

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ YÖNETİMİ AÇISINDAN VASITALI VERGİLERİN TÜRK
VERGİ SİSTEMİ YÖNÜNDEN YERİ VE BU VERGİLERİN
ETKİNLİKLERİ İLE VERİMLİLİKLERİNİN ARTTIRILABİLMESİ
İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER (İSTANBUL İLİ
UYGULAMASI)**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan
Merve ÖZTÜRK**

**Tez Danışmanı
Prof.Dr. Ömür Şakir BABAĞLU**

İSTANBUL – 2015

ÖZET

Türkiye’de vergi gelirlerinin dağılımına bakıldığında vasıtalı vergilerin, vergi gelirleri içindeki payının düzenli olarak arttığı görülmektedir. Son yıllarda toplam vergi gelirlerinin neredeyse %70’i bu vergilerden sağlanmaktadır. Bu sebeple Türk vergi sisteminde vasıtalı vergilerin önemi de artmaktadır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, geçmişten günümüze vergi kavramı ve bu kavramı açıklamaya çalışan teoriler üzerinde durulmuştur. Verginin tüm özellikleri açıklanmış, mali ve mali olmayan amaçları irdelenmiştir. Ayrıca vergileme ilkeleri tanımlanmış, bu ilkelerin tarihsel gelişimi ve ilkelerin tasnifi yapılmıştır. İkinci bölümde; Türk vergi sisteminde vergilerin sınıflandırılması yapılmış ve en önemli sınıflandırmalardan olan vasıtalı – vasıtasız vergiler tüm detaylarıyla analiz edilmiştir. Bu vergilerin eksik ve üstün yanları değerlendirilmiş ve vasıtalı vergilerin uygulanma sebepleri açıklanmıştır. Türkiye’de ki vasıtalı – vasıtasız vergi yükü incelenmiş ve AB ülkeleriyle karşılaştırılmıştır. Bununla beraber, İstanbul bölgesinde vergi etkinliği değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde, araştırmanın özgün bölümünü İstanbul’da görevli Vergi Dairesi Müdürleri ve Yeminli Mali Müşavirlerle yapılan röportajlar oluşturmaktadır. Elde edilen sonuçlara dayalı olarak konuyla ilgili öneriler son bölümde açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: vasıtalı vergi, vasıtasız vergi, vergi etkinliği

SUMMARY

When we look at the distribution of the tax revenue in Turkey, it is seen that the share of indirect taxes have risen steadily. Almost 70% of total tax revenues in recent years are obtained from these revenues. For this reason, the importance of indirect taxes to the Turkish tax system is also increasing.

In this study consists of three parts; it is focused on the concept of tax from past to present and focuses on explaining theories of this concept. Described all aspects of the tax, financial and non-financial objectives are discussed. Also defines taxation principles and classification is made of the historical development of these principles and guidelines. In the second part; the classification of the Turkish tax system was made and the most important classification indirect - direct taxes were analyzed in full details. It's evaluated the incomplete and advantages of these taxes and explained the reasons for the implementation of indirect taxes. Then, Indirect - direct tax burden is analyzed in Turkey and compared with EU countries. In addition, tax efficiency is evaluated in Istanbul region. In the third part; In the original section of the research, interviews with the directors of the Tax Office (in İstanbul) and Certified Public Accountants. Lastly, recommendations are expressed on the subject based on the results obtained.

Key Words: indirect tax, direct tax, tax efficiency

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER.....	III
TABLO LİSTESİ.....	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	VII
ÖN SÖZ.....	VIII
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1.KAVRAMSAL OLARAK VERGİ VE VERGİLEME İLKELERİNE BAKIŞ	3
1.1.VERGİ KAVRAMI	3
1.2.VERGİNİN VARLIK NEDENİ HAKKINDAKİ TEORİLER.....	4
1.2.1. Faydalanma Teorisi	5
1.2.2. Vergiyi Devletin Egemenlik Hakkının Bir Sonucu Olarak Kabul Eden Görüş.....	7
1.3.VERGİNİN ÖZELLİKLERİ	7
1.4.VERGİNİN AMAÇLARI.....	9
1.4.1.Verginin Mali Amacı	9
1.4.2.Verginin Mali Olmayan Amacı	9
1.5. VERGİLEME İLKELERİ.....	11
1.5.1. Klasik Vergileme İlkeleri	11
1.5.1.1. A.Smith' in Vergileme İlkeleri	11
1.5.1.2. A. Wagner' in Vergileme İlkeleri.....	12
1.5.1.3. H.Haller' in Vergileme İlkeleri.....	14
1.5.2. Modern Vergileme İlkeleri	15
1.5.2.1. Sosyal Vergileme İlkeleri	15
1.5.2.2. İktisadi Vergileme İlkeleri.....	18
1.5.2.3. İdari Vergileme İlkeleri	20
İKİNCİ BÖLÜM.....	24

2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VASITALI - VASITASIZ VERGİLER, SEÇİLİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE İSTANBUL İLİ VERİLERİ	24
2.1.VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI	24
2.2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	24
2.2.1. Spesifik-Advalorem Vergiler	24
2.2.2. Objektif ve Subjektif Vergiler	25
2.2.3. Gelir- Servet- Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	25
2.2.4. Vasıtalı-Vasitasız Vergiler	25
2.3.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VASITASIZ VERGİLER	26
2.3.1. Gelirden Alınan Vergiler	26
2.3.1.1. Gelir Vergisi	27
2.3.1.2. Kurumlar Vergisi	29
2.3.2 Servetten Alınan Vergiler	31
2.3.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	32
2.3.2.2. Emlak Vergisi	32
2.3.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi	32
2.4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VASITALI VERGİLER	33
2.4.1. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	33
2.4.1.1. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi	33
2.4.1.2. Özel Tüketim Vergisi	35
2.4.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	36
2.4.1.4. Özel İletişim Vergisi	37
2.4.1.5. Şans Oyunları Vergisi	38
2.4.2. Dış Ticaretten Alınan Vergiler	38
2.4.2.1. Gümrük Vergisi	38
2.4.2.2. İthalden Alınan Katma Değer Vergisi	39
2.4.3. Diğer Vergiler	41
2.4.3.1. Damga Vergisi	41
2.5. VASITALI VERGİLERİN UYGULANMA GEREKÇELERİ	43
2.5.1. Tasarruf ve Sermaye Birikimi	43

2.5.2. Lüks Tüketimi Sınırlandırma	44
2.5.3. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli	44
2.5.4. İdari ve Uyum Maliyetleri.....	44
2.5.5. Reel Yatırımlar	45
2.6. VASITASIZ VERGİLERİN ÜSTÜN VE EKSİK YANLARI	45
2.6.1. Vasitasız Vergilerin Üstün Yanları.....	45
2.6.2. Vasitasız Vergilerin Eksik Yanları	48
2.7. VASITALI VERGİLERİN ÜSTÜN VE EKSİK YANLARI.....	49
2.7.1. Vasıtalı Vergilerin Üstün Yanları	49
2.7.2. Vasıtalı Vergilerin Eksik Yanları	50
2.8. TÜRKİYE’DE VASITALI – VASITASIZ VERGİ YÜKÜ.....	52
2.9. TÜRKİYE’ DEKİ VASITALI – VASITASIZ VERGİ YÜKÜNÜN SEÇİLİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	55
2.10. İSTANBUL İLİ VERGİ İSTATİSTİKLERİ	58
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	63
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VASITALI VERGİLERİN ETKİNLİKLERİ İLE VERİMLİLİKLERİNİN ARTTIRILABİLMESİ HAKKINDA	63
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	63
3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	63
3.3.ARAŞTIRMA VERİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	63
3.4. ARAŞTIRMA SONUCU ÖNERİLER.....	64
3.4.1. Vergi Bilincinin Oluşturulması	64
3.4.2. Vergilerde Düzenlemeler Yapılması.....	65
3.4.3. Vergi Yükünün Adil Dağıtımının Oluşturulması	67
3.4.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısının Düzenlenmesi.....	68
3.4.5. Vergi Denetimlerin Etkinleştirilmesi	68
3.4.6. Vergi Aflarının Etkilerinin Yorumlanması	69
3.4.7. Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması	70
SONUÇ	72
KAYNAKÇA.....	75

TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1 2015 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	28
Tablo 2 Türkiye'de Gelir Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2014)	28
Tablo 3 Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilâtı ve Vergi Gelirleri İçindeki Oranı (2008-2014)	29
Tablo 4 Türkiye'de Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2014)	30
Tablo 5 Türkiye'de Kurumlar Vergisi Tahsilâtı ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2008-2014)	31
Tablo 6 2015 Yılı Veraset Yoluyla veya İvazsız Surette Meydana Gelen İntikallerde Uygulanacak Vergi Oranları	33
Tablo 7 Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2008-2014) (Bin TL).....	35
Tablo 8 İthalden Alınan KDV Tahsilâtları ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2014)	40
Tablo 9 57 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği 1 Sayılı Tablo	42
Tablo 10 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı (1980-2005).....	53
Tablo 11 Türkiye'de Vasıtalı Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%) 2011.....	54
Tablo 12 AB'de ve Türkiye'de Vasıtalı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç) (2012)	55
Tablo 13 Türkiye ve AB'deki KDV Oranları	56
Tablo 14 Yıllık Gelir Vergisi Seçili İl Toplamları (2012 Dönemi)	59
Tablo 15 Kurumlar Vergisi Seçili İl Toplamları (2012 Dönemi).....	60
Tablo 16 Seçili İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2012) (TL)	61

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	AVRUPA BİRLİĞİ
AGE	:	ADI GEÇEN ESER
BMVD	:	BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ
BSMV	:	BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ
CIF	:	COST, INSURANCE AND FREIGHT (MAL BEDELİ, SİGORTA VE NAVLUN)
GİB	:	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
KDV	:	KATMA DEĞER VERGİSİ
MTV	:	MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
ÖTV	:	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
YMM	:	YEMİNLİ MALİ MÜSAVİR

ÖN SÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, vasıtalı vergiler incelenmiş ve bu vergilerin etkinlikleri ile verimliliklerinin artırılabilmesi için alınabilecek önlemler araştırılmıştır. Çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Ömür Şakir BABAOĞLU' na, tezimi sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Mustafa YURTTADUR' a, teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca desteklerini hiç kaybetmediğim, emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim annem Semra ve babam Erdoğan'a şükranlarımı sunar çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

Merve ÖZTÜRK

İSTANBUL 2015

GİRİŞ

Yüzyıllardır ne için alındığı sorgulanan vergiler, devletlerin kamu harcamalarını karşılamadaki temel finansman kaynağıdır. Vergi gelirleri ülkelerin toplam gelirleri içerisinde %80-90'lar düzeyine kadar çıkabilmektedir. Bununla beraber, verginin mali olmayan amaçları da bulunmaktadır: gelirin dengeli biçimde dağılımını sağlamak, kalkınmayı sağlamak, ekonomik istikrarı sağlamak ve sürdürmek gibi. Vergi, bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında daralmalara sebep olan ve aynı zamanda tasarruf yapabilme potansiyellerini de azaltan bir unsurdur. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bireyler tarafından genellikle bir yük olarak görülür. Bu bakış açısını değiştirmek ve etkin bir vergi sistemine sahip olmak isteyen ülkeler; vergi uygulamalarını oluştururken, vergileme ilkelerini göz ardı etmemelidir. Devletlerin, adaleti sağlamak için vergi sistemlerinde de adaleti sağlayacak vergileri ve vergi oranlarını önemle ve titizlikle uygulamaları gerekmektedir.

Bir ülkede uygulanan vergilerin yapısı, o ülkenin vergi sistemini göstermektedir. Her ülkenin vergi sistemi o ülkenin sosyal ve ekonomik yapısını yansıtır. Uygulanan vergiler için çeşitli tasnifler yapılmaktadır. Bunlar içerisinde belki de en eskisi vasıtalı – vasıtasız vergi sınıflandırmasıdır. Türkiye’de uygulanan vasıtasız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Vasıtalı vergiler denildiğinde ise akla ilk gelenler Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisidir. Ülkemizde dar tabanlı gelir vergilemesi ile birlikte geniş tabanlı düz tüketim vergilemesi uygulanmaktadır. Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde vasıtalı vergi oranı, gelişmiş ülkelere nazaran çok yüksektir. Vasıtalı vergilerin tahsili daha kolay ve maliyeti daha düşük olduğu için hükümetler bu yolla vergi gelirlerini arttırmayı daha yerinde bulmuştur.

Hazırlanmış olan bu çalışmanın amacı; ülkemizde uygulanan vasıtalı vergilerin Türk vergi sistemindeki yerinin incelenmesi ve bu vergilerin nasıl daha etkin hale getirilebileceğinin araştırılmasıdır. Çalışma için İstanbul’da görev alan Vergi Dairesi Müdürleri ve Yeminli Mali Müşavirler ile röportajlar yapılmıştır. Bununla beraber, ikincil kaynakların kullanılması yöntemi tercih edilerek, mevcut yayın, makale, akademik çalışma ve vergi istatistikleri değerlendirilmiştir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, birinci bölümde, vergi kavramı hakkında detaylıca durulmuş, özellikleri, amaçları incelenmiştir. Vergileme yapılırken klasik ve

modern bir bütün halinde dikkate alınması gereken vergileme ilkeleri de bu bölümde ele alınmıştır.

İkinci bölümde, Türk vergi sisteminde uygulanan vasıtalı – vasıtasız vergiler detaylıca incelenmiş, üstün ve eksik yanları araştırılmış, Türkiye’de ki vasıtalı – vasıtasız vergi yükü seçili ülkelerle karşılaştırılmış ve İstanbul ilinin vergi istatistikleri yine bu bölümde değerlendirilmiştir.

çnc bölümde ise, araştırmanın kapsamı, yöntemi hakkında bilgiler verilmiş ve yapılan röportajlar sonucunda ulaşılan bilgiler ışığında öneri başlıkları şekillendirilmiştir. Üç bölüm halinde sunulan bu çalışmada, elde edilen bilgiler ışığında ortaya çıkan sonuç doğrultusunda bir değerlendirme ile çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KAVRAMSAL OLARAK VERGİ VE VERGİLEME İLKELERİNE BAKIŞ

Vergi, devletlerin temel gelir kaynaklarından biridir. Vergi kavramı ve vergileme yapılırken göz önünde bulundurulması gereken ilkeler en önemli konu başlıklarındandır.

1.1.VERGİ KAVRAMI

Vergi, tarihi ve sosyal bir yapıya sahiptir. Eski Sümer, Yunan ve Roma medeniyetlerinde vergi uygulamalarına rastlanmıştır. Devirlerine göre kabile reisi, derebeyi veya krallara verilen hediye ve yardımlar vergilerin ilk şekilleridir. Devlet egemenliğini ellerinde bulunduranların başlıca gelirleri, bu hediye ve yardımlar yanında, kendi mülk kaynaklarından meydana gelirdi. Kamu hizmetlerinin henüz gelişmemiş olması dolayısıyla bu sınırlı gelirler yeterliydi. Fakat zaman içinde derebeyi veya kabilelerin yerine merkezi devletler geçtikçe, devletlerin hizmetleri arttı ve mülk gelirleri yetersiz kaldı. Bunun sonucunda ihtiyari yapıda olan hediye ve yardımlar, zamanla zora dayanan bir şekil aldı.¹

18. asırdan bu yana, verginin niçin alındığı çok tartışılmış ve bu sorun çeşitli görüşlerin ortaya atılmasına sebep olmuştur. Verginin, devletin hükümlerine dayanarak alındığı ve zorunlu bir yükümlülük olduğu bilimsel alanda artık tartışma konusu olmaktan çıkmıştır. Nitekim 19. asırdan bu yana vergi kavramını anlatmak için kullanılan sözcükler de bu görüşü doğrulamaktadır. Vergi kavramını ifade eden deyimlerin hemen hepsinin kökünde cebir - zorunluluk ifade eden bir anlam mevcuttur.² Vergi kavramı ile ilgili olarak gerek eski gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, verginin tanımı; günün koşullarına ve tanımı yapan kişinin devlet anlayışına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Rasyonalist-ferdiyetçi devlet anlayışını benimseyen yazarlar vergiyi “kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir bedel” olarak ifade etmektedirler. Organik-kolektivist devlet anlayışını benimseyenlere göre ise “vergi, devletin görevlerini yerine getirmesi için fertlerin ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak saptadığı zorunlu ödemeler” olarak kabul edilmektedir.³

Bazı yazarların vergi hakkındaki görüşleri;

¹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 12.Baskı, Ankara,1987,Turhan Kitabevi, s.28.

² Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*,1.Baskı, İstanbul,1974,Sermet Matbaası s.274.

³ Naci B. Muter, *Vergi Teorisi*, 2.Baskı, Manisa, Emek Matbaacılık s.23.

David RICARDO' ya göre; "Vergi bir ülkenin sanayinden ve toprağından sağlanan hâsılanın devlet emrine verilen kısmıdır. Bu kısım, sonunda daima ulus'un sermayesinden veya gelirinden ödenir."⁴

GERLOFF' a göre; "Kamusal mali ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir."⁵

Lucien MEHL' e göre; "Vergi, devletin, mahalli idarelerin ya da kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla, kesin bir şekilde ve belirli karşılığı bulunmaksızın aldıkları bir paradır."⁶

HALLER' e göre; "Kamu hizmetleri ile herhangi bir şekilde ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir mali yüküm olarak tahsil edilen ve siyasi karar sürecinde çoğunluğun çıkarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araçtır."⁷

Verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapanın kişisel yargılarına göre değişmektedir. Günümüzün anlayışına uygun düşecek bir tarzda vergiyi şöyle tanımlamak mümkündür: "Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden (bunlar gerçek ya da tüzel kişiler olabilir) kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları para tutarlarıdır."⁸

1.2.VERGİNİN VARLIK NEDENİ HAKKINDAKİ TEORİLER

Vergi, zaman içinde kavram olarak pek çok değişiklikler geçirmiştir ve bu değişimler içinde verginin yapı ve esasını açıklamaya çalışan teoriler ileri sürülmüştür. Bu teoriler;

⁴ Nadaroğlu, a.g.e.,s.276.

⁵ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6.Baskı, İstanbul, 1998, Filiz Kitabevi, s.21.

⁶ Nadaroğlu, a.g.e.,s.278.

⁷ Turhan, a.g.e., s.21.

⁸ Nadaroğlu, a.g.e.,s.278.

1.2.1. Faydalanma Teorisi

Vergi ile herhangi bir faydanın değişimini ele alan bu teori sosyal sözleşme görüşüne dayanmaktadır. J.J. Rousseau' nun sosyal sözleşme teorisine de esas oluşturan bu anlayışa göre vergi, bir çeşit tekel fiyatı yani devletçe sağlanan hizmetlerinin fiyatıdır.⁹

Bir kişinin, yararlanmadığı bir mal ya da hizmet için bir bedel ödemesi piyasa ekonomisi ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla, kamu hizmetinden yararlananların yararlandıkları ölçülerde vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak kamusal mal ve hizmetlerin bölünebilir olmaması nedeniyle fertlerin bunlardan ne derece faydalandıklarının tespit edilememesi, bahse konu mal ve hizmetlerin kimi zaman gelir ve kaynak dağılımını düzenlemek maksadıyla maliye politikası aracı olarak kullanılmaları ve bazı kamu hizmetlerinin sosyal devlet ilkesine göre bedelsiz sunulmasının gerekliliği nedeniyle bu teorinin uygulama alanı kısıtlıdır.¹⁰

Vergiyi devletçe yapılan kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak açıklayan fayda teorisi savunucuları bu teoriyi küçük farklılıklarla üç başlık altında toplamışlardır.

- Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Görüş

Değişim teorisi adı da verilen bu görüşe göre, vergi, devlet tarafından sağlanan hizmetlerin ve özellikle iç ve dış güvenliğin bir bedeli olarak görülmektedir. Bu görüşte birleşen yazarlar arasında; Montesquieu, Mirabeau, Proudhon, Locke, Hobbes'i saymak mümkündür. Örneğin, Montesquieu, kanunların ruhu adlı eserinde vergiyi, "vatandaşlardan her birinin varlığını, güvenlik altına almak ve ondan huzur içinde yararlanmak için mallarından verdiği hissedir" şeklinde tanımlamaktadır. Mirabeau da "vergi, sosyal nizamın himayesini sağlamak için verilen avanstan başka bir şey değildir" demektedir.¹¹

Vergi kamu hizmetlerini finanse etmek amacı ile alınmakla birlikte esas olarak bir hizmetin karşılığı olarak ele alınmamalıdır. Çünkü toplumsal hizmetlerin karakteristik özelliği sebebi ile bölünemeyen, pazarlanamayan, faydası belli kişilere tahsis edilemeyen, kolektif tüketime konu olan mal ve hizmetlerin faydalarının ayrı ayrı değerlendirilmesi ve bir fiyata konu olması mümkün değildir.¹² Bu nedenlerden dolayı vergiyi hizmet bedeli sayan görüş eleştirilmiştir.

⁹ Muter, a.g.e., s.50.

¹⁰ Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul, 1990, Filiz Kitabevi, s.125.

¹¹ Nadaroğlu, a.g.e.,s.284-286.

¹² Sabri Tekir, **Vergi Teorisi**, İzmir, 1990, Akıselim Ofset, s.19-20.

- Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Görüş

Bu görüşe göre, “Devlet, aynen bir sigorta şirketi gibi bireylerden sigorta primi adı yerine vergi adı altında para almakta ve bunun karşılığında vatandaşlara güvenlik hizmeti sağlamaktadır.” Başka bir deyişle vergi, sigorta primi gibi, bir rizikonun karşılığıdır. Fransız düşünürü Emile de Girardin bu görüşü savunanların başında gelmektedir.¹³

Bu görüşte çeşitli eleştirilere uğramıştır. Öncelikle vergi bir sigorta primi ile kıyaslanamaz. Çünkü sigorta primi, malını ya da canını sigorta ettirmek isteyenlerin kendi rizaları ile ödedikleri ve diledikleri anda sigortadan vazgeçmek kaydıyla prim ödemekten kurtulabildikleri bir parasal yükümlülüktür. Vergide ise, yükümlünün, kendi iradesiyle vergi ödemekten kurtulabilmesi olanağı yoktur, çünkü kanunen vergiyi ödemek zorundadır. Ayrıca sigorta şirketleri bir zarar söz konusu olduğu zaman bunu karşılamayı taahhüt eder. Oysa vergilemede böyle durum söz konusu değildir. Devlet ülkesindeki herkesin mal ve can güvenliğini sağlamakla yükümlüdür. Bunun için ister vergi ödesin, ister ödemesin herkesin mal ve can güvenliğini eşit ölçülerde korumak için gerekli tedbirleri almak zorundadır.¹⁴

- Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Kabul Eden Görüş

Bu görüşü savunan yazarlardan Thiers' e göre; “Toplumda veya bir şirkette herkes az ya da çok bir hisse sahibidir ve sahip olduğu bu hisseler dolayısıyla ödemede bulunmaktadır.” Thiers bu deyimle, ticari bir şirketin harcamalarına katılma ile vergi arasında bir benzerlik görmekte ve vergiyi, milletin genel harcamalarına bir katılma şeklinde yorumlamaktadır.¹⁵

Bu görüşte diğer görüşler gibi verginin haklılığını ve dayanağını açıklamakta yetersizdir. Çünkü her şeyden önce, vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerini hesaplamak mümkün değildir. Ayrıca kamu giderleri sadece sosyal üretimi kolaylaştıran iktisadi nitelikteki hizmetlere değil aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yöneliktir.¹⁶

¹³ Muter, a.g.e., s.52.

¹⁴ Nadaroğlu, a.g.e.,s.287.

¹⁵ Nadaroğlu, a.g.e.,s.288.

¹⁶ Muter, a.g.e., s.53.

1.2.2. Vergiyi Devletin Egemenlik Hakkının Bir Sonucu Olarak Kabul Eden Görüş

Bu teoriye göre, topluluk halinde yaşayan toplumlarda yöneten ve yönetilenler olmak üzere iki grup bulunur. Devlet denilen ve hukuki kişiliğe sahip olan kuruluş içinde yer alan yönetenler, yönetilenlere karşı bazı haklara sahiptirler. Bu yönetmenin doğasında olan ve devletin onu oluşturan bireylerden ayrı bir varlık olmasından kaynaklanan bir haktır. Yani, devlet, bir egemenlik hakkına sahiptir. Bu hakkına dayanarak yürürlükte olan hukuki kurallara göre, fertlerden cebri yollarla vergi alır.¹⁷

1.3. VERGİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi tanımlarından hareketle verginin özellikleri denildiğinde; hukuki cebir, karşılıksız olma, yetkili kurumlarca tahsil, herkesi kapsama, para ile ödeme olarak sıralanabilir.

- Hukuki Cebirle Alınması

Vergilendirmede normal olan mükelleflerin, yasalarla kendilerine yüklenmiş olan mali görevleri zamanında ve tam olarak yerine getirmeleridir. Görevlerinin bilincinde olan ve gereğini normal koşullar içerisinde yerine getiren bir mükellef açısından verginin zorlayıcı etkisi fazla hissedilmez. Ancak, söz konusu mükellefin, ilgili yasa hükümlerinin gereklerine uymaması halinde karşılaşılabileceği sonuçları tahmin ve takdir etmesi, daha iyi bir mükellef olması sonucunu yaratabilir. Başka bir deyişle, vergisini zamanında ödememesi halinde kendisinden kesinlikle ve cezalı olarak alınacağını bilen bir mükellef, yükümlülüğünü yerine getirmek gereğini duyacaktır. Bu bakımdan vergi; bazı yaptırımlarla desteklenmiş ve uygulamasının başarısı için olumsuz özendiricileri (cezaları) içeren bir niteliğe sahiptir.¹⁸ Yani vergi görevini yerine getirmeyen mükelleflerden kamu alacağı zorla tahsil yoluna gidilir ve burada verginin cebriyeti kendini gösterir.

- Karşılıksız Olması

Vergi, kamunun yerine getirdiği belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınmamaktadır. Yani kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı alınan algı ile vergi arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Bu bakımdan vergi karşılıksızdır

¹⁷ M. Kamil Mutluer vd., *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 2.Baskı, İstanbul ,2010, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s.190-191.

¹⁸ Muter, a.g.e., s.25.

denilmektedir. Ancak, verginin söz konusu karşılıksız olması olma niteliğini, verginin hiç karşılığı olmadığı şeklinde anlamak da doğru değildir. Vergi, teorik olarak faydası bölünemeyen, yani tüm topluma ait olan toplumsal mal ve hizmetlerin gerektirmiş olduğu ihtiyaçların karşılanması amacıyla alınır. Yani vergide, kuşkusuz dolaylı bir karşılık bulunur.¹⁹ Fakat verginin bu özelliğinde bireysel bir karşılık beklenmemesi gerektiği vurgulanır.

- Vergilendirme Yetkisine Sahip Kurumlarca Alınması

Vergi, ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içerisinde ve yetkili kıldığı kuruluşlar tarafından alınan bir mali yükümlülüktür. Kural olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet, ilgili yasal kuruluşları aracılığıyla vergi ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapar. Kamu hizmetlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için devlet, vergileme yetkisini belirli ölçüler dâhilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. Bu, hükümlük hakkının devri olmayıp, gerek mali ve gerekse idari vesayet devletin elindedir. Kendilerine yetki devredilmiş olan (yerel yönetim kuruluşları gibi) kuruluşlar, yetki sınırları içerisinde kalmak suretiyle ve yöresel ihtiyaçları karşılamak üzere vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirebilmektedirler.²⁰

- Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması

Vergi, hem gerçek hem de tüzel kişilere yönelik olarak uygulanan bir nitelik taşır. Toplumun bireyleri olmaları ve o ülke sınırları içerisinde bulunmaları nedeniyle gerçek kişiler yanında, tüzel kişiler de vergi uygulamalarına tabi tutulabilmektedir. Tüzel kişilikler de; güvenlik, asayiş, adalet ve benzeri hizmetler ile sosyo-ekonomik hizmetlerden yararlanabilmektedirler. Bu nedenle, tüm topluma yönelik olan hizmetlerin maliyetine gerçek kişiler yanında, tüzel kişilerin de katılması doğaldır.²¹

- Para ile Ödenmesi

Eski zamanlarda vergi, genelde aynı olarak alınmaktaydı. Ancak günümüzde vergi, sadece para ile alınmaktadır. Bu bakımdan vergi, parasal bir edimdir.²² Verginin aynı biçimde yani mal veya hizmet şeklinde toplanması durumunda eşitsizlikler ortaya çıkar. Bununla birlikte aynı şekilde tahsil edilen bir verginin kontrolü ve denetimi pek mümkün değildir.

¹⁹ Mutluer vd., a.g.e., s.182.

²⁰ Muter, a.g.e., s.26.

²¹ Muter, a.g.e., s.27.

²² Mutluer vd., a.g.e.,s.182.

1.4.VERGİNİN AMAÇLARI

Vergileme söz konusu olduğunda, devletin mali amaçları yanında mali olmayan amaçlarının da bulunduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bu amaçlar;

1.4.1.Verginin Mali Amacı

Bir vergi sisteminin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir.²³ Hemen hemen tüm ülkelerde gelire olan ihtiyacın artması, ilk olarak verginin mali amacını ön plana çıkarmıştır. Verginin mali amacı, kamu harcamalarının karşılanmasında vergi hâsılatının yeterli olmasını ifade etmektedir. Sadece mali amaca göre vergi politikasının düzenlenmesinde, verginin, ekonomik ve sosyal amacı üzerinde durulmaz. Her şey, fazla vergi alma üzerinde odaklanmıştır.²⁴ Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mali ihtiyaçta birdenbire ortaya çıkan normalin üstündeki artışlar, vergi hukukuna ilişkin - örneğin, tarife ve matrah değişikliği gibi – önlemler yardımı ile rahatlıkla karşılanabilmelidir.²⁵ Vergilemenin en eski ve geleneksel amacı olan mali amaçta hedef finansal kaynakların en etkin şekilde toplanmasıdır.

1.4.2.Verginin Mali Olmayan Amacı

Kamu finansman aracı olması dışında, iktisadi ve sosyal bir takım hedeflere ulaşmak için de vergiler kullanılmaktadır. Bunlar;

- **Gelirin Dengeli Biçimde Dağılımını Sağlamak;**

Bu politikayı başta J.M. Keynes olmak üzere, genelde Keynesyen yazarlar savunmuşlardır. Vergi yolu ile sosyal adaleti gerçekleştirebilmek, diğer bir ifadeyle gelirin dengeli bir şekilde dağılımını sağlayabilmek için, önce yüksek düzeyde gelir ve servete sahip olan kişiler diğerlerine oranla daha ağır olarak vergilendirilir. Daha sonra da, bu yolla elde edilecek gelirler, harcama politikalarıyla düşük gelirli kişiler arasında dağıtılır.²⁶ Verginin bu sosyal amacıyla, piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil dağılım sağlanmaya çalışılır.

²³ Turhan, a.g.e., s.32.

²⁴ Mutluer vd., a.g.e.,s.193.

²⁵ Turhan, a.g.e., s.33.

²⁶ Mutluer vd., a.g.e.,s.193.

- **Kalkınmayı Sağlamak;**

Vergi sistemlerinin oluşturulmasında vergi yasalarının, objektif bir şekilde hazırlanmış kalkınma planlarına, yıllık eylem programlarına uygun bir şekilde ve vergi psikolojisi göz ardı edilmeden hazırlanması gerekir. Günün ihtiyaçlarını gidermek için sadece mali amaçla hazırlanan vergi yasalarından olumlu sonuç almak gerçekten çok zordur. Öte taraftan toplanan vergi gelirlerinin harcanmasında da aynı planlı programlı yolu izleyerek, kaynakları ülkenin önceliklerine göre ayırmak zorunludur.²⁷ Elde edilen vergi gelirleri etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığı takdirde ülkede kalkınma sağlanmış olur.

- **Ekonomik İstikrarı Sağlamak ve Sürdürmek;**

Klasik düşüncede olanlar, enflasyon dönemlerinde vergi gelirlerini azaltabilecek ve deflasyon zamanlarında da vergi gelirlerinin artırılmasını sağlayabilecek politikalar izlenmesinin gerekli olduğunu savunmuştur. Çünkü onlara göre bu tür dalgalanmaları önleyecek en önemli şey, bütçe denklidir. Müdahaleci görüşe sahip olanlar, bu görüşün tam aksini savunmuştur. Enflasyon zamanlarında vergi gelirlerini azaltıcı politikaların uygulanmasının talebi daha da artırarak enflasyonu körükleyeceğini, buna karşılık durgunluk dönemlerinde de vergi gelirlerini artırıcı yollar izlenmesinin durgunluğu artırarak ekonomiyi olumsuz yönlere götürebileceğini ileri sürmüşlerdir. Onlara göre bütçenin denk bağlanmasından daha önemlisi, uzun vadede ekonominin istikrara kavuşmasıdır.²⁸ Yani vergi politikaları ekonomik istikrarı sağlamak içinde kullanılmaktadır. Ülkeler gerekli gördüklerinde vergi oranlarında indirim veya artırım yaparak hedefledikleri bütçeye ulaşmaya çalışmaktadırlar.

- **Sosyal Amaçlar;**

Vergileme politikaları ile çevre sorunlarına çözüm aramak, nüfus politikalarının amacına ulaşmasını sağlamaya yardımcı olmak ve alkollü içkilerin aşırı kullanımını önleyebilmek gibi bazı amaçlara ulaşabilmek de hedeflenmiştir.²⁹ Nüfus politikasına ilişkin; evlenmeleri teşvik etmek için evli yükümlülere vergi indirimi yapılması, 1920'de Fransa'da kabul edilen bekârlık vergisi, 1943'te Almanya'da

²⁷ Mutluer vd., a.g.e.,s.194.

²⁸ Mutluer vd., a.g.e.,s.195.

²⁹ Mutluer vd., a.g.e.,s.195.

uygulanan evlilik yardımı buna örnek gösterilebilir.³⁰ Verginin sosyal amaçlarıyla toplum hayatında ortaya çıkan sorunlara çözüm aramakta vardır.

1.5. VERGİLEME İLKELERİ

Vergi sistemini oluşturan vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, vergileme ilkeleri olarak nitelendirilir. Bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulanma açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmişlerdir.³¹ Vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişimlere uğramıştır. Gerçekten, olandan çok olması gerekeni amaçlayan normatif nitelikteki bu ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşulları ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum düzeyi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı ilişki halinde olup, bu unsurlarla birlikte değişirler.³² Vergileme ilkeleri, vergi politikasının ve tekniğinin temelini oluşturmaktadır.

1.5.1. Klasik Vergileme İlkeleri

Mali literatürde, vergileme ilkelerinin tartışılması özellikle Adam Smith ve Adolph Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlatılmıştır. Birçok yazar tarafından bu konuda çalışmalar yapılmış, bu bölümde klasik vergileme ilkeleri denildiğinde ilk akla gelen isimlerden Smith, Wagner ve Haller'in vergileme ilkelerinden bahsedilecektir.

1.5.1.1. A.Smith' in Vergileme İlkeleri

Klasik iktisatçı Adam Smith' in vergileme ilkeleri dört başlıktan oluşur ve bugün bile geçerliliğini korurlar. Bunlar;

-Adalet İlkesi; "Bir devletin vatandaşlarının her biri, hükümetin devamına iktidarı oranında yani, devletin himayesi altında elde ettiği gelire orantılı olarak iştirak etmeleridir." Bu ilkeye göre; devlet harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün idare giderlerine benzetmekte ve hissedarlarının, bu mülkten sağladıkları

³⁰ Turhan, a.g.e., s.40.

³¹ Muter, a.g.e., s.67.

³² Turhan, a.g.e., s.190.

menfaatle orantılı olarak harcamalara da katılmaları gerektiğini ifade etmektedir.³³ Smith' in adalet ilkesi bugün bile önemini arttırarak korumaktadır.

-Kesinlik İlkesi; Herkesin ödeyeceği vergi keyfi değil, kesin, açık ve belirli olmalıdır. A.Smith' e göre kesinlik ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemlidir; çünkü söz konusu prensibe uyulmaması, büyük ölçüde bir eşitsizlik durumdan bile daha kötü sonuçlara yol açabilir. Vergi idaresinin henüz örgütlenmediği, vergilerin iltizam usulü ile tahsil edildiği ve ahlak, eğitim düzeyleri düşük vergi memurlarının her türlü rüşvete açık olduğu bir dönemde, vergi yükümlülüklerinin maliye memurlarına geniş bir takdir hakkı bırakacak kadar belirsiz oluşu, yükümlülerin çıkarlarına ters düşen durumların ortaya çıkmasına sebep olabiliyordu.³⁴

-Uygunluk İlkesi; Bu ilkeye göre her verginin yükümlüler için en uygun zaman ve biçimde alınması gerekir. Özellikle devlet ve vatandaşlar arasında ki ilişkilerin kötü, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde yardımcı nitelikte olan bu ilke mali psikoloji açısından çok önemli rol oynamaktadır. Yükümlülerin vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkilemek ve böylece vergi kaçakçılığına teşebbüs hallerini mümkün olduğu kadar sınırlandırarak, vergi gelirlerini arttırma konusunda diğer etkenler yanında uygunluk ilkesine bağlıdır.³⁵

-İktisadilik İlkesi; "Her vergi, hazineye girenin dışında halkın elinden kabil olduğu kadar az bir para çıkmasını mümkün kılacak ve halkın elinden çıkmasıyla hazineye girmesi sırasında geçecek sürenin kabil olduğu kadar az olmasını sağlayacak bir şekilde tahsil olunmalıdır." Bu ilke yazarlar tarafından iki ayrı şekilde yorumlanmıştır. Bazı yazarlar, vergilerin tarh ve tahsil giderlerinin mümkün olduğu kadar az olması, diğer bazılarınca ise, iktisadi faaliyete mümkün olduğu kadar az zarar vermesi şeklinde yorumlamışlardır.³⁶ Yapılan iki yorumda doğrudur ve birlikte düşünülmesi gerekir. Hem vergi toplama maliyetleri düşük tutulmalı hem de iktisadi faaliyete zararı minimumda tutulmalıdır.

1.5.1.2. A. Wagner' in Vergileme İlkeleri

A.Smith'in ilkelerinden kısmen yararlanan Alman maliyecisi Wagner, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik şekilde derlemeye çalışmıştır. Wagner vergileme ilkelerini dört grupta toplamaktadır.

³³ Nadaroğlu, a.g.e.,s.361.

³⁴ Turhan, a.g.e., s.191-192.

³⁵ Muter, a.g.e., s.68.

³⁶ Nadaroğlu, a.g.e.,s.362.

- Mali ilkeler

Yeterlilik İlkesi; Wagner, yeterlilik ilkesini 'Vergileme bir mali dönem içerisinde meydana gelen mali ihtiyaçları diğer finansman araçlarının yetersiz kaldığı ya da arzulanmadığı nispette karşılayabilmelidir.' şeklinde tanımlamaktadır.

Esneklik İlkesi; Wagner, vergilemede esneklik ilkesini 'vergileme mali ihtiyaçlardaki değişmelere uyabilecek ve diğer finansman kaynaklarından karşılanamayan masraf açığını kapatabilecek unsurları kapsmalıdır' şeklinde açıklamıştır. Bu ilkenin varlığını haklı kılan nedenler; uzun süreli yapısal etkenler ve kısa süreli konjonktürel etkenlerdir. Bu etmenler dolayısı ile kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışların vergilerle otomatik olarak karşılanması gerekir.³⁷

- İktisadi İlkeler

Uygun Vergi Kaynaklarını Seçme İlkesi; Wagner iktisadi ilkelerle, ekonomik yönden uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve mükelleflerin davranışları üzerinde yapacağı etkiler bakımından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği hususunda durmaktadır. Yazara göre; en uygun vergi kaynağı servet değil, gelir olması gerektiğidir.³⁸

-Ahlaki İlkeler

Genellik İlkesi; Wagner vergilemede genellik ilkesinde, bir ülkede yaşayan herkes sosyal sınıf farkı gözetmeksizin kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bu nedenle bir ülkede bulunan tam ve dar mükellefler ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi yüküne katılmak zorundadır. Çünkü devletin sunduğu kamu hizmetinin yararı tüm toplumdur. Vatandaşlar arasında dil, ırk, din, cinsiyet ve siyasi düşünce gibi iktisat dışı kriterler dikkate alınmaksızın vergiye tabi tutulmasını gerektirir.³⁹

Eşitlik İlkesi; Wagner'in vergilemede eşitlik ilkesine göre bireyler genel vergi yükünü kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak sureti ile vergilendirilmesidir. Bu ilke ile genel vergi yükü toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumları dikkate alınarak dengeli bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergilemede eşitlik;

³⁷ Turhan, a.g.e., s.195-203.

³⁸ Muter, a.g.e., s.69.

³⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, 1982, Kazancı Hukuk Yayınları, s.147.

ödeme güçleri eşit durumda bulunan kimselerin aynı (yatay eşitlik), farklı ödeme gücüne sahip kimselerin ise farklı (dikey eşitlik) vergilendirilmesidir.⁴⁰

-Teknik ve İdari İlkeler

Belirlilik İlkesi; Wagner'e göre bu ilkenin gerçekleşmesi; idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmasının yanı sıra, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanun ve nizamları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır.⁴¹

Uygunluk İlkesi; Wagner bu ilkesinde, verginin mükelleflerce en uygun zamanda ve mekânda, en uygun araçlar ve koşullarda gerektiğinde taksitlerle ödenmesi gerektiğini belirtir.⁴²

İktisadilik İlkesi; Wagner'in en fazla önem verdiği ilkelerden olan iktisadilik, verginin tarh ve tahsil masraflarını mümkün olduğu kadar azaltma anlamına gelmektedir. Bu ilkenin gerçekleşme şansı, genellikle sadece vergi idaresinin isteği ve kabiliyetine değil, aynı zamanda halk, ekonomi ve devlet hayatının vergi şartları ile vergi türlerinin seçimi ve tüm vergi sisteminin düzenlenmesine bağlıdır.⁴³

1.5.1.3. H.Haller' in Vergileme İlkeleri

H.Haller' in maliye politikası bakımından önemli saydığı ve bu konuda bilgisi olan hemen hiç kimse tarafından reddedilemeyeceğini ifade ettiği dört amaç şunlardır: mali amaç, özgürlük amacı, refah amacı ve adalet amacı.

Mali Amaç; "Belirli devlet görevlerinin yapılması için gerekli parasal vasıtaları yeterli ölçüde ve en az masraf ile sağlamak ve bunları görevlerin ifası bakımından optimal bir biçimde kullanmak." şeklinde tanımlanmaktadır.

Özgürlük Amacı; "Hayatın bütün sahalarında kişinin serbestçe karar vermesine mümkün olduğu kadar izin verilmesini" gerektirmektedir.

Refah Amacı; Devlet faaliyetlerinin toplum için mümkün olduğu kadar en yüksek düzeyde maddi ve manevi değerleri sağlamaya yönelmesi anlamını taşır.

⁴⁰ Ali Rıza Gökbunar, 'Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme', *C. B. Ü. İ. İ. B. F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S:4, Yıl:1998, s.10.

⁴¹ Turhan, a.g.e., s.206.

⁴² Muter, a.g.e., s.70.

⁴³ Turhan, a.g.e., s.208.

Adalet Amacı; Tüm toplum için gerçekleştirilen refah seviyesinin bütün kişiler bakımından yaklaşık olarak eşit olup olmadığı veya maddi malların ve dolayısıyla ihtiyaçları tatmin olanaklarının eşit bir dağılımının mevcut olup olmadığı gibi hususların önemli olduğu bu amaçta, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımının iktisat politikası araçları ile dengeleştirilerek hemen herkesin yeterli bir gelire sahip olmasını gerektirmektedir.⁴⁴

H.Haller, maliye politikasına ilişkin dört amaçtan hareket ederek her bir verginin ve dolayısıyla tüm vergi sisteminin uyması gereken çeşitli taleplerde bulunmuştur. Yazar bu talepleri birbiri doğrultusunda oluşturmakta ve vergilendirmenin düzenlenmesi gereken formülleri ileri sürmektedir.

1.5.2. Modern Vergileme İlkeleri

Zaman içerisinde vergileme ile ilgili ortaya çıkan sorunlara çözüm olması amacıyla geliştirilen modern vergileme ilkeleri, klasik vergileme ilkeleriyle birlikte bir bütün oluşturmaktadır.

1.5.2.1. Sosyal Vergileme İlkeleri

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde sosyal bir politika aracı olarak vergiler önemlidir. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme teknikleri gelir dağılımında eşitsizlikleri azaltıcı yönde etkide bulunmaktadır.⁴⁵ Devletler tarafından vergileme yapılırken sosyal ilkeleri göz ardı etmemek gerekir. Bu ilkeler;

- **Vergilemede Adalet İlkesi**

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır.⁴⁶ Adalet kavramı kişiden kişiye göre değişir fakat vergilemede adalet olmazsa olmaz bir ilkedir. Adaletli bir vergi sistemi, vergileme yoluyla gelir ve servetin yeniden dağılımını sağlarken gelir eşitsizliklerini azaltmaya çalışır.

⁴⁴ Turhan, a.g.e., s.208-209.

⁴⁵ Gökbnar, a.g.e, s.8.

⁴⁶ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**, Bursa,2000, Ekin Kitabevi,s.139.

Vergide adalet ilkesi, verginin adil olması gerektiğini ifade etmektedir. Vergide adalet; ilgili yasal düzenlemeler yapılırken, yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte, gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Başka bir deyişle, adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının, uygulama itibarıyla da adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir.⁴⁷ Adalet ilkesine göre; vergi yükü mali güçle orantılı olmalıdır. Buna örnek olarak; Gelir Vergisinde uygulanan; En Az Geçim İndirimi, Artan Oranlılık, Ayrıma İlkesi gibi uygulamalar adaleti sağlamaya yöneliktir.

- **Vergilemede Genellik İlkesi**

Vergilemede genellik ilkesi, toplumu oluşturan tüm bireylerden vergi alınmasını, başka bir anlatımla vergi alırken, bireyler arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder.⁴⁸

Günümüzde bu ilke, her vatandaşın ödeme gücü oranında vergi kapsamına alınması, ödeme gücü zayıf olanların ise vergilendirilmemesi biçiminde ortaya konulmaktadır.⁴⁹ Vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin temelini oluşturmaktadır.⁵⁰

Anayasamızın 73. Maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” hükmüne yer verilmiştir. Maddede geçen “herkes” kelimesi ülkemizde vergide genellik ilkesinin anayasal güvence altında olduğunu göstermektedir. Yine bu hükme göre; herkes için adaletli vergilemeyi sağlamak maliye politikasının hedefidir.

- **Vergilemede Eşitlik İlkesi**

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için büyük bir önemi bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır.⁵¹

Vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Mükellefler vergi ödeme güçleri dikkate alınmak

⁴⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, Ankara, 2007, Gazi Kitabevi, s.196.

⁴⁸ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon, 2004, Derya Kitabevi, s.162.

⁴⁹ Aykut Herekman, *Kamu Maliyesi Genel Vergi Kuramı*, Ankara, 1989, Sevinç Matbaası, s.32.

⁵⁰ Akdoğan, a.g.e., s.195.

⁵¹ Akdoğan, a.g.e., s.197.

suretiyle vergilendirilmelidir. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Burada bireylerin hangi ölçülerde vergi ödeyecekleri sorunu önem kazanmaktadır.⁵² Vergi ödeme gücü bakımından aynı olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması, buna karşılık vergi ödeme gücü farklı olanların, farklı vergilendirme şartlarına tabi tutulması gerekmektedir. Aynı durumda olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi olması, vergilemede "yatay eşitlik"; farklı durumda olanların farklı vergileme şartlarına tabi tutulması ise, vergilemede "dikey eşitlik" diye nitelendirilir.⁵³

- **Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi**

Vergilemede ödeme gücü, vergilemede adaletin sağlanmasında öne sürülen yaklaşımlardan "ödeme gücü yaklaşımı" ile ilgili bir kavramdır. Ödeme gücü yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alır. Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulur.⁵⁴ Vergilemede ödeme gücüne göre dağıtım yapabilmek için geliştirilen bazı teknikler (En Az Geçim İndirimi, Artan Oranlılık, vs.) vardır. Bu tekniklerin ortak amacı mükelleflere vergi yüklerken vergilemede adaleti sağlamaktır.

Adil bir vergi düzeninde vergilerin çoğu, bireylerin ödeme gücüne dayandırılarak alınır. Bireylerin ödeme gücünü teşkil eden başlıca unsurlar; gelir, servet ve harcamadır. Gelir üzerinden alınan vergilere "gelir vergisi", servet üzerinden alınan vergilere "servet vergisi" ve harcama üzerinden alınan vergilere "harcama vergisi" adı verilir.⁵⁵ Mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarının ayrı ayrı dikkate alınması, ödeme güçlerine göre vergilendirme yapılması, gerek teoride ve gerekse uygulamada kabul görmüştür.⁵⁶ Nihayetinde, vergilemede ödeme gücü ilkesi vergi yükünün mükelleflere ödeme kapasiteleri değerlendirilerek dağıtılması gereğini vurgular.

⁵² Gökbunar, a.g.e., s.10.

⁵³ Pehlivan, a.g.e., s.162.

⁵⁴ Esra Sivrekli Demirçan, Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 21, Temmuz-Aralık, 2003, s.116.

⁵⁵ Pehlivan, a.g.e., s.164.

⁵⁶ Akdoğan, a.g.e.,s.212.

- **Vergilemede Fayda (İstifade) İlkesi**

Vergilendirmede fayda ilkesine göre, her fert kamu hizmetlerinden faydalanma oranında vergi ödeyecektir. Burada vergi yükünün dağılımında piyasa kurallarının kullanılması söz konusudur. Böylece her yükümlünün gönüllü olarak kamusal faaliyetlere yapmak istediği katkı ile ödeyeceği vergi aynı olacaktır.⁵⁷

Vergilerle finanse edilen kamu hizmetlerinden faydalanan kişiler, bu faydalanma oranında vergi ödemek durumundadırlar. Bu ilkeye göre, piyasada fiyatlar, mal ve hizmetleri kullananların elde ettikleri faydayı ölçüyorsa, vergiler de kamu hizmetlerinden faydalananların elde ettikleri faydayı ölçer. Dolayısıyla vergiler, bireylerin elde ettikleri faydaların karşılığıdır. Vergilemede fayda ilkesi vergi gelirlerini artırma açısından büyük bir çekiciliğe sahiptir. Vergiler ayrı ayrı değil, finanse ettikleri kamu hizmetlerinin miktarı ile ilişkili olarak göz önünde bulundurulur. Vatandaşların vergi ödemelerinin yararlandıkları hizmetlere bağlanması, kamu mallarının sağlanmasında etkinlik şansını artırır. Devlet, vatandaşlardan yararlandıkları hizmetlerin bedelini alırsa, hizmetin bedeli konusunda vatandaşlar bir fikir sahibi olurlar ve kamu hizmetinin değerini diğer mal ve hizmetin değeri ile karşılaştırabilecekleri bir duruma gelirler. Böylece kamu mallarına olan aşırı talepte azalma sağlanır.⁵⁸

Vergilemede fayda ilkesine göre, devlet ürettiği mal ve hizmetlerin bedelini vergileme yoluyla mümkün olduğu ölçüde bireylerden tahsil edebilmelidir.⁵⁹ Fakat bu ilkenin uygulama alanı kısıtlıdır. Harçlar, şerefiyeler, resimler gibi kamu gelirlerinde belirli ölçülerde uygulanabilmektedir.

1.5.2.2. İktisadi Vergileme İlkeleri

Geçmişte vergilemeden beklenen sadece devlete ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamasıydı. Fakat zaman içinde ekonomik ve sosyal hayatta meydana gelen değişimler, vergilerin ekonomik ve sosyal bir kısım hedeflere ulaşmak için etkili bir araç olarak kullanılabilmesini ortaya çıkarmıştır.⁶⁰

Vergilemenin iktisadi ilkeleri, vergilerin temel iktisadi amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak nitelikte olmasını ifade eder. Devletin temel iktisadi amaçları, iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması yanında, tam istihdam

⁵⁷ Edizdoğan, a.g.e.,s.140.

⁵⁸ Gökbunar, a.g.e., s.12.

⁵⁹ Pehlivan, a.g.e., s.162.

⁶⁰ Pehlivan, a.g.e., s.155.

ve fiyat istikrarının sağlanmasıdır. Belirtilen bu amaçlara, kıt olan kaynakların etkin kullanımı ve dağılımı ile ulaşılabilir.⁶¹ Bu ilkeler;

- **Vergilemede Tarafsızlık İlkesi**

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma gereğini ifade eder. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiç bir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir. Bu ilkeyle verginin, mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir.⁶² Devlet tarafından alınan vergilerin miktarı, piyasanın işleyişini bozmayacak bir düzeyde olmalıdır.

Bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için en başta;

- Tespit edilen vergi oranlarının düşük olması,
- Vergi oranlarının “düz” (flaş) olması,
- Belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanınamaması gerekir.⁶³

Verginin ekonomik etkisini vurgulayan bu ilkeye göre, üretici ve tüketici tercihlerini en az etkileyen bir politikanın sürdürülmesi nedeniyle, vergilerin tek tek analiz edilmesi gerekmektedir. Örneğin, gelir vergisinin yüksek oranda alınması, kişileri çalışma ile işsiz kalma arasındaki tercihlerini değiştirecektir. Emlak vergisinin düşük olması, konuta olan talebi artırırken, yüksek olması talebi düşürecektir. Üretimde fazla vergi alınması ilgili malın üretimini düşürecektir.⁶⁴

- **Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi**

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesine göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır.⁶⁵ İktisadi kalkınma ancak doğru vergileme sistemi ile sağlanabilir.

⁶¹ Pehlivan, a.g.e., s.159.

⁶² Gökbunar, a.g.e., s.7-8.

⁶³ C.Coşkun Aktan, “*Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl dizayn edilmeli? Yoksullukla Mücadele Stratejileri*”, <http://canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/optimal-vergi.pdf> (Erişim tarihi: 14.11.14)

⁶⁴ Emine Orhaner, *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Ankara, 2000, Gazi Kitabevi, s.155.

⁶⁵ Gökbunar, a.g.e., s.8.

Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç olma niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde kullanılabilmelidir. Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir kuraldır. Bu kurala göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde düzenlenmelidir.⁶⁶

1.5.2.3. İdari Vergileme İlkeleri

İdari amaçlı vergileme ilkeleri, vergi yasalarında yükümlüye sağlanması gerekli kolaylıklar ve vergisinin tahsilini kolaylaştırıcı nitelikteki ilkelerden oluşmaktadır.⁶⁷ Bu ilkeye göre, devlet tarafından vergileme yapılırken, verginin meydana getirdiği külfet vergi idaresi ve yükümlü için en asgari düzeyde tutulmalıdır.

- **Vergilemede Belirlilik (Kesinlik) İlkesi**

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi miktarının, zamanının ve biçiminin kesin ve açık olarak yükümlüce bilinmesi gereğini ortaya koymaktadır. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanının ve biçiminin saptanması ile söz konusu ilkeye uyulmuş olunacaktır. Ödenmesi gereken verginin özellikle miktarının belirli olmaması, mükellefi belirsizlik içinde bırakacaktır. Bunun sonucunda, vergiye karşı tepki doğacak ve kamu otoritesine olan güven sarsılacaktır.⁶⁸

Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi; idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmasının yanı sıra, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanun ve nizamları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır.⁶⁹ Bu ilkenin amacı, keyfi ve sınırsız uygulamaların önlenmesidir.

⁶⁶ Herekman, a.g.e., s.32.

⁶⁷ Gökbunar, a.g.e., s.13.

⁶⁸ Herekman, a.g.e., s.25-26.

⁶⁹ Turhan, a.g.e., s.207.

- **Vergilemede Tasarruf İlkesi**

Vergilemede tasarruf ilkesine göre, verginin devlete ve vergi yükümlüsüne olan maliyeti mümkün olduğunca düşük olmalıdır. Verginin devlete olan maliyeti deyimini ile sadece verginin tarh ve tahsil giderleri anlaşılmalı buna vergilerle ilgili uyuşmazlıkların giderleri de eklenmelidir. Vergi yükümlülerin vergileme dolayısıyla katlandıkları defter tutma, müşavirlik hizmetleri vb. giderlerinin de bu bağlamda ele alınması gerekmektedir.⁷⁰

- **Vergilemede Kolaylık İlkesi**

Vergilemede kolaylık ilkesi diğer vergileme ilkelerini de kapsayan daha geniş ve önemli bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre, vergilemede ödeme zamanları, ödeme yeri, ödeme şekli ve ödenecek tutar kesin ve belirli olmalıdır. Ayrıca düzenlemeleri mükellefler tarafından kolayca anlaşılabilir ve uygulanabilecek biçimde hazırlanmalıdır. Vergilerini ödemede maddi zorluklarla karşılaşan bazı mükelleflerin vergi borçlarının tecili, hatta bazı nedenlerden dolayı vergi borçlarını ödeyemeyecek duruma düşenlerin vergi borçlarının terkin edilmesi de bu ilke gereğidir.⁷¹ Vergilemede kolaylık ilkesi vergi psikolojisi açısından da mühim bir ilkedir.

- **Vergilemede Açıklık İlkesi**

Vergilemede açıklık ilkesine göre, vergi yasaları açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmelidir. Vergi yasalarını bir yerde diğer yasalardan farklılaştıran nedenlerden biri de genellikle her tür vatandaşın doğumundan ölümüne kadar bu yasalardan bir veya bir kaçının yükümlülüğü altına girmesidir. Bu sebeple, vergi yasalarının sade vatandaşların anlayabileceği bir dille yazılması daha da önem kazanmaktadır. Vergi yasalarının sadelikten ve açıklıktan uzak olması sadece vatandaşları zor durumda bırakmaz. Anlaşılması zor vergiler sebebiyle vergi yükümlüsü vergiden kaçınacak veya vergi kaçırarak ve dolayısıyla vergi idaresi ve vatandaş arasında uyuşmazlıklar doğacaktır. Yargı organlarına taşınan anlaşmazlıklar sonucu devlet vergi tahsilâtını zamanında yapamayacak ve vergi toplama maliyetinde artış olacaktır.⁷²

Vergi yasalarının uygulanmasına yönelik yönetmelik ve genelgelerin kolaylıkla anlaşılabilir açıklıkta olmasını da içeren bu ilke, söz konusu yasaları

⁷⁰ Gökbunar, a.g.e., s.14.

⁷¹ Coşkun Aktan, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler" *Maliye Yazıları Dergisi*, 1990, Sayı:24. s.45.

⁷² Herekman,a.g.e.,s.27.

uygulayıcı kimselerin iyi eğitilmiş, dürüst ve anlayışlı kimselerden oluşması halinde olumlu yönde etkilenecek, mükelleflerin vergi ile ilgili olarak getirilmiş olan düzenlemeleri daha verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri açısından yararlı olabilecektir. Bu ilkenin amacı belirli ve özel bir çabaya gerek göstermeksizin anlaşılabilir bir vergi; gerek mükelleflerin tepkisini çekmemesi açısından ve gerekse vergi yönetimi ile yargısının işleyişi açısından olumlu etkiler yaratacaktır.⁷³ Bu sebeple vergileme yapılırken yanlış yorumlaya fırsat tanımayacak şekilde düzenlemeler yapılmalıdır.

- **Vergilemede Kanunilik İlkesi**

Verginin hangi hallerde doğduğu, kimlerin vergi mükellefi(yükümlüsü) olduğu, tutarı ve nasıl hesaplanıp alınacağı (tahakkuk ve tahsili) konuları Modern Sosyal Hukuk Devletinde, bir yandan devletin egemenliğine bağlı kişilerin ve öte yandan vergi dairelerinin, uymak zorunluluğunda buldukları kanunlarla düzenlenmiştir.⁷⁴ Verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Verginin kanuniliği ilkesinden uzaklaşıldığı ya da söz konusu ilkenin ihmal edildiği her uygulama, sorun yaratıcı nitelik taşır. Söz konusu ilkeyi; yalnızca, "vergi için kanun çıkartmak gerekir" şeklinde, yani dar anlamda değil, "verginin kanunla konulması" ve "vergiye vücut veren temel unsurların kanunda yer alması" gerektiği şekilde anlamak ve uygulamak gerekmektedir.⁷⁵ Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi verginin kanuniliği ilkesini yansıtmaktadır.

- **Vergilemede İstikrarlılık İlkesi**

Vergilemede istikrarlılık ilkesi, vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda yapılan düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesi, düzenli olması şeklinde tanımlanabilir.⁷⁶

Vergilemede istikrarlılık ilkesine göre, vergi kanunlarının tarih ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nispetleri mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde sapmalar meydana getirmekte, bireyler yatırımlarını planlandığı şekilde uygulamaya aktaramayabilmektedirler. Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum

⁷³ Akdoğan, a.g.e.,s.205.

⁷⁴ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Ankara,1990, Filiz Kitabevi, s.6.

⁷⁵ Akdoğan, a.g.e.,s.201-202.

⁷⁶ Akdoğan, a.g.e.,s.207.

sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar vergiye uyum maliyetini arttırmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında gerçekleştirilen sık değişimler mükellefler açısından olduğu kadar maliye idaresini de yeni bir uygulama ile karşı karşıya bırakmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmeye bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir.⁷⁷ Vergilemedeki yeni uygulamalarda öngörülemeyen sorunlarla ilgili olarak tebliğ, genelge, özelge aracılığıyla yapılan açıklamalar idarenin iş yükünü de arttıracaktır.

Vergi kanunlarının ilgililerce izlenebilecek ve gereği yerine getirilebilecek şekilde uygulanması zorunludur. Vergilemede istikrarlılıktan kasıt vergilerde hiçbir şekilde değişiklik yapılmaması anlamına gelmez. Şayet bir vergi uygulanamaz, işlemez hale gelmiş ise hükümlerin gerekirse tüm düzenlemenin revizyona tabi tutulması olağan görülmelidir. Bu düzenlemeler sırasında acele etmeden, planlı ve programlı çalışmak, yapılan yasal düzenlemelerin sık sık değiştirilmesini engelleyebilecektir.⁷⁸ İstikrarlı bir vergileme, vergiye uyum maliyetlerini azaltacak ve vergi sisteminde etkinliği sağlamaya yardımcı olacaktır.

- **Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistemik Bütünlüğü İlkesi**

Bu ilkeye göre, vergi sistemlerindeki tutarsızlıklar, sistemin rasyonelitesini ve hakkaniyete uygun oluşunu tehlikeye düşürebilmektedir. Vergi sistematiği, bir verginin konulması sırasında vergi konusunda mevcut hükümlerin birbirleriyle uyum halinde bulunmasını, kanun maddeleri arasında çelişkilerin bulunmamasını ifade eder.⁷⁹ Vergileme yapılırken, vergi bileşimi bir bütün oluşturmalı, birbirini tamamlayıcı özelliğe sahip ve tutarsızlıktan uzak olmalıdır.

- **Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi**

Bu ilkeye göre, vergi sistemi bir bütünlük içinde şekillendirilmeli, alınan vergi tedbirleri ve bunlarla elde edilmek istenen amaçları normal bir vatandaşın anlayışına ve politik eğilimlerine, aynı zamanda verginin uygulanmasında tarh, tahsil ve kontrol görevini yapacak kurumların kapasitelerine uygun olmalıdır.⁸⁰ Bu sayede vergi tedbirleri etkin bir şekilde uygulanabilir.

⁷⁷ Gökbunar, a.g.e., s.15-16.

⁷⁸ Akdoğan, a.g.e.,s.208.

⁷⁹ Tekir, a.g.e.,s.57.

⁸⁰ Gökbunar, a.g.e., s.16.

İKİNCİ BÖLÜM

2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VASITALI - VASITASIZ VERGİLER, SEÇİLİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE İSTANBUL İLİ VERİLERİ

Bu bölümde, Türk vergi sistemindeki vasitalı – vasitasız vergiler detaylıca incelenmiştir. İlgili vergi yükü seçili ülkelerle karşılaştırılmış ve İstanbul ili vergi istatistikleri değerlendirilmiştir.

2.1.VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI

Her devirde ve her ülkede birçok vergi bir arada uygulanmıştır. İçinde bulunulan mali, iktisadi, siyasal ve sosyal koşulların gereklerine göre zaman zaman bazı vergiler kaldırılmış, bazıları tadil edilmiş ve bazen de tamamen yeni vergiler ortaya çıkmıştır. Böyle bir oluşum sonucu belirli bir zamanda, belirli bir ülkedeki vergilerin tümü hep birlikte bir sistemi oluşturmakta ve karşımıza vergi sistemi kavramı çıkmaktadır. Sistem kelimesi dilimize Fransızcadan geçmiştir. Aslı, “bir arada” anlamına gelen Latincedeki “systema” veya Yunancadaki “sustema” kelimeleridir. Sistemin anlamı ilgili eserlerde: “Bir bilimsel bütün teşkil edecek tarzdaki birbirine bağlı prensiplerin bir araya toplanması” şeklinde tanımlanmaktadır. Nitekim vergi sistemi denildiğinde anlatılmak istenilen husus da, belirli amaçlara ulaşabilmek için bilimsel kurallara dayanılarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur. Vergileme yolu ile varılmak istenilen amaç mali, iktisadi, sosyal ve siyasal olabilir. Bu takdirde vergi sisteminin karakteri de saptanan amaca göre şekillenir.⁸¹

2.2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergilerin çok sayıda ve özellikte olması sebebiyle bunların belirli sınıflamalara tabi tutularak analiz edilmesi gerekmektedir. Söz konusu sınıflandırmalar arasında; Spesifik-Advalorem, Subjektif-Objektif, Gelir-Servet-Harcama ve Vasitalı-Vasitasız şeklinde sınıflandırmalar sayılabilir.

2.2.1. Spesifik-Advalorem Vergiler

Vergiler matrahlarına göre sınıflandırıldıklarında spesifik ve advalorem vergiler olarak ikiye ayrılır. Verginin matrahi eğer vergiye konu olan şeyin değeri üzerinden hesaplanıyor ve bu matrahtan oransal olarak vergi alınıyorsa bu çeşit vergilere advalorem vergi denir. Vergi matrahi, vergi konusunun fizik ölçüleri ve

⁸¹Nadaroğlu, a.g.e.,s.400.

maddi miktarı üzerinden tespit edilip vergi alınıyorsa bu tür vergilere spesifik miktar vergileri adı verilmektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, gider ve gümrük vergileri advalorem vergilere, maktu resim ve harçlar spesifik vergilere örnek olabilir.⁸²

2.2.2. Objektif ve Subjektif Vergiler

Sübjektif vergiler, yükümlülerin kişisel ödeme gücüne göre ayarlanan ve ekonomik kaynakların tamamı üzerinden alınan vergilerdir. Objektif vergiler ise doğrudan verginin konusunu hedef alan ve yükümlülerin kişisel ve ailevi durumunu yani objektif unsurları gözetmeyen vergilerdir.⁸³ Objektif vergilere örnek olarak, tüketim vergileri, gümrük vergisi ve damga vergisi, subjektif vergilere örnek olarak ise bugün pek çok ülkede yaygın olarak kullanılan gelir vergisi gösterilebilir.⁸⁴

2.2.3. Gelir- Servet- Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Günümüzde en çok kullanılan ayrımlardan birisi de vergi matrahının niteliğine göre yapılan ayrımlardır. Bu ayrıma göre, verginin matrahını gelirin oluşturması gelir üzerinden alınan vergiler, verginin matrahını servetin oluşturması servet üzerinden alınan vergiler ve verginin matrahını harcamaların oluşturması ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede, gelir vergileri kapsamında gerçek ya da tüzel kişi olmalarına göre Gelir ve Kurumlar Vergisi, servet vergileri kapsamında Veraset ve İntikal Vergisi, gider vergileri kapsamında da KDV ve ÖTV şeklinde ayırım yapılabilir.⁸⁵

2.2.4. Vasıtalı-Vasitasız Vergiler

Bu çalışma, vasıtalı vergilerin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak ile ilgili olduğu için, söz konusu sınıflandırmalardan vasıtalı-vasitasız vergiler üzerinde detaylıca durulacaktır.

Vergileri vasitasız (dolaysız) ve vasıtalı (dolaylı) olmak üzere ayırmak, uzun bir geçmişe sahiptir. Ricardus a Mediavilla'nın, daha 13. Yüzyılda kilise adamlarının vasıtalı bir biçimde vergilendirilmesinin doğru olup olmadığı konusu hakkında yapmış olduğu ayrıntılı incelemelerine göre daha Ortaçağ ilahiyatçıları tarafından bilindiği anlaşılan bu ayırım, özellikle Birinci Dünya Savaşı'na kadar teori ve

⁸² Mutur, a.g.e., s.143.

⁸³ Turhan, a.g.e., s.93.

⁸⁴ Mutur, a.g.e., s.142.

⁸⁵ Metin Erdem, vd., *Kamu Maliyesi*, 3. Basım, 2003, Ekin Kitabevi, s. 90.

uygulamaya tamamen hâkim olmuştur.⁸⁶ Bazı maliyeciler tarafından şiddetle eleştirilen bu vergi tasnifi günümüzde hala uygulamada sıkça kullanılmaktadır.

Mali literatürde, vergilerin vasıtalı veya vasıtasız olduklarını belirlemede başlıca iki kriter kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi yansıma kriteri, ikincisi ise vergi konusunun devamlılığı ve tahsil usulüdür.

Yansıma kriteri: Vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ödediği vergiyi kısmen veya tamamen başkasına devredemeyip, vergiyi nihai olarak yüklenen kimse durumunda ise böyle vergilere vasıtasız vergi denilir. Eğer ödenilen vergi, çeşitli piyasa koşulları altında başkalarına kısmen veya tamamen devredilebiliyorsa bu tür vergilere de vasıtalı vergi adı verilir.⁸⁷

Vergi konusunun sürekliliği ve vergiyi doğuran olay kriteri: Konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli ve devamlı matrahlara dayandığı için yükümlülerin isimlerinin önceden cetvellere yazıldığı vergilere vasıtasız vergiler denilmektedir. Buna karşılık konusu devamlı olmayan, vergiyi doğuran olayı mülkiyetin el değiştirmesi, üretilen bir malın mübadeleye konu teşkil etmesi bir olayın meydana gelmesi gibi durumlar olduğu vergiler vasıtalı vergiler kategorisine girmektedirler. Yani devamlı vergi kabiliyeti arz etmeyen vergilere vasıtalı vergiler denilmiştir.⁸⁸

2.3.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VASITASIZ VERGİLER

Türk Vergi sisteminde uygulanan vasıtasız vergiler; gelirden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergilerdir.

2.3.1. Gelirden Alınan Vergiler

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirlerden alınanlar oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde, geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır; gelir vergisi ve kurumlar vergisi. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını kapsamına alır. Kurumlar vergisi ise, kurumlar vergisinde belirtilmiş olan kurumların kazançlarını yükümlendirmektedir. Anılan iki vergi, iki ayrı kanunla, Gelir Vergi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Gerek

⁸⁶ Turhan, a.g.e., s.94.

⁸⁷ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul, 1994, Filiz Kitabevi, s. 344.

⁸⁸ Mutur, a.g.e., s.144.

gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi her ikisi de aynı ekonomik unsuru, geliri vergilendirmektedirler. Aralarındaki fark yükümlü unsuru bakımından ortaya çıkar.⁸⁹

2.3.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmeye yönelik bir vergidir. Mükellefiyet kuralı olarak kişiye özgü bir kurum olmakla birlikte, yasa koyucunun belirli serbesti sınırları içerisinde aile gelirlerinin mükellefiyet açısından esas alınmasını uygun bulduğu da izlenmektedir. Herkesin mali gücüne göre vergi yüküne katılması anayasal bir görev olarak çeşitli ülke anayasalarında hüküm altına alınmıştır. Vergi ilkeleri çerçevesinde sağlıklı ve etkin bir vergileme yapılarak güdülen amaçlara ulaşılması temel felsefedir. Kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını ancak sürdürmeye yetecek düzeydeki gelirin vergilendirilmemesi suretiyle, karşılaşılması olası sosyal sorunlara yol açmaması büyük önem taşır.⁹⁰

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1.Maddesine göre; gelir vergisi, “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir Vergisi Kanununun 2. Maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar belirtilmiştir ve bu kapsamda yedi çeşit gelir ve kazanç vergilendirilir. Bunlar; “ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır.” Bu kazanç ve iratlar toplanıp zarar mahsupları ve indirimler uygulandıktan sonra matrah elde edilir. Mükellefin ödeyeceği gelir vergisi, matraha gelir vergisi tarifesi uygulanarak hesaplanır. Artan oranlı bir vergi olan gelir vergisinin tarifesi, %15 oranı ile başlayan, %20, %27, %35 oranlarının bulunduğu dört dilimden oluşur.

Gelir Vergisi Kanunu 103’üncü maddeye göre; gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2015 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

⁸⁹ Mualla Öncel, v.d., *Vergi Hukuku*, 2002, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 235

⁹⁰ Akdoğan, a.g.e., s.196.

Tablo 1 2015 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi⁹¹

Dilimler	Oranlar
12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	% 27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	% 35

Tablo 2 Türkiye'de Gelir Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2014)⁹²

Yıllar	Mükellef Sayıları
2008	1.701.865
2009	1.683.308
2010	1.693.316
2011	1.703.754
2012	1.760.785
2013	1.798.056
2014	1.798.738

⁹¹ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1431> (Erişim tarihi: 03.04.2015)

⁹² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2014/TABLO_1.xls.htm (Erişim tarihi: 03.04.2015)

Gelir vergisi mükelleflerinin yıllar itibariyle sayısı yukarıdaki tabloda yer almaktadır. Son yedi yıla ait mükellef sayılarının yer aldığı bu tabloya bakıldığında, 2009 yılı itibariyle mükellef sayılarında düzenli bir artışın olduğu görülmektedir.

Tablo 3 Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilâtı ve Vergi Gelirleri İçindeki Oranı (2008-2014)⁹³

<i>Yıllar</i>	<i>Gelir Vergisi Tahsilâtı</i>	<i>Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)</i>
2008	44.430.339	23,4
2009	46.018.360	23,4
2010	49.385.289	21,0
2011	59.885.000	21,0
2012	69.671.645	22,0
2013	78.726.008	21,4
2014	91.061.133	22,7

Gelir vergisi tahsilâtının yıllar itibariyle durumunu gösteren yukarıdaki tabloda; son altı yıla bakıldığında, düzenli bir artışla beraber 2008'den 2014 yılına tahsilâtın iki katını geçtiği görülmektedir. Fakat bununla beraber Gelir Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında bir düşüş yaşanmıştır.

2.3.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi; Gelir Vergisi'nin kapsamına giren unsurların, ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri olması nedeniyle net kazançları üzerinden alınan bir vergidir.⁹⁴

⁹³ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm (Erişim tarihi: 03.04.2015)

⁹⁴ Edizdoğan, a.g.e., s.198.

Kurum gelirleri, gelir vergisinin konusuna giren gelirin unsurlarını meydana getiren ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardan oluşur. Kurumlar vergisi, gayri şahsi, objektif ve tek oranlı bir vergidir.⁹⁵ Kurumlar Vergisi'nin mükellefleri; Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarıdır ve safi kazanç üzerinden % 20 oranında alınmaktadır.

Tablo 4 Türkiye'de Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2014)⁹⁶

<i>Yıllar</i>	<i>Mükellef Sayıları</i>
2008	640.679
2009	640.786
2010	652.009
2011	663.967
2012	662.190
2013	662.225
2014	673.920

Son yedi yıla ait mükellef sayılarının yer aldığı bu tabloda da görüldüğü gibi, mükellef sayılarının bir önceki yıla göre düzenli fakat az bir biçimde arttığı görülmektedir. 2008 yılında 640 bin civarında olan kurumlar vergisi mükellefi sayısı, 2014 yılı itibarıyla 673 bine çıkmıştır.

⁹⁵ Naci B.Muter, vd., **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, Manisa, 2006,Emek Matbaası, s.243.

⁹⁶ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2014/TABLO_9.xls.htm (Erişim tarihi: 03.04.2015)

Tablo 5 Türkiye'de Kurumlar Vergisi Tahsilâtı ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2008-2014)⁹⁷

<i>Yıllar</i>	<i>Kurumlar Vergisi Tahsilâtı</i>	<i>Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)</i>
2008	18.658.195	9,8
2009	20.701.805	10,5
2010	22.854.846	9,7
2011	29.233.725	10,3
2012	32.111.820	10,1
2013	31.434.581	8,6
2014	35.162.828	8,8

2008-2014 yıllarına ilişkin Kurumlar Vergisi hâsılat miktarı yukarıda görüldüğü gibidir. Son altı yıla bakıldığında, düzenli bir artış görülmektedir. Fakat burada da Gelir Vergisinde olduğu gibi, tahsilât artmış olsa da vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibariyle düşmüştür.

2.3.2 Servetten Alınan Vergiler

Servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir anda sahip buldukları genellikle menkul ve gayrimenkul malların tamamını ya da bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendiren vasitasız vergilerdir.⁹⁸

Vergi yapısı gelişmeleri izlendiğinde, servetin vergilendirilmesinin, toplam vergi gelirleri içinde öneminin, çağdaş vergi sistemlerinde bu kategorinin nispi öneminin azaldığı gözlenmektedir. Bununla birlikte, gerek hâsılat gerek adalet

⁹⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm (Erişim tarihi: 03.04.2015)

⁹⁸ Edizdoğan, a.g.e., s.204.

düşünceleriyle servet vergileri uygulaması sürdürülmektedir.⁹⁹ Bugünkü uygulamada servet üzerinden alınan vergiler; Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergileridir.

2.3.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Verginin konusunu ilgili yerlere kayıt ve tescili yapılmış olan motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopter ile motorlu deniz taşıtları oluşturur. Yükümlü ise, adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergilendirmede tarifeler spesifik olarak (silindir hacmi, yaşı) belirlenmiştir.¹⁰⁰ Aracın yaşı arttıkça vergi yükü azalmakta, ağırlık ve güç arttıkça vergi yükü de artmaktadır.

2.3.2.2. Emlak Vergisi

Tarihin en eski vergilerinden biri olan emlak vergisi, gerçek ya da tüzel kişilerin mülkiyetlerinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikli bir servet vergisidir.¹⁰¹ Emlak vergisinin konusunu Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina ve araziler oluşturmaktadır. Bu verginin mükellefi ise, bina ve arazilerin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina ve arsadan malik gibi tasarruf edenlerdir. Vergiler bina ve arsaların rayiç değeri üzerinden hesaplanır.¹⁰² Bu vergi merkezi ya da yerel yönetimler tarafından uygulanabilmektedir. Merkezi yönetim, bu vergi gelirlerinin bir kısmını yerel yönetimlere bırakabilir.

2.3.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Verginin konusu, üzerinde mülkiyet oluşturulabilen menkul ve gayrimenkul şeyler ile malvarlığı içine girebilen diğer bütün haklar ve alacaklardır. Veraset ve İntikal vergisinin mükellefi ise veraset yoluyla veya sağlar arası karşılıksız edinimler yoluyla mal edinen gerçek ve tüzel kişilerdir.¹⁰³ Vergi yükümlüsü, bir beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirimde bulunur. Bu vergi artan oranlı bir tarife üzerinden alınmaktadır. Tarife her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre değiştirilmektedir. Aşağıdaki tabloda 2015 yılında veraset yoluyla veya ivazsız surette meydana gelen intikallerde uygulanacak vergi oranları gösterilmektedir. Tabloya göre; veraset

⁹⁹ Öncel, vd., a.g.e., s.355.

¹⁰⁰ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Onbirinci Baskı, Ankara 2005, Seçkin Yayıncılık, s.271-273.

¹⁰¹ Muter, vd., a.g.e., s.254.

¹⁰² Ahmet Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Ankara, 2009, Yaklaşım Yayıncılık, s. 305-306.

¹⁰³ Harun Kılıçaslan, "Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzen Önerisi", *Maliye Dergisi*, , Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011 s.339.

yoluyla olan intikallerde uygulanan vergi oranı, ivazsız intikallerde uygulanan orana göre çok daha düşüktür.

Tablo 6 2015 Yılı Veraset Yoluyla veya İvazsız Surette Meydana Gelen İntikallerde Uygulanacak Vergi Oranları¹⁰⁴

<i>Matrah</i>	<i>Verginin Oranı (%)</i>	
	<i>Veraset Yoluyla İntikallerde</i>	<i>İvazsız İntikallerde</i>
İlk 200.000 TL için	1	10
Sonra gelen 480.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.060.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.900.000 TL için	7	25
Matrahın 3.640.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

2.4. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VASITALI VERGİLER

Günümüz vergi sisteminde uygulanan vasitalı vergiler üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri, Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Diğer Vergilerdir.

2.4.1. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri

Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri denildiğinde ilk akla gelen Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisidir. Bununla birlikte Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi de bu bölümde incelenecektir.

2.4.1.1. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi

Katma değer, bir mamul veya hizmetin değerine üretim süresince yapılan ilaveleri yükümlülük altına almaktadır. Katma Değer Vergisi sistemi, vergilendirilen her bir mal ve hizmet için o ürünün ve hizmetin üretim, hizmet açısından sunuluş-satış zinciri içinde geçirdiği bütün aşamalar sırasında ortaya çıkan bir dizi “ara vergilendirme” işleminden meydana gelir.¹⁰⁵

¹⁰⁴ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=J0E0ygu2wilyS3gW&type=teblig> (Erişim tarihi: 03.04.2015)

¹⁰⁵ Rezan Tatlıdil, Nükhet Ayaz, “Avrupa Topluluğu 1992’de KDV Uygulamaları ve Türkiye’ye Muhtemel Etkileri”, *Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi*, S. 5, Ankara, 1992, TOBB Yayını, s. 3.

Katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Bu vergide harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan başlıca özellikleridir. Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır.¹⁰⁶

Türkiye’de 25.10.1984 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlüğe giren bu vergi ile çeşitli yasalarla düzenlenmiş olan vasıtalı vergilerin tek bir yasada düzenlenmesi amaçlanmıştır. KDV oranı, KDV Kanununun 28. maddesinde, “vergiye tabi her işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.”

Ülkemizde uygulanan güncel KDV oranları; genel oran olan % 18, indirimli oranlar olan % 8 ve % 1’dir. Oranların uygulanacağı mal ve hizmetler listeler halinde belirlenmiş olup; I sayılı listede % 1 oranına tabi mal ve hizmetler, II sayılı listede % 8 oranına tabi mal ve hizmetler yer almaktadır. % 18 oranına tabi tutulacak mal ve hizmetler ise I ve II sayılı listeler dışında kalan mal ve hizmetlerdir.

Aşağıda bulunan Tablo 7’ye göre, Dâhilde Alınan KDV ile İthalde Alınan KDV’nin toplam vergi gelirleri içindeki dağılımı hemen hemen eşit seviyelerde gitmektedir. Bu genel tüketim vergisi, toplam vergi gelirlerinin aşağı yukarı % 30’luk bir kısmını oluşturmaktadır.

¹⁰⁶ Öncel, a.g.e.,s. 401.

Tablo 7 Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2008-2014) (Bin TL)¹⁰⁷

<i>Yıllar</i>	<i>Vergi Gelirleri Tahsilâtı</i>	<i>Dâhilde Alınan K.D.V.Tahsilâtı</i>	<i>Vergi Gelirleri İçindeki (%)si</i>	<i>İthalde Alınan K.D.V. Tahsilâtı</i>	<i>Vergi Gelirleri İçindeki (%)si</i>	<i>Toplam K.D.V. Tahsilâtı</i>	<i>Vergi Gelirleri İçindeki (%)si</i>
2008	189.980.827	30.085.656	15,8	29.980.574	15,8	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	34.034.036	17,3	26.135.212	13,3	60.169,248	30,6
2010	235.714.637	39.438.999	16,7	36.210.987	15,4	75.649,986	32,1
2011	284.490.017	46.860.118	16,5	48.690.345	17,1	95.550,463	33,6
2012	317.218.619	53.150.720	16,8	50.005.155	15,8	103.155,875	32,5
2013	367.517.727	61.144.841	16,6	62.733.522	17,1	123.878,363	33,7
2014	401.605.956	66.124.317	16,5	64.390.536	16,0	130.514.853	32,5

2.4.1.2. Özel Tüketim Vergisi

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir.¹⁰⁸ ÖTV tanımında da belirtildiği gibi belirli mal ve hizmet gruplarına uygulanmakta ve böylece ülke ekonomisi içinde üretilen değerlerle ithal edilen bazı mal ve hizmetler ÖTV' nin konusunu oluşturmaktadır.¹⁰⁹

Ülkemizde, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 6 Haziran 2002 tarihinde kabul edilerek, 12 Haziran 2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ile 1 Ağustos 2002 tarihinden

¹⁰⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm (Erişim tarihi: 03.04.2015)

¹⁰⁸ Turhan, a.g.e., s.165.

¹⁰⁹ Güven Karakoç, "Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi", *Vergi Raporu*, Sayı 64, 2003, s. 109.

itibaren özel tüketim vergisi (ÖTV) uygulamasına başlanmıştır. Bu Kanunla, 16 adet vergi, harç, fon ve pay kaldırılarak ÖTV yürürlüğe koyulmuştur.

Devletlerin gelirle doğrudan ilişkili olan vergilerin yanında vasıtalı vergi türündeki özel tüketim vergisine neden ihtiyaç duyduklarını açıklamaya yarayan farklı görüşler vardır. Bunlardan birincisi; Özel Tüketim Vergisi uygulamasının sosyal refahı arttıracığı yönündeki inanıştır. Fakat Özel Tüketim Vergisi'nin sosyal refahı arttırabilmesi için gelir vergisinin yapısı etkinlik ve adalet yönünden optimal olması gerekir. Özel Tüketim Vergisi'nin bir diğer gerekçesi dışsallıklardır. Alkollü içki, tütün ve çevre kirliliği doğuran malların vergilemesi, oluşan bu dışsallıkların içselleştirilmesi amacına hizmet eder. Özel Tüketim Vergisi'nde uygulanacak oran ve seçilecek mallar amaçlanan etkinliğe ulaşmada önemlidir. Özel Tüketim Vergisi esas olarak lüks mallar ile alışkanlık veren keyfi verici maddeleri hedef almakla beraber, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetlerini de kapsamına almak suretiyle, adeta genel bir tüketim vergisi görünümü kazanmaktadır.¹¹⁰

2.4.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, "Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin yükümlüleri; bankalar, bankerler sigorta şirketleridir." "Verginin konusu banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden ya da hesaben aldıkları paralardır. Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka muameleleri vergisine tabidir. Bu bağlamda kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satım tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla alınan paralar da söz konusu verginin kapsamına girmektedir."

¹¹⁰ Mustafa Çapar, "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:52, Ocak-Mart 2004, s.122-123.

Söz konusu kanunun 33. Maddesine göre; “Banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispeti % 15'tir. Kambiyo muamelelerinde nispet matrahın binde biridir. Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1'e, kambiyo muamelelerinde ise sifıra kadar indirmeye ve yukarıdaki oranları aşmayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir.”¹¹¹

2.4.1.4. Özel İletişim Vergisi

Genel tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisine ek olarak alınan bu vergi 1999 yılında meydana gelen Adapazarı-Gölcük depreminden sonra geçici süreli bir vergi olarak alınmaya başlanmış, 2004 yılında 5528 sayılı kanunla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu içinde düzenlenerek devamlı bir vergi haline getirilmiştir.¹¹²

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre; “406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);”

a) “Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,”

b) “Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri % 15,”

c) “Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti %5,”

d) “(a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri %15,”

¹¹¹ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 28. madde, 33. madde, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.

¹¹² Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 2012, Seçkin Yayıncılık, s. 310.

Oranında özel iletişim vergisine tâbidir.¹¹³

2.4.1.5. Şans Oyunları Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 40'inci maddesine göre; "müşterek bahis ve şans oyunları, belirtilen tutar veya oranda şans oyunları vergisine tâbidir."

a) "Spor-Toto, Skor-Toto, Süper-Toto, Spor-Loto, Gol 7 ve benzeri oyunlarda her bir kolon için 20.000 lira."

b) "Şans Topu, On Numara ve benzeri oyunlarda her bir kolon için 40.000 lira, Sayısal-Loto oyununda her bir kolon için 80.000 lira."

c) "At yarışlarında oynanan her bir bilet için 80.000 liradan az olmamak üzere bilet bedelinin % 10'u."

d) "Her türlü diğer müşterek bahislerde katılma bedelinin % 10'u."

Bakanlar Kurulu bu tutarları on katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir. Verginin mükellefi bunları tertipleyen kişi ve kuruluşlardır. Şans oyunları vergisi, kolon ve bilet bedeliyle birlikte ödenir. Müşterek bahis ve talih oyunlarını tertipleyenler tarafından bir ay içinde tahsil edilen şans oyunları vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar beyan edilerek ödenir. Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48 inci madde hükümleri uygulanmaz. Şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.¹¹⁴

2.4.2. Dış Ticaretten Alınan Vergiler

Dış ticaretten alınan vergiler Gümrük Vergisi ve İthalden Alınan Katma Değer Vergisi olmak üzere iki başlıktan oluşmaktadır.

2.4.2.1. Gümrük Vergisi

Tarihin en eski vergilerinden biri olan gümrük vergileri ekonomik faaliyet içinde sadece ithalat veya ihracat aşamasında alınan bir tür özel gider vergisidir.¹¹⁵ Ülkemizde, 19.07.1972 tarih ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenen Gümrük

¹¹³ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 39. Madde, Özel İletişim Vergisi.

¹¹⁴ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 40. Madde, Şans Oyunları Vergisi.

¹¹⁵ Muter, vd., a.g.e., s.271.

Vergisi, Avrupa Birliği ile mevzuat uyumu çerçevesinde yürürlükten kaldırılarak yerine, 5 Şubat 2000 tarihli, 4458 sayılı yeni kanun yürürlüğe girmiştir.¹¹⁶

Gümrük vergisini doğuran olay, vergiye tabi malları, gümrük sınırından geçirmektedir ve vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, vergi tahsil edilmedikçe malın gümrük sınırından geçirilmesine izin verilmemektedir.¹¹⁷ Gümrük vergileri ya kıymet üzerinden ad-valorem veya fiziki ölçüler üzerinden spesifik olarak alınmaktadır. Dolaylı vergiler kategorisinde yer alan gümrük vergileri mal üzerinden alındıkları için gayri şahsi objektif bir niteliğe sahiptirler. Aynı karakterdeki bu vergilerin yansıtılmaları son derece kolaydır. Bu sebeptendir ki kanuni yükümlüsü malı ithal eden kimseler olduğu halde, gümrük vergisinin yükünü gerçekte bu malın tüketicileri taşırlar.¹¹⁸

2.4.2.2. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

İthalde Alınan Katma Değer Vergisinin konusu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde "her türlü mal ve hizmet ithalatı" olarak belirlenmiştir. Her türlü mal ve hizmet ithalatının Katma Değer Vergisinin konusu olarak belirlenmesindeki temel amacın, ülke içinde üretilen mal ve hizmetlerle ülkeye ithal yoluyla getirilen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaştırmasını önlemek olduğu açıktır. Kanun belirtilen hüküm ve ithal edilen mal ve hizmetlerle dâhilde üretilen mal ve hizmetler arasında tarafsızlığı gerçekleştirmektedir.¹¹⁹

İthalde alınan KDV'de verginin mükellefi, mal ve hizmeti ithal edenlerdir. Mal ve hizmet ithalatını kim yaparsa yapsın verginin mükellefidir.¹²⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. Maddesinde; İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) "İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,"

¹¹⁶ Bilici, a.ge., s. 255.

¹¹⁷ Abdurrahman Akdoğan, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *G.Ü.İ.B.F. Dergisi*, Yayın No: 54, Ankara, 1991, s. 557.

¹¹⁸ Nadaroğlu, a.g.e., s.471-472.

¹¹⁹ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s.22.

¹²⁰ Öner, a.g.e., s.368.

b) "İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,"

c) "Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler⁽⁴⁵⁾ ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler."¹²¹

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. Maddesinde; Katma Değer Vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.¹²²

Tablo 8 İthalden Alınan KDV Tahsilâtları ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2008-2014)¹²³

<i>Yıllar</i>	<i>İthalde Alınan K.D.V. Tahsilâtı</i>	<i>Vergi Gelirleri İçindeki (%)si</i>
2008	29.980.574	15,8
2009	26.135.212	13,3
2010	36.210.987	15,4
2011	48.690.345	17,1
2012	50.005.155	15,8
2013	62.733.522	17,1
2014	64.390.536	16,0

İthalden alınan katma değer vergisinin 2008 yılı ile 2014 yılı arasındaki toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir.

¹²¹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 21. Madde.

¹²² 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 28. Madde.

¹²³ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm (Erişim tarihi: 08.11.2014)

2.4.3. Diğer Vergiler

Diğer vergiler adı altında geçen Damga Vergisi;

2.4.3.1. Damga Vergisi

Ülkemizde, 01 Temmuz 1964 tarihinde kabul edilerek, 11 Temmuz 1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uygulamasına başlanmıştır.

Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Söz konusu kanunun konusu; “Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.”¹²⁴

“Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.”¹²⁵

Aşağıdaki tabloda (1) Sayılı tabloya göre damga vergisine tabi kâğıtların ana başlıkları verilmiştir.

¹²⁴ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 1.Madde.

¹²⁵ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 3.Madde.

Tablo 9 57 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği 1 Sayılı Tablo¹²⁶

(1) SAYILI TABLO
Damga Vergisine Tabi Kâğıtlar
I. Akitlerle ilgili kâğıtlar
A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar
II. Kararlar ve mazbatalar
III. Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar
1. Ticari ve mütedavil senetler
2. Ticari belgeler
IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar
1. Makbuzlar
2. Beyannameler

- I. Akitlerle ilgili kâğıtlardan; “Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar: Mukavelenameler, taahhünameler, temlik nameler Kira mukavelenameleri...”, “Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar: Tahkim nameler, Sulh nameler, Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri...”
- II. Kararlar ve mazbatalar; “Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay’dan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları: Belli parayı ihtiva edenler, Belli parayı ihtiva etmeyenler...”
- III. Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar; “Ticari ve mütedavil senetler: Emtia senetleri, Konşimentolar, Deniz ödücü senedi, İpotekli borç senedi, irat senedi...” Ticari belgeler: “Menşe ve Mahreç şahadetnameleri, Resmi

¹²⁶ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=ej1OTrfxLUQt0MNX&type=teblig> (Erişim tarihi: 08.11.2014)

dairelere ve bankalara ibraz edilen, bilançolar ve işletme hesabı özetleri...”

- IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar; “Makbuzlar: Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar, Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler...”
“Beyannameler (Beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir), Vergi beyannameleri, Gümrük idarelerine verilen beyannameler ...”

2.5. VASITALI VERGİLERİN UYGULANMA GEREKÇELERİ

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda vasıtalı vergiler toplam vergi gelirleri içinde yüksek paya sahiptir. Buna rağmen bu payın daha da artırılması yönünde ciddi baskılar bulunmaktadır. Bu ülkelerde sürekli olarak vasıtalı vergilere fazla ağırlık verilmesinin ve bu yönde politikalar uygulanmasının bazı nedenleri vardır.¹²⁷

Bu gerekçeler;

2.5.1. Tasarruf ve Sermaye Birikimi

Ekonomik büyüme açısından esasen tüketimle ilişkili vasıtalı vergilerin sermaye birikimi üzerinde oldukça önemli olduğu görüşü mevcuttur. Gelir vergileri elde edilen gelirin bir kısmını almaktadır. Tüketime ilişkin vergiler ise gelirin sadece harcanan kısmı üzerinden alınır. Gelirin cari dönemde tüketilmesi ve gelecek dönemlerde tüketilmek üzere tasarruf edilmesi suretiyle vasıtalı vergilerden kaçınılabılır. Gelir vergileri genellikle artan oranlıdır ve bu nedenle marjinal gelir üzerinde nispeten ağır vergi yükü oluşturur. Vasıtalı vergilerde böyle bir sorun yoktur. Vasıtalı vergiler artan oranlı değildir ve bu nedenle tüketimden daha çok tasarrufu teşvik eder. Hâlbuki gelir vergileri hem geliri hem de tasarruftan elde edilen getirileri vergilendirdiği için tasarruflar üzerinde caydırıcı rol oynayabilir.¹²⁸ Bu sebeple vergi sistemi zayıf olan gelişmekte olan ülkeler vasıtalı vergilere ağırlık vermeye yönelmektedir.

¹²⁷ Hasan Atılğan, “*Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’de Ki Durumunun Analizi*”, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2004, s.87.

¹²⁸ Atılğan, a.g.e., s.89.

2.5.2. Lüks Tüketimi Sınırlandırma

Yüksek gelir grupları üzerinde yüksek gelir vergileri bir dereceye kadar aynı etkiye sahiptir, ancak gelir vergilerinde tüketimi azaltmak suretiyle kaçınılmaz ve yüksek oranlı gelir vergileri geliştirmekte olan ülkelerde etkin şekilde uygulanamaz. Vasıtalı vergiler lüks tüketim konulu mallar üzerinde ağır vergi yükü getirecek şekilde ayarlanabilir. Bu sayede vasıtalı vergiler lüks tüketimi azaltıcı güçte etki sağlar ve özellikle ithalat içinde büyük paya sahip olan lüks tüketim harcamalarını azaltıcı potansiyelini kullanmış olur.¹²⁹

2.5.3. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli

Vasıtalı vergilerin özellikle geliştirmekte olan ülkelerin ekonomik büyümeleri ve kalkınmaları için en büyük katkılarından biride toplam vergi geliri potansiyelinin vasıtasız verginininkinden daha fazla olmasıdır. Bu fark kısmen yaptırım gücü sorunu, kısmen de politik ve ekonomik olarak açıklanmaktadır. Her ülkede vergi düzeyi yükseldikçe vergi artışına karşı dirençte artar ve iki ya da daha fazla farklı ana vergi türleri daha büyük gelir potansiyeli sağlamakta daha başarılı olur.¹³⁰ Vasıtasız vergilerde yükümlü vergiyi doğrudan hissettiğinden dolayı vergiden kaçınma ve vergi kaçırma isteğine girebilir. Fakat vasıtalı vergilerde kaçınma ve kaçırma daha zordur.

2.5.4. İdari ve Uyum Maliyetleri

Vasıtalı vergilerin vasıtasız vergilere kıyasla en önemli avantajı daha etkin uygulanma özelliğinin olmasıdır. Vasıtalı vergiler çok sayıda bireysel vergi mükellefi yerine çok daha az sayıdaki işletmelerden ve ithalat işlerinden toplanabilir. Vasıtalı vergilerin etkin şekilde uygulanabilirliğinin kendiliğinden tam olarak gerçekleşmesi vasıtasız vergilere göre oldukça iyidir. Geliştirmekte olan ülkelerde vergiler daha çok kamu çalışanlarından, şirket çalışanlarından ve yabancı sermayeli şirketlerden toplanabilmektedir. Ancak, ticaret yapanlardan, serbest meslek sahiplerinden ve tarımla uğraşanlardan etkin şekilde toplanamamaktadır.¹³¹ Gelir vergilerinin geniş kapsamlı ve etkin şekilde uygulanabilmesi için gerekli olan idari ve uyum maliyetleri oldukça yüksektir ve bu engelleyici bir etkiye sahiptir. Vasıtalı vergileri toplama maliyeti vasıtasız vergilere oranla çok daha düşüktür.

¹²⁹ Atılğan, a.g.e., s.91.

¹³⁰ Atılğan, a.g.e., s.93.

¹³¹ Atılğan, a.g.e., s.95.

2.5.5. Reel Yatırımlar

Gelir vergilerinin reel yatırımlar üzerindeki etkilerini ölçmek ve kıyaslamak oldukça zordur. Gelir vergileri ileriye doğru yansıtılmadığı varsayımı altında reel yatırımların getirisini doğrudan azaltır. Ve bu nedenle iş kurmak veya faaliyetini genişletmek isteyenlerin reel yatırımlarında caydırıcı rol oynar. Vasıtalı vergiler ise, reel yatırımların getirisini doğrudan azaltmaz ancak kazancını tüketim amacıyla kullanmayı planlayan kişilerin yatırımdan elde edecekleri reel kazancı düşürür. Ancak vasıtalı vergiler ve yatırımlar arasındaki bu ilişki vasıtasız vergilere kıyasla daha geç gerçekleşeceği gibi, yatırımdan elde edilen kazançların tüketilmeyerek yeniden yatırıma harcanması suretiyle vasıtalı vergiden sürekli kaçmakta mümkündür.¹³²

2.6. VASITASIZ VERGİLERİN ÜSTÜN VE EKSİK YANLARI

Bu başlık altında vasıtasız vergilerin farklı açılardan üstün ve eksik yanlarına değinilecektir.

2.6.1. Vasıtasız Vergilerin Üstün Yanları

Vasıtasız vergilerin, vasıtalı vergilere oranla üstün taraflarını madde madde değerlendirmek gerekirse;

- **Vergi Konusu Açısından**

Vasıtasız vergilerde, vergi konusunun belirli bir vergi yükü altında bırakılması halinde, ortaya çıkabilecek davranış biçimlerinin neler olabileceğini kestirmek vasıtalı vergilere göre daha kolaydır. Ayrıca vergiyi doğuran olaya neden olmamak, vergi konusu iktisadi unsuru almamak suretiyle vasıtalı vergilerden kaçınmak olanağı bulunduğu halde, bu olanak vasıtasız vergiler açısından çok sınırlıdır.¹³³

- **Vergi Mükellefi Açısından**

Yansıma ölçüsüne göre, vergi mükellefi ile vergi yüklenicisi aynı ise vergi vasıtasız, mükellef ile vergiyi yüklenenin farklı olması halinde ise vasıtalı vergi uygulaması olduğu ileri sürülmüştür. Bu ölçüden hareketle vasıtasız vergilerin mükelleflerinin, nihai yüklenicilerinin kim olduğu vasıtalı vergilere kıyasla daha iyi bir biçimde, önceden bilinebilmektedir. Yapacağı işlemler karşısında ne kadar vergi

¹³² Atılğan, a.g.e., s.90.

¹³³ Akdoğan, a.g.e., s.279.

ödeyeceğini mükellef bilir ise sahip olduğu kaynakları kendi açısından o ölçüde rasyonel kullanmak yoluna gidebilecek, mevcut alternatifleri değerlendirebilecektir.¹³⁴

▪ Vergi Matrahı Açısından

Vasitasız vergiler, vergi matrahı itibariyle dayanıklı bir yapı gösterir. Verginin yasaların belirttiği mükelleflerden ada yazılı olarak alınması, yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde yaptırımlar kullanılarak tahsilâtın yapılabilmesi vasitasız vergilerin en önemli niteliklerindedir.¹³⁵

▪ Eşitlik ve Adalet Açısından

Az kazananadan az, çok kazananadan çok vergi alınması anlamına gelen eşitlik ilkesine vasitasız vergiler uygun bir niteliktedir. Vergilendirmenin ödeme gücüne göre ayarlanması vergi yükünün daha adil dağılacağı düşüncesini beraberinde getirmektedir.¹³⁶

▪ Etkinlik Açısından

Burada kullanılan etkinlik kavramı, vergi idaresi yönünden “vergi toplamada etkinlik” anlamında kullanılmaktadır. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.

Vasitasız vergiler gelirin azalmasına neden olsa da tüketici ve üretici tercihlerinin değişmesine neden olacak bir ikame etkisi meydana getirmeyeceğinden ekonomik etkinlik açısından vasıtalı vergilerden daha üstündürler.¹³⁷

▪ Uygunluk Açısından

Uygunluk mükellef açısından düşünüldüğünde, onlardan en uygun şartlarda ve en uygun zamanlarda vergi almayı gerektirmektedir.¹³⁸ Çünkü mükellefler açısından verginin ödeme zamanı ve şekli zorlaştıkça, verginin ödenmeme olasılığı artar. Vasitasız vergilerde gelir olduğu müddetçe vergi söz konusu olmakta gelir

¹³⁴ Akdoğan, a.g.e., s.279.

¹³⁵ Akdoğan, a.g.e., s.279-280.

¹³⁶ Cemil Rakıcı, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 275, Temmuz, 2004, s.114.

¹³⁷ Mustafa Durmuş, “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, *Yaklaşım*, Sayı 135, Mart, 2004, s.223.

¹³⁸ Fevzi Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Baskı, İzmir, 1999, Anadolu Matbaacılık, s.208.

olmadığı zaman vergi verilmesi söz konusu olmamaktadır. Bunun için vasitasız vergiler yine vasıtalı vergilere göre daha uygun olmakta ve uygulanmaktadır.¹³⁹

- **Belirlilik Açısından**

Mükellefler açısından vergiye uyum ve devlet içinde vergi gelirleri açısından, verginin ne zaman, nasıl bir şekilde, ne oranda ödeneceği ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağı açıkça belli edilmesi önemlidir.¹⁴⁰ Mükelleflerin hangi tür gelirlerinin veya işlemlerinin, ne oranda, nasıl bir şekilde uygulanacak olması, vergiyi ödeme noktasındaki kararlarını etkileyecektir. Bu bağlamda vasıtalı vergilere kıyasla vasitasız vergilere bakılacak olursa; tek tek mükelleflerin tanımlanabilmesi, vergi indirimleri ve ödeme zamanlarının önceden belirlenebilmesi ve bunların mükelleflerce de bilinmesi açısından vasitasız vergiler daha üstündürler.¹⁴¹

- **Sosyal Etkileri Açısından**

Vasitasız vergilerin vergi adaletine daha uygun olması yanında, artan oranlı vergi tarifelerinin, ayırma ilkesinin, indirimlerin, muaflık ve istisnaların uygulanmasına elverişli olması, bu vergileri ekonomik ve sosyal etkileri itibariyle daha çekici hale getirmektedir.¹⁴² Fakat vasıtalı vergilerde gelire göre vergi yükü uygulamasına imkân yoktur.

- **İstikrar Sağlaması Açısından**

Ekonomide istikrarı sağlama konusunda vasitasız vergilerin olumlu etkileri vardır. Vergi sistemi ekonominin ve ülkenin yapısına uygun bir şekilde oluşturulursa veya yapıya uygun vergilere ağırlık verilirse istikrar sağlanabilir. Vergi sisteminde hangi vergilere ağırlık verildiği konusu bu noktada önemlidir. Gelişmiş ülkelerde vasitasız vergilerin daha ağırlıkta olduğu görülecektir. Özellikle gelir vergisi sahip olduğu artan oranlı tarife yapısıyla ekonomik koşullardaki değişikliklere karşı otomatik bir istikrar sağlama işlevi görmektedir. Örneğin enflasyonun hızlandığı durumda gelir artışı ile beraber vergi de herhangi bir ayarlamaya gerek kalmaksızın artacağından talep artışı otomatik olarak törpülenmiş olacaktır. Bu nedenle de artan oranlı gelir vergisinin önemli bir payının olduğu vergi sistemleri esnek vergi sistemleri olarak adlandırılırlar.¹⁴³

¹³⁹ Garip Ayaz, "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke", *Vergi Dünyası*, Sayı 289, Eylül, 2005, s.63.

¹⁴⁰ Ayaz, a.g.m., s.64.

¹⁴¹ Durmuş, a.g.m., s.223.

¹⁴² Akdoğan, a.g.e., s.281.

¹⁴³ Durmuş, a.g.m., s.223.

2.6.2. Vasitasız Vergilerin Eksik Yanları

Vasitasız vergilerin, vasıtalı vergilere oranla eksik taraflarını madde madde değerlendirmek gerekirse;

▪ Tasarruflar Üzerine Etkileri Açısından

Vasitasız vergilerin özel tasarrufları vasıtalı vergilere kıyasla daha fazla etkilediği düşüncesi yaygındır. Bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin özellikle tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir grubunun tasarruflarını azalttığı, kurumsal gelirleri üzerinden alınan vergilerin de esasen kurum tasarruflarından ödendiği ifade edilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetlerden alınan vasıtalı vergilerin özel tasarruflar üzerindeki etkilerinin farklılığı, tasarrufların faiz esnekliğinin işaretine ve büyüklüğüne bağlıdır. Eğer tasarrufların faiz esnekliği pozitif ise, tasarruf gelirini de kapsayan gelir vergisi, mal ve hizmetler üzerine uygulanan vasıtalı vergilere kıyasla tasarrufları daha fazla azaltacaktır.¹⁴⁴

▪ Kayıt Dışı Açısından

Vasitasız vergilerin daha adil oldukları düşüncesi belirtilirken bu vergilerin yükümlüleri tarafından vergi kanunlarına uygun olarak ödendikleri varsayılmaktadır. Hâlbuki uygulamada vasitasız vergilere karşı büyük bir direniş vardır. Az ya da çok bu vergilerden kaçınmanın veya vergi kaçırmanın yolları bulunabilmektedir. Bu hal ise vasitasız vergilerin kayıt dışını dolaylı olarak artırması noktasında etki etmesiyle sonuçlanabilir.¹⁴⁵

▪ Yükümlü Psikolojisi Üzerine Etkileri Açısından

Adil oldukları için vasitasız vergilemenin mükelleflerin psikolojisine daha uygun oldukları düşünülse de uygulama da durum öyle değildir. Çünkü vasitasız vergilerde yükümlü, vergi alacaklısı olan idare ile karşı karşıya gelmekte ve bu hal kendiliğinden olumsuz bir hava olmasına imkân verebilmekte ve bazı tepkilerin doğmasına sebep olmaktadır.¹⁴⁶ Vasitasız vergilerde vergi yükü vasıtalı vergilere oranla daha çok hissedilmektedir.

¹⁴⁴ Atılğan, a.g.e., s.87.

¹⁴⁵ Nadaroğlu, a.g.e., s.330.

¹⁴⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s.330.

2.7. VASITALI VERGİLERİN ÜSTÜN VE EKSİK YANLARI

Bu başlık altında vasıtalı vergilerin farklı açılardan üstün ve eksik yanlarına değinilecektir.

2.7.1. Vasıtalı Vergilerin Üstün Yanları

Vasıtalı vergilerin, vasitasız vergilere oranla üstün taraflarını madde madde değerlendirmek gerekirse;

- **Herkese Uygulanmaları Açısından**

Herkesin devletin faaliyetlerinin finansmanına katkıda bulunması gerektiği kabul edildiğinde vasıtalı vergileme bu açıdan üstündür. Çünkü bu vergileme yaygın bir biçimde ve küçük çaptaki gelirleri de harcamalar sırasında vergilendirir.¹⁴⁷ Devletler için bu nitelikteki herkese uygulanabilir nitelikteki vergiler her zaman daha verimli olmuştur.

- **Vergi Kaçağının Görelî Azlığı Açısından**

Vergi malın fiyatı içinde yer aldığından tüketicilerin vasıtalı vergileri kaçırma şansları azalır. Ancak bunun etkin bir denetim mekanizmasıyla desteklenmesi gerekmektedir.¹⁴⁸ Örneğin katma değer vergisi, vergi kaçakçılığına daha az olanak verecek oto kontrol mekanizmasına sahiptir. Bu vergi türünde her firma ürün fiyatına ekleyerek tahsil ettiği vergiyi vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Böylece verginin asıl yüklenicisi tüketici olduğu için vergi yükü satıcılar açısından daha az hissedilmekte, böylece satıcılar vergi kaçırmaya daha az yönelmektedir. Ayrıca KDV'de vergiyi ödeyecek olan kişi yani satıcı firma, bu vergiyi daha önce kendisinin ödemiş olduğu vergiden düşeceği için kendisine mal ve hizmet satan firmalardan ödediği vergiyi açıkça faturalarında göstermesini istemektedir. Bu ise her satıcının kendisinden önceki satıcıyı kontrol etmesi anlamına gelmektedir.¹⁴⁹

- **Maliyetlerinin Düşüklüğü ve Daha Az Karmaşık Yapıya Sahip Olması Açısından**

Vasıtalı vergilerin maliyetleri vasitasız vergilere oranla çok daha azdır. Kolay uygulanabilir olmaları, gecikmesiz tahsil edilebilmeleri, tahsil sürelerinin beyannameli vasitasız vergilere göre kısalığı gibi sebepler dolayısıyla vergi idaresi

¹⁴⁷ Durmuş, a.g.e., s.223.

¹⁴⁸ Durmuş, a.g.e., s.224.

¹⁴⁹ C.Can Aktan,v.d., "**Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**", Ankara, 2004, Seçkin Yayınları, s.67.

için maliyetler ciddi biçimde azalır. Ayrıca tüketici mükellefler açısından beyanname verme, ödeme için zaman harcama ya da profesyonel muhasebeci tutma gibi maliyetlere neden olmadığından uyum maliyetleri de asgariye iner. Devlet açısından da bu durum bu vergileri daha verimli vergiler haline getirir.¹⁵⁰ Vasitasız vergilerde uygulanan artan oranlılık, indirim, muafiyet, istisnalar vasıtalı vergilerde uygulanmadığı için verginin yapısı daha sade, basit ve kolaydır.

▪ Psikolojik Rahatlık Açısından

Mükellefler vasitasız vergilerde gelirini beyanname ile bildirmek ve sorumlusu olduğu vergi borcunu banka veya idareye ödemek zorundadır. Vasıtalı vergilerde ise beyanname ve idare külfetine gerek olmadığı için bu noktada dahi bir psikolojik rahatlık söz konusudur. Bu koşullar bakımından daha zahmetsiz olduğu göz önünde tutularak vasitasız vergileri tercih etmeleri pek mümkün değildir.¹⁵¹ Bununla beraber, vasıtalı vergilerde vergi fiyat içine gizlendiğinden dolayı mükellef çoğu zaman vergi yükünün farkında olmayabilir.

2.7.2. Vasıtalı Vergilerin Eksik Yanları

Vasıtalı vergilerin, vasitasız vergilere oranla eksik taraflarını madde madde değerlendirmek gerekirse;

▪ Adaletsiz Olmaları Açısından

Vasıtalı vergilere yönlendirilen eleştirilerin başında adil olmadıkları konusu gelmektedir. Bunun sebebi yükümlünün iktisadi iktidarına uydurulabilme imkânlarının olmayışdır. Yani bu vergilerin şahsileştirilebilmesi mümkün değildir.¹⁵² Bu vergilerde, vergi oranının sabit olması sonucunda gelir düzeyi düşük olanlar ile yüksek olanlar aynı vergi oranlarına tabi olmaktadır. Bu durum gelir düzeyi düşük olanların gelirlerine oranla daha yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaları anlamına gelmektedir. Geliri nispeten düşük olan birey, vergiden dolayı daha fazla fedakârlığa katlanmaktadır.¹⁵³

Vasıtalı vergileri daha adil hale getirmeye yönelik bazı teknikler kullanılmaktadır. Mesela KDV’de temel ihtiyaç maddelerinde daha düşük, lüks tüketim maddelerinde ise daha yüksek vergi oranlarının uygulanması bunlardan

¹⁵⁰ Durmuş, a.g.e., s.224.

¹⁵¹ Nadaroğlu, a.g.e., s.333.

¹⁵² Nadaroğlu, a.g.e., s.242.

¹⁵³ Aktan, vd., a.g.e., s.68.

biridir. Ancak bu çeşit tedbirler de vasıtalı vergilerin adaletsiz vergiler olma özelliğini ortadan kaldırmaz.¹⁵⁴

▪ **Gelir Dağılımına Etkileri Açısından**

Vergilerin gelir dağılımına etkilerine bakılırken iki eşitlik dikkate alınır. Bunlar yatay eşitlik ve dikey eşitliktir. Yatay eşitlik; vergisel açıdan eşit durumda olanların eşit şekilde vergilendirilmesi ya da aynı gelir seviyesindeki iki kişinin gelirinin niteliğine bakılmaksızın aynı oranda vergilendirilmesi demektir. Dikey eşitlik; vergi sonrası gelir dağılımının vergi öncesi dağılımından daha az bozuk olması veya gelir seviyesi arttıkça uygulanan vergi oranının da artmasını ifade etmektedir.¹⁵⁵

Vasıtalı vergilerin adaletsiz olmaları düşüncesi ise yatay adalet noktasında değil dikey adalet bağlamında olmaktadır. Bu çeşit vergilerin ödeme gücüne göre değil de herkesten aynı oranda ya da aynı miktarda alınmaları ile düşük gelir gruplarındakiler için çok ağır bir vergileme anlamına gelirler. Yani yüksek gelir sahibi bir mükellef, orta halli bir mükellef ve düşük gelirli bir mükellef, sigara ya da petrol ürünleri alırken aynı vergiyi ödemektedirler.¹⁵⁶ Bu sebeple düşük gelirli mükellef vergi yükünü daha çok hissederken yüksek gelirli mükellef o denli hissetmez ve aralarındaki gelir farkı daha da artar. Dolayısıyla, vasıtalı vergiler gelir dağılımı üzerine olumsuz yönde etkiye sahiptir.

▪ **Mükelleflerin Karar ve Davranışlarına Etkileri Açısından**

Mükellef herhangi bir işlemi nasıl yapacağı veya herhangi bir işlemi yapıp yapmayacağı konusunda karar alırken, verginin bu karar üzerindeki etkisi minimum veya etkisiz olmalıdır. Vergiler konulurken mükelleflerin karar ve davranışlarına en az derecede olumsuz etkisinin olması amaçlanır.¹⁵⁷

Vasıtalı vergilerde verginin fiyatın içinde olması yani bir mal veya hizmetin bedeli dışında ayrıca vergiyi de içinde barındırmasıyla fiyatlar seviyesini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu sebeple mükelleflerin kararlarını ve davranışlarını olumsuz yönde etkileme durumu vardır.

¹⁵⁴ Genç Osman Yaraşlı, *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2005, s.56.

¹⁵⁵ Ersin Nazalı, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:304, 2006, s.164.

¹⁵⁶ Durmuş, a.g.e., s.224.

¹⁵⁷ Ayaz, a.g.e., s.64.

2.8. TÜRKİYE'DE VASITALI – VASITASIZ VERGİ YÜKÜ

Türkiye’de vasitalı vergiler toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek oranlara sahiptir. Bu durumun nedeni, ülkede uygulanan vergi politikalarıdır. Kamu gelirleri, borçlanmayla karşılanamadığı anlarda, hükümetler vergilendirmeye gitmekte ve bu da özellikle vasitalı vergiler alanında olmaktadır. Hükümetler bu durumlarda ya yeni bir vasitalı vergiyi uygulamaya koymakta ya da var olan bir vasitalı verginin oranını yükseltmektedir. Bununla beraber vasitalı vergiler, sosyal adalete uygun olmadığı gibi gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemektedir. Artan vasitalı vergiler, geliri düşük bireylerin üzerinde ağır bir vergi yüküne neden olmaktadır.¹⁵⁸ İyi ve etkin bir vergi sisteminin varlığından bahsedebilmek için vasitalı vergilerin vasitasız vergilere oranı önemli bir kriterdir. Bu iki verginin toplam vergi gelirleri içindeki oranı birbirine yakın olmalıdır. Nitekim gelişmiş ülkelerde vasitasız vergilerin payı daha da ağır basmaktadır.

Ülkemizde dar tabanlı gelir vergilemesi ile birlikte geniş tabanlı düz tüketim vergilemesi uygulanmaktadır. Toplanan vergi gelirleri içindeki oranlara bakıldığında servet vergilemesinin etkin olarak uygulanmadığı görülmektedir. İhracat dışında fiilen tüm mal ve hizmetleri kapsayan KDV uygulanmaktadır. Vergilendirilemeyen kazançlar lüks tüketime ya da menkul-gayrimenkul servetine dönüştüğünde vergi alınacak değerler bulunmamaktadır.¹⁵⁹ Vasitasız vergilerle ilgili yapılan reform çalışmaları gelir vergisi bakımından istisnaların azaltılması ve vergi indirimlerinin ayıklanması yönünde gerçekleştirilmiştir. Böylece vergi tabanının genişletilmesine çalışılmıştır. Gerek istisnaların azaltılması gerekse buna benzer boşlukların kapatılması vergilendirmenin eşitlik ve istikrar aracı olarak daha etkin bir şekilde kullanılabilmesini sağlamaktadır.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Murat Şeker, “Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergiler ve AB Vergi Sistemi İle Uyumlaştırma Süreci”, *Vergi Raporu*, Sayı:80, Şubat, 2006, s. 137.

¹⁵⁹ Ömer Faruk Batirel, v.d., “Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler Ve Beklentiler”, İstanbul, 1989, *İTO Yayınları*, s.69.

¹⁶⁰ Şeker, a.g.e., s.133.

Tablo 10 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı (1980-2005)¹⁶¹

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLÂTININ YÜZDE DAĞILIMI			
(1980-2005)			
	VERGİ GELİRLERİ	VASITASIZ VERGİLER (1)	VASITALI VERGİLER (2)
YILLAR	(%)	(%)	(%)
1980	100	63	37
1981	100	60	40
1982	100	60	40
1983	100	57	43
1984	100	57	43
1985	100	47	53
1986	100	52	48
1987	100	50	50
1988	100	50	50
1989	100	53	47
1990	100	52	48
1991	100	52	48
1992	100	50	50
1993	100	49	51
1994	100	48	52
1995	100	41	59
1996	100	39	61
1997	100	41	59
1998	100	47	53
1999	100	45	55
2000	100	41	59
2001	100	40	60
2002	100	34	66
2003	100	33	67
2004	100	31	69
2005	100	31	69

NOT: BU TABLODA YER ALAN : (1) VASITASIZ VERGİLER; GELİRDEN ALINAN VERGİLER VE SERVETTEN ALINAN VERGİLER GRUPLARINI KAPSAMAKTADIR.(2) VASITALI VERGİLER; MAL VE HİZMETLERDEN ALINAN VERGİLER, DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER GRUPLARI İLE KALDIRILAN VERGİLER ARTIKLARINI KAPSAMAKTADIR.

¹⁶¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm (Erişim tarihi: 12.11.2014)

Tablo 10'a göre; Ülkemizde 1980'den 2005'e kadar bakıldığında vasıtasız vergilerin sistem içindeki büyüklüğü azalırken, düz vergi oranının uygulandığı vasıtalı vergilerin payı ise artmıştır. Bu durum gelişmiş olan ülkelerin tersine, vasıtalı vergilerin lehine gelişme göstermiştir. Devlet, ihtiyaç duyduğu vergiyi vasıtalı vergileme yoluyla alabilmekte, vasıtasız vergi kabiliyetinden yoksun bulunmaktadır.

Tablo 11 Türkiye'de Vasıtalı Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%) 2011¹⁶²

Vasıtalı Vergi	Oran (%)
KDV (Dâhil+İthal)	45,3
ÖTV	37,0
Harçlar	5,7
Damga Vergisi	3,7
Gümrük Vergileri	2,7
Özel İletişim Vergisi	2,5
BSMV	2,5
Şans Oyunları Vergisi	0,3
Yerel Tüketim Vergisi	0,3

Türkiye'deki mevcut vergi sistemi, üretim yerine tüketimi vergileyen, vasıtasız vergiler yerine vasıtalı vergilere dayalı bir yapıya sahiptir. Bu yapı içerisinde toplanan vasıtalı vergilerin dağılımı Tablo 11'de gösterilmiştir. Buna göre, devletimiz vasıtalı vergilerden en yüksek getiriyi, neredeyse yarısını KDV (Dâhil+İthal) 'den tahsil etmektedir. KDV'den sonra ÖTV' den elde edilen vergi gelirleri de %37'lik oranıyla çok yüksek bir seviyededir.

¹⁶² Ayşegül Mutlu, Mustafa Çelen, Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, *Tüsiad*, Ekim,2012,s.44.

2.9. TÜRKİYE' DEKİ VASITALI – VASITASIZ VERGİ YÜKÜNÜN SEÇİLİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizde son yirmi yıl içerisinde vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının giderek arttığı ve son yıllarda %70'ler civarında yer tuttuğu görülmektedir. Bu oran, AB üyesi gelişmiş ülkelerdeki oranların ortalamasının çok üstünde yer almaktadır. AB üyesi gelişmiş ülkelerde, vasıtalı ve vasıtasız vergi gelirlerinin birbirine yakın olduğu ve sosyal güvenlik primleri dışındaki vergi gelirleri içindeki oranlarının, %40 civarında olduğu görülmektedir.¹⁶³ Türkiye'de ise vergi tabanı genişletilemediği için sürekli vasıtalı vergileri arttırma yoluna gidilmektedir.

Tablo 12 AB'de ve Türkiye'de Vasıtalı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç) (2012)¹⁶⁴

Ülkeler	Toplam Vergi Yükü içindeki Vasıtalı Vergi Oranı (%)
Almanya	29,2
Avusturya	34,4
Belçika	29,4
Bulgaristan	55,3
Çek Cumhuriyeti	35,0
Danimarka	35,0
Estonya	43,7
Finlandiya	33,3
Fransa	34,9
Hollanda	30,4
İngiltere	38,5
İrlanda	39,1
İspanya	32,9
İsveç	42,3
İtalya	34,5
Kıbrıs	42,7
Letonya	42,2
Litvanya	41,9
Lüksemburg	33,3
Macaristan	47,1
Malta	40,7
Polonya	40,4
Portekiz	42,9
Romanya	47,2
Slovak Cumhuriyeti	36,1
Slovenya	38,8
Türkiye	69,0
Yunanistan	37,6

¹⁶³ Ali Fuat Koç, M. Fatih Dağlı, "Vergi Yükü Dağılımı ve Vergi Adaleti", *Vergi Raporu*, Sayı: 88, Ocak 2007, s. 38

¹⁶⁴ GİB *Vergilendirme/Taxation Bülteni* Ağustos 2014/ 8. Sayı, s.11.

Tablo 12’de AB ülkeleri ile Türkiye’nin toplam vergi gelirleri içindeki vasıtalı vergi gelirlerinin payı gösterilmektedir. Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde vasıtalı vergilerin payı AB’nin gelişmiş ve sanayileşmesini tamamlamış üye devletlerinden hayli yüksek olduğu görülmektedir.

Ülkemizde vasıtalı vergi gelirlerinin dağılımında ilk sırada %45 seviyesinde KDV ve onun ardından %37 ile ÖTV gelmektedir. Vasıtalı vergi yükünün ülkemizde neden bu kadar yüksek olduğunu anlamak için bu iki vergiyi AB ülkelerindeki oranlarla kıyaslamak gerekmektedir.

Tablo 13 Türkiye ve AB’deki KDV Oranları ¹⁶⁵

Ülkeler	Süper İndirimli Oran	İndirimli Oran	Standart Oran
Almanya	•	7	19
Avusturya	•	10	20
Belçika	•	6/12	21
Bulgaristan	•	9	20
Çek Cumhuriyeti	•	10	20
Danimarka	•	•	25
Estonya	•	9	20
Finlandiya	•	9 / 13	23
Fransa	2,1	5,5	19,6
Hollanda	•	6	19
İngiltere	•	5	17,5
İrlanda	4,8	9 / 13,5	21
İspanya	4	8	18
İsveç	•	6 / 12	25
İtalya	4	10	20
Kıbrıs	•	5 / 8	15
Letonya	•	12	21
Litvanya	•	5 / 9	21
Lüksemburg	3	6 / 12	15
Macaristan	•	5 / 18	25
Malta	•	5 / 7	18
Polonya	•	5 / 8	22
Portekiz	•	6 / 13	21
Romanya	•	5 / 9	24
Slovak Cumhuriyeti	•	10	19
Slovenya	•	8,5	20
Türkiye	1	8	18
Yunanistan	•	6,5 / 13	23

Tablo 13’ü incelediğimizde Türkiye’de uygulanan Standart KDV Oranları, AB’ye üye ülkeler içinde sadece İngiltere, Kıbrıs ve Lüksemburg’ dan yüksektir. Genel olarak AB üyesi ülkelere nazaran daha makul bir KDV oranımız olmasına rağmen vasıtalı vergi yükünün bu ülkelere nazaran daha yüksek olmasının sebebi ise ülkemizdeki ÖTV uygulamasıdır.

¹⁶⁵ Mutlu, a.g.e., s.53.

06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre; bu vergiye tabi ürünler dört ayrı listede toplanmıştır.

- I. "Sayılı listede petrol ve petrol ürünleri"
- II. "Sayılı listede kayıt ve tescile tabi motorlu araçlar"
- III. "Sayılı listede alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri"
- IV. "Sayılı listede lüks tüketim ürünleri, beyaz eşya ve elektronik ürünler"

Türk Özel Tüketim Vergisi, konusu itibariyle değerlendirildiğinde, kapsamının AB ÖTV' si karşısında çok geniş tutulduğu görülmektedir. Türkiye'de uygulanan ÖTV ile Avrupa Birliği'nde uygulanan ÖTV arasındaki farklılıklar;

- AB ÖTV 'si; tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira, şarap ve diğer alkollü içkilerden alınmaktadır.
- Türk ÖTV 'si içinde yer alan; motorlu taşıtlar ve çeşitli tüketim malları ortak AB ÖTV 'si kapsamında yoktur.
- Türk ÖTV 'si bu haliyle özelden ziyade genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür.
- AB mevzuatı ise, KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır.
- AB ÖTV' sinde oranların belirlenmesinde, esas olarak miktar esası (spesifik ölçü) geçerli tutulmuş, Türk ÖTV 'de ise tam tersine advalorem esas (değer esası) ön planda tutulmuştur.¹⁶⁶

ÖTV' nin KDV matrahına dâhil edilmesi açısından Avrupa Birliği ve ülkemiz ÖTV sistemleri arasında bir uyum gözlemlenmektedir. Avrupa Birliği'nde KDV haricindeki vergiler, harçlar ve diğer yükler KDV matrahına dâhil edildiği için, malların ÖTV' si fiyata dâhil edilmekte ve ardından bu malların KDV'si hesaplanmaktadır. Dolayısıyla KDV matrahı tahakkuk eden ÖTV' yi de hesaba katmaktadır. Bu açıdan, ÖTV matrahının uyumlaştırılması, üye ülkeler arasında daha uyumlu bir KDV oran yapısının sağlanması bakımından da önemlidir. Ülkemizde de malın ÖTV dâhil fiyatına KDV uygulanmaktadır. Ancak, vergiden vergi

¹⁶⁶ Hakan Karabacak, "Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatımızın Karşılaştırılması II", **Vergi Dünyası**, Mayıs,2006, S.297,s.121-125.

alınması şeklinde ortaya çıkan bu uygulama, ilerde ortaya çıkabilecek ÖTV oranındaki artışların tüketiciye daha fazla yük getirmesi anlamına gelmektedir.¹⁶⁷

Bir ülkede vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, o ülkedeki vergi adaletinin giderek bozulduğunun göstergesidir. Vasıtalı vergiler vasıtasız vergilere göre, ödeme gücü ilkesinin yani vergide eşitlik ilkesinin uygulaması açısından daha başarısızdır. Vasıtasız vergilerde, vergi mükellefi kişi baştan bellidir ve kişinin sosyal ve ekonomik durumu göz önünde bulundurularak, vergileme sırasında vergi adaletinin sağlanması mümkündür. Özellikle, yansıtılması zor olan, mükelleflerin sosyo-ekonomik özelliklerinin gözetilebildiği, geniş bir tabana yayılmış ve artan oranlı olarak uygulanabilen niteliklerdeki vasıtasız vergilerin daha adaletli olduğu söylenebilir. Ancak vasıtalı vergilerde ise, vergiye kimin katlanacağı belirsizdir ve vergiyi ödeyen kişinin ekonomik ve sosyal durumu dikkate almak mümkün değildir. Dolayısıyla mali güce göre ödeme söz konusu olamaz. Özellikle, marjinal tüketim eğiliminin yüksek olduğu düşük gelir gruplarında, zorunlu tüketim mallarına yönelik harcamaların toplam gelir içinde önemli oranda yer tutması gibi nedenlerle, vasıtalı vergiler düşük gelir grupları üzerinde daha fazla vergi yüküne neden olurlar ve adaletsiz vergiler olarak kabul edilirler. Gerçekte, vergi gelirlerinin içerisinde gelir ve kazançlardan alınan vergilerin ayrı bir önemi vardır. Çünkü Anayasa hükmü gereği herkes kamu harcamalarına mali gücü oranında katılmak zorundadır. Oysa vasıtalı vergiler mali güç esasına göre alınmadığından, kişiler vasıtalı vergi konusu bir malı tüketmek zorunda olması halinde, gelir ve servet durumu gözetilmeksizin vergi ödemekler yükümlü olmaktadır.¹⁶⁸ Ülkemizde uygulanan ÖTV ile AB’de uygulanan ÖTV karşılaştırıldığında, Türkiye’de IV nolu listeye lüks tüketim adı altında eklenen ürünlerin vergi adaletini ve eşitliğini bozduğu anlaşılmaktadır.

2.10. İSTANBUL İLİ VERGİ İSTATİSTİKLERİ

Türkiye’nin en yoğun nüfusuna sahip İstanbul, vergi gelirlerinde de sıralamanın en başında gelmektedir. Ülkemizin “Büyük Şehir” olarak adlandırılan illeriyle yapılan karşılaştırmalara göre;

¹⁶⁷Karabacak, a.g.e., s.124.

¹⁶⁸Koç, a.g.e.,s.37-39.

Tablo 14 Yıllık Gelir Vergisi Seçili İl Toplamları (2012 Dönemi)¹⁶⁹

2012 DÖNEMİ YILLIK GELİR VERGİSİ İL TOPLAMLARI				
İL KODU	İL ADI	MÜKELLEF SAYISI	MATRAH	TAHAKKUK EDEN
1	ADANA	47116	508.434.583,95	120.288.333,30
6	ANKARA	132697	2.428.021.636,67	665.417.005,95
7	ANTALYA	74503	792.041.299,66	189.368.642,03
9	AYDIN	24764	309.439.040,39	69.927.551,36
10	BALIKESİR	28415	396.206.354,19	93.686.779,96
16	BURSA	78418	1.277.186.196,30	327.784.480,91
20	DENİZLİ	23369	319.219.592,49	76.421.802,25
21	DIYARBAKIR	13469	142.219.331,78	31.831.946,09
25	ERZURUM	10164	101.064.537,04	22.169.496,40
26	ESKİŞEHİR	21109	323.610.068,03	80.056.475,93
27	GAZİANTEP	39665	429.401.605,00	104.956.102,79
31	HATAY	23973	264.556.145,59	61.992.551,98
34	İSTANBUL	483340	11.504.429.475,64	3.354.319.988,39
35	İZMİR	126586	1.859.509.448,18	478.687.306,65
38	KAYSERİ	30163	365.205.191,08	91.871.024,67
41	KOCAELİ	42501	568.019.800,15	138.999.460,19
42	KONYA	49970	488.402.091,34	109.281.871,81
44	MALATYA	12346	123.383.119,17	28.211.816,01
45	MANİSA	29410	402.900.783,82	87.986.870,61
46	K.MARAŞ	14698	173.947.867,90	37.604.376,67
47	MARDİN	7278	33.655.134,85	7.119.885,41
48	MUĞLA	32672	423.398.356,70	97.802.261,94
52	ORDU	11806	134.825.498,44	29.651.491,40
54	SAKARYA	18993	261.516.396,32	62.276.137,93
59	TEKİRDAĞ	21855	271.821.141,21	64.364.905,61
61	TRABZON	15597	192.022.896,66	45.286.140,34
63	Ş.URFA	23266	169.666.972,75	34.287.080,66
65	VAN	5290	31.541.051,03	7.022.889,83

Tablo 14'e göre; 2012 yılında Türkiye'de toplam 1.807.309 gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. İstanbul'da bulunan gelir vergisi mükellefi sayısı ise 483.340'dir. Bu rakam 132.697 mükellef sayısı ile ikinci sırada gelen Ankara'nın neredeyse dört katıdır. İstanbul'da gelir vergisi mükelleflerine tahakkuk eden tutar 3.354.319.988,39 Türk Lirasıdır. Bu rakam diğer büyük şehirlerin matrahından bile oldukça fazladır.

¹⁶⁹ <http://www.gib.gov.tr> (Erişim tarihi: 08.11.14)

Tablo 15 Kurumlar Vergisi Seçili İl Topamları (2012 Dönemi)¹⁷⁰

2012 DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ İL TOPLAMLARI				
İL KODU	İL ADI	MÜKELLEF SAYISI	MATRAH	TAHAKKUK EDEN
1	ADANA	12142	1.499.620.008,97	298.297.025,26
6	ANKARA	70599	35.468.170.144,20	6.998.933.778,91
7	ANTALYA	24621	2.162.645.568,30	419.627.096,70
9	AYDIN	6280	466.060.360,66	91.686.071,05
10	BALIKESİR	5096	421.067.253,35	83.060.029,45
16	BURSA	22363	3.951.348.339,07	776.991.627,19
20	DENİZLİ	6283	1.105.295.223,05	216.527.755,18
21	DİYARBAKIR	5643	325.744.541,49	62.964.831,54
25	ERZURUM	2664	297.360.533,50	59.243.008,80
26	ESKİŞEHİR	5318	767.275.566,77	151.765.312,73
27	GAZİANTEP	8844	1.505.656.876,60	273.504.331,40
31	HATAY	6998	439.153.273,98	85.538.820,70
34	İSTANBUL (BMVD hariç)	232838	34.856.679.111,55	6.948.851.063,86
34	BÜYÜK MÜKELLEFLER V.D.	842	52.928.864.253,65	10.531.288.827,75
35	İZMİR	41537	6.252.859.647,21	1.245.324.978,67
38	KAYSERİ	8188	1.554.278.705,55	299.023.581,45
41	KOCAELİ	13243	3.716.140.913,83	735.397.798,45
42	KONYA	13362	1.708.636.783,54	336.238.035,77
44	MALATYA	3140	198.112.570,72	38.522.463,29
45	MANİSA	5234	1.292.703.749,71	248.532.626,74
46	K.MARAŞ	3367	570.022.840,82	112.079.971,02
47	MARDİN	3157	114.425.109,44	22.683.285,72
48	MUĞLA	9494	891.981.208,24	175.336.489,91
52	ORDU	2516	218.616.465,94	43.383.415,56
54	SAKARYA	5020	714.116.737,91	142.541.793,10
59	TEKİRDAĞ	5456	544.608.743,73	108.165.773,41
61	TRABZON	4184	449.848.800,66	89.186.924,57
63	Ş.URFA	4891	210.957.487,05	42.191.063,08
65	VAN	1598	77.464.357,11	15.352.781,12

Tablo 15'e göre; 2012 yılında Türkiye'de toplam 623.122 kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükellef sayısının yaklaşık üçte biri (233.680) İstanbul'dadır. İl'de bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi (842 mükellef) ve İstanbul (BMVD hariç) (232.838) olarak ayrılmıştır. Yine en yüksek matrah İstanbul'da hesaplanmıştır.

¹⁷⁰ <http://www.gib.gov.tr> (Erişim tarihi: 08.11.14)

Tablo 16 Seçili İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2012) (TL)¹⁷¹

İLLER İTİBARIYLA GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ							
2012 YILI ARALIK SONU İTİBARIYLA (TL.)							
				HERBİR İL'İN		HERBİR İL'İN	
				TOPLAM		TOPLAM	
				TAHSİLÂT		TAHAKKUK	
SIRA NO	İLLER	BRÜT TAHAKKUK	BRÜT TAHSİLÂT	İÇİNDEKİ PAYI (%)		İÇİNDEKİ PAYI (%)	
1.	ADANA	3.831.334.575	2.735.965.690	0,86	10	1,04	9
6.	ANKARA	42.275.019.115	33.734.310.998	10,63	4	11,52	2
7.	ANTALYA	5.954.930.679	4.531.029.930	1,43	7	1,62	7
9.	AYDIN	1.511.485.648	1.066.483.670	0,34	23	0,41	22
10.	BALIKESİR	1.991.217.726	1.632.007.319	0,51	17	0,54	18
16.	BURSA	10.098.714.327	8.506.568.573	2,68	5	2,75	5
20.	DENİZLİ	2.130.611.076	1.669.063.834	0,53	16	0,58	16
21.	DIYARBAKIR	1.288.042.732	984.036.388	0,31	25	0,35	24
25.	ERZURUM	818.465.728	623.028.862	0,2	33	0,22	31
26.	ESKİŞEHİR	1.846.479.173	1.525.959.955	0,48	19	0,5	19
27.	GAZİANTEP	2.617.950.674	2.091.009.259	0,66	13	0,71	12
31.	HATAY	4.026.085.913	3.532.174.638	1,11	8	1,1	8
34.	İSTANBUL	157.041.579.703	140.153.779.289	44,18	1	42,79	1
35.	İZMİR	38.827.980.923	34.693.238.031	10,94	3	10,58	4
38.	KAYSERİ	2.561.726.399	2.128.975.074	0,67	12	0,7	13
41.	KOCAELİ	39.636.547.124	37.150.300.219	11,71	2	10,8	3
42.	KONYA	3.247.701.096	2.561.001.689	0,81	11	0,89	11
44.	MALATYA	794.402.190	626.936.623	0,2	32	0,22	32
45.	MANİSA	2.371.756.306	1.878.992.803	0,59	14	0,65	14
46.	K.MARAŞ	1.081.369.546	935.815.580	0,3	26	0,29	26
47.	MARDİN	541.528.262	395.332.872	0,12	45	0,15	43
48.	MUĞLA	2.128.246.708	1.583.265.183	0,5	18	0,58	17
52.	ORDU	728.268.428	556.044.670	0,18	36	0,2	36
54.	SAKARYA	1.718.304.150	1.240.936.144	0,39	21	0,47	21
59.	TEKİRDAĞ	3.604.676.186	3.101.139.508	0,98	9	0,98	10
61.	TRABZON	1.409.614.322	1.150.387.560	0,36	22	0,38	23
63.	ŞANLIURFA	1.131.697.548	808.714.791	0,25	27	0,31	25
65.	VAN	681.780.567	429.962.221	0,14	40	0,19	38

¹⁷¹ <http://www.gib.gov.tr> (Erişim tarihi: 08.11.14)

Tablo 16'ya göre; Türkiye'de, 2012 yılsonunda genel bütçe gelirlerinde; tahakkuk ve tahsilât açısından İstanbul birinci sırada gelmektedir. Ülke genelinde; tahakkukun %42,79'u ve tahsilâtın %44,18'i İstanbul'dan elde edilmiştir. Bütçe gelirlerinin neredeyse yarısı İstanbul'dan elde edilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VASITALI VERGİLERİN ETKİNLİKLERİ İLE VERİMLİLİKLERİNİN ARTTIRILABİLMESİ HAKKINDA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmanın amacı, Türk Vergi sisteminde uygulanan vasıtalı vergilerin etkinlikleri ile verimliliklerinin artırılabilmesi için veri derlemek ve bu verileri bilgiye dönüştürerek öneriler sunmaktır.

Bu çalışmanın önemi, Türk vergi sistemi içinde yer alan ve her geçen gün ağırlığını arttıran vasıtalı vergilerin nasıl daha etkin ve verimli hale getirilebileceği sorusudur.

3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada verileri toplamak için iki farklı teknik kullanılmıştır. İlk olarak literatür taraması yapılmak suretiyle ikincil kaynakların kullanılması yöntemi tercih edilerek, mevcut yayın, makale, akademik çalışma ve vergi istatistiklerinden yararlanılmıştır.

Veri toplamanın ikinci aşamasında, derinlemesine röportaj tekniği kullanılmış ve cevaplar çalışmanın nitel kısmını oluşturmuştur. Bu aşamada konunun uzmanları ile daha önce belirlenmiş olan temel sorular kullanılarak mülakatlar yapılmıştır.

Özgün bölüm araştırmasında, yapılan röportajlar incelenip, etkinliği ve verimliliği artmış bir vasıtalı vergi sistemi konusunda ortak görüşleri saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın kütle grubunu İstanbul'da bulunan vergi dairelerinde görev yapan 26 Vergi Dairesi Müdürü ve yine İstanbul'da ki 59 Yeminli Mali Müşavir oluşturmaktadır. Teknik yöntemde katılımcılara 3 sorudan oluşan form verilmiştir. Bu sayede katılımcıların önerileri öğrenilmiş olup; röportaj deşifreleri tez içeriğine aktarılmıştır.

3.3.ARAŞTIRMA VERİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Katılımcılara sorulan sorular ışığında elde edilen verilerle araştırma önerilerinin başlıkları şekillendirilmiştir. Ardından, mevcut yayın, makale ve akademik çalışmalarla bulgular bir bütün oluşturmak suretiyle desteklenmiştir.

3.4. ARAŞTIRMA SONUCU ÖNERİLER

İstanbul'da bulunan vergi dairelerinde görev yapan 26 Vergi Dairesi Müdürü ve yine İstanbul'da ki 59 Yeminli Mali Müşavir ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen verilerle şekillendirilen öneriler başlıklar halinde sunulmuştur.

3.4.1. Vergi Bilincinin Oluşturulması

Mükellefler vergi sisteminden genel olarak şikâyet etmektedirler. Mükelleflerin haklılık ya da haksızlığı bir yana, bu durum henüz vergi konusunda devlet, mükellef uzlaşmasının sağlanmadığını göstermektedir. Böylesi bir ortamda vergilerden şikâyetçi olan ve kendi gelirini devletin kullanımına aktarmak istemeyen mükellefler mümkün olduğu kadar kayıt dışına çıkarak amaçlarına ulaşmaya çalışmaktadırlar.¹⁷² Ülkede yaşayan vatandaşların vergileri kabul edebilmesi, bunların gerekli olduğuna inanması ve vergi olarak toplanacak paraların işbaşındaki idare tarafından etkin bir biçimde değerlendirileceğine inanması gerekir. Bu noktada vatandaşın vergiye direnç göstermemesi için hükümete güven duymasının yanı sıra belirli bir kültür seviyesine ulaşmış olması ve bu verginin toplanmasının gerekli olduğuna inanması zorunludur. Vergi kaçakçılığının toplumda kınanan bir fiil olarak benimsenmesi halinde, kaçakçılık yapan yükümlüler saygınlıklarını kaybetme durumu ile karşı karşıya kalabilirler.¹⁷³

Ülkemizde vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi kültürü bir türlü arzu edilen istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Mükellefler daha fazla gelir elde etmek için kanundaki boşluklardan yararlanarak veya belge düzenine uymayarak vergi kaçırma yollarına gitmektedir. Hatta çoğu zaman vergiden kaçma, vergi kaçırma bir marifet, beceriklilik sayılmıştır. Vergi kaçırmanın büyük bir ayıp olduğu, başkasının hakkının yendiği, toplumun normatif değerlerine uymadığı bilinci arttırılmalıdır.¹⁷⁴

Vergi bilincinin yerleştirilmesi için;

- Vergi ödevi ile ilgili bilgilendirme ilkokulda başlamalıdır. İdare çalışanları belli aralıklarla okulları ziyaret etmeli ve öğrencilere sorumluluklarını anlatmalıdır. Örneğin, "Bakkaldan aldığınız bir adet çikolata karşılığında mutlaka fişinizi

¹⁷² Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgör, "Avrupa Birliğinde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi", *İstanbul Ticaret Odası*, Yayın No: 2002-14, İstanbul, 2002, s.24.

¹⁷³ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi, 1993, Bursa, s. 86-87.

¹⁷⁴ Ahmet Esen, *Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul-1996, sy.12.

isteyiniz.” Bu konu başlığında afişler ve el ilanları ile öğrenciler yönlendirilmeli ve vergi ahlakı oluşturulmuş bir nesil yetiştirilmeli.

- Verginin bir yük değil, bir vatandaşlık görevi olarak algılanması için, devlet ve özel televizyon kanallarında belirli saatlerde vatandaş vergi hakkında bilgilendirmeye yönelik kısa filmler gösterilmeli.
- Ödenen vergilerle, yararlanılan kamu hizmetleri arasındaki bağın vatandaşa hissettirilmeli.
- Vatandaşların vasıtalı vergilere karşı olumsuz bir tavır takınmalarına sebep olan satış politikaları yasaklanmalı. Örneğin, Katma Değer Vergisini ve Özel Tüketim Vergisini ön plana çıkaran kampanyalar(indirimler) gibi.

3.4.2. Vergilerde Düzenlemeler Yapılması

Devletin etkin ve verimli bir vergileme yapabilmesi için, vergi kanunu oluşturulurken ülke bireylerinin bu sürece tam katılımı sağlanmalıdır. Toplumun genelinden kabul görmüş ve yeterince izah edilmiş bir vergiye uyum tam olur. Vergi sisteminin bütününde neler olduğuna bakılmaksızın bir vergi aracı setine odaklanmak yanıltıcı olabilir. Yeniden bölüşüm gelir vergisine ve gelir yaratmak vasıtalı vergilere bırakılmamalıdır. Her iki vergi de bölüşümü, kaynak tahsisini etkilerken yaratırlar. Bunun yanında vasıtalı vergilemenin odağı nihai tüketim olmalıdır. Yani özel bölüşümsel nedenler var olmadıkça ya da nihai malların vergilemesinde bir zorluk olmadıkça ara malları vergilendirilmemelidir.¹⁷⁵

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi de teorik çapta birçok çalışmayla kanıtlanmıştır, ancak bunlar içinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Laffer Etkisi; vergi oranlarındaki bir artışın vergi gelirlerini düşürebileceği, vergi oranlarında bir azalmanın ise vergi gelirlerini arttırabileceği ihtimalini ortaya koymuştur. Laffer Etkisi, vergi oranlarında ki azalmanın bir sonucu olarak bireylerin harcanabilir gelirlerindeki bir artışın onları daha fazla yatırım yapmaya teşvik edeceğini, böylece gelir artışına bağlı olarak yatırımlarında artacağını varsaymaktadır.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Durmuş, a.g.e.,s.18.

¹⁷⁶ Tahsin Karabalut, Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması (1980-2003), <http://dersisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/view/534> (Erişim tarihi: 14.11.14)

Vergi oranlarının arttırılması ekonomik birimlerin kararlarını şu şekilde etkileyebilir:

- Bir kısım birey çalışma gayretini azaltabilir ya da tamamen işgücü piyasasını terk ederek çalışmamayı tercih edebilir.
- Ekonomik birimlerin bir kısmı yatırımlarını azaltabilir veya vergi yükü dayanılamayacak bir noktaya ulaşmışsa o zaman işletmesini kapatabilir.
- Ekonomik birimlerin gelirlerinden tasarrufa ayıracakları miktar azalabilir, hatta negatif tasarruf (kredi kullanımı yoluyla borçlanma) durumu ortaya çıkabilir.
- Ekonomik birimler ağır vergi yükü dolayısıyla vergi konusu işlem ve faaliyetlerini tam veya eksiksiz olarak vergi dairesine bildirmeyebilirler; aynı şekilde yeni işe başlayan bazı kişi ve kurumlar da faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında yürütmeye çalışabilirler. İşte bu durumda “vergi dışı piyasa ekonomisi” adını verilen bir alan ortaya çıkmaktadır.¹⁷⁷

Etkin ve verimli bir vasıtalı vergi sistemi oluşturmak için,

- Toplumunu oluşturan tüm bireylerin tüketmek zorunda olduğu temel ihtiyaçlara yönelik mal ve hizmetler düşük oranlarda vergilendirilmeli.
- Lüks tüketim grubu yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmalı.
- Bireylerin zorunlu gereksinimlerine yönelik mal ve hizmetlerin belirlenmesi konusu netleşmeli. Sistemdeki genel oran %18 ve buna göre indirimli oranlar; %1 ve %8’dir. Bu durumda, temel gıda maddesi olarak nitelendirilen mallara %1 oranında Katma Değer Vergisi uygulanması gerekmektedir. Vasıtalı vergilerin olumsuz etkilerini azaltmak amacı ile %1 oranında vergilendirilecek temel gıda maddesi kabul edilen ürün yelpazesi genişletilmeli.
- Vasıtalı vergi gelirleri içinde Katma Değer Vergisi’nden sonra en yüksek paya sahip olan Özel Tüketim Vergisi’nde de farklı oranlar uygulanmalı.

¹⁷⁷ C. Can Aktan, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm (Erişim tarihi: 14.11.14)

- Vasıtalı vergilerin miktarları/oranları arttırıldıkça vergileme kapasitesinin sınırları zorlanmaktadır. Bu sebeplerle vasıtalı vergi oranlarında indirimle gidilmeli ve etkin bir vasıtasız vergi sistemi oluşturma üzerine odaklanılmalı.
- Devlet tarafından vasıtalı vergiler üzerindeki istisna ve muafiyetler azaltılmalı ve sadeleştirilmeli.
- Bordrolu çalışanlarda olduğu gibi kaynağından kesinti yöntemi daha çok uygulama alanı bulmalı.

3.4.3. Vergi Yükünün Adil Dağıtımının Oluşturulması

Hükümetler vergi gelirlerini arttırmak için öncelikle vasıtalı vergilere başvururlar. Vasıtasız vergi tahsilâtına göre daha az idari ve yönetim maliyetiyle daha çok gelir elde ederler. Fakat yoksul hane halkı üzerindeki bu vergi yükü azaltılmazsa vasıtalı vergiler Türkiye'deki eşitsizlik üzerinde negatif bir etkiye sahip olacaktır. Bunu önlemek için vasıtasız vergi temelini genişletmede daha ciddi çalışmalar olmalı. Bununla beraber Anayasamızın 73. Maddesindeki "mali güç" ilkesine göre Gelir Vergileri vergi gelirlerinin temelini oluşturmalı. Dolayısıyla ülkemizde vasıtalı vergilerdeki ağır yük vasıtasız vergilere doğru kaydırılmalı.

Bunu sağlamak için;

- Vergi ödenebilir düzeyde olmalı. Bunun için de vergi matrahı ve vergi oranları "optimal" bir düzeye çekilmeli, vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olmalı, vergi oranları fiili oranlara kadar düşürülerek yaygınlaştırılmalı. Gelir vergisi düz oranlı bir vergi haline getirilmeli ve gelir ve kurumlar vergisi oranı düşürülmeli.
- KDV oranları artırımlarının vergi tahsilâtını artırmadığı gibi, kayıt dışı ekonomiyi büyüttüğü bir gerçektir. Özel indirim oranları artırılmalı. Özellikle Türk aile yapısının geniş aile tipi olduğu dikkate alınırca sosyal amaçlar açısından ücretlilerin bakmakla yükümlü olduğu aile bireyi sayısınca bir indirim uygulanmalı.
- Düşük gelir gruplarındaki vergi yükünü üst gelir gruplarına yaymak ve aktarmak gerekli. Vergi sistemimizde rant ekonomisinden üretim ekonomisine geçilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalı. Üretken

olmayan sektörlerde, her türlü rant ve spekülasyon kazanç sahiplerine vergi yükü kaydırmaları gerçekleştirilmeli.

- Stopaj uygulaması nihai vergilendirme aracı olarak değil, otokontrol ve peşin vergi aracı olarak kullanılmalı. Stopaj yöntemi yerine ekonomik gelir-gider kavramına geçilerek gerçek vergiciliğe yönelme olmalı.¹⁷⁸

3.4.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısının Düzenlenmesi

Bir vergi sisteminde vergi mevzuatı karmaşık, vergiler çok çeşitli ve ödenmesi prosedür olarak çok zor ise bireyler kayıt dışı kalmayı tercih edebilirler. Vergi sebebiyle artan “işlem maliyetleri”, bir kısım vergi yükümlülerinin ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerine engel olabilir. Ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade, kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçacağı artar.¹⁷⁹ Vergi yükümlüsü ne kadar vergiyi ne zaman ödeyeceğini net bir şekilde bilmeli. Hiçbir yasal değişiklik olmaksızın uygulamadan kaynaklanan nedenlerle farklı işleme muhatap kalmaları, bir anda ek vergilere başvurulması, mükelleflerin sisteme olan güvenini sarsar. Devlet vergi kaybını önlemek ve etkin bir vergi sistemine sahip olmak için öncelikle karışıklıktan uzak herkes tarafından anlaşılır sade bir vergi sistemi oluşturmalı.

3.4.5. Vergi Denetimlerin Etkinleştirilmesi

Yoğun ve yaygın vergi denetimlerinin mevcut olması durumunda vergi yükümlüleri vergi ile ilgili ödev ve yükümlülüklerini zamanında ve doğru olarak yapmaya daha fazla özen gösterirler. Bunun tersinin söz konusu olduğu durumlarda ise vergi kaçakçılığının azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması güçleşir. Etkin vergi sisteminin ihtiyacı, etkin denetim mekanizmasıdır.

- Vergi denetimi yapan inceleme elemanları çok iyi eğitim almış, rüşvet ve benzeri yasadışı eylemlerden uzak olmalı.

¹⁷⁸ Ali Rıza Gökbunar, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, İzmir, 1997, *DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını*, s.301-324.

¹⁷⁹ Zeynep Arıkan, “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı 108, Mart 1995, s.76.

- Vergi denetim elemanlarının görevlerini ihmal ya da suiistimal etmeleri, rüşvet almaları gibi suç teşkil eden eylem ve davranışları, mutlaka ilgili yasalarda yer almalı ve bu konularda ağır cezalar öngörülmesi.
- Vergi denetim kadroları sayı, gözetim sistemi de makro ve çapraz kontrole imkân verecek şekilde teknik donanım itibariyle önemli ölçüde takviye edilerek, mükellef ve konu itibariyle denetim yaygınlaştırılmalı.
- Esas itibariyle kayıtlı ekonomiyi hedef kitle olarak alan yerinde denetim, kayıt dışına da yönelmeli ve kaynak gözetmeksizin her türlü gelir ya da servet kullanımlarının her aşamasında denetime tabi tutulmalı. Eksik veya sıfır beyannamenin denetlenmesi olasılığı yükseldiği oranda, mükellefin vergi kaçırma isteği o oranda azalacaktır.¹⁸⁰

3.4.6. Vergi Aflarının Etkilerinin Yorumlanması

Mali aflar, vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirememiş olan vergi yükümlülükleri için kanunlarda ön görülmüş olan cezaların kısmen veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlayan girişimlerdir. Hangi gerekçelere dayandırılırsa dayandırılınsın, vergi affı kanunları çıkarılmasının temel amacı kamuya ilave kaynak yaratmak, bütçe gelirlerinin artırılması sağlamaktır. Bu temel fiskal amaç yanında, idari, teknik, ekonomik, sosyal, psikolojik ve siyasi gerekçelerden söz edilebilir.¹⁸¹

Sık sık çıkarılan vergi afları, kayıtlı mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirmelerini engellemekte ve böylece tahsilât/tahakkuk oranları düşmektedir. Bununla beraber vergi afları, ceza sisteminin etkin çalışmasına da engel olmaktadır. Çünkü sıkça affa başvuru bir vergi sisteminde etkin bir ceza sisteminden ve bu cezaların caydırıcılığından söz edilemez. Buna karşın mali afların anayasa ve yasalarda yasaklanmış olduğu ya da teamül olarak mali aflara yer verilmeyen ülkelerde ise vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili görev ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda daha fazla gayret içerisinde oldukları söylenebilir. Af kanunlarının başarılı olabilmesi bakımından af sonrasında daha yoğun vergi denetimi yapılması, daha sert cezalar ve yaptırımlar uygulanması, gelir idaresinin

¹⁸⁰ Güneri Ergülen, Hayrettin Erdem, **Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1998, s.4.

¹⁸¹ Duran Bülbül, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri -1" , **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım 2003, s.206-208.

etkili ve kapsamlı reorganizasyonu gibi önlemlerde alınmalıdır.¹⁸² Ayrıca vergi cezaları kamusal bir suç olarak değerlendirilmeli. Çünkü vergi kaçırma topluma karşı işlenmiş bir suçtur. Bu sebeple ceza sisteminde, sorumluluğunu zamanında yerine getirmeyen yükümlü nakdi olarak ödediği cezanın yanı sıra kamusal alanda, belirli bir süre ücretsiz çalıştırılmalı.

3.4.7. Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması

Vergi yapısının sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve fonksiyon görmesinde, sistemi bütünleyen unsurların büyük önemi mevcuttur. Bu anlamda; yasal düzenlemeler kadar, etkin bir vergi yönetimi ve etkin bir vergi yargısı vazgeçilmez amaçlar konumundadır. Vergi idaresinin etkin bir şekilde yapılandırılması, birbirini tamamlayan örgütsel temel unsurların hiçbirinin ihmal edilmeden yönetsel yapının oluşturulması, başarılı bir mali yönetimin zorunluluğu vardır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamalar ile yargı aşamalarında çözümlenmesi bakımından sahip olunan etkinlik ve gösterilen başarı, sistemi bütünleyen diğer önemli bir temel unsur konumundadır.¹⁸³

Vergi yönetimi ve vergi uygulamaları kamu yönetiminin bir işlevi konumunda olmasına karşın, vergi politikalarının belirlenmesi ise siyasal bir işlev durumundadır. Bu yaklaşımdan hareketle çağdaş vergi idarelerinde, vergi politikası işlevi, diğer işlevlerden ayrı tutulmaktadır. Hangi yönde olursa olsun, işlev dağılımındaki yaklaşımda zaman zaman farklılıklar görülse bile, temel hedef; mükelleflerin mümkün olduğunca yaratılacak mali yükümlülüklerine kendiliklerinden katılımlarını sağlayıcı, özellikle uygulama bakımından ilgili toplum kesimlerinin beklentilerini ve tercihlerini göz önünde tutan uygulama yöntem ve tekniklerinin benimsenmesi olmalıdır.¹⁸⁴

Gelir İdaresinin yeniden yapılanması ile ilgili olarak;

- Gelir İdaresine mümkün olduğu kadar siyasi bağımlılıktan uzak bir statü kazandırılmalı ve tam bağımsızlık yasalarla desteklenmeli.
- Gelir İdaresinde nitelikli eleman çalıştırılması sağlanmalı.

¹⁸² İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 188, Nisan, 1997, s.42.

¹⁸³ Abdurrahman Akdoğan, "Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:162, Haziran 2006, s.6.

¹⁸⁴ Akdoğan, a.g.e., s.9.

- Her vatandaşın mükellef olması ve takip edilmesi için uygun teçhizat ve tam otomasyon sistemi oluşturulmalı.
- Yeminli mali müşavirlik sisteminden gerek idare ve yargıya katılım, gerekse denetim alanında daha etkin bir şekilde yararlanılmalı.
- Toplumda sağlıklı bir vergi bilinci oluşturulması için vergisel verilerin kısa aralıklarla kamuoyuna açıklanması sağlanmalı.
- Vergi dairesi müdürleri başta olmak üzere vergi personelinin özel personel politikası uygulanmalı, ücret yetersizlikleri ortadan kaldırılmalı.
- Vergi bürokrasisini azaltıcı araştırma ve çalışmalar yapılmalı.
- Gelir İdaresi tarafından elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ve erişilebilirliği genişletilmeli.
- Vergi dairelerindeki personelin vaktini daha etkin kullanması için bankalardan yapılan tahsilât çeşitliliği arttırılmalı ve vadesi geçmiş borçlarda bu yolla ödenebilmeli.

SONUÇ

Vasıtalı vergilerin Türk vergi sistemindeki yerinin ele alındığı çalışmamızda amacımız daha etkin ve verimli bir vasıtalı vergi sistemi için neler yapılabileceğini ve alınabilecek önlemleri araştırmaktır.

Başlangıçta vergi kavramı üzerinde durularak, varlık nedeni hakkındaki teoriler ele alınmıştır. Vergilerin sahip olduğu özellikleri ile mali ve mali olmayan amaçları incelenmiştir. Bundan sonra ise vergileme yapılırken bir bütün olarak göz önünde tutulması gereken ilkeler ele alınarak ayrıntılarıyla birlikte verilmiştir.

Sonraki bölümde ise, vergi sistemi kavramı incelenerek, Türk vergi sistemindeki sınıflandırmaların neler olduğuna yer verilmiştir. Ardından çalışmamızın temel konusu olan vasıtalı vasıtasız vergiler ile ilgili detaylı bir araştırma sunulmuştur. Türk vergi sisteminde uygulanan vasıtalı ve vasıtasız vergiler tek tek açıklanmış, vasıtalı vergilerin uygulanmasının sebeplerinden bahsedilmiş ve vasıtalı vasıtasız vergilerin birbirlerine oranla eksik ve üstün yanları incelenmiştir. Türkiye'deki vasıtalı vasıtasız vergi yükü değerlendirilmiş ve seçili ülkeler ile karşılaştırmalar yapılmıştır. Yine bu bölümde, İstanbul ilinin vergi istatistikleri verilmiştir.

Tüm bu konular incelendikten sonra, Türk vergi sistemindeki vasıtalı vergilerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılabilmesi ile ilgili neler yapılabileceğini araştırmak için, İstanbul'da bulunan vergi dairelerinde görev yapan 26 Vergi Dairesi Müdürü ve İstanbul'daki 59 Yeminli Mali Müşavir ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen verilerle şekillendirilen öneriler başlıklar halinde sunulmuştur.

Vergi oranlarının yüksek olması etkin bir vergi sistemi sağlamaz. Vergi sisteminin temel amacı, mümkün olabildiğince etkin bir şekilde kamu hizmetlerini ve transferlerini finanse etmektir. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması ve mükellefin refah düzeyinde negatif bir etkiye yol açmaması gerekir. Vasıtalı vergi oranlarında yapılacak indirimlerin, beklenenin aksine toplam vergi gelirlerini arttırması ve aynı zamanda ekonomik kalkınma ve gelişme düzeyini de yükseltecek olmasıdır.

Bir ülkede gelişmişliğin ve vergi adaletinin önemli göstergelerinden biri, ülkedeki vasıtasız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payıdır. Türkiye'ye bakıldığında bu oran ciddi derecede dengesizlikler barındırmaktadır. Vasıtalı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yükseldikçe vergi adaletsizliği ortaya

çıkılmaktadır. AB ülkelerinde vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı %35-40 aralığında seyrederken Türkiye’de %70 civarındadır. Ülkemizde vasitasız vergileri artırmaya yönelik düzenlemeler yapılamamaktadır. Geçmişten beri kamu gelirleri, borçlanmayla karşılanamadığı anlarda, hükümetler vergilendirmeye gitmekte ve bu da özellikle vasıtalı vergiler alanında olmaktadır. Hükümetler bu durumlarda ya yeni bir vasıtalı vergiyi uygulamaya koymakta ya da var olan bir vasıtalı verginin oranını yükseltmektedir. Vasıtalı vergi yükünün AB ülkelerine göre bu denli ağır olmasının bir başka sebebi de vergi sistemimizde uygulanan Özel Tüketim Vergisinin Avrupa Birliği’nde uygulanan Özel Tüketim Vergisi ile aynı nitelikte olmamasıdır. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi kapsamı hayli geniş tutulmuştur. Ülkemizde Katma Değer Vergisinden elde edilen vergi gelirinin ardından gelen Özel Tüketim Vergisi geliri oranı %35-%40 aralığındayken, Avrupa Birliği üye ülkelerinde bu oran sadece %5-%10 aralığındadır. Buradan anlaşılacağı üzere Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi genel tüketim vergisi gibi uygulanmaktadır. Türkiye’de uygulanan vasıtalı vergilerin oluşturduğu ağır yükün giderilmesi gerekmektedir.

Yapmış olduğumuz bu çalışma neticesinde Türk vergi sistemindeki vasıtalı vergilerin etkinliğinin artırılabilmesi için bazı öneriler:

- Vergi bilinci oluşturulmalı, vatandaşın vergiye gönüllü uyum sağlaması için gerekli bilgilendirmeler yapılmalı.
- Ekonomik gelişmeyi engelleyen vasıtalı vergi oranlarında düzenlemeler yapılmalı, oranlar makul seviyelerde tutulmalı, dar tabanlı gelir vergisi uygulamasından vazgeçilmeli, vergi tabanı genişletilmeli.
- Vergi yükünün adil dağılımına yönelik çalışmalara ağırlık verilmeli, mükellefler kazancı ile orantılı vergilendirilmeli.
- Türk vergi sistemindeki karmaşık yapı giderilmeli, vergi kanunları herkes tarafından anlaşılabilir açıkta ve uygulanabilir bir yapıda olmalı.
- Vergi denetimi etkin ve yaygın bir şekilde uygulanmalı, vergi suç ve cezaları ile ilgili yasal düzenlemeler getirilmeli.

- Vergi aflarına son verilmeli. Sistem dışında kalanları sisteme dâhil etmek ve vergiye uyumu sağlamak gibi pozitif amaçlar taşımasına rağmen çıkarılan aflar vergi ahlakını negatif yönde etkileyen bir etkindir.
- Vergi idaresi yetkin personel temin ederek daha etkin bir şekilde çalışmalı.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ankara, 2007, Gazi Kitabevi.

AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, İstanbul, 1994, Filiz Kitabevi.

AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Ankara,1990, Filiz Kitabevi.

AKTAN Coşkun Can, v.d., Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Ankara, 2004, Seçkin Yayınları.

ATILGAN Hasan, Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’de Ki Durumunun Analizi, Ankara, 2004, Maliye Bakanlığı Yayınları.

BATIREL Ömer Faruk, v.d., “Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler Ve Beklentiler”, İstanbul, 1989, İTO Yayınları.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Onbirinci Baskı, Ankara 2005, Seçkin Yayıncılık.

ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982, Kazancı Hukuk Yayınları.

DEVİRİM Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, 3. Baskı, İzmir, 1999, Anadolu Matbaacılık.

EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), Bursa,2000, Ekin Kitabevi.

EDİZDOĞAN Nihat, M.TAŞ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitapevi, Bursa,1993.

ERDEM Metin, v.d., Kamu Maliyesi, 3. Basım, 2003,Ekin Kitabevi.

ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, 12.Baskı, Ankara,1987,Turhan Kitabevi.

ERGÜLEN Güneri, H.ERDEM, Vergi Avantajları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1998.

EROL Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ankara, 2009, Yaklaşım Yayıncılık.

ESEN Ahmet, Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul-1996.

HEREKMAN Aykut, Kamu Maliyesi Genel Vergi Kuramı, Ankara,1989,Sevinç Matbaası.

KIZILOT Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, 1998, Yaklaşım Yayınları.

MUTER Naci B., Vergi Teorisi, 2.Baskı, Manisa, Emek Matbaacılık.

MUTER Naci B., v.d., Kamu Maliyesi, İkinci Baskı, Manisa 2006, Emek Matbaası.

MUTLUER M.Kamil v.d., Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 2.Baskı, İstanbul,2010, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

- NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 1. Baskı, İstanbul, 1974, Sermet Matbaası.
- NEMLİ Arif, Kamu Maliyesine Giriş, İstanbul, 1990, Filiz Kitabevi.
- ORHANER Emine, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Ankara, 2000, Gazi Kitabevi.
- ÖNCEL Mualla, v.d., Vergi Hukuku, 2002, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖNER Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, 2012, Seçkin Yayıncılık.
- PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon, 2004, Derya Kitabevi.
- TEKİR Sabri, Vergi Teorisi, İzmir, 1990, Akıselim Ofset.
- TURHAN Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul, 1998, Filiz Kitabevi.
- TÜRK İsmail, Maliye Politikası, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 1994, Turhan Kitabevi.
- YARAŞLI Genç Osman, Türkiye'de Vergi Reformu, Ankara, 2005, Maliye Bakanlığı Yayınları.
- YURTTADUR Mustafa, Kobi Yönetimi ve Büyüme, 2. Baskı, İstanbul, 2015, Beta.

MAKALELER

- AKDOĞAN Abdurrahman, "Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi", Yaklaşım, Sayı 162, Haziran, 2006.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Yayın No: 54, Ankara, 1991.
- AKTAN Coşkun, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler" Maliye Yazıları Dergisi, Mayıs-Haziran, 1990.
- ARIKAN Zeynep, "Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları", İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, Sayı 108, Mart, 1995.
- AYAZ Garip, "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke", Vergi Dünyası, Sayı 289, Eylül, 2005.
- BENLİKOL Sabahattin, AKGÖR Muhsin, Avrupa Birliğinde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002-14, İstanbul, 2002.
- BÜLBÜL Duran, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri -1", Yaklaşım Dergisi, Sayı 131, Kasım, 2003.
- ÇAPAR Mustafa, "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Sayıştay Dergisi, Sayı 52, Ocak-Mart 2004.
- DURMUŞ Mustafa, "Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri", Yaklaşım, Sayı 135, Mart, 2004.

GİB *Vergilendirme/Taxation Bülteni Ağustos 2014/ 8. Sayı.*

GÖK Abdulkerim, "OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Yükü", Yaklaşım, Eylül, 2010.

GÖKBUNAR Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", C.B.Ü.İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı 4, 1998.

GÖKBUNAR Ali Rıza, "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997.

KARABACAK Hakan, "Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatımızın Karşılaştırılması II", Vergi Dünyası, Mayıs, 2006.

KARAKOÇ Güven, "Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi", Vergi Raporu, Sayı 64, 2003.

KILIÇASLAN Harun, "Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzen Önerisi", Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz-Aralık, 2011.

KOÇ Ali Fuat, M.F.DAĞLI, "Vergi Yükü Dağılımı ve Vergi Adaleti", Vergi Raporu, Sayı 88, Ocak, 2007.

KUBİLAY Huriye, "Sigorta Muameleleri Nedeniyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefinin Kim Olduğu Sorunu", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Özel Sayı, İzmir, 2005.

MUTLU Ayşegül, ÇELEN Mustafa, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları", Tüsiad, Ekim, 2012.

NAZALI Ersin, "Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler", Vergi Dünyası, Sayı 304, 2006.

RAKICI Cemil, "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı 275, Temmuz, 2004.

SİVEREKLİ DEMİRCAN Esra, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 21, Temmuz-Aralık, 2003.

ŞEKER Murat, "Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergiler ve AB Vergi Sistemi İle Uyumlaştırma Süreci", Vergi Raporu, Yıl:14, Sayı 80, Şubat, 2006.

TATLIDİL Rezan, N.AYAZ, "Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi; 5", Ankara, 1992, TOBB Yayını.

YUMUŞAK İbrahim, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı 188, Nisan, 1997.

İNTERNET

AKTAN C.Coşkun, “Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl dizayn edilmeli? Yoksullukla Mücadele Stratejileri”,

<http://canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/optimal-vergi.pdf> (Erişim tarihi: 14.11.14)

AKTAN C.Coşkun, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri”,

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm (Erişim tarihi: 14.11.14)

KARABULUT Tahsin, “Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması (1980-2003)”,
<http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/view/534> (Erişim tarihi: 14.11.14)

<http://www.gib.gov.tr>