

VERGİ YÜKÜ DAĞILIMI VE VERGİ ADALETİ

Ali Fuat KOÇ^(*) - M. Fatih DAĞLI^(**)

I - GİRİŞ

Bir ülkede, vergi sisteminin ülkenin ekonomik ve sosyal gerçekleri çerçevesinde, kaynakların etkin dağılımı ve kullanımını sağlayıcı bir araç olarak şekillendirilmesi, vergi yükü dağılımının toplumun adalet anlayışına uygun olarak gerçekleştirilmesi devletin önemli görevleri arasında sayılmaktadır.

Bir ülkedeki toplam vergi yükü, toplanan vergilerin gayri safi yurt içi hasılaya oranı olarak ifade edilebilir. Ayrıca, toplanan vergilere merkezi ve mahalli idarelerce alınan vergi, resim ve harçlar ile fonlar dahil edilerek hesaplanan vergi yükü oranı yanında parafiskal gelirler dediğimiz sosyal güvenlik kuruluşlarının kesenek ve primleri de dahil edilerek vergi yükü hesaplanabilir. Bu çalışmada, ülkemizdeki vergi yükünün dağılımı üzerinde duracak ve vergi adaletini veya adaletsizliğini doğuran bazı etkenlerden bahsedeceğiz. Bu etkenler vergi yapısı ve vergilendirme politikasındaki durum, mükellef yapısı, kayıt dışı ekonomi, istisnalar, muafiyetler, vergi afları, genel ekonomik durum ve gelir dağılımı gibi unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

II- Vergi yükü

Çok çeşitli anlamlarda kullanılabilen ve çeşitli şekillerde tanımlanabilen vergi yükü kavramını klasik anlamda bir yıl içerisinde toplanan vergilerin

veya kamu gelirlerinin, o ülke gayri safi yurt içi hasılasına oranı şeklinde tanımlayabiliriz (Bilici 2005, 154). Genelde bu hesaplamalara sosyal güvenlik primleri (SGP) de dahil edilmektedir.

Aşağıdaki tabloda 2003 yılı OECD üyesi ülkelerin vergi yükleri yer almaktadır.

Tablo 1 Vergi Yükleri (Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı)

2003 (SGP hariç)		2003 (SGP dahil)	
Danimarka	47,1	İsveç	50,6
İzlanda	36,4	Danimarka	48,3
İsveç	35,8	Belçika	45,4
Yeni Zelanda	34,9	Finlandiya	44,8
Norveç	33,5	Norveç	43,4
Finlandiya	32,8	Fransa	43,4
Avustralya	31,6	Avusturya	43,1
Belçika	31	İtalya	43,1
İtalya	30,4	Lüksemburg	41,3
Lüksemburg	29,8	İzlanda	39,8
İngil tere	29	Hollanda	38,8
Kanada	28,6	Macaristan	38,5
Avusturya	28,6	Çek Cum.	37,7
Fransa	27	Portekiz	37,1
Macaristan	26,8	Yunanistan	35,7
Türkiye	25,9	İngil tere	35,6
Portekiz	25,3	Al manya	35,5

(*) Rekabet Uzmanı

(**) Vergi Denetmeni

İrlanda	25,3	Y.Z elanda	34,9
Hollanda	24,7	İspanya	34,9
Yunanistan	22,8	Polonya	34,2
İspanya	22,5	Kanada	33,8
İsviçre	22	Türkiye	32,8
Çek Cum.	21,3	Avustralya	31,6
Almanya	21,1	Slovak Cum.	31,1
Kore	20,4	İrlanda	29,7
Polonya	20	İsviçre	29,5
ABD	18,8	ABD	25,6
Slovak Cum.	18,7	Kore	25,3
Meksika	15,8	Japonya	25,3
Japonya	15,6	Meksika	19
OECD Toplam	26,8	OECD Toplam	36,3
OECD Amerika Kıtası	21,1	OECD Amerika Kıtası	26,1
OECD Pasifik Bölgesi	25,6	OECD Pasifik Bölgesi	29,3
OECD Avrupa	27,7	OECD Avrupa	38,9
AB 19	27,4	AB 19	39,4
AB 15	28,9	AB 15	40,5

Kaynak: OECD Revenue Statistics 1965-2004, (TABLE 1-2)

Tablodan da görüleceği üzere %50,6 oranıyla (SGP dahil) İsveç en yüksek vergi yükünün bulunduğu ülkedir. Danimarka %48,3 oranıyla ikinci sırayı almaktadır. En düşük vergi yükünün olduğu ülke ise %19 oranıyla Meksika'dır. SGP dahil edilmediğinde ise %47,1 oranı ile Danimarka ilk sırayı alırken, %15,6 oranı ile Japonya vergi yükü en düşük ülke olmaktadır. Türkiye 1985'lerde % 15 civarında olan vergi yükünü 20 yıl içerisinde yaklaşık ikiye katlayarak 2004 yılında %32,8 vergi yükü oranına ulaşmıştır. Türkiye halen OECD ve Avrupa Birliği (AB) ortalamasının altında bir vergi yüküne sahiptir. Ancak, vergi yükü karşılaştırmaları yapılırken bütçe açıkları ve milli gelir düzeyleri gibi unsurların dikkate alınması gerektiği unutulmamalıdır. Türkiye'deki vergi yükü Avrupa ülkelerinin ortalamalarının altında kalıyor gibi görünse de, ülkemizde kayıt dışı ekonominin hacmi ve vergi oranlarının yüksekliği dikkate alındığında, kayıt içi ekonomideki üretim ve istihdam üzerindeki vergi yükünün ağır olduğu görülmektedir (Bilici 2005, 169, 295).

III- Vergi adaleti ve vergi yükünün adil dağılımı

1. Vergi Adaleti

Ekonomi bilimi kurucularından Adam Smith tarafından "Milletlerin Serveti" adlı kitabında bazılarına yer verilen ve artık günümüzde kamu maliyesinin temellerinden kabul edilen, vergileme prensiplerini genellik, adalet, eşitlik, belirlilik, açıklık, verimlilik ve uygunluk olarak sayabiliriz. Söz konusu vergileme ilkelerine ülkemiz hukuk sisteminde de önemli yer verilmiştir. Vergide genellik, adalet, eşitlik, kanunilik ve belirlilik ilkelerini anayasal güvence altına alan TC Anayasası'nın 73. maddesi şu şekildedir;

"IV. Vergi Ödevi

Madde 73. Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, Resim, Harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

1982 anayasası 1961 anayasasında olduğu gibi Türkiye Cumhuriyetini sadece bir "hukuk devleti" olarak değil, "sosyal bir hukuk devleti" olarak nitelemektedir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri; sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması olarak sayılabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2005, 52). Sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolü, kamu harcama politikaları yanında vergi politikası üstlenmektedir. Hukuk devletinin vergide eşitlik anlayışı yatay vergi adaleti¹ ile, sosyal devlet ise dikey adalet ile yani; gelir, servet, harcama, aile durumu gibi sosyal ve ekonomik alanlarda farklı olan bireylerin,

¹ Benzer durumda olanların eşit vergilendirilmesi.

bu farklılıklarının göz önünde bulundurularak vergilendirilmeleri sorunu ile ilgilenmektedir. Ancak hemen belirtelim ki, sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri birbirini tamamlamaktadır. Sosyal devlet sosyal adaleti yerine getiren etkili bir araçtır. Sosyal devlet, vergilendirmeyi maliye politikasının bir aracı olarak bir taraftan kalkınmanın, diğer taraftan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi konusunda kullanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde sosyal devlet ilkesinin sosyal adalet ve kalkınma hedefleri arasında çatışma olabilmektedir. (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2005, 52). Ayrıca, hükümetlerin genelde vergilemede eşitlik ve etkinlik arasında bir çatışma ile karşı karşıya oldukları unutulmamalıdır. Örneğin, artan oranlı vergi yapısı dikey eşitsizliği azaltırken, diğer taraftan üretime yönelik işgücü ve sermaye kullanma güdülerini azaltarak, vergi kaçaklarını ve kaçınmalarını artırarak etkinliği azaltabilmektedir. Ancak bu durum, bozuk olan bir vergi sistemi yapısının düzeltilerek hem etkinlik hem de eşitlik bağlamında gelişmeler sağlanabileceği gerçeğini değiştirmemektedir (Noord ve Heady 2001).

Sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi olan mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesidir. Anayasanın 73. maddesi mali güce göre vergilendirme yapılacağını hükme bağlamakla beraber mali gücün tanımını yapmamış ve mali gücü belirleme ölçütlerini açıkça ortaya koymamıştır. Kamu maliyesinde gelir, harcama ve servet unsurları kişilerin mali güçlerinin temel göstergeleri olarak kabul edilmektedir (Ayaz 1997). Mali güce göre vergilendirmeyi sağlayabilmek için, artan oranlı vergi tarifeleri, vergi muafiyet ve istisnaları, en az geçim indirimi gibi çeşitli araç ve tedbirlerden faydalanılabilecektir. Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrası ise maliye politikasının sosyal amacının nasıl olması gerektiğini belirterek, vergi adaleti ilkesini benimsemektedir. Ancak vergi yükünün adaletli dağılımının nasıl sağlanacağı konusunda da açıklama ve kıstaslar Anayasa'da yer almamaktadır.

Adalet kavramı subjektif bir kavram olmasından dolayı belirlenmesi güçtür. Vergi adaleti kavramı zamana, mekana, toplumlara ve toplumların değer yargılarına göre farklı anlamlar ifade edebilmektedir. Dolayısıyla, vergide adalet ilkesinin şekillenmesinde temel olarak yasa koyucunun adalet düşüncesi, görüş ve değer yargıları etkili olmaktadır. Yasa koyucu vergilendirme yetkisini vergi adaleti çerçevesinde gelirin ve servetin yeniden dağılımında kullanırken, temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek ve ölçülü olmak zorundadır. Aksi takdirde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uymaya çalışırken hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2000, 56). Bir ülkedeki vergi adaletinin gelişimi, o ülkedeki demokrasi ve adaletin gelişimi ile paralel yol almaktadır. Vergi adaleti, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi yanında, sosyo-ekonomik düzenlemelere olanak sağlayacak bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Vergide adalet ilkesi, vergide eşitlik ve genellik ilkelerinin uygulanmasına bağlıdır (Orhaner 2000,150). Vergi muafiyet ve istisnalarının, vergi indirimlerinin geliştiği güzel uygulanması ve genellik ilkesine uyulmaması vergi adaletine zarar verecektir.

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiler neticesinde katlandıkları fedakarlıklarda eşitliğin sağlanması olarak anlaşılabilir. Bu hususta çeşitli fedakarlık tanımlarına göre farklı eşitlik kavramları baz alınmıştır; eşit mutlak fedakarlık, eşit oransal fedakarlık ve eşit marjinal fedakarlık. Eşit mutlak fedakarlık kavramında vergi yükümlülerinin katlandıkları mutlak fedakarlık eşittir. Örneğin, tüm mükellefler 10 YTL vergi ödemektedirler. Eşit oransal fedakarlık kavramında, belirli bir kişisel vergi yükü söz konusudur ve vergi yükümlüleri aynı vergi oranına tabi olmakta ve aynı oranda fedakarlıkta bulunmaktadır. Eşit marjinal fedakarlık kavramına göre ise, tüm vergi yükümlülerinin ödedikleri son birim vergi dolayısıyla vazgeçtikleri fayda ve katladıkları fedakarlık eşittir. Eşit marjinal fedakarlığın vergi adaleti açısından daha uygun olduğu kabul edilmektedir (Türk 1992,156).

Vergi adaletinin sağlanması amacıyla yapılması gerekenler; vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, farklı durumdakilerden aynı verginin alınmaması, bir kişinin asgari ihtiyaçlarını karşılamak için gereken gelirin vergilenmemesi, mükelleflerin şahsi özelliklerinin ve ailevi durumlarının dikkate alınması, gelirin kaynağına göre farklı işlemlere tabi tutulması, sermaye teşekkülüne ve reel gelirin artmasına engel olunmaması, devletin günün ekonomik, mali, sosyal ve idari koşullarına uygun vergi reformu yapması olarak sayılabilir (Akdoğan 1987, 151; Orhaner 2000, 149).

2. Ülkemizdeki Vergi Yapısı

Ülkelerin vergi yapıları, içinde bulundukları ekonomi, gelişmişlik düzeyi ve toplumsal yapı ile sıkı bir ilişki içerisindedir. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki gelir dağılımındaki bozukluk, kişi başına düşen gelirin düşüklüğü, kalkınma hedeflerinin gerektirdiği maliyetler, sermaye birikiminin olmaması nedeniyle oluşan sermaye ihtiyacı ve sosyal adalet problemleri bu ülkelerdeki vergi yapılarının ve politikalarının vergi adaletinden uzaklaşmasına neden olmaktadır.

Ülkemizdeki vergi yapısını değerlendirecek olursak; konunun uzmanları tarafından defalarca vurgulandığı üzere, Türkiye’de vergi sisteminin sorunu toplam vergi yükünün düşüklüğü değil, söz konusu vergi yükünün adil dağılımı sorunudur. Diğer bir ifadeyle, kişi başına düşen vergi yükü ortalama olarak hesaplandığında ortada herhangi bir sorun görünmezken, vergi ödeyen kişiler açısından bakıldığında kayıtlı ve dürüst vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün yüksekliği sorun oluşturmaktadır. Ülkemizdeki vergi yapısına, vergilemede eşitlik ilkesi çerçevesinde; yatay-dikey, mutlak-oransal-marjinal hangi ölçü ve kriterlerle bakılırsa bakılsın vergi adalet ve eşitliğinden söz edilememektedir. Çoğu serbest meslek sahibinin veya işyeri sahibinin mutlak olarak bir asgari ücretliden az miktarda vergi ödediği veya işverenin, işçisinden daha düşük bir oranda

vergilendirildiği bir ülkede, vergi adalet ve eşitliğinin bulunmadığı ortadadır. Gelir vergisinin %90’ının stopaj yoluyla toplanıyor olması yükün önemli bir kısmının ücretliler üzerinde olduğunu göstermektedir. Dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği de, ülkemizdeki vergi adaleti konusundaki sorunun bir göstergesidir.

Tüm dünyadaki genel eğilim, farklı vergi sistem ve yapılarına rağmen, gelir ve kurumlar vergisi oranları düşerken toplam vergi yükünün artması yönündedir. Ayrıca, mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı ve sosyal güvenlik ödemeleri giderek artmaktadır (Heady, 2002). Ancak, dolaylı vergilerin gelişmiş ülkelere toplam vergiler içindeki payının az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere nispeten daha düşük olduğu görülmektedir (Noord ve Heady 2001).

Dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlendiklerinden, bu vergiyi ödeyenlerin psikolojisine ve mali anesteziye daha uygundur. Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere göre tahsilinin daha az maliyetli ve yönetiminin daha kolay olması, enflasyonist ortamlarda doğrudan fiyatlara yansıyan özelliği nedeni ile talebi kısıcı rol oynaması, çok sayıda mal ve hizmet üzerine uygulanabilmesi ve zahmetsiz fakat önemli miktarda gelir sağlayabilmesi gibi nitelikleri açısından son yıllarda daha çok tercih edilmektedir. Dolaylı vergilerin en önemli sakıncası, gelire oranla tersine artan oranlı olması ve vergi adaleti ile bağdaşmamasıdır. Kişi bazında değil, işlem bazında alınan bu vergiler özellikle talebi esnek olmayan mal ve hizmetlerde, vergi adaletini bozucu yanları ile öne çıkmaktadır (Yılmaz 1996,12). Yani bir vergi sisteminde dolaylı vergiler, dolaysız vergilerden daha çok ağırlığa sahip ise o vergi sisteminde, vergide eşitlik ve adalet ilkesinin uygulanması güçleşiyor demektir.

Aşağıdaki tabloda, AB üyesi ülkelerin 1995 ve 2004 yıllarındaki, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranları yer almaktadır.

Tablo 2 AB üyesi ülkelerde doğrudan ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı.²

Ülke	Dolaylı Vergiler/Toplam Vergi Gelirleri		Dolaysız Vergiler/Toplam Vergi Gelirleri	
	1995 (%)	2004(%)	1995(%)	2004(%)
BE Belçika	29,4	30,1	37,9	38,8
CZ Çek Cumhuriyeti	3,9	32,9	26,5	25,8
DK Danimarka	34,9	36,1	63,5	61,8
DE Almanya	30,2	31,1	27,5	26,3
EE Estonya	36,6	39,9	28,9	26,1
GR Yunanistan	44,1	39,9	23,8	25,5
ES İspanya	32,7	35,3	31,4	30,8
FR Fransa	37,6	36,1	19,7	26,7
IE İrlanda	43,9	43,7	41,2	41,1
IT İtalya	31,0	35,2	37,5	34,5
CY Güney Kıbrıs	42,7	51,0	32,9	26,0
LV Letonya	42,4	41,8	21,5	27,6
LT Litvanya	43,0	39,7	30,7	30,8
LU Lüksemburg	32,0	36,8	41,6	35,1
HU Macaristan	42,8	41,7	21,3	23,8
MT Malta	46,0	45,1	31,4	35,2
NL Hollanda	29,3	34,3	31,2	28,5
AT Avusturya	35,8	34,7	28,3	31,5
PL Polonya	38,0	40,6	32,5	19,5
PT Portekiz	43,5	42,1	26,6	25,2 ¹
SI Slovenya	39,5	41,5	17,7	21,4
SK Slovakya	38,6	41,8	28,6	20,2
FI Finlandiya	31,0	32,2	38,2	40,9
SE İsveç	32,8	34,0	40,8	38,6
UK İngiltere	39,9	37,7	42,7	43,9
AB 25 (ortalama)	37,3	38,2	32,1	31,7
AB 15 (ortalama)	35,2	35,9	35,4	36,0

Kaynak: Eurostat 2006, s. 217,227.

2004 yılı itibarıyla, dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu ülke %51 oranı ile Güney Kıbrıs'tır. 2004 yılında AB ortalamasının %38,2, AB 15 ülkeleri dikkate alındığında ise ortalamanın %35,9 olduğu görülmektedir.

² Toplam vergi gelirleri, Dolaylı ve dolaysız vergiler ve SGP'nin toplanması ile elde edilmiştir.

³ 2003 yılı verisi.

⁴ SGP hariç.

Aşağıdaki tabloda ise 1985-2004 yılları arasında Türkiye'deki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır⁴.

Tablo 3 Dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı

Yıl	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Dolaysız vergi oranı	0,39	0,40	0,40	0,39	0,43	0,43	0,43	0,42	0,41	0,41
Dolaylı vergi oranı	0,61	0,60	0,60	0,61	0,57	0,57	0,57	0,58	0,59	0,59

Kaynak: DPT internet sitesi.

Aşağıdaki tabloda ise, Türkiye'nin vergi yapısı bazı ülkeler ile karşılaştırılmaktadır.

Tablo 4 Ana vergi gruplarından elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payı (2003 yılı) (%)

	Türkiye	Almanya	Yunanistan	İtalya	OECD	EU15
Kişisel gelirlerden alınan vergiler	15,7	23,9	13,7	25,1	24,9	25
Kurumsal Gelir vergileri	8,0	3,5	9,2	6,6	9,3	8,1
Sosyal güvenlik ödemeleri	20,8	40,5	36,1	29,5	27	29,8
Servet vergileri	3,2	2,4	4,5	8	5,6	5,2
Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler	49,5	29,4	35,8	25,7	32,1	30,4

Kaynak: OECD Revenue Statistics 1965-2004

Türk vergi sisteminin yapısı incelendiğinde; ülkemizin sorunlu ve adaletsiz vergileme sistemine sahip olduğu görülmektedir. Türkiye'de özellikle son 20 yıl içerisinde dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payının giderek arttığı ve son yıllarda % 70'ler civarında yer tuttuğu görülmektedir. Bu oran AB üyesi ülkelerdeki oranların ortalamasının çok üstünde yer almaktadır. AB üyesi ülkelerde, dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin birbirine yakın olduğu ve SGP dışındaki vergi gelirleri içindeki oranlarının, %50-%50 civarında olduğu görülmektedir.

Bir ülkede dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, o ülkedeki vergi adaletinin giderek bozulduğunun göstergesidir. Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere göre; ödeme gücü ilkesinin yani

vergide eşitlik ilkesinin uygulaması açısından daha başarısızdır. Bilindiği üzere, dolaysız vergiler söz konusu olduğunda, vergi mükellefi kişi baştan bellidir ve kişinin sosyal ve ekonomik durumu göz önünde bulundurularak, vergileme sırasında vergi adaletinin sağlanması mümkündür. Dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmesi mümkündür. Özellikle, yansıtılması zor olan, mükelleflerin sosyo-ekonomik özelliklerinin gözetilebildiği, geniş bir tabana yayılmış ve artan oranlı olarak uygulanabilen niteliklerdeki dolaysız vergilerin daha adaletli olduğu söylenebilir. Ancak dolaylı vergilerde ise, vergiye kimin katlanacağı belirsizdir ve vergiyi ödeyen kişinin ekonomik ve sosyal durumunu dikkate almak mümkün değildir. Dolayısıyla mali güce göre ödeme söz konusu olamaz. Özellikle,

le, marjinal tüketim eğiliminin yüksek olduğu düşük gelir gruplarında, zorunlu tüketim mallarına yönelik harcamaların toplam gelir içinde önemli oranda yer tutması gibi nedenlerle, dolaylı 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 dolaylı vergiler mali güç esasına göre alınmadığından, kişiler dolaylı vergi konusu bir malı tüketmek zorunda olması halinde, gelir ve servet durumu gözetilmeksizin vergi ödemekle yükümlü olmaktadır. Örneğin, ülkemizde ilaç katma değer vergisine tabidir. Dolayısıyla bir kişi ilaç alırken, geliri dikkate alınmaksızın katma değer vergisi ödemekle yükümlüdür.

GELİRLER	2004 Gerçekleşme (red ve iade hariç)	2005 Gerçekleşme (eski sistem) (red ve iade hariç)	2006 Tahmin (eski sistem) (red ve iade hariç)	GSMH Payı (%)			Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)		
				2004	2005	2006	2004	2005	2006
1 - Vergi Gelirleri (2+5+6+7+8+9)	90.077	106.932	118.320	21,00	22,05	21,92	100,00	100,00	100,00
2 - Gelir, Kar ve Ser. Kazanç. Üz. Al. Ver. (3 - 4)	26.559	30.324	32.295	6,19	6,25	5,98	29,48	28,36	27,29
3 - Gelir Vergisi	17.846	20.457	21.739	4,16	4,22	4,03	19,81	19,13	18,37
-Beyaza Dayanan GV	1.078	1.139	1.332	0,25	0,23	0,25	1,20	1,07	1,13
-Basit Usulde GV	62	106	133	0,01	0,02	0,02	0,07	0,10	0,11
-GV Tevkifatı	16.000	18.424	19.357	3,73	3,80	3,59	17,76	17,23	16,36
-Gelir Geçici Vergisi	706	788	917	0,16	0,16	0,17	0,78	0,74	0,78
4 - Kurumlar Vergisi	8.715	9.866	10.556	2,03	2,03	1,96	9,67	9,23	8,92
5 - Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	2.861	4.110	4.314	0,67	0,85	0,8	3,18	3,84	3,65
6 - Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	40.023	48.218	54.717	9,33	9,94	10,14	44,43	45,09	46,24
7 - Uluslararası Tic. ve Muam. Al. Vergiler	16.924	19.291	21.495	3,95	3,98	3,98	18,79	18,04	18,17
8 Diğer Vergiler	1.672	2.183	2.391	0,39	0,45	0,44	1,86	2,04	2,02
9 - İdari Harçlar ve Ücretler, Sanayi Dışı ve Arzi Satışlar	2.039	2.806	3.109	0,48	0,58	0,58	2,26	2,62	2,63

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi

Aşağıdaki tabloda, ülkemizdeki 2004-2006 yıllarındaki vergi gelirleri ayrıntılı olarak ve toplam vergi gelirleri içindeki payları ve GSMH içindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 5 2004-2006 Yılları Red Ve İadeler Hariç Vergi Gelirleri, Gelir Vergisi Alt Kalemleri (Milyon YTL), GSMH İçindeki Payı İle Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Vergi yükü dağılımını ve bu dağılımın adil olup olmadığını anlamak için, öncelikle mükellef yapısını tespit etmemiz gerekir. Maliye Bakanlığı verilerine göre 2005 yılında “basit usule tabi” yaklaşık 800 bin mükellef, toplam vergilerin ancak binde 1’ini ödemiştir. “Beyannameli gelir vergisi mükellefi” olan ve defter tutan yaklaşık 1 milyon 700 bin kişi ise, toplam vergilerin yüzde 1,07’sini, toplam gelir vergisinin ise sadece % 6’sını ödemişlerdir. 2 milyon 150 bin Gelir Stopaj Vergisi mükellefi toplam vergilerin %17,23’ünü, toplam gelir vergisinin ise % 90’ını ödemektedir. Bir başka anlatımla, gelir vergisinin yüzde 90’ı başkasından kesilerek, muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılmakta, buna karşılık beyan edilmek suretiyle yükümlünün kendi iradesi ile ödemiş bulunduğu gelir vergisi ise, toplam gelir vergisi gelirin yüzde 6’sını oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kısaca gelir vergisinin artık bir stopaj vergisi haline dönüştüğü söylenebilecektir. 600 bin civarındaki “kurumlar vergisi mükellefi” ise, toplam vergilerin yüzde 9,23’ünü ödemişlerdir. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payının ise % 3,84 olduğu görülmektedir. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerin önemli bir bölümünü motorlu taşıtlar vergisi oluşturmaktadır. Temel olarak, dahilde alınan KDV ve özel tüketim vergisinden oluşan, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin payı ise %45,09 olarak gerçekleşmiştir. İthalde Alınan Katma Değer Vergisinin % 90’ından fazlasını oluşturduğu uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı ise %18,04 olmuştur.

Ülkemizdeki vergi yapısındaki, vergi yükünün dağılımındaki ve vergi adaletindeki bozuklukların nedenlerinden başlıcalarına (Akalin 1996; Kızılot

2002; Tokat 2006; Yılmaz 1996) ve önerilerimize aşağıda yer vereceğiz:

• **Kayıt dışı ekonominin yüksek boyutlara ulaşması,**

Vergi adaletsizliğinin ve vergi oranlarının yüksek olmasının en büyük nedenlerinden biri kayıt dışı ekonomi olarak görülmektedir. Vergisel anlamda kayıt dışılık, gelirin vergi idarelerince kayıt altına alınamaması ve dolayısıyla vergilendirilememesidir. Kayıt dışılık sonucunda, kamu giderlerinin karşılanması için gerekli olan temel kamu geliri olan vergilerin kayıt içindeki kişilerden toplanması gerekmektedir ve bunun sonucu olarak kayıt içi mükelleflerin sırtındaki vergi oranları ve vergi yükü artmaktadır. Vergi oranlarındaki söz konusu artış da kayıt dışılığı teşvik etmekte ve bir kısır döngü oluşturmaktadır. (Bilici 2005,296). Kayıt dışılık, ekonomideki üretim faktörlerinin kayıt dışı alanlara yönelmesine yol açmakta ve ekonomideki kaynak dağılımı etkinliğini bozarak, tüm ekonomiyi makro bazda olumsuz etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonomi daha çok uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi faaliyetlerde söz konusu iken, gelişmekte olan ülkelerde ilaveten, kayıt dışı ekonomi eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesi şeklinde de yaygın olarak görülmektedir.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçmek amacıyla çeşitli yöntemler kullanılabilir. Örneğin; toplam beyan edilen gelirlerin (gelirlere ait vergi matrahının) GSMH’ya oranı bulunarak bu oranın dışında kalan kısmın, kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirler olduğu kabul edilebilir. Bu durumda Türkiye de kayıt dışı ekonomi %90’lara varmaktadır (Akalin, 1996). DPT araştırmasına göre, ülkemizde kayıt dışı ekonomi kayıtlı ekonominin % 66’sı oranında bulunmaktadır. Bu oran gelişmiş ülkelerde %15 gelişmekte olan ülkelerde ise %30 olarak görülmektedir (Bilici 2005, 297). Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin çok büyük boyutlarda olduğu kabul edilmektedir.

Bir ülkedeki kayıt dışı ekonomi ile, dolaylı vergilerin ağırlığı arasında çok sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Kayıt dışılığın yaygın olması durumunda, kayıt dışı kesimden vergi alınamamakta ve toplam vergi gelirlerinde düşüş yaşanmaktadır. Söz konusu düşüş, vergi mükellefleri üzerindeki gelir vergisi oranlarının artması ile telafi edilmeye çalışılabilir. Ancak, verginin ikame etkisi dolayısıyla, mükellefler, (özellikle gelir vergilerinde) gelir elde etmek için kullandıkları faktörlerin alternatif maliyetleri artan vergi yüzünden düşen gelire nispeten yükseleceğinden; yeni durumda daha az gelir elde etmeyi tercih edebilirler. Yani artan vergi oranları, özel kesim tarafından elde edilen hasılayı azaltabilmektedir. Aynı zamanda kayıt dışılığa yönelmek de daha cazip hale gelecektir. Dolayısıyla, kayıt dışı ekonomi nedeniyle kaybedilen gelirlerin, sürekli olarak dolaysız vergi oranlarının artırılması ile telafisi pek mümkün görülmemektedir. Sonuçta, kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu gelişmekte olan ülkeler, mali anesteziye uygun olan dolaylı vergilere yüklenmekte ve kayıt dışı ekonomi ile kaybettikleri gelirleri dolaylı vergilerle karşılamaya çalışmaktadırlar.

Vergiler yanında, kayıtlı mükelleflere getirilen mali ve bürokratik yükler ve yaşanan ekonomik krizler de kayıt dışılığı teşvik etmektedir. Kriz dönemlerinde, firmalar bu mali bunalımı atlatabilmek için kayıt dışı faaliyetlere yönelebilmektedirler. Ayrıca, işsiz kalan kişiler de kayıt dışı alanlarda buldukları iş fırsatlarını değerlendirmektedirler.

Kayıt dışı faaliyet gösteren işletmeler, vergi ve diğer yasal yükümlülükleri üstlenmediklerinden daha düşük maliyetle faaliyet göstermektedir. Bu durumun yarattığı haksız rekabet ortamında, kayıt altındaki mükelleflerin vergi adaletine olan güvenleri, vergi ahlakları sarsılmakta ve kayıt dışına itilmektedirler. Aynı zamanda, kayıt içi alanlarda bulamadığı istihdam olanaklarını kayıt dışı alanlarda bulabilen ücretli kesim de, sosyal güvenlik gibi birçok haktan mahrum kalmaktadır.

Yüksek enflasyon, kayıt dışı ekonomiyi büyüten diğer bir unsurdur. Yüksek enflasyon nedeniyle, nominal gelir reel geliri aşmakta ve nominal gelir üze-

rinden yapılan vergi hesaplaması sonucu vergi yükü ağırlaşmakta ve mükellefler kayıt dışılığa itilmektedirler.

Kayıt dışılığın giderek yaygınlaşmasına ve ekonomi üzerindeki etkinliğinin artmasına karşılık, vergi yasaları ile kayıt dışılığa ortam hazırlayan düzenlemelere ağırlık verilmesi gerçekten üzerinde durulması gereken bir konudur. Yıllardır herkesçe bilinen ve giderek yaygınlaşan kayıt dışı eleman çalıştırmayı önlemeye yönelik olarak alınan göstermelik önlemler, gerçekte bazı alanlarda denetimin devre dışı bırakılması ile adeta korunur hale gelmiştir. Özellikle, büyükşehir belediyesi olan illerde giderek artan sokak satıcılarının çoğunluğunun arkasında ekonomik açıdan güçlü kişilerin yer aldığı bilinmesine rağmen, bugüne kadar gelir idaresi bu konuda herhangi bir araştırma yapma gereğini duymamıştır. Günümüzde vergi yükümlüsü olan kişiler, vergi yasalarında yapılan değişikliklerle kendilerine yüklenen yeni vergileri ödemekle yükümlü tutulurken, gelir idaresi yeni yükümlülük tesciline yönelik olarak yeterince etkili olamamış, bu nedenle artan vergi yükünü sayıca azalan vergi yükümlüleri kendi aralarında paylaşmak zorunda kalmışlardır. Ülkemizde vergi yükümlüsü olması gerekenlerin, mevcut hukuk düzenindeki boşluklardan yararlandıkları bilinmektedir. Çünkü ülkemizde ekonomiyi izlemeye yönelik yasal düzenlemelere gerekli önem verilmemekte, bu bağlamda alınması gereken önlemler çeşitli nedenlerle geciktirilmektedir.

Kayıt dışılığın giderek arttığı ülkemizde, kanımızca öncelikle bu sorunun orta ve uzun vadede yapısal değişiklikler ve önlemlerle çözülebileceği kabul edilmeli ve cebir yolu ile kayıt dışı ile mücadeleden çok, vergi sistemimizin piyasa mekanizması ile uyumlaştırılması ile çözülebileceği bilinmelidir (Akalin, 1996). Kayıt ve belge dışına çıkmayı kolaylaştıran ve teşvik eden, tüm vergi ve kamu politikaları gözden geçirilerek, mükellefler açısından kayıt içinde kalmak kayıt dışına çıkmaktan daha cazip hale getirilerek vergi tabanı genişletilmelidir.

• Vergi oranlarının yüksek oluşu,

Vergi oranlarının düşürülmesi vergilemede tarafsızlığı sağlayarak vergilemenin olumsuz etkilerini hafifletecektir (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 1991). Gelişmiş ülkeler genelde, vergi gelirlerini artırmak için vergi oranlarını yükseltmek yerine, düşürme yoluna başvurmaktadırlar. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ise, dar vergi tabanı üzerine yüksek vergiler koymaktadırlar ki bu durum vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve vergi sisteminin adaletine gölge düşürmektedir. Vergi tabanının genişletilmesi, vergi hasılatının artmasını sağlarken, aynı zamanda benzer ekonomik duruma sahip olan kişilere ve çeşitli ekonomik faaliyetlere de benzer vergi muameleleri yapılmasına ortam hazırlayacaktır. Genel olarak, gelir düzeyi yüksek olanlara fayda sağlayan vergi ayrıcalıklarının ortadan kaldırılması yoluyla çeşitli gelir grupları arasındaki vergi yükünün dengelenmesi sağlanmalıdır.

Türkiye'nin bütçe yapısı nedeniyle, vergi indirim yoluna gitmesi çok güç görünmektedir. Çünkü Türkiye'de toplanan verginin neredeyse tümü borç faizi ödemesine gitmektedir ve kamu harcamalarının vergi gelirleri ile karşılanmasında yetersizlik söz konusudur. En son yapılan değişiklikle, kurumlar vergisi oranı düşürülmüş fakat vergi gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan dolaylı vergiler konusunda bir şey yapılamamıştır.

• Karmaşık vergi sistemi ve mevzuatı

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve sık değişmesi nedeniyle, mükelleflerde oluşan bilgisizlik mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kanunlarını ihlal etmeye yöneltmektedir. Ayrıca vergi sistemindeki yoğun bürokratik işlemler, vergi bilincine sahip mükellefleri dahi gelir idaresinden uzaklaştırmakta ve kayıt dışına itmektedir. Vergi kaçığının önlenmesi için, mükelleflerde vergi bilincinin geliştirilmesi, açık ve kolay uygulanabilir bir vergi mevzuatının oluşturulması ve etkin vergi güvenlik müesseseleri gereklidir (İl 1988).

• Mükellef Yapısı

Türkiye'de gelir vergisi yükümlüleri, gerçek usul-

de ve basit usulde gelir vergisine tabi tutulan mükellefler olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler de durumlarına göre bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin defter tutma zorunluluğu yoktur. Ülkemizde ticari faaliyet gösteren ve gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulan yükümlülerden pek azının kazançları bilanço üzerinden saptanmaktadır. Adaletli bir vergilendirme için, mükelleflerin, gerçek usulde vergilendirilmelerinin ve hatta bilanço usulüne göre defter tutmalarının gerektiği vurgulanmalıdır. Türkiye'de faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin çoğunluğunun küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluşması da, kayıt dışılığın fazla olmasında etkili bir unsurdur.

• Yıllardır yaşanan yüksek oranlı enflasyon,

Ekonomideki yüksek oranlı enflasyon, mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırarak kayıt dışılığı özendirilmektedir. Ayrıca enflasyonla mücadele kapsamında uygulanan harcama kısıcı vergi tedbirleri, düşük gelir grupları üzerindeki vergi yükünü artırarak vergi adaletini bozabilmektedir.

• Etkin bir vergi denetimi yapılamayışı,

Etkin bir vergi denetimi, sağlıklı bir vergi sisteminde hayati bir rol oynamaktadır. Etkin bir vergi denetiminin olmaması, vergi kaçırmayı ve kayıt dışı kalmayı teşvik etmektedir. Ayrıca, vergi denetiminin bir kesim üzerinde yoğunlaştırılırken, diğer kesimler üzerinde olmaması toplumdaki vergi adaletine olan inancı sarsmaktadır..

• Vergi mükelleflerine, çağdaş ülkelerin tümünde uygulanan, "en az geçim indirimi"nin uygulanmaması,

Türkiye de bazı gelir dilimleri hariç (GMSİ ve diğer kazanç ve iratlar), vergi ödemeyi gerektirmeyecek bir alt gelir limiti mevcut değildir. Hatta bu konuda, asgari ücret ve asgari ücretten alınan vergi çok tartışmalı bir durumdadır. Türkiye'de, iki kişilik bir çekirdek ailenin geçinmesine dahi yetmeyecek bir miktar ifade eden asgari ücret üzerinden gelir

vergisi alınmaktadır. Vergi yükünün dağılımında adaletin sağlanması için, vergi yükünün alt gelir düzeyindeki vatandaşların üzerinden kaldırılması ve bu anlamda verginin adil dağılımı için gereken miktarda en az geçim indirimi getirilmesi gereklidir. Son zamanlarda gündemde olan, ücretlilerde vergi iadesi uygulamasına son verirken yerine "asgari geçim indirimini" getireceği belirtilen "Gelir Vergisi Kanun Taslağının" da vergi adaletine yapacağı katkı şüphelidir. Asgari ücretin yarısının en az geçim sınırı olarak belirlenmesinin komikliği bir tarafa, vergi iadesinin kaldırılması ile mükelleflerdeki vergi bilincini geliştirici ve kayıt dışı ile mücadelede etkili bir mekanizmaya son verilmekte ve düşük ücretliler dışında genelde ücretliler üzerindeki vergi yükü artırılmaktadır. Vergi etkinliğinin ve vergi adaletinin sağlanması açısından belge karşılığı giderlerin vergi matrahından düşülebilmesi için vergi iadesinin veya gider indiriminin kapsamının geliştirilmesi gerekirken, yürürlüğe konulmaya çalışılan söz konusu uygulamanın vergi yapımızı daha da bozucu rol oynayacağını düşünmekteyiz.

• Harcamaların gider olarak mahsup edilememesi

Tüm mükelleflerin, anayasal hakları olan eğitim, sağlık, konut ve temel gıda yanında diğer tüm zorunlu harcamalarını faturalamaları halinde vergi matrahlarından düşebilmeleri sağlanmalı ve belge sisteminin yaygınlaştırılması yoluyla kayıt dışına çıkışlar engellenmelidir. Tüm mükelleflere sağlanan bu imkan ile vergilemede genellik, eşitlik ve adalet ilkeleri uygulamaya konulmalıdır. Böylece sosyal refah devleti aile boyutuna taşınmalı ve burada işlerlik kazandırılarak kamu harcamaları ve bürokrasi azaltılmalıdır (Akalın 1996).

• Ücretler üzerindeki vergi ve SGP yükünün yüksek oluşu

Türkiye'de 2005 yılı verilerine göre; toplam 24 milyon 565 bin kişi olan işgücünün 22 milyon 46 bin kişisi istihdam edilmekte ve çalışan 11 milyon

Yardımların Çıkarıldığı Durum

Emek Maliyetinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi ve İşçi ve İşveren Sosyal Katkı Payları					
2000	2001	2002	2003	2004	2005
39,1	42,6	41,5	41	41,9	41,9

Kaynak: (OECD 2006b)

50 bin kişi esas işlerinden dolayı herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı bulunmamaktadır⁵. Bu veriler, toplam çalışanların %50'sinin kayıt dışı olduğunu göstermektedir. Söz konusu oran AB ve gelişmiş ülkelere göre çok yüksektir.

Aşağıdaki tabloda, 2000-2005 yıllarında Türkiye'de emeğin üzerindeki vergi yükü görülmektedir:

Tablo 6 Emek Maliyetinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi ve İşçi ve İşveren Sosyal Katkı Paylarından Nakit Yardımların Çıkarıldığı Durum⁶

2005 yılında söz konusu oran, OECD ortalamasında %33,7, AB 15 ülkeleri ortalamasında ise %38 olarak gerçekleşmiştir. AB ülkelerindeki SGP'nin yüksekliği göz önünde bulundurulursa, Türkiye'deki ücretliler üzerindeki vergi yükünün ne kadar çok olduğu görülecektir.

Ülkemizde son 4-5 yılda meydana gelen yüksek büyüme hızlarına rağmen, işsizlik oranlarında bir azalma olmayışının arkasında yatan nedenlerden biri de istihdam üzerindeki yük ve bürokrasidir (Ayşan 2005). Söz konusu vergiler çoğunlukla işverenler üzerinde yük oluşturduğundan, işletmeler ya kayıt dışı işçi çalıştırmaya ya da ağır yükler dolayısı ile faaliyetlerini sınırlama yoluna itilmektedirler. Yüksek vergi ve SGP dolayısıyla artan emeğin işverene olan maliyetinin işsizlik ve kayıt dışı istihdam soruna yaptığı katkı açıktır. Ücretler üzerindeki vergi yükü azaltılarak ve vergilemedeki karmaşıklık giderilerek hem vergi adaleti sağlanmalı, hem de işsizlik sorunu çözülmelidir.

• Popülist politikaların izlenmesi ve istikrarlı bir vergileme politikasının ve güçlü bir siyasi iradenin bulunmayışı nedeniyle, mali güce göre vergilemenin yapılamaması

İstikrarlı bir vergi politikasının olmaması, aflar ve

⁵ Kaynak: TÜİK, Hanehalkı İşgücü Anketi Sonuçları

⁶ Tek kişi, çocuksuz ve ortalama kazancın %67'sini kazanan bir kişi esas alınmıştır.

adaletsiz uygulanan vergi indirim, muafiyet, istisnaları ve uzlaşma müessesesi ülkemizdeki vergi adaletini olumsuz etkilemektedirler. Siyasilerin popülist politikaları ve vergi adaletini sağlamaya yönelik güçlü bir irade ortaya koyamamaları da bu durumu desteklemektedir. Örneğin, servet vergileri, özellikle toplumsal adalet, gelirin yeniden yapılandırılması konularında önemli rol oynayabilir. Toplumda “nereden buldun yasası” olarak da bilinen kanun, hem kayıt dışı ekonomiyi olabildiğince kayıt içine çekmekte, hem de vergi dağılımının daha adaletli olmasında büyük rol oynayabilecekken, önce ertelenmesi sonra da uygulamadan kaldırılması hükümetin güçlü bir irade gösterememesinden kaynaklanmıştır. Ülkemizde de servet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı oldukça düşüktür ve zaten bu vergi gelirlerinin de motorlu taşıtlar vergisinden oluştuğu görülmektedir. Siyasi idarenin zayıflığı dolaylı vergilemeye verilen ağırlıktan da görülebilmektedir. Doğrudan vergilerin payını artırma konusunda ciddi adımlar atacak güçlü bir siyasi otorite eksikliği kändisini göstermektedir. Ancak özellikle gelişmekte olan ülkelerde, gittikçe artan uluslar arası vergi rekabeti ve teknik olarak servetin hesaplanma güçlüğünden kaynaklanan nedenlerle vergi politikaları, vergi adaletini gerçekleştirmede yeterince etkin bir şekilde kullanılamamaktadır. Dolayısıyla, vergi adaletinin sağlanması ve kalkınma politikaları arasında hassas dengeyi gözeterek, her iki konuda da başarı sağlayabilecek, vergi sistemindeki bozukluklara yönelik reformları uygulamaya koyacak güçlü bir siyasi iradeye ihtiyaç bulunmaktadır.

• Vergi afları, teşvikleri, muafiyet, istisna ve indirimleri ile eşitsizliklere neden olunması

Vergi indirimleri, muafiyet ve istisnaları vergi gelirlerini azaltmaları yanında, vergilemede adalet ilkesi gözetilmeden uygulanmaları durumunda vergiye karşı tepki yaratmakta, vergi gelirlerini azaltmakta, vergi etkinliğini ve adaletini engellemektedir (OECD 2006a). Bir ülke ekonomik kalkınma hedeflerini gerçekleştirirken vergi politikasını da bir araç olarak kullanmalıdır, ancak bu sırada olabildiğince vergi adaletinden uzaklaşmamalıdır.

Ülkemizde özellikle 1980 sonrası maliye politikaları ile, iç talep kısılarak ihracat artırılmaya çalışılmıştır. Uygulanan vergi teşviklerinin faturası da, yine “kümesteki kazlar” olarak görülen mükelleflere yüklenmiştir. Çok fazla sayıda vergi adaletini zedeleyen örnek vermek mümkündür. Örneğin bir işçinin, aynı ücreti alan memura göre kat kat fazla oranda vergi ödemesi yatay eşitlik ile bağdaşmamaktadır. Vergi dışı tutulan gelir unsurları açısından, istisna kapsamında rakamsal olarak en yüksek tutarlı olanını menkul sermaye iratları teşkil etmektedir. Bunlar arasında da, 26 Temmuz 2001 tarihinden itibaren ihraç olunan devlet tahvili ve hazine bonosundan sağlanan gelirlerin öne çıktığı görülmektedir (Tokat 2006). Ayırma ilkesine göre vergi eşitliğinin sağlanabilmesi için sermaye gelirlerinin daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerekmektedir (Kızılot 2002). Ancak küreselleşme ile birlikte, günümüz açık ekonomilerinde özellikle yurt dışı sermayeye bağımlı olan gelişmekte olan ülkelerde bunun uygulanabilmesi mümkün gözükmemektedir.

Türkiye’de değişik tarihlerde vergi borcu olan mükelleflere yönelik vergi afları ve ödeme kolaylığı sağlanması, vergi yükünü borcuna sadık olan ve ödemesini zamanında yapan vergi bilincine sahip mükelleflerin sırtında bırakmaktadır. Bu yönde yapılan son çalışma da mükellefle barışmanın hedeflendiği vergi barışıdır. 4811 sayılı yasayla gelen uygulamaya göre, mükelleflere beyan ettikleri tutarları artırmaları sonucu incelenmeme garantisi verilmiş ve bir anlamda geçmişe bir çizgi çekilmek istenmiştir. Hem vergisini zamanında ödeyen mükellef açısından hem de denetimin tarafsızlığı ve vergiyi doğuracak işlemlerin denetiminin sınırsızlığı açısından bakıldığında, yapılanın veya yapılmak istenenin vergi adaletine etkisi çok tartışmalı hale gelmiştir.

• Gelir dağılımı bozukluğu

Bir ülkedeki vergi adaleti incelenirken, o ülkedeki gelir dağılımının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda, Türkiye’deki 1994 ve 2004 yıllarına ilişkin gelir dağılımı yer almaktadır:

Tablo 7 Gelire göre sıralı %20 lik gelir dağılımı.

Gelir Grubu	1994	2004
1. % 20	4,9	6,0
2. %20	8,6	10,7
3. % 20	12,6	15,2
4. % 20	19,0	21,9
5. % 20	54,9	46,2

Kaynak :TÜİK internet sitesi.

2004 yılında, 1994 yılına göre gelir dağılımında az da olsa nispi düzelmenin olduğu görülmektedir. Ancak hala, en yoksul % 20 ile en fakir %20'lik kesim arasında yaklaşık sekiz kat fark bulunmaktadır. Ülkemizdeki gelir dağılımının, çoğu OECD ve AB ülkesinden daha adaletsiz olduğu dikkate alınır, ülke nüfusunun çoğunluğu açısından toplanan vergilerin üst limitlerine yaklaşıldığı anlaşılmaktadır.

IV – Sonuç

Bir yıl içerisinde toplanan vergilerin gayri safi yurt içi hasılaya oranı şeklinde tanımlanabilecek olan vergi yükünün kendisi kadar söz konusu vergi yükünün toplum içindeki adaletli dağılımı da, devletin topluma karşı olan ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesinde önemli rol oynayacaktır. Sosyal adaletin sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanabilmesi için; adil bir vergi yükü dağılımının yani dikey vergi adaletinin sağlanması, gelir, harcama ve servet unsurlarının dikkate alınarak vergilemede genellik, adalet, eşitlik, belirlilik, açıklık, verimlilik ve uygunluk prensiplerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Türkiye'deki toplam vergi yükü, OECD ve AB ülkelerinin ortalamalarının altında kalmaktadır. Fakat kayıt dışı ekonominin hacmi, vergi oranlarının yüksekliliği ve kişi başına düşen milli gelir dikkate alındığında kayıt dışı ekonomideki üretim ve istihdam üzerinde vergi yükünün ağır olduğu görülmektedir. Özellikle ülkemizdeki vergi yapısı incelendiğinde, vergi adaleti ve vergi eşitliği kavramları ile bağdaşmayan vergi yükü dağılımı ve belli kesimler üzerindeki dayanılmaz hale gelmiş olan ağır vergi yükleri kendisini göstermektedir.

Türkiye'de mevcut vergi sistemi, tevkifat yoluyla ödenen vergilerle, dolaylı vergiler üzerine kurulmuş bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda vergi yükü, kaynakta kesinti yoluyla vergisini ödeyen ücretlilerle, satın aldığı mal ve hizmetler dolayısıyla vergiyi peşin olarak ödeyen nihai tüketiciler üzerinde kalmaktadır. Bu durum, ülkemizde vergi dağılımının adil olmasının önündeki en büyük engellerden birisidir. Bir vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığı, dolaysız vergilerden daha çok ise, o vergi sisteminde, vergide adalet ilkesi uygulanamıyor demektir. Maalesef, ülkemizde toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının %70'lere ulaştığını görüyoruz. Ülkemizdeki gelir dağılımının bozukluğu, vergi yükü dağılımını ve dağılımdaki adalet konusunu daha önemli hale getirmektedir. Gelir dağılımının bozukluğu ve yukarıda yer verilen adaletten uzak vergi yapısı neticesinde düşük gelirli gruplar üzerindeki vergi yükünün had safhaya ulaştığı görülmektedir.

Vergi adaletsizliğinin ve vergi oranlarının yüksek olmasının en büyük nedenlerinden biri kayıt dışı ekonomi olarak görülmektedir. Ülkemizde ekonominin tümünün kayıt altına alınması, hem ülke gelirlerinin artması hem de vergi yükü dağılımının daha adaletli olması sonucunu beraberinde getirecektir. Vergi yükünün adaletli dağılımı, ülkenin mükellef yapısıyla da yakından ilişkilidir. Mükelleflerin gerçek usulde, basit usulde veya stopaj usulüyle vergilendirilmesi vergi yükü dağılımını büyük oranda etkilemektedir. Ülkemizde gelir vergisi artık bir stopaj vergisi haline dönüşmüştür. Bu durum, gelir idaresince yapılacak kapsamlı bir çalışma sonucu, mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmelerinin sağlanmasının zorunlu olduğunu göstermektedir. İstikrarlı bir vergi politikasının olmaması, aflar ve adaletsiz uygulanan vergi indirim, muafiyet, istisnaları ve uzlaşma müessesesi ülkemizdeki vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Vergi bilinci ve ahlakına sahip mükelleflerin mağdur edilmediği ve bu tür enstrümanların objektif olarak uygulandığı bir vergi sistemi oluşturulmalıdır.

Tüm bu sorunların yanında vergi denetimine gereken önem verilmemekte, etkin bir vergi denetimi yapılamamakta ve denetim belli kesimler üzerinde bir tehdit unsuru olarak gösterilmeye çalışılmaktadır. Bu durum esas olarak konunun çözümünde çok önemli roller oynayabilecek kapasiteye ve işleve sahip olan denetim müessesesini zayıflatmakta ve önünü tıkamaktadır.

Vergi adaletinin sağlanması amacıyla yapılması gerekenler kısaca; vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, farklı durumdakilerden aynı verginin alınmaması, bir kişinin asgari ihtiyaçlarını karşılamak için gereken gelirin vergilenmemesi, mükelleflerin şahsi özelliklerinin ve ailevi durumunun dikkate alınması, gelirin kaynağına göre farklı işlemlere tabi tutulması, sermaye teşekkülüne ve reel gelirin artmasına engel olunmaması, devletin günün ekonomik mali, sosyal ve idari koşullarına uygun vergi reformu yapması olarak sayılabilir.

KAYNAKÇA:

- Akalın, G.** (1996), "Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu Ve Yasa Tasarısı (II)" Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1996, Sayı:179
- Akdoğan, A.** (1987), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Ayaz, G.** (1997) "Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde mali güce göre vergilendirme ilkesi" Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1997, Sayı: 198
- Aysan, M.** (2005), "Hızlı büyüme ve işsizlik", Radikal, 11/05/2005 tarihli köşe yazısı.
- Bilici, N.** (2005), Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Eurostat** (2006), Structures of the taxation systems in the European Union, Theme 2 Economy and Finance, data 1995-2004, European Communities, Luxembourg
- Heady, C.** (2002), "The truth about tax burdens", OECD Observer, Mart 2002
- İl, İ.** (1988), "Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi adaleti ve gelir dağılımını etkileyen başlıca müesseseler ve işleyişleri" Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1988, Sayı:77
- Khalilzadeh-Shirazi, J. ve A. Shah** (1991), 'Tax Reform in Developing Countries', Finance & Development, Vol:28, No:2
- Kızılot Ş.** (2002), "Vergiye kim ödüyor?" İşveren Ekim 2002,
- http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=593&id=36 (20.10.2006)
- Noord, P. ve C. Heady** (2001), Surveillance of tax policies: a synthesis of findings in economic surveys, OECD 2001 ECO/WKB(2001)29
- OECD** (2005), Revenue Statistics Of Oecd Member Countries.
- OECD** (2006a), "Reforming Personal Income Tax" POLICY Brief Mart 2006
- www.oecd.org/dataoecd/43/21/36346567.pdf (18.10.2006)
- OECD** (2006b), Taxing Wages 2004-2005
- Orhaner, E.** (2000) Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan** (2005), Vergi Hukuku, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara
- Tokat, Y.** (2006), "Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Gelirler Bakımından Vergilendirmede Eşitlik Ve Adalet İlkesine Uyum Düzeyi-II", Yaklaşım Dergisi/Ocak 2006, Sayı: 157
- Türk, İ.** (1992), Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara
- Yılmaz, H.** (1996), Türkiye'de vergi yapısı ve 1980'den sonra sektörel vergi yüklerinin gelişimi, Uzmanlık Tezi-DPT, Ankara