



TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ

Özalp KILIÇ*

Öz

Vergi adaleti, üzerinde en çok tartışılan kavramlardan biridir. Vergi adaletinin temel amacı, vergi yükünün bireyler arasında eşit bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda mali güç yaklaşımından yararlanılmaktadır. Vergi adaletinin bir takım araçları da bulunmaktadır. Bunlar; en az geçim indirimi, artan oranlı tarifeler, ayırma ilkesi, muafiyetler ve istisnalardır. Türkiye’de mali güç yaklaşımı vergilemede adaletin ve eşitliğin en temel göstergesidir. Nitekim Anayasanın 73. maddesi de mali güç yaklaşımını benimsemiştir. Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye’de mali güç anlayışı doğrultusunda vergilemede adaletin ne derece sağlandığını tespit etmektir. Bu bağlamda vergi gelirlerine ilişkin veriler göz önünde bulundurularak Türkiye’nin dolaylı-dolaysız vergileme tercihinin, gelir, servet ve tüketim vergilerinin gelişimine, çıkartılan vergi aforlarına, uzlaşma sonuçlarına ve kayıt dışı ekonominin boyutuna değinilmiştir. Türkiye’de her ne kadar Anayasanın adalet ölçüsü mali güç olsa da, 2006-2016 yılları arasında vergi yapısı incelendiğinde vergilemede adaleti sağlamada mali güç yaklaşımının dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu bağlamda Türk vergi yapısının vergi adaletini sağlayamadığı söylenebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Adalet İlkesi, Eşitlik İlkesi, Mali Güç, Türk Vergi Yapısının Değerlendirilmesi.

TAX JUSTICE IN TURKEY

Abstract

Justice of taxation is one of the term that has always been discussed. The main aim of the tax justice is distributing the tax onto individuals in the fairest way. To achieve this, the term of financial strength approach is being used. There also exists several tools that ensures justice of taxation such as minimum living allowance, progressive taxes, the principle of differentiation, exemptions and exceptions. The financial strength approach in Turkey is a major indicator of justice and equity in Turkish taxation system. Also the 73rd article of Turkish constitution states the financial strength is a tool for ensuring equality and tax justice, too. The main purpose of this research is to determine to what extent providing the justice of taxation in accordance with the concept of financial strength in Turkey. In this context, Turkey’s preference between direct and indirect taxation, the development of income, wealth and consumption taxes, the frequency of tax amnesties, the results of reconciliation and the dimensions of shadow economy has been mentioned by taking into consideration of the data of the tax income. Although the financial strength is defined as the justice measurement of Turkish Constitution, financial strength do not seem to be taken into account as a tool for ensuring justice of taxation when tax structure is investigated between 2006-2016. In this context, it could be said that Turkish tax structure could not ensure justice of taxation.

Keywords: Tax Justice, Justice Principle, Equality Principle, Financial Strength, Evaluation of Turkish Tax Structure.

GİRİŞ

Hiç şüphesiz ki hukuk alanında en çok tartışılan, farklı görüşlere konu olan ve tanımlanması en güç olan temel kavram adalettir (Güriz, 1990: 13, Gözler, 2008: 77). Bu kavramın müteharrik yapısına bağlı olarak yer ve zamana, kişiye ve topluma göre değişen anlamı, herkes tarafından kabul edilebilir bir adalet tanımının oluşmasını zorlaştırmaktadır (Karagöz, 2002: 267). Adalet, en basit haliyle “olması gereken”dir. Fakat olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı da her zaman farklı değer yargılarını içermektedir (Soydan, 1998: 81). Bu sebeple kimi düşünürler,

* Yüksek Lisans Öğrencisi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, ozalpkilic@gmail.com



adaletin tanımlanmasının boşuna bir çaba olduğunu belirtmektedir (Gürdal, 1994: 5). Ancak kişilerin ve toplumların değer yargılarına göre şekillenen adaletin temelde iki nokta üzerinde yoğunlaştığı söylenebilmektedir. Buna göre adalet, bireylerin özgürlüklerinin korunması ve toplum içerisindeki eşitsizliğin giderilmesi ile mümkün olabilmektedir. İşte bu noktada devlet, toplumdaki adaleti tesis etmek amacıyla vergilendirme konusunda sahip olduğu yetkisini bir araç olarak kullanmakta ve vergiler yoluyla adaleti sağlamayı hedeflemektedir (Ata, 2001: 29).

Vergilemede adalet anlayışının Türkiye’deki durumunu ortaya koymaya çalışan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi adaleti kavramının kuramsal çerçevesine yer verilecektir. Çalışmanın ikinci bölümde vergi adaletiyle ilgili Anayasal düzenlemelere yer verilecektir. Üçüncü ve son bölümde ise Türkiye’de vergi adaleti çeşitli kriterler ve istatistikler göz önünde bulundurularak değerlendirilmelere tabi tutulacaktır.

1. VERGİ ADALETİ KAVRAMININ KURAMSAL ÇERÇEVESİ

Tıpkı adalet kavramı gibi devletin sunmuş olduğu hizmetler dolayısıyla katlandığı mali külfetin bireyler arasında nasıl paylaşılacağı ve vergilemede adaletin ne şekilde sağlanacağı konusu da uzun zamandan beri tartışılan bir konudur (Öztürk, 2012: 16). Çünkü adalet kavramında olduğu gibi vergilemede adaletin de kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişen bir yapısının olması, herkes için kabul edilebilir bir ölçütün bulunmasını olanaksız kılmaktadır (Akdoğan, 2013: 206). Bu sebeple vergi adaleti, içeriği çok farklı şekillerde doldurulabilecek bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Demircan, 2015: 279). Vergi adaletine ilişkin ilk tartışmalar eski çağlarda ortaya çıkmakla birlikte, konuya ilişkin temel kriterlerin 18. yy’da kesinlik kazanmaya başladığı görülmektedir (Agun ve Tavşancı, 2017: 165).

Adam Smith’e göre devlet, toplumdaki bireylerin ortak uzlaşısı ile oluşturulmuş bir organizasyondur. Bu organizasyonun varlığı sayesinde gelir elde eden bireyler, elde ettiği gelire orantılı olarak organizasyonun finansmanına vergiler ile katkı sağlamalıdır. A. Smith, böyle bir sistemde vergilemede adaletin sağlanmış olacağını düşünmektedir (Güran, 2004: 245). Adolph Wagner ise vergilemede adaletin sağlanabilmesi için genelliğin ve eşitliğin yerine getirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Buna göre, vergiyi doğuran olay ile açık bir ilişki içerisine giren herkes vergi yükümlülüğüne tabi olmalıdır. Bu husus vergilerin genelliğini ifade etmektedir. A. Wagner’in eşitlikten kastı ise yükümlülerin ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasıdır. Buna göre, mali gücü aynı olan yükümlülerden aynı verginin alınması (yatay eşitlik), buna karşılık mali gücü farklı olanlardan ise farklı verginin alınması (dikey eşitlik) vergilemede eşitliği ifade etmektedir (Şenyüz ve diğerleri, 2015: 19-21, Akdoğan, 2013: 206, Güran, 2004: 245). Görüleceği üzere eşitlik prensibinin vergide adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır (Akdoğan, 2013: 206-207). Bu durumda, adalet prensibinin özünde eşitlik prensibini içerdiği söylenebilmektedir (Çeçen, 1975: 97). Daha sonra, Fritz Neumark, A. Wagner’in vergi adaleti anlayışını genişleterek genelliğin ve eşitliğin yanında nispiliğin de gerçekleştirilmesi gerektiğini savunmuştur. Neumark’ın nispilik ile kastettiği husus, yükümlülerin şahsi durumlarını dikkate almak suretiyle, vergilendirme öncesinde bireyler arasında var olan nispi ilişkinin vergilendirme sonrasında da korunmasıdır. Farklı bir ifadeyle vergi ödemekle mükelleflerin refah düzeyinde meydana gelen azalışın birbiriyle orantılı olması gerekmektedir (Şener, 2014: 247, Güran, 2004: 245). Bir diğer anlayışa göre ise, piyasa kendi dinamiklerine bırakıldığında, piyasa başarısızlığı olarak nitelendirilen kötü işleyiş nedeniyle gelir dağılımında adaletten uzaklaşmaktadır. Bu durumda adaleti sağlamak amacıyla piyasanın yaratmış olduğu birincil dağılım sonuçlarının, toplumda geçerli olan adalet anlayışı doğrultusunda vergiler aracılığıyla



yeniden düzenlenmesi gerekmektedir (Öztürk, 2015: 289). Burada vergi adaleti bir araç olarak karşımıza çıkmakta ve gelir dağılımında adaletin de ön koşulu olarak nitelendirilmektedir.

Görüldüğü üzere, vergilemede adalet ilkesinin içeriğiyle ilgili olarak ortaya konan farklı bakış açıları, aslında büyük ölçüde birbirlerini tekrar eden ve tamamlayan niteliktedir. Genel bir ifadeyle, vergi adaleti, mali bir araç olarak vergi yükünün yükümlüler arasında nasıl paylaşılacağına ve sosyoekonomik politika aracı olarak da ne şekilde kullanılacağına ilişkin bir kavramdır (Agun ve Tavşancı, 2017: 165). Vergi yükünün yükümlüler arasında nasıl paylaşılacağına ilişkin birbirinin alternatifi olan iki temel yaklaşımdan söz edilmektedir. Bu iki yaklaşım; fayda (yarar) yaklaşımı ve mali güç¹ yaklaşımıdır (Yereli ve Ata, 2011: 22-23).

Fayda yaklaşımı, vergi yükünün; kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan faydanın göz önünde bulundurulması suretiyle bireyler arasında paylaşılmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2013: 219). Buna göre vergilemede yatay adaletin sağlanması için aynı fayda seviyesine sahip olanların aynı vergiyi ödemesi gerekmektedir. Buna karşın dikey adaleti sağlamak için de kim daha fazla fayda sağlıyorsa onun daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir. Böylece hizmetlerden fayda sağlamayanların da vergilendirilmemesi yoluna gidilecektir (Çelikkaya ve diğerleri, 2013: 8). Fayda yaklaşımında kamusal mal ve hizmetlerin, piyasadaki özel mallar gibi arz ve talep koşulları doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak tam kamusal malların karakteristik özelliklerinden dolayı bu şekilde değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır (Ata, 2001: 37). Bu sebepten ötürü alternatif bir vergileme prensibi olan mali güç yaklaşımı geliştirilmiştir.

Mali güç yaklaşımı, fayda yaklaşımının vergilemede adaleti sağlama konusundaki sıkıntıları göz önüne alınarak ortaya atılmış bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, sosyal devlet anlayışında vergi adaletini sağlama konusunda bir araç olarak kullanılmaktadır (Öncel ve diğerleri, 1985: 60). Bu yaklaşıma göre, mükelleflerin gelir, servet ve harcama düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilemede adaleti sağlamak için, vergileme sırasında bu farklılıkların dikkate alınması ve herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2013: 221). Böylece benzer mali güce sahip kişiler eşit oranda vergilendirilerek yatay adalet sağlanacak, farklı mali güce sahip olan kişiler de farklı oranda vergilendirilerek dikey adalet sağlanacaktır. Bunun yanı sıra mali güce sahip olmayan bireyler ise vergilendirilmeyecektir (Öztürk, 2012: 19). Dolayısıyla mali güce göre vergilendirme ile vergi yükü, yükümlülerin ödeme kapasitelerine göre dağıtılacaktır (Agun ve Tavşancı, 2017: 165).

Günümüzde, vergilemede mali güç yaklaşımının benimsenmesi konusunda görüş birliği bulunmasına karşın, mali güce nasıl ulaşılacağı konusu bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir. Ancak, uygulamada mali gücün kavranabilmesi açısından; en az geçim indirimi², artan oranlı tarifeler³, gelir kaynağının göz önünde bulundurulması (ayırma

¹ Maliye yazınında “mali güç” ile “ödeme gücü” kavramlarının birbirinin yerine geçecek şekilde kullanıldığı görülmektedir. Ancak, ödeme gücü kavramı kişilerin sadece gelirini baz alan ödeme kabiliyetini ifade ederken; mali güç kavramı daha geniş bir anlamda kişilerin gelirini, servetini ve harcamalarını kapsamaktadır. Bu sebeple çalışmada mali güç kavramına yer verilmiştir (Ayrıntılı bilgi için bkz., Budak, 2006: 2).

² **An az geçim indirimi**, bir bireyin ve ailesinin hayatını devam ettirebilmesi için zaruri olan ve vergiden istisna edilen gelir kısmıdır (Ayrıntılı bilgi için bkz., Tekeli, 1960: 85-94).

³ **Artan oranlı tarifeler**, vergi matrahındaki artış ve azalışa bağlı olarak vergi oranlarının da aynı doğrultuda arttığı veya azaldığı vergi tarifeleridir (Ayrıntılı bilgi için bkz., Akdoğan, 2013: 242-249).



prensibi)⁴, muafiyet ve istisnalar gibi bir takım vergilendirme tekniklerinden yararlanıldığı görülmektedir (Budak, 2006: 114).

Vergi adaletine ilişkin açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, vergi yükünün adil dağılımını sağlamayı hedefleyen bir vergi sisteminde; genellik prensibine uygun olarak bütün yükümlülerin tam olarak kavranması, kayıt dışılığın önlenmesi, kimden ne miktarda vergi alınacağı ve yükümlülerin mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağı belirlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağıtılması, farklı durumda olan kişilerden aynı düzeyde verginin alınmaması, kişinin geçimine yetecek gelirin vergilendirilmemesi ve gelirin kaynağına göre farklı vergilendirme rejimlerine tabii tutulması büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2013: 206).

2. ANAYASAL DÜZEYDE TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ

Anayasa, devletin temel yapısını ve işleyişini düzenleyen, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan en üst kanundur. Bu sebeple vergi kanunlarının anayasaya aykırı olması düşünülemez. O halde, tüm vergi sistemlerinin ilk kaynağını anayasalar oluşturmaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2015: 16).

1982 Anayasası’nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti’nin nitelikleri sıralanmış ve bunlardan biri olarak “sosyal hukuk devleti” kavramına vurgu yapılmıştır. Bu vurgulama ile gelirin yeniden dağıtımını sağlayacak eşitlikçi bir adalet anlayışının benimsendiği söylenebilmektedir (Güran, 2004: 255). Yine Anayasa’mızın 10. maddesine baktığımızda, ayırım gözetilmeksizin herkesin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir zümreye veya sınıfa ayrıcalık tanınmayacağı belirtilmektedir. Buradan hareketle, vergilerin herkes için genel olduğu ve bunu yanı sıra aynı konumdaki yükümlülerin aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması gerektiği, buna karşılık farklı konumdaki yükümlülerin ise farklı vergilendirme şartlarına tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılabilmektedir. Yine Anayasa’mızın 55. maddesine baktığımızda, devletin, çalışanların adaletli bir ücret elde etmeleri ve sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alması gerektiğine yer verilmiştir. Bu maddeden gelir dağılımını düzenlemek ve adaleti tesis etmek açısından ayırma ilkesinin uygulanabileceği sonucuna ulaşılabilmektedir.

Bu genel düzenlemeler dışında vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddede; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” ifadelerine yer verilmektedir. Bu ifadeler göz önünde bulundurulduğunda, ilgili maddenin vergilemede eşitlik, genellik ve adalet ilkelerine ve mali güç yaklaşımına açıkça vurgu yaptığını görebilmekteyiz (Güran, 2004: 254).

Anayasa’mızın 73. maddesinde vergilerin mali güce göre alınacağı hükme bağlanmış olmasına karşın, mali gücün göstergelerinin neler olduğu belirtilmemiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi Kararları’na baktığımızda, ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olarak kabul edildiğini görebilmekteyiz⁵.

⁴ **Ayırma prensibi**, emekten arzı sonucunda elde edilen gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergilendirilmesidir (Ayrıntılı bilgi için bkz., Akdoğan, 2013: 252-256).

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013, E. 2013/72, K. 2013/126, (RG:24.01.2014, 28892).



Anayasa ile çizilen bu çerçevede Türk vergi uygulamalarının, vergilemede adalet prensibine uygun olacak şekilde tasarlanmış olması beklenmektedir. Ancak durumun gerçekte böyle olup olmadığına ilişkin değerlendirmelere bir sonraki bölümde yer verilecektir.

3. İSTATİSTİKLERLE TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ (2006-2016)

Gelişmekte olan ülkelerde vergilemede adaletin sağlanması konusunda önemli sorunlar ile karşılaşmaktadır. Çünkü gelişmekte olan ülkeler açısından temel öncelik vergilemede adaletin sağlanması değil, sanayileşme sürecinin tamamlanmasıdır. Bu nedenle vergi yükü, daha çok satış üzerinden alınan dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bunun yanı sıra, bu tür ülkelerde vergilerin ağırlıklı olarak mali amaca hizmet etmek amacıyla kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle, vergilemede adaletin sağlanması, hükümetlerin öncelikleri arasında yer almamaktadır (Ay ve Talaşlı, 2008: 142, Agun ve Tavşancı, 2017: 170).

Belirtmek gerekir ki vergilendirme, gelişmekte olan ülkelerin iç kaynaklarını kullanarak kendilerini kalkındırabilmeleri açısından kilit rol oynayan bir konudur. Bu çerçevede vergiler, gelir sağlamaktan çok daha fazlasını yapmalı, kalkınmayı teşvik edecek mali bir araç olarak tasarlanmalıdır. Özellikle vergi sistemlerinin şeffaf ve adil bir şekilde tasarlanması, sadece kamu gelirlerinin artırmakla kalmayacak; bunun yanında vergi tabanı genişleyerek sosyal adalet sağlanacak ve iyi yönetim güçlenecektir. Böylece kamunun hesap verilebilirliği de artacaktır. Zira etkin işleyen, adil ve şeffaf vergi yapısı, yabancı yatırımcılar için cazip bir hal alarak yatırım kararlarını etkilemede önemli bir rol oynayacaktır. Böylece artan vergi gelirleri, gelişmekte olan ülkeler için sürdürülebilir bir fon sağlayacaktır (Uludağ ve Turunç, 2014: 3-4).

Tablo 1: Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2006-2016)

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Oran (%)	81,2	82,3	82,3	82,3	85,3	88,1	86,2	86,4	85,8	87,4	85,6

Kaynak: Oranlar, tarafınca T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> internet adresinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

Tablo 1’de görüleceği üzere, ülkemizde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı son on yılda dalgalı bir seyir izlemekle birlikte ortalama % 84,8 civarında olmuştur. Vergi gelirlerinin kamu gelirleri içindeki payı, aynı zamanda milli ekonomideki yerini ortaya koymaktadır. Bu pay, vergilerin bir politika aracı olarak ne derece etkili olabileceği konusunda önemli bilgiler vermektedir. Ülkemiz de gelişmekte olan ülkeler arasında yer aldığı için, kalkınma konusunda vergilemede adaletin önemli bir yeri vardır.

Bu bölümde 2006-2016 yılları arasında Türkiye’de; dolaylı-dolaysız vergilerin, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin, vergi adaletini zedeleyen af ve uzlaşma gibi uygulamaların ve kayıt dışı ekonominin gelişimine yer verilecektir.

3.1. Türkiye’nin Dolaylı-Dolaysız Vergileme Tercihi

Dolaylı vergiler, mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen ve onların fiyatlarının bir parçası olarak algılanan vergilerdir. Ülkemizde dolaylı vergileri arasında; KDV, ÖTV, BSMV, ŞOV, ÖİV, Damga Vergisi, Harçlar, Gümrük Vergisi ve çeşitli yerel tüketim vergileri yer almaktadır. Dolaysız vergiler ise gelir ve servet unsurları üzerinden tahsil edilen vergilerdir. Buna göre Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak ve Çevre Temizlik Vergileri ise dolaysız vergiler arasında yer almaktadır.



Vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından mali gücün unsurlarına göre vergilendirme yapılması gerektiğine önceki bölümlerde değinilmişti. Bu bağlamda toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olması gerekmektedir. Çünkü dolaysız vergiler, başta gelir vergisi olmak üzere artan oranlı tarifeye sahip olması, yükümlülerin şahsi durumlarını kavrayabilmesi, en az geçim indirimi uygulamasına ve ayırma prensibine olanak sağlaması nedeniyle adaleti tesis etmede daha işlevsel sonuçlar üretebilmektedir (Ayrıntılı bilgi için bkz., Mutlu ve Çelen, 2012: 22-27, Çelik, 2016: 257-258).

Tablo 2: Türkiye ve Avrupa Birliği (EU-28) Ülkelerinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2006-2016)

Yıllar	Dolaylı Vergilerin Payı		Dolaysız Vergilerin Payı	
	Türkiye (*)	Avrupa Birliği Ortalaması (EU-28)	Türkiye (*)	Avrupa Birliği Ortalaması (EU-28)
2016	66,58	34,88	33,42	65,12
2015	67,78	35,18	32,22	64,82
2014	66,88	35,07	33,12	64,93
2013	68,66	34,84	31,34	65,16
2012	66,26	35,03	33,74	64,97
2011	67,02	35,00	32,98	65,00
2010	67,77	34,89	32,23	65,11
2009	63,96	33,94	36,04	66,06
2008	64,57	33,74	35,43	66,26
2007	65,75	34,60	34,25	65,40
2006	68,08	34,79	31,92	65,21

Kaynak: Oranlar, tarafınca T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> ve European Commission, Taxation and Customs Union, <https://ec.europa.eu/> internet adreslerinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

Not^(*): 1. Yerel yönetimler tarafından tahsil edilen “Emlak Vergisi” ve “Çevre Temizlik Vergisi⁶” kalemleri hesaplamaya dâhil edilmiştir.
2. Mahalli İdareler tarafından tahsil edilen “Harçlar” ve “Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri” kalemleri hesaplamaya dâhil edilmiştir.
3. Genel Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde yer alan “Diğer Dış Ticaret Gelirleri”, “Kaldırılan Vergi Artıkları” ve “Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler” kalemleri hesaplamaya dâhil edilmemiştir.

Tablo 2’de Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinde toplam vergi gelirleri içerisinde yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin 2006-2016 yılları arasındaki gelişimi ortaya konulmaktadır. 2016 yılında, Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı % 66,58, dolaysız vergilerin payı ise %33,42 olarak hesaplanmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinin ortalamasına baktığımızda, 2016 yılında bu oranların dolaylı vergiler açısından % 34,88, dolaysız vergiler açısından ise % 65,12 olduğunu görebilmekteyiz. Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye’nin dolaylı-dolaysız vergileme tercihi neredeyse birbirinin tam tersidir. Son on yılda Türkiye’de dolaylı-dolaysız vergileme tercihinin baktığımızda, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ortalama % 66,66 ile ağırlıkta olduğu görülmektedir. Buna karşın dolaysız vergilerin

⁶ Çevre Temizlik Vergisi bir yönüyle (kiracı veya mülk sahibinin ödemesine bağlı olarak ya da mali anestezieye uygun olması nedeniyle) dolaylı vergi olarak da algılanabilmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan ayırmada “yerel dolaysız vergi” olarak nitelendirilmiştir.



son on yıl ortalaması % 33,33 olarak hesaplanmıştır. Dolaylı vergilerin payının en düşük olduğu yıl % 63,96'lık oran ile 2009, en yüksek olduğu yıl ise % 68,66'lık oran ile 2013 olmuştur.

Bu veriler doğrultusunda ülkemizde vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığını, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerinin yarından fazlasını oluşturduğunu ve Türk vergi yapısının vergilemede adaleti sağlamadan uzak olduğunu söyleyebilmekteyiz.

3.2. Gelir, Servet ve Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Önceki bölümde bahsettiğimiz üzere harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler dolaylı vergileri oluştururken, gelir ve servet üzerinden tahsil edilen vergiler ise dolaysız vergileri oluşturmaktadır. Ülkemizde harcama vergileri daha çok temel tüketim maddeleri üzerinden alınmaktadır. Bu temel tüketim maddeleri, düşük gelirli grupların tüketimlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Dolayısıyla dolaylı vergi gelirlerinde artış yaşandıkça, düşük gelirli grupların da vergi yükü artmaktadır. Bunun yanı sıra harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler, piyasadaki fiyat mekanizması aracılığıyla kolaylıkla başkalarına devredilebilmektedir. Verginin yansımaları olarak adlandırılan bu durumda, vergi yükü, genellikle yüksek gelir grubundaki bireylerden düşük gelir grubundaki bireylere doğru aktarılmaktadır. Bu durum da vergilemede adaleti ve gelirin dağılımını olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Tablo 3: Gelir, Servet ve Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Oranı (%) (2006-2016)

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Payı	Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Payı	Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Payı
2016	29,64	66,58	3,78
2015	28,48	67,78	3,74
2014	29,37	66,88	3,75
2013	27,77	68,66	3,57
2012	29,92	66,26	3,82
2011	29,10	67,02	3,88
2010	28,42	67,77	3,81
2009	32,17	63,95	3,88
2008	31,90	64,57	3,53
2007	30,81	65,76	3,43
2006	28,54	68,08	3,38

Kaynak: Oranlar, tarafınca T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> internet adresinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

Not: 1. Mahalli İdareler tarafından harcama ve servet üzerinden alınan vergiler de hesaplama dâhil edilmiştir.
2. Genel Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde yer alan “Diğer Dış Ticaret Gelirleri”, “Kaldırılan Vergi Artıkları” ve “Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler” kalemleri hesaplama dâhil edilmemiştir.

Tablo 3’te 2006-2016 yılları arasında gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerin, genel bütçe vergi gelirlerine oranı yer almaktadır. 2016 yılında vergi gelirlerinin % 29,64’ü gelir üzerinden alınan vergilerden, % 66,58’i harcamalar üzerinden alınan vergilerden ve % 3,78’i servet üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Son on yıl içerisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin ortalama % 66,66 ile ağırlıkta olduğu açık bir şekilde görülmektedir. İlgili yıllarda servet üzerinden alınan vergilerin payı ortalama % 3,68 civarında kalmıştır. Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yok denecek kadar azdır. Bu bağlamda Türk vergi yapısının mali gücü yeterince temsil etmediği, bu çerçevede de vergilemede adaletten uzaklaşıldığı söylenebilmektedir.



3.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Tablo 4'te bu vergilerin 2006-2016 yılları itibariyle gelişimine yer verilecektir.

Tablo 4: Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Gelir Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2006-2016)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gelir Verg.	72,2	71,5	69,2	68,1	65,9	64,4	66,1	68,7	69,6	72,0	69,2
<i>Beyana Dayalı</i>	5,1	4,4	4,8	5,2	5,1	5,6	5,4	4,8	4,1	4,3	4,7
<i>Basit Usulde</i>	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4
<i>GV Tevkifatı</i>	90,9	91,9	91,6	91,3	91,3	90,9	91,6	92,2	93,2	93,2	92,9
<i>Geçici Vergi</i>	3,4	3,1	3,1	2,9	3,0	2,9	2,5	2,5	2,3	2,1	2,0
Kurumlar Verg.	27,8	28,5	30,8	31,9	34,1	35,6	33,9	31,3	30,4	28,0	30,8
<i>Beyana Dayalı</i>	4,7	1,1	3,1	2,7	2,4	13,1	5,3	7,2	1,9	1,3	6,6
<i>KV Tevkifatı</i>	1,9	0,3	1,1	2,2	1,1	1,2	0,8	0,5	0,6	0,8	0,6
<i>Geçici Vergi</i>	93,4	98,6	95,8	96,1	96,5	85,7	93,9	92,3	97,5	97,9	92,8

Kaynak: Oranlar, tarafınca T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> internet adresinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

2006 yılında gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisinin payı % 72,2, kurumlar vergisinin payı ise %27,8 olarak hesaplanmıştır. Yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemekle birlikte 2016 yılında bu oranlar, gelir vergisi açısından % 69,2, kurumlar vergisi açısından ise %30,8 olmuştur. Gelir üzerinden alınan vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payının düşmesine karşın kurumlar vergisinin payının artması ilk başta ayırma prensibinin uygulamaya çalışıldığını işaret etmektedir. Ancak gelir vergisi gelirlerinde yaşanan düşüş, artan oranlı tarife yapısının dikleşmesine neden olmaktadır. Bu husus ise vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir.

İlgili yıllarda gelir vergisinin ortalama % 91,90'luk kısmının kaynakta kesinti (tevkifat) yoluyla tahsil edildiği görülmektedir. Bu yöntem ile vergi yükümlüsü gelirini vergisi ödenmiş bir şekilde elde etmektedir. Ancak bu yöntem özellikle ücret gelirlerinde vergilemede adalet ile bağdaşmayan bazı sonuçları beraberinde getirmektedir. Öncelikle tevkifat yoluyla tahsil edilen vergilerde ücretler artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilirken, diğer gelirlerin vergisi sabit oranlar üzerinden hesaplanmaktadır (Öz ve Akçay, 2013: 5). Bu durum artan oranlılık yapısının bozulmasına neden olmaktadır. Bunun yanı sıra, diğer gelir sahipleri, vergilerini izleyen takvim yılı içerisinde taksitler ile ödeme imkânına sahip olduğundan, kaynakta kesinti yapılan gelir sahiplerine göre, özellikle enflasyon oranlarının yüksek olması ve ödeme süresinin uzun olması nedeniyle yıllık faiz haddi kadar maddi çıkar elde etmektedir. Ayrıca kaynakta kesinti yoluyla vergilendirmede, çalışanlar, gelirin elde edilmesi için yapılan giderleri indirim konusu yapamamaktadır. Ancak diğer gelir sahipleriyle sermaye sahipleri, kendilerine yasalar ile sunulmuş imkânlardan yararlanarak vergi yüklerini önemli miktarda azaltmaktadır. İşte bu hususlar, vergilemede adaletten sapmaları meydana getirmektedir.

Kurumlar vergisi gelirlerine baktığımızda, beyana dayanan kurumlar vergisi gelirlerinin dalgalı bir seyir içerisinde ortalama % 4,49 civarında olduğunu, bunun yanı sıra kurumlar vergisi geçici vergi gelirlerinin de % 94,59 civarında olduğunu görebilmekteyiz. Bu durum, kurumların



ödedikleri geçici vergiye yakın miktarda vergi ödediğini, yani, yıl sonu verilen beyannamelerde yıl içerisinde ödenenden fazla vergi ödenmediğini göstermektedir. Dolayısıyla, kurumların vergi yükünü azaltmak bağlamında vergiden kaçındığı veya kaçırdığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu husus, vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır.

3.2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Ülkemizde servet üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Tablo 5’te bu vergilerin 2006-2016 yılları itibariyle gelişimine yer verilecektir.

Tablo 5: Motorlu Taşıtlar, Emlak, Veraset ve İntikal ile Çevre Temizlik Vergilerinin Servet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2006-2016)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Motorlu Taşıtlar Vergisi	63,2	65,6	64,9	66,0	61,2	59,4	61,5	61,7	57,4	57,1	56,1
Emlak Vergisi	29,4	27,3	28,3	27,3	32,4	34,3	32,3	32,3	36,8	37,6	37,8
<i>Bina Vergisi</i>	68,4	67,6	71,7	72,6	69,7	70,2	71,1	71,6	71,4	72,0	72,7
<i>Arazi Vergisi (*)</i>	31,6	32,4	28,3	27,4	30,3	29,8	28,9	28,4	28,6	28,0	27,3
Veraset ve İntikal Vergisi	2,5	2,3	2,4	2,5	2,6	2,5	2,7	2,8	2,7	2,8	3,4
Çevre Temizlik Vergisi (**)	4,9	4,8	4,4	4,2	3,8	3,8	3,5	3,2	3,1	2,5	2,7

Kaynak: Oranlar, tarafınca T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> internet adresinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

(*) Arazi Vergisi rakamları, mahalli idareler bütçeleri içerisinde yer alan “Arsa Vergisi” ve “Arazi Vergisi” kalemlerinin toplamından oluşmaktadır.

(**) Çevre Temizlik Vergisi, Maliye Bakanlığı’nca “mülkiyet üzerinden alınan vergi” olarak değerlendirilmektedir.

Servet vergileri içerisinde en yüksek paya ortalama % 61,28 ile motorlu taşıtlar vergisinin sahip olduğunu görebilmekteyiz. Motorlu taşıtlar vergisi, dolaysız vergiler içerisinde yer almasından dolayı vergilemede adaleti sağlaması beklenmektedir. Ancak başarı sonuçları tartışmaya açıktır. Şöyle ki motorlu taşıtlar vergisi, çalışmanın kapsadığı yıllarda miktar esaslı bir yapıya sahiptir ve vergilemede yalnızca araç yaşı ve silindir hacmi esas alınmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin bu yapısı gereği, aynı silindir hacmindeki 40.000 TL’lik otomobil ile 500.000 TL’lik otomobil aynı vergiyi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu durum vergilemede adaleti zedelemektedir. Ancak belirtmek gerekir ki motorlu taşıtlar vergisinin adaleti sağlama konusundaki aksaklıkları 7061 Sayılı “Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 7103 Sayılı “Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile giderilmeye çalışılmıştır. Şöyle ki 7061 sayılı kanunun 23. maddesinde, motorlu taşıtlar vergisinin (I) Sayılı Tarifesi yeniden düzenlenerek verginin hesaplanmasında “taşıit değeri”nin de esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olan bu düzenlemeyle birlikte silindir hacmi ve yaşı aynı olan ancak taşıit değeri farklı olan otomobillere farklı miktarlarda vergiler uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca 7103 sayılı kanunun 18. maddesine göre 01.01.2019 tarihinden itibaren verginin hesaplanmasında “motor gücü”nün de esas alınacağı, böylece sadece elektrik motoru bulunan araçların da motorlu taşıtlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu sayede motorlu taşıtların vergilendirilmesinde önceki yıllara göre adaletin daha etkin bir şekilde sağlanabileceği söylenebilmektedir.



Servet vergileri içerisinde motorlu taşıtlar vergisinden sonra en yüksek ikinci paya sahip olan vergi, ortalama % 32,34 ile emlak vergisi olmuştur. Emlak vergisinin servet vergileri içerisindeki payı, ilgili yıllarda dalgalı bir seyir izlemekle birlikte, 2013 yılından sonra önemli derecede artış göstermiştir. 2012 yılında kabul edilen 6360 sayılı Kanun⁷'un dolaylı olarak bu duruma katkı sağladığı söylenebilmektedir. Ancak bu kanun, ilerleyen dönemler içerisinde kırsal alanda yaşayan düşük gelirli gruplara emlak vergisi ve çevre temizlik vergisi gibi birtakım mali yükümlülükler getirecektir. Bu çerçevede, gelecek dönemlerde vergilemede adil olmayan sonuçlar ortaya çıkabileceği aşikârdır.

Veraset ve intikal vergisinin servet vergileri içerisindeki payı yok denecek kadar azdır. Kaldı ki bu pay bazı yıllarda çevre temizlik vergisinin bile altında kalmıştır. Toplum içerisindeki gelir dağılımında adaletin sağlanmasını ve vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bu verginin payının yapılacak düzenlemeler ile artırılması gerekmektedir.

Belediye gelirleri içerisinde yer alan çevre temizlik vergisinin de vergilemede adaleti sağlama konusundaki tutumu tartışma konusudur. Çevre temizlik vergisi, yükümlüsünden mali anesteziye uygun olarak tahsil edilmesi, vergi yükünün kolayca yansıtılabilmesi ve bir hizmet ifası dolayısıyla tahsil edilmesi nedeniyle dolaylı bir harcama vergisi olarak algılanmaktadır. Ancak bu vergi, Maliye Bakanlığı tarafından “servet üzerinden alınan vergi” olarak değerlendirilmektedir. Çevre temizlik vergisi, uygulamada sabit miktarlı vergi tarifesine sahiptir. Bu tür vergilerde, vergi sabit bir miktar olarak ödendiği için yükümlülerin gelir düzeylerindeki farklılıklar göz önünde bulundurulmamaktadır. Bu gibi durumlarda düşük gelir grubundaki bireylerin ortalama vergi oranı, yüksek gelir grubundaki bireylere göre daha fazla olmaktadır. Şüphesiz ki bu durum, hem yatay hem de dikey vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır.

3.2.3. Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergiler; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, harçlar ve bazı belediye vergilerinden oluşmaktadır. Tablo 6’da bu vergilerin 2006-2016 yılları itibariyle gelişimine yer verilecektir.

Tablo 6: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Dolaylı Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2006-2016)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
KDV (*)	43,2	42,1	42,1	41,8	42,8	45,1	43,1	43,9	42,4	42,7	41,7
ÖTV	38,6	38,0	37,7	38,9	39,2	36,8	37,9	37,3	37,7	37,3	38,4
BSMV	2,7	3,1	3,3	3,6	2,4	2,4	2,9	2,7	3,1	3,2	3,5
ÖİV	3,7	4,1	4,1	3,8	2,8	2,5	2,4	2,0	1,9	1,7	1,6
Şans Oyunları V.	0,4	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Damga V.	3,3	3,5	3,5	3,7	3,5	3,7	3,9	4,1	4,3	4,2	4,3
Gümrük V.	2,2	2,4	2,5	2,2	2,2	2,7	2,7	2,4	2,7	2,9	2,9
Harçlar (**)	4,1	4,6	4,5	4,2	4,8	4,8	5,1	5,6	6,0	6,1	5,7
Mahalli İdarelerce Tahsil Edilen (***)	1,8	1,9	2,0	1,4	2,0	1,7	1,7	1,7	1,6	1,6	1,6

Kaynak: Oranlar, tarafınca T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> internet adresinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

⁷ Bu kanun ile büyükşehir sayısı otuza çıkartılmış ve büyükşehir mülki sınırları içerisinde yer alan köylerin tüzel kişiliği kaldırılarak bağlı oldukları ilçe belediyesine mahalle olarak katılmıştır.



Not: 1. Genel Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde yer alan “Diğer Dış Ticaret Gelirleri” kalemi hesaplama dâhil edilmemiştir.

(*) KDV rakamları, Genel Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde yer alan “Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi” ve “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi” kalemlerinin toplamından oluşmaktadır.

(**) Mahalli idarelerce tahsil edilen harçlar bu kısma dâhil değildir.

(**) Mahalli İdare Konsolide Bütçe Gelirleri içerisinde yer alan “Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri” ve “Harçlar” kalemlerinin toplamından oluşmaktadır.

Tablo 3’den hatırladığımız üzere, ülkemizde toplam vergi gelirlerinin yarıdan fazlasını harcamalar üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu vergiler, kişilerin mali gücünü dikkate almamakta ve vergilemede adalet anlayışıyla bağdaşmamaktadır.

Tablo 6’ya baktığımızda harcamalar üzerinden alınan vergilerin temelini KDV ve ÖTV gelirlerinin oluşturduğunu görebilmekteyiz. Ülkemizde ÖTV, ithalatta veya imalatta sadece bir kez alınmaktadır. Buna karşın KDV, ithalattan veya imalattan tüketime kadar geçen her aşamada alınmaktadır. Bu bağlamda ÖTV, KDV’ye göre daha dar tabanlı bir vergidir. Bunun yanı sıra, ÖTV’nin temel amacı lüks tüketimi vergilendirmektir. Ancak Türk vergi sisteminde bu amaç ile bağdaşmayan uygulamalar ile karşılaşmaktadır. Örneğin yatlar, kotralar, tekneler ve gezinti gemilerinde ÖTV % 0 olarak uygulanmaktadır. Buna karşın tıraş köpüğü, tıraş kremi, buzdolabı vb. ürünlerde uygulanan ÖTV % 6,7’dir. ÖTV, 2006-2016 yılları arasında harcamalar üzerinden alınan vergilerin ortalama % 37,98’lik kısmını oluşturmaktadır. Bu haliyle dar tabanlı olarak uygulanması gereken ÖTV, dolaylı vergi gelirlerinin ana kaynağını oluşturmaktadır. Böyle bir durumda yüksek gelirli bireyler ile düşük gelirli bireyler aynı vergiyi ödemekte ve vergilemede adaletten uzaklaşmaktadır.

Vergini mahiyeti açısından geniş kapsamlı olan vergiler, dar kapsamlılara oranla daha kolay yansıtılabilmektedir. Özellikle KDV’de kanuni mükellefi tarafından ödenmiş olan vergi, piyasadaki fiyat mekanizması aracılığıyla kısmen veya tamamen transfer edilmekte ve bu vergiler çoğunlukla nihai tüketicinin üzerinde kalmaktadır. Bu durum, vergi yükünün düşük gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmasına neden olmakta ve vergi adaletiyle gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Ülkemizde ithalde ve dâhilde alınan KDV, son on yılda ortalama % 42,80 ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin en önemli bölümünü oluşturmuştur.

3.3. Çıkarılan Vergi Afları

İktidarlar tarafından çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere çıkarılan vergi afları da vergide adaletin sağlanmasında tartışma konularından birisidir. Vergi afları, esas itibarıyla ekonomik, mali ve siyasal bunalımların yaşandığı dönemlerde, bu dönemleri atlatabilmek açısından bir rehabilitasyon görevi üstlenmektedir. Ancak burada önemli olan kriter, afların sıklık derecesidir. Çünkü sık sık çıkarılan afların faydadan çok zararı bulunmaktadır.

Sık sık çıkarılan vergi afları, yükümlüler üzerinde yeni af beklentileri yaratarak vergiyle ilgili ödevlerin kısmen veya tamamen yerine getirilmemesine yol açmakta; af lobileri yaratmakta; vergisini zamanında ödeyen mükellefler aleyhinde haksız rekabete neden olmakta; vergi kanunlarına uyumu azaltmakta; vergi idaresinin denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmesini engellemekte ve vergi sisteminin adilliğini azaltmaktadır.



Tablo 7: Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları (2008-2017)

Tarihi	Kanun Numarası	Kanun Adı
2017	7020	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir KHK’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
2016	6736	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
2014	6552	İş Kanunu ile Bazı Kanun ve KHK’larda Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
2011	6111	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun ve Diğer Bazı Kanun ve KHK’larda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
2008	5811	Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

Kaynak: Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Mevzuat Bilgi Sistemi, <http://www.mevzuat.gov.tr/> internet adresinde yer alan bilgilerden düzenlenmiştir.

Tablo 7’ye baktığımızda, son on yıl içerisinde çeşitli adlar altında beş adet vergi affı uygulandığını görebilmekteyiz. Yani Türkiye’de son on yıl içerisinde ortalama iki yılda bir vergi affı çıkarıldığını söyleyebilmekteyiz. Bu durum, vergilemede adil olmayan sonuçlara yol açmaktadır.

3.4. Uzlaşma Sonuçları

Vergi hukukundaki uzlaşma müessesesi de vergilemede adil olmayan bazı durumların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Uzlaşma, vergi ihtilaflarının çözümünde mükelleflerin sıkça başvurduğu bir yoldur. Uzlaşmada vergi yükümlüsü, uzlaşma komisyonu ile pazarlık esasına göre uyuşmazlığı çözmeye çalışmaktadır. Ancak uzlaşma kurumu, açık bir şekilde Anayasa’nın 7. ve 73. maddelerine aykırılık teşkil etmekte, vergilemede adalet ilkesine de ters bir görüntü arz etmektedir. Çünkü uygulamada uzlaşma komisyonları sınırsız takdir yetkisine sahiptir. Bu durum, uzlaşmaya başvuran yükümlüler lehine vergilemede eşitlik ve adaleti zedeleyen sonuçlar yaratmaktadır.

Tablo 8: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları (2006-2016) (1.000 TL)

Yıllar	Vergi Tutarı (TL)			Ceza Tutarı (TL)		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşılan Kısım (%)	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşılan Kısım (%)
2016	460.612.419	109.923.443	76,13	607.394.874	12.913.434	97,87
2015	1.365.324.062	455.057.644	66,67	1.604.739.322	10.886.371	99,32
2014	571.091.938	225.532.099	60,50	710.395.361	11.320.303	98,40
2013	136.308.931	45.140.531	66,88	191.520.595	3.574.932	98,13
2012	137.652.341	51.085.539	62,88	193.451.546	20.270.983	89,52
2011	1.027.751.978	83.309.115	91,89	1.428.300.738	1.133.700	99,92
2010	1.417.067.338	160.276.030	88,68	1.155.440.771	1.135.436	99,90
2009	403.301.435	144.493.629	64,17	539.223.858	1.754.524	99,67
2008	919.392.957	270.523.060	70,57	1.171.505.867	7.599.633	99,35



2007	1.155.842.923	744.674.054	35,57	1.161.987.121	1.146.632.739	1,32
2006 ^A	4.565.302.433	121.126.264	97,34	397.902.486	330.837.747	16,85

Kaynak: Tablodaki veriler, tarafımca Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporları <http://www.gib.gov.tr/> internet adresinde yer alan verilerden düzenlenmiştir.

Not: 1. Rakamlar, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na intikal eden uzlaşma rakamlarının toplamından oluşmaktadır.

2. Uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarına, geçici vergi aslı ve buna ilişkin ceza dâhildir. Ancak, uzlaşılan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dâhil değildir.

^A İlgili yılda Merkezi Uzlaşma Komisyonu Ve Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonu'na ait rakamlara ulaşılamadığı için 2006 yılına ait tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları toplamı esas alınmıştır.

Tablo 8'e baktığımızda, 2006-2016 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na intikal eden uzlaşma başvurularında, vergi asıllarının ortalama % 71,02'sinin, vergi cezalarının ise ortalama % 81,84'ünün silindiği görülmektedir. Özellikle bazı yıllarda vergi cezalarının tamamına yakın bir kısmının silindiği dikkatlerden kaçmamaktadır. Bu husus vergilemede adalet anlayışıyla bağdaşmamaktadır.

3.5. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi ile vergi adaletsizliği esas itibariyle birbirlerinin nedenini ve sonucunu oluşturan bir kısır döngü içerisinde açıklanabilmektedir. Şöyle ki vergi yükünün dağılımında yaşanan adaletsizlikler, vergi ödemekle yükümlü kimselerin bu görevden kaçmasına neden olmaktadır. Bu durum da kayıt dışı ekonominin artmasına yol açmaktadır. Kayıt dışı ekonominin artması halinde doğal olarak devletin vergi gelirlerinde de bir azalma meydana gelmektedir. Devlet, vergi gelirlerindeki bu azalışı telafi etmek için ise mali anesteziye uygun olarak dolaylı vergileri artırma yoluna gitmektedir. Ancak vergi yapısı içerisinde dolaylı vergilerin artırılması, vergilemede adaletsizliğe neden olmakta ve bunun sonucu olarak da kayıt dışı ekonomi artmaktadır. Sonuç olarak vergi yükünün adaletsiz dağılımı kayıt dışılığın hem nedenini hem de sonucunu oluşturmaktadır. Bu haliyle kayıt dışı ekonominin hacmi göz önünde bulundurularak vergi adaleti konusunda çıkarımlar yapılabilmektedir.

Tablo 9: Kayıt Dışı Ekonomi Hacmi (%) (2005-2015)

Yıllar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Kayıt dışı Ekonomi Hacmi (%)	29,8	29,5	30,4	29,1	32,3	30,2	27,7	28,0	27,3	27,5	27,4

Kaynak: Medina, L., & Schneider, F. (2018). Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? (WP 18/17). Washington: International Monetary Fund. 03 17, 2018 tarihinde <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/WP/2018/wp1817.aspx> adresinden alınmıştır.

Tablo 9'da Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi oranları yer almaktadır. İlgili yıllarda kayıt dışı ekonomi ortalama % 29,01 olarak hesaplanmıştır. Veriler göz önünde bulundurulduğunda Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi boyutu çok yüksek düzeylerde seyretmektedir. Buradan hareketle Türkiye'de vergi yükünün adil bir şekilde dağılmadığı sonucuna ulaşılabilmektedir.



SONUÇ

Tıpkı adalette olduğu gibi, vergilemede adalet de henüz üzerinde uzlaşılabilmiş bir konu değildir. Ancak maliye yazınında yapılan çalışmalara baktığımızda, vergilemede adalet konusunda birbirini tekrar eden bazı ortak tanımlamalara yer verildiği görülmektedir. Basit bir ifadeyle vergi adaleti, vergi yükünün yükümlüler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasıdır. Literatürde vergi yükünün yükümlüler arasında hangi kriterlere göre dağıtılması gerektiği konusunda fayda ve mali güç olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Günümüzde vergiler açısından fayda yaklaşımının uygulanma olanağı bulunmaması nedeniyle mali güç yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. Yükümlülerin gelir, servet ve harcamaları, onların mali gücünü temsil etmektedir.

1982 Anayasası'nın 2., 10., 55. ve 73. maddelerine baktığımızda, vergilemede adalet, eşitlik, genellik ve ayırma ilkeleriyle mali güç yaklaşımına vurgu yapıldığını açıkça görebilmekteyiz. Anayasal düzeyde güvence altına alınmış bu hususlar doğrultusunda vergi uygulamalarının vergilemede adaletle ters düşmeyecek şekilde düzenlenmiş olması beklenmektedir. Ancak uygulama sonuçlarına baktığımızda durumun böyle olmadığını açıkça görebilmekteyiz.

2006-2016 yılları arasında vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığını ve dolaylı vergilerin genel bütçe gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturduğunu görebilmekteyiz. Bunun bir sonucu olarak gelir, servet ve harcama ayırımında harcama üzerinden alınan vergiler ağırlıkta olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilemede adaleti sağlamanı beklediğimiz dolaysız vergilerin de adaletten uzaklaştığını söyleyebiliriz. Özellikle gelir vergisi gelirlerinin ağırlıklı olarak tevkifata dayanması, vergi yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmakta ve ayırma prensibine aykırı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Kurumların da yıl sonunda, yıl içerisinde ödediği vergiden fazla vergi ödemediğini, yani bir şekilde vergiden kaçırdıklarını söyleyebiliriz. Dolaysız vergilerin bir diğer kalemini oluşturan servet üzerinden alınan vergilere baktığımızda toplam vergi gelirleri içerisindeki payının çok düşük olduğunu görebilmekteyiz. Bunun yanı sıra, servet vergisi olarak uygulanan vergilerin de bazı noktalarda vergilemede adalet anlayışını zedeleyen yapıya sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Dolaylı vergiler olarak tanımlanan harcama vergilerinin uygulama sonuçlarına baktığımızda, bunların ülkedeki vergi adaletsizliğini derinleştirdiğini söyleyebiliriz. Özellikle lüks tüketimi vergilendirmesi gereken ÖTV'nin amaçları dışına çıktığı aşikârdır. Yansıtılması diğerlerine göre daha kolay olan KDV'nin payının harcama vergileri içerisinde bir hayli yüksek olması, vergi yükünün düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır.

Ülkemizde son on yılda beş adet vergi affi uygulanmış ve bunun yanı sıra uzlaşma komisyonları sonucunda vergi asıllarının ortalama % 71,02'si, vergi cezalarının ise ortalama % 81,84'ü silinmiştir. Bu durum vergisini düzenli bir şekilde ödeyen dürüst mükellef aleyhine vergilemede adil olmayan sonuçlara yol açmaktadır. Vergilemede adaletsizliğin bir sonucu olan kayıt dışı ekonominin boyutuna baktığımızda durumun ne kadar ciddi olduğunu rahatlıkla görebilmekteyiz.

Sonuç olarak, son on yıl içerisinde vergileme anlayışının dolaylı vergilerden yana olduğu, bu durumun vergilemede adaleti olumsuz etkilediği ve bu adaletsizliği giderecek herhangi bir politikanın uygulanmadığı, bunu yanı sıra da vergilemede mali güç yaklaşımının dikkate alınmadığı söylenebilir.



KAYNAKÇA

- Agun, B., & Tavşancı, A. (2017). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Yapısının Değerlendirilmesi (1990-2016). *International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series*, (s. 164-180). Ohrid.
- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ata, A. (2001). Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Ay, H., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*(154), 135-155.
- Budak, T. (2006). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Çeçen, A. (1975). Hukuk'ta Norm ve Adalet. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(1-4), 71-115.
- Çelik, S. B. (2016). Vergilemede Adalet Açısından Türkiye'nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası. *International Conference On Eurasian Economies* (s. 256-259). Kaposvár: Eurasian Economists Association.
- Çelikkaya, A., Saruç, N., Savaşan, F., Güran, M., & Sağbaş, İ. (2013). *Vergi Teorisi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Demircan, A. S. (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(121), 277-290.
- Gözler, K. (2008). Tabii Hukuk ve Hukukî Pozitivizme Göre Adalet Kavramı. *Muhafazakâr Düşünce*(15), 77-90.
- Gürdal, T. (1994). Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.
- Güriz, A. (1990). Adalet Kavramı. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 7, 13-20.
- Karagöz, Y. (2002). Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlük. *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 267-295.
- Medina, L., & Schneider, F. (2018). Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? Washington: International Monetary Fund. 03 17, 2018 tarihinde <https://www.imf.org/~/media/Files/Publications/WP/2018/wp1817.ashx> adresinden alındı.
- Mutlu, A., & Çelen, M. (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları. İstanbul: TÜSİAD Yayınları. 03 19, 2018 tarihinde http://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/6012_98f33778045e1b45b97f2ab699cab387 adresinden alındı.



Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi.

Öz, E., & Akçay, F. (2013). Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi. 03 22, 2018 tarihinde <http://www.ersanoz.com/makaleler/09-03-2013-futbolcular-ozelinde-sporcularin-vergilendirilmesi.pdf> adresinden alındı.

Öztürk, H. (2012). Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Öztürk, N. (2015). *Maliye Politikası*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Soydan, B. Y. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak. *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"* (s. 81-101). Antalya: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi.

Şener, O. (2014). *Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2015). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Tekeli, E. (1960). En Az Geçim İndirimi ve Aile Tahsisatı. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 0(9-10-11), 84-94.

Uludağ, A., & Turunç, S. (2014). Vergi & Kalkınma. T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. 03 21, 2018 tarihinde <http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Vergi%20ve%20Kalk%C4%B1nma%20-%20ABD%C4%B0D.pdf> adresinden alındı.

Yereli, A., & Ata, A. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(161), 21-32.

İnternet Kaynakları

European Commission. 04 18, 2018 tarihinde Taxation and Customs Union: https://ec.europa.eu/taxation_customs/home_en adresinden alındı.

T.C. Anayasa Mahkemesi. 03 20, 2018 tarihinde Kararlar Bilgi Bankası: <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html> adresinden alındı.

T.C. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü. 03 21, 2018 tarihinde Mevzuat Bilgi Sistemi (e.mevzuat): <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr> adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı. 03 19, 2018 tarihinde Faaliyet Raporları: <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> adresinden alındı.

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. 03 13, 2018 tarihinde Genel Yönetim Mali İstatistikleri: <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri> adresinden alındı.