Kalkınma Bakanlığı. “Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)”, **Vergi-Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara, 2014.
- Kalkınma Bakanlığı. “Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)”. **Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı**. Ankara, 2015.
- Kalkınma Bakanlığı. **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)**. Ankara, 2013.
- Kanlı, Murat. “Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- Karadağ, Neslihan Coşkun ve İbrahim Organ. “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.7, Sayı.1, 2014, s.s. 370-396.

- Kaya, Ayşe. “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”. **Maliye Dergisi**. Sayı.167, Temmuz-Aralık 2014, s.s. 184-199.
- Kıldış, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.2, Sayı.2, 2000, s.s. 1-27.
- Lordoğlu, Kuvvet. “Enformel İstihdam ve Türkiye Kaynakları”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi**. Cilt.55, Sayı.1, 2005, s.s. 45-60.
- Maliye Bakanlığı. **2018 Yılı Performans Programı**. Ankara, 2018.
- Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **Faaliyet Raporu**. Ankara, 2016.
- Mutlu, Ayşegül ve Mustafa Çelen. “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları”, **TÜSİAD Yayınları**. TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim 2012, s.s. 1-95.
- Nar, Mehmet. “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü: Vergi Takozu Uygulaması”. **International Journal of Human Sciences**. Cilt.12, No.1, 2015, s.s. 685-705.
- Öğünç, Fethi ve Gökhan Yılmaz. “Estimating the Underground Economy In Turkey”. The Central Bank of the Republic of Turkey, 2000, s.s. 1-29. <http://steconomice.uoradea.ro/leonardo3/pdf/ESTIMATING%20THE%20UNDERGROUND%20ECONOMY%20IN%20TURKEY.pdf> (E.T: 05.11.2019)
- Önder, Merve. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri”, **Mesleki Yeterlilik Tezi**. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012.
- Özçelik, Özer ve Ercan Yaşar. “Kayıtdışı Ekonomi Olgusunu Azaltmaya Yönelik Öneriler”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.s. 214-232.
- Öztürk, İlhami. “Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”. **Sosyoekonomi Dergisi**. Cilt.24, Sayı.27, 2016, s.s. 57-83.
- Paksoy, Sadettin ve Sumru Bakan. “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.9, Sayı.32, 2010, s.s. 150-170.
- Pınar, Abuzer, Özlem Albayrak ve Serdal Bahçe. “Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**. Cilt.71, No.1, 2016, s.s. 249-277.
- Saban, Nihal. “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”. **Anayasa Yargısı Dergisi**. Cilt.18, 2001, s.s. 451-475.
- Sağbaşı, İsa ve Adem Başoğlu. “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneğı”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.7, Sayı.2, 2005, s.s. 123-144.

- Sarılı, Mustafa Ali. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”. **Bankacılar Dergisi**. Sayı.41, 2002, s.s. 32-50.
- Savaş, Abdullah. “İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri”, **Yüksek Lisans Tezi**. Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, 2008.
- Savaşan, Fatih. “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.8, Sayı.1, 2006, s.s. 41-65.
- Sugözü, İbrahim Halil. “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği)”. **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Cilt.10, Sayı.19, Ocak 2010, s.s. 171-193.
- Şener, Abdüllatif. “Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.52, Nisan 1997, s.s. 7-10.
- Şentürk, Suat Hayri. “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”. **Çimento İşveren Dergisi**. Cilt.20, Sayı.2, Mart 2006, s.s. 16-25.
- Şenyurt, İdris. “Türkiye’de Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları I”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.319, Mart 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4640> (E.T: 19.05.2019).
- Şenyüz, Doğan. “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. Sayı.35, 1993, s.s. 207-216.
- Temiz, Dilek. “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi”, **2. Ulusal İktisat Kongresi**. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü. 20-22 Şubat 2008, s.s. 1-18.
- Tosun, Cevat. “Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Dağılımı”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.357, Haziran 2018, s.s. 76-99.
- Tosuner, Mehmet. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler”, **11. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Gazi Magosa-Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 4-8 Mayıs 1995, s.s. 83-91.
- Ulusoy, Ahmet. “Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi”. **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**. Sayı.12, 1995, s.s. 89-101.
- Yavaşlar, Funda Başaran. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”. **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.25, Sayı.2, 2008, s.s. 309-337.
- Yılmaz, Gülay Akgül. “2000’li Yıllarda Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”. **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.33, Sayı.2, 2012, s.s. 455-496.
- Yılmaz, Gülay Akgül. “Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. 10-14 Mayıs 2004, s.s. 15-50.

Diğer Kaynaklar

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 376, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T: 21.07.2019).
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Madde 48, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T: 21.07.2019).
- Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü, Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/1236/2018_onikiay.pdf, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/3278/2019_onikiay.pdf (E.T: 05.05.2019).
- Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/tr-tr/istatistikler/calisma-hayati-istatistikleri/asgari-ucret/asgari-ucret-2019/> (E.T: 04.05.2019).
- Aktan, Coşkun Can. “Hastalığın Adı: Mali Anestezi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-anestezi.htm> (E.T: 27.07.2019).
- Aktan, Coşkun Can. “Hastalığın Adı: Taksflasyon”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/taksflas.htm> (E.T: 22.07.2019).
- Aslan, Gürdal. “Türkiye’de Asgari Ücretli Çalışanlar: Gerçek Sayıları, Demografik Özellikleri, İstihdam Bilgileri”, 2015, <https://kanalfinans.com/one-cikanlar/turkiyede-asgari-ucretli-calisanlar-gercek-sayilari-demografi-ve-istihdam-bilgileri-gurdal-aslan> (E.T: 24.07.2019).
- Demirdağ, Levent. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012’de Yürürlükte... Mi?”, http://www.demirdagymm.com/hakkimizda/Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu_1_Temmuz_2012_de_yururlukte_mi_6102_sayili (E.T: 15.04.2018).
- Dura, İ. Hakkı. “Vergi Bilinci Nedir, Nelerden Etkilenir?”, 2019, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/vergi-bilinci-nedir-nelerden-etkilenir/137> (E.T: 24.07.2019).
- Eğilmez, Mahfi. “Kendime Yazılar”, 2017, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/11/ekonomi-politikas-ve-at-arabas.html> (E.T: 14.07.2019).
- Elçin, A. Bora ve M. Mert Saraçöz, “Vergileme ve İktisadi Etkinlik”, Ankara, 2012. <http://www.merityymm.com/wp-content/uploads/2013/05/vergilemeetkinlik.pdf>
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri İstatistikleri, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (E.T: 04.05.2019).
- http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_56.xls.htm (E.T: 23.12.2018).

http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_57.xls.htm (E.T: 23.12.2018).

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a5f9f1cf-9b4a-4cfd-b283-78de023088c7?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 18.05.2019).

<http://www.1bilgi.com/iktisat/4751/1-gelir-politikasinin-tanimi-ve-kapsami.html> (E.T: 13.12.2018).

<http://www.acikogretimadalet.com/bir-mali-yukumluluk-olarak-damga-vergisinin-tanimi-konusu.html> (E.T: 24.11.2018).

<http://www.bumko.gov.tr/TR,7044/temel-ekonomik-buyuklukler-2000-2019.html> (E.T: 06.01.2019).

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adolp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html (E.T: 10.03.2019).

<http://www.kobi.org.tr/index.php/bilgibankasi/statistikler> (E.T: 28.07.2019).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=189032 (E.T: 06.01.2018).

<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21864#> (E.T: 13.01.2018).

<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24634> (E.T: 13.01.2018).

<http://www.ysk.gov.tr/tr/secim-arsivi/26> (E.T: 15.12.2018).

https://www.ekodialog.com/Kamu_Maliyesi/Ayirma_Prensibi.Html (E.T: 23.07.2019).

Leandro Medina and Friedrich Schneider, “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?”, IMF Working Paper, WP/18/17, 2018, s.s. 1-76, <file:///C:/Users/Dell/Downloads/wp1817.pdf> (E.T: 09.06.2019).

Millet Meclisi Tutanak Dergisi. “04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkında kanun tasarısı (1/290),” Dönem.1, Cilt.12, 45. Birleşim, Toplantı.2, S. Sayısı: 64, 1963, Vergi Usul Kanunu Gerekçe, Umumi İzahat 2, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_d01/c012/mm_01012045.pdf (E.T: 26.05.2019).

OECD, Tax Policy Studies, “Tax Policy Reform and Economic Growth”, 2010, No. 20, s.3. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en#page2 (E.T: 09.06.2019).

OECD, Tax Administration 2017-Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, <http://dx.doi.org/10.1787/888933546184>, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page78 (E.T: 03.06.2019).

Vergileme

İlkeleri,

https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_ilkeleri_vergilendirme.html (E.T: 30.07.2019).

Yereli, Ahmet Burçin. “Tasarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü”, <http://ahmetburcinyereli.com/MY55.pdf> (E.T:27.12.2018).

