



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV VE ÖTV'NİN VERGİLEMEDE
ADALET İLKESİ AÇISINDAN ANALİZİ**

Ahmet Can NEFTÇİ

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2025

TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV VE ÖTV'NİN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ
AÇISINDAN ANALİZİ

Ahmet Can NEFTÇİ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2025

KABUL VE ONAY

Ahmet Can NEFTÇİ tarafından hazırlanan ‘‘Türkiye’de Uygulanan KDV ve ÖTV’nin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Analizi’’ başlıklı bu çalışma, 10.10.2025 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)

Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin/raporumun tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinlerin yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ... ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

10/10/2025

Ahmet Can NEFTÇİ

“*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*”

- (1) *Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.*
- (2) *Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.*
- (3) *Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.*
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir

* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Ahmet Can NEFTÇİ

*Bu yüksek lisans tezi 10 Şubat 2020 tarihinde kaybettiğimiz babam Ömer NEFTÇİ'ye
adanmıştır...*

TEŞEKKÜR

Bu çalışmamda bana fikirleriyle yol gösteren, katkılar yapan, çok kıymetli zamanını ayırarak bu tezin ortaya çıkmasında büyük emeği olan değerli tez danışmanım Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN'a, ders dönemlerinde bizlerin vizyonuna değeri ölçülemeyecek derecede katkıda bulunan değerli hocalarım Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN, Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU, Doç. Dr. Debi KONUKÇU ÖNAL ve Doç. Dr. Alparslan Abdurrahman BAŞARAN'a teşekkürleri bir borç bilirim.

Beni her zaman akademik çalışmalara yönlendiren ve her zaman destekleyen pek kıymetli annem Gülser NEFTÇİ'ye, beni her zaman destekleyen ve sabırla dinleyen pek sevgili eşim Aysel Dilan NEFTÇİ'ye ve zor zamanımda yanımda olan değerli dostum Mali Hizmetler Uzmanı Hanefi ŞİMŞEK'e şükranlarımı sunarım.

ÖZET

NEFTÇİ, Ahmet Can. *Türkiye’de Uygulanan KDV ve ÖTV’nin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2025.

Vergi, insanlık tarihinin çok eski dönemlerinden beri tartışma konusu olagelmiş, uğruna savaşlar yapılmış, devletler kurulmuş bir meseledir. Bu denli önemli olan bir konuda, elbette verginin adaletli uygulanıp uygulanmadığı da karşımıza çıkan önemli sorunlardan bir tanesidir. Ülkemizde de vergi meselesi üzerinde birçok tartışma söz konusu olup Türk Vergi Sistemi, adaletli olmadığına ilişkin eleştirilere maruz kalmaktadır. Özellikle bireylerin ödeme güçlerini dikkate almayan başlıca vergiler olan KDV ve ÖTV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları dikkate alınarak vergilemede adalet açısından önemli değerlendirmeler yapılabilmektedir. Türk Vergi Sisteminde de vergi gelirlerinin önemli bir bölümünün KDV ve ÖTV gelirlerinden oluşması, vergilerin adaletsiz uygulandığına ilişkin yapılan eleştirilerde başlıca sebep olarak gösterilmektedir. Bu çalışmada Türkiye’de tesis edilmiş olan vergilere adaletsizlik eleştirisi irdelenmiş, Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki durumun ne olduğu verilerle irdelenerek Türkiye’nin AB üyesi ülkelere dolaylı vergiler yönünden ne kadar benzediği veya onlardan ne kadar ayrıştığı, dolaylı vergiler yönünden Türk Vergi Sistemine yapılan eleştirilerin yerinde olup olmadığı ortaya koyulmuştur. Bu durum tespit edilirken, kümeleme analizi yönteminin yanı sıra, toplam vergi gelirlerindeki değişimin GSYH miktarlarındaki değişime oranı olan vergi esnekliği kavramı yalnızca KDV ve ÖTV gelirleri açısından yıllar itibari ile hesaplanmış ve yalnızca KDV ve ÖTV gelirleri açısından olsa bile esneklik kavramı açısından Türk vergi gelirlerinin durumunun ne olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler

Türk Vergi Sistemi, dolaylı vergiler, vergilemede adalet

ABSTRACT

NEFTÇİ, Ahmet Can. *Analysis of Value Added Tax and Excise Duty Tax Applied in Turkey in Terms of the Principle of Justice in Taxation*, Master's Thesis, Ankara, 2025.

Tax has been a subject of discussion since the earliest periods of human history, wars have been fought for and states have been established. On such an important issue, of course, whether the tax is applied fairly is also one of the important problems we face. There are also many discussions on the tax issue in our country, and the Turkish Tax System is subject to criticism that it is not fair. In particular, important assessments can be made in terms of fairness in taxation by taking into account the shares of VAT and excise duty revenues, which are the main taxes that do not take into account the paying power of individuals, in total tax revenues. In the Turkish Tax System, the fact that a significant part of tax revenues consists of VAT and excise duty revenues is cited as the main reason for the criticism that taxes are applied unfairly. In this study, the criticism of injustice to taxes established in Turkey was examined, the situation in the European Union member states was examined with data, how similar Turkey is to the EU member states in terms of indirect taxes or how much it differs from them, whether the criticism of the Turkish Tax System in terms of indirect taxes is appropriate. While determining this situation, in addition to the clustering analysis method, the concept of tax flexibility, which is the ratio of the change in total tax revenues to the change in GDP amounts, has been calculated by years only in terms of VAT and EXCISE duty revenues, and even if it is only in terms of VAT and EXCISE duty revenues, it has been determined what the status of Turkish tax revenues is in terms of the concept of flexibility.

Keywords

The Turkish Tax System, indirect taxes, justice in taxation

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: KDV VE ÖTV TEMELİNDE VERGİLERE GENEL BAKIŞ	5
1.1.DÜNYA'DA VERGİLER	5
1.2.VERGİLENDİRME TEORİLERİ	8
1.2.1.İstifade Teorisi.....	8
1.2.2.İktidar Teorisi	9
1.3.TÜRKİYE'DE VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ	9
1.4.VERGİNİN TANIMI İLE FONKSİYONLARI VE İLKELERİ	11
1.4.1.Verginin Fonksiyonları	11
1.4.1.1.Verginin Mali Fonksiyonu	12
1.4.1.2.Verginin İktisadi Fonksiyonu	12
1.4.1.3.Verginin Sosyal Fonksiyonu	12
1.4.2.Verginin İlkeleri	13
1.4.2.1.Vergilemede Adalet İlkesi	13
1.4.2.2.Belirlilik İlkesi	14
1.4.2.3.Uygunluk İlkesi	14
1.4.2.4.İktisadilik İlkesi	14
1.4.2.5.Basitlik İlkesi.....	14
1.4.2.6.Tarafsızlık İlkesi	15
1.4.2.7.Şeffaflık İlkesi	15
1.5.VERGİ SİSTEMLERİNİN YAPISI	15
1.6.GENEL HATLARIYLA TÜRK VERGİ SİSTEMİ	17
1.6.1.Türk Vergi Sisteminde Sınıflandırma ve Vergilerin İncelenmesi.....	17
1.6.1.1.Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	17
1.6.1.1.1.Gelir Vergisi	17
1.6.1.1.2.Kurumlar Vergisi	19
1.6.1.2.Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	20
1.6.1.2.1.Katma Değer Vergisi.....	21
1.6.1.2.2.Özel Tüketim Vergisi.....	24
2.BÖLÜM: VERGİ ADALETİ KAVRAMI	27
2.1.FELSEFEDE ADALET	27
2.1.1.Platon'un Adalet Anlayışı	28
2.1.2.Rawls'ın Adalet Anlayışı	29
2.1.3. Aristoteles'in Adalet Anlayışı.....	30
2.1.4. Hayek'in Adalet Anlayışı	31
2.2.VERGİ ADALETİ KAVRAMI	32

2.2.1.Vergilemede Fayda Yaklaşımı	46
2.2.2.Vergilemede Ödeme Gücü Yaklaşımı.....	49
2.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar	49
2.2.3.1.Artan Oranlılık.....	50
2.2.3.2.Asgari Geçim İndirimi.....	53
2.2.3.3.Ayırma İlkesi	55
2.2.3.4.İstisna ve Muafiyetler	56
2.2.4.Ödeme Gücünün Göstergeleri	57
2.2.4.1.Gelir	57
2.2.4.2.Harcama.....	58
2.2.4.3.Servet.....	59
2.2.5.Vergi Adaletini Etkileyen Unsurlar	59
2.2.5.1.Vergiden Kaçınma	59
2.2.5.2.Vergi Kaçakçılığı.....	63
2.2.5.3.Çifte Vergilendirme	65
2.2.5.4.Verginin Yansıtılması.....	67
2.2.5.5.Vergi Afları.....	68
2.2.5.6.Kayıt Dışı Ekonomi	70
2.2.5.7.Vergi Yüğü	74
2.2.5.8.Vergi Sistemlerinin Yapısı	78
2.2.5.8.1.Vergi Yapısını Etkileyen Faktörler	78
2.2.6.Adam Smith'in Vergi Adaleti Anlayışı	79
2.2.7.Fayda ve Ödeme Gücü Yaklaşımı	80
2.2.8.Türkiye ve Dünyada Vergi Adaletinin Anayasal Çerçevesi	82
2.2.9.Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Vergi Adaleti İlişkisi	84
2.2.10.Vergi Tarifesi ve Vergi Adaleti İlişkisi	86
2.2.11.Vergi Matrahına Ulaşma Yöntemleri ve Vergi Adaleti İlişkisi	91
2.2.12.Siyasi Yapı ve Vergi Adaleti İlişkisi	92
2.2.13.Ekonomik Durum ve Vergi Adaleti İlişkisi	93
2.2.14.Mali Yapı ve Vergi Adaleti İlişkisi.....	93
2.2.15.Sosyal Yapı ve Vergi Adaleti İlişkisi.....	94
2.2.16.Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti İlişkisi.....	95
3.BÖLÜM: TÜRKİYE'DE KDV VE ÖTV BAĞLAMINDA VERGİ ADALETİ..	97
3.1.TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİNE BİR BAKIŞ.....	97
3.1.1.Türkiye'de KDV ve ÖTV'nin Uygulanması Açısından Vergi Adaleti Analizi	102
3.1.2.Dolaylı Vergilerin Payı ile Gini Katsayısı Arasındaki İlişki Analizi	104
3.1.2.Türkiye'de Uygulanan KDV ve ÖTV ile GSYH Arasındaki İlişki ..	109
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA	116
EK 1 ORJİNALLİK FORMU.....	126
EK 2 ETİK KURUL MUAFİYET FORMU.....	128

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 3-1: Ülkelerin Anayasalarında Yer Alan Vergide Adalet, Eşitlik ve Ödeme Gücü İlkeleri	34
Tablo 3-2: Farklı Ülke Anayasalarında Yer Alan Vergi İlkeleri	82
Tablo 4-1: Türkiye’de Sınıflarına Göre Vergi Gelirleri.....	102
Tablo 4-2: Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’nin Gini Katsayıları	103
Tablo 4-3: Dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı normallik testi	106
Tablo 4-4: Dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı Korelasyon testi	107
Tablo 4-5: Türkiye’nin Milli Gelirindeki Yüzdesel Değişimler	110
Tablo 4-6: Türkiye’de KDV ve ÖTV Gelirlerinin Yıllara Göre Yüzdesel Değişimi ..	110
Tablo 4-7: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Esneklik Katsayıları	111

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 3.1 : Türkiye’de Kayıt Dışılığın Seyri.....	74
Şekil 4.1: Lorenz Eğrisi	105
Şekil 4.2: Dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı arasındaki ilişki	108

GİRİŞ

Vergi konusu sadece ülkemiz açısından değil, dünya açısından ve hatta insanlık tarihi açısından oldukça önemlidir. Devletin varlığını sürdürebilmesi, kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve ekonomik istikrarın sağlanabilmesi için en temel araçlardan biri vergilerdir. Vergiler, yalnızca kamu harcamalarının finansmanını sağlamakla kalmaz; aynı zamanda gelir dağılımını düzenleme, ekonomik kalkınmayı yönlendirme ve toplumsal refahı artırma gibi önemli işlevler de üstlenir. Vergi sistemi, devletin ekonomik ve sosyal politikalarını uygulayabildiği en temel araçlardan biri olarak öne çıkmaktadır. Bu nedenle vergilendirme, mali bir süreç olmanın ötesinde, ekonomik ve sosyal boyutları bulunan çok katmanlı bir olgudur. Modern devlet anlayışında, vergi gelirleri kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini ve sosyal adaletin sağlanmasını mümkün kılmaktadır. Devletimizin en önemli gelir kaynağının vergiler olduğu düşünüldüğünde, bizim gibi yer altı kaynakları bakımından fakir bir ülke açısından ise önemi daha da büyüktür. Maalesef ki Türk Vergi Sisteminde çözülmesi gereken birçok problem bulunmaktadır. Vergilerin cebri olarak halktan toplanma özelliği sebebiyle, bu gelirlerin adaletli bir şekilde toplanması gerekmektedir. Bilindiği gibi vergi konusu, insanlığın çok uzun zamandır gündeminde olan bir konudur. Günümüz devletlerinin en önemli gelir kaynaklarından olan vergiler, insanların gelirlerini doğrudan etkilediğinden hassas bir çalışma alanıdır. Vergi alanında dünyada farklı uygulamalar olup bazı ülkelerde insanların vergiler altında ekonomik olarak ezildiği görülmektedir. Türk vergi sisteminde de birçok sorun bulunmakta, bu sorunların çözümü için ise yeterince adım atılmadığı, bu sorunların üzerinde yeterince düşünülmediği, düşük gelirli kesimin bu durumdan en olumsuz etkilenen kesim olduğu tarafımızca değerlendirilmektedir. Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün bireyler arasında dengeli dağıtılmasını ve toplumun vergiye olan güveninin korunmasını sağlar. Adalet ilkesi, vatandaşların ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini ve benzer ekonomik durumda olan bireylerin eşit yükümlülüklere tabi olmasını gerektirir. Bu yaklaşım, yalnızca hukuki bir zorunluluk değil, vergi sisteminin meşruiyetinin temel dayanağıdır. Vergilemede adalet, aynı zamanda toplumsal barışın ve ekonomik istikrarın korunması açısından kritik bir öneme

sahiptir. Adil bir vergileme anlayışı, hem devletin mali sürdürülebilirliğini hem de vatandaşların vergiye gönüllü uyumunu güçlendirir. Bu değerlendirme ışığında, vergilemede adaletin vergi ödemek zorunda olan halk açısından önemi apaçık ortadadır. Ülkemizde maalesef ki vergi gelirlerinin çoğunluğunu dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), bu dolaylı vergiler içinde en geniş tabana sahip olanlardır. KDV, mal ve hizmetlerin üretim ve tüketim aşamalarında alınan çok aşamalı bir vergidir; ÖTV ise belirli mal ve ürünler üzerinden, genellikle lüks tüketimi veya çevresel etkileri sınırlamayı amaçlayan tek aşamalı bir vergidir. Her iki vergi türü de kamu gelirleri açısından büyük bir öneme sahiptir ve bütçe gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler, devletin gelirlerini istikrarlı bir şekilde elde etmesini sağlarken, doğrudan vergilerin sınırlılıkları nedeniyle sistemin dengesini de belirlemektedir. Ancak KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler, gelir düzeyi düşük bireyler üzerinde orantısız bir yük oluşturabilmektedir. Dolaylı vergiler, gelir düzeyini dikkate almaksızın aynı oranda uygulandığı için, düşük gelirli kesimlerin harcanabilir gelirlerinin daha büyük bir kısmı vergiye gitmektedir. Bu durum, vergilemede adalet ilkesinin temel unsurlarından biri olan “ödeme gücü” prensibinin zedelenmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir sistemde, gelir dağılımında adaletsizliklerin artması ve vergi yükünün toplumsal kesimler arasında dengesiz dağılması kaçınılmaz hale gelmektedir. Ayrıca, dolaylı vergilerin karmaşık yapısı ve uygulamadaki farklılıklar, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini anlamasını zorlaştırmakta ve vergi bilincinin gelişmesini olumsuz etkilemektedir. Türkiye’de KDV ve ÖTV uygulamaları, ekonomik krizler, fiyat dalgalanmaları, tüketim alışkanlıklarındaki değişimlerle birlikte zaman zaman tartışma konusu olmuştur. Vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetlerin karmaşık yapısı, vergi tabanının dar olması ve idari uygulamalardaki farklılıklar, bu vergilerin adalet açısından değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca dolaylı vergilerin yüksek payı, doğrudan vergilerin (gelir ve kurumlar vergisi gibi) payının düşük kalmasına neden olarak, vergi sisteminin denge ve adalet yönünden sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu bağlamda, Türkiye’de uygulanan KDV ve ÖTV’nin vergilemede adalet ilkesi açısından incelenmesi, yalnızca mali bir değerlendirme değil, aynı zamanda toplumsal refahın, gelir dağılımının ve vergi bilincinin analiz edilmesi

anlamına gelmektedir. Çalışmanın temel amacı, bu iki önemli dolaylı vergi türünün adalet ilkesi çerçevesinde ne ölçüde dengeli ve hakkaniyetli bir yapıya sahip olduğunu ortaya koymaktır. Böylece mevcut sistemin güçlü ve zayıf yönleri belirlenerek, adalet ilkesine daha uygun bir vergileme yapısına ulaşılabilmesi için öneriler geliştirilecektir. Çalışma, ayrıca KDV ve ÖTV uygulamalarındaki sorunları tespit ederek, bu sorunların toplum üzerindeki etkilerini tartışmayı amaçlamaktadır. Bu tez çalışmasında dolaylı vergilerin durumu açısından vergide adaleti tesis ettiği düşünülen Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye karşılaştırılacaktır. Böylelikle Avrupa Birliği'nin gelişmiş ülkeleri ile Türkiye arasında dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı açısından durum ortaya koyulacak, Avrupa Birliği'nde de Türkiye gibi dolaylı vergi ağırlıklı vergi sistemleri olup olmadığı, bu ülkelerin hangi ülkeler olduğu, dolayısıyla Avrupa'da bu açıdan hangi ülkeler ile Türkiye'nin benzer olduğu da görülmüş olacaktır. Elbette ki vergide adaleti tesis edememiş bir ülkede gelir dağılımında adaleti tesis etmek mümkün değildir. O nedenle gelir dağılımında adalet açısından Türkiye'nin, gelir dağılımında adaleti tesis ettiği düşünülen Avrupa Birliği ülkeleri arasında karşılaştırma da önem arz etmektedir. Bu çalışmada öncelikle, dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı ile gelir dağılımında adaleti gösteren gini katsayısı arasında bir ilişki olup olmadığı ve bu ilişkinin ne derecede kuvvetli olduğu ortaya koyulacak ve yine Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye'nin bu açıdan nasıl bir tablo çizdiği görülecektir. Türkiye'de uygulanan KDV ve ÖTV ile GSYH arasındaki ilişki vergi esnekliği kavramı kullanılarak tespit edilerek başlıca dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV'nin artış hızının, GSYH düzeylerindeki artış hızı karşısında durumu görülmüş olacaktır. Bu yüksek lisans tez çalışmasının ana konusu olan vergide adalet kavramı ise öncelikle felsefi olarak adalet kavramının ne olduğu, bu alanda önde gelen filozofların adaleti nasıl tanımladığı ele alınıp sonrasında vergi adalet kavramı çok yönlü şekilde araştırılarak vergide adaleti nelerin etkilediği, hangi kavramlarla ilişki içerisinde yer aldığı, dünyada diğer ülkelerin anayasalarında ve Türk Anayasasında vergide adalet kavramına yer verilip verilmediği konularına vurgu yapılacaktır. Bu çalışmanın esas amacı, Türk Vergi Sisteminde vergilemede adalet ilkesi açısından çok önemli başlıca vergiler olan KDV ve ÖTV'nin vergilemede adalet ilkesine uygun olup olmadığını ortaya koymaktır. Dolayısıyla bu çalışma, Türkiye'de vergilemede adalet ilkesi ile dolaylı vergiler arasındaki ilişkiyi derinlemesine

inceleyerek, hem akademik literatüre katkı sağlamayı hem de politika yapıcılar için uygulamaya dönük öneriler sunmayı hedeflemektedir. Giriş bölümünde sunulan bu çerçeve, tezin ilerleyen bölümlerinde yapılacak detaylı analiz ve değerlendirmeler için temel oluşturmaktadır.

1. BÖLÜM

KDV VE ÖTV TEMELİNDE VERGİLERE GENEL BAKIŞ

1.1. DÜNYA'DA VERGİLER

Vergi devletlerin harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak, halktan zorunlu olarak topladığı paralar olarak tanımlanabilir. Dünyada vergi tarihine bakıldığında; vergi konusunun halk ile egemen devlet arasında birçok kez sorunların çıkmasına sebep olan başlıca konu olduğu görülmektedir. Verginin insanlık tarihinde ilk kez ne zaman uygulandığı tam olarak bilinmemektedir. İnkâ, Mısır, Mezopotamya gibi eski imparatorluklarda, krallar Tanrı olarak görüldüğü için ödenen vergiler hem Tanrıya hem de devlete destek olarak görülmekteydi. Ödenen vergiler tanrıya doğrudan katkı olarak görüldüğü için vergiye uyum açısından sorunlu bir durum ortaya çıkmıyordu. Ancak; tarihsel süreçte devletlerin yönetim şeklinin ve üstlendiği rollerin değişmesi sonucunda, vergilere gönüllü uyum zorlaşmış ve vergilerin zorla alınması uygulaması görülmeye başlanmıştır. Mısır gibi eski imparatorluklarda, Sarayın topladığı gelirlerin zamanla yetmemesi üzerine, tanrı için fedakarlık anlayışının zamanla zorla para toplama haline geldiği görülmüştür. Dolayısıyla tarihte günümüz vergilerine benzeyen uygulamalar M.Ö. 3500'lere kadar gitmektedir. M.Ö. 2200'lerde Babil Kralı Hamurabi tarafından yazılan yasalarda da vergi uygulamaları bulunmaktadır. O dönemdeki vergilerin gümüş ve aynı vergi şeklinde alındığı, ülkede mal satmak için ürün getirenlerden aynı vergi şeklinde vergi toplandığı bilinmektedir. Roma İmparatorluğu'nda ise devlet gelirlerinin önemli bir bölümünün sömürge milletlerden zorla topladığı paralar ve savaş zamanında Roma vatandaşlarından, savaş giderlerinin finansmanı için topladığı ve "Tributum" adı verilen vergilerin toplandığı tarihsel kayıtlarda mevcuttur. Ortaçağın başlarında devletin giderlerinin büyük bir bölümü saray masraflarından oluştuğundan, krallar genel olarak kendi masraflarını Krala ait mülklerden elde edilen gelirlerden karşılamaktaydı. 15'inci yüzyıldan itibaren ise Kralın kendi gelirlerinin masraflarına yetmemesi durumu ortaya çıkmış, halka ait arazi, servet, bina gibi varlıklar üzerinden dolaysız vergiler toplanmaya başlanmış, 16'ıncı yüzyıla gelindiğinde ise şarap veya bira gibi içkiler üzerinden dolaylı vergiler alınmaya başlanmıştır. Ortaçağda yaşanan en önemli gelişme ise 1215 yılında Kralın vergi koyma

yetkisini sınırlandıran Magna Carta belgesidir. Bu belgeye göre Kral bir vergi koymak istediğinde, oluşturulan bir konseyden onay almadan vergi koyamaz hale gelmiştir. Bu belge halk ile Krallar arasındaki vergi konusunda yaşanan anlaşmazlıkların ne denli derin olduğunu, halkın vergilerin altında ezildiğini göstermesi açısından çok önemlidir. Magna Carta belgesinden sonra, dünyanın diğer ülkelerinde de benzer girişimler olmuş; İngiltere’de 1628 Haklar Dilekçesi ve 1689 İngiliz Haklar Bildirgesi, Kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılarak parlamentolara devredilmesi konusunda görülen önemli gelişmeler haline gelmiştir. Ortaçağ tamamlandıktan sonra Merkantilizm, Kameralizm, Fizyokratlar ve Klasik Okul gibi farklı iktisadi akımlar ortaya çıkmış olup vergilendirmeye ilişkin çeşitli görüşler, daha rasyonel ve akılcı ilkeler benimsenmiştir. Merkantilizmde üretim öncelikli hale getirilmiş ve üretimden vergi alınmamıştır. Kamu harcamalarının finansmanında mülk gelirleri önemli bir yer tutmuştur. Kameralizmde devletin ekonomiye müdahalesi gerekli görülmüştür. Bu sistemde vergiler, sermayeyi azaltıcı ve girişimciliğe zarar verici bir araç olarak kullanılmamıştır. Devlet harcamaların finansmanı için kendi arazi gelirlerini kullanmalıdır. Fizyokratlar ise devletin müdahalesinin olmaması, devletin harcamalarının en alt seviyede tutulması, vergilendirilmesi gereken tek kaynağın toprak olması, zirai ürünler üzerinden tek bir vergi alınması gerektiğini savunmuşlardır. Klasik Okul Adam Smith önderliğinde ortaya çıkmış bir akımdır. Adam Smith’in 1776 yılında yayınlanan Milletlerin Zenginliği adlı kitabında vergilemeye ilişkin ilkeler ortaya konulmuştur. Bu ilkeler; adalet, uygunluk, kesinlik ve iktisadiliktir. Kamu harcamalarının finansmanında yararlanma ilkesinin ön planda tutulması gerektiği vurgulanmıştır. Örneğin savunma hizmetinden tüm toplum yararlandığı için buradan doğacak maliyete tüm toplumun katlanması gerekmektedir (Yolal, 2017).

Vergilerin doğuşu, devlet kavramının ortaya çıkması ile birlikte olmuştur. Tarihte gerçek anlamda organize olmuş ilk devletlerden biri olan Roma İmparatorluğu’nda o dönemdeki diğer topluluklardan farklı olarak ilk kez dolaylı ve dolaysız vergiler devletin faaliyetleri için hukuki olarak oluşturulmuştur. Roma İmparatorluğu dağıldıktan sonra ortaya çıkan feodal yapılar ise vergi konusunda oldukça keyfi uygulamalara girişmişlerdir. Vergi uygulamalarında görülen keyfilikler ise vergilerin kanunlarla koyulmasını, kaldırılmasını ve uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi dediğimiz bu husus ise 1215 yılında Magna Carta ile sağlanabilmiştir. Tarihte halkların hükümdarların

yetkililerini sınırlandırmak istedikleri ilk konu vergiler olmuştur. Hatta demokrasi taleplerinin yoğunlaşması yine vergilerle ilgilidir (Gök, 2007).

Eski dönemlerde vergiler genellikle yapılan savaşların finansmanı için alınmış ve kullanılmıştır. Ağır vergiler altında ezilen halklar devlete isyan ederek tepkilerini göstermişlerdir. Bu tepkiler çerçevesinde tarihte Robin Hood gibi keyfi vergilere karşı çıkan masalsı kahramanlar dahi ortaya çıkmıştır. Vergilere yönelik ortaya çıkan isyanların temelinde vergilerin zorunlu olarak halktan toplanması hususu yatar. Vergilerin ortaya çıkmasının başlangıcında, vergi ödemede gönüllülük esası hakimken, sonraki dönemlerde cebren tahsil özelliği ortaya çıkmıştır. Vergilerin cebren tahsil özelliği ise vergiye olan direnç tepkisinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Vergiye olan dirençler ise aktif ve pasif direnç olarak iki başlık altında incelenebilir. Pasif direnç, mükelleflerin vergilere karşı takındıkları olumsuz davranışlar olarak tanımlanırken, aktif direnç toplumsal düzeyde devlet otoritesine karşı gelme anlamını taşımaktadır. Vergiye karşı aktif direnç olaylarına tarihte birçok kez rastlanılmıştır. Amerika'daki İngiliz kolonilerinin İngiltere Krallığı'nın koymuş olduğu pul vergisi ve çay vergisi gibi vergilere karşı isyanları ve Osmanlı İmparatorluğu'nda görülen Celali isyanları vergi karşı aktif direnç örnekleri olarak gösterilebilir (Doğan ve Coşkun, 2022).

Vergilerin toplum ve devlet arasında sorunlara yol açtığına yönelik yapılan analizlerde Rousseau ve Montesquie'nun önde gelen iki isim olduğu görülmektedir. Montesquie, Fransa'da vergi toplama sistemini iltizam usulüne benzeterek, vergi toplayanları sebepsiz zenginleşen insanlar olarak tanımlar. Montesquie'ya göre vergi toplayanlar kendi çıkarlarını düşünerek ve kar elde etme amacıyla bu işi yaptıklarından toplumun bu kesimine müdahalede bulunulması gerekmektedir. Montesquie'nun anlayışında vergi oranlarını artırmanın tek yolu olarak vatandaşların özgürlüklerinin genişletilmesi gösterilir yani, vatandaşlar özgür oldukça daha yüksek oranda vergi konulmasında bir sakınca görülmemektedir. Rousseau'ya göre ise, toplumun vergiye karşı tepkisinin azaltılması için toplumdaki servet eşitsizliğinin giderilmesi, bireylerin yaşaması için gerekli olan ihtiyaçların vergi dışı bırakılması, verginin ödeme gücüne göre alınması gerekmektedir. Rousseau'nun görüşlerine bakıldığında, günümüzde dahi vergi sistemlerinin nasıl oluşturulması gerektiğine yönelik ışık tuttuğu görülmektedir. 14'üncü yüzyılda yaşamış olan büyük İslam mütefekkirlerinden İbn'i Haldun da vergi oranları

arttıkça devletin vergi gelirlerinin azalacağını savunarak bireylerin yüksek vergi oranlarında çalışma ve üretme isteklerinin olumsuz etkilendiği görüşlerini paylaşmıştır. Bu konuda İbn’i Haldun şöyle demektedir: “*Vergiler artınca pazara kesat gelir. Çünkü çalışma hevesi bozulmuş, teşebbüs şevki kaybolmuştur. Bu hal ümranın çözüldüğünü ve çökmekte olduğunu ilan eder*” (Doğan ve Coşkun, 2022).

Dünyadaki toplumlar sürekli bir değişim halindedir. Toplumlar değişirken devlet anlayışı, devlet içerisinde kurgulanan kurumların değişimi ve kurumların içerisinde bulunduğu sistemlerin değişmesi kaçınılmazdır. Devlet tarafından koyulan vergilerin yapısı da yine zamanla değişen hususlardan biridir. Vergilerin bileşimi, hangi vergilerden oluştuğu, milli gelire göre oranı, vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, vergilerin devletin diğer gelirleri ile birlikte toplamındaki payı gibi birçok husus verginin yapısını oluşturmaktadır. Her ülke kendi kültürü, ekonomik ve sosyal yapısını göz önünde bulundurarak vergi yapılarını oluşturmuştur. Bununla birlikte, ülkelerin taraf olduğu uluslararası düzenlemeler kapsamında da vergi yapısında çeşitli değişikliklere sebep olabilmektedir (Ay ve Talaşlı, 2008).

1.2.VERGİLENDİRME TEORİLERİ

Vergi teorileri, devletlerin vergiyi halklardan nasıl, ne kadar ve hangi amaç veya amaçlarla toplayacağını açıklamaya çalışan teorilerdir. Vergi teorileri bu yönüyle, bir devletin koymuş olduğu vergilerin meşruluğunu ortaya koymayı içermektedir. Vergi teorileri istifade teorisi ve iktidar teorisi olarak iki ana başlık altında incelenebilir (Kayan, 2000).

1.2.1. İstifade Teorisi

Vergi teorilerinden istifade teorisine göre, devlet ile devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin, vergilerin koyulması ve uygulanması sebebiyle karşılıklı olarak fayda sağladıkları savunulur. İstifade teorisi 18’inci yüzyılda yoğun şekilde savunulmuştur. Devlet, egemenliği altında yaşayan bireylerin canlarını ve mallarını korur ve bireyler de canlarının ve mallarının korunması karşılığında devlete vergilerini öderler (Kayan, 2000).

1.2.2. İktidar Teorisi

Bu teoride bireyler, devletin yapmış oldukları harcamalara katılmaları için herhangi bir karşılık için katılmazlar. Yani, devletin yapmış olduğu harcamalar ile bireylerin elde etmiş olduğu fayda arasında bir bağ kurulmamaktadır. Ancak bu teoride, vergilerin bireylerin ödeme gücüne göre alınması gerektiği savunulur. Devlet sağlamış olduğu kamusal hizmetlerin karşılığı olarak değil, yalnızca egemenlik gücüne dayanarak vergi toplar (Kayan, 2000).

1.3. TÜRKİYE’DE VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Osmanlı Devleti’nde vergiler, devletin kuruluş yılı olan 1299 yılından, tanzimatın ilan edildiği 1839 yılına kadar temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlar şer’i vergiler ve örfi vergilerdir. Hz. Peygamber döneminden 1839 tanzimatın ilan edildiği yıla kadar genel olarak Müslüman ve Türk devletlerinde görülen vergi sistemi şer’i ve örfi vergilerin uygulanması şeklindedir. Osmanlı Devleti fethettiği bölgelerdeki örf ve adetlere göre vergiler uyguladığı gibi fethettiği yerlerdeki büyük toprak sahibi kişilerden, yerel halkın “Türk Vergisi” olarak adlandırdığı vergiler topladığı da bilinmektedir. Ancak Osmanlı vergi sisteminde ağırlıklı olarak şer’i vergiler olan öşür, haraç ve cizye uygulanmaktaydı. Öşür, Müslüman toprak sahiplerinin topraklarını ekmesi suretiyle elde ettikleri mahsulün bir kısmının devlet tarafından alınmasıdır. Haraç, Osmanlı Devleti tarafından fethedilen yerlerde, gayrimüslim toprak sahiplerinden, topraklarının kendilerine bırakılması sebebiyle devletin almış olduğu paylardır. Cizye ise, gayrimüslimlerden askerlik yapmamaları karşılığında alınan paralar olarak tanımlanabilir. Tanzimat öncesi dönemde bu vergilerin yanında, aşar, ağnam ve gümrük resmi de uygulanmaktaydı. Aşar vergisi, devletin köylülerden ürettikleri ürünlerin yüzde 10’u oranında aldığı vergidir. Ağnam vergisi, küçükbaş hayvanlardan alınan bir vergi olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz, 2019).

Osmanlı Devleti’nde 16’ıncı yüzyıla gelindiğinde tımar sistemi bozulmaya başlamıştır. Bu bozulma 17’inci yüzyılda da artarak devam etmiş ve devletin mali, ekonomik ve askeri yapısında derin bozukluklar görülmeye başlanmıştır. Bu bozulmalar 18 ve 19’uncu yüzyıllarda reformları gerekli kılmıştır. Bu reformların önemli ayağını da vergiler oluşturmaktadır. Bu reformların ana amaçlarından biri, vergi yükünün çiftçilerin üzerinden alınıp kentli tüccar, esnaf ve sanayicilere kaydırmaktır. Bu reformlara özellikle

II. Mahmut döneminde hız verilerek, kentli esnaf ve tüccarlara yeni vergiler koyulmuştur. Ülke çapında gelirin tespit edilmesine ilişkin çalışmalar yapılarak ağnam vergisi ve cizye dışında tüm üretim ve tüketim vergileri kaldırılmıştır. Bu vergilerin yerine esasında gelir vergisine benzeyen temettü vergisi ihdas edilmiştir. Ülkedeki farklı bölgelerde yaşayan insanların gelirlerinin belirlenmesi için kazalarda maliye personeli görevlendirilmiş ve her bireyin gelirin göre vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak gelir tespiti ve mal sayımı çalışmaları başarılı şekilde tamamlanamamış ve yeniden iltizam usulüne dönmüştür. Tanzimat ile birlikte yapılan en önemli reformlardan biri ise örfi vergilerin kaldırılarak ancemaatin vergisi adı altında tek bir verginin toplanmasıdır. Bu vergi herkesin gelirin göre topluca alınan bir vergi olarak tanımlanabilir. Bu verginin tahsilatları iki eşit taksitte Mayıs ve Kasım aylarında yapılmaktaydı (Türklü, 2016).

Osmanlı Devlet dağıldıktan sonra, Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı döneminden kalma vergiler kaldırılarak, daha modern ve Batılı sisteme uyum sağlayan vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında yapılan en önemli reform olarak aşar vergisinin kaldırılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşar vergisinin kaldırılması ile kamu gelirlerinde oluşan azalma ise, çeşitli arazi vergileri ve dolaylı vergiler ihdas edilerek telafi edilmeye çalışılmıştır. Osmanlı Devleti'nin son yıllarında aşar vergisinin kaldırılması gündeme gelmiş ancak devlet gelirlerinin yüzde 25'ini aşar vergisi oluşturduğundan, aşar vergisinin kaldırılması Osmanlı döneminde mümkün olmamıştır. Aşar vergisinin kaldırılmasının temel amaçlarından biri, tarım kesimi üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıdır. Aşar vergisinin kaldırılması sebebiyle, buradan doğan kamu geliri azalması yeni vergilerin koyulmasına sebep olsa da, tarım ürünlerinin üretimini artırarak ülke ekonomisinde olumlu bir gelişmeyi sağlamıştır. Aşar vergisinin kaldırılması sebebiyle ortaya çıkan gelir kaybının telafisi için Osmanlı'nın son döneminden beri uygulanmakta olan temettü vergisinin kaldırılarak yerine kazanç vergisi ihdas edilmiştir. Kazanç vergisi ihdas edilerek ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Aşar vergisinin kaldırılmasının telafisi için devlet tarafından koyulan ikinci vergi umumi istihlak vergisidir. Sonraki süreçte 1930-1940'lı yıllarda dünyada görülen büyük ekonomik kriz nedeniyle iktisadi buhran vergisi çıkarılmıştır. Kazanç vergisi, hayvanlar vergisi ve muamele vergileri düzenlenmiş, Maliye Bakanlığı Kanunu yürürlüğe girmiştir. İkinci dünya savaşı yıllarında ise, artan askeri harcamaları finanse etmek amacıyla varlık vergisi, toprak mahsulleri vergisi ve gümrük çıkış vergisi gibi yeni

vergiler ihdas edilmiştir (Eroğlu, 2010). Günümüzde Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazılması için çalışmalar yapılmaktadır.

1.4. VERGİNİN TANIMI ile FONKSİYONLARI ve İLKELERİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 73'üncü maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü ile verginin amacı, mükellefi ve nasıl uygulanacağı hususları belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergi, egemen devlet tarafından konulan, uygulanan, denetlenen; egemen devlet bünyesinde yer alan bireylerin mali güçlerine göre ve karşılıksız cebren ödedikleri parasal yükümlülükler olarak tanımlanabilir. Vergilerin özellikleri şu başlıklar altında toplanabilir:

- Vergide kanunilik ilkesi vardır.
- Vergi herkesten mali gücüne göre alınır.
- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi cebren tahsil edilir.
- Vergi egemenlik gücüne göre alınır.
- Verginin ekonomik, mali ve sosyal amacı vardır.

Bir vergi sisteminin başarısı, vergilerin kamu harcamalarını tamamen karşılaması gerektiği ile ölçülmemelidir. Oluşturulan vergi sisteminin ekonomik kalkınmayı olumsuz etkileyip etkilemediği, ekonomideki karar alıcıların yatırım, tasarruf gibi kararlarını etkilememesi gerekmektedir. Bir vergi sisteminin aynı zamanda yabancı yatırımcıyı da ülkeye çekebilmesi önem arz etmektedir (Ay ve Talaşlı, 2008).

1.4.1. Verginin Fonksiyonları

Devletler vergi koyarken sadece ekonomik ve mali amaçlara değil, sosyal amaçlara da ulaşma çabası içindedir. Bu amaçlar aynı zamanda, vergilerin etkileri ile de doğrudan bağlantılıdır. Emek kesimi ile sermaye kesimi arasındaki dengesizliklerin giderilmesi, sosyal patlamaların önüne geçerek sosyal huzurun ve barışın sağlanmasında daha alt gelir grubunda yer alan emek kesiminin refahının artırılmasında önem arz etmektedir. Vergilerin sosyal fonksiyonları bu nedenle gün geçtikte daha önemli hale gelmektedir.

Koyulan vergiler sosyal etkilerinin yanı sıra, devletler tarafından koyulan ekonomik hedeflere ulaşmada da etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletler, enflasyon, ekonomik büyüme, istihdam, yatırım gibi alanlarda hedefler koyarak vergileri kullanmaktadır. Yine söz konusu bu ekonomik hedeflerle bağlantılı olarak bütçeyi ekonomide belirlenen hedefler veya ekonominin içinde bulunduğu durum göz önünde bulundurulduğunda, ayarlamak açısından vergilerin mali fonksiyonunun da önemli olduğu ortadadır.

Devlet açısından vergi, yalnızca kamu giderlerinin finansmanı için alınması gereken bir kaynak değil, aynı zamanda ekonomik eşitsizlikleri giderme, ekonomik kalkınmanın sağlanması, dengeli bir gelir dağılımının oluşturulması, ülkede bölgeler arası gelişmişlik farkları varsa bu farklılıkların giderilmesi gibi amaçlarla kullanılabilen bir araçtır (Topuzkanamış, 2012).

1.4.1.1.Verginin Mali Fonksiyonu

Verginin mali fonksiyonu, devletin devlet olma niteliğinden kaynaklanan görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu finansmanı vergiler aracılığıyla sağlamasıdır. Bu nedenle vergilerin mali fonksiyonu verginin asli amacını oluşturmaktadır. Devletlerin giderlerinin sürekli arttığı bilinmektedir. Bu nedenle devletler sürekli artan giderlerini finanse etmek amacıyla, var olan vergileri artırma, yeni vergiler koyma, vergi tahsilatını artırma yollarına giderek finansman kaynağını oluşturmaktadır (Gümüş, 2017).

1.4.1.2.Verginin İktisadi Fonksiyonu

Verginin devletler tarafından, belirlenmiş olan ekonomik amaçlara ulaşmada araç olarak kullanılabilmesi, vergiye iktisadi fonksiyon kazandırmaktadır. Başka bir ifadeyle, ekonomide belli bir büyüme oranına veya istihdam seviyesine ulaşmak veya enflasyon oranında belli hedefler koyarak ulaşmaya çalışmak için vergilerin kullanılması, vergilerin iktisadi fonksiyonunu oluşturmaktadır. (Gümüş, 2017).

1.4.1.3.Verginin Sosyal Fonksiyonu

Verginin sosyal fonksiyonu, piyasa mekanizmasının sağlayamadığı adil bir gelir ve servet dağılımını sağlamak amacıyla vergilerin araç olarak kullanılmasını içermektedir. Söz

konusu sosyal adaletsizlikleri gidermek için çeşitli muafiyetler, istisnalar, vergi indirimleri gibi düzenlemeler kullanılabilir (Gümüş, 2017). Pek doğaldır ki, vergilerle sosyal adalete katkı yapmanın kamu harcamaları ile yakından ilişkisi bulunmaktadır. Vergiler kullanılarak yüksek gelirli kesimlerden toplanan değerler, kamu harcamaları (transfer harcaması gibi) kullanılarak düşük gelirli kesimlere aktarılabilir. Şüphesiz bu ve bunun gibi uygulamalar verginin sosyal fonksiyonunu daha etkili hale getirecektir.

1.4.2. Verginin İlkeleri

17'inci yüzyıldan itibaren vergileme ilkeleri konusunda iktisatçılar birçok çalışma yapmıştır. Vergileme ilkeleri etkin bir vergi sistemi, vergi politikası ve vergi tekniği oluşturulmasını sağlayacak olan ilkelerin bütünüdür. Vergileme ilkeleri özellikle Adam Smith ve A. Wagner ile başlamış ve yoğunlaşmıştır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016). Başlıca vergileme ilkeleri aşağıda açıklanmıştır.

1.4.2.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi, bireylerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini içermektedir. Adam Smith Milletlerin Zenginliği adlı kitabında adalet ilkesini vurgulayan şu ifadeyi kullanmaktadır: “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.” (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır. Vergide adalet denildiğinde karşımıza “yatay adalet” ve “dikey adalet” kavramları çıkmaktadır. Yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını gerektirmektedir. Dikey adalet ise, daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri gerektiği şeklinde ifade edilmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016).

1.4.2.2.Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, bireylerin ödemek zorunda olduğu vergilerin, ödeme miktarı, oranı, çeşidi, ödeme zamanı bakımından, açık ve kesin olmasını içermektedir. Söz konusu ilke kesinlik ilkesi olarak da adlandırılmaktadır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016).

1.4.2.3.Uygunluk İlkesi

Bu ilkeye göre, vergilerin mükelleflerden en uygun zamanda ve şekilde, mükellefleri zora sokmadan alınması gerektiğini içeren ilkedir (Buyrukoğlu, Buzkıran, 2016). Mükelleflerin vergi ödeme sebebi de bu ilke açısından önemlidir. Bir mükellefin faaliyetinin çeşidine göre, geliri elde edeceği dönem farklılık arz edebilmektedir. Örneğin, bir mükellefin faaliyeti tarımla ilgili bir konu ise, hasat zamanlarına göre verginin ödeme zamanının belirlenmesi uygunluk ilkesine uygun bir düzenleme olacaktır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016).

1.4.2.4.İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesi, devlet tarafından toplanan vergilerin mümkün olduğu kadar az bir maliyetle toplanmasını içeren ilkedir. Devletler vergi tahsilatı yaparken çeşitli maliyetlere katlanmak zorundadır. Vergi tahsilatı alanında görevlendirilen personel giderleri, bu alanda görev yapacak birimler için yapılacak bina giderleri, kırtasiye giderleri, zaman maliyeti gibi hususlar buna örnek gösterilebilir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016).

1.4.2.5.Basitlik İlkesi

Vergi sistemlerinde, ekonomik, sosyal veya siyasal sebeplerle, çeşitli muafiyet, indirim ve istisna düzenlemelerinin olduğu görülmektedir. Söz konusu uygulamalar vergi sistemlerini anlaşılması zor, karmaşık bir hale getirmektedir. Bu durum vergi mükelleflerinin mevzuatı anlamasını zorlaştırmakta ve mükelleflerin danışmanlık hizmetlerine önemli tutarlarda paralar ayırmasına neden olabilmektedir. Zor ve karışık vergi mevzuatları mükelleflerin vergiye uyumunu da olumsuz etkilemektedir.

Amerika'da vergilendirme süreçleri ile ilgili olarak 480 adet form ve bu formların nasıl doldurulması gerektiğini açıklayan 280 adet açıklama belgesi bulunmakta iken, form

sayısı yalnızca ikiye indirilerek, mükelleflerin beyanlarını daha kolay verme ve vergilerini daha kolay ödeme imkanı oluşturulmuştur. Aynı zamanda Amerika'da tek oranlı daha basit vergi mevzuatı için tartışmalar sürmektedir. Söz konusu uygulama zaman tasarrufu sağlamakla birlikte, her yıl 8 milyar dosya sayfası da harcanmamaktadır. Amerikan kurumları tarafından yapılan analizlerde, tek oranlı vergi sistemine geçilirse, vergilendirme maliyetlerinin 140 milyar dolardan 8.4 milyar dolara ineceği tahmin edilmektedir (Özcan, 2019).

1.4.2.6.Tarafsızlık İlkesi

Verginin tarafsızlığı ilkesi, devlet tarafından koyulan vergilerin veya oluşturulan vergi sisteminin, ekonomideki aktörlerin karar ve tercihlerini etkilemeyecek düzeyde olması gerektiğini içeren ilkedir. Devletin ekonomiye müdahalesinin düşük düzeyde olması gerektiğini içerir (Özcan, 2019).

1.4.2.7.Şeffaflık İlkesi

Bir devletin egemenliği altında yaşayan bireylerin, karar vericileri sorumlu tutmak ve vergi sistemlerinin nasıl performans gösterdiğine ilişkin nicel ve nitel verilere kolaylıkla ulaşabilmesi gerektiğini içeren ilkedir (Özcan, 2019).

Şeffaf olmayan vergi sistemleri verginin kaçırılmasını daha çok teşvik ederken, mükelleflerden toplanan vergilerin nasıl harcandığı konusunda soru işaretlerini de artırır. Ödemiş olduğu vergilerin nasıl harcandığını bilmeyen mükellefler ise vergiye karşı dirençlerini artırırlar (Özcan, 2019).

1.5. VERGİ SİSTEMLERİNİN YAPISI

Dünyadaki devletlerin ekonomik yapıları genel olarak birbirinden farklıdır. Ekonomik gelişmişlik düzeyi devletlerin uyguladığı vergi sistemlerini de farklılaştırmıştır. Kuşkusuz vergi sistemlerini ve ekonomik yapıyı etkileyen en önemli hususlardan biri de toplumsal yapıdır. Toplumsal yapı ise, geleneksel toplum, geçiş dönemi toplumu ve gelişmiş toplum olarak üzerinde mutabakat sağlanan üç farklı sınıfa ayrılmıştır. Geleneksel toplumlar, kalkınma ve modernleşme aşamalarının henüz başında olan toplumlardır. Böyle toplumlarda milli gelir düşük seviyelerdedir ve ekonomi genelde

tarıma dayalı bir yapıya sahiptir. Devletin gelirleri, baş ve arazi vergisi, çeşitli mülk gelirleri, gümrük vergileri gibi geleneksel gelirlerden oluşur. Tahsilatının kolay olması sebebiyle vergiler işlem ağırlıklı bir görünüm sergiler. Geçiş dönemi toplumlarında, ekonomik ve sosyal yapıda çeşitli değişimler meydana gelmiş ve gelmektedir. Sosyal ve ekonomik alanda çeşitli reformlar ortaya koyularak uygulanır. Sermaye birikimi, reformlar gerçekleştirilirken hızlanmıştır. Altyapı yatırımları gerçekleştirilirken teknolojik yatırımlara önem verilerek bu alanda hızlanma sağlanır. Geleneksel toplumdaki modern olmayan kamu gelirleri artık yerini günümüzde kabul gören dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşur. Ancak henüz her alanda bir gelişme sağlanamadığından dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı vergide adaleti sağlayacak düzeyde değildir. Ödeme gücünü esas alan dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, %20-40 dolaylarındadır. Modern toplumlarda, bireylerin yaşam kalitesi en üst düzeydedir. Toplum ekonomik ve sosyal kalkınmasını tamamlamıştır. Ekonomik yapı vergi sistemini etkilediği gibi kültürel yapı da vergi sisteminin önemli ölçüde etkiler. Vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü ödeme gücünü dikkate alan dolaysız vergiler oluşturur. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı ise %30'lar düzeyindedir. Devlet, reform anlamında vergi yapısında gerek gördüğü değişiklikleri daha kolay gerçekleştirebilir. Düşük gelirli ülkelerde, kayıt dışı ekonomi problemi büyüktür. Bu durum devletlerin vergi gelirlerini olumsuz etkiler. Ülkelerin gelir seviyesi azaldıkça, bireylerin ve firmaların gelirleri üzerinden alınan vergiler azalma gösterir. Bu nedenle düşük gelirli ülkelerde egemen olan devletler, tahsili daha kolay olan dolaylı vergilere ağırlık vermektedir. Vergi gelirleri istenilen düzeyde toplanamaz. Bunun en büyük sebebi ise, gelişmiş vergi idaresinin olması ve vergiye olan dirençtir (Ay ve Talaşlı, 2008).

Türkiye'de toplam vergi gelirlerine bakıldığında, dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Yıllar itibariyle dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ise artış eğiliminde olduğu bir gerçektir. Bu durum düşük gelirli kesimin aleyhine olup gelir dağılımını da olumsuz etkilemektedir. Ödeme gücünü dikkate almayan vergilerden oluşan bir vergi sisteminin adaletli olması düşünülemez. Vergi yükündeki artış dolaylı vergiler yolu ile gerçekleştirilirse, gelirlerinin önemli bir bölümünü tüketime ayırmak zorunda olan düşük ve sabit gelirli kesimin üzerindeki vergi baskısı daha da

artırılmış olur. Türkiye’de toplam vergi gelirlerini %65 dolayında dolaylı vergiler oluştururken, dolaysız vergiler %35’ler düzeyindedir (Ay ve Talaşlı, 2008).

1.6.GENEL HATLARIYLA TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1.6.1. Türk Vergi Sisteminde Sınıflandırma ve Vergilerin İncelenmesi

Gelir ve servet vergileri dolaysız, harcama vergileri ise dolaylı vergileri oluşturur. Türk vergi sistemini oluşturan vergiler üç ana grupta aşağıdaki gibi toplanabilir.

1.6.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

1.6.1.1.1. Gelir Vergisi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde gelirin tanımı yapılmıştır. Bu maddeye göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tanımdan gelir kavramıyla ilgili gelirin şu özellikleri çıkartılabilir:

Gelir, “gerçek kişi” tarafından elde edilmelidir. Kural olarak, tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler kurumlar vergisinin konusunu oluşturur. Buna karşılık, tüzel kişilikleri olmasına rağmen, kollektif şirketin ve adi komandit şirketin ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Paylı komandit şirketlerde de komandite ortaklar gelir vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Bunlara ilave olarak, tüzel kişiliği olmayan adi şirketin ortakları da gelir vergisi ödemektedir. Tüm bu şirketlerin (kollektif, adi şirket, paylı komandit şirket) gelir vergisi kapsamında olması, kazanılan paranın vergisinin şirket tarafından değil de, paylaşıldıktan sonra ortaklar tarafından ödeneceği anlamına gelir (Bilici, 2024).

Gelir, “bir takvim yılı içinde” elde edilmiş olmalıdır. Her takvim yılı bir vergilendirme dönemi oluşturmaktadır. Bazı durumlarda takvim yılı esasına istisnalar getirildiği de görülmektedir. Örneğin, inşaat ve onarma işlerinde gelirin yıllık olması ilkesi geçerliliğini yitirmektedir. Bu işlerden elde edilen gelirler her yıl değil, inşaatın bittiği yıl vergilendirilir.

Gelir, “elde edilmiş” olmalıdır. Elde edilmiş olma, bazı durumlarda elde edene ödenmesi anlamına gelirken, bazı durumlarda ise hukuken elde edenin tasarrufuna geçme anlamına gelmektedir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve diğer kazanç ve iratlar açısından elde etmeyi, ödemeye bağlayarak tahsil ilkesini kabul etmişken; ticari ve zirai kazançlar için elde etmeyi hukuken tasarruf edebilme şartına bağlayarak tahakkuk esasını kabul etmiştir (Filiz, 2023).

Gelir, “kazanç ve iratlar”dan oluşur. Kazanç; bedensel, zihinsel çalışmayla ve/veya sermaye konularak elde edilen gelirdir. Serbest meslek kazançları, ücretler, ticari kazanç ve zirai kazançlar buna örnek gösterilebilir. İrat ise; sermayenin başkasına kullanılması sonucunda sağlanır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları buna örnek gösterilebilir (Filiz, 2023).

Vergi, “safı ve gerçek tutar” üzerinden alınır. Gelirin safı tutarının dikkate alınması, bu gelirin elde edilmesiyle ilgili masrafların, gayrisafı gelirden düşülebilmesi anlamına gelmektedir. Verginin, gelirin gerçek tutarı üzerinden alınması ise, mükellefin eğer varsa işiyle ilgili zararlarını gelirinden düşebileceği anlamına gelmektedir (Filiz, 2023).

Çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirlerin vergilendirilme rejimlerinin farklılık arz etmesi, bunların sayılmasını ve sınıflandırmasını gerekli kılmaktadır. Gelir vergisine konu olan kazanç ve iratlar, yedi başlık halinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ikinci maddesinde sayılmış olup aşağıdaki gibidir.

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20'inci maddesinde, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi kural olarak bizzat mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2025).

Gelir vergisi beyannamesinin, mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekir. Yıllık beyanname veren mükellefler için vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır. Beyannameler ertesi takvim yılının Mart ayının son günü akşamına kadar verilir.

Gelir vergisine tabi gelirlere artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Artan oranlı tarifede uygulanan oranlar, yüzde 15'ten başlayarak yüzde 40'ta son bulmaktadır.

1.6.1.1.2. Kurumlar Vergisi

Ülkemizde kurumların ayrı bir kanunla vergilendirilmesi 1949 yılında, Almanya'dan alınan Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan yararlanılarak hazırlanan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlamıştır. 5422 Sayılı Kanun elli beş yılı aşkın bir süre uygulanmasının ardından, 21.06.2006 tarihli resmi gazetede yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır (Yılmaz ve Batı, 2025).

Kurumun gerçek kişi ortakları kurumdan elde ettikleri kar payı için gelir vergisine tabi olmaktadır.

Kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılmış olup şu şekildedir:

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

Kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde sayılan kazanç unsurlarından oluşmaktadır. Kurum kazancı, esas olarak faaliyet gelirlerinden yani ticari kazançlardan oluşur. Ancak, bu kazançla ilave olarak, kurum kazançlarına ilave olarak gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gibi faaliyet dışı gelirler de eklenebilir. Bu gelirlerin tamamının, verilecek yıllık beyannamede toplanması gereklidir (Yılmaz ve Batı, 2025).

Kurumlar vergisi de gelir vergisinde olduğu gibi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Mükelleflerin şubeleri, alım ve satım büro ve mağazaları veya kendilerine bağlı işyerleri için, (bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa bile) ayrı beyanname verilmeyip hepsi için tek beyanname verilir. Beyannamenin verilme yeri mükellefin bağlı olduğu yani kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Yıllık beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın son günü akşamına kadar verilir.

Kurumlar vergisinde artan oranlı tarife olmayıp kurumlar vergisi oranı yüzde 20 olarak belirlenmiştir. Hesaplanan kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

1.6.1.2.Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama vergileri; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler uygulamada gider vergisi, tüketim vergisi, istihsal vergisi, muamele vergisi gibi isimlerle de anılmaktadır. Bu grup vergileri gelir ve servetin kullanılması aşamasında alınan vergiler şeklinde de isimlendirebiliriz.

Harcama vergileri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Bunlardan ilki iktisadi muamele vergileri ve hukuki muamele vergileri sınıflandırması olup aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

İktisadi Muamele Vergileri: Üretim, satış, tüketim, ithalat gibi iktisadi olaylar üzerinden alınırlar. KDV, ÖTV ve gümrük vergisi iktisadi muamele vergisi özelliğini taşıyan vergiler arasında yer almaktadır.

Hukuki Muamele Vergileri: Tek ya da çok taraflı hukuki işlemlerden, bazı idari işlem ve tasarruflardan alınmaktadır. Banka ve sigorta muameleleri vergisi ile damga vergisi bu vergilere örnek gösterilebilir.

Harcama vergileri bir başka ayrımı genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri sınıflandırması olup aşağıdaki gibi açıklanabilir:

Genel Tüketim Vergileri: Tüm iktisadi muameleleri vergi kapsamına almaktadır. KDV, gümrük vergisi bu özellikte olan vergilerdir.

Özel Tüketim Vergileri: Akaryakıt, sigara, alkollü içecekler gibi seçilmiş bazı ürünlerin satışını KDV'ye ilave olarak yeniden vergilendirmektedir.

Bu başlık altında harcama vergilerinin başlıca örnekleri olan KDV ve ÖTV detaylı olarak ele alınacaktır.

1.6.1.2.1.Katma Değer Vergisi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulaması 1 Ocak 1985 tarihinde başlamıştır. Bu kanunun uygulamaya girmesiyle, bu tarihe kadar uygulanan Gider Vergileri Kanunu kapsamında veya dışındaki diğer tüketim vergilerinin tamamı uygulamadan kalkmıştır (Bilici, 2024).

Katma değer vergisi, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şekli olup başta Avrupa Birliği olmak üzere, dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır. Bu vergi yayılı muamele vergisi özelliği taşımakta, yani ekonomideki üretim zincirlerinin tüm aşamalarında vergi alınmaktadır. Örneğin fırıncılık sektörünü ele alırsak, unun bir ekmeğe dönüşmesine kadar (fabrika sürecinden nihai tüketiciye satışına kadar) sürecin tamamı vergiye tabi olmaktadır (Bilici, 2024).

Katma değer vergisi uygulamasında, üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır. Kanuni mükellef adını alan kişi veya kuruluşlar, alışlarında ödedikleri vergiyi, satışlarında topladıkları vergilerle telafi etmekte, fazla vergiyi vergi dairesine yatırmaktadırlar. Katma değer vergisinin fiili mükellefi ise nihai tüketiciler olmaktadır (Filiz, 2023).

Ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan tüm teslim ve hizmetler vergi kapsamına alınmıştır (Yılmaz ve Batı, 2025).

Vergi kapsamına Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yazılı bina, arsa, motorlu taşıtlar gibi mal ve hakların satışı ve kiralanması işlemleri de girmektedir. Örneğin; ticari işletmeye ait bir araç veya işyerinin kiralanması ya da satışı da vergiye tabidir.

Katma değer vergisine tabi malların her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi, işletme personeline prim, ikramiye, hediye, bağış gibi adlarla verilmesi de teslim olarak kabul edilmiştir. Örneğin; beyaz eşya ticareti yapan bir işletme sahibinin, işletmede satılan bir çamaşır makinesini kullanmak üzere evine götürmesi durumunda KDV açısından işlem yapılması gereklidir (Yılmaz ve Batı, 2025).

Trampa yapılması iki ayrı teslim olarak kabul edilmektedir. Örneğin; bir işletmenin, sahibi olduğu aracı, başka bir işletmenin arsası ile trampa etmesi durumunda, KDV'ye tabi iki adet işlem bulunmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2025).

Her türlü mal ve hizmet ithalatı ise KDV'ye tabidir.

Aşağıda açıklanan teslim ve hizmetler de Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre KDV'ye tabidir.

- Posta, telefon, telgraf, teleks ve benzeri hizmetler,
- Spor-toto ve piyango tertiplenmesi,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı konserler, profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların taşınması işlemleri,
- Kamu kuruluşlarının ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri.

KDV'de vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında ortaya çıkmaktadır. Yani mal veya hizmet satışı yapıldığında, söz konusu mal veya hizmetin karşılığı olan paranın henüz tahsil edilmemiş olması KDV'nin doğmasına engel değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde aşağıda belirtilen durumlarda KDV'de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği açıklanmış olup söz konusu durumlar aşağıda sıralanmıştır.

- Eğer fatura ve benzeri belgeler malın teslimi ve hizmetin yapılmasından önce düzenlendiyse, bu belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Malın alıcıya gönderilmesi halinde nakliyesine başlanması,
- İthalatta Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünün başlaması; gümrük vergisine tabi değilse gümrük beyannamesinin düzenlenmesi.

Katma değer vergisinin matrahı, teslim ve hizmetler karşılığında ödenen bedellerdir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal, menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Matraha teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma giderleri, ambalaj, sigorta, komisyon giderleri ve vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli adlar altında sağlanan her menfaatler de dahildir (Bilici, 2024).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinde, katma değer vergisinin oranı yüzde 10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanına bu oranı dört katına artırmaya ve yüzde 1'e kadar düşürmeye yetki verilmiştir. Uygulamada yüzde 1, yüzde 10 ve yüzde 20 olmak üzere üç tane oran vardır ancak yüzde 20 oranı genel orandır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde verginin mükellefi konusu açıklanmıştır. Bu maddeye göre vergi mükellefi şunlardır:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda, gümrük veya geçiş işlemlerine muhatap olanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü, Radyo ve Televizyon Kurumları, spor-toto, milli piyango vs. nin teşkilat müdürlükleri,
- At yarışlarını, müşterek bahis ve talih oyunlarını tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler.

KDV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Vergilendirme dönemini, Hazine ve Maliye Bakanlığı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak birer ay olarak tespit etmiştir.

KDV beyannamesi, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü akşamına kadar verilip bu günün akşamına kadar ödenir.

1.6.1.2.2.Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi uzun yıllar tartışıldıktan sonra nihayet 06/06/2002 tarihinde TBMM'de kabul edilmiştir. 12/06/2002 tarihli resmi gazetede yayımlanan 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun hükümleri, genel olarak 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesinde üç temel neden bulunmaktadır:

- IMF'ye verilen taahhüt
- Avrupa Birliği mevzuatına uyum
- Türk vergi mevzuatının sadeleştirilmesi (Bilici, 2020).

Özel tüketim vergisinin kabul edilmesiyle aşağıda bazıları açıklanan on üç adet vergi ve benzeri yükümlülük uygulamadan kaldırılmıştır (Filiz, 2023).

- Akaryakıt tüketim vergisi
- Tütün mamullerinden ve alkollü ve alkolsüz içeceklerden KDV Kanunu'na bağlı olarak alınan ek vergiler
- Yine tütün mamulleri ile alkollü ve alkolsüz içeceklerden alınan eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi
- Taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, trafik tescil harçları.

Özel tüketim vergisinin konusuna giren ürünler dört ayrı listede belirtilmiştir. Bunlar:

- 1 sayılı listenin A cetvelindeki (benzin, motorin, fueloil, doğal gaz gibi) petrol ürünleri ile B cetvelindeki solvent ve benzeri ürünler,
- 2 sayılı listedeki motorlu taşıtlar (binek otomobil, otobüs, minibüs gibi)
- 3 sayılı listedeki alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri

- 4 sayılı listedeki elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen bazı ürünler (parfüm, makyaj malzemesi gibi)

Vergiyi doğuran olay, esas olarak yukarıda sayılan ürünlerin teslimi veya ilk iktisabıdır. Bu ürünlerin ithalatı da vergi kapsamındadır. Bu açıdan ÖTV, KDV uygulamasına benzemektedir.

Verginin mükellefleri ise şu şekildedir:

- 1 sayılı listede yer alan petrol ürünlerini ithal edenler ve rafineri şirketleri,
- 3 sayılı listede yer alan tütün ve alkollü-alkolsüz içecek üreticileri ve ithalatçıları,
- 4 sayılı listede yer alan ürünlerin imalatçıları ve ithalatçıları,
- 2 sayılı listede yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanların (golf arabası gibi) imalatçıları ve ithalatçıları,
- 2 sayılı listede yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlar için motorlu taşıt ticareti yapanlar, bu araçları kullanmak üzere ithal edenler.

ÖTV’de vergilendirme dönemi ve beyanı mal türlerine göre farklılık arz etmekte olup şu şekildedir:

- 2 sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarla 3 ve 4 sayılı listelerdeki malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Verginin, vergilendirme dönemini izleyen on beşinci günün akşamına kadar beyan edilmesi gerekir.
- 1 sayılı listedeki mallarda, on beşer günlük sürelerle, her ay iki ayrı vergilendirme dönemi olarak düzenlenmiştir. Verginin, vergilendirme dönemini izleyen onuncu güne kadar beyan edilmesi gerekir.
- 2 sayılı listedeki mallarda, kayıt ve tescile tabi olanlara ilişkin ÖTV beyannamesinin ise ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilmesi gerekir.

Verginin ödenmesi beyanname verme süresi içinde yapılır.

ÖTV, kapsama giren ürünlere bir kez uygulanan tek aşamalı bir vergidir. KDV’de geçerli olan üretim zincirlerinin tüm aşamalarının vergilendirilmesi bu vergide söz konusu

olmamaktadır. ÖTV’de vergi, üretimin ilk aşamasında alınmakta; bundan sonra malların nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan diğer aşamalar vergi dışında kalmaktadır. Yani ilk aşamada alınan ÖTV, fiyatın içine gizlenmiş olarak tüketiciye yansıtılmaktadır. Bu açıdan, ÖTV ödediği ürünleri satan ticaret erbabı için ödenen ÖTV bir maliyet unsuru olmakta ve fiyatın içinde alıcılara yansıtılmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2025).

ÖTV’nin matrahı, KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Örneğin tütün mamullerinde matrah, bunların perakende satış fiyatıdır. ÖTV’de oran 1 sayılı listede yer alan ürünler için maktu, diğer listelerde yer alan ürünler için nispi olarak belirlenmiştir. 1 sayılı listedeki petrol ürünleri için litre ve kilogram başına belirlenen maktu vergi miktarları alınmaktadır. Diğer listelerde yer alan ÖTV oranları yüzde 1 ile yüzde 220 arasında değişmektedir (Yılmaz ve Batı, 2025).

2. BÖLÜM VERGİ ADALETİ KAVRAMI

2.1.FELSEFEDE ADALET

Adalet kavramı yüzyıllar boyunca tartışılan bir kavram olmuştur. İnsanlık tarihi boyunca adalet kavramının tanımı tam olarak yapılamamıştır. Pek çok filozof adalet kavramı üzerinde düşünmüş ve tartışmıştır. Adaletin hukukla ilgili olduğu söylendiği gibi hukukun üstünde bir kavram olduğunu düşünenler de olmuştur.

En adil düzen, topluluğa maksimum mutluluğu sağlayan düzendir. Adaletin var olabilmesi için topluluğun mutlu olması zorunludur. Adalet hukuku tanımlayan bir değerdir. Bu konuda “adil olmayan kanun, kanun değildir” özdeyişi ortaya çıkmıştır (Çakar, 2013).

Adalet, insanlığın en büyük besinidir, toplumsal bir ahlaktır, adeta insanlığın bir güneşidir. Adalet ancak yargı bağımsızlığı ve hakim teminatı ile sağlanabilir. Çeşitli kaynaklarda adalet, maddi adalet ve şekli adalet olarak ikiye ayrılmaktadır. Maddi adalet, pozitif hukuk kurallarının adalet ilkeleri ile uyumu iken, şekli adalet ise hukuk kurallarının gerçekten uygulanmasıdır (Çakar, 2013).

Sokrates'ten bu yana adaletin ne olduğu konusunda uzun tartışmalar ve çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalar doğrultusunda, temelde adalet iki ana başlığa ayrılmaktadır: Denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet. Denkleştirici adalet, herkesin eşit olduğu ve bireylerin farklılıklarının göz önüne alınmadığı adalet olarak tanımlanmakta iken, dağıtıcı adalet, bireylerin kişisel bazı özellik ve durumlarını dikkate alan ve bunun doğru olduğunu içeren adalet anlayışıdır. Denkleştirici adalette bireylerin özgürlükleri korunurken, dağıtıcı adalette bireyler arasında eşitsiz durumların ortadan kaldırılması odak noktasıdır (Gök vd., 2013).

Görüldüğü üzere, adalet kavramı üzerinde birçok farklı tanım yapılmış, ortak bir tanım oluşturulamamıştır. Adalet, kimine göre toplumsal mutluluk, kimine göre hukukun amacı iken “iyi” kavramı ile ilişkilendirilmesi gereken bir kavramdır. Fakat yapılan tanımlara

bakıldığında, üzerinde uzlaşılan noktanın, adaletin hukukla ilgili bir kavram olduğu anlaşılmaktadır.

2.1.1. Platon'un Adalet Anlayışı

Batı siyaset felsefesinde, adalete ilişkin tartışmalar Platon'un Devlet adlı kitabında Sokrates'in adalet nedir sorusunu sorması ile başladığı görülmektedir. Platon'un bu eseri adalet alanında yapılan en ayrıntılı kitaptır denilebilir.

Platon'un Devlet adlı kitabında, adalet kavramına ilişkin diyalogların iki farklı fikir etrafında şekillendiği görülmektedir. Bir tarafta toplumsal düzeni sağlamada evrensel bir ahlak anlayışı etrafında şekillendirilen bir adalet anlayışı yer almakta iken, diğer tarafta ise zamana ve geleneklere göre değişen bir adalet anlayışı söz konusudur. Devlet adlı kitapta, tek tartışma konusu adalet olmayıp özgürlük, devletin varoluş amacı, insanın doğası, en iyi yönetim biçiminin ne olduğu gibi önemli konularda da tartışmalar yer almaktadır (Ceylan, 2006)

Siyaset felsefesinin ana konularının başında adalet kavramı gelmektedir. Siyaset felsefesi ile ilgilenen felsefecilerin adalet kavramına deyinmesi bir zorunluluktur denilebilir. Devlet adlı kitapta adalet ilk olarak "bir kişinin borcunu ödemesi ve doğru konuşması" olarak tanımlanmaktadır. Kitapta adaletin ikinci tanımı, "dostlara iyi, düşmanlara kötü davranmak" olarak tanımlanmaktadır. Sokrates bu tanıma karşı çıkarak "dosta iyiye iyilik etmek, düşmana kötüye kötülük etmek adalettir" tanımını yapar. Sokrates, adalet adaletsizlik üretmez diyerek, birine zarar vermek adalet değildir sonucuna varır. Kitaptaki diyaloglarda yer alan filozof Simonides adaleti, "adalet her iki tarafa da hak ettiğini vermektir" diye tanımlar ve Sokrates bu tanıma itiraz etmez, Devlet kitabında adalet kavramı için ortak bir tanıma ulaşılamaz, çünkü adalette ortak bir tanıma ulaşmak zordur. Diyalogun devamında, Thrasymachus "adalet güçlünün işine gelendir" şeklinde bir tanım yapmaktadır. Bu tanım, devletlerdeki iktidarların, çıkardıkları yasaları kendi çıkarlarına uygun şekilde kullandıkları temeline dayanmaktadır. Sokrates ise bu tanıma da karşı çıkarak, adaletin tüm toplumun yararına olacak şekilde ortak iyiliğe göre tanımlanması gerektiği düşüncesine sahiptir. (Ceylan, 2006)

Platon, devletle insan arasında bir benzerlik kurmuştur. Devletteki adalet kişide doğrulukla paralel veya benzerdir. Platon'a göre toplumlarda sınıfların olması doğaldır. Devlet düzenindeki sınıfsal farklılığın, insandan kaynaklandığını ileri sürer. Platon'a göre insanlar doğarken; mayasında altın olanlar, mayasında gümüş olanlar ve mayasında demir olanlar olarak üç sınıf halinde doğarlar. Mayasında altın olanlar akıllı olduğundan yönetici, gümüş olanlar cesur olduğundan asker ve demir olanlar herhangi bir belirgin özelliğe sahip olmadığından üretici sınıfı oluşturur. Devletin adil ve kişinin doğru olması bu sınıflar arasındaki uyumla doğrudan ilişkilidir. Bu uyumun yakalanması yalnızca adaletle sağlanabilir. (Ceylan, 2006)

Platon'a göre eşitlik ve adalet birbirinden ayrılamaz iki kavramdır. Platon eşitliği ikiye ayırmaktadır: Sayısal eşitlik ve oransal eşitlik. Sayısal eşitlik, hiçbir ayırım gözetilmeden herkese aynı değeri dağıtmaktır, oransal eşitlik ise büyük olana büyük değer, küçük olana ise daha küçükün verilmesidir. Platon gerçek eşitliğin oransal eşitlik olduğunu savunarak, herkesin hak ettiğini alması üzerinde durur. Değerlerin herkese eşit sayıda paylaşılması doğal duruma uygun değil, eşit olmayanlar için eşitlik eşitsizlik demektir diyerek bu konudaki duruşunu tam olarak göstermiştir (Ceylan, 2006).

2.1.2. Rawls'ın Adalet Anlayışı

Rawls adalet kavramını, hakkaniyet esasında ele alarak toplumsal kurumların ilk erdemi şeklinde tanımlamaktadır. Rawls, adil toplumu şu şekilde ifade etmektedir : *“Benim amacım, örnekleri Locke'da, Rousseau'da ve Kant'ta bulunan sosyal sözleşme teorisini genelleştirmek, benzer nitelikteki bu teorilerin yüksek düzeydeki soyutlamasına ulaşan bir adalet kavramı sunmaktır. Bunu yapmak için orijinal sözleşmeyi, herhangi bir kişinin özel bir topluma girmesi veya özel bir hükümet şekli kurması olarak düşünmemek gerekir. Bunun yerine bize rehberlik edecek fikrin, orijinal anlaşmanın toplumun temel yapısı olan adalet ilkelerinin objesi olduğunu düşünmeliyiz. Bu ilkeler, birlikteliklerinin temel şartını kendi menfaatlerinin daha ilerisinde tanımlayan ve henüz eşitliğin başlangıç durumunda olan serbest ve rasyonel kişilerin benimsediği ilkelerdir. Bu noktadan daha ileriye doğru olan bütün anlaşmaları bu ilkeler düzenler, bu bağlamda sosyal işbirliğinin kapsayacağı durumları ve kurulabilecek hükümet şekillerinin çeşitlerini kesin olarak bu ilkeler belirler. Ben, adalet ilkelerinin bu şekilde dikkate alınmasını “hakkaniyet olarak adalet” diye isimlendiriyorum.”* (Cengiz, 2023).

Rawls, adil bir toplum inşasını adalet ilkelerinin belirlenmesine bağlamaktadır. Rawls'a göre, insanlar güç ve yetenek bakımından farklıdırlar. Dolayısıyla esasen doğanın kendisinde adaletsizlik bulunduğunu ileri sürer. Rawls, cehalet örtüsü olarak tanımladığı bir kavramı ortaya atmıştır. İnsanlar cehalet örtüsünün ardında konumlanmazsa arzularına yenik düşerek irrasyonel davranma eğilimine girebilir. Rawls, adil bir toplum oluşturulması için çeşitli gerekliliklerin olduğunu savunur. İnsanların cehalet örtüsünün ardında olması, tarafların özellikleri gibi gerekliliklerin varlığına inanır. Toplum adil şekilde yapılandırılmalıdır. Rawls adaleti “sosyal kurumların birincil erdemi” olarak tanımladığından, kurumların yapısı ve bu kurumların içinde yer alan standartların ve kuralların önemine vurgu yapar. Sosyal kurumların, temel hak ve ödevleri dağıtmada takip ettiği yolun adalet üzerine kurulu olması gerektiğini belirtir. Rawls, sosyal veya büyük kurumlar ifadesinden, siyasal anlamda anayasa, ekonomi ilkesi ve sosyal düzenlemeleri anladığını ifade etmektedir. Rawls'ın bu düşünceleri, adalet noktasında belirsizlikler barındırdığı için eleştiriler almıştır (Cengiz, 2023).

2.1.3.Aristoteles'in Adalet Anlayışı

Aristoteles adalet kavramını adaletsizlik kavramı ile beraber tanımlar ve bunun daha doğru olduğunu savunur. Genel adalet, yasalara uymak ve politik düzene saygı göstermek olarak tanımlanır. Aristoteles adalet kavramını bir bütün içerisinde ele alarak bir şehir devletinde geneli ilgilendiren ilişkileri içeren bir kavramdır. Söz konusu devlet bütünlüğünün parçaları olan halk ise, devletteki genel amaca yani genel mutluluğa ulaşmak için katkıda bulunmak zorundadırlar. Genel mutluluğu sağlayan yegane araç ise adaletin sağlanmasıdır. Adaletin sağlanması da ancak yasalarla mümkündür. Adaletin sağlanarak genel mutluluğa ulaşmak veya ulaşmamak ise yasaların iyi veya kötü olmasıyla doğrudan bağlantılıdır. Aristoteles, adalet kavramı ile yasaların adaleti kavramını anlam bakımından eşitlemektedir. Eşit paylaşım zarar veren her uygulama devlet düzenini tehlikeye atar. Bu noktada Aristoteles'in eşitlik kavramında neyi kastettiğini açıklama gereği ortaya çıkmaktadır. Aristoteles eşitliği, kişilerin uç noktalardaki lehte ve aleyhindeki durumların orta noktası olarak tanımlar. Bu durumda bireysel açıdan kayıp ve kazançlar eşit hale gelir. Aristoteles'in bu kavram üzerine yaptığı önemli fikirlerden biri de, mülkiyet paylaşımında eşitliğin mümkün olmadığı ve bu nedenle bu paylaşımındaki eşitsizliğin aslında eşitlik olduğu düşüncesidir. Aristoteles,

kısaca adaleti orta yol olarak tanımlayıp bu orta yolun eşitlikten geçtiğini belirtir (Topakkaya, 2009).

2.1.4.Hayek'in Adalet Anlayışı

Hayek, adaleti kişilerin davranışlarına uygulanan ölçütler olarak tanımlar. Doğal düzen içerisinde meydana gelen olayların ise adalet açısından analiz edilemeyeceğini savunur. Hayek toplumsal hayat içerisinde konulan kuralların negatif olduğunu savunarak adaletin her sonucu garanti edemeyeceği fikrini öne sürer. Adalet sonuçlarla ilgili olmadığı için mutlulukla da ilgili değildir. Yani adalet bireysel faydaları tatmin etmek için bir araç olamaz. Adil bir hukuksal işlemin tarafları arasında zarar gören biri her zaman olabilir. Zarar gören tarafın ise fayda görmeyeceği ve mutlu olmayacağı açıktır. Dolayısıyla adalet mutluluk için yeterli değildir (Kurt, 2006).

Hayek'e göre, sosyal kelimesinden toplum anlaşılıyorsa, toplumsal adalet kavramına gerek yoktur, çünkü adalet zaten toplumsal bir kavramdır. Hayek sosyal adalet kavramına karşı çıkmaktadır, çünkü sosyal adalet kavramının, toplumun alt gelir sahibi kesimlerine vurgu yapılarak belli bir ekonomik refaha ulaştırma gayesinin güdülmesinin, adalet kavramını anlamından uzaklaştırmak olduğunu savunur (Kurt, 2006).

Hayek, adaletin test edilebilmesi için bilincin önemine vurgu yapmaktadır. İnsan davranışları bilinçli yapılıyorsa, söz konusu davranış adil veya adil olmayan olarak değerlendirilebilir. Bilinçsiz yapılan davranışları ise adalet yönünden analiz etmek mümkün değildir (Kurt, 2006).

Hayek, toplumsal düzende uygulanan soyut kuralların uygulanması ile ilgili hoşnutsuzluklar olabileceğini, bu hoşnutsuzlukların ortadan kaldırılmasının ise önceden belirlenmemiş kurallar ile zor kullanarak yapılmaması gerektiğini savunur. Zora dayalı yapılacak düzeltmeler genel ve soyut kurallarla değil ancak emirle sağlanabilir (Kurt, 2006).

Hayek, eşitlik kavramını ise yasalar önünde eşitlik anlayışı temelinde açıklamaktadır. Yasa önünde eşitlik kişilerin uyması gereken bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir. Yasa önünde eşitliği sağlayacak olan mekanizmanın da devlet olduğunu savunmaktadır. Özgürlükle yasa önünde eşitlik ilkesi Hayek'e göre asla çatışmaz. Birbirinden farklı

olanlara eşit davranmak yerine, farklı pozisyonlardaki insanlara farklı davranılmalıdır (Kurt, 2006).

2.2. VERGİ ADALETİ KAVRAMI

Vergi, bir devletin egemenliği altında yaşayan herkesin, ödeme gücüne göre ödemek zorunda olduğu, kanunla konulan, kaldırılan veya değiştirilen parasal tutarlar olarak tanımlanabilir. Vergileme konusunda ise dünyaca kabul edilen en önemli ilke vergilemede adalet ilkesidir. Vergilemede adalet ilkesi sağlanmadan, düzgün işleyen bir vergi sistemi oluşturulamaz. Vergilemede adaletin nasıl sağlanacağı konusunda tartışmalar bulunmakla birlikte elbette, üzerinde uzlaşılan noktalar da mevcuttur. Tarih boyunca insanlar neden vergi ödediklerini, bunun neden zorunlu olduğunu tartışmışlardır. Bu tartışmalara son vermek için ise zaman zaman vergi ödemeye dini gerekçeler dahi sunulmuştur. Bu denli hassas bir alanda ise adaletin sağlanması çok önemlidir.

Dünyada oluşturulan hukuk düzenlerinin temel amacı adaleti tesis etmek iken, vergi hukukunun temel amacı da vergide adaleti sağlamaktır. Vergide adaleti tesis etmek ise tek bir araçla sağlanabilecek bir husus değildir. Dünya ülkelerinin çoğunun anayasasında vergide adaleti sağlamanın yolları ödeme gücü ilkesi ve eşitlik ilkesi çerçevesinde ele alınmıştır. Vergide adaleti sağlama amacı doğrultusunda, bireylerin gerçek ekonomik durumlarının ortaya koyulmasını hedefleyen ilke ödeme gücü ilkesidir. Nitekim ödeme gücü ilkesi, mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergi ödemesi hususundaki anayasal haklarından kaynaklanmaktadır. Vergileme konusuna felsefi açıdan bakıldığında; konunun adalet, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri etrafında geliştiği görülecektir. Bu konuya İbni Haldun'un Mukaddime adlı eserinde de vergilemenin temel kuralları olarak bu şekilde yaklaşmıştır. Söz konusu eserde, bir devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin, yöneticilere yakınlığı veya zengin veyahut da soylu bir aileden gelmesi sebepleriyle farklı lehlerine vergi uygulamalarının yapılmaması gerektiği üzerinde önemle durulmaktadır (Bakar vd., 2013).

Vergilemede ödeme gücünün anayasada ele alınması meselesi, ilk olarak Fransa'da 1789 yılında İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi ile olmuştur. Bu bildiri, "kamu gücünün sürdürülmesi ve yönetim giderleri için genel bir vergi kaçınılmazdır; bu vergi tüm yurttaşlar arasında gelirlerine uygun olarak eşit şekilde paylaşılmalıdır" kuralı yer alarak,

mükelleflerin ödeme güçlerine aykırı vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Vergilemede eşitlik ilkesi ise ödeme gücü ilkesi çerçevesinde gelişmiştir. Ödeme gücü ilkesi, gelir, servet ve harcamalar çerçevesinde gelişirken, eşitlik ilkesi de uygulama aracı olarak bu göstergelere odaklanır. Mali gücü aynı olan mükelleflerin aynı vergi muamelesine, ödeme gücü farklı olan mükelleflerin farklı vergilere maruz bırakılması eşitlik ilkesinin temel tanımıdır. Vergide eşitlik ilkesinin anayasal anlamda ilk kez ele alınması ise Amerika Birleşik Devletleri'nin kuruluşuna kadar uzanır. Amerika kolonilerinin İngiliz hükümetine karşı vermiş olduğu bağımsızlık mücadelesi sonucunda, Amerikan kolonileri tarafından Virginia Haklar Bildirgesi yayınlanmıştır. Dünyada anayasa geleneği de bu bildirge ile başlamıştır. Vergide eşitlik ilkesi de bu bildirge de vurgu yapılan özgürlük ve vazgeçilemez haklar olarak ele alınmıştır (Bakar vd., 2013).

Vergilemede adaletin sağlanması, güçsüzlerin güçlüler karşısında korunmasını ilke edinen sosyal devletin en önemli hedeflerindedir. Bir devlet düzeninde koyulan kanunlar soyut nitelikte olmalı, dolayısıyla belli şahıslar veya zümreler için vergi kanunları çıkartılarak vergi adaleti bozulmamalıdır. Herkesin, kendi özel koşullarının elverdiği ölçüde vergi ödemesi sağlanmalıdır. Adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması, bireylerin vergi ödeme bilincinin oluşturulması açısından zorunludur. Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin tartışmalar insanlık tarihinin eski dönemlerinden itibaren yapılmaya başlanmıştır. Nitekim bu konuda 6'ncı yüzyılda yaşamış Pers hükümdarlarından I. Chosroes, “ Adalet ve ılımlılık ile insanlar daha fazla üretir, vergi gelirleri artar, devlet zenginleşir ve güçlenir. Adalet güçlü bir devletin temelidir.” diyerek adaleti sağlamanın özellikle vergiler açısından önemine dikkat çekmiştir. Vergide adaletin anayasal anlamdaki temelleri ise Magna Carta'ya uzanmaktadır. Magna Carta temel hak ve özgürlükleri içeren bir belgedir ancak, bu anlamda bir direnişin ortaya çıkmasının sebebi ise büyük ölçüde adaletsiz vergilerdir. Vergilerin, halkın seçtiği kişiler tarafından ve ölçülü olarak konulması gerektiğini içeren maddeler Magna Carta'da yer almaktadır (Bakar vd., 2013).

Aşağıda yer alan tabloda, farklı ülkelerin ödeme gücü, eşitlik ve adalet kavramlarına anayasalarında yer verip vermediğine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3-1: Ülkelerin Anayasalarında Yer Alan Vergide Adalet, Eşitlik ve Ödeme Gücü İlkeleri

Ülke	Ödeme Gücü	Eşitlik	Adalet
ABD	Yok	Var	Yok
Almanya	Var	Var	Var
Avustralya	Yok	Var	Yok
Avusturya	Var	Var	Yok
Belçika	Yok	Var	Yok
Çekya	Yok	Var	Yok
Fransa	Yok	Var	Yok
Güney Kore	Var	Var	Var
Hollanda	Yok	Var	Yok
İrlanda	Yok	Var	Yok
İtalya	Var	Yok	Var
İspanya	Yok	Yok	Var
İsveç	Yok	Var	Yok

Kaynaklar: <https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-8/clause-1/> Erişim Tarihi:02/08/2025
<https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-9/clause-6/> Erişim Tarihi: 02/08/2025
<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf> Erişim Tarihi: 02/08/2025
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=BundesnormenveGesetzesnummer=10000138> Erişim Tarihi: 03/08/2025
<https://www.usoud.cz/en/legal-framework/charter-of-fundamental-rights-and-freedoms> Erişim Tarihi: 03/08/2025
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/declaration-of-human-and-civic-rights-of-26-august-1789> Erişim Tarihi: 03/08/2025
https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constitution_anglais_oct2009.pdf
https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?hseq=1 Erişim Tarihi: 03/08/2025
<https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008> Erişim Tarihi: 04/08/2025
<https://www.constitution.ie> Erişim Tarihi: 04/08/2025
https://www.senato.it/1025?testo_generico=Constitution Erişim Tarihi: 05/08/2025
https://www.congreso.es/docu/constitucion/cst_ingl.pdf Erişim Tarihi: 05/08/2025
<https://www.riksdagen.se/globalassets/07.-dokument--lagar/the-instrument-of-government-2015.pdf> Erişim Tarihi: 05/08/2025

Tıpkı adalet kavramında olduğu gibi vergi adaleti kavramı üzerinde de tam bir uzlaşma sağlanamamıştır. Vergi adaletine bakış, toplumdan topluma kültürden kültüre farklılıklar içermektedir. Nitekim bazı Hristiyan toplumlarda, ruhban sınıfının vergi ödememesi adalet olarak kabul edilmektedir çünkü, ruhban sınıfına mensup insanların duaları ile devlete hizmet ettiklerine inanılmaktadır (Yereli ve Ata, 2011).

Vergi adaleti kavramının tam bir tanımını yapmak zor olsa da, vergi yükünün bireyler arasında, bireyler tarafından kabul edilebilir düzeyde ve dağılımda olması şeklinde tanımlanabilir. Vergilerin, özellikle zora dayalı olarak alınması özelliğinin yumuşatılması

gerekmektedir. Bu özelliğin yumuşatılması için ise, vergi sisteminin adil şekilde oluşturulması gerekmektedir. Vergide adalete, geniş anlamda vergide eşitlik de denilebilir. Vergide eşitlik, eşit ekonomik durumda olan herkesin eşit şekilde vergi ödemesi gerektiğini içerir. Dar anlamda vergi adaleti ise, mali gücü farklı olan bireylerden farklı miktarlarda vergi alınmasını ifade eder. Bu kavrama mali güce göre vergi ödeme ilkesi de denilebilir Bu iki ilke esasında Türk Anayasası'nın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki karşılığıdır. Yaşlılar, kadınlar, hastalar, çocuklar gibi toplumda daha güçsüz olan kesimlerin desteklenmesi Anayasada yer alan eşitlik ilkesine aykırı bir durum değildir. Hatta bu kesimlere devletin ayrıcalık göstermesinin başlı başına eşitlik ilkesi olduğu Anayasada vurgulanmıştır. Vergide adalet de bu şekildedir. Herkesin her durumda aynı şekilde vergilendirilmesi vergide adalet anlamına gelmemektedir (Peran ve Gümüş, 2017).

Bir vergi sisteminin adaletli olup olmadığı konusu, vergileme ilkeleri aracılığı ile sonuca ulaştırılmaktadır. Vergileme ilkeleri, bir toplumun hedef olarak koymuş olduğu sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmak için ilgili toplumun mensubu olduğu devlet tarafından konulan vergilerin sahip olması gereken özellikleri içeren ve başarılı bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için gereken kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Başarılı bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için mevzuatı tesis etmek de önemli bir noktadır ve mevzuat da vergi ilkelerinin bir ayağını oluşturmaktadır (Sugözü vd., 2014).

Vergilemede adaletin, matematik adalet, pasif ve aktif vergi adaleti olarak üç ana başlıkta inceleyen maliyeciler de bulunmaktadır. Matematik adalet, vergi mükelleflerinin gelirleri üzerimden aynı oranda alınan vergi sisteminin adaletli olacağını içeren vergi adaleti türüdür. Bu adalet türünde vergi mükelleflerinin şahsi durumları dikkate alınmaz. Pasif vergi adaletinde ise, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi tutarları için sadece elde ettikleri gelirleri değil, kişisel durumları da dikkate alınır. Pasif vergi adaletinde mükelleflerin ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Aktif vergi adaleti ise, adil bir vergi sistemini oluşturmanın yolu, devlet egemenliği altında yaşayan bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin vergiler yoluyla giderilmesinden geçmekte olduğunu savunan vergi adaleti türüdür (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

Adil bir vergi sisteminin oluşturulması, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu kolaylaştırarak daha verginin ödenmesi konusunda mükelleflerin daha hassas olmasını

sağlamakla birlikte, kamu harcamalarının finanse edilmesinde de etkin bir rol oynamaktadır. Vergilemede adaletin sağlanmasında vergi kanunlarına koyulan muafiyet ve istisnalar birçok ülke tarafından kullanılmaktadır. Belli kişi, grup veya konuların vergileme dışında bırakılması vergilemede adaleti bozucu değil, tam aksine vergilemede adaleti sağlayıcı rolü bulunur. Ancak pek doğaldır ki, istisna ve muafiyet uygulanacaksa bu uygulamaların dikkatli şekilde adaletsizliğe sebebiyet vermeyecek şekilde dizayn edilmesi önem arz etmektedir. Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişilerin kanunlarla vergi dışı bırakılması iken, vergi istisnası, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konuların kanunlarla vergi dışına çıkarılması olarak tanımlanır. İstisna ve muafiyet uygulamalarının sosyal, ekonomik veya siyasi sebepleri olabilir (Ergür ve Köstekçi, 2021).

Vergi yükü, vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli hususlardandır. Vergi mükelleflerinin vergi sisteminin adil olmadığını düşündüğünde, vergiye gönüllü uyumları azalacaktır. Eğer bir devlet, vergi gelirlerini sağlıklı şekilde artırmak istiyorsa, mükelleflerin vergide adalet konusundaki algısına önem vermek zorundadır. Vergilerin adaletsiz olduğu algısı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerini artıracaktır. Vergi yükünün ise devletin egemenliği altında yaşayan bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Günümüzde kamu hizmetlerinin ve kamu tarafından üretilen tam kamusal malların çeşitlenmesi ve artması, kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergilerin bireyler üzerindeki yükünü de artırmaktadır. Artan vergi yükünde ise, bireylerin ödeme güçlerinin tespitinden yapılan hatalar veya eksikler, vergilerde dolaylı vergilerin paylarının artmak zorunda olması gibi hususlar sebebiyle adaletten uzaklaşmakta, vergide adaletin tesis edilememesine sebep olmaktadır (Biniş, 2015).

Bir vergi sistemi oluşturulurken referans alınması gereken üç yaklaşım bulunmaktadır: Adil vergi yaklaşımı, optimal vergi yaklaşımı ve normatif mali yaklaşım. Adil vergi yaklaşımına göre vergi sistemi ödeme gücünü dikkate almalı ve özellikle yatay adaletin tesis edilmesi gerektiği düşüncesine dayanır. Optimal vergi yaklaşımı, oluşturulan vergi sisteminin kaynak dağılımında etkinliği bozmaması gerektiğini savunmaktadır. Vergide matrahın doğru tespit edilemediği durumda ekonomide etkinsizlik meydana gelir (Biniş, 2015).

Vergi adaletine ulaşmada yaygın olan yöntemler eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergileme ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Alman Federal Anayasa Mahkemesi eski üyelerinden Paul Kirchhof ise vergi adaletini özgürlük kavramı çevresinde açıklamıştır. Paul Kirchhof'a göre vergi adaletinin tespiti için özgürlük ve sosyal devlet ilkesi yöntem olarak seçilmelidir. Vergiler yolu ile hiçbir bireyin özgürlükleri kısıtlanmamalıdır. Vergilemede adalet ancak bireylerin özgürlüklerinin korunması ile mümkündür. Devletin ekonomiye olabildiğince az müdahale etmesi gerektiği felsefesinin temelinde bu düşünce yatmaktadır. Nitekim Nigel Ashford bu felsefenin savunucularından olup bu durumu şu ifadeyle açıklamaktadır: “*Ekonomik ilişkilerimizi yönetirken kontrol edilmemiz, her şeyde kontrol edilmemiz demektir.*” Özgürlük kavramı, ekonomide bireylerin tercihlerini istedikleri şekilde yapabilmeleri anlamına gelmektedir. Sosyal devlet ilkesi doğrultusunda ise, devlet ekonomide ve sosyal hayatta var olan engelleri bertaraf ederek egemenliği altında yaşayan bireylerin özgürce tercihlerini yapabileceği ortamı yaratmalıdır. Bu durumun sağlanması sosyal adalet için de gereklidir. Sosyal devletin en önemli amaçlarından olan milli gelirin vatandaşlar arasında adil şekilde dağılımı ancak adaletli bir vergi sistemi ile yani vergi yükünün adil şekilde dağıtılması ile mümkündür (Sönmez, 2023).

Vergi yükünün adil dağılımında, kimden ne kadar vergi alınacağını tespit edilmesi, sosyal devletin sosyal adalet açısından ulaşmak istediği seviye açısından oldukça önemlidir. Farklı gelire sahip vatandaşlardan farklı oran ve miktarlarda vergiler alınması, kişilerin özel durumlarının vergilemede dikkate alınması gibi uygulamalar sosyal devletin vergi adaletini tesis etme yollarından birkaçıdır. Bireylerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi, sosyal adaletin bir nevi alt dalı olan vergi adaletinin sağlanmasındaki en önemli konudur. Sosyal devlet, egemenliği altında yaşayan bireylerin sosyal adalet çatısı altında yaşamalarını sağladığında vergi adaleti de sağlamış olur (Sönmez, 2023).

Hukuk devletinin unsurları ile vergi hukuku birbirlerini çok fazla etkileyen alanlardır. Temel hakları yok sayan vergisel düzenlemelere hukuk devleti izin vermezken, vergisel düzenlemelerin de belli ölçülerde hakları ve özgürlükleri etkilediği ortadadır. Hukuk düzeninde adalet sağlanmadan vergide adaleti sağlamak mümkün değildir. Devlet ve mükellefler vergi hukukunun temel tarafları olarak düşünüldüğünde, zayıf olan tarafın mükellefler olduğu herkesçe kabul edilir. Dolayısıyla mükellefler açısından adil bir

hukuksal düzenin sağlanması, mükellef haklarının hukuk tarafından garanti altına alınmasını gerektirir. Hukuksal adalet temelde denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki başlık altında incelenir. Denkleştirici adalet herkese eşit davranılması, dağıtıcı adalet ise kişilerin birbirlerinden farklı özelliklerinin dikkate alınarak uygulamaların yapılması anlamına gelir. Vergilemede adaletin hukuksal yönünü anayasal ilkeler belirlemektedir. Anayasaya uygun şekilde, farklı mükellef gruplarına farklı vergilendirme uygulamalarının yapılması vergide adaletle aykırılık teşkil etmez. Bu dağıtıcı adaletin de bir gereğidir. Mükellefler arasında muafiyetler açısından yapılacak farklı uygulamalar, mali gücü temel alarak yapılmalıdır. Örneğin evlerde çalışan bir temizliğin vergiden muaf tutulması ancak işyerlerinde temizlik yapan birinin ise vergilendirilmesi, yapısı ve geliri itibari ile benzer sayılacak faaliyetleri yapan bireyler arasında vergide adaletin sağlanmadığını gösterir. (Şenyüz, 2014).

Bireyler, adaletli vergi dendiğinde, vergileri koyan otorite olan devletin vergileri koyarken, kendilerinin sahip olduğu ödeme gücünü veya kişisel ve ailevi durumlarını ne ölçüde dikkate aldığı ile ilgilenir. Öte yandan siyasi partiler, baskı grupları, bürokratlar gibi toplumun belli kesimlerinin ise vergi adaletini kendi çıkarları doğrultusunda yorumladıkları da görülmektedir. Thibaut'a göre, eğer bir toplum vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyorsa, devlet tarafından konulan diğer kurallara da daha çok uyum gösterir. Thibaut devletle bireyler arasındaki sözleşmenin en önemli noktasının adaletli vergi sistemi olduğunu savunur. Vergi adaleti kavramı o kadar önemlidir ki Türk Anayasasında olduğu gibi diğer birçok ülke anayasasına da girmiştir (Demir ve Gülten, 2013).

Devlet ve vatandaş arasındaki ilişkilerin en yoğun noktası vergilerdir. Dolayısıyla vatandaşların devletin koymuş olduğu vergilere bakış açısı oldukça önemlidir. Vergilerin adaletli olduğunu düşünen toplum devlet faaliyetlerine karşı daha pozitif, destekleyici tavır sergiler. Böylelikle toplumsal huzurun önemli noktalarından olan halkıyla barışık devlet düzeni ortaya çıkar. Vergilemede adalet kavramı, sayısal değerlerle sınırlanmamalıdır. Vergide adalet nicel eşitliklerden ziyade hakkaniyetin sağlanması gibi nitel kavramlar ışığında ele alınmalıdır (Demir ve Gülten, 2013).

Dağıtıcı adaletin, toplumun zayıf kesimlerinin güçlü kesimler karşısında desteklenmesi anlamına geldiği, denkleştirici adaletin ise eşit durumdakilere eşit uygulama yapılmasını

içerdiği düşünüldüğünde, dağıtıcı adaletin mali güce göre ödeme ilkesi, denkleştirici adaletin eşitlik ilkesi ile ifade edilebileceği söylenebilir (Peran ve Gümüş, 2017).

Ekonomik ve sosyal hayata uygun bir vergi sisteminin kaynakların optimal dağılım ve kullanımını ve toplumdaki vergi yükünün adil dağılımını sağlayan bir sistem olması beklenmektedir (Yereli ve Ata, 2011).

Vergi adaleti kavramı daha çok genellik ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde ele alınmaktadır. Vergiler, bir devlet egemenliği altında yaşayan herkes için geçerli olmalı, bireyler herhangi bir ayrıma maruz bırakılmamalı, diğer taraftan eşit durumdakilere eşit uygulanmalı ve birbirinden farklı ödeme güçlerine sahip olanlara farkları gözetilerek uygulanmalıdır (Tekbaş, 2010).

Vergi adaleti, vergilerin mali araç olarak kullanılmasında bireyler arasında vergi yükünün nasıl dağıtılmasını, ekonomik ve sosyal yönden nasıl kullanılması gerektiğini belirler. Demokratik ülkelerde vergi adaleti, yalnızca hukuki ve ekonomik bir mesele olmasının yanında sosyal ve siyasi bir mesele olarak da karşımıza çıkmaktadır (Tekbaş, 2010).

Vergi adaletinin sağlanması için farklı ilkelerin vergi sisteminde uygulanıyor olması gerekmektedir. Devletin egemenliği altında çıkarılan kanunlar, o devlet bünyesinde yaşayan herkes için geçerlidir. Dolayısıyla vergi kanunları da devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin tamamı için uygulanır. Bireyler arasında kanunların uygulanması bakımında bir farklılık olmaz. Burada genellik ilkesini görmekteyiz. Bütün bireyler denildiğinde ödeme gücü olan herkes anlaşılmalıdır. Bu nokta da ödeme gücü yaklaşımını görmekteyiz. Genellik ilkesi eşitlik ilkesi ile birlikte uygulanmalıdır. Eşitlik ilkesi, şekli ve maddi eşitlik olmak üzere iki başlığa ayrılmaktadır. Şekli eşitlik, bireylerin kişisel gelirleri, ailevi durumları gibi özelliklerin dikkate alınmadan herkesin aynı vergilendirmeye maruz bırakılmasıdır. Maddi eşitlik ise, kişilerin farklılıklarının dikkate alınarak aynı durumdakilere eşit vergilendirmenin uygulanmasıdır. Yani aynı maddi güce sahip olanların aynı koşullarda vergi ödemesi gerektiğini içermektedir. Ödeme gücü yaklaşımında ölçülülük ilkesi de önem taşımaktadır. Bu noktada ölçülülük ilkesi, yasama organları tarafından çıkarılan vergi kanunları ile hedeflenen hususlar ile bu hedeflere ulaşmada kullanılan araçların uygun olması gerektiğini içermektedir. Yani yasama

organının yetkisinde olan vergilendirme yetkisinin örneğin müsadereye varacak şekilde kullanılmaması gerekmektedir (Tekbaş, 2010).

Vergide adaletin nasıl ölçülmesi gerektiği konusunda uzlaşa sağlanamamıştır. Ancak vergi adaleti konusunda genel kabul görmüş fikirler de mevcuttur. Bir bireyin ödeme gücünü aşan miktarda vergi ödeme zorunluluğuna maruz bırakılması, vergide adaletin olmadığını gösteren genel kabul görmüş düşüncedir. Bir vergi sistemi, bir toplumdaki ekonomik eşitsizlikleri artırıcı değil, bu eşitsizlikleri azaltıcı etki yapacak şekilde dizayn edilmelidir. Ödeme gücü eşit olan bireyler vergilendirme konusunda aynı muameleye maruz olmalıdır. Ödeme gücü eşit olan bireyler farklı vergilendirmeye tabii olduklarında, vergi direnci toplumda artacak ve vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Söz konusu durum vergi tahsilatını azaltacağı gibi vergi ahlakını da zedeleyecektir. Vergi adaletinde önemli olan husus, toplum üzerindeki vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması ve bunun adil şekilde yapıldığına dair toplumdaki kanaatin oluşmasını sağlamaktır. Toplumda bazı bireyler vergi ödemiyor veya ödemesi gereken tutarın altında vergi ödüyorsa, burada adil bir vergi sisteminin bulunduğunu söylemek zordur. Yapılan araştırmalarda vergi yükünün ağır olduğunu düşünen toplumlarda, vergi kaçırmayı hoş görenlerin oranları da yüksektir (Çataloluk, 2008).

Vergilemede adalet denildiğinde toplumdaki vergi yükünün eşit dağıtılması anlaşılmalıdır. Bireylerin özel durumlarını da dikkate alan bir vergi sistemi, vergi yükünü eşit dağıtan bir vergi sisteminden çok daha adildir. Bir bireyin yaşı, ailevi durumu, çocuklarının olup olmaması, engelli olup olmaması gibi hususların göz önünde bulundurulmadan oluşturulan vergi sisteminin adil işlemesi mümkün değildir (Yoruldu ve Çamlı, 2021).

Vergiler sadece bazı bireylere yönelik alınamaz. Vergi yükü toplumun belirli kesimlerinden alınacak şekilde düzenlenemez. Vergi sisteminde istisna ve muafiyet düzenlemeleri yapılacaksa, söz konusu uygulamaların vergilemenin anayasal ilkelerine uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi kanunları yapılırken, vergiyi doğuran olayın net şekilde ortaya konulması ve mali gücün dikkate alınması elzemdir. Ancak bu uygulamalar ışığında adaletli bir vergi sistemi inşa edilebilir (Şişman, 2009).

Vergi sisteminde asıl olan ödeme gücünün doğru şekilde tespit edilmesidir. Türk Anayasasında mali gücün ne olduğu konusunda bir düzenleme bulunmamakla birlikte, maliye yönünden mali gücün kaynağını servet, harcama ve gelirler oluşturur. Mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almadan vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanması mümkün değildir. Mükellefler vergi yüküne mali güçleri oranında katılmalıdır (Şişman, 2009).

Adil vergi adaletinin düz oranlı vergilerle mi yoksa artan oranlı vergilerle mi sağlanacağına ilişkin farklı tartışmalar bulunmaktadır. Robert Nozick, zor şartlarda çalışarak belli bir gelire ve servete ulaşmış kişilerin ödüllendirilmesi gerekirken artan oranlı vergilerle gelirlerinin devlet tarafından gasp edildiğini savunur. Nozick'e göre bireyler toplumdaki diğer bireylere karşı sahip olduğu mülkiyeti üzerinde her türlü kararı verme özgürlüğüne sahiptir. Belli servet düzeyine sahip bireylerin ise devlet tarafından artan oranlı vergilere maruz bırakılması, bireyin mülkiyet hakkına darbe gibidir. (Yoruldu ve Çamlı, 2021).

Topluluk içinde yaşayan bireyler, toplumda yaşamının nimetlerinden yararlandığı gibi külfetlerine de katlanmak zorundadır. Vergilerin, toplumda yaşayan bireylerin nimetlerinden yararlanacağı ölçüde ödemeleri gereken paralar olduğu söylenebilir. Vergi adaleti ise, vergilerin kanunla koyulmasından, uygulanmasından, denetlenmesine ve hatta yargılanmasına kadar olan süreci kapsamaktadır (Yereli ve Ata, 2011).

Dünyadaki vergi sistemleri, vergilemede adaleti iki başlık altında ele almaktadır. Bunlar: Yatay adalet ve dikey adalet. Bu ayırım temelde ödeme gücüne göre yapılmaktadır. Yatay adalet, ödeme gücü aynı olan bireylerin aynı miktarda vergi ödemelerini, dikey adalet ise ödeme gücü farklı olan bireylerin farklı tutarlarda vergi ödemelerini içermektedir (Kargı ve Yüksel, 2010). Vergide adaletli sistem hem dikey hem de yatay adaleti sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Anglo-Sakson anlayışında yatay adaletin aynı durumda olanların aynı mualemeye maruz kalması, bireyler arasında farklılıklar varsa ve bu farklılıkların dikkate alınması ise dikey adalet olarak adlandırılmaktadır (Gök ve Akar, 2013). Vergi ödemede mali gücün tespitinde yalnızca gelir değil, bireyin harcama durumuna ve sahip olduğu servete de bakılmalıdır (Topuzkanamış, 2012).

Adil bir vergi sisteminin nasıl oluşturulması gerektiği ile ilgili uzun yıllar yapılan çalışmalar sonucunda, eşitlik ilkesi üzerinde genel anlamda uzlaşmıştır. Eşitlik ilkesi ise, herkese eşit davranılan sistem olarak tanımlanabilir. Vergi adaleti açısından eşitlik ilkesine bakıldığında ise, herkesin eşit koşullarda vergilendirildiği sistem tanımı vergi adaleti için yapılabilir. Eşitlik ilkesinden yola çıkılarak yatay ve dikey vergi adaleti kavramlarına ulaşılmıştır. Yatay vergi adaleti daha çok kanun önünde eşitlik kavramı ile ilişkili ilken, dikey adalet ise daha çok sosyal refah devleti kavramı ile ilişkilidir. Yatay vergi adaleti, kanunların nesnel ve kişiye özel olmaması gerektiği, gelirin unsurlarının tamamının vergi matrahına dahil edilmesini içeren, genellik ilkesi ile sıkı şekilde ilişkili olan adalet kavramıdır. Dikey adalet ise daha çok ödeme gücü farklı olan bireylerin farklı vergilendirmeye tabii olmaları gerektiği görüşüne dayanır. Maliyeci Guicciardini vergi adaletini şu şekilde tanımlamaktadır: “*Mademki bizler aynı devletin vatandaşlarıyız ve hepimiz eşitiz, vergilerin bizi ancak aynı ekonomik düzeye getirmeleri halinde hakiki adaletten ve hakiki eşitlikten bahsedilebilir.*” (Gök ve Akar, 2013).

Günümüz devletlerinin çoğu, vergilendirme ile piyasaya müdahale ederek, egemenlikleri altında yaşayan bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımını yeniden yapıp bireyler arasındaki gelir eşitsizliklerini azaltarak sosyal refahı ve huzuru artırma yoluna gitmektedir. Bu duruma vergilerin yeniden dağıtım etkisi adı verilmektedir. Gelirin ve servetin yeniden dağıtılması, vergi sisteminde özellikle gelir vergisinin artan oranlı bir yapıya sahip olması ile yakından ilişkilidir. Artan oranlı vergi sisteminde sağlanmaya çalışılan husus, ödeme gücü artışı ile ödene vergi arasında bir bağ oluşturmaktır. Ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı artan oranlı tarife yapısında, gelir arttıkça artmaktadır. Artan oranlı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı arttıkça gelir eşitsizliklerini azaltıcı etki göstermektedir. Bunun aksine, sabit oranlı bir tarifeye sahip bir sistem ya da ödeme gücünü dikkate almayan dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir sistem ise gelir eşitsizliklerini artırıcı etki göstermektedir (Gök ve Akar, 2013). Genel kabul gören görüş, artan oranlı vergi sisteminin, vergide adaleti daha iyi sağladığı yönündedir. Artan oranlı vergi sisteminde ödeme gücü dikkate alınmaktadır. Yüksek gelir elde edenlerin, kamu harcamalarının finansmanına daha fazla katılmaları gerektiği esasına dayanır. Artan oranlı vergi sistemini savunan maliyecilerin önemli dayanaklarından biri, gelirin marjinal verimler yasasına tabii olduğu görüşüdür. Bu yaklaşıma göre, zengin bireylerin gelirlerinin marjinal faydaları düşüktür. Bu nedenle gelir düzeyi düşük bireylerle aynı

oranda vergilendirilmelerinin adaletsizlik doğuracağı düşünülmektedir. Sosyal refah tüm bireylerin fayda fonksiyonlarının toplamına eşit olduğundan, yüksek gelirli bireylerden alınan vergilerin toplam refahta meydana getireceği azalış, düşük gelirli bireylerden alınan vergilerin sosyal refahta meydana getireceği azalıştan daha azdır. Artan oranlı vergi sistemini savunanlara göre, bir piyasa başarısızlığı olan gelir dağılımında adaletsizliği gidermenin yollarından biri de artan oranlı vergi sisteminin tesis edilmesidir. Devlet, yüksek gelirli kesimlerden topladığı vergileri, transfer harcamaları veya başka araçlarla düşük gelirli kesime aktararak gelir dağılımını düzeltici politikalar izlemelidir (Şentürk, 2006).

Düz oranlı vergi sistemi ilk olarak Milton Friedman tarafından ortaya atılmıştır. Düz oranlı vergi sisteminde, gelir ne olursa olsun veya kim tarafından elde ediliyorsa edilsin, matraha tek bir oranın uygulanmasını içeren sistemdir. Bu sistemde, istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamalar yer almamaktadır. Düz oranlı vergi sistemi özellikle etkinlik, vergiye uyumun kolaylaşması, basitlik, tarafsızlık gibi ilkelere uyum sağlaması açısından oldukça savunulan bir vergi sistemidir. Bu özelliklerinin yanında düz oranlı vergi sisteminin vergilemede adalet açısından oldukça uygun olduğu görüşü savunulmaktadır. Bu sistemde, herhangi bir ayırım yapılmadan herkesin aynı oranda vergi ödemesinin kanun önünde eşitlik ilkesine de uygun olduğuna vurgu yapılmaktadır. Düz oranlı vergi sisteminde, yüksek gelire sahip olanların düşük gelirli kimselere göre daha fazla miktarda vergi ödemelerinin adaleti sağladığı düşünülmektedir. Yüksek gelirli bireylerin düz oranlı vergi sisteminde miktar olarak daha fazla vergi öderken, yüksek gelirli kesimin hem miktar olarak fazla vergi ödemesi hem de daha yüksek vergi oranlarına maruz bırakılmasının adaletsizlik yarattığı düşünülür. Öte yandan, düz oranlı vergi sisteminde belli gelirin altındaki kesimlerin vergi dışı bırakılması durumu da uygulanabilmektedir. Bu duruma esasen iki oranlı gizli bir artan oranlılık sistemi de denebilir. Belli gelirin altındaki bireyler %0 vergi oranına tabii iken bu gelir sınırının üzerindeki gelir grupları örneğin %10 gibi bir orana tabii olarak vergilerini öderler. Düz oranlı vergi sisteminde gelir unsurları arasındaki fark hiç gözetilmeden aynı oranda vergileme yapıldığı için vergide adaletin sağlanamadığı fikri öne sürülmektedir. Emek ve sermaye gelirlerinin aynı oranda vergilenmesi vergilemede adaleti bozabilmektedir. Bununla birlikte bireylerin şahsi ve ailevi durumları da göz önünde bulundurulmamaktadır. Aynı gelire sahip evli ve çocuk sahibi bir birey ile bekar bir bireyin aynı oranda vergilendirilmesinin

adil olması düşünülemez. Düz oranlı vergi sisteminin savunucularına göre bu sistemde yatay ve dikey adalet sağlanmaktadır. Farklı gelire sahip bireyler miktar olarak farklı tutarlarda vergi ödediğinden, gelir yükseldikçe daha fazla vergi ödenmesi dikey adaleti, aynı gelire sahip olanların aynı miktarda vergi ödemesi ise yatay adaleti sağlamaktadır. Düz oranlı sistem uygulandığından piyasanın gelir ve servet dağılımının adil olduğu düşünülmektedir. Ancak artan oranlı vergi sistemi savunucuları tarafından, piyasanın gelir dağılımını kendisinin sağlayamayacağı bu nedenle artan oranla piyasaya müdahale edilmesi gerektiği ileri sürülür (Şentürk, 2006).

Vergide adaletin sağlanması bakımından, vergi sisteminde yer alan doğrudan ve dolaylı vergilerin payları da önem arz etmektedir. Doğrudan vergiler, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları gibi özelliklerini dikkate alırken, dolaylı vergilerde mükelleflerin özelliklerinin dikkate alınması mümkün değildir. Dolayısıyla dolaylı vergilerde mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmamaktadır. Vergide adaletin olmazsa olmazı olan ödeme gücü ilkesini dikkate almayan dolaylı vergi ağırlıklı bir vergi sisteminin adaletli olması düşünülemez. Dolayısıyla maliyecilere göre doğrudan vergiler daha adil vergilerdir. Doğrudan vergilerde, bireyin ödeme gücünün tespit edilmesi için asgari geçim indirimi, çeşitli muafiyet ve istisnalar gibi uygulamalar kullanılarak daha adil bir yaklaşım ortaya koyulmaktadır. Ayrıca gelirin kaynağı da doğrudan vergilerde ayırma ilkesi kullanılarak dikkate alınabilmektedir. Söz konusu hususlar göz önüne alındığında, dolaylı vergi ağırlıklı vergi sistemlerinin gelir dağılımını bozucu etkisinin olması kaçınılmazdır. Dolaylı vergilerde, bireylerin gelirleri arttıkça ödedikleri vergi miktarı oransal olarak azalır, dolayısıyla esasen tersine artan oranlılık etkisi görülür. Söz konusu durum ise dolaylı vergilerin vergide adaleti zedeleyen hatta ortadan kaldıran bir vergi türü olduğunu açıkça göstermektedir (Peran ve Gümüş, 2017).

Verginin ödeme gücünü baz alan şekilde yapılandırılmasının başlangıcı, bireylerin gelirlerinin yaşamları için gerekli olan kısmının vergilendirme dışı bırakılması ile olur. Geliri ancak yaşamını sürdürme düzeyinde olan birinin vergilendirilmemesi gerekmektedir. Maliyeci Sismondi bu durumu şu şekilde anlatmaktadır: “*Vergi insandan kendisine yaşamını devam ettirmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa mahkûm olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı yararlardan bahsetmek gülünç olur.*” (Gök ve Akar, 2013).

Vergi adaletini sağlamada en önemli yollardan birisi olan ayırma ilkesi, emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesi gerektiğini içeren ilkedir. Emek sahibi kişilerin sermaye sahiplerine göre daha güçsüz konumda oldukları genel kabul gören bir görüştür. Dolayısıyla emek sahipleri ile sermaye sahiplerinin aynı koşullarda vergi ödemesi adaletsiz sonuçlara sebep olabilecektir. Ayırma ilkesini kuvvetlendirmek için en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi uygulamalar kullanılmaktadır. Ayırma ilkesi, gelirin niteliğini baz alırken, en az geçim indirimi ve artan oranlı vergilendirme matrahı belirleyerek ödeme gücünü ayırma noktasında katkı sağlayan uygulamalardır (Gök ve Akar, 2013).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi, aynı durumda olan mükelleflerin aynı muameleye maruz kalması esası ile gerçekleşir. Vergilemede esasen, devlet ve mükellefler olarak iki taraf bulunmaktadır. Bu iki taraf da vergilemede adaletin ilkesinin kendi faydalarına göre işlemesi için adımlar atmaktadır. Bu adımlar, devletin vergi reformları ve vergi denetimleri yaparak vergi gelirlerini artırması, mükelleflerin ise kendilerine daha çok gelir kalmasını sağlayacak gelişmeleri talep etmeleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Zengin ve fakir insanların aynı tutarlarda vergi ödememesi, bekar bir birey ile eş çalışmayan ve çocuğu olan bir bireyin aynı gelire sahip olsa bile bir ayrıma tabi olması, bireylerin ancak yaşamasına yetecek düzeydeki gelirlerinin vergi dışı bırakılması, belli sayıda çocuğu olan bireyler için çeşitli vergi indirimleri uygulanması gibi gerçekleştirilen politikaların tamamı vergilemede adalet ilkesini sağlamaya yönelik olup söz konusu ilkenin sağlanması bakımından önemli uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010).

Adam Smith'e göre devlet, bireylerin ortak sözleşmesiyle kurulan tüzel varlıktır ve bu devletin bünyesinde bulunan herkes, ödeme gücü oranında bu tüzel kişiliğin finansmanına katılmak zorundadır. Bu sağlandığında Smith'e göre vergilemede adalet sağlanmış demektir. Wagner ise adil bir vergi sistemini oluşturmanın, genellik ve eşitliği sağlamakla gerçekleşeceğini savunmaktadır. Wagner'e göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde yer alan herkesin vergi ödemek zorunda olduğunu belirtir ve bu arada genellik ilkesine vurgu yapar. Eşitlik ilkesinde ise yatay ve dikey eşitliği kastederek ödeme gücünün önemine değinir. Wagner'den sonra Neumark ise Wagner'in vergilemede adaletin sağlanması ayılayışını geliştirerek, vergilemede adaleti sağlamada

genellik ve eşitlik ilkesinin yanında nispilek ilkesinin olması gerektiğini de vurgulamıştır. Neumark nispilek ilkesinde, mükelleflerin şahsi durumlarının dikkate alınması gerektiğini savunur. Nispilek ilkesi, vergileme sonrası, mükelleflerin durumlarında meydana gelen değişmelerin orantılı olması gerektiğini içeren ilkedir. Burada aslında, piyasa kendi işleyişine bırakıldığında, vergilemede adaletten uzaklaşabilmekte, buna engel olabilmek için vergilemede adaletin nispilek boyutunun göz önünde tutularak vergilerin kullanılıp gelirin dağılımının vergi adaletinin önemli olduğu belirtilmektedir (Kılıç, 2018).

Günümüzde, vergi adaleti için göz önünde bulundurulması gereken fayda ve ödeme gücü prensiplerinden, ödeme gücü prensibinin kabul gördüğü ve sistemlerin buna yönelik oluşturulduğu görülmektedir. Ancak ödeme gücüne nasıl ulaşılacağı konusunda farklı uygulamalara yer verilmektedir. Bu uygulamaların, en az geçim indirimi, artan oranlı tarifeler, muafiyet ve istisnalar, ayırma prensibi gibi birtakım farklı uygulamaları içerdiği görülmektedir (Kılıç, 2018).

Adil olmayan bir vergi sistemi, devletin egemenliği altında yaşayan bireyleri vergi kaçakçılığına teşvik eder. Nitekim, vergilerin adaletsiz olduğuna inanların sayısı ile ilgili ekonomideki kayıp kaçak arasında pozitif ilişki olduğuna yönelik çalışmalar ortaya koyulmuştur. Vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmede bir içsel motivasyon olan vergi ahlakını araştırma konuları arasına alan sosyal psikolojide, bireysel bir değişim ilişkisinde en önemli hususun eşitlik veya adalet algılaması olduğu ortaya koyulmuştur. Dolayısıyla vergi ahlakı ile vergi sisteminin adil olması arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi sistemi ne kadar adilse, insanlar vergi sisteminin ne kadar adil olduğuna inanırlarsa, vergi ahlak düzeyleri de o denli yüksek olmaktadır. Vergiye karşı olumsuz tepkilerin en büyük kaynağı, adaletsiz vergi sistemleridir. Dolayısıyla, bir devlet vergi gelirlerini doğru şekilde artırmak istiyorsa adil bir vergi sistemi oluşturmak zorundadır (Gencel ve Kuru, 2012).

2.2.1. Vergilemede Fayda Yaklaşımı

Vergilemede adalet ilkesinde nihai amaç, vergi yükünün adil bir şekilde bireyler arasında dağılımını sağlayarak adil bir vergi sisteminin oluşturulmasını sağlamaktır. Dünyada kabul gören anlayışa göre, vergilemede adaletin iki temel prensibi bulunmalıdır. Bu prensipler, ödeme gücü prensibi ve fayda prensibi olarak karşımıza çıkmaktadır. Fayda

prensibine göre, bireyler kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaya göre vergilendirilmelidir. Ödeme gücü prensibine göre ise, farklı gelir ve servete sahip bireylerin farklı miktarda vergi ödeme zorunluluğuna maruz bırakılması anlayışına dayanmaktadır. Yüksek gelir ve servete sahip bireylerden yüksek vergi alınarak, düşük gelire sahip bireylerin gelirlerini artırmaya yönelik uygulamalar gerçekleştirilerek toplumda daha dengeli bir gelir dağılımı ve dolayısı ile toplumsal barış ve huzur sağlanmaya çalışılır (Kargı ve Yüksel, 2010). Vergilemede faydacı yaklaşım, Locke ve Hobbes'a kadar uzanmaktadır. Bu yazarlar vergiyi, devletin bireyleri koruma karşılığında bireylerin ödemek zorunda olduğu değerler olarak tanımlamaktadırlar. Adam Smith, vergilemede hem fayda hem ödeme gücü yaklaşımını benimsemiştir. Smith fayda kuramına daha çok önem vermiş ancak kamusal hizmetlerden sağlanan faydanın ölçülmesinin mümkün olmamasından dolayı ödeme gücü yaklaşımına yönelmiştir. Fayda kuramını savunanlar genel olarak düz oranlı vergilerin uygulanması gerektiğini öne sürerler. Rousseau ve Sismondi ise artan oranlı vergileri savunarak, zenginlerin devletin sunduğu güvenlik hizmetlerinden daha fazla yararlandıkları için daha fazla vergi ödemeleri gerektiğini belirtmişlerdir (Yereli ve Ata, 2011).

John Stuart Mill'e göre fayda yaklaşımı, bir şeyin kendisine eşit başka bir şeyle değiştirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre, piyasada arz ve talep koşullarına göre oluşan fiyat, kamu sektöründeki vergilerin karşılığıdır (Şentürk, 2006).

Fayda yaklaşımı, vergide adaletin ancak fertlerin sağladıkları fayda karşılığında ödeme yapmaları ile sağlanacağını içermektedir. Bireylerin fayda sağlamadıkları hizmetlerin bedelini ödemesi ise adaletsizliği doğurur. Musgrave'e göre kişiler faydalanacakları hizmetlerin finansmanına daha fazla katılırlar (Yereli ve Ata, 2011). Toplumda bir kesimin yararlandığı kamu hizmetinin bedelini, başka bir kesimin ödemesi mali sömürüye sebep olacaktır. Kamusal hizmetin bedeline katlanmadığı halde, kamusal hizmetten fayda sağlayanlar ise mali rant elde etmiş olacaktır (Peran ve Gümüş, 2017).

Fayda yaklaşımında ödenmesi gereken vergi miktarı, kamusal hizmetlerden sağlanan faydaya göre belirlenmektedir. Bu doğrultuda, fayda yaklaşımında üç farklı anlayış bulunmaktadır. Bunlar: Değişim yaklaşımı, sigorta primi yaklaşımı ve sosyal üretim giderlerine katılma payı yaklaşımı. Değişim yaklaşımında, bireylerin ödedikleri vergiler, almış oldukları kamusal mal ve hizmetin bedelidir. Yani bu yaklaşımda, ödenen vergiler

ile sağlanan kamusal fayda arasında değişim yapılmaktadır. Devlet, sağladığı kamusal mal ve hizmetlerin maliyetlerini mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtmalıdır. Devletin ürettiği kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmayan bireylerden alınan vergiler adaletsizlik yaratmaktadır. Neoklasikler bu alanda marjinal faydanın esas alınması gerektiğini savunmuşlardır. Bir mükellefin ödemiş olduğu vergiyi ödememiş olsaydı, ödememiş olduğu durumda sağladığı fayda ile ödendiğinde elde edeceği kamusal mal ve hizmetlerin faydasının karşılaştırılması gerektiğini ileri sürerler. Bireyin vergi ödemediği durumda sağladığı fayda ödendiği durumda sağladığı faydadan büyükse, bireyin vergi ödememesi adaleti sağlayacak olan uygulama olacaktır. Sigorta primi yaklaşımına göre, bireylerin ödedikleri vergiler karşılığında Devlet, bireylerin can ve mal güvenliğini sağlamaktadır. Yani başka bir deyişle, devlet bir sigorta şirketi gibi algılanmaktadır. Devlet eğer almış olduğu vergiler karşılığında, bireylerin güvenliğini yeterince sağlıyorsa adil bir sistem oluşturulmuş demektir. Sosyal üretim giderlerine katılma payı yaklaşımında ise, toplumdaki bireyler bir üretim birliğini oluşturan insanlar olarak düşünülmektedir ve bu ortamda üretim için katlanılan ortak giderler mevcuttur. Ortak genel giderleri üstlenen devlet, üretime katılan bireylerden bu giderlere katılma payı almaktadır. Vergilemede fayda yaklaşımı, çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Bu eleştirilerin temelinde, bu yaklaşımın uygulanma olanağının pek olmamasıdır. Bu yaklaşımda vergi, bireylerin kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları faydaya göre belirlenmektedir. Ancak tam kamusal mallardan kimlerin ne kadar fayda sağladığının ölçülmesi mümkün değildir. Bu durum, tam kamusal mal ve hizmetlerin bölünemezlik özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşımda vergi, bireylerin kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları faydaların karşılığı olarak tanımlandığından, parası olmayan bireylerin diploması, milli savunma gibi hizmetlerden faydalanma olanağının kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu ise millet-devlet olma anlayışına ters bir durumdur. Kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmada adalet sağlanamamış olur (Yereli ve Ata, 2011). Fayda ölçülemeyen bir kavram olarak karşımıza çıktığından, sosyal adaletle de ters düştüğü söylenebilir. Çünkü devlet tarafından üretilen kamusal mal ve hizmetlerden genel olarak toplumun zayıf, düşük gelirli kesimi yararlanmaktadır. Toplumun güçsüz kesimlerinin bu hizmetlerden yararlanıyor diye bir bedel ödemesinin sosyal adaletle bağdaşır bir yanı bulunmamaktadır. Fayda yaklaşımının günümüzde

yetersiz kalması sebebiyle, vergide adaletin sağlanmasında ödeme gücüne bakılması gerekmektedir (Peran ve Gümüş, 2017).

2.2.2. Vergilemede Ödeme Gücü Yaklaşımı

Musgrave ve Keynes gibi ekonomistler, özellikle gelir dağılımında adaletin sağlanması için ödeme gücü ilkesini savunmuşlardır. Artan oranlı vergi sisteminin mali güce göre vergi alınması ilkesinin uygulanması için uygun bir sistem olduğunu savunmuşlardır. Artan oranlı vergi sistemine göre, ödeme gücü daha yüksek olandan daha yüksek vergiler toplanarak, düşük gelirli kesime, işsizlik ödemesi, sosyal güvenlik ödemesi gibi transfer ödemeleri ile destek verilirken, düşük gelirli kesim tarafından bedelinin karşılanması zor olan eğitim, sağlık gibi ücretsiz verilecek hizmetlerle gelir dağılımında eşitsizliği giderici önlemler alınmalıdır. Ödeme gücünün en önemli göstergeleri ise gelir, servet ve harcama seviyeleridir. Devlet maliye politikasının en etkin aracı olan vergileri, yüksek gelirli kesimlerden toplayıp düşük gelirli kesimlere farklı yollarla aktararak yeniden bölüşümü sağlamalıdır. (Peran ve Gümüş, 2017).

Gelir ve servetin yeniden dağılımında ödeme gücü yaklaşımı oldukça önemlidir. Artan oranlı vergi tarifesinde, en üst dilimler için geçerli olan vergi oranları yükseltilebilir, lüks maddeler üzerinden alınan vergiler yükseltilebilir, gıda gibi zorunlu tüketim malları üzerinden alınan vergiler düşürülebilir. Böylelikle devlet, sosyal adaleti sağlama hedefinde de ödeme gücü yaklaşımını esas alarak önemli ilerlemeler kaydedebilir (Çağan, 1980).

2.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar

Mükellefler vergileme karşısında farklı tutumlar geliştirirler. Bu nedenle vergilendirme işlemi yapılırken, vergi mükelleflerinin farklı durumlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bireyler ve kurumlar farklı gelir düzeylerine sahip olduğundan, sahip oldukları gelir seviyesine göre vergilendirilmek zorundadırlar. Yani, bireyler ödeme güçlerine göre vergilendirilmek durumundadır. Ödeme gücü yaklaşımının benimsendiği vergi sistemlerinde, vergi mükellefleri adil muamele gördüklerini düşünerek vergi ödeme gayretlerini artırmaktadırlar. Ödeme gücü, bireylerin hayatta kalmaları için gereken gelirin dışında kalan gelir olarak tanımlanabilir (Aydın, 2021).

En önemli vergilendirme ilkelerinden olan vergilemede adalet ilkesinin bir vergi sisteminde tesis edilebilmesi için, ilgili ülkedeki mükelleflerin tam olarak bilinmesi yani kayıt dışılığın önemli ölçüde kayıtlı hale getirilmesi, hangi mükelleflerin ne kadar ödeme gücünün ve ne kadar vergi ödeyebileceğinin tespit edilebilmesi ile ödeme gücüne ulaşma yöntemlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan maliyeciler, vergilemede adaleti sağlamak için iki vergi ilkesi üzerinde durmuşlardır. Bu ilkelerden ilki ödeme gücü ilkesi iken diğeri fayda ilkesidir. Vergilemede ödeme gücü yaklaşımını ilk olarak İtalyan ekonomist Guiccardini ortaya atmıştır. Guiccardini ödeme gücü ilkesinin, artan oranlı vergi sisteminin bir gereği olduğunu savunur. Öte yandan birçok ekonomist de ödeme gücü ilkesinin toplumda sosyal adaleti sağlamak için en önemli araç olduğunu ileri sürmektedir. Vergi adaletinin tam olarak sağlanmasında, ödeme gücü ilkesinin olması gerektiği ise ekonomistler arasında genel kabul görmüştür. Yüksek gelirli kesimin daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir. Bunun sebebi kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda değil, ödeme güçlerinin daha yüksek olmasıdır. Ödeme gücü ilkesinde, bireylerin kamusal hizmetlerden sağladıkları faydaya bakılmaz ancak eşit fedakarlık ilkesi önemlidir. Adaletli ve verimli bir vergi sisteminin oluşturulması açısından, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçların etkinliği, vergilemede adaleti sağlayarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına katkı yaparken, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele noktasında da önemli ilerlemelerin kaydedilmesini sağlayacaktır. Ödeme gücüne ulaşılmasında temel yöntemler, artan oranlılık, asgari geçim indirimi ve ayırma ilkesidir (Sancar ve Şentürk, 2012).

2.2.3.1. Artan Oranlılık

Ödenecek vergi miktarını hesaplamak için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifeleri adı verilir. Tarifeler genel olarak üç başlık altında incelenir. Bunlar;

- Artan oranlı tarife,
- Düz oranlı tarife,
- Azalan oranlı tarife.

Artan oranlı tarifeler, vergi matrahı arttıkça matrahın daha yüksek bir vergi oranına tabii olduğu tarife türüdür. Düz oranlı tarife ise matrahın vergi oranını değiştirmedeği yani matrah miktarı ne olursa olsun tek bir vergi oranının uygulandığı tarifelerdir. Azalan

oranlı tarife ise artan oranlı tarifenin tam tersi olarak, matrah arttıkça vergi oranının azaldığı tarife çeşididir.

Düz oranlı ve artan oranlı tarifeler kendi içerisinde bazı düzenlemelere tabii olabilir. Bu tarifeler uygulanırken, en az geçim indirimi veya ayırma ilkesi düzenlemeleri de kullanılabilir. Artan oranlı vergi tarifeleri de kendi içerisinde farklılıklar barındırabilir. Bazı artan oranlı tarifeler dik artan oranlı yapıya sahipken, bazıları ılımlı artan oranlı, çoğalan veya azalan artan oranlı şeklinde yapılandırılabilir. Bu ayırım, bazı tarifelerde oranların daha yumuşak geçişlere sahip olması, bazı tarifelerin ise matrah değiştiğinde daha sert oran değişimlerine sahip olmasından kaynaklanır. Tarifelerin bu açıdan yapısı elbette ki siyasal iktidarlar tarafından belirlenmektedir (Sancar ve Şentürk, 2012).

Artan oranlı vergi tarifesinin vergide adalet ilkesi açısından daha uygun olduğunu savunanlar bu hususta marjinal fayda yaklaşımına vurgu yapmaktadırlar. Gelir arttıkça gelirden elde edilen marjinal fayda azalacağından, artan oranlılık fedakarlıkta eşitlik ilkesini de sağlayarak vergide adalet tesisine katkıda bulunacaktır (Aydın, 2021).

Artan oranlılık kavramı ilk ortaya atıldığında, yalnızca vergi tarifesinin nasıl olması gerektiği konusuna odaklanmışken, sonraki dönemlerde vergilendirmenin ekonomik ve sosyal amacını gerçekleştirme en önemli araçlardan biri haline gelmiştir (Aydın, 2021).

Artan oranlı tarifeleri savunan maliyecilere göre, piyasa süreci içerisinde gelir dağılımı adil bir şekilde olmaz. Bu nedenle devletin yüksek gelirli kesimden vergileri daha çok alarak, düşük gelirli kesime transfer etmesi yani ekonomiye müdahale etmesi gerekmektedir. Uygulamada, mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan elde ettiği kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddeleri uyarınca tek bir beyannamede toplanır. Toplanan gelir gayrisafi tutarı gösterir, bu nedenle söz konusu tutardan kanunen indirimi kabul edilen giderler düşülür, uygulanması gereken istisna veya muafiyetler uygulanır, kanunen kabul edilmeyen gider varsa eklenir ve matraha ulaşılmış olur. Ulaşılan bu matraha artan oranlı tarife uygulanarak ödenmesi gereken vergi tutarı hesaplanır Artan oranlı gelir tarifesi, toplumların sosyal adalet konusuna bakış açlarına, etkin bir vergi sistemi oluşturma çabalarına ve kamu harcamalarının etkin şekilde finanse edilmesi gibi nedenlere bağlı olarak şekillenir. Artan oranlı tarifenin doğru şekilde oluşturulmasıyla gelir dağılımında

iyileşme sağlanabilir. Ancak artan oranlı tarifenin yanlış düzenlenmesi, tasarrufları olumsuz etkileyerek ülkedeki yatırımları azaltabilir (Sancar ve Şentürk, 2012).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20'inci maddesine göre verginin tarhi, vergi dairesi tarafından vergi alacağıının, vergi kanunlarında yer alan matrah ve nispetler üzerinden hesaplanmak suretiyle miktar bakımından tespit edildiği idari işlemdir. Türk vergi sisteminde esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Yani, vergi idaresi tarafından hesaplanacak olan ve bu hesaplama dayanak olan matrah, vergi mükellefleri tarafından vergi idaresine bildirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2015). Dolayısıyla vergi borcunun hesaplanması olan vergi tarhi için uygulanması gereken bir orana gereklidir. Artan oranlı vergilerde matrahtaki büyüklüğe göre farklı oranlar uygulanır. Bu nedenle artan oranlı vergilerde, marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından büyük olur (Yegen, 2024).

Vergi tarihinde artan oranlılık ile ilgili olarak tartışmalar ilk olarak 15'inci yüzyılda Fransa'da başlamıştır. Liberal ve liberal olmayan maliyeciler bu konuda farklı görüşleri ileri sürmüşlerdir. F. Neumark düz oranlı vergileri savunarak, artan oranlı vergilerin komünist nitelikli olduğunu vurgulamıştır. Liberal maliyeciler, devletin temel görevlerini yerine getirmesi gerektiğine inanmışlar, piyasanın devlet müdahalesine ihtiyaç duymadığını ileri sürerek devletin daha fazla gelire ihtiyaç duymayacağı görüşü ile artan oranlı vergilemeye karşı çıkmışlardır. Bunun yanında, artan oranlı vergilerin sermaye birikimi ve yatırımlar üzerinde olumsuz etki yaratacağı hususunu ileri sürmüşlerdir (Yegen, 2024).

Piyasa kendi kendine adil gelir dağılımını sağlayamadığından, artan oranlı vergilerin adil gelir dağılımını sağlayacak şekilde uygulanabileceğine ilişkin olumlu görüşler de bulunmaktadır. Ayrıca, artan oranlı vergiler harcamalar üzerinden alınan vergilerin tersine artan oranlılık etkisini azaltmaktadır. Devlet gerek duyduğunda, artan oranlı vergileri kullanarak yüksek gelirli kesimden daha yüksek vergi toplayarak topladığı bu vergileri düşük gelirli kesimin lehine kullanarak gelir dağılımında adaletsizliği azaltabilmektedir (Yegen, 2024).

Artan oranlı tarifelere, vergilemede adaleti tam sağlayamadığı gerekçesi ile çeşitli eleştiriler de getirilmektedir. Artan oranlı tarifelerin, düşük gelir gruplarında çalışma isteğini azalttığına yönelik çalışmalar bulunmaktadır. Yani artan oranlı tarifenin düşük

gelirli kesim üzerindeki ikame etkisinin gelir etkisinden büyük olduğuna ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Yüksek gelir gruplarında ise gelir etkisi ikame etkisinden büyük olduğundan, artan oranlı vergileri yüksek gelirli kesimde daha fazla çalışmayı sağlayabilir. Yani vergilerin tarafsızlığı ilkesine göre vergilerin çalışma arzusunu etkilememesi gerektiği açısından konuya bakıldığında, artan oranlı vergilerin düşük gelirli kesim açısından vergi tarafsızlığını sağlamadığı ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkelerde üst gelir kesimleri çıkar grupları oluşturarak, artan oranlılığın kendi lehlerine değişmesine sebep olabilmektedirler. Artan oranlılıkta oranların sert şekilde yükselmesi ise vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayı artırabilmektedir. Enflasyonist dönemlerde kişilerin gelirleri nominal olarak arttığından, artan oranlı tarifeler bireylerin reel gelir kaybına uğramasına sebep olabilmektedir. Rusya düz oranlı vergi tarifesine geçmiş ve ekonomisinde ciddi bir canlılık yaşanmıştır. Avrupa Birliği'nin bazı üyeleri de düz oranlı vergi tarifesine geçmiş, Amerika'da da düz oranlı vergi tarifesi ciddi şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Düz oranlı vergi tarifesi basitliği sayesinde daha kolay uygulanabilir olması ve bireylerin vergi ödeme istekliliğini artırması gibi avantajlara sahiptir. Estonya 1994 yılında tek oranlı tarifeye geçerken, bu durumun ekonomide olumlu sonuçlar doğurması sebebiyle Estonya'yı Letonya, Litvanya ve ardından Rusya ve Slovakya da takip etmiştir (Sancar ve Şentürk, 2012).

Ülkemizde artan oranlı gelir vergisi, içerisinde yer alan birçok muafiyet ve istisna sebebiyle çok karmaşık bir hal almıştır. Ülkemizdeki artan oranlılık vergide adalet ilkesine uyuyor gibi görünse de uygulanan istisna ve muafiyetler politik amaçlarla kullanılarak farklı gelir unsurlarının farklı vergilemeye tabii olması, vergi yükünün adaletsiz dağılması gibi sonuçlara sebebiyet vermektedir (Sancar ve Şentürk, 2012).

2.2.3.2.Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi, bir bireyin gelirinin, kendisinin ve bakmakla yükümlü ailesi varsa ailesinin, ihtiyaçlarını asgari düzeyde karşılayabileceği kısmının vergi dışı bırakılması uygulamasına verilen addır. Bir kişinin geliri, ancak yaşamasına yetecek kadarsa, bu kişinin vergi ödemeye mecbur bırakılması o kişinin ölüme mahkum edilmesi anlamına gelecektir. Söz konusu durum, ne insan haklarına ne de vergi adaletine bağdaşır bir durum değildir. Vergi ödeme gücüne ulaşmada, asgari geçim indiriminin gelirin yalnızca fizyolojik ihtiyaçları karşılanabilecek kısmına mı yoksa söz konusu ihtiyaçların içerisinde

kültürel ihtiyaçların da girmesi gerektiğine ilişkin çokça tartışma yapılmıştır. Ancak asgari ücret uygulamasındaki amaç, bireyin fizyolojik varlığının devam ettirebilmesini sağlamaktır. Fizyolojik ihtiyaçları tespit etmek kültürel ihtiyaçları tespit etmekten daha kolay olduğundan, kültürel ihtiyaçları asgari ücret hesaplamasına dahil etmek vergi kaybına sebebiyet verebilecektir. Bununla birlikte, insanın sosyal bir varlık olması sebebiyle, spor yapmak, eğitim, seyahat ve eğlence gibi kişinin kültürel ihtiyaçlarını da baz alan bir asgari geçim indiriminin hesaplanmasının vergi adaleti ve sosyal adalet açısından elzem olduğunu ileri süren iktisatçılar da çoğunluktadır. Günümüzde gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde asgari geçim indirimi uygulanırken, çoğunlukla bireylerin yalnızca fizyolojik ihtiyaçlarının dikkate alındığı görülmekte iken, gelişmiş ülkelerde söz konusu hesaplamaya bireylerin fizyolojik ihtiyaçlarının yanında, kültürel ve sosyal ihtiyaçlarının da baz alındığı görülmektedir. Asgari geçim indirimi uygulaması, sosyal devletin bir gereği olarak ortaya çıkmış olup devletler vatandaşlarına ekonomik ve sosyal açıdan yardımda bulunmayı, söz konusu bireylerin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeydeki gelirlerinden vergi almayarak da sosyal devlet olmanın gereğini yerine getirirler (Arslan, 2011).

En az geçim indirimi uygulaması ile ilgili olarak olumlu ve olumsuz görüşler yer almaktadır. Verginin genellik ilkesinin sıkı savunucuları, en az geçim indiriminin karşısında yer almaktadır. Verginin genellik ilkesine göre, mali gücü olan herkes ayırım yapılmaksızın vergilemeye tabii tutulmalıdır. En az geçim indirimi uygulamasında ise, belli bir gelir düzeyi tespit edilerek bu düzeyin altında gelir elde edenlerin gelirleri vergi dışı bırakılmaktadır. En az geçim indirimi uygulamasından bütün gelir sahipleri yararlanacağından, en az geçim indirimine denk gelen gelirin üstünde gelirleri yüksek olan kesimler de bu uygulamadan faydalanacaktır. Bu nedenle en az geçim indirimi uygulaması vergilemede adalet ilkesi ile de çelişmektedir. Bu hususların yanında en az geçim indirimi dolaylı vergiler açısından uygulanamadığından, gelir vergisi ile sınırlı kalmaktadır (Yegen, 2024).

Asgari geçim indirimi yönteminin Montesquie'ya kadar yani 18'inci yüzyıla kadar dayandığı belirtilmektedir. Montesquie, bireylerin gelirlerinde bir seviye belirlenmesini ve bu seviyenin altında gelir elde edenlerin vergilendirilmemesi gerektiğini savunmaktaydı (Aydın, 2021).

Asgari geçim indirimi, matrahtan indirim ve vergiden indirim şeklinde uygulama biçimleriyle karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirmeye esas olan matrahtan, hesaplanan asgari geçim indiriminin düşülmesine matrahtan indirim; matraha uygulanan vergi oranı ile hesaplanan ödenecek vergiden asgari geçim indirimine isabet eden verginin düşülmesine ise vergiden indirim yöntemi adı verilmektedir (Arslan, 2011). 1950’li yıllardan itibaren matrahtan indirim yöntemiyle ülkemizde uygulanan asgari geçim indirimi uygulamasına 2022 yılı itibari ile son verilmiştir.

2.2.3.3.Ayırma İlkesi

Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan yöntemlerden olan ayırma ilkesi, emek ve sermayenin farklı vergilendirilmesi gerektiği esasına dayanmaktadır. Bu esasın temelinde, emek geliri ile sermaye geliri arasında ödeme gücü farklılığı olduğu ve emeğin sermaye karşısında zayıf olduğu düşüncesi bulunmaktadır. Yani vergi yüküne katlanma açısından emeğin, diğer gelir kaynaklarına göre daha güçsüz olduğu düşünülmektedir. Kazanç kaynakları arasında emek daha riskli bir gelir kaynağıdır. Kişinin sağlık durumu ile doğrudan ilgili olan emeğin, diğer gelir kaynaklarına göre farklı vergilendirmeye maruz bırakılması gerekmektedir. Sermaye sahipleri ise, emek geliri elde edenlere göre daha az riske maruz kalmaktadır. Bu açıdan sermaye sahipleri daha kolay riske girebilirken emek sahipleri daha zor risk almakta olduğundan bu durum, sermaye sahipleri lehine bir avantaj doğurmaktadır. Genel olarak emek gelirleri stopaj (kaynakta kesinti) usulü ile vergilendirildiğinden, emek sahiplerinin vergi kaçırma durumu söz konusu olmamaktadır. Sermaye sahipleri ise vergiden kaçınma veya vergi kaçırma fiillerini daha kolay gerçekleştirebilmektedir. Bu nedenlerle emek gelirlerinin sermaye gelirleri karşısında korunmaya ihtiyacı vardır (Aydın, 2021). Sermaye gelirlerinin, emek gelirinine göre daha istikrarlı ve süreklilik arz eder. Sermaye sahiplerinin gelirlerini farklı alanlarda değerlendirme imkanını kullanarak gelirlerini daha çok artırma imkanı varken, emek sahipleri ücret dışında bir gelir genelde elde edemezler. Emeği ile gelir elde eden bir bireyin herhangi bir şekilde sağlığını kaybetmesi durumunda elde ettiği geliri elde edemez duruma gelebilme ihtimali gibi sebeplerle, ayırma ilkesinin uygulanması adeta zorunlu hale gelmiştir (Saraçoğlu, 2013).

Gelirin farklı kaynaklardan elde edilmesi ödeme gücü bakımından farklılıklar ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Emek ile ödeme gücü arasında genelde negatif yönlü bir

ilişki bulunmaktadır. Yani elde edilen gelirden emek gücünün payı arttıkça elde edilen gelir azalmaktadır. Bu durumdan dolayı, vergide adaletin tesisi için emeğin üzerindeki vergi yükünün sermayeye göre daha az olması gerekmektedir. Emek gücü ile beden sağlığı arasında göz ardı edilemez bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle emek gelirinde süreklilik durumu risk taşımaktadır. Sermaye gelirinde ise böyle bir risk bulunmamaktadır. Ayırma ilkesi, benzer durumda olanlar aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiği hususunu içeren yatay adalet kavramı ile çelişse de, sermaye ile emek arasındaki makasın çok açılmasına engel olması bakımından sosyal adalete katkıda bulunmaktadır (Yegen, 2024).

Sermaye sahiplerinin elde ettikleri gelir için sarf ettikleri çaba ile emek geliri elde edenlerin kazançlarını sağlamada sarf ettikleri çaba birbirinden farklı olup emek geliri ile hayatını idame ettirenler çok daha zorluklara maruz kalmaktadır. Öte yandan sermayenin emeğe göre gelir yaratma kapasitesi çok daha yüksektir. Emek gelirleri sermaye gelirlerine göre daha yatay bir seyir gösterir (Aydın, 2021).

Gelir sadece emekten elde edilebildiği gibi sadece sermayeden veya emek sermaye karışımından da elde edilebilir. Dolayısı ile emek ve sermaye karışımı bir kaynaktan elde edilen gelirlerde, emeğin ve sermayenin elde edilen gelirdeki ağırlıkları göz önünde bulundurulmalıdır (Aydın, 2021).

Her ne kadar ayırma ilkesinin desteklendiği görülse de, ayırma ilkesine çeşitli eleştiriler de yapılmaktadır. Sermayenin emeğe göre daha yüksek vergilere maruz bırakılmasının, yatırımları azalttığı ve ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği, işsizliği artırıcı etkilerinin olduğu, dolayısıyla ekonomik kalkınmayı düşürücü etkisinin olduğu ileri sürülmektedir. Ayrıca emeği koruyan anayasal düzenlemeler ve sendikalaşma hususları, emeğin sermaye karşısında gücünü arttırdığı ve avantajlı olduğuna yönelik düşünceler de bulunmaktadır (Aydın, 2021).

2.2.3.4.İstisna ve Muafiyetler

Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan temel yöntemler, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi olmakla birlikte, çeşitli kaynaklarda istisna ve muafiyet uygulamalarının da ödeme gücüne ulaşmada kullanılan yöntemlerden olduğu belirtilmektedir.

İstisna ve muafiyet uygulamalarına vergi harcaması da denilmektedir. Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken gerçek veya tüzel kişilerin yine vergi kanunları ile vergi dışı bırakılmasına denir. Vergi istisnası ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konuların yine vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmasına denir (Tekin, 2021).

Bireylerin belli tutara kadar olan gelirleri için bir seviye belirlenerek, söz konusu seviyeye kadar olan gelirler istisna kapsamına alınıp vergilendirilmez veyahut kanunlarla belli kişi veya kurumlar için belli ekonomik, siyasi veya sosyal koşulları göz önünde bulundurarak bazı muafiyetler belirlenebilir. Bu istisna ve muafiyetlerin kapsamının ise iyi belirlenmesi gerekmektedir. Vergi ödeyebilecek ekonomik güce sahip olan kişi ve kurumların muafiyet ve istisna uygulamalarından yararlanarak vergiden kaçınma gibi fiilleri işleyememesi gerekmektedir.

2.2.4.Ödeme Gücünün Göstergeleri

Modern kamu maliyesi anlayışında, ödeme gücünün göstergeleri olarak, gelir, harcama ve servet sayılır.

2.2.4.1.Gelir

Ödeme gücünün en önemli göstergesi gelirdir. Gelirin ödeme gücünün esas göstergesi olduğu düşüncesi 19'uncu yüzyıldan itibaren kamu maliyesinde yerini almaya başlamıştır. Ödeme gücünün en önemli göstergesinin gelir olmasının birçok sebebi bulunmaktadır. Bireylerin ihtiyaç duydukları mal ve hizmeti satın alabilmesi için ihtiyaç duydukları kaynak gelire ifade edilmektedir. Gelir temel olarak iki şekilde kullanılır. Gelirin tüketim için ayrılan kısmına harcama adı verilirken, harcanmayan kısmı tasarruf edilir veya servet birikimi için kullanılır. Yani, ödeme gücünün diğer göstergeleri olan harcama ve servet gelirden kaynaklanır. Üretimin meydana gelmesi için gerekli unsurlar, emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişimcinin üretim sürecine girmesi durumunda, her bir üretim faktörünün aldığı değerler gelir olarak tanımlanır (Aydın, 2021).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelir şu şekilde tanımlanmıştır: "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."

Vergilendirilebilir gelir ise iki şekilde belirlenebilir. Bunlar: Kaynak teorisi ve net artış teorisi.

Kaynak teorisinde gelir dar anlamıyla ifade edilmektedir. Gelirin belli bir kaynaktan sürekli olarak elde edilmesi gerekmektedir. Yani kaynak teorisine göre gelir, üretim faktörlerinin biri veya tamamının üretim sürecine dahil edilerek bunun karşılığında bir gelir elde edilmesi ve bu elde etmenin sürekli olması gerekmektedir. Süreklilik içermeye kaynak akışları ise gelir olarak kabul edilmemektedir. İktisatçılar bu teoriye çeşitli eleştiriler getirmektedir. Bu teorinin vergi tabanını daralttığı ve örneğin süreklilik arz etmeyen tek seferlik büyük gelir elde eden bireylerin gelirlerinin vergi dışı bırakılmasının vergide adalet anlayışı ile bağdaşmadığı ileri sürülmektedir. Bu durumun devletin vergi gelirlerini de olumsuz etkilediği ortadadır (Aydın, 2021).

Net artış teorisi geliri daha geniş anlamıyla tanımlamaktadır. Bu teoride gelir, bireyin belli bir dönemde yapmış olduğu harcamalar ile malvarlığında ortaya çıkan net artışların toplamı olarak kabul edilir. Bu teoride gelir için süreklilik şartı aranmamaktadır. Bu nedenle tek sefere mahsus kalan miras, piyangodan kazanılan bir para veya bireye yapılan bir bağış da bu teoriye göre gelirdir. Nitekim bu kaynaklar bireyin ödeme gücünü artırmaktadır (Aydın, 2021).

2.2.4.2.Harcama

Ödeme gücünün bir diğer göstergesi harcamadır. Gelirin tüketime ayrılan kısmı harcamadır. Harcamaların vergilendirilmesine ilişkin ilk çalışmalar Nicholas Kaldor yapmıştır. Kaldor, daha adil bir vergilendirme sisteminin tesis edilebilmesi için harcamalar üzerinden vergi alınması gerektiğini savunmuştur. Gelir artışı, gelirin tüketime ayrılan kısmının oran olarak azaltacağından, harcama sürecinde düşük gelirli kesim aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Düşük gelirli kesim gelirlerine oranla yüksek gelirli kesime göre daha yüksek oranda tüketirken ödemiş oldukları vergiler sebebiyle gelir dağılımı adaletsizliğine sebep olabilecektir. Verginin gelir üzerinden değil, harcamalar üzerinden alınması vergide adalet ve sosyal adalet açısından olumsuzluklar doğuracaktır. Bu nedenle vergi, hem gelir hem de harcamalar üzerinden dengeli bir şekilde alınmalıdır (Aydın, 2021).

2.2.4.3.Servet

Ödeme gücü göstergelerinden bir diğeri de servettir. Servet genel olarak, gelirin tüketilmeyen ve elde tutulan kısmı olarak ifade edilebilir. Gelir dağılımında adaletin tesis edilmesinde önemli işlevlerden bir tanesi servet vergilerine düşmektedir. Servet süreklilik arz ettiğinden yüksek bir ödeme gücü yaratır. Kapitalist sistemin sermaye birikimini çok üst seviyelere çıkarması, servetin de ödeme gücü göstergeleri arasına girmesini sağlamıştır. Servet birikimi bireylerin geleceğe yönelik güvenlerini artırdığından bireylerin daha kolay harcama veya yatırım yapmasını da sağlayabilmekte ve bu açılardan ekonomik büyümeye olumlu katkı yaparken, vergi gelirlerinin de artışını sağlar. Ödeme gücü göstergelerinden gelir, harcama ve servetin herhangi birinin vergi sistemi dışında bırakılması, vergi sisteminde eksikliklere sebep olmaktadır. Dolayısıyla üç unsurun da vergi sisteminde yer alması önem arz etmektedir (Aydın, 2021).

2.2.5.Vergi Adaletini Etkileyen Unsurlar

2.2.5.1.Vergiden Kaçınma

Mükellefler her dönemde daha az vergi ödemeye çalışmışlar ve çalışmaktadırlar. Söz konusu durum elbette ki mükelleflerin içinde buldukları ülkeye, ülkenin vergi sistemine ve kültürlerine bağlı olarak değişmektedir. Mükellefler daha az vergi ödeme çabası içine girdiklerinde, bunu yasal veya yasa dışı fiillerle gerçekleştirirler. İşte vergi mükelleflerinin yasal yollarla ödemeleri gereken vergiyi azaltmalarına vergiden kaçınma adı verilmektedir. Kural olarak vergi borcu, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülüne yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olayı bilerek gerçekleştirmemeleri veya vergiyi doğuracak hukuki olaya engel olmaları durumlarında vergi borcu oluşmayacaktır. Vergiden kaçınma bir vergi suçu değildir dolayısıyla, bir mükellef vergi sisteminde bulunan boşluklardan yararlanarak vergilendirilmeyen alanlardan kazanç ve irat elde ettiğinde herhangi bir cezai müeyyide ile karşılaşmaz (Sandalcı, 2020; Yoruldu ve Yoruldu, 2016). Freedman'a göre, vergiden kaçınma vergi mükelleflerinin vergi borcunu ödememe, daha az ödeme veya daha geç ödeme için yapmış oldukları bütün çabaları kapsamaktadır. Salehi'ye göre ise, vergiden kaçınma vergi mükelleflerinin üzerlerindeki vergi yükünü azaltma çabalarına verilen addır. Shafer ve Simmons, vergiden kaçınmayı,

bir ülke vergi mevzuatında yer alan boşluklardan yararlanılarak vergi ödemeyi en aza indirme girişimi olarak tanımlanmaktadır. Vergiden kaçınmayı bir hak olarak gören görüşler de mevcuttur. Avi-Yonah, vergi mükelleflerinin, üzerlerinde vergi yükünü kanunlara uygun olarak azaltmaya hakları olduğunu savunmuştur. Bu tanımlara genel olarak bakıldığında, vergiden kaçınmanın, mükelleflerin karlılıklarını artırıcı özelliğinin, vergi idarelerinin ise vergi gelirlerini azaltıcı özelliğinin olduğu ortadadır. Bu nedenle, vergi idareleri vergiden kaçınmayı önlemek için uluslararası çabalar dahil girişimlerde bulunmaktadır (Uygun, 2023).

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı kavramları birbiri ile karıştırılmamalıdır. Vergi kaçakçılığı, vergi mükellefleri tarafından bilerek ve isteyerek kanunlara aykırı hareket edilerek vergilendirilmesi gereken kazançların vergi dışında bırakılmasıdır. Vergiden kaçınma ise, ilgili ülkenin uygulamasında yer alan vergi mevzuatında yer alan çeşitli boşluklardan yararlanılarak, vergilendirilmesi gereken kazancın tamamını veya bir bölümünü vergi dışı bırakmaktır. Dolayısıyla vergiden kaçınma fiili bir suç teşkil etmemektedir (Acuner, 2013; Yılmaz vd., 2021).

Vergiden kaçınma fiili her ne kadar suç teşkil etmese de, vergiden kaçınmaya sebebiyet veren mevzuat boşlukları üzerinde vergi otoritelerinin çalışma yapması ve boşlukları gidermesi oldukça önemlidir. Vergiden kaçınma, gelir ve servet dağılımında dengeyi önemli ölçüde tehdit eder. Kamu otoriteleri, mükelleflerin neden daha az vergi ödemeye çalıştıklarını doğru tespit etmeli ve vergiye gönüllü uyumu bu doğrultuda güçlendirmeye çalışmalıdır. Mükelleflerin, vergiden kaçınma yollarını aramak yerine, vergi ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yapması daha etkin bir vergi politikası oluşturmak için gereklidir (Sandalcı, 2020; Yılmaz vd., 2021).

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi faaliyetler, bütün ülkelerde görülmekle beraber, özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde, vergi idaresinin zayıf olması nedeniyle daha çok görülmektedir. Bu hususun yanında, düşük vergi ahlakı, ödenen vergiler ile elde edilen kamu hizmetinin istenilen kalitede olmaması, vergilerin harcanması noktasında gerekli hassasiyetin ve şeffaflığın bulunmaması, ülkede bağımsız yargı ile ilgili soru işaretlerinin olması, modern vergi kanunlarının olmaması gibi hususlar da ülkelerde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi faaliyetlerin yüksek olmasına sebebiyet vermektedir (Çiçek ve Sabbağ, 2016).

Vergiden kaçınmayı etkileyen en önemli sebeplerin başında ekonomik faktörler gelmektedir. Bu faktörler, ekonomik istikrar, enflasyon, vergi affı, ikame malların vergilendirilmesi, milli gelir düzeyi ve kişi başına düşen milli gelir gibi etmenler etrafında oluşmaktadır. Enflasyonist dönemlerde mükellefler vergilerini olabildiğince geç ödemeye çalışırlar. Paranın değeri zamanla azaldığından hatta bazı yüksek enflasyonlu dönemlerde gün aşırı dahi önemli ölçüde değer kaybı olduğundan, mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini ne kadar geç yerine getirirse o kadar kar elde ettiklerini düşünebilirler. Mükellefler vergi borcunu ödemenin son gününe sarkıtarak ve mevzuattaki boşluklardan yararlanarak paranın reel gücünün olabildiğince kaybolduğu dönemlerde vergi borcunu ödeme yoluna giderler. Mükellefler, ekonominin istikrarsızlık içinde olduğunu gördüklerinde, vergi oranlarının artacağını öngörerek, ihtiyacı olmasa da mal stoklama yoluna giderek veyahut yatırımlarını vergi dışında kalmış alanlara veya yurt dışı ülkelere yönlendirerek vergiden kaçınmaya çalışırlar. Birbirleri yerine ikame edilebilen malların farklı vergi oranları ile vergilendirilmesi vergiden kaçınmayı etkileyen faktörlerdendir. Mükellefler vergi oranı daha düşük mallara yönelerek vergiden kaçınma fiilini gerçekleştirebilirler. Söz konusu durumun önüne geçebilmek için ikame mallar tespit edilerek aynı oranda vergilendirilmeleri önem arz etmektedir. Vergiden kaçınmayı etkileyen faktörlerin bir diğeri vergi aflarıdır. Vergi affı, hükümetlerin çeşitli siyasal, sosyal ve ekonomik amaçlarla mükelleflerden alması gerektiği vergilerin tahsilinden vazgeçmesidir. Vergi affı uygulaması bir nevi, vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getiren mükelleflerin cezalandırılmasıdır. Bu durum ise, vergisini doğru ve zamanında ödeyen mükellefleri vergiden kaçınmaya yönlendiren olumsuz uygulamalardan biridir. Vergiden kaçınma üzerinde etkili olan faktörlerden biri de ülkelerde bulunan vergi sistemlerini yapısıdır. Vergi sistemleri ise, ülkedeki vergilerin yapısı, vergi denetimleri, vergi mevzuatının karmaşıklık düzeyi, halkın mevzuata hakimiyeti gibi hususları içerir. Vergi yapısı dendiğinde, devlet tarafından toplanan vergilerin ne oranda dolaylı ve dolaysız vergilerden oluştuğu hususu anlaşılır. Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu ülkelerde, vergiden kaçınma fiilinin daha çok gerçekleştiği görülmektedir. Bunun en önemli sebebi, dolaylı vergilerin ağırlıkta olması, vergilerin daha çok düşük gelirli kesimin üzerinde yük oluşturmasıdır. Vergi yükünün adaletsiz dağılımı da vergiden kaçınmaya daha çok yönelme anlamına gelir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu

zorlaştırmaktadır. Mükellefler vergi mevzuatını anlayamadıklarından danışmanlık satın almaya mecbur kalmakta ve bu durum kaynak ve zaman israfına sebep olabilmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatlarının olabildiğinde basit, sade ve anlaşılır olması gerekmektedir. Mevzuat karmaşıklığından dolayı vergiye uyum sağlayamayan mükellefler ise vergiden kaçınma yoluna daha çok başvurmaktadırlar. Vergi mevzuatlarının karmaşık olması mükelleflerin vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesine kapılmalarına sebep olabilir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı ile vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fiilleri arasında doğru orantı olduğuna ilişkin çalışmalar bulunmaktadır. Vergi oranlarının yüksekliği ve bu oranların sık sık değişmesi hususu da vergiden kaçınmayı artırmaktadır. Mükellefler haksız buldukları yüksek oranda vergi ödemek yerine vergi ödememenin yollarını aramaktadır. Vergi denetimlerinin sıklığı da vergiden kaçınmayı etkileyen hususlardır. Vergi denetimlerinin az olduğu ve vergi denetimine girmeyecekleri düşüncesiyle mükellefler vergiden kaçınma yoluna daha çok başvurmaktadırlar. Mükellefler vergiden kaçınma yoluna başvururken birtakım vergi kanunlarını ihlal edebilecekleri ihtimalini göz önüne alarak, vergi denetim sıklığı sebebiyle vergiden kaçınmadan vazgeçebilmektedirler. Vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin sıklığı da vergiden kaçınmayı etkileyen faktörlerdendir. Bu uygulamaların çok olması, mükelleflerin bu uygulamalara girme yolları aramasına sebep olabilmektedir. Vergiden kaçınma üzerinde olan etkenlerden ahlaki etkenler, vergi ahlakı ve vergi bilinci etrafında oluşmaktadır. Bu nokta, mükelleflerin içerisinde buldukları toplumun ahlak anlayışı önemlidir. İçerisinde bulunulan toplumda, vergi ödememenin onurlu bir davranış olduğu, erdemlilik açısından çok önemli olduğu ve vergi ödememenin ise ahlaksızca bir davranış olduğu inancı hakimse, mükelleflerin vergiye uyumu daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla böyle toplumlarda vergiden kaçınma veya vergi kaçırma fiilleri de oldukça az olacaktır. Adaletli bir vergi sistemi tesis edilemeyen ülkelerde mükellefler vergi ödemeye karşı direnç göstererek vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi fiillere daha çok yöneleceklerdir. Mükellefler kendileri ile benzer kazançlara sahip yani benzer durumda olan mükelleflerle kendilerinin durumunu karşılaştırırlar. Bu karşılaşmada mükellefler aynı gelire sahip kişilerden daha fazla bir vergi yükü altındaysa vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünerek daha az vergi ödeme yoluna girişir (Sandalcı, 2020; Börü ve Bilen 2021).

Firmalar başta olmak üzere, vergi mükellefleri çok eski zamanlardan beri vergilerini daha az ödemenin yollarını aramıştır. Çünkü mükellefler için vergi önemli bir maliyettir ve firmanın veya mükellefin faaliyetinden elde ettiği karı ve nakit akışını azaltıcı etkide bulunur. Firmaların temel amacı karını en üst düzeye çıkarmak olduğundan, karlarını azaltan vergilere karşı çeşitli direnç yöntemleri geliştirirler. Firmaların daha az vergi ödemesi karlarının artmasını sağlamakta ve firmanın değerini yükselterek hisse senetlerini değerinin artması imkanı sunmaktadır. Yatırımcılar, firmaların vergiden kaçınarak karlarını artırması ve nakit akışını iyileştirmesi sebebiyle firmalardan daha yüksek finansal performans bekler ve ilgili firmaların hisse senetlerine olan talebi artırır. Firmalar vergiden kaçınarak finansal yapılarını güçlendirmekte ve nakit rezervlerini artırmaktadır. Nakit rezervleri artan firmalar ise, daha fazla yatırım yapıp istihdam sağlamaktadır. Vergiden kaçınmanın firmalar açısından bu olumlu etkileri ile beraber maliyetleri de söz konusudur. Vergiden kaçınma faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için üst seviyede mevzuat bilgisi gerekmektedir. Mevzuattaki karışık ve zor bilgiler ise ancak danışmanlık yolu ile aşılabilmektedir (Burgaz, 2024).

Vergiden kaçınma faaliyeti vergide adaleti etkileyen önemli unsurlardandır. Aynı faaliyet kolunda yer alan firmalardan vergiden kaçınmayı bir şekilde başaran firmalar ile vergiden kaçınmayı başaramayan veya bunu tercih etmeyen firmalar arasında vergi yükü dengesiz olacak, verginin adaletli ve dengeli dağılımı sağlanamayacaktır. Bu nedenle devletlerin, vergi idaresini iyi teşkilatlandırarak vergi mevzuatındaki boşlukları ortadan kaldırması ve vergi yükünün adil dağılımını sağlaması gerekmektedir.

2.2.5.2.Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin yasa dışı yollarla ödemesi gereken vergiden daha az tutarda vergi ödemesi veya hiç vergi ödememesi durumudur. Yani vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin bilerek ve isteyerek, egemenliği altında buldukları devletin vergi gelirlerini azaltmasına verilen addır. Aynı zamanda vergi kaçakçılığı gölge ekonominin de en büyük kaynağıdır (Öztürk ve Ülger, 2016). Vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin vergiye karşı gösterdiği en ağır tepkidir (Keskin, 2018).

Vergiden kaçınma ile vergi kaçırma kavramları birbirinden farklıdır. Vergiden kaçınma vergilerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin ödemeleri gereken vergiyi daha az

veya hiç ödememe durumu iken, vergi kaçırma ise kanunlara aykırı olarak ödenmesi gereken verginin eksik veya hiç ödenmemesi durumu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçırma aynı zamanda bir vergi suçu teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığı temel olarak, bir gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefinin, alış ve satışlarını kayıt dışına çıkarması veya vergi idaresine hiç kayıt yaptırmamaları sebebiyle ortaya çıkmaktadır (Şaan, 2008).

Elbette ki Türk vergi mevzuatında da vergi kaçakçılığına ilişkin maddeler bulunmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'nci maddesinde "*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder...*" denilerek vergi ziyainın tanımı yapılmış, mezkur kanunun 344'üncü maddesinde "*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır...*" hükmü düzenlenerek vergi ziyasına sebebiyle vermenin cezası belirtilmiş ve 359'uncu maddeye atıf yapılarak vergi kaçakçılığı fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet vermenin üç kat vergi ziyai cezasına çarptırılacağı belirtilmiştir. 359'uncu maddede vergi kaçakçılığı fiilleri tek tek sayılmıştır. Bunlardan bazıları; vergi kanunlarına göre tutulan yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan kişi veya kurumlara ait hesaplar açmak, deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen kayıtlı olmayan başka defterlere aktarmak, defter kayıt ve belgeleri gizlemek veya tamamen veya kısmen tahrif etmek, tamamen veya kısmen sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak olarak sayılabilir.

Bir ülkede vergi kaçakçılığının boyutunun yüksek olması, vergiye gönüllü uyumu azaltarak vergisel normların başında gelen vergi adaleti kavramını derinden zedeleyen durumlardandır. Ülkemizde de önemli boyutlarda olan vergi kaçakçılığının başlıca nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi adaletinin sağlanamaması, gelir dağılımında adaletsizlik ve enflasyon gibi mali ve ekonomik nedenler,

- Vergi mevzuatının sade, açık ve anlaşılır olmaması, sık sık değişmesi, istisna ve muafiyetlerin çok fazla olması gibi vergi hukuku sorunları,
- Vergi idaresinin iyi teşkilatlanamamış olması, denetim yetersizliği gibi idari nedenler,
- Vergi ahlakının zayıflığı gibi sosyal nedenler,
- Siyaset üzerinde baskı gruplarının etkin olması gibi siyasal nedenler (Şaan, 2008).

Vergi kaçakçılığının yoğun olduğu ülkelerde, devletler yeterince vergi toplayamadığı için dolaylı vergiler gibi fiyat içerisine gizlenen ve ödeme gücünü dikkate almayan vergilere ağırlık verir. Ödeme gücünü dikkate almayan vergilerin vergi sisteminde ağırlığı oluşturmasıyla vergi adaleti sağlanamaz. Vergi kaçırmanın yolunu bulan mükelleflerin varlığı ise vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefleri de olumsuz etkileyerek onları da vergi kaçırmaya teşvik edici durumlar oluşturur. Dolayısıyla devletlerin vergi kaçakçılığını denetimleri yoğunlaştırma, cezalarda caydırıcılığı artırma, mevzuatı sade ve anlaşılır hale getirme gibi önlemleri alarak mücadele yoluna gitmesi ve vergi adaletini bozan vergi kaçakçılığını egemenliği altında en aza indirmeye çalışması gerekmektedir.

2.2.5.3.Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, tek bir vergiyi doğuran olay olmasına rağmen, aynı matrah üzerinden aynı dönemde aynı nitelikli birden fazla vergi alınmasıdır. Çifte vergilendirme modern vergi ilkeleri ile ters düşerek vergide adaleti bozucu uygulamalardandır. Günümüzde gelir üzerinden alınan vergilerde temelde iki prensip benimsenmektedir. Bir ülkede ikametgahı bulunan gerçek veya tüzel kişi mükellefin hem yurt içi hem yurt dışı gelirlerinin vergilendirilmesi durumu birinci prensiptir. İkinci prensip ise, gelirin doğduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ancak günümüz dünyasında ülkelerin çoğu birinci prensibi benimsediğinden, yurt dışı kazançların hem elde edildiği hem de ilgili mükellefin ikametgahının bulunduğu ülkede vergilendirilmesi çifte vergilendirme sorununu gündeme getirmektedir. Bu sorunun çözümü için ülkeler kendi arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadır. Maliye bilimine göre tek bir matrahtan aynı nitelikte tek bir vergi alınmalıdır. Ancak günümüz dünyasında ekonomik sınırlar

siyasi sınırları çoktan aşmış yani küreselleşme önemli bir aşamaya gelmiş olduğundan, elde edilen geliri hangi ülkenin ne kadar ve nasıl vergilendireceği sorunları ortaya çıkmıştır. Çifte vergilendirme ise, sermaye, emek ve teknolojinin serbest hareket etmesinde olumsuz etkide bulunarak dünya ticaret hacminin hızla büyümesine el freni etkisi yapmaktadır. Ülkeler arasında emek, sermaye ve teknolojinin hareket serbestisi ne kadar yüksekse çifte vergilendirme sorunu da halledilmesi gereken daha büyük bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır (Çubukçu, ve Önder, 2006).

Türkiye, diğer ülkelerle çifte vergilendirmeyi ve vergi kaçakçılığını önlemeyi amaçlayan anlaşmalar imzalamaktadır. Türk vergi sistemi, gelir ve kurumlar vergisi açısından, Türkiye’de yerleşmiş sayılanlar yani ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içerisinde kesintisiz altı aydan fazla Türkiye’de oturanlar tam mükellef gerçek kişi sayılarak hem yurt içi hem yurt dışı gelirleri için Türkiye’de vergilendirilirken; kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar da hem yurt içi hem yurt dışı kazançları için Türkiye’de vergi öderler. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirleri için vergi öderler. Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, yurt dışında ödedikleri vergiler için Türkiye’de verecekleri beyannamelerde indirim imkanları bulunan düzenlemeler Türk vergi sisteminde yer almaktadır. Çifte vergilemeyi önleme amaçlı OECD model anlaşmaları 1960’lı yıllarda başlamış olmasına rağmen, Türkiye ilk çifte vergilemeyi önleme anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. Daha sonra uzun bir dönem Türkiye tarafından herhangi bir anlaşma imzalanmamış olsa bile, Türkiye OECD’nin çifte vergilemeyi önleme çalışmalarına aktif olarak katılmıştır. Türkiye OECD model anlaşmalarını imzalarken, yabancı yatırımı en çok cezbetmeyi ve en az vergi kaybını hedeflemiştir. Hali hazırda Türk vergi sisteminde çifte vergilemeyi önleme amacı taşıyan hükümler bulunması da Türkiye’nin bu konuda aceleci davranmamasını sağlamıştır (Çubukçu, ve Önder, 2006).

Çifte vergileme yalnızca devletler arasında, uluslararası faaliyetler açısından da görülen bir durum olmayıp bir mükellefin yaşadığı ülke vergi mevzuatı uygulamasında, vermiş olduğu beyannamede yer alan vergi matrahı üzerinden aynı dönem için aynı nitelikte vergi istenmesi veya alınması hususu da çifte vergilendirme tanımı içerisinde yer almaktadır. Nitekim 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 177’inci maddesinde, “*Hesap*

hataları şunlardır: 1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. 2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. 3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” hükmü düzenlenerek çifte vergilendirme hususunun bir hesap hatası olduğu vurgulanmıştır (Yavuz, 2015).

Çifte vergilendirme durumunda, mükellefler olması gerekenden daha fazla bir vergi yükü altında kalabilir. Bu durum ise ödeme gücü ilkesi ve dolayısı ile vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır. Çifte vergileme aynı zamanda mükellefleri vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya yönlendirerek vergi uyumunu azaltıcı etkide bulunur. Yapılan çalışmalarda doğrudan yabancı yatırımlar ile çifte vergileme anlaşmaları arasında pozitif etkileşim olduğu da tespit edilmiştir. Vergi anlaşmaları, sadece yurt içi yatırımları olan mükellefler ile hem yurt içi hem yurt dışı yatırımları olan mükellefler arasında vergi yükünün adaletsiz dağılmasına engel olarak vergilemede adaletin tesisine önemli katkıda bulunur. Bir yatırımcı, yatırım yaptığı yabancı ülkedeki diğer mükellefler ile aynı şartlarda vergilemeye tabi olacağına garantisini vergi anlaşmaları ile görebilir (Yavuz, 2015).

2.2.5.4.Verginin Yansıtılması

Vergi yansıtması, kanuni olarak mükellef kabul edilen gerçek kişi veya kurumların, ödemeleri gereken verginin tümünü veya belli bir bölümünü, fiyat mekanizmasından yararlanarak diğer mükelleflere veya nihai tüketiciye aktarmasına verilen isimdir. Bir diğer anlatımla vergi yansıtması, piyasa koşulları içerisinde vergi yükünün aktarılma işlemidir. Kişi ve kurumların gelir, servet ve harcamaları üzerinden alınan her vergi, ilgili kişi ve kurumlar üzerinde yük oluşturur. Vergi mükellefleri ise bu yükten tamamen veya kısmen kurtulma çabasına girebilirler. Verginin üzerinde kaldığı kişi veya kurumlar ise, kendilerine yansıtılan ve ödemek zorunda oldukları vergilerin yasal mükellefleri olmadıkları bilincine ulaşırlarsa, bu durum verginin üzerinde kalan mükellefler açısından bir rahatsızlık yaratabilir. Bu rahatsızlık vergi adaletine yönelik algıyı olumsuz

etkileyebilir. Nitekim, kanuni mükelleflere ait olan verginin başkalarına aktarılması gerçekten de vergi adaleti açısından sorgulanması gereken bir husustur (Keskin, 2018).

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, fiyat mekanizması içinde yansıtılmaktadır. Bu yansıma ise genellikle, yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına doğru olmakta, yani yansıtılan vergi genelde düşük gelirli kesimin üzerinde yük oluşturmaktadır. Bu durum ise vergilemede adaleti bozarak gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir (Kılıç, 2018).

2.2.5.5.Vergi Afları

Devletlerin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Ancak devletler zaman zaman çeşitli ekonomik, siyasal ve sosyal sebepleri vergi afları çıkarabilirler. Vergi afları, devletlerin tahsilinden vazgeçtikleri vergilerdir. Esasında vergilerin cezaları için uygulanması gereken vergi afları, vergilerin asılları için de uygulanabilmektedir. Vergi aflarının önemli özelliklerinden biri geriye yürümeleridir. Bu yönüyle bakıldığında vergi afları, vergi ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yapan mükellefler açısından olumsuz bir etkiye sahiptir. Vergi ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin, vergi ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerin vergi afları yolu ile zaman zaman ödemeleri gereken vergi asıllarını dahi indirimli ödemelerini gördüklerinde, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmadığını, vergi adaletinin gözetilmediğini düşünerek vergi ödemeye karşı olumsuz bir direnç ortaya koyabileceklerdir. Nitekim, vergi affı uygulamalarının çoğu zaman devlete kısa dönemli bir gelir artışı sağlasa da orta ve uzun vadede vergi gelirlerini azalttığı bir gerçektir. Vergi aflarının vergi sisteminde adaletsizlik yarattığı yadsınamaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır (Keskin, 2018).

Vergi afları birbirinden farklı niteliklere sahip olabilir. Vergi aflarının önemli bir bölümü yalnızca vergi cezalarını kapsarken, bazıları sadece belli vergileri, gecikme zamlarını bazıları ise vergi asıllarını dahi kapsayabilmektedir. Hukuki olarak vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak kamu alacağından vazgeçmesidir. Vergi affında amaçlardan biri vergi toplamayı kolaylaştırmaktır. Hükümetler vergi aflarını çeşitli siyasi ve ekonomik kriz dönemlerinde piyasayı yeniden canlandırmak için kullanılabilmektedir. Ülkelerde yaşanan ekonomik krizler sebebiyle vergi mükellefleri vergi borçlarını

ödeyemez hale geldiklerinde, hükümetler vergi affı uygulamasına başvurabilmektedir. Kimi zamanlarda ise vergi idaresinin iş yükü yönetilemez boyutlara gelebilir. Bu iş yükünün azaltılması amacıyla vergi affı uygulamasına gidilebilmektedir. Toplumlar zaman zaman büyük siyasi bunalımlar gibi ekonomik bunalımlarını daha kolay atlatabilmek için vergi aflarına başvurabilirler. Bu dönemlerde vergi afları ekonomi için rehabilitasyon görevi görebilir. Vergi aflarının, vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemiş mükellefler açısından ise yeni bir fırsat yaratarak düzgün mükellef olabilmelerine imkan tanıdığına ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Vergi aflarının ise bir defaya mahsus olarak çıkartılması ve vergi affından sonra daha katı ceza hükümlerinin uygulanacak olması, vergi mükelleflerinin vergi ödeme isteklerini artırma etkisi sağlayabilir (Çetin, 2007). Vergi afları esasında çeşitli ekonomik zorluk dönemlerinde, bu zorlukları daha kolay atlatabilmek için başvuru uygulamalardandır. Bu anlamda ekonomik zorluklar döneminde çıkarılan vergi afları belli ölçüde faydalar getirebilmektedir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus vergi aflarının çıkarılma sıklığıdır. Sık sık çıkarılan vergi afları faydadan çok zararlıdır. Sık sık çıkarılan vergi afları, mükelleflerde sürekli af beklentisi oluşturur ve mükelleflerin af beklentisine girerek vergi ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmemesine sebep olarak tahsil edilen vergi gelirlerini azaltır. Bu durum vergisini ödeyen düzgün mükelleflerin aleyhine bir haksız rekabet ortamı oluşturur. Bu hususlarla birlikte, vergi aflarının sık çıkması, vergi affı lobilerinin oluşmasına sebep olarak hükümetler üzerinde baskıların oluşmasına neden olur. Vergi denetimleri de etkin bir şekilde yürütülemez hale gelir (Kılıç, 2018).

Vergi aflarının esasında faydadan çok zararı bulunmaktadır. Dürüst mükelleflerde vergide adaletin olmadığına yönelik inanç oluşturur. Gelecekte yapılacak olan vergi ödemeye aykırı davranışlar konusunda cesaret vererek vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesini azaltır. Ayrıca mükellefler vergi aflarının bir kere mahsus uygulanacağına genel olarak inanmazlar, bu da onların gelecekte vergi aflarının devam edeceğini düşündürerek vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkiler. Dürüst olmayan mükelleflerin sorumluluktan kurtulmasına sebep olan vergi afları vergi sisteminin adaletinin sorgulanmasına sebep olur (Çetin, 2007).

Vergi afları dünya tarihinde oldukça eski uygulamalardır. Eski Mısır'da M.Ö 200'de, Rosetta Stone'da yazılı ilk vergi affına rastlanmıştır. Tarihteki ilk vergi affı, vergiye karşı insan edenlerin affedilmesine ilişkindir. Ayrıca Roma İmparatorluğu'nda da M.Ö 401, 411, 434, 445, 450 ve 458 yıllarında da vergi affı uygulamalarına başvurulduğu tespit edilmiştir. Dünyada ise son otuz yılda Türkiye de dahil olmak üzere, Fransa, İrlanda, İtalya, İspanya, Avusturya, Arjantin, Kolombiya, Hindistan, Venezuela, Panama, Kanada, Finlandiya, Portoriko, Rusya, Yeni Zelanda, Portekiz gibi birçok ülkede vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir. Türkiye'de ilk mali af 17 Mayıs 1924 tarihinde çıkarılmıştır (Çetin, 2007).

2.2.5.6. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, belgelerle kanıtlanmayan veya doğru bilgiler içermeyen belgeler vasıtası ile gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin bütününe verilen addır. Bahse konu ekonomik faaliyetler bu nedenle resmi rakamlara yansımaz, dolayısıyla vergilendirilmesi o dönem için gerçekleşmemiştir. Kayıt dışı ekonomi, büyüklükleri farklı olmakla birlikte gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamının sorunudur. Bu açıdan ülkelerin çoğu kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmenin önemini farkındadır ve yollarını aramaktadır. Kayıt dışılıkla mücadele yolları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de, vergi denetimi ve vergi idaresinin kayıt dışılığın önlemede kilit rolü olduğu birçok ülkede kabul edilmiştir (Gencel ve Kuru, 2012).

Kayıt dışı ekonomiye ilişkin çalışmalar İkinci Dünya Savaşı yıllarına kadar uzanmaktadır. Kayıt dışılıkla ilgili ilk yasal düzenlemelere Fransa'da rastlanmaktadır. Fransa'da ilk düzenleme 1936 yılında, ikinci düzenleme ise 1940 yılında olmak üzere kayıt dışı istihdamla ilgili olarak iki yasal düzenleme yapılmıştır. 1958 yılında ise Amerika Birleşik Devletleri'nde Cagan tarafından Amerikan ekonomisinde kayıt dışılığın ne boyutta olduğu ölçülmeye çalışılmıştır. Günümüzde de hala kayıt dışılık üzerine çalışmalar yapılmaktadır. Bunun sebebi ise halen kayıt dışılığa tam anlamıyla bir çözüm bulunamamasıdır (Bozkurt, 2014).

Kayıt dışı ekonominin türlerine baktığımızda üç ana kola ayrıldığını görmekteyiz. Bunlar: kanunlara aykırılık teşkil etmeyen ancak ilgili ülkedeki vergi idaresine bildirilmemiş gelir getirici faaliyetler, formel olmayan ekonomik faaliyetler ve yasa dışı yani kanunlara

aykırı ekonomik faaliyetler. Beyan dışı ekonomik faaliyetlere örnek olarak kayıt dışı çalıştırılan işçiler, kazançların bir bölümünün veya tamamının gizlenmesi gösterilebilir. Enformel ekonomik faaliyetlerin ise en yaygın olan seyyar satıcılık olarak önümüze çıkmaktadır. Yasa dışı ekonomik faaliyetler ise uyuşturucu madde ticareti, göçmen kaçakçılığı, yasa dışı bahis gibi kara ekonomi olarak adlandırılan ekonomi içerisinde yer alan faaliyetlerdir (Altuntaş, 2024; Bozkurt, 2014). Devletler çeşitli ekonomik, siyasal veya sosyal gerekçelerle ekonomiye müdahale edebilir. Devletlerin müdahalesi ise, zaman zaman piyasalarda yasa dışı olmayan enformel faaliyetlerin oluşmasına sebep olabilir. Bu duruma örnek olarak mal piyasalarında oluşan karaborsa verilebilir (Önder, 2001).

Kayıt dışı ekonominin başlıca kaynakları olarak, vergi yükü ve işgücü maliyetlerindeki artış, haftalık çalışma saatleri açısından sınırlama getirilmesi, vergi ödeme gayretinin azalması, kayıtlı ekonomi üzerindeki bürokratik süreçlerin sıklaştırılması gibi hususlar sayılabilir. Bu kaynaklar arasında özellikle vergi yükü ve sosyal güvenlik ödemeleri gibi işgücü maliyetini artıran hususların daha etkili olduğu söylenebilir. Vergi takoza adı verilen, ücret içerisindeki vergi ve sosyal güvenlik katkı payları işverenler için işçiye daha yüksek ücret ödeme anlamına geldiğinden, bu maliyetlerin artışına yönelik düzenlemeler işverenleri kayıt dışına yönlendirebilmektedir. Kayıt dışını teşvik edici nedenlerden bir diğeri ise, halkın hükümetin vergileri harcama konusunda tereddütlerinin bulunması durumudur. Eğer mükellefler mensubu oldukları ülkede görevli hükümetin, topladıkları vergileri harcama noktasında gerekli hassasiyeti göstermediğine, gerekli yerlere değil gereksiz alanlara harcandığına, ekonomide israf olduğuna inanıyorsa, bu durum mükellefleri kayıt dışına yönlendirebilir (Erkuş ve Karagöz, 2009). Kayıt dışılığın teknolojik nedenleri ise, günümüzde artan dijitalleşmenin ve online platformların bazı ekonomik faaliyetler için araç olarak kullanılması ve devletin bu işlemleri denetlemedeki yetersizliği ve bazı ülkelerin kanunlarının söz konusu faaliyetler için yetersizliği olarak karşımıza çıkmaktadır (Altuntaş, 2024). Kayıt dışılığa neden olan hususlardan biri de ülkede etkin vergi denetiminin olmayışı ve vergi cezalarının caydırıcılığının yetersiz olmasıdır. Vergi mükellefleri vergi denetimine girme ihtimalini oldukça düşük gördüğünde ve vergi cezalarının kendilerini çok fazla etkilemediğini bildiklerinde kayıt dışılığa yönelebilirler. Kayıt dışılığın sosyolojik nedenleri de değinilmesi gereken noktalardandır. Hızlı nüfus artışı ve çarpık kentleşme gibi yaşam koşullarını ağırlaştırılan

sosyolojik durumlar, söz konusu durumların maliyetini azaltmak amacıyla insanları kayıt dışılığa sevk edebilmektedir. Bunun yanında, insanlar daha çok para kazanmak ve refahını artırmak için gelirlerinin bir bölümünü devlete vergi olarak ödemek istemezler (Bozkurt, 2014). Vergi sistemi bozuk olan ülkelerde yaşayan mükellefler, vergi ödemeye direnç gösterirler, bu durum da onları kayıt dışılığa daha çok sevk eder. Mükelleflerin bu olumsuz davranışı daha çok beyana dayanan vergilerde kendisini gösterir. Bu durum devletleri de tahsilatı daha kolay olan vergilere yönlendirir. Devletlerin, tahsilatı daha kolay olan dolaylı vergilere yönelmesi ise vergide adaleti bozucu etki göstermektedir (Gencel ve Kuru, 2012).

Kayıt dışı ekonominin olumlu etkilerinin olduğu da savunulmaktadır. Bu savunmada esas alınan, kayıt dışı ekonominin ekonomik hayata ve bireysel refaha katkı yaptığı hususları bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomide vergi ödeme söz konusu olmadığından, yatırım için bir fon birikme durumu söz konusudur. Kayıtlı ekonomide vergi olarak ödenecek olan kaynaklar işletmelerde yatırım için kullanılabilir. Ekonominin canlılığına katkı sağlanabilir. Bu durumun yanında, kayıtlı ekonomide iş bulamayan bireylerin iş sahibi olması da kayıt dışı ekonominin faydaları arasında yer almaktadır (Önder, 2001).

Kayıt dışı ekonomi, işsizlik oranı, milli gelir düzeyi gibi önemli makroekonomik göstergeleri daha belirsiz hale getirerek bu göstergelerin olduğundan daha düşük veya daha yüksek ortaya konulmasına sebep olabilir ve bu durum ülkenin ihtiyaç duyduğu doğru ekonomi politikasının oluşturulmasına engel olabilir. Mikro ekonomik düzeyde ise kayıt dışı ekonomi, firmalar arasındaki rekabeti bozarak kayıt dışı faaliyet gösteren firmaların daha avantajlı fiyatlarla mal veya hizmet üretip satmasına sebep olur. Kayıt dışı ekonomi sosyal güvenlik sistemi üzerinde de etkilidir. Kayıt dışı olarak çalışan kişilerin almaları gerekenden daha düşük ücretlerle ve sosyal güvenliği olmadan çalışmaları hükümetleri zor duruma sokmasının yanı sıra sosyal huzuru da bozucu etkide bulunur. Bir diğer yandan, kayıt dışı ekonomi hükümetlerin vergi gelirlerini azaltacağından, hükümetlerin eğitim, sağlık, altyapı gibi alanlara yapacağı yatırımları da olumsuz etkiler (Erkuş ve Karagöz, 2009).

Kayıt dışı ekonomi ekonomide politika oluştururken bakılması gereken göstergelerden biridir. Büyüyen bir kayıt dışılık, devletin bireyler üzerine mali yönden fazla yük bindirmesine karşılık bir tepki olabilir. Yüksek kayıt dışılık politika yapımcılar için de bir

risk oluşturur. Bunun nedeni kayıt dışılığın, hatalı resmi göstergelere sebep olması ve politika yapıcıları doğru politikalardan uzaklaştırmasıdır (Bozkurt, 2014).

Kayıt dışı ekonomiyi ölçme yöntemleri doğrudan ve dolaylı yöntemler olarak ikiye ayrılır. Doğrudan yöntemler, kayıt dışılık oranını ölçmek için ayrıntılı olarak veri toplama tekniğine dayanmaktadır. Bu tekniklerin başında vergi anketleri gelmektedir. Dolaylı yöntemler olarak vergi incelemeleri yoluyla ölçme, istihdam yaklaşımı, GSMH yaklaşımı ve parasalcı yaklaşım başlıca yöntemlerdir. İstihdam yaklaşımında toplam işgücünün zaman içerisindeki değişimi izlenir. GSMH yaklaşımında, gayri safi milli hasıla farklı yöntemlerle hesaplanarak ulaşılan sonuçlar birbiriyle karşılaştırılır. Parasalcı yaklaşım, parasal istatistiklerin hesaplanması ve karşılaştırılması yöntemidir (Altuntaş, 2024).

Türkiye de kayıt dışı ekonomi açısından problemliler arasında yer almaktadır. Türkiye'deki ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümünün kayıt dışı olduğu kabul edilmektedir. Kayıt dışılığın büyüklüğü konusunda ise, kayıt dışı ekonomi ile kayıtlı ekonominin iç içe geçmesi sebebiyle kesin sonuçlara ulaşılamamakla birlikte, genelde tahmine dayalı sonuçlar ortaya koyulmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012). Bir ülkede geçerli olan ekonomik yapı, kayıt dışılığı belirleyen başlıca sebeplerden biridir. Bir ekonomide küçük ölçekli firmaların yaygın olması kayıt dışılığı artıran bir durum olarak görülmektedir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler genel olarak, yasal düzenlemelerden kaçma eğilimindedir. 2024 yılı itibariyle Türkiye'deki işletmelerin yüzde 99'u küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluşmakta ve bu işletmeler kayıt dışılığa daha açık olduğu görülmektedir. Türkiye'deki kayıt dışılığın sebeplerinden biri de vergi oranlarının yüksekliğidir. Ancak tek başına vergi oranlarının düşürülmesi kayıt dışılığı azaltma açısından yeterli değildir. Nitekim 2004 yılında Türkiye'de vergi reformu gerçekleştirilerek vergi oranlarında azalmaya gidilmiştir ancak kayıt dışılığında beklenen azalmaya ulaşamadığı görülmüştür. Vergi oranları azaltılırken etkin bir vergi denetim sistemi kurulması ve cezaların caydırıcılığı artırılmalıdır. Kayıt dışılığı oluşturan bir diğer husus nüfus artış hızıdır. Türkiye'nin nüfusu 2024 yılı itibariyle 85,6 milyon, nüfus artış hızı binde 14,9 olmuştur. İstihdam artışı ise bu oranda gerçekleşmemiştir. Bu durum insanları, özellikle düşük gelirli kesimi kayıt dışılığa yönlendirmektedir (Altuntaş, 2024).

2012 yılından itibaren Türkiye'de kayıt dışılığın seyri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir

Şekil 3.1 : Türkiye’de Kayıt Dışılığın Seyri



Kaynak: Altuntaş, 2024.

Yukarıdaki şekilde görüleceği üzere, Türkiye’de 2012 yılından itibaren kayıt dışı ekonominin seyirinde olumlu bir ivme olduğu ortadadır.

Vergilemede adaletsizlik ile kayıt dışı ekonomi arasında birbirlerinin neden ve sonucunu oluşturmaktadır. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımındaki problemler, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevlerinden kaçmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin payının artmasına sebep olmaktadır. Kayıt dışı ekonominin payının artması doğal olarak devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmakta, devlet ise azalan vergi gelirlerini telafiyi dolaylı vergileri artırarak bulmaya çalışmaktadır. Artan dolaylı vergiler ise vergide adaleti iyice zedelemektedir. Sonuç olarak vergide adaletsizlik, kayıt dışı ekonominin hem nedeni hem sonucu olmaktadır (Kılıç, 2018).

2.2.5.7.Vergi Yüğü

Vergi yükü, belirli bir dönemde ödenen vergilerin, o dönemde elde edilen gelirlere oranıdır. Vergi yükü, kamu maliyesindeki en önemli göstergelerden biri olarak kabul edilir. Hükümetler vergi politikasını belirlerken vergi yüküne bakarak optimal vergi oranları belirlemeye çalışırlar. Devletin iyi bir vergi politikası oluşturabilmesi için vergi yükünü doğru şekilde hesaplaması gerekmektedir. Vergi yükü, devlet tarafından koyulan vergilerin ekonomiye etkilerinin daha kolay belirlenmesinde önem arz etmektedir. Vergilerin ekonomiye etkilerinin yanı sıra, vergide adaletin tesis edilmesi açısından da göz önünde bulundurulması gereken hususların başında gelmektedir (Gencel ve Kuru, 2012). Vergi yükü hesaplamaları sonucunda, oluşturulan vergi politikaların desteklenip desteklenmeyeceği öngörülebilir. Bu nedenle karar alıcılar vergi politikası oluştururken

vergi yükü durumuna hassasiyetle bakmak zorundadırlar. Yeni vergilerin koyulması, var olan vergilerin oranlarının değiştirilmesi söz konusu olduğunda vergi yükünün göz önünde bulundurulmaması hatalı vergi politikasının uygulanmasına sebep olacaktır. Vergi yükü kavramı, vergi sisteminde bir barometre görevi görerek, milli gelirin fonksiyonel dağılımındaki dengesizlikleri giderici şekilde kullanılabilir. Vergi yüküne bu kadar önem atfedilmesinin yanı sıra, vergi yükü hesaplamasında vergiye nelerin dahil edilmesi gerektiği ile ilgili de görüş birliğine varılamamıştır. Vergi yükü hesaplamalarında, vergiye, resim, harç ve sosyal güvenlik primleri gibi ödemelerin de girmesi gerektiğini savunan görüşler ağırlıktadır. Öte yandan, sadece ödenen vergiler ve benzeri diğer ödemelerin, vergi yükünde hesaplamaya dahil edilmesi gerçekçi sonuçları varmaya zorlaştırılabilir. Bunun sebebi ise, ödenen bu vergi benzeri yükümlülükler karşılığında elde edilen kamusal hizmetlerin de göz önünde bulundurulması gerekliliğidir (Tekbaş ve Dökmen, 2007).

Vergi yükü değişik anlamlarda kullanılsa da, en genel tanımı vergi miktarının gelirlere oranı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ile vergi matrahı arasındaki nispi ölçü olarak ifade edilebilir. Vergiler, mükelleflerin gelirlerinde bir azalmaya sebep olduğu için vergi ödeyenler üzerinde birtakım olumsuz etkiler bırakır. Vergilerin kişiler üzerindeki etkileri subjektif ve objektif etki olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Subjektif etki, vergilerin vergi ödeyenler üzerinde yarattığı psikolojik etki olup bu psikolojik etkinin ölçülmesi zordur. Vergilerin objektif etkisi ise, kişilerin ödedikleri vergi ile gelirleri arasındaki ilişkiyi ifade eden vergi yükü kavramıdır (Öztürk ve Ozansoy, 2011). Vergi yükü, bir ülke içindeki iktisadi kaynakların ne kadarının devlete ayrıldığını gösteren paydır. Diğer bir deyişle, belli bir ekonomide belli bir dönemde ödenen vergilerin o ekonomide yaratılan gayrisafi yurt içi hasıla oranına vergi yükü adı verilir (Uygun ve Hicran, 2019).

Net vergi yükü, ödenen vergilerden kamusal hizmetlerden sağlanan faydanın düşülmesi suretiyle ulaşılabilecek sonucun gelirlere oranını ifade eder. Her ne kadar kamusal hizmetlerden sağlanan faydanın tam olarak ölçülmesi mümkün olmasa da, vergi yükünün hesaplanıp değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiği de bir gerçektir. Ödenen vergiler ve kamu hizmetlerinden sağlanan fayda ile yansıyan ve yansıtılan vergiler baz alınarak hesaplanan vergi yükü ise bize gerçek vergi yükünü vermektedir.

Ancak ödenen vergilere yansıyan vergilerin eklenmesi ile bulunacak sonuçtan, kamusal hizmetlerden sağlanan fayda ile yansıtılan vergilerin toplamının düşülmesi suretiyle gerçek vergi yükünün hesaplanması çok zordur. Mali yük kavramı da maliyedeki önemli kavramlar arasındadır ve vergi yükü ile karıştırılmamalıdır. Mali yük, vergi yükünden daha geniş kapsamlıdır. Mali yükte toplanan vergilere ek olarak, fon vb adlarla toplanan gelirler ile yerel yönetimler ve parafiskal kurumlarca toplanan gelirler de dikkate alınmaktadır (İnaltong, 2012).

Vergi yükü, gayri safi milli hasıla ve gayri safi yurt içi hasıla, ekonomik yapı, kayıt dışı ekonominin durumu, ülkenin ticaret yapısının dışa açıklığı gibi ilgili ülke ekonomisinin içinde bulunduğu duruma göre değişmektedir. Gayri safi milli hasıla ve gayri safi yurt içi hasıladaki artış ve azalışlar vergi yükünü etkiler. Kamu maliyesinde milli gelirle vergi yükü arasındaki ilişkinin doğru orantılı olduğu kabul edilmektedir. Bir ekonomide dış ticaretin fazla olması ise vergi yükünün vergi kapasitesine olumlu katkıda bulunur. Bunun nedeni ise dış ticaretin diğer alanlara göre daha kayıt altında olmasıdır. Kayıt dışı ekonomi ise vergi gelirlerinin olması gereken seviyeden daha aşağıda olmasına sebep olduğundan, devletin kayıtlı ekonomi üzerindeki vergi yükünü artırmasına sebep olabilmektedir. Ayrıca kayıt dışı ekonomi milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmadığından, vergi yükü görece daha yüksek olarak hesaplanmaktadır (İnaltong, 2012).

Bir ülkenin kamu maliyesinin incelenmesi ve değerlendirilmesinde en önemli kavramlardan biri vergi yüküdür. Vergi yükü kavramı ile bir ülkede kaynakların ne kadarlık kısmının devlet tarafından alındığı tespit edilir. Vergi yükü aynı zamanda, toplanan vergi miktarı ile vergiyi ödeyen kişi ve kurumların gelir ve servetleri arasındaki rakamsal ilişkiyi ortaya koyması anlamında önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi öderken katlandıkları maliyet yalnızca ödedikleri vergilerden ibaret değildir. Mükellefler vergi ödeme süreci içerisinde defter tutarlar, bu iş için personel istihdam eder ve danışmanlık hizmeti satın alabilirlerken, göz ardı edilemeyecek ölçüde zaman maliyetlerine de katlanırlar. Dolayısıyla vergi yükü hesaplamaları yapılırken bu gizli maliyetlerin de hesaba dahil edilmesi gerekmektedir (Uygun ve Hicran, 2019).

Bireysel olarak vergi yükü, bireylerin ödemiş olduğu verginin gelirlerine oranı iken milli ekonomi açısından vergi yükü, ödenen toplam vergi ve benzeri yükümlülüklerin gayri

safi yurt içi hasılaya oranını ifade eder. Vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı iken, ödeme gücü ile ters orantılıdır (Öztürk ve Ozansoy, 2011).

Vergi yükü, hükümetler ve vergi mükellefleri açısından ülkede uygulanan vergi politikası ile ilgili değerlendirmeler yapabilmeye, uluslararası karşılaştırmalar yapma, ülkedeki gelir dağılımında adaleti tesis edebilme, ülkeler arasında vergi uyumlaştırmasını sağlayabilme açılarından en önemli göstergelerden biridir. Vergi yükü hesaplamaları, maliye politikası, kalkınma plan ve programını oluşturma, doğru ekonomi politikası oluşturma, yatırımların teşviki, gelir dağılımında adaleti sağlama gibi hedefler doğrultusunda büyük önem arz etmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011).

Klasik anlamda vergi yükü hesaplamaları, devletin borç alma yolu ile sağladığı gelirleri dikkate almamaktadır. Bütçe açıkları da vergi yükünün hesaplanmasında dikkate alınırsa vergi yükü hesaplamalarında ulaşılan sonuçlar da değişecektir. Bütçe açığı yüzdesi, devletin borç ile sağladığı gelirleri harcamasının, gayri safi yurt içi hasılaya oranlanması suretiyle hesaplanır. Devletler tarafından elde edilen borçlanma gelirlerinin faizleri, borcun alındığı dönemde olmasa bile, izleyen yıllarda yeni vergiler koyularak veya var olan vergilerin oranları yükseltilerek finanse edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi yükünün hesaplanmasında bütçe açıklarının göz önünde bulundurulması gerekliliği açıkça görülmektedir. Vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınması gereken bir diğer husus kişi başına düşen milli gelirdir. Gayri safi yurt içi hasılanın ne kadarlık kısmının vergi olarak toplandığı hususunun yanı sıra, bireylerin ellerinden vergi olarak alınan gelirlerinin dışında ellerinde ne kadar bir gelir kaldığı da önem arz etmektedir. 2010 yılında Avrupa Birliğinde kişi başına düşen milli gelir 25.000 Euro iken, Türkiye’de 7.500 Euro’dur. Türkiye’deki bireyler 7.500 Euro kişi başı gelirlerinin yaklaşık yüzde 40’ını yani 3.000 Eurosunu vergi olarak öderlerken, AB kapsamında yaşayan bireyler 25.000 Euro’luk gelirlerinin yüzde 43’ünü vergi olarak ödeyip ellerinde 14.250 Euro’luk bir para kalmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’deki vergi yükü görünürde AB üyesi ülkelerin ortalamasından düşük olarak gözükse de, Türkiye’deki vergi yükünün daha da yukarılara çekilmesi bireylerin ellerinde kalan parayı daha da aşağılara çekecektir (Öztürk ve Ozansoy, 2011).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıldığına inanan bireyler, devletin faaliyetlerine ve topladığı vergilere daha pozitif bir bakış açısıyla yaklaşır. Bu durum ise devletin halkı ile barışık bir düzen içerisinde faaliyetlerini sürdürmesini sağlar (Demir ve Gülten, 2013).

Vergi yükünün ekonomide birçok etkisinin yanı sıra, vergi yükü mükelleflerin vergiye karşı tutumunu da belirleyen unsurların başında gelmektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıldığına inanan mükelleflerin vergiye uyumu daha kolay olmakta ve mükellefler vergi ödeme gayretlerini artırmaktadırlar.

2.2.5.8.Vergi Sistemlerinin Yapısı

Vergi sistemi, bir devlet egemenliği altında uygulanan farklı vergilerin bütünüdür. Vergi sistemi, ilgili ülkede uygulanan farklı vergilerin; kendi aralarında, ülkenin sahip olduğu ekonomik sistemle ve vergilerin fiskal ve parafiskal amaçları ile uyum içerisinde olmasını gerektirir. Vergi sistemi yapısı ise, bir ülkede kanunla koyulan ve uygulanan vergilerin bileşimini ifade eder. Vergi sistemlerinin yapısı, bir ülkede uygulanan vergilerin özelliklerini anlamamızı sağlamaktadır (Özcan, 2022)

Vergi yapısı, vergi oranları ve vergilere ilişkin cezalar, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişki, halkın vergiye uyumu, kamu harcamalarının özü veya mahiyeti kavramlarını içerir. Teknik olarak ise vergi yapısı, vergi yükünün toplum kesimleri arasında nasıl paylaşılacağı, hangi tür vergilerin hangi oranlarda uygulanacağı, toplanan vergilerin toplamının gayri safi milli hasılaya oranının ne olması gerektiği gibi hususları içeren geniş içerikli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Literatüre bakıldığında ise, vergi yapısı kavramının kastından, daha çok dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki bileşimi anlaşılır. Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımının ve toplam vergi gelirleri içerisindeki bileşimlerinin bu kadar önemle tartışma konusu olması ise, kuşkusuz bu vergilerin bileşimlerinin vergi adaleti ile yakından ilişkili olmasıdır. (Ay ve Haydanlı, 2017).

2.2.5.8.1.Vergi Yapısını Etkileyen Faktörler

Bir ülkedeki iktisadi yapı, vergi yapısını belirleyen en önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. İktisadi olarak gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında, toplam vergi gelirlerinin büyük bölümünün dolaysız vergilerden oluşmakta olduğu, iktisadi

olarak gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelerde ise vergi gelirlerinin büyük bölümünün dolaylı vergilerden oluşmakta olduğu görülmektedir. Bir ülkede yaşayan bireylerin ağırlıklı siyasi yönelimleri de vergi yapısını belirleyen faktörlerdendir. Bir devlet egemenliği altında yaşayan bireyler, kamu ekonomisi içerisinde kamu otoritesinin aldığı kararlardan menfaat elde edemiyorsa baskı ve çıkar grupları oluşturabilir. Bir ülkede örneğin tüketici sınıf, oluşturmuş olduğu baskı grubu ile hükümet üzerinde baskı oluşturmayı başarıyorsa o ülkede tüketim üzerinden alınacak olan vergilerin koyulup uygulanmasını zorlaştırabilir. Bir ülkede yer alan kültürel yapı da vergi yapısını doğrudan etkilemektedir. Bir ülkede yaşayan insanların vergiye bakışı vergi yapısı açısından önem arz etmektedir. İnsanlarda vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilme zorunluluğu kültür haline gelmişse, o ülkedeki vergi yapısı daha çok bireylerin beyanlarına dayalı olan dolaysız vergi ağırlıklı bir yapı olacaktır. Vergiye karşı direnç gösteren toplumlarda ise, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile kayıt dışı ekonomi büyük olacağından, dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sistemini karşımıza çıkaracaktır. Vergi yapısını etkileyen diğer bir faktör idari yapıdır. Bir ülkede yer alan vergi idarelerinin güçlü, teknolojiye ayak uyduran, modern sistemlere sahip olması, vergi personelinin bilgi birikiminin iyi olması, vergi denetiminin etkin icra edilmesi vergi yapısının daha çok dolaysız vergilerden oluşmasını sağlayacaktır. Küreselleşme olgusu da ülkelerin vergi sistemleri üzerinde etkilidir. Bunun en önemli örneği ise Avrupa Birliği'dir. Avrupa Birliği'ne üye olan veya üyelik sürecinde olan ülkeler, birlik içerisinde vergi uyumlaştırması kapsamında vergi sistemlerini birliğe uygun hale getirmektedirler (Özcan, 2022)

2.2.6.Adam Smith'in Vergi Adaleti Anlayışı

Adam Smith, Ulusların Zenginliği adlı kitabında, bir devlet düzeninde üç gelir grubunun bulunduğunu belirtmektedir. Bu gelir grupları, kar, rant ve ücrettir. Adam Smith için vergi adaleti, bu üç gelir grubu içerisinde vergi yükünün adil paylaşımına dayanır. Smith'e göre, devlet koruması altındaki bireylerin, vergileri gelirlerine oranla ödemesi gerekmektedir. Burada Adam Smith'in ödeme gücü yaklaşımını benimsediği görülmektedir. Vergi adaleti kavramı için Smith çalışmasının devamında, bireylerin çıkarlarına oranla vergi ödemesi gerektiğini belirtmiş ve burada açıkça fayda yaklaşımını da göz ardı etmediği görülmektedir. Aslında ödeme gücüne vurgu yaptığı durumda,

devlet koruması hususuna vurgu yaparak, bireylerin vergiler karşılığında devlet koruması elde ettiğini anlatmaktadır. Bu durumda Smith yine vergilerin karşılıklı olduğuna değinerek fayda yaklaşımına yaklaştığı izlenimi vermektedir. Adam Smith'in vergi adaleti konusunda, ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarını da içeren açıklamalar yapması karışık gibi görünmektedir. Bu karışıklığı çözmek için Myrdal, O'Brien ve Richard Musgrave çalışmalar yapmışlardır. Myrdal, Adam Smith'in "ability" sözcüğünü, ödeme gücü yaklaşımına vurgu yapmak için değil, yalnızca oradaki cümlesini daha açıklayıcı hale getirmek için kullandığını varsayarak, konunun özünde Smith'in fayda yaklaşımını savunduğunu ileri sürmektedir. O'Brien, Smith'in ilk bakışta ödeme gücü ve fayda yaklaşımını sentezlemeye çalışıyor gibi görüldüğünü ancak, bu iki kavram arasındaki farktan habersiz olduğunu ortaya atmıştır. Musgrave ise, Adam Smith'in fayda yaklaşımını uygulamanın zorluğunu görerek, ödeme gücü yaklaşımını fayda yaklaşımının içine yerleştirdiği fikrini benimsemiştir. Ancak Musgrave, Smith'in genel olarak fayda yaklaşımını benimsediğini de belirtmektedir (Ağdemir ve Gürkan, 2019).

2.2.7.Fayda ve Ödeme Gücü Yaklaşımı

19'uncu yüzyılın sonlarında klasik iktisat, yerini neoklasik iktisada bırakmıştır. Neoklasik iktisadın klasik iktisattan ayrılan önemli farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılardan en önemlisi, klasik iktisadın ekonomiyi sınıfsal ilişki içerisinde incelerken, neoklasiklerin ekonomik olayları bireylerin tercihlerinin sonuçları çerçevesinde ele almasıdır. Bu yönüde bireycilik ve indirgemecilik yöntemleri adı verilmektedir. Neoklasik iktisat, rekabeti temel iktisadi eylem olarak iktisadın merkezine yerleştirmiştir. Neoklasik iktisadın temel toplum kurgusu tam rekabet düşüncesine dayanmaktadır. Ödeme gücü ve faydacı yaklaşım açısından bakıldığında, neoklasik iktisatta faydacılık yaklaşımının insanın en önemli ilkesi haline getirildiği görülmektedir. Dolayısıyla, çoğu neoklasik ekolden ödeme gücü yaklaşımı çıkartılmış, ödeme gücü yaklaşımı siyasal boyutu olan bir kavram olarak düşünülmüştür. Ödeme gücü yaklaşımının, fayda yaklaşımı dışında tanımlanmasının önüne geçilmiştir. Adam Smith'in ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarını bir arada tanımlaması hususuna son verilmiştir (Ağdemir ve Gürkan, 2019).

Günümüzde ödeme gücü ve faydacı yaklaşım birbirinden ayrılmış olarak görülmektedir. Bu ayrımı her iki yaklaşımın vergi tanımında görmekteyiz. Ödeme gücü yaklaşımına göre

vergi, kanuna dayalı olarak karşılıksız alınan parasal değerler iken, faydacı yaklaşıma göre vergilerin karşılığı vardır ve bireyler elde ettikleri fayda karşılığında vergi ödemelidirler. Ödeme gücü yaklaşımında bireylerin ödeme güçlerine ulaşmada farklı teknikler kullanılır. Asgari geçim indirimi, ayırma kuramı, vergide artan oranlılık gibi yöntemlerle bireyin gerçek ödeme gücüne ulaşmaya çalışılır. (Ağdemir ve Gürkan, 2019). Ödeme gücüne göre vergileme, kişilerin ekonomik ve şahsi durumlarının göz önüne alınarak vergileme yapılması demektir. Bu açıdan bakıldığında, ödeme gücü ilkesinin tesisi aynı zamanda sosyal devlet kavramının bir gereğini oluşturmaktadır. Bununla birlikte vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı da ödeme gücü ilkesi sağlanmaya çalışılan hedefler arasındadır (Şentürk, 2018).

Faydacı yaklaşımda vergi, bölünebilir ve ölçülebilir bir faydanın karşılığı, faydanın fiyatı olarak tanımlanmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımında olduğu gibi vergi ödemede bir kanuni zorunluluk bulunmayıp sağlanan faydanın karşılığıdır. Verginin varlığı kanunlarla ortaya çıkmaz, bireylerin özgür tercihleri ile ortaya çıkar. Ödeme gücü yaklaşımında temel esas devletin egemenliği iken, faydacı yaklaşımda tüketicinin egemenliği bulunmaktadır. Fayda yaklaşımı, vergi sisteminde dolaylı vergileri esas alır ve doğrudan vergiler için sabit oranlı tek bir vergi olması gerektiğini savunur. Ödeme gücünde gelirin elde edilme sürecine odaklanılırken, faydacı yaklaşımda esas alınan gelirin harcanma sürecidir (Ağdemir ve Gürkan, 2019). Fayda teorisi, bireylerin kamusal hizmetlerden elde ettikleri marjinal faydaya göre belirlenen vergilerin ödenmesi gerektiğini içerir. Fayda teorisi Adam Smith ile başlamıştır ancak, kamusal mal ve hizmetlerin bölünememe özelliği sebebiyle fayda teorisini savunan maliyecileri de ödeme gücü yaklaşımına doğru yöneltmiştir. Bununla beraber fayda teorisi günümüzde de önemini korumaktadır. Buchanan 1993 yılında “*Vergi devletin sağladığı faydalar için ödenen bir bedeldir.*” diyerek fayda teorisinin önemine vurgu yapmıştır. Fayda teorisine göre, bir ülkede vergide adaleti tesis etmek için, vergiyi yalnızca kamusal mal ve hizmetlerden yararlananlar ödemelidir. Yani kamusal maldan yararlanmayanlardan vergi alınmaması gerekir. Ancak fayda teorisinin geçerli olması için kamusal mal ve hizmetlerin marjinal faydalarının ölçülebilir olması ve kamusal mal ve hizmetler için de arz-talep koşullarının geçerli olması gerekmektedir. Dolayısıyla, günümüzde vergilemeyi yalnızca fayda teorisine açıklamak yetersiz kalmaktadır. Ayrıca, kamusal mal ve hizmetlerden yalnızca vergisini ödeyenler yararlanacaksa, vergi ödeyecek düzeyde geliri olmayan toplum

kesimi kamusal mal ve hizmetlerden mahrum kalacaklardır, bu ise modern devlet anlayışı ile ters düşmektedir (Demir, 2016).

2.2.8. Türkiye ve Dünyada Vergi Adaletinin Anayasal Çerçevesi

Anayasa, devletin temel organlarının kuruluş ve işleyişini ve vatandaşların temel hak ve özgürlükleri düzenleyen kanundur. Dolayısıyla vergi kanunlarının anayasaya aykırı olması mümkün değildir. Bu doğrultuda, anayasa vergilerin kaynağını oluşturmaktadır denilebilir (Kılıç, 2018).

Ülkeler arasında çeşitli farklılıklar olmakla birlikte, birçok ülkenin Anayasasında vergi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Aşağıda farklı ülkelerin anayasalarında yer alan vergi ilkeleri alınarak oluşturulan tablo yer almaktadır.

Tablo 3-2: Farklı Ülke Anayasalarında Yer Alan Vergi İlkeleri

Ülke	Anayasal İlke	Açıklama
ABD	Vergi koyma yetkisi, doğrudan ve dolaylı vergi ayrımı, vergide eşitlik ve yasal dayanak ilkesi, ayrıcalıklı vergilendirme yasağı	Vergi koyma ve toplama yetkisine kongre sahiptir. Doğrudan vergiler ancak nüfusa oranla dağıtılabilir. Vergi sistemi adil ve ayrımdan uzak olmalıdır.
Almanya	Vergide Kanunilik ilkesi, eşitlik ve adalet ilkesi, mali güce göre vergileme ilkesi, vergi ayrımı ve yetki paylaşımı ilkesi, vergi gelirlerinin paylaşımı ilkesi, vergi keyfiliği yasağı	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergi sistemi eşit muamele ilkesine uygun olmalıdır. Herkes mali güce göre vergilendirilmelidir. Gelir vergisi, KDV gibi vergiler federal hükümet tarafından, belediye vergileri ise yerel yönetimler tarafından belirlenebilir. Vergi gelirleri devlet ve eyaletler arasında belli oranlarda paylaşılabilir. Vergi sistemi keyfi olamaz.
Avustralya	Vergi koyma yetkisi, Vergide ayrımcılık yasağı, tek taraflı vergilendirme hakkı, vergi gelirlerinin paylaşımı ilkesi	Federal parlamento vergi koyma gücüne sahiptir ancak bunun eyaletler arasında ayrımcılık yapmaması gerekir. Federal gelirlerin belli bir bölümü eyaletlere aktarılmalıdır.
Avusturya	Vergide Kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, mali federalizm ve vergi gelirlerinin paylaşımı ilkesi, hukuki belirlilik ve geriye yürümezlik ilkesi	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Yasalar önünde herkes eşittir ve vergide keyfilik ve orantısızlık olmaz. Kişiler mali kapasitelerine göre vergilendirilmelidir. Federal hükümet ile eyaletler arasında bölüşüm yasalarla yapılmalıdır. Vergi kanunları belirsiz ve muğlak olmamalı, geriye yürümezlik nitelikte olmalıdır.
Belçika	Vergide Kanunilik ilkesi, vergide eşitlik ve ayrımcılık yasağı, geriye yürümezlik ve belirlilik ilkesi, vergi yetkisinin dağılımı ilkesi	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergi kanunları uygulanırken ayrımcılık yapılmaz. Vergi yükümlülükleri açık ve öngörülebilir şekilde düzenlenmelidir. Bölgeler de vergilendirme yetkisine sahiptir ancak bu anayasa ile sınırlıdır. Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir.
Çekya	Vergide Kanunilik ilkesi, vergide eşitlik ve ayrımcılık yasağı, mülkiyet hakkı ve vergi sınırı ilkesi	Mülkiyet hakkı korunur ancak kamu yararı ve vergi sistemi gerekçesiyle sınırlandırılabilir ancak bu sınırlama orantılı olmalıdır. Vergi yükü adil dağılmalıdır.
Fransa	Vergide kanunilik ve eşitlik ilkesi, genellik ilkesi, vergi şeffaflığı ilkesi,	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergiler vatandaşların olanaklarına göre

Ülke	Anayasal İlke	Açıklama
		eşit dağıtılmalıdır. Vergi tüm vatandaşlara uygulanabilir olmalıdır. Vergilerin oranı ve tahsilat şekli yasalarla belirlenmelidir.
Güney Kore	Vergide kanunilik ilkesi, vergi ödevi ve adalet ilkesi, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkesi, temel hakların korunması ilkesi	Yasama organının yetkisi olmadan vergi konulamaz. Verginin türü, matrahı, oranı ve ödeme usulü yasa ile belirlenir. Vergi genel ve eşit bir ödevdir. Kişiler eşit şekilde vergilendirilir. Vergi uygulamaları mülkiyet hakkını ihlal etmemelidir.
Hollanda	Vergide kanunilik ilkesi ve eşitlik ilkesi	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergi uygulamalarında keyfilik olmaz. Aynı durumda olanlar aynı şekilde vergilendirilir.
İrlanda	Vergide kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi, aşırı vergilendirmeye karşı koruma ilkesi	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergi koyma yetkisi yalnızca İrlanda Parlamentosu'na aittir. Vergiler mülkiyet hakkını aşırı biçimde sınırlandıramaz. Vergiler vatandaşlar arasında ayrımcılık olmayacak şekilde uygulanmalıdır.
İtalya	Vergide kanunilik ilkesi, vergide adalet ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, mülkiyetin korunması ve vergide ölçülülük ilkesi	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergiler bireylerin ödeme güçlerine göre belirlenmelidir. Gelir arttıkça vergi oranı da artmalıdır.
İspanya	Vergide kanunilik ilkesi, vergide adalet ve genel katılım ilkesi	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergi sistemi adil olmalıdır. Vergiler bireylerin ekonomik gücüne göre alınmalıdır. Tüm vatandaşlar vergiler yönünden eşit muamele görmelidir. Herkes kamu harcamalarına katılmakla yükümlüdür.
İsveç	Vergide kanunilik ilkesi, vergide eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı	Vergi sadece kanunla koyulabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir. Vergi kanunları bireyler arasında adil ve ayırım gözetmeyen biçimde uygulanmalıdır.

Kaynaklar: <https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-8/clause-1/> Erişim Tarihi:02/08/2025
<https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-9/clause-6/> Erişim Tarihi: 02/08/2025
<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf> Erişim Tarihi: 02/08/2025
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10000138> Erişim Tarihi: 03/08/2025
<https://www.usoud.cz/en/legal-framework/charter-of-fundamental-rights-and-freedoms> Erişim Tarihi: 03/08/2025
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/declaration-of-human-and-civic-rights-of-26-august-1789> Erişim Tarihi: 03/08/2025
https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constitution_anglais_oct2009.pdf
https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?hseq=1 Erişim Tarihi: 03/08/2025
<https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008> Erişim Tarihi: 04/08/2025
<https://www.constitution.ie> Erişim Tarihi: 04/08/2025
https://www.senato.it/1025?testo_generico=Constitution Erişim Tarihi: 05/08/2025
https://www.congreso.es/docu/constitucion/cst_ingl.pdf Erişim Tarihi: 05/08/2025
<https://www.riksdagen.se/globalassets/07.-dokument--lagar/the-instrument-of-government-2015.pdf> Erişim Tarihi: 05/08/2025

Yukarıda görüldüğü üzere, birçok ülke anayasalarında, vergilemede adalet ilkesi, ödeme gücü ilkesi ve gelirin adil dağılımına ilişkin kurallara yer vermişlerdir.

1982 Anayasa'nın ikinci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin özellikleri belirtilmiştir. Ve yine bu maddede Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu anlatılmaktadır. Sosyal hukuk devleti kavramı göz önüne alındığında, Türkiye Cumhuriyeti'nde eşitlikçi bir adalet anlayışının benimsendiği görülmektedir (Kılıç, 2018).

Anayasanın onuncu maddesine bakıldığında, vatandaşlar arasında herhangi bir ayırım yapılmaksızın herkesin kanun önünde eşitliği hususu düzenlenmiştir. Bu düzenleme doğrultusunda, herhangi bir kişi, sınıf veya zümre için farklı uygulamaların olmayacağı, ayırım yapılmayacağı belirtilmektedir. Buradan hareketle, vergilerin vatandaşlar arasında ayırım yapılmadan uygulanması gerektiği yani genellik ilkesinin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Anayasanın elli beşinci maddesine bakıldığında, devletin, vatandaşların adaletli ücret almaları ve sosyal yardımlardan gerektiği şekilde faydalanmaları için önlem alması gerektiği düzenlenmiştir. Bu maddeden hareketle, devletin gelir dağılımını adil şekilde düzenlemesi gerektiği anlaşılmaktadır (Kılıç, 2018). Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinde ise verginin genelliği ve adaletli olması gerektiğine vurgu yapan şu düzenleme yer almaktadır: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.”

2.2.9. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Vergi Adaleti İlişkisi

Dolaylı vergiler ürünlerin fiyatları içerisinde gizlenen vergilerdir. Verginin ödenmesine fiilen katılanların ödedikleri vergiyi hissetmedikleri yani mali anestezinin gerçekleştiği vergiler olarak da tanımlanabilir. Dolaylı vergiler, bünyesinde dolaylı vergi bulduran ürünün arz ve talep esnekliklerine göre söz konusu malı tüketenlere yansıtılabilir yani, vergiyi ödeyen ile verginin mükellefi farklı kişilerdir. Dolaylı vergiler, kişilerin kazançları veya sermayesi üzerinden değil, ekonomik işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Doğrudan vergiler ise, gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan mükellef ile vergi ödeyenin aynı kişiler olduğu yansıtılmayan vergiler olarak tanımlanabilir. Dolaylı vergilerde vergiyi ödeyenlerin kişisel durumları dikkate alınmazken doğrudan vergilerde çeşitli uygulamalarla vergi ödeyenlerin durumları dikkate alınır.

Dolaylı ve dolaysız vergilere vergide adalet açısından bakıldığında; ödeme gücü ilkesi açısından dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre adildir. Dolaylı vergiler kişilerin ne kadar gelir elde ettiğini, engelli veya evli olup olmadığı gibi özelliklerini dikkate almadan uygulanan vergiler olduğundan, bireylerin gerçek ödeme güçlerinin dolaylı vergilerin uygulanması açısından bir önemi yoktur. Ödeme gücünün dikkate alınmadığı vergilerin, ödeme gücüne ulaşmada farklı uygulamaları içerebilen dolaysız vergilerle

karşılaştırıldığında adil olması beklenemez. Dolaylı vergiler objektif nitelikli olduklarından bireylerin gelirleri dikkate alınmaz, bireyler hangi geliri elde ederlerse etsinler aynı ürünü satın alan bireyler aynı oranda ve tutarda vergi öderler. Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu vergi sistemleri, gelir dağılımında adaleti de bozucu etki gösterirler. Dolaysız vergiler ise, sübjektif yapıları ve asgari geçim indirimi, artan oranlılık gibi araçlar kullanılarak gelir dağılımını iyileştirmede araç olarak kullanılabilen vergilerdir (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

Gelir vergisi, ödeme gücüne ulaşma yöntemlerine ilişkin araçların kullanılabileceği en etkili vergidir. Servet vergileri de ödeme gücüne ulaşma araçlarının kullanılabildiği bir vergi olsa da, toplam vergi gelirleri içerisinde payının düşük olması sebebiyle gelir vergisine oranla daha düşük etki yaratır. Tersine artan oranlılık özelliği gösteren dolaylı vergiler ise, ödeme gücüne ulaşma araçlarının kullanılmadığı ve dolayısıyla gelir dağılımını bozucu etkisiyle karşımıza çıkmakta, bu açıdan vergilemede adaleti de olumsuz etkileyen vergiler olarak öne çıkmaktadır (Susam ve Oktayer, 2007).

Gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemleri daha çok dolaysız vergi gelirlerinin ağırlıkta olduğu vergi sistemleri iken, gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri daha çok dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu sistemlerdir. Söz konusu farklılık, gelişmiş ülkelerin vergi idarelerinin iyi örgütlenmesine, gelişmiş bir denetim sistemlerinin, belge ve kayıt düzeninin olmasından kaynaklanmaktadır. Gelişmemiş ülkeler, dolaysız vergilerin denetimini tam olarak gerçekleştirememekte ve belge ve kayıt düzenini tam olarak sağlayamamakta olduğundan, söz konusu ülkeler tahsili daha kolay olan dolaylı vergilere yönelmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde milli gelir seviyeleri gelişmiş ülkelere göre düşük olduğundan, gelişmekte olan ülkeler daha çok, büyüme hedefini sağlayacak şekilde vergileri kullanmakta bu nedenle vergilerin sosyal amacı daha geri planda kalmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde, ekonomik büyümenin sağlanması ve sermaye birikiminin artırılması için, vergiye tabi kazanç ve iratlar önemli ölçüde vergilendirilmeyerek daha çok kurumlar ve yüksek gelirli kesimlerin yararlandığı istisna ve muafiyetler yürürlüğe koyulmaktadır. Bu durum da bütçe dengesi açısından ülkeleri daha çok dolaylı vergilere yaklaştırmaktadır. Gelişmiş ülkelerde istenilen gelir seviyeleri ve kalkınma hedefi gerçekleştirildiğinden, vergilerin daha çok sosyal yönü ön plana çıkmakta ve vergide adaletin, vergi yükünün daha adil dağılması hedeflerine daha kolay odaklanılmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde, ödeme gücünü dikkate almayan dolaylı vergiler, zorunlu tüketim maddeleri üzerine ya düşük oranlarda koyulmakta ya da istisna yoluyla vergi dışında bırakma şeklinde uygulanmaktadır. Bu anlamda dolaylı vergilerin, vergilemede adaleti bozucu etkisi bertaraf edilmeye çalışılmaktadır (Susam ve Oktayer, 2007).

2.2.10.Vergi Tarifesi ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergi tarifesi, ödenecek vergi miktarının hesaplanması için matraha uygulanan oranlar olarak tanımlanabilir. Birbirlerinden farklı durumda olan mükelleflerin aynı vergilemeye maruz kalmaması için vergi tarifesinin nasıl düzenlendiği önem arz etmektedir. Maliye literatüründe vergilerin artan oranlı mı yoksa düz oranlı mı olması gerektiği konusu uzun yıllardan beri tartışma konusu olmuştur (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

Düz oranlı vergiler, gittikçe artan küresel rekabette, gelir vergisinden kaynaklanan karmaşıklığı ortadan kaldırmak ve küresel rekabette avantajlı duruma geçmek için gündeme gelen, geniş bir vergi tabanı üzerinden tek bir vergi oranının uyguladığı model olarak tanımlanabilir. 1848 yılından beri artan oranlı gelir vergilerinin yaratmış olduğu sorunlara çözüm önerileri getiren model olarak düz oranlı vergiler önerilmiştir. II. Dünya Savaşı sonrasında Hayek'in, artan oranlı gelir vergisinin sosyal eşitsizlikleri giderdiği fikrini reddetmesi ve Friedman'ın Amerika için yüzde 23,5 tek oranlı bir vergi uygulanması gerektiğini savunmuş ve böylelikle düz oranlı vergilerin koyulması fikri güç kazanmıştır. Düz oranlı vergiler teorik olarak Hall-Rabushka tarafından önerilmiştir. Hall-Rabushka'ya göre, düz oranlı vergilerin özellikleri birkaç maddede toplanabilir. Düz oranlı vergiler bütün kazanç unsurlarını tek bir defa vergilerken, artan gelir vergisi modeli faiz gelirlerini asgari düzeyde vergileyip kar payı ve sermaye kazançlarını iki kere vergilendirir. Bu modelde, yaşamak için gerekli olan gelir belirlenir ve bu gelirin altında kazanç elde eden kişiler vergi dışı bırakılır. Belirlenen asgari tutarın üzerinde ne kadar gelir elde edilirse edilsin tek bir oran uygulanır, bu ise modelin ikinci önemli özelliği olarak Hall-Rabushka tarafından belirtilmektedir. Dolayısıyla gelirin niteliği önem arz etmeksizin vergileme söz konusudur. Yine bu modelde tasarruflardan kaynaklı faiz geliri, kar payı gibi gelirlerin de vergi dışı bırakılması yöntemi savunulur. Düz oranlı vergilerin uygulanması durumunda sistem oldukça basitleşeceğinden uyum maliyetleri azalacak ve kamunun gelirleri de artacaktır. Bu açıdan adalet, basitlik ve verimlilik ilkeleri de bu sistemle geçerlilik kazanacaktır (Vural, 2010).

Düz oranlı vergi sistemi, sade, basit ve anlaşılır olduğu için danışmanlık, kırtasiye, işgücü kullanımı, zaman maliyetleri açısından oldukça avantajlıdır. Düz oranlı vergiler vergi sisteminin oldukça kolay olmasını sağlamaktadır. Artan oranlı vergilerde, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamaların olması sistemi oldukça karışık hale getirmekte, mükelleflerin beyanname vermesini zorlaştırmakta ve danışmanlık hizmeti almalarına sebep olmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi bu açılardan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da artırmaktadır. Vergiye gönüllü uyumun arttığı ülkelerde ise devletin vergi toplamak için katlandığı maliyetleri de azaltarak oldukça verimli şekilde vergi hasılatlarına ulaşmasını sağlar. Düz oranlı vergi sistemleri bütün sektörleri aynı oranda vergilendirerek bütün sektörlerin gelişmesine katkıda bulunabilirken, artan oranlı vergi sistemlerinde uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerle farklı sektörler farklı şartlarda vergilendirmeye maruz kalarak sektörler arasında dengesiz gelişmelere sebep olabilir. Bu yönüyle düz oranlı vergi sistemi ekonomik büyümeye de oldukça önemli katkıda bulunacaktır. Düz oranlı vergi sisteminde, çok kazanan cezalandırılmamakta ve bu durum tasarrufların ve yatırımların artmasını sağlamaktadır. Artan oranlı gelir tarifesi içeren gelir vergisi kanunu, bireylerin daha çok çalışıp gelir elde etmeleri noktasındaki gayretlerini olumsuz etkileyebilirken, düz oranlı bir sistem çalışmayı teşvik edici olabilir. Düz oranlı vergiler, aynı gelire sahip kişilerin aynı oranda vergi ödemesi, farklı gelire sahip kişilerin farklı miktarlarda vergi ödemesi bakımından yatay ve dikey adaleti sağlarken; herhangi bir indirim ve istisna uygulaması içermemesi bakımından vergide genellik ilkesi ile de uyumludur. Düz oranlı vergilere yapılan en önemli eleştiri, düz oranlı vergilerin fedakarlıkta eşitliğe uygun olmamasıdır. Yüksek gelirli bireylerin gelirinin bir biriminin marjinal faydası, düşük gelirli bireylerin gelirinin bir biriminin marjinal faydasından düşüktür, bu nedenle düşük gelirli bireylerin daha fazla fedakarlıkta bulunduğu ileri sürülmektedir. Fedakarlık oranı aynı olmadığından vergi yükü düşük gelirli kesimin üzerinde daha yüksektir. Artan oranlı vergiler, matrah yükseldikçe vergi sisteminde belirlenen oranların da yükselmesini içeren vergilerdir. Bu vergi sisteminde, düz oranlı vergilerin aksine ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı matrah arttıkça artar, ancak marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından genelde büyüktür. Bu vergilerin önemli özelliklerinden biri, düşük gelirli bireylerin yüksek gelirli bireylere göre daha avantajlı konumda olmasıdır. Bu durumun da sosyal devlet ilkesi ile bağdaştığı söylenebilir. Artan oranlı vergiler bu yönüyle gelir dağılımındaki adaletsizliği giderici

politikalarda araç olarak kullanılmaya uygun bir araç haline gelebilir. Artan oranlı vergilerin savunucularına göre, gelirler marjinal verimler yasasına tabidir. Bu nedenle yüksek gelir gruplarının gelirlerinden elde ettiği marjinal verim, düşük gelirli bireylerin gelirlerinden elde ettiği marjinal verimden düşüktür. Bu yaklaşım çerçevesinde yüksek gelir gruplarının daha yüksek oranda vergilendirilmesi sağlanarak mükellefler arasında eşit fedakarlık amacı güdülmektedir. Artan oranlı vergileri eleştiren maliyeciler ise, bu vergilerin yatırım ve tasarruf güdüsü yüksek olan gelir gruplarının ağır vergi yükü altına girdiğini savunmaktadır. Bu durum ise, çok çalışma, risk alma ve yatırım yapma eğilimlerini zayıflatır. Ayrıca faiz, kar payı ve sermaye kazançlarının artan oranlı vergilere maruz bırakılması tasarruf etmenin zorluğunu artırarak yatırımların kaynağı olan tasarruflar sebebiyle ülke yatırımlarının azalmasına ve dolayısıyla ülke büyümesinin olumsuz etkilenmesine sebep olabilir. Bir ülkede çıkar grupları kuvvetliyse, artan oranlı vergiler çıkar gruplarının lehine kullanılabilir. Belirli kesimlerin indirim, istisna ve muafiyetlerden hak etmemesine rağmen yararlandırılması, indirim, istisna ve muafiyetlerin herhangi ekonomik veya sosyal amaç belirlenmeden uygulamaya sokulması gibi durumlara uygun bir yapısı olması itibarıyla artan oranlı vergilere eleştiriler yapılmaktadır. Enflasyonun sürekli bir sorun olduğu ülkelerde artan oranlı vergiler mali sürüklenmeye sebep olarak başka bir sorunun kaynağı olabilirler. Enflasyonist dönemlerde bireylerin gelirleri nominal olarak artar. Nominal olarak artan gelirler ise daha yüksek oranlarda vergilendirilerek bireylerin durumlarını daha da olumsuz etkiler (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

Artan oranlı vergi sisteminde, vergi matrahı ile vergi oranı arasında pozitif ilişki söz konusu olup vergi matrahı arttıkça ilgili matrahın tabii olduğu vergi oranı da yükselmektedir. Bu noktadan bakıldığında, artan oranlı vergiler, vergilemede yatay ve dikey adaleti sağlamaktadır. Ancak artan oranlı vergi sisteminde, eşit marjinal fedakarlık ilkesini tesis etmek kolay değildir. Eşit marjinal fedakarlık ilkesini tam anlamıyla tesis etmek, toplumda yaşayan her bireyin gelirinin marjinal faydasını bilmeyi ve bireylerin faydalarını karşılaştırabilmeyi gerektirir. Bu açıdan bakıldığında, artan oranlı vergi sisteminin artan oranlılık derecesi tamamen siyasi olarak belirlenmekte ve bu durum farklı ülkelere göre değişmekle beraber oranların belirlenmesinde keyfiliğe sebep olabilmektedir. Artan oranlılığın derecesi ise, dilimlerin genişliği, sayısı ve artma oranına göre değişir. Dilim sayılarının artırılması ve dilim başına oranların artma oranının

yükselmesi, artan oranlı vergi sisteminin artan oranlılık derecesini artırır. Ancak artan oranlı sistemde artan oranlılık derecesinin artırılması vergi kaçırmaya uygunluğa bağlı olmakla birlikte vergi kaçakçılığını artırıcı etki yaratabilmektedir (Yılmaz, 2006).

Gelir dağılımında adaleti sağlamak için artan oranlı vergi sisteminin uygulanması gerektiğini savunan ilk iktisatçı A. Wagner'dir. Başlangıçta sosyal, siyasi ve ahlaki nedenlerle artan oranlı vergi sistemi savunulurken, sonrasında neo-klasik iktisatçılar azalan marjinal faydası doğrultusunda artan oranlı vergi sisteminin gerekliliğini savunmuşlar ve Edgeworth bu ilke doğrultusunda artan oranlı vergi sistemini savunmaya başlamıştır. Bu gelişmeler ışığında tam rekabet varsayımının tek başına sosyal refahı maksimize etmesi açısından yetersiz olduğu görüşleri hakim olmaya başlamıştır. Bu çalışmalar ise sadece teoride kalmış, 1930'lu yıllara kadar devletler gelir dağılımını sağlamak için herhangi bir müdahalede bulunmamıştır. 1929 büyük buhranı sonrasında ise, işsizlikle mücadelede Keynes'in, devlet tarafından marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli bireylere gelirin yeniden dağıtılmasının gerekli olduğu görüşü hakim olmaya başlamıştır. Söz konusu devlet müdahalesi, yoksulluğu ve gelir adaletsizliğini azaltırken, büyüme ve kalkınmayı da sağlayacaktır. Dolayısıyla 1929'dan sonra, devletin gelir dağılımında adaleti sağlamak için müdahale etmesi gerektiği görüşü hakimiyet kazanmıştır. Bu müdahalede kullanılacak olan başlıca aracın ise yüksek gelirli bireyleri yüksek oranda, düşük gelirli bireyleri düşük oranda vergilendirmeyi içeren artan oranlı vergiler olduğu fikri öne çıkmıştır (Yılmaz, 2006).

1970'li yıllardan itibaren, kamu maliyesinde etkinlik kaygıları çerçevesinde Miralles tarafından optimal vergileme kavramı getirilmiştir. Bu düşünce Atkinson, Stiglitz ve Feldestein tarafından kabul görmüş ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasında vergilerden faydalanılması düşüncesi teorik anlamda ikinci plana itilmiştir. Bu görüşü savunan iktisatçılar, adalet ile etkinlik arasında geçiş olduğunu ve etkinliği sağlamak için adaletten ödün verilebileceği düşüncesini savunmuşlardır. Stiglitz'e göre, devletler yüksek gelirli kesimi daha yüksek oranlarda vergilendirerek geliri yeniden dağıtabilir ancak bu durum iktisadi etkinlik bir kayba yol açacaktır, devletin eşitsizlik derecesini azaltması iktisadi etkinlikte kayba rağmen gerçekleşir. İktisadi etkinlik kaybı ise ikame etkisi çerçevesinde açıklanmıştır. Vergi sonrası geliri azalan bireyler daha çok çalışıp daha az tüketerek gelir etkisinin ortaya çıkmasını sağlayabilirken, daha çok çalışma

yerine boş zamanı tercih ederek ikame etkisinin ortaya çıkmasına sebep olabilirler. Yüksek gelirli kesimin daha yüksek oranda vergilendirilmesi durumunda, bu kesimdeki bireylerin boş zamanı tercih ettiği ve dolayısıyla ikame etkisinin ortaya çıktığı görüşü hakimdir. 1970’li yıllarda hakim görüş olan optimal vergileme ise 1980’li yıllarda yerini arz yanlı iktisat anlayışına bırakmıştır. Arz yönlü iktisat anlayışı başta Amerika ve İngiltere olmak üzere pek çok ülkede uygulama alanı bulurken Türkiye de bu ülkelerden biri olmuştur. Arz yanlı iktisat başlıca hedef olarak etkinliği koymuştur ve eğer marjinal vergi oranları indirilirse ikame etkisinin ortadan kalkacağı görüşü hakimdir. Eğer vergi oranları azaltılırsa, bireyler boş zaman yerine daha çok çalışmayı ve yatırım yapmayı düşüneceklerdir (Yılmaz, 2006).

Tasarruf kararlarını etkileyen birçok ekonomik unsur olmakla birlikte, tasarruf kararını etkileyen en önemli sebeplerden biri vergilerdir. İster düz ister artan oranlı vergiler olsun, koyulan ve uygulanan vergiler tasarrufu azaltacaktır. Ancak tasarruf düzeyinin çok düşük seviyelerde olması ülkede yatırımların azalmasına ve ekonomik büyümenin düşük gerçekleşmesine sebep olacaktır. Gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin tasarrufları azalttığı bilinmektedir. Bireylerin ve kurumların elde edeceği faiz gelirleri vergiler sebebiyle düşeceğinden tasarruf ve tüketim arasında yapılacak olan seçimde tüketim tercih edilecektir. Dolayısıyla artan oranlı vergilerin, düz oranlı vergilere göre tasarrufları azaltıcı yönü daha kuvvetli olacaktır. Bu durumda artan oranlılığın ne kadar sert veya ılımlı olduğu da önemlidir. Yüksek gelir gruplarında tasarruf etme güdüsü daha kuvvetlidir. Bu nedenle gelir yükseldikçe gelir vergisi oranlarının da hızla yükselmesi yüksek gelirli grupları tasarruf etmekten caydırabilecektir. Bu nedenle artan oranlı vergiler uygulanacaksa, bu artan oranlılığın ılımlı artan oranlılık şeklinde uygulanması tasarruflar açısından uygun olacaktır. Düz oranlı vergileri savunanlara göre, artan oranlı vergiler, yüksek gelirli kesimi cezalandırmaktadır. Düz oranlı vergilerde faiz ve kar payı gibi gelirler vergi dışı tutulduğundan tasarrufların daha yüksek olacağı tabiidir. Vergilerin tasarruflar üzerinde etkisi olmakla birlikte, yatırımlar üzerinde de etkileri bulunmaktadır. Artan oranlı vergilerde yüksek gelirlilerde marjinal vergi oranlarının yükselmesi, yatırım yapmaya daha elverişli bir konumda olan yüksek gelir gruplarının yatırımlarını düşürecektir. Bunun aksine düz oranlı vergilerde, yüksek gelirli kesimin üzerinde bulunan vergi yükünün düşük gelirli kesime daha az seviyede olması sebebiyle yüksek gelirli bireylerin yatırım kararları bundan olumsuz etkilenmeyecektir (Birinci ve Akyazı, 2017).

2.2.11.Vergi Matrahına Ulaşma Yöntemleri ve Vergi Adaleti İlişkisi

Tarh konusu vergi alanının önemli konularından birisidir. Zira vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulması yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonrasında verginin hesaplanmasına sıra gelmektedir. Verginin tarh edilmesi, vergi kanunlarında belirlenen matrahlar ve oranlar üzerinden alacaklı idare tarafından vergi alacağının miktar olarak hesaplanmasıdır. Bir verginin tarh edilebilmesi için öncelikle vergi matrahının doğru şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından matrahın tespiti, vergi tarhı için bir hazırlık aşaması olarak düşünülebilir. Verginin tarhı subjektif işlemlerin örneklerindedir. Yani kişiden kişiye göre farklılık gösterir. Vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergi, mükelleflerin kazançlarına, engellilik durumlarının olup olmadığına, evli veya bekar olup olmamalarına, çocuklu bir birey olup olmadıklarına göre değişebilir. Verginin tarhı işlemi yükümlendirici işlemler arasındadır. Yani verginin tarhı işlemi ilgili vergi mükellefinin belli haklarına müdahale eden veya bazı haklarını sınırlayan işlemdir. Bununla birlikte tarh işlemi, yürütülmesi mecburi kesin bir işlem olduğundan icrai işlem olarak kabul edilir (Özcan, 2017).

Verginin tarhı üçe ayrılır: Beyana dayanan tarh, stopaj usulü ile tarh ve götürü usulü ile tarh. Bu tarh türlerinin yanında, verginin tarhını yapacak olan vergi daireleri, vergi mükelleflerinin beyanlarını aynen kabul edebileceği gibi Vergi Usul Kanunu'nda gerçekleşen yasal defterlerin tutulmaması gibi bazı nedenlerle vergi matrahını tamamen veya kısmen belirleme yetkisine sahiptir. Vergi tarhı yapıldıktan sonra yapılan bu tarh işleminin mükellef açısından hukuki sonuç doğurması için yapılan tarh işleminin mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim tahakkuk fişi, ihbarname gibi belgelerle gerçekleştirilir (Şentürk, 2023).

Beyan yöntemiyle tarhiyatta vergi, mükelleflerin basılı kağıtlarda veya elektronik ortamda vermiş oldukları beyanlar üzerinden yapılan tarhiyat türüdür. Ödeme gücünü bilen mükelleflerin vermiş oldukları beyanlar vergilerin gerçek ödeme gücü üzerinden hesaplanmasını sağladığından vergi adaletini sağlamaya yönelik olduğu belirtilmekle beraber, burada mükelleflerin vergiye uyumlu olup olmadıkları, vergiye direnç düzeylerinin ne kadar olduğu ve doğal olarak dürüst olup olmadıkları önem arz eder. Beyana dayanan tarhiyat en ideal tarhiyat biçimi olmakla beraber, vergi idaresinin başarısı önemli bir noktadır. İdarenin yaptırımlarının caydırıcılığı ve vergi incelemesinin

etkinliği sağlanırsa vergi gelirlerinin artırılmasında beyan yöntemi idealdir. Stopaj usulü ile tarhiyatta, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda vergi sorumlularınca verginin hesaplanarak kaynağında kesilip vergi idaresine ödenmesini içeren tarhiyat türüdür. Bu tarhiyat şeklinde, verginin tahsili daha kolay ve güvenli hale gelmektedir. Stopaj usulü ile tarhiyat ve beyan usulü ile tarhiyat karşılaştırıldığında, stopaj usulü ile vergilendirilen mükellef ile beyan usulüne göre vergilendirilip beyanını bilerek doğru şekilde vermeyen mükellef arasında, stopaj usulü ile vergilendirilen aleyhine vergi adaletsizliği ortaya çıkabilmektedir. Götürü usulde tarhiyatta, vergilendirilen kişi veya kurumun gerçek durumundan ziyade, kanunla belirlenmiş belli bir oran veya tutar üzerinden ödenmesi gereken vergi tutarının hesaplandığı yöntemdir. Bu usulde matrah mükelleflerin gelinine bağlı değildir. Aynı işi yapan ancak farklı gelir elde eden mükellefler açısından vergi adaletinin sağlanabilmesi mümkün değildir. Bu usulde belirlenen ödenmesi gereken vergi tutarları genellikle gerçeğe göre az veya çok hesaplanır (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

2.2.12.Siyasi Yapı ve Vergi Adaleti İlişkisi

Ülkelerin içinde bulunduğu siyasi sistemler ile vergi adaleti arasında yakından bir ilişi vardır. Monarşi veya diktatörlük sistemi ile yönetilen ülkelerde yönetimde güç sahibi olan kişi veya zümre, keyfi harcamalar içerisinde olabilir ve bu harcamaları finanse etmek için halkı ağır vergiler altında ezebilir. Bu durumlarda, bireylerin gelirlerinin genel olarak herhangi bir önemi yoktur. Böyle uygulanan vergilerin adalet içermesi mümkün değildir. Bu yönetim şeklinin aksine güçlü demokrasi ile yönetilen ülkelerde, halk özgür iradesi ile seçtiği partiler tarafından yönetilir. Böyle ülkelerde, halk ödemiş olduğu vergilerin nasıl harcandığını iyi şekilde takip edebilir, vergiler kanunlarla belirlenir, yasama, yürütme ve yargı erkleri birbirini denetlerken vergilerin vergi adaletini bozucu şekilde uygulanmasının önüne geçilir (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

Hukuk devleti kavramı, devlet egemenliği altında yaşayan bireyler gibi devlet mekanizmasının da hukuka bağlı olarak işlediği sistemi içeren kavramdır. Hukuk düzeni siyasal iktidarı sınırlayarak iktidarın da hukuksal düzen içinde işlemesini sağlar. Hukuk, devlet mekanizmasının işleyişini düzenlerken aynı zaman egemenliği altında olan bireylerle de bağ kurmasını sağlayan kurallar bütünüdür. Locke'a göre modern devlet, egemenliği altında yaşayan bireylerin özgür yaşaması ve mülkiyet haklarının güvence altına alınması için oluşturulmuştur. Vergi, bireylerin mülkiyet haklarına bir müdahale

sayılabileceğinden, vergi koyulması konusu modern devletler için hassas konulardan biridir. Bu nedenle hukuk devletinde vergilendirme yapılırken devletin adaletli, eşit ve ödeme gücü olan herkes tarafından ödenmesi hususları dikkate alınmak zorundadır (Topuzkanamış, 2013).

2.2.13. Ekonomik Durum ve Vergi Adaleti İlişkisi

Gelişmiş ekonomiye sahip ülkelerdeki vergi sistemlerine bakıldığında, toplam vergilerin dolaysız vergiler ağırlıklı olduğu görülmektedir. Bu açıdan, gelişmiş ülkelerde vergi adaletinin tesis edilmesi teori ve pratikte daha kolaydır. Dolaysız vergilerin bireylerin ve kurumların ödeme güçlerini dikkate almasının yanı sıra ayırma ilkesi gibi uygulamaların dolaysız vergilerde daha etkin kullanılabilmesi açısından, dolaysız vergi ağırlıklı vergi sistemlerinin daha adil olduğu söylenebilir. Ekonomik olarak gelişen ülkelerde sanayileşme de ileri düzeyde olmaktadır. Sanayileşen ülkelerde ise gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı da artmaktadır. Böyle ülkelerde gümrük vergisi, servet vergisi gibi vergilerin ise önemi azalmaktadır. Düşük gelir grubuna dahil ülkeler ve gelişmekte olan ülkelerde ise kayıt dışılık oranı oldukça yüksektir. Bu nedenle gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin payı toplam vergiler içerisinde oldukça düşüktür. Böyle ülkelerde, işlem üzerinden alınan dolaylı vergilerin tahsili ve denetimi daha kolay olduğundan dolaylı vergi ağırlıklı vergi sistemleri görülür. Ödeme gücünü dikkate almayan dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminin ise adil olduğu söylenemez. Yapılan araştırmalarda, gelişmiş ülkelerde toplanan dolaysız vergilerin, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde toplanan dolaylı vergilerin iki katı olduğu hesaplanmıştır (Ay ve Talaşlı, 2008).

2.2.14. Mali Yapı ve Vergi Adaleti İlişkisi

Devletlerin ekonomiye müdahale şekli ve boyutu, kamu ve özel sektörün büyüklüğü, vergi idaresinin ve denetiminin ne derece etkin yürütüldüğü hususları vergi adaleti ile yakından ilişkilidir. Vergi idaresi teşkilatlanmasının zayıf olduğu ülkelerde devlet, ekonomiye vergiler yolu ile müdahale ettiğinde, uygulanan vergilerin hep belirli bir kesimi bundan etkilenir. Dolayısıyla ile vergi yükü belirli bir kesimin üzerinde kalır. Böyle ülkelerde kayıt dışı ekonomi de büyüktür. Vergi yükünün belirli kesimler üzerinde

yoğunlaştığı durumda vergi adaletinden bahsetmek imkansızdır (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

Bir ülkedeki mali yapının en önemli ayağını, ülkede teşkilatlanan vergi idaresi oluşturmaktadır. Dünyada vergi idarelerinin en önemli amacı olarak, devletin vergi gelirlerini korumak ve bu gelirleri istenilen seviyeye çıkarmak veya var olan seviyesini korumak olduğu bilinmektedir. Bu temel amacın yanında, vergi mükelleflerinin vergilerini tam ve doğru olarak belirlenmesi, mükellefler arasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak gibi önemli görevleri de bulunmaktadır. Gelişen dünyada ise, vergi idarelerine farklı misyonlar da yüklenmiştir. Mükelleflere istenilen kalitede hizmet sunmak, vergisel işlemlerde gelişen teknolojiye ayak uydurulması ve böylelikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması gibi modern amaçlar da vergi idarelerince güdülmektedir. Vergi idareleri iyi teşkilatlanmadığında ise, vergi toplama süreci sekteye uğrayarak vergide adaleti tesis etmek imkansız hale gelebilir (Kahrıman, 2016). Vergi idaresinin iyi teşkilatlanmadığı, çağdaş gelişmelere ayak uyduramadığı ülkelerde vergi yükü sadece belli bir kesim üzerine yüklenir. Örneğin, bir ülkede toplanan gelir vergisinin ağırlıklı olarak stopaj usulü ile ücretlilerden kesilen vergilerden oluşması o ülkede vergi adaletinin sağlanmadığını gösterir. Bu durumda, vergi idaresinin vergi toplama ve toplanan vergilerin dengeli dağılımını sağlayamadığı, o ülke vergi idaresinde reform gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

2.2.15.Sosyal Yapı ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergi ahlakı kavramı vergiye karşı içsel dürtü olarak tanımlanmaktadır. Bu içsel motivasyon, bir vergi mükellefinin vergi otoritesi tarafından kendisine bir baskı olmamasına rağmen vergilerini ödeme çabası olarak anlatılabilir. İnsanların vergilerini gönüllü olarak ödemeleri, vergi ödeyen bireylerin veya vergi mükelleflerinin sahip olduğu birtakım ahlaki değerlere dayanmaktadır. Vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren bireyler vergi ahlakına sahip bireylerdir. Vergi ahlakı, aynı zamanda bireyin kültür seviyesi ile de ilgilidir. Bir ülke egemenliği altında yaşayan bireylerin kültür seviyesi ise, ilgili ülkenin iktisadi gelişmişliği ile aynı yönde olmaktadır. Dolayısıyla ekonomik gelişmişliğini tamamlamış ülkelerde yaşayan bireylerin diğer ülkelere göre vergi ahlakı daha yüksek seviyededir (Tosuner ve Demir, 2007).

Vergi ahlakının yüksek olduğu ülkelerde vergiye olan direnç vergi ahlakının zayıf olduğu ülkelere göre daha düşüktür. Vergi bilincine sahip toplumlarda, devletin vergi gelirleri daha yüksektir. Vergi bilinci konusunda zayıf olan gelişmemiş toplumlarda ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi fiiler çok daha yoğun görülür. Dolayısı ile vergi yükünün dengeli dağılımı söz konusu değildir. Vergi ödemesi gereken birey ve kurumların vergi ödememesi veya ödemesi gerekenden daha eksik tutarlarda vergi ödemeleri vergi adaletsizliğini şiddetlendiren hususlardandır (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020).

2.2.16. Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti İlişkisi

Gelir kavramına ilişkin olarak literatürde farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Servet ile gelir kavramı birbirinden ayrılmaktadır. Servet, kişilerin sahip oldukları varlıkları üzerindeki hakimiyeti ifade eder. Gelir ile servet arasındaki en önemli fark, gelirin bir akım servetin ise bir stok kavramı olmasıdır. Servete, bireylerin belli bir dönemdeki kişisel mal stoku da denilebilir. Yaşam boyu gelir kavramı ise, bireylerin eğitim seviyelerini yükselterek, yeteneklerini geliştirerek veya tecrübelerini artırarak, servetlerine yaptıkları yaşam boyu katkıyı ifade eder. Gelir, bir kişinin belli bir dönemde elde etmiş olduğu kazançlardır. Bu açıdan bakıldığında, gelir kavramı, servet ve yaşam boyu gelir kavramlarına göre daha dar kapsamlıdır. Gelir dağılımı kavramı ise, bir ekonomide belli bir dönemde elde edilen toplam gelirin, geliri elde edenler arasında nasıl dağıldığını içeren kavramdır (Ay ve Haydanlı, 2017).

Devletler gerçekleştirdikleri kamusal hizmetler yanı sıra, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarla vergi toplar. Vergi toplama süreci ise doğrudan gelir dağılımını etkileyen bir husustur. Bir vergi sisteminin gelir dağılımına etkisini, ülkedeki mükelleflerin kişi başı veya toplu olarak ödedikleri vergilerin tutarlarına bakarak ölçmeye çalışmak yanıltıcı sonuçlar verir. Ödenen verginin, inceleme konusu toplum kesiminin milli gelirden aldığı pay ile ilişkilendirmek gerekmektedir (Candan, 2012).

Vergi mükelleflerinin yaşadıkları ülkedeki gelir dağılımına ilişkin algısı vergiye uyum açısından oldukça önemlidir. Vergi ödendiğinde, doğal olarak mükelleflerin kullanılabilir gelirleri azalmaktadır. Dolayısı ile bir ülkede gelir dağılımında adalet tesis edilememişse ve bu durum vatandaşlar tarafından da bu şekilde algılanıyorsa, vergi mükellefleri

vergilerini ödemek istemeyeceklerdir. Bu durum mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna da engel teşkil etmektedir. Vergi ödemek istemeyen mükellefler de vergiden kaçınarak veya vergi kaçırarak, kayıt dışı faaliyet göstererek veya kanunlarla yasaklanmış faaliyetler içerisine girerek vergi dışı kalma çabası içine gireceklerdir. Bu durum da, gelir dağılımının adaletsiz olduğunu gören, bu şekilde algılayan ancak yine de vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler açısından adaletsiz bir durum ortaya çıkaracaktır. Nitekim yapılan çalışmalarda, Türkiye’de gelir dağılımının adaletsiz olduğunu düşünenlerin çoğunluğunun, bu nedenle vergi ödemek istemeyeceklerini belirttikleri görülmüştür (Cansız, 2015).

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KDV VE ÖTV BAĞLAMINDA VERGİ ADALETİ

3.1.TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİNE BİR BAKIŞ

Türkiye’de kamu gelirlerinin büyük bölümünü vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle vergilemede adaletli bir sistemin oluşturulması elbette Türkiye için de en önemli konular arasında yer almaktadır. Etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması, kamu harcamalarının vergilerle finanse edilmesini de kolaylaştırmaktadır. Adaletli bir vergi sistemi, devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin vergiye uyumunu da ciddi şekilde olumlu etkileyecektir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73’üncü maddesinin ikinci fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” hükmü düzenlenmiştir. Söz konusu hükümlerle vergilemede adalet ilkesinin vurgusu yapılmaktadır. Eşitlik ilkesi hem 1961 Anayasasında hem de 1982 Anayasasında düzenlenmiştir. 1961Anayasası’nın 12’nci ve 1982 Anayasa’nın 10’uncu maddesinde “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” hükmü ile eşitlik ilkesi Türk hukukunda anayasal olarak teminat altına alınmıştır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73’üncü maddesinin birinci fıkrasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü düzenlenerek vergilemede adalet ilkesi açısından önemli olan ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmıştır. Bu düzenlemelere bakıldığında, devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin herhangi bir ayırım olmadan, devlet harcamalarına birlikte katlanması gerekmektedir sonucuna varılmaktadır (Demircan, 2015).

Sosyal devlet ilkesi, günümüz devletlerinin birçoğunun anayasalarında yer almaktadır. Ancak sosyal devlet ilkesinin tanımı üzerinde tam bir uzlaşma sağlanamamıştır. Fakat bir devlet, sosyal adaleti tesis edebiliyorsa, sosyal refahı en üst seviyeye çıkarabiliyorsa sosyal devlet olarak kabul edilmektedir. TC 1982 Anayasası’nın 2’inci maddesi sosyal devlet ilkesini “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel

ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.” hükmü düzenlenerek Türk Anayasasında da sosyal refah ilkesine yer verilmiştir (Demircan, 2015).

Türkiye’de 1940’lı yıllardan itibaren vergi sistemini modern bir yapıya kavuşturmaya yönelik çalışmalar yapılarak, Avrupa’nın farklı ülkelerinden gelen iktisatçılar bu anlamda önemli katkılar sunmuşlardır. Çağdaş vergi sistemlerine bakıldığında, daha çok dolaysız vergiler ağırlıklı olduğu görülmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarının ne olacağı konusunda ise tam bir oran vermek mümkün olmamakla birlikte, dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilere oranından yüksek oldukça vergilemede sosyal amaçlardan olan vergilemede adaletten uzaklaşıldığı söylenebilir. Türk vergi sisteminin yapısına bakıldığında, çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi, vergilerin gelir, servet, harcama ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler olduğu görülecektir. Bu yönüyle çağdaş bir görünüm sergilemekle birlikte, toplam vergi gelirlerinin bileşimine bakıldığında ağırlığın bariz dolaylı vergilerde olduğu görülmektedir. Söz konusu dolaylı vergilere kayış 1980’li yıllardan itibaren başlamıştır. 1980 öncesi dönemde ise dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ağırlıkta olduğu görülmektedir. Söz konusu durumun en önemli sebebi, Türkiye’de 1985 yılında yürürlüğe giren KDV’dir. 1980’li yıllardan itibaren ise sürekli olarak dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının arttığı ortadadır. Türkiye’de ödeme gücünü dikkate almayan dolaylı vergilerin bariz bir ağırlıkta olması, toplam dolaysız vergilerin ise ağırlıklı olarak stopaj usulü ile toplanması hususları göz önüne alındığında, Türkiye’de vergide adaletin sağlandığını söylemek mümkün değildir. Dolaysız vergilerde esas olan beyan usulüne göre verginin tahsil edilmesi iken, Türkiye’de dolaysız vergilerin beyan usulünden ziyade stopaj usulüne dönüştüğü görülmektedir (Susam ve Oktayer, 2007).

Türk Anayasasında eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Anayasada belirtilen mali güç ilkesi ise belli başlı vergiler için değil, yürürlükte olan bütün vergiler için ortaya koyulmuştur. Ancak KDV açısından duruma bakıldığında, ödenmesi gereken KDV verginin mükellefi tarafından ödenmez, bu vergi üretim ve tüketim zinciri içerisinde yansıtılır ve nihai olarak nihai tüketici üzerinde vergi yükü kalır. Dolayısıyla KDV açısından mali güç ilkesinin uygulanma ihtimali bulunmamaktadır. Mali güç ilkesinin uygulanabilmesi için mükellefin gerçek mali

gücünün tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla KDV'nin ödenmesi sürecine bakıldığında, vergi yükünün üzerinde kaldığı nihai tüketicinin Anayasanın hükümleri doğrultusunda mali gücünün belirlenmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada ise nihai tüketicinin mali gücünü tespit etmek çok mümkün değildir. Bu konuda düşük gelirli nihai tüketicilere sağlık, gıda gibi zorunlu harcamalar kapsamında ödemiş oldukları KDV'nin iadesi gibi uygulamalar yapılarak ödeme gücü için iyileştirmeler yapılabilir ancak şu anki Türk Vergi Sisteminde KDV açısından bu uygulama yapılmamaktadır. Türkiye'de vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 70'i ise KDV ve ÖTV gibi mali gücü dikkate almayan vergilerden oluşmaktadır. Bu nedenle Türkiye'de vergi adaleti açısından iyi bir tablo görünmemektedir (Demircan, 2015).

Mali güce göre vergilendirmenin önemli araçlarından olan artan oranlı bir sistemin KDV açısından uygulanması ise mümkün değildir. Ürün çeşitliliğinin çok olması, ürünler arasında oran farklılaştırılmasını zorlaştırır. Gıda ürünlerinin daha düşük oranda vergilendirildiğini düşündüğümüzde; gıda ürünlerini yüksek gelirli kesim de doğal olarak tüketmektedir. Yüksek gelirli kesimin ödemiş olduğu vergiler gelirlerine oranla oldukça düşükken, düşük gelirli kesim için durum tam tersidir. Nihai tüketicilerin her birinin mali gücüne ulaşılması pratikte mümkün gözükmemektedir (Demircan, 2015).

Türkiye'de ödeme gücüne göre vergilendirme anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte, yıllar içerisinde vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan ve vergi gelirleri içerisinde payı artmaya devam eden dolaylı vergiler, tersine artan oranlılık özelliği gösterdiğinden, Türkiye'de vergilerin büyük bir bölümünün ödeme gücü ilkesi dikkate alınmadan toplandığını göstermektedir. Bu durumun yanında, ödeme gücünü dikkate alması gereken gelir ve kurumlar vergilerinin ise çoğunluğunun stopaj yani kaynakta kesinti usulü ile toplanması ve servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisinde payının hala küçük olması hususları beraber düşünüldüğünde, vergi adaleti yönünden Türkiye'de iyi bir görüntü olmadığını söylemek gerekmektedir (Yılmaz, 2006).

Türkiye'de vergilendirilmeyen ekonomi olan kayıt dışılığın yüksek olması, Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümünün vergilendirilemediğini göstermektedir. Bu durum, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmadığını gösteren önemli noktalardandır. Kayıt dışılığın yüksek olması, toplanan gelir ve kurumlar vergilerinin yalnızca belli bir kesim üzerinde yük olduğunun kanıtıdır. Nitekim kayıt dışılığı ölçmek için yapılan

çalışmalarda, Türkiye’de kayıt dışılık oranının yüzde 50’lerin üzerinde olduğu sonucuna varılmaktadır. Kayıt dışılığın yüksek olması toplum içerisinde rahatsızlık yaratarak vergi kaçakçılığını da teşvik edici bir ortam yaratabilmektedir. Yapılan anket çalışmalarında, vergi kaçakçılığının en önemli sebebinin halk tarafından vergilerin adil dağılmadığına olan inanç olduğu ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de vergi yükünün adil dağılmaması, kayıt dışılığı daha da yüksek hale getirmektedir (Yılmaz, 2006).

Vergilemede adaleti sağlamada önemli ilkelerden olan genellik ilkesi, vergi kaçakçılığının ve kayıt dışılığın yüksek olması, siyasi sebeplerle uygulanabilen çeşitli istisna ve muafiyetler ve son yıllarda çokça uygulanan vergi afları gibi sebeplerle Türkiye’de tam olarak uygulanamamakta, aynı gelire sahip bireyler ve kurumlar arasında vergi ödeme bakımından farklı şartlar ortaya çıkmaktadır. Toplum içerisinde, vergilerini zamanında ve tam olarak oğeyen mükelleflerin cezalandırılarak, vergisini oğemeyen veya eksik oğeyen mükelleflerin ise af kapsamına alınması uygulaması vergide adaleti zedeleyen en önemli uygulamalardandır. Vergisini zamanında ve eksik oğeyen mükellefi de kayıt dışılığa yönlendirebilme noktasında, vergi affı gibi uygulamalara son verilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2006).

Devletlerin çeşitli ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda tahsilinden vazgeçtiği vergilere vergi harcaması adı verilmektedir. Dolayısıyla vergi harcaması devletin gelirini azaltan, mükelleflerin ise vergi borcunu azaltan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde birçok devlet vergi harcamasından yararlanırken, Türkiye de vergi harcaması politikasını koymuş olduğu ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda kullanmaktadır. Türkiye’de vergi harcamaları yıllar itibariyle artan bir seyir izlemekte olup en fazla vergi harcamasına konu olan vergi ise gelir vergisidir. Vergi harcaması politikası kullanılarak, toplumda özellikle düşük gelir grupları desteklenerek vergi yükünün adaletli dağıtılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Türkiye’de izlenen vergi harcama politikasına bakıldığında, kurumlar vergisinde uygulanan vergi harcamalarının gelir vergisinde uygulanan vergi harcamalarına oranla daha düşük olduğu görülecektir. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısının, gelir vergisi mükelleflerinin sayısının yarısı olduğu düşünüldüğünde, kurumlar vergisi mükelleflerine daha yoğun vergi harcama politikası uygulandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum Türkiye’de vergi harcaması politikasının sosyal olarak zayıf kesimleri desteklemekten ziyade, sermayeyi

destekleyen şekilde uygulandığını göstermektedir. Düşük gelirli kesimin desteklenmesi noktasında, daha çok o kesime yönelik vergi harcama politikası izlenmesi, vergi yükünün adaletli dağılımını sağlayacaktır. Türkiye’de vergi harcama politikasının vergilemede adaleti sağlayıcı yönünün zayıf olduğu düşünülmektedir. Bu nedeni ise söz konusu politikanın uygulanmasında, sosyal amaçtan ziyade ekonomik amacın güdülmesidir. Öte yandan, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin yüksekliği açısından sık sık eleştiriye maruz kalan Türk Vergi Sisteminde, vergi harcamalarının daha çok gelir vergisi açısından uygulanması da dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını daha da artırdığı gerçeği de gözden kaçırılmamalıdır (Karaş ve Hayrulloğlu, 2021).

Türkiye henüz milli gelirini ve kişi başına düşen milli gelirini istenilen seviyelere getirememişken, gelir dağılımındaki bozukluk hala önemli bir konu olarak ülkenin karşısında duruyorken, Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının OECD ülkelerinin çoğundan yüksek olması, vergide adalet ilkesinin bu vergiler açısından hiçbir şekilde tesis edilemediğini göstermektedir. Gelir dağılımı bozuk olan Türkiye’de nihai tüketici üzerine yüklenen dolaylı vergilerin bu denli yüksek paya sahip olması, vergide adalet açısından detaylı şekilde değerlendirilmelidir (Merter vd., 2007).

Avrupa Birliği’ne uyum kapsamında, Türkiye’de özel tüketim vergisi mahiyetinde uygulanan vergiler bir araya getirilerek, 01/02/2002 tarihinde ÖTV Kanunu yürürlüğe koyulmuştur. ÖTV de Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Mükellef ve mal sayısının KDV ile kıyaslandığından az olması ve uygulamasının kolay olması sebebiyle Türk Vergi Sisteminde oldukça önemli bir yer tutarak, uygulama maliyeti düşük hasılatı yüksek bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. ÖTV kamu harcamalarının finansmanı noktasında önem arz ederken, ÖTV ile aynı zamanda tüketicilerin harcama alışkanlıklarının istenilen yönde değiştirilmesi de hedeflenmektedir (Merter vd., 2007).

Türkiye’de uygulanan ÖTV, uygulama açısından Avrupa Birliği tarafından uygulanan ÖTV’den oldukça farklıdır. ÖTV uygulanacak mallar için önce ÖTV hesaplanıp matraha eklenerek üzerinden ayrıca KDV hesaplanmaktadır. Bu durum verginin vergisinin alındığını göstermekte ve vergileme ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Avrupa Birliği’nde ÖTV temel olarak, tütün, alkol ve petrol ürünleri üzerinden alınırken, Türkiye’de ÖTV adeta KDV gibi genel tüketim vergisi haline dönüşmüş durumdadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan ve vergi uygulanan ürünleri gösteren listelerde görüleceği üzere, beyaz eşyalardan parfümlere, saç sprelerinden havyara kadar birçok ürün üzerinden ÖTV alındığı ortadadır. Bu görünümüyle Türkiye'de adeta iki ayrı KDV uygulanmakta olduğunu söylemek yanlış olmaz. Verginin vergisinin alındığı ve birçok ürün üzerinden alınarak özel tüketimin sadece isminde kaldığı bir vergi, yatay ve dikey adalete uymadığı gibi ÖTV'nin uygulama amacının da dışına çıkmıştır.

3.1.1. Türkiye'de KDV ve ÖTV'nin Uygulanması Açısından Vergi Adaleti Analizi

Türkiye'de vergilerin kompozisyonuna bakıldığında, toplam vergi gelirlerinin ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluştuğuna çalışmanın önceki bölümlerinde dikkat çekilmişti. Aşağıdaki tabloda Türkiye'nin KDV ve ÖTV gelirleri ile kurumlar ve gelir vergisi gelirlerinin son beş yıldaki seyri gösterilmektedir.

Tablo 4-1: Türkiye'de Sınıflarına Göre Vergi Gelirleri

Ülke	Yıllar	KDV Geliri	ÖTV Geliri	Gelir Vergisi Geliri	Kurumlar Vergisi Geliri	Toplam Vergi Geliri	KDV ve ÖTV'nin Toplam Vergiler İçindeki Payı(%)
Türkiye	2023	656.517.000.000,00	247.922.000.000,00	301.814.000.000,00	213.426.000.000	1.419.679.000.000	63,70728876
	2022	566.980.000.000,00	220.783.000.000,00	262.646.000.000,00	183.070.000.000	1.233.479.000.000	63,86513269
	2021	266.502.000.000,00	213.731.000.000,00	195.288.000.000,00	105.174.000.000	780.695.000.000	61,51352321
	2020	215.868.000.000,00	175.175.000.000,00	182.121.000.000,00	89.393.000.000	662.557.000.000	59,02028052
	2019	236.436.000.000,00	162.570.000.000,00	171.882.000.000,00	74.190.000.000	645.078.000.000	61,85391534

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Strateji ve Bütçe Başkanlığı. <https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/>
Erişim Tarihi:21.04.2025

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, Türk Vergi Sistemi içerisinde toplanan vergi gelirlerinin ağırlıklı olarak KDV ve ÖTV gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda ise, Avrupa Birliği Komisyonu'nun resmi internet sitesinden alınan veriler derlenerek Avrupa Birliği üyesi 26 ülkenin vergi kompozisyonu açısından nasıl bir görüntü sergilediği gösterilmektedir. Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği üyesi ülkelerin 2023 yılına ilişkin Euro cinsinden vergi gelirleri yer almaktadır. ÖTV gelirleri açısından Avrupa Birliği'nin temel olarak ÖTV uyguladığı enerji, tütün ve alkol ürünleri üzerinden alınan ÖTV tutarları baz alınmıştır. Doğrudan vergiler olarak ise, temel doğrudan vergiler

olan gelir ve kurumlar vergisi verileri yer almaktadır. Türkiye'ye ilişkin veriler, Türkiye'nin 2023 yılına ilişkin bütçe verilerinden alınarak 2023 yılı dönem sonu Euro kuruna (1 Euro=32,57-TL) çevrilerek tabloda işlenmiştir.

Tablo 4-2: Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'nin Gini Katsayıları

Ülkeler	Toplam KDV ve ÖTV Geliri	Toplam Gelir ve Kurumlar vergisi geliri	KDV ve ÖTV'nin Toplam Vergiler İçindeki Payı	Gini Katsayısı
Belçika	44.468.100.000,00	93.081.000.000,00	32%	24,2
Bulgaristan	11.663.332.900,00	5.885.265.000,00	66%	37,2
Çekya	30.280.994.800,00	22.796.533.900,00	57%	24,4
Almanya	347.970.000.000,00	383.628.000.000,00	47%	29,4
Estonya	4.490.360.000,00	3.107.620.000,00	59%	31,8
Yunanistan	25.355.000.000,00	19.868.000.000,00	56%	31,8
İspanya	118.091.000.000,00	176.291.000.000,00	40%	31,5
Finlandiya	31.743.000.000,00	41.304.600.000,00	43%	26,6
Hırvatistan	12.738.197.900,00	5.064.798.400,00	71%	29,7
İrlanda	24.116.688.200,00	62.357.221.000,00	27%	27,4
İtalya	184.647.000.000,00	277.414.000.000,00	39%	31,5
Litvanya	7.646.705.000,00	7.694.600.700,00	49%	35,7
Lüksemburg	7.147.027.100,00	12.118.798.000,00	37%	30,6
Letonya	4.895.257.000,00	3.064.071.000,00	61%	34
Malta	1.507.913.600,00	2.368.684.000,00	38%	33
Hollanda	96.119.000.000,00	146.925.000.000,00	39%	26,4
Portekiz	29.269.263.000,00	27.705.357.000,00	51%	33,7
İsveç	56.989.058.000,00	69.815.311.600,00	44%	29,5
Slovenya	6.806.272.600,00	4.743.918.800,00	58%	23,4
Slovakya	12.868.678.000,00	9.574.800.000,00	57%	21,6
Türkiye	27.769.128.400,27	15.819.503.991,40	63%	44,2

Kaynak: Avrupa Birliği Komisyonu resmi internet sitesi. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/simple-search
Erişim Tarihi:12.04.2025

Eurostat.https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Living_conditions_in_Europe_-_income_distribution_and_income_inequality Erişim Tarihi:12.04.2025

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, Avrupa Birliği'nin önde gelen ülkelerinin topladığı vergiler içerisinde doğrudan vergi gelirlerinin daha ağırlık olduğu ortadadır. Bununla birlikte, Slovakya, Slovenya, Letonya, Hırvatistan, Estonya, Yunanistan, Bulgaristan ise diğer üye devletlere kıyasla daha dolaylı vergi ağırlıklı vergi sistemi görüntüsü çizmektedir.

3.1.2. Dolaylı Vergilerin Payı ile Gini Katsayısı Arasındaki İlişki Analizi

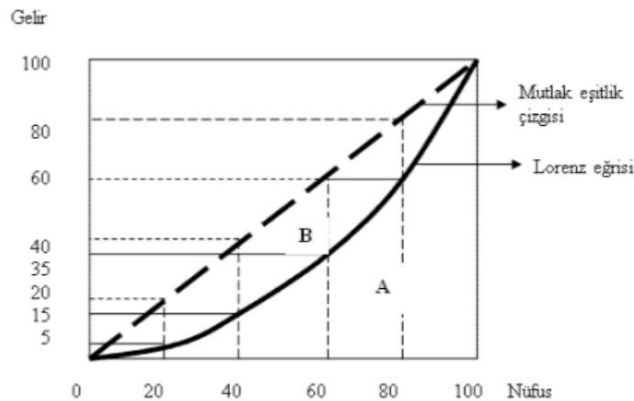
Bir ülkede belli bir dönemde elde edilen gelirin bireyler, gruplar, bölgeler veya üretim faktörleri arasında nasıl paylaşıldığını gösteren dağılıma gelir dağılımı adı verilir. Dolayısıyla gelir dağılımı; fonksiyonel gelir dağılımı, kişisel gelir dağılımı, sektörel gelir dağılımı ve bölgesel gelir dağılımı olarak dört ana başlığa ayrılabilir (Acar, 2015).

Fonksiyonel gelir dağılımı, belli bir ekonomide belli bir dönemde üretilen milli gelirin, üretim sürecinde yer alan üretim faktörleri arasında nasıl dağılım gösterdiğini içerir. Başka bir ifadeyle, üretim süreci içinde yer alan üretim faktörleri olan emek, sermaye, toprak ve girişimci arasında nasıl paylaşıldığını inceleyen gelir dağılımı türü fonksiyonel gelir dağılımıdır. Kişisel gelir dağılımı, belli bir ülkede belli bir dönemde üretilen gelirin o ülkede yaşayan bireyler arasında nasıl paylaşıldığını gösteren gelir dağılımıdır. Bu yöntemde ülke nüfusu yüzde 20'lik dilimlere ayrılarak, bu ayrılan dilimlere milli gelirden ne kadar pay alındığı ortaya koyulur. Sektörel gelir dağılımı, ülkede yaratılan milli gelirin tarım, sanayi ve hizmet sektörleri arasında nasıl dağıldığını ortaya koymak için başvurulan gelir dağılımı yöntemidir. Bölgesel gelir dağılımı ise, ülkede ulaşılan milli gelirin coğrafi bölgeler arasında nasıl dağılım gösterdiğini içerir (Acar, 2015).

Lorenz eğrisi, gelir dağılımını bir diyagram yardımı ile göstermektedir. Bu diyagramın yatay ekseninde ilgili ülke nüfusunun yüzdesi, dikey ekseninde ise ülkenin gelir yüzdesini gösterir. Diyagram içerisinde yer alan 45 derecelik açığa sahip çizgi ise mutlak eşitlik doğrusu olarak adlandırılmaktadır. Gelir dağılımındaki durumu gösteren eğri ise Lorenz eğrisi adını almaktadır. Bir ülke içerisinde yaşayan toplumda herkes gelirden eşit pay alırsa Lorenz eğrisi ile mutlak eşitlik eğrisi bütünleşerek tek bir doğru gibi görünür. Lorenz eğrisi mutlak eşitlik doğrusundan ne kadar uzaklaşırsa, ilgili ülkedeki gelir dağılımı o denli bozuktur (Acar, 2015).

Aşağıdaki şekilde, Lorenz eğrisinin örnek bir diyagramda nasıl görüldüğü yer almaktadır.

Şekil 4.1: Lorenz Eğrisi



Kaynak: <https://www.mahfiegilmez.com/2016/09/gelir-daglmnda-son-durum.html> Erişim

Tarihi:30/07/2025

Yukarıdaki şekilde, mutlak eşitlik eğrisi ile Lorenz eğrisi arasında kalan ve şekilde B alanı olarak gösterilen alanın, mutlak eşitlik doğrusu altında kalan alanının tamamına yani A+B alanına bölünmesi ile elde edilen oran ise Gini katsayısı adını almaktadır. Gini katsayısı 0 (Sıfır) ile 1 arasında değişir ve oran sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında eşitlik artarken, tersi durumda gelir dağılımında eşitsizlik artar (Kaynak: <https://www.mahfiegilmez.com/2016/09/gelir-daglmnda-son-durum.html> Erişim Tarihi:30/07/2025)

Bu analiz çalışmasının amacı, 2023 yılı verileri kullanılarak dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile gelir dağılımını gösteren Gini katsayısı arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Dolaylı vergi oranının artmasının gelir dağılımı üzerinde nasıl bir etkisi olduğu araştırılmıştır. Çalışmada 21 ülkeye ait 2023 yılı verileri kullanılmıştır. Analizlerde öncelikle değişkenlerin normalliği Shapiro-Wilk testi ile kontrol edilmiş, her iki değişkenin de normal dağılım gösterdiği belirlenmiştir. Dolayısıyla iki sürekli değişken arasındaki ilişki Pearson Korelasyon analizi ile test edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda dolaylı vergilerin payı ve Gini katsayısına ilişkin tanımlayıcı istatistikler ve normallik testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 4-3: Dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı normallik testi

	N	Ort.	Median	SD	Minimum	Maximum	Shapiro-Wilk	
							W	p
Dolaylı Vergilerin Payı	21	0.492	0.490	0.120	0.270	0.710	0.971	0.745
Gini Katsayısı	21	30.362	30.600	5.217	21.600	44.200	0.962	0.554

*p > 0.05 (dağılım normaldir)

Yukarıdaki tablo, araştırma kapsamında incelenen değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikleri ve normallik dağılımını test etmek amacıyla gerçekleştirilen Shapiro-Wilk analiz sonuçlarını içermektedir. Buna göre analiz edilen ilk değişken "Dolaylı Vergilerin Payı"dır. Bu değişkene ait gözlem sayısı (N) 21'dir. Dolaylı vergilerin payının aritmetik ortalaması 0.492 olarak hesaplanmıştır ve medyan değer ise 0.490 olarak belirlenmiştir. Standart sapma değeri 0.120 olup, değişkenin dağılımının minimum değeri 0.270, maksimum değeri ise 0.710 olarak saptanmıştır. Bu değişkene ilişkin normallik dağılımı Shapiro-Wilk testiyle değerlendirilmiş ve test istatistiği (W) 0.971, anlamlılık düzeyi (p) ise 0.745 olarak bulunmuştur. Shapiro-Wilk testinde p değerinin 0.05'ten büyük olması, dolaylı vergilerin payı değişkeninin dağılımının normal dağılımdan anlamlı düzeyde farklı olmadığını göstermektedir. Bu doğrultuda; analizlerde parametrik testlerin kullanımının uygun olduğu değerlendirilmektedir.

İkinci analiz edilen değişken ise "Gini Katsayısı"dır. Bu değişken için toplam gözlem sayısı yine 21 olarak belirtilmiştir. Gini katsayısının aritmetik ortalaması 30.362 olarak hesaplanmış ve medyan değeri ise 30.600 olarak elde edilmiştir. Bu değişkenin standart sapması 5.217 olup, dağılımı 21.600 ile 44.200 arasında değişmektedir. Yapılan Shapiro-Wilk testi sonucunda, W istatistiği 0.962, anlamlılık düzeyi ise 0.554 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen p değerinin 0.05 değerinden büyük olması nedeniyle, Gini katsayısı değişkeninin de normal dağılımdan anlamlı bir farklılık göstermediği ortaya konmaktadır. Bu durumda, bu değişken için de parametrik testlerin kullanılmasının uygun olduğu değerlendirilmiştir.

Her iki değişken için de normallik varsayımı sağlanmış olduğundan, ileri analizlerde korelasyon veya regresyon gibi parametrik testlerin tercih edilmesi mümkündür. Dağılımların normalliği, araştırma sonuçlarının geçerliliğini desteklemektedir ve elde edilen bulguların genel güvenilirliğini artırmaktadır.

Aşağıdaki tabloda dolaylı vergilerin payı ve Gini katsayısı arasındaki pearson korelasyon analizi sonuçları yer almaktadır.

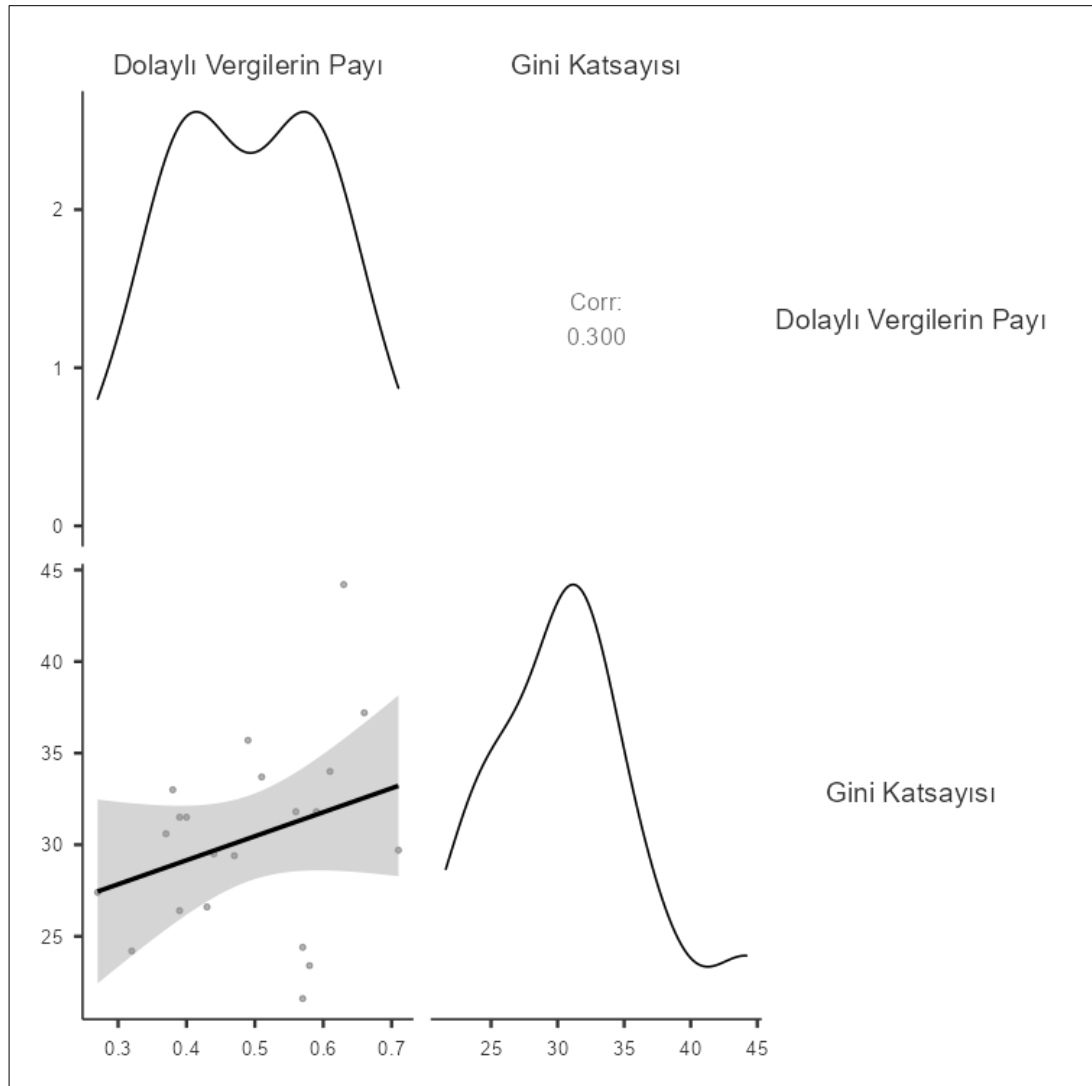
Tablo 4-4: Dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı Korelasyon testi

		Dolaylı Vergilerin Payı	Gini Katsayısı
Dolaylı Vergilerin Payı	Pearson's r	—	
	df	—	
	p-value	—	
Gini Katsayısı	Pearson's r	0.300	—
	df	19	—
	p-value	0.186	—

Yukarıdaki tablo dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla gerçekleştirilen Pearson korelasyon analizi sonuçlarını içermektedir. Analiz sonucuna göre; dolaylı Vergilerin Payı ile Gini Katsayısı arasındaki korelasyon katsayısı (Pearson's r) 0.300 olarak belirlenmiştir. Bu değer, iki değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle; dolaylı vergilerin payı arttıkça, Gini katsayısının da artma eğilimi gösterdiği söylenebilmektedir. Bunun yanı sıra; korelasyon analizi sonucunda elde edilen anlamlılık değeri (p-value) 0.186 olarak bulunmuştur. Bu değer, geleneksel olarak kabul edilen anlamlılık seviyesi olan 0.05'in üzerinde olduğundan dolayı, dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı arasında ilişki olduğu ortaya çıkmaktadır.

Korelasyon analizinde serbestlik derecesi (df) 19 olarak belirlenmiştir. Serbestlik derecesi, analizde kullanılan örneklem büyüklüğüne bağlı olarak hesaplanmıştır ($df = n - 2$). Bulgular ışığında; analiz edilen iki değişken arasında teorik olarak pozitif bir ilişkinin varlığı görülmektedir.

Şekil 4.2: Dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı arasındaki ilişki



Yukarıdaki grafikler, dolaylı vergilerin payı ile Gini katsayısı arasındaki ilişkiyi görsel olarak ifade eden bir saçılım diyagramı ve korelasyon matrisini içermektedir. Grafik, daha önce gerçekleştirilen Pearson korelasyon analiz sonuçlarını destekler niteliktedir. Korelasyon katsayısı (Corr.) grafikte de görüleceği üzere 0.300 olarak belirtilmiş olup iki değişken arasında pozitif yönde bir ilişki olduğunu teyit etmektedir. Grafikteki saçılım

diyagramında yer alan regresyon doğrusunun eğimi pozitif yöndedir ve dolaylı vergilerin payı arttıkça Gini katsayısının arttığını göstermektedir.

Elde edilen görsel bulgular, daha önce gerçekleştirilen korelasyon analizi sonuçları ile tutarlılık göstermektedir. Her iki analiz de dolaylı vergilerin payı ve Gini katsayısı arasındaki ilişkinin teorik beklentilere uygun yönde olduğunu ortaya koymaktadır.

Yapılan analiz çalışmasında görüleceği üzere, gelir dağılımında adaleti gösteren gini katsayısı ile dolaylı vergilerin payı arasında pozitif bir ilişki söz konusudur. Yani, farklı ülkelerin vergi gelirlerinin kompozisyonunda, dolaylı vergi gelirlerinin payı arttıkça gini katsayısı da artmakta dolayısıyla ilgili ülkedeki gelir dağılımında bozulma düzeyi artmaktadır. Bu analiz çalışması ışığında; vergide adalette önemli bir nokta olan toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergi gelirlerinin payı arttıkça yani vergide adalet bozuldukça, bu durum gelir dağılımında adaleti de bozmaktadır. Türkiye’de dolaylı vergilerin payı oldukça yüksek ve gini katsayısı da o denli bozuktur. Burada Türkiye’deki vergi sisteminin adaletsiz olduğu bu çalışma ile yine kanıtlanmış olmaktadır.

3.1.3. Türkiye’de Uygulanan KDV ve ÖTV ile GSYH Arasındaki İlişki

Vergi esnekliği, bir ülkede toplanan vergilerin değişiminin, GSYH miktarındaki değişimine oranını ifade eder. Dolayısı ile esneklik kavramı vergilerin yüzdesel artış veya azalış hızı ile GSYH’deki yüzdesel artış veya azalış hızlarının birbirine oranlanmasıdır. Vergi esnekliği, hem kısa dönem analizlerinde hem de uzun dönemli analizde kullanılmaktadır. Kısa dönem vergi esnekliği analizinde, konjonktür dönemlerinde GSYH değiştikçe vergi gelirlerindeki değişimlerin nasıl olduğu görülmekte iken, uzun dönemde ise vergi gelirlerinin uzun vadede nasıl bir büyüme eğilimi içine girdiğini gösterir (Akar, 2013). Anlaşıldığı üzere, vergi esnekliğinde toplam vergi gelirlerinin yani dolaylı ve doğrudan vergilerin tamamı dikkate alınmaktadır. Ancak KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin miktarındaki yüzdesel değişikliklerin GSYH ile ilişkilendirildiğinde anlamlı değerlendirmelerin ortaya çıkabileceği düşünülmektedir.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’nin 2002 yılından itibaren GSYH miktarları ile önceki yıllara oranla yüzdesel değişimleri yer almaktadır.

Tablo 4-5: Türkiye'nin Milli Gelirindeki Yüzdesele Değişimler

Yıllar	GSYH Miktarı (Milyon TL)	Önceki Yıla Oranla Değişim Oranı (TL % Değişim)
2002	362.110	46,4
2003	472.172	30,4
2004	582.853	23,4
2005	680.276	16,7
2006	795.757	17
2007	887.714	11,6
2008	1.002.756	13
2009	1.006.372	0,4
2010	1.167.664	16
2011	1.404.928	20,3
2012	1.581.479	12,6
2013	1.823.427	15,3
2014	2.054.898	12,7
2015	2.350.941	14,4
2016	2.626.560	11,7
2017	3.133.704	19,3
2018	3.758.774	19,9
2019	4.311.733	14,7
2020	5.048.220	17,1
2021	7.248.789	43,6
2022	15.006.574	107
2023	26.545.722	76,8
2024	43.410.514	63,5

Kaynak: TÜİK. <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=ulusal-hesaplar-113> Erişim Tarihi:12.04.2025

Aşağıdaki tabloda ise, Türkiye'de toplanan KDV ve ÖTV miktarlarının seyri ile yıllara göre yüzdesele değişimleri görülmektedir.

Tablo 4-6: Türkiye'de KDV ve ÖTV Gelirlerinin Yıllara Göre Yüzdesele Değişimi

Yıllar	KDV Miktarı (Bin TL)	ÖTV Miktarı (Bin TL)	Toplam KDV ve ÖTV	Önceki Yıla Oranla Değişim (%)
2002	20.400.201	14.630.000	35.030.201	71,98
2003	27.031.099	22.601.000	49.632.099	41,68
2004	34.325.208	26.648.000	60.973.208	22,85
2005	38.280.429	33.345.000	71.625.429	17,47
2006	50.723.560	36.926.175	87.649.735	22,37
2007	55.461.123	39.110.505	94.571.628	7,89
2008	60.066.230	41.831.723	101.897.953	7,74
2009	60.169.248	43.619.794	103.789.042	1,85

Yıllar	KDV Miktarı (Bin TL)	ÖTV Miktarı (Bin TL)	Toplam KDV ve ÖTV	Önceki Yıla Oranla Değişim (%)
2010	75.649.986	57.285.121	132.935.107	28,08
2011	95.550.463	64.188.786	159.739.249	20,16
2012	103.155.875	71.705.544	174.861.419	9,46
2013	123.878.363	85.461.561	209.339.924	19,71
2014	130.538.554	91.095.043	221.633.597	5,87
2015	153.844.174	105.922.766	259.766.940	17,2
2016	168.808.352	120.401.507	289.209.859	11,33
2017	206.679.678	138.339.229	345.018.907	19,29
2018	250.661.593	133.906.012	384.567.605	11,46
2019	270.152.810	147.134.147	417.286.957	8,5
2020	324.038.872	207.283.203	531.322.075	27,32
2021	533.684.455	205.392.397	739.076.852	39,1
2022	1.076.310.867	419.791.175	1.496.102.042	102,42
2023	2.033.103.327	928.197.438	2.961.300.765	97,93
2024	3.326.805.956	1.451.259.494	4.778.065.450	112,34

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı verileri. <https://www.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi: 12.04.2025

Aşağıdaki tabloda ise Türkiye’de 2002 yılından itibaren ulaşılan GSYH düzeylerindeki yüzdesel değişimleri ile KDV ve ÖTV gelirlerindeki yüzdesel değişimlerin karşılaştırmasını görmekteyiz.

Tablo 4-7: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Esneklik Katsayıları

Yıllar	KDV ve ÖTV Gelirlerinin Yıllık Artışı (%)	GSYH Yıllık Artış (%)	Esneklik
2002	71,98	46,4	1,551293103
2003	41,68	30,4	1,371052632
2004	22,85	23,4	0,976495726
2005	17,47	16,7	1,046107784
2006	22,37	17	1,315882353
2007	7,89	11,6	0,680172414
2008	7,74	13	0,595384615
2009	1,85	0,4	4,625
2010	28,08	16	1,755
2011	20,16	20,3	0,993103448
2012	9,46	12,6	0,750793651
2013	19,71	15,3	1,288235294
2014	5,87	12,7	0,462204724
2015	17,2	14,4	1,194444444

Yıllar	KDV ve ÖTV Gelirlerinin Yıllık Artışı (%)	GSYH Yıllık Artış (%)	Esneklik
2016	11,33	11,7	0,968376068
2017	19,29	19,3	0,999481865
2018	11,46	19,9	0,575879397
2019	8,5	14,7	0,578231293
2020	27,32	17,1	1,597660819
2021	39,1	43,6	0,896788991
2022	102,42	107	0,957196262
2023	97,93	76,8	1,275130208
2024	112,34	63,5	1,769133858

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, 1'in üzerinde esneklik bulunan yıllar, Türkiye'de toplanan KDV ve ÖTV'nin GSYH'dan daha hızlı arttığı yıllar olarak karşımıza çıkmaktadır. 23 yılın toplam 11 yılında, toplanan KDV ve ÖTV miktarları GSYH miktarlarındaki hızı aşmıştır. Özellikle 2009 yılında GSYH miktarına göre rekor düzeyde bir KDV ve ÖTV gelirleri artışı görülmektedir. Dolayısıyla bireylerin gelirlerini dikkate almayan vergiler olan KDV ve ÖTV gibi vergilerin, ülkenin ulaşmış olduğu gayrisafi yurt içi hasıla düzeylerindeki artışın üzerine çıkması, ülkedeki vergi adaletini daha da olumsuz bir hale getirerek gelir dağılımındaki bozukluğu daha derine götürür. Son 23 yılın 11 yılında, KDV ve ÖTV gelirlerinin GSYH düzeylerinden daha hızlı artış göstermesi, ülkemizin vergide adaleti açısından olumsuz bir tablo çizdiğinin başka bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda doğrudan vergileri ve diğer vergilerin de eklendiği düşünüldüğünde, son 23 yılın çoğunda esneklik katsayısı 1'in üzerine çıkacaktır. Yalnızca KDV ve ÖTV gelirlerine göre yapılan hesapla bile son 23 yılın 11 yılında 1'in üzerinde esneklik katsayısı bulunmuştur.

SONUÇ

Türkiye’deki dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %70’leri bulmaktadır. Bu oran Avrupa Birliği’nde %35’ler civarındadır. Bu çalışmada, Türkiye’de uygulanan Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergilerin, toplam vergiler içerisindeki payları ve bu durumun vergilemede adalet ilkesi açısından etkileri incelenmiştir. Analizler, Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğunu ve bu durumun Avrupa Birliği üyesi ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye’nin daha olumsuz bir konumda olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de uygulanan vergi sisteminde, dolaylı vergilerin çok yüksek olması ile vergide adaletin bozuk olduğu gerçektir. Söz konusu vergiler, bireylerin ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının ne olduğu, vergide adalet açısından bakılan noktalardan biridir. Türkiye maalesef vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payı anlamında, Avrupa’nın gelişmiş ülkeleri ile karşılaştırılabilecek durumda değildir ve bu anlamda karnesi oldukça kötü gözükmemektedir. Dolaylı vergiler, vergi idaresi tarafından kolay toplanabilmesi avantajının yanında; gelir dağılımını bozucu etkisi sebebiyle dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının makul seviyelere çekilmesi gerekmektedir. Öte yandan KDV Kanunu’nun istisna ve muafiyetlerle dolup taşıyor olması ise söz konusu kanunları karmaşık hale getirmiş durumdadır. Mevzuatın sade ve basit şekilde yeniden yazılması Türkiye’nin ekonomi alanında odak noktalarından biri olmalıdır. Avrupa Birliği dolaylı vergilerine Türk vergi sistemi dolaylı vergilerinin uyumlaştırma çalışmalarına odaklanması, ÖTV’nin genel tüketim vergisi haline gelmiş durumunun düzeltilmesi açısından son derece önemlidir. ÖTV’li ürünlerde uygulanan ve vergileme ilkelerini temelden zedeleyen verginin vergisinin ödenmesi meselesinin derhal çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Türkiye’de uygulanan ÖTV’nin Avrupa Birliği’nde olduğu gibi temel olarak alkol, enerji ve tütün ürünleri üzerinden alınması halkın refahını olumlu yönde oldukça etkileyecek; yalnızca bu sayılan ürünlerden alınacak olan ÖTV, verginin vergisinin ödenmesi durumunun ortadan kaldırıldığı ürünlerin satışını oldukça artıracak ve devletin ÖTV’yi AB standartlarına çekmesi ile kayba uğrayacağı ÖTV miktarı belki de satış miktarının çok artması ile KDV gelirlerinin artışı ile tolere edilebilecektir. Doğrudan vergi gelirlerinin artışı için gelir ve kurumlar vergisinin gözden geçirilmesi, gerekirse kazanç üzerinden alınan bu iki verginin

birleştirilmesi, basit, sade, anlaşılır şekilde yeniden yazılması, bu reformlar gerçekleştirilirken; diğer taraftan vergi cezalarının caydırıcılığının çok yüksek seviyelere getirilmesi önem arz etmektedir. Özellikle KDV Kanunu'nda yer alan istisnaların gözden geçirilmesi ve mümkünse tamamının ortadan kaldırılarak verginin yayılması, dolaylı vergilere dayalı sistemin doğrudan vergilere doğru kaymasını sağlayacaktır. İstisna ve muafiyetlerin kaldırılması veya gözden geçirilerek en aza indirilmesi vergi gelirlerini olumlu yönde etkilerken, yabancı yatırımcıyı da Türkiye'ye çekme konusunda cazibe noktalarından olabilecektir. Yabancı yatırımcı açısından vergi reformu elbette ki önemlidir ancak, vergi reformunun yanında da hukuk reformunun da yapılması zorunluluk olup Türk yargısının bağımsızlığı konusunda soru işaretlerine sebep olunacak adımlar ve uygulamalardan uzak durulmalıdır. Yabancı yatırımcının gelip Türkiye'de yatırım yaparak üretimini ve ticaretini Türkiye'de yapması devletin vergi gelirlerini artırırken, aynı zamanda istihdama önemli katkısı olacaktır.

Bu tez çalışmasında, Türkiye'nin vergi esnekliği anlamında da pek iyi bir tablo çizmediği ortaya koyulmuştur. Vergi esnekliği kavramı kullanılarak KDV ve ÖTV gelirleri Türkiye'deki Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH) ile karşılaştırılmıştır. Bu analiz, dolaylı vergi gelirlerinin ekonomik büyüme ile paralel bir şekilde artış göstermediğini ve vergi yükünün daha çok dar gelirli kesimler üzerinde yoğunlaştığını ortaya koymaktadır. Yalnızca KDV ve ÖTV gelirleri bakımından yapılan esneklik hesaplarında bile, son 23 yılın 11 yılında esneklik oranının istenmeyen seviyesi olan 1'in üstünde olduğu görülmüştür. Vergi esneklik katsayısının 1'in üstünde olması, Türkiye'de gayri safi yurt içi hasıladan daha hızlı şekilde vergilerin artması anlamına gelmektedir. Bu ise ülkede gelir artarken artan gelirin daha yüksek oranda vergilere gittiği sonucuna bizi götürmektedir. Bu durum ise vergide adaleti zedelemektedir. Vergi gelirlerindeki artışların gayri safi milli hasıla artışları ile orantılı olması gerekmektedir. Vergi esneklik katsayısının 1'in altında tutulması halkın refahının yükseltilmesi açısından önemlidir.

Vergi esnekliğini ortaya koyduğumuz bu çalışmada aynı zamanda, vergide adaleti tesis etmeden gelir dağılımında adaletin sağlanamadığı noktasından yola çıkılarak, gelir dağılımında adaleti gösteren Gini katsayısı ile dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları arasındaki pozitif ilişki ortaya koyulmuştur. Bu ilişki yapılan korelasyon çalışması ile tespit edilmiş ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri

içerisindeki payı artarken Gini katsayısındaki bozulmanın da arttığı görülmüştür. Yapılan korelasyon analizinde Türkiye ile birlikte Avrupa Birliği ülkelerinin Gini katsayıları ile dolaylı vergilerinin payları kullanılmıştır. Türkiye maalesef Gini katsayısı açısından da olumlu bir görünüm sergilememektedir. Türkiye Gini katsayısı açısından Avrupa ülkelerinin olumsuz anlamda oldukça önündedir. Bu bulgu, Türkiye’de dolaylı vergilerin artan payının sosyal adalet açısından olumsuz etkiler doğurduğunu ve vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir engel oluşturduğunu göstermektedir. Türkiye gelir dağılımında adaleti tesis edememiş durumdadır ve bu durum üzerinde, Türkiye’nin vergide adaleti tesis edememesi de oldukça etkilidir. Vergide adaleti tesis edemeyen bir ülkenin gelir dağılımı adaletinde sonuç alabilmesi mümkün değildir.

Türkiye’de KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin yüksek payı ve gelir dağılımındaki eşitsizlikler vergilemede adalet ilkesinin etkin bir şekilde uygulanmasını güçleştirmektedir. Bu durum hem sosyal adaletin hem de ekonomik dengenin sağlanması açısından önemli bir politika sorunu olarak değerlendirilebilir. Bu tez çalışması, dolaylı vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerini göz önünde bulundurarak, vergide adalet ilkesine uygun bir vergi sisteminin oluşturulması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. (2015). “Türkiye’de Gelir Dağılımı.” *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 4(8), 42-59.
- Acuner, S. (2013). “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi.” *Vergi Dünyası Dergisi*, (379).
- Ağdemir, Z. ve Gürkan, C. (2019). “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi.” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 74(2), 465-510.
- Akar, S. (2013). “Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz.” *Maliye Dergisi*, 165 (2), 27–37.
- Altıntaş, M. (2018). “Vergi Adaleti ve Vergi Yükü Kavramları Çerçevesinde Sporcuların Elde Ettikleri Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi.” *Vergi Raporu Dergisi*, 229, Ekim, 45-60.
- Altıntaş, E. (2024). “Kayıt Dışı Ekonominin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi.” *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 6(2), 20-38.
- Arslan, A. (2011). *Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği* (Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ay, H. M. ve Talaşlı, E. (2008). “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki.” *Maliye Dergisi*, 154, 135–155.

- Ay, H. ve Haydanlı, M. L. (2017). "Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi." *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 136-153.
- Aydın, M. S. (2021). "Ödeme Gücüne Ulaşarak Adil Vergi Sistemi Oluşturma: Seçilmiş AB Ülkeleri İncelemesi." *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 28(3), 511-532.
- Bakar, F.; Gerçek, A. ve Mercimek, F. (2013). "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü." *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 62-77.
- Bilici, N. (2024). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Bilici, N. (2020). *Avrupa Birliği ve Türkiye 2*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Biniş, M. (2015). "Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muafılığı." *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 52-63.
- Bıyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*. Bursa: Dora Yayınevi.
- Bozkurt, C. (2014). "Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirmesi ve Türkiye." *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 41-58.
- Börü, İ. E. ve Bilen, A. (2021). "Vergiden Kaçınma Yöntemleri Üzerine Bir Saha Araştırması." *TURAN: Stratejik Araştırmalar Merkezi*, 13(50), 499-513.
- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016). "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi." *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2077-2091.
- Candan, N. (2012). "Türkiye'de 1990 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Politikaları ve Kriz Etkisi." *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 18(1-2), 79-86.
- Cansız, H. (2015). "Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği." *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(2), 433-450.

- Cengiz, E. (2023). "Bir Adalet Kritiği: John Rawls'ın Adalet Anlayışı Hakkında." *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(2), 556-579.
- Ceylan, T. (2006). "Siyaset Felsefesinin Temel Problemlerinden Biri ve Birlikte Yaşamının Koşulu Olan Adalet (Platon)." *Atatürk Üniversitesi Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi*, 14, 159-176.
- Çağan, N. (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çakar, A. S. (2013). "Adalet Mülkün Temeli Midir?" *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 106, 261-276.
- Çat, A. ve Yardımcıoğlu, F. (2020). "Vergi Adaletine Etki Eden Unsurlar Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği." *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 43-75.
- Çataloluk, C. (2008). "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları." *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Çetin, G. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi." *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Çevik, S. ve Doğrukök, M. (2022). "Türkiye'de Hanehalkı Nakit Kullanımını Belirleyen Faktörler." *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi*, 16(1), 63-86.
- Çubukçu, M. ve Önder, D. İ. (2006). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 259 s.
- Demir, İ. C. (2016). "Vergilemede Fayda İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış: Türkiye Örneği." *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 57-66.
- Demir, İ. C. ve Gülten, A. G. Y. (2013). "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması." *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.

- Demircan, A. S. (2015). "Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet / Value Added Tax: Justice on Taxation, Equality and Social State." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 121, 278-289.
- Doğan, A. ve Coşkun, M. E. (2022). "Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan Vergi İsyenları." *Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 28-41.
- Ergür, O. K. ve Köstekçi, A. (2021). "Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği." *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 10(3), 2936-2951.
- Erkuş, H. ve Karagöz, K. (2009). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini." *Maliye Dergisi*, 156, 126-140.
- Eroğlu, O. (2010). "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 57-89.
- Filiz, Ö. (2023). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Gencel, U. ve Kuru, E. (2012). "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi." *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Gök, A. (2007). "Vergi Direncinin Gelişimi." *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 143-163.
- Gök, M.; Biyan, Ö. ve Akar, S. (2013). "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz." *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Güler, H. ve Toparlak, E. (2018). "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması." *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 209-220.

- Gümüş, İ. ve Peran, Ö. G. T. (2017). *Türkiye’de Sosyal Politika Aracı Olarak Gelir Vergisi Uygulaması. Journal of Academic Value Studies*, 3(12), 209-219.
- İnaltong, C. (2012). “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması.” *Vergi Dünyası*, 369(5), 16-30.
- Karaş, E. ve Hayrullahoğlu, B. (2021). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi.” *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 44, 91-105.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri.” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54, 23-44.
- Keskin, N. (2018). “Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri.” *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 60-75.
- Kılıç, Ö. (2018). “Türkiye’de Vergi Adaleti.” *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, 66, 396-411.
- Kurt, S. (2006). “Hayek’in Özgürlük ve Adalet Teorisi.” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2(3), 199-213.
- Merter, M. E.; Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi.” *Maliye Dergisi*, 153(25), 24-50.
- Önder, İ. (2001). “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme.” *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 23-24, 241-254.
- Özcan, B. (yıl bilinmiyor). “Türkiye’de Vergi Yapısı Üzerine Değerlendirmeler.” *İş ve Hayat Dergisi*, 222-240.
- Özcan, G. (2019). “Vergi Kavramının Teorik Çerçevesinin İdeal Bir Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi.” *ICOESS 2019*, 288.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi.” *Maliye Dergisi*, 161(2), 197-214.

- Öztürk, S. ve Ülger, Ö. (2016). “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü.” *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254.
- Peran, T. ve Gümüş, İ. (2017). “Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma.” *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(5), 184-191.
- Sancar, C. ve Şentürk, M. (2012). “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği.” *Akademik Bakış Dergisi*, 28, 1-13.
- Sandalcı, U. (2020). “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi.” *Alanya Akademik Bakış*, 4(3), 1033-1056.
- Saraçoğlu, F. (2013). “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirmesi.” *Maliye Araştırmaları Konferansları*, (40), 60-68.
- Sönmez, S. (2023). “Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Sosyal Adalet Eksenli Vergi Adaleti Kapsamında İncelenmesi.” *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 115-163.
- Sugözü, İ. H.; Yıldırım, H. ve Aydın, H. İ. (2014). “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32, 115-128.
- Susam, N. ve Oktayer, N. (2007). “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005).” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105-123.
- Şaan, A. (2008). “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği.” *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şentürk, S. H. (2006). “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler.” *Çimento ve İşverenler Dergisi*, 20(2), 16-25.

- Şentürk, S. H. (2018). “1961 Ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler.” *Vergi Raporu*, (229), 9-20.
- Şenyüz, D. (2014). “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları.” *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şişman, G. (2009). “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48.
- Tekbaş, A. (2010). “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tekbaş, A., ve Dökmen, G. (2007). “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı.” *Maliye Dergisi*, 153, 195-214.
- Tekin, M. (2021). *Vergilemenin Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi*. (Yayımlanmamış Proje Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Topakkaya, A. (2009). “Aristoteles’te Adalet Kavramı / Der Begriff der Gerechtigkeit bei Aristoteles.” *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(6), 629-633.
- Topuzkanamış, E. (2013). “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 103-131.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı.” *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Tosuner, M. ve ARIKAN, İ. (2015). *Vergi hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uygun, E., & HİCRAN, K. (2019). “Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları).” *Journal of Academic Value Studies*, 3(14), 30-38.
- Türklü, M. E. (2016). “Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikâyetler (1841-1865).” *Current Research in Social Sciences*, 2(3), 130-142.

- Uygun, E. (2023). Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar. *Sayıştay Dergisi*, (130), 467-493.
- Vural, İ. Y. (2010). “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri.” *Maliye Dergisi*, 158, 179-200.
- Yavuz, H. (2015). “Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları.” *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 47-66.
- Yegen, B. (2024). “Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Ödeme Gücünün Tespitine İlişkin Tekniklerin Değerlendirilmesi.” *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (63), 365-373.
- Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi.” *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yılmaz, B.E. ve Batı, M. (2025). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, G. A. (2006). “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi.” *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(1), 239-268.
- Yılmaz, Y. (2019). “Osmanlı Devleti’nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi.” *Vergi Raporu*, 232, 11-22.
- Yılmaz, E., Kizil, C. & Aslan, T. (2021). “Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı Yoluyla Vergi Gelirlerinin Azaltılması Ve Uluslararası İşbirliği Yoluyla Alınan Önlemler (Reduction of Tax Revenues with Base Erosion and Profit Shifting along with Measures taken via International Cooperation).” *International Symposium on Innovative Approaches in Scientific Studies (ISAS Winter-2018)*, SETSCI Conference Indexing System (Vol. 3, p. 30).
- Yolal, M. (2017). “Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi.” *Vergi Raporu*, 215, 9-27.

Yoruldu, M. ve Çamlı, A. Y. (2021), “Robert Nozick Özelinde Liberteryenizmin Vergi Adaleti Tartışması.” *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(46), 1029-1042.

Yoruldu, M., & Yoruldu, N. Z. (2016). “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme.” *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD)*, 1(1), 51-70.

Gelir Vergisi Kanunu. *Resmî Gazete*, 10.06.1961, Sayı:10716, Türkiye.

Kurumlar Vergisi Kanunu. *Resmî Gazete*, 21.06.2006, Sayı:26205, Türkiye.

Katma Değer Vergisi Kanunu. *Resmî Gazete*, 02.11.1984, Sayı:18563, Türkiye.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu. *Resmî Gazete*, 12.06.2002, Sayı:24783, Türkiye.

Vergi Usul Kanunu. *Resmî Gazete*, 10.01.1961, Sayı:10703, Türkiye.

<https://www.mahfiyegilmez.com/2016/09/gelir-daglmnda-son-durum.html> Erişim Tarihi:30.07.2025

<https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-8/clause-1/> Erişim Tarihi:02.08.2025

<https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-9/clause-6/> Erişim Tarihi:02.08.2025

<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf> Erişim Tarihi:02.08.2025

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10000138> Erişim Tarihi:03.08.2025

<https://www.usoud.cz/en/legal-framework/charter-of-fundamental-rights-and-freedoms> Erişim Tarihi:03.08.2025

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/declaration-of-human-and-civic-rights-of-26-august-1789> Erişim Tarihi:03.08.2025

- https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constitution_anglais_oct2009.pdf Erişim Tarihi:03.08.2025
- https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?hseq=1 Erişim Tarihi:03.08.2025
- <https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008> Erişim Tarihi:04.08.2025
- <https://www.constitution.ie> Erişim Tarihi:04.08.2025
- https://www.senato.it/1025?testo_generico=Constitution Erişim Tarihi:05.08.2025
- https://www.congreso.es/docu/constitucion/cst_ingl.pdf Erişim Tarihi:05.08.2025
- <https://www.riksdagen.se/globalassets/07.-dokument--lagar/the-instrument-of-government-2015.pdf> Erişim Tarihi:05.08.2025
- <https://www.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi:12.04.2025
- <https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butcesi-aylik-gerceklesmeleri/> Erişim Tarihi:21.04.2025
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/simple-search Erişim Tarihi:12.04.2025
- https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Living_conditions_in_Europe_-_income_distribution_and_income_inequality Erişim Tarihi:12.04.2025
- <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=ulusal-hesaplar-113> Erişim Tarihi:12.04.2025

EK 1 ORJİNALLİK FORMU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-15
	FRM-YL-15 Yüksek Lisans Tezi Orjinallik Raporu <i>Master's Thesis Dissertation Originality Report</i>	Yayın Tarihi Date of Pub.	04.12.2023
		Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ	
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	
Tarih: 31/10/2025	
Tez Başlığı (Türkçe):TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV VE ÖTV'NİN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN ANALİZİ	
Tez Başlığı (Almanca/Fransızca)*:.....	
Yukarıda başlığı verilen tezin a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 115 sayfalık kısmına ilişkin, 31/10/2025 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orjinallik raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 16 'dır.	
Uygulanan filtrelemeler*:	
1. <input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç	
2. <input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç	
3. <input type="checkbox"/> Alıntılar hariç	
4. <input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar dâhil	
5. <input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç	
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tezin herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
Ad-Soyad/İmza	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Ahmet Can NEFTÇİ
	Öğrenci No	N22231965
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Maliye

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

* Tez **Almanca** veya **Fransızca** yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı **Tez Yazım Dilinde** yazılmalıdır.

**Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları İkinci bölüm madde (4)'3'te de belirtildiği üzere: Kaynakça hariç, Alıntılar hariç/dahil, 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç (Limit match size to 5 words) filtreleme yapılmalıdır.

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-15
		Yayın Tarihi Date of Pub.	04.12.2023
	FRM-YL-15 Yüksek Lisans Tezi Orijinallik Raporu <i>Master's Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

TO HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE

Date: 31/10/2025

Thesis Title (In English):ANALYSIS OF VALUE ADDED TAX AND EXCISE DUTY TAX APLLIED IN TURKEY IN TERMS OF THE PRINCIPLE OF JUSTICE IN TAXATION

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 31/10/2025 for the total of 115 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled above, the similarity index of my thesis is 16 %.

Filtering options applied**:

1. Approval and Declaration sections excluded
2. References cited excluded
3. Quotes excluded
4. Quotes included
5. Match size up to 5 words excluded

I hereby declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

Kindly submitted for the necessary actions.

Name-Surname/Signature

Student Information	Name-Surname	Ahmet Can NEFTÇİ
	Student Number	N22231965
	Department	Public Finance
	Programme	Public Finance

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Doç.Dr. Ayşe Nil TOSUN

**As mentioned in the second part [article (4)/3]of the Thesis Dissertation Originality Report's Codes of Practice of Hacettepe University Graduate School of Social Sciences, filtering should be done as following: excluding refence, quotation excluded/included, Match size up to 5 words excluded.

EK 2 ETİK KURUL MUAFİYET FORMU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-09
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-YL-09	Revizyon No Rev. No.	02
	Yüksek Lisans Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for Master's Thesis</i>	Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA

Tarih: 30/10/2025

Tez Başlığı (Türkçe): TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV VE ÖTVNİN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN ANALİZİ

Tez Başlığı (Almanca/Fransızca)*:

Yukarıda başlığı verilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır.
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne veya ruh sağlığına müdahale içermemektedir.
4. Anket, ölçek (test), mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme gibi teknikler kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırma niteliğinde değildir.
5. Diğer kişi ve kurumlardan temin edilen veri kullanımını (kitap, belge vs.) gerektirmektedir. Ancak bu kullanım, diğer kişi ve kurumların izin verdiği ölçüde Kişisel Bilgilerin Korunması Kanuna riayet edilerek gerçekleştirilecektir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Ad-Soyad/İmza

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Ahmet Can NEFTÇİ
	Öğrenci No	N22231965
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Maliye

DANISMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Doç.Dr. Ayşe Nil TOSUN

* Tez Almanca veya Fransızca yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı **Tez Yazım Dilinde** yazılmalıdır.

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-09
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-YL-09 Yüksek Lisans Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for Master's Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE UNIVERSITY GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE	
Date: 30/10/2025	
ThesisTitle (In English):ANALYSIS OF VALUE ADDED TAX AND EXCISE DUTY TAX APLLIED IN TURKEY IN TERMS OF THE PRINCIPLE OF JUSTICE IN TAXATION	
My thesis work with the title given above:	
<ol style="list-style-type: none"> Does not perform experimentation on people or animals. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.). Does not involve any interference of the body's integrity. Is not a research conducted with qualitative or quantitative approaches that require data collection from the participants by using techniques such as survey, scale (test), interview, focus group work, observation, experiment, interview. Requires the use of data (books, documents, etc.) obtained from other people and institutions. However, this use will be carried out in accordance with the Personal Information Protection Law to the extent permitted by other persons and institutions. 	
I hereby declare that I reviewed the Directives of Ethics Boards of Hacettepe University and in regard to these directives it is not necessary to obtain permission from any Ethics Board in order to carry out my thesis study; I accept all legal responsibilities that may arise in any infringement of the directives and that the information I have given above is correct.	
I respectfully submit this for approval.	
Name-Surname/Signature	

Student Information	Name-Surname	Ahmet Can NEFTÇİ
	Student Number	N22231965
	Department	Public Finance
	Programme	Public Finance

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Doç.Dr. Ayşe Nil TOSUN