

TÜRKİYE’DE TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF TAXES COLLECTED IN TURKEY WITHIN THE
FRAMEWORK OF THE PRINCIPLE OF JUSTICE IN TAXATION



Fatih PEKŞEN*



Önder ÇALCALI**

ÖZ

Maliye politikasının en önemli araçlarından birisi olan vergilerin, ekonomi üzerinde doğru-
dan veya dolaylı etkileri bulunmaktadır. Söz ko-
nusu etkilerin olumlu sonuç doğurabilmesi için
vergi yükünün hakkaniyetli bir şekilde dağıtılmış
olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, vergi
politikası mümkün olduğu ölçüde vergilemede
eşitlik ve adalet ilkelerine uygun yürütülmelidir.
Bu çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi mevzu-
atında yer alan vergilerin son yıllardaki tahsilat
oranlarını, istatistiksel veriler yardımıyla ortaya
koyarak, özellikle vergilemede adalet ilkesi açı-
sından analiz etmektir. Elde edilen gelirin türü
ne olursa olsun, mükelleflerin ödeme gücünde
eşitliğin sağlanması, ancak vergilemede adalet
ilkesinin uygulanmasıyla mümkün olmaktadır.
Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirlerinin en
önemli kalemini vergi gelirleri oluşturur. Yıllar

ABSTRACT

Taxes, which are one of the most important
tools of fiscal policy, have direct or indirect
effects on the economy. In order for these effects
to produce positive results, the tax burden
must be distributed fairly. In other words, tax
policy should be carried out as far as possible
in accordance with the principles of equality
and justice in taxation. The aim of this study
is to analyze the collection rates of the taxes
included in the Turkish Tax System legislation
in recent years with the help of statistical data,
especially in terms of the principle of fairness
in taxation. Regardless of the type of income
obtained, equality in the solvency of taxpayers
is possible only through the application of the
principle of fairness in taxation. Tax revenues
constitute the most important item of central
government budget revenues in Turkey. When tax

* Dr., Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, fatih.peksen@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0003-4246-3460.

** Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üni., İİBF, Maliye, ondercalcali28@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-8084-4136.

Pekşen, F., Çalçalı, Ö. (Ağustos 2020). Türkiye’de Tahsil Edilen Vergilerin Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Değerlendiril-
mesi, *Vergi Raporu*, 251, (71-87).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 03.06.2020 / M.K.T.: 21.07.2020

itibariyle tahsil olunan vergi gelirleri ele alındığında, dolaylı vergilerin payının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Özellikle AB ülkeleriyle yapılan karşılaştırmalı analizde, gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin daha yaygın olduğu görülmüştür. Dolaysız vergilerin payının artması, vergi yükünün dengeli dağılımı, verginin toplanmasını daha kolaylaştıracaktır. Yani gönüllü uyum oranı artacak, makroekonomik değişkenlere olan yansımaları olumlu olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergilemede Adalet İlkesi, Türk Vergi Sistemi, Gelir Eşitsizliği, Vergi Yükü, AB Ülkelerinde Vergi Adaleti

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, H20, H21, H22.

GİRİŞ

Kamu kesimi, devletin oluşturduğu kurum ve kuruluşların faaliyet alanı olarak adlandırılabilir. Başka bir ifadeyle kamu kesimi, neredeyse bütün değişik kültürlerde kendisine özgü bir örgütlenme modeli seçerek ekonomik yaşama müdahil olmaktadır. Devletin kamu kesimi tabiriyle ekonomik hayata müdahalesi, ilgili dönemin şartlarına göre farklılık gösterebilmektedir.

Devletin yürüttüğü ekonomi politikasının bir ayağını maliye politikaları, diğer ayağını para politikaları oluşturmaktadır. Maliye politikasının da günümüzde en önemli araçlarından birini vergiler oluşturmaktadır. Vergiler politika aracı olarak, mali fonksiyonlarının yanında ekonomik ve sosyal fonksiyonlara da sahiptir. Bu doğrultuda, vergisel düzenlemeler yapılırken, ekonominin tüm değişkenleri birlikte ele alınmalıdır. Başka bir anlatımla, vergi politikaları uygulanırken, ekonomi politikalarının gerek planlanma gerekse uygulama aşamasında önemli unsurlarından biri olarak değerlendirilmektedir. Vergi sistemine yönelik düzenlemeler ile devletler piyasalardaki yatırım

revenues collected over the years are taken into consideration, it is determined that the share of indirect taxes is higher. In particular, comparative analysis with EU countries showed that direct taxes are more common in developed countries. The increase in the share of direct taxes, the balanced distribution of the tax burden, will make it easier to collect the tax. In other words, the rate of voluntary adjustment will increase and its reflection on macroeconomic variables will be positive.

Keywords: Justice Principle in Taxation, Turkish Tax System, Income Inequality, Tax Burden, Tax Justice in EU Countries

Jel Classification Codes: K34, H20, H21, H22.

seviyesi, mal ve hizmet üretimindeki tercihler, tasarruflar ve tüketici talebi üzerinde belirleyici ve ya etkili olabilmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin optimal vergilemeyi sağlaması, yani makroekonomik politikalara uygun bileşenler içererek ekonomik büyüme ve kalkınma ile ekonomik istikrara katkıda bulunması beklenmektedir.

Maliye politikası amaçlarına ulaşmada kullanılan vergisel düzenlemeler, amaçlanan tüm hedeflere pozitif katkı sağlamayabilir. Bu nedenle hedeflenen politika amaçlarından hangisine öncelik verileceği tespit edilmelidir. Gelir dağılımında adaleti sağlama amacını en önemli politika hedefleri arasına koyan bir kamu otoritesi, vergi politikalarını buna göre şekillendirecektir.

Gelir dağılımında adaleti sağlamak için adil bir vergi sistemi tesis edilmelidir. Böyle bir durum, vergi mükelleflerinin gelir düzeylerine bağlı olarak, kamu harcamalarına katılmalarını gerektirmektedir. Vergilemenin adil ve vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanmasına yönelik politikalar mükellefler nazarında olumlu karşılanacağından, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu arttıracaktır.¹

¹ İcral DAĞLIOĞLU ve Hüseyin Güçlü ÇİÇEK. "Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme". Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 2014. Cilt 10. Yıl 10. Sayı 1. s.39.

Günümüzde gelir dağılımında adaletin sağlanması da ekonomik istikrarın sağlanabilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bununla birlikte, gelir dağılımında adaletin sağlanmasını amaçlayan politikalar, sosyal devlet anlayışının da bir sonucu olarak, gelir dağılımının düzenlenmesinde büyük öneme sahiptir.² Türkiye’de de kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergi gelirleri, toplam gelirlerin en büyük kısmını oluşturmaktadır. Toplanan vergi gelirlerinin vergilemede adalet ilkesiyle ne derece uyumluluğu olduğu tartışmalara neden olmaktadır.

Bu çalışmada, merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde bulunan vergi gelirleri, vergilemede adalet ilkesi açısından tetkik edilecektir. İlk olarak teorik tanımlamaları yanında, Türkiye ekonomisinin 2010-2020 yılları arasında yaşadığı sosyo-ekonomik gelişmeler, bütçe büyüklükleri ile genel bütçe gelirleri içinde yer alan vergi gelirleri değerlendirilecektir. Daha sonra, bazı uluslararası örneklerle kıyaslamalar yapılarak, Türk Vergi Sisteminin yapısını analiz edilecektir.

1- ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ ÖZELİNDE VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ

Vergilendirme yetkisi, bir devletin ülke üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır.³ Vergilendirme yetkisi kullanılırken, bazı genel kabul görmüş ilkeler esas alınarak hareket edilmektedir. Bu vergileme ilkeleri tarihi süreç boyunca farklı şekillerde ifade edilmiştir. Günümüze kadar, Adam Smith, İbn-i

Haldun, Fritz Neumark, Adolph Wagner, Gerloff, Due gibi birçok ekonomist ve bilim insanı çeşitli önerilerde bulunmuşlardır. Bu önerilerin ortaya konulması neticesinde, bazı vergileme ilkeleri üzerinde genel bir mutabakat sağlanmıştır. Bunlar kanunilik, verginin sosyal reform aracı olması, tarafsızlık, fedakârlıkta eşitlik, genellik, vergi yükünün kanun koyucunun hedef tuttuğu kişiler üzerinde kalması, belirlilik, iktisadilik, adalet, uygunluk, verimlilik, nispiyet, esneklik, minimum tahsil masrafları ve etkin uygulama, gelir ve servetin yeniden dağılımı ile ölçülülük ilkeleri olarak sıralayabilmek mümkün bulunmaktadır.⁴

Bütün vergileme ilkelerini tanımlamaktan ziyade, Türk Vergi Sisteminin dayandığı Anayasal vergileme ilkeleri ile çalışmanın esas dayanağı olan vergilemede adalet ilkesi üzerinde durulacaktır.

1.1- Türk Vergi Sisteminin Dayandığı Anayasal Vergileme İlkeleri

Vergi hukukunun, her şeyden önce, en fazla Anayasa Hukuku ile ilişkisi çok kuvvetlidir. Tarih boyunca, vergi temelli problemlerin, anayasal metinlerin çıkışına zemin hazırladığı görülmektedir.⁵

Türk Vergi Hukuku ele alındığında, Anayasal Vergilendirme İlkelerinin mevcut dayanağını hâlihazırda yürürlükte olan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73’üncü maddesi oluşturmaktadır. Ancak, vergilendirme ilkelerinin tamamının bu madde hükmünden kaynaklandığını ifade etmek mümkün olmadığı gibi yeterli değildir. Anayasa bir bütün olarak dikkate alındığında, başka ilkelere kaynaklık eden ilkelerin varlığı da bilinmektedir.⁶

² Nazım ÖZTÜRK. *Maliye Politikası*. Bursa. 2012. Ekin Yayınevi. s.420.

³ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ankara. 2018. Turhan Kitabevi. s.35.

⁴ Ahmet TEKİN ve Öner GÜMÜŞ. “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 2014. Sayı 39. s. 246.

⁵ Yusuf Ziya TAŞKAN. *Vergi Hukuku*. Ankara. Adalet Yayınevi. 2018. s.28.

⁶ Yusuf KARAKOÇ. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2013 (Basım Yılı:2014). Cilt: 15. Özel Sayı: 1263.

Sosyal hukuk devletin sınırları ile vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları benzerlik gösterir. Yasama organı, sahip olduğu yetkiyle, yeni bir vergi ihdas edebilmekte ve vergi yükünün kimin üzerinde bırakılacağı noktasında karar verebilmektedir. Söz konusu yetki hiçbir keyfi uygulamaya mahal vermeden ve anayasal sınırlar altında kullanılmak zorundadır. Hukuk devleti ilkesi gereği, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmaları esnasında bazı konulara dikkat etmeleri ve kaçınmaları gerekmektedir. Bu hususların başında, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine dokunmama ve hukuki güvenliklerini ihlal etmeme ödevleri gelmektedir. Yürütme ve yargı organları yönünden hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasını engeller. Bunun tersi yönündeki uygulamalar vergilerin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmaz. Hukuk devletlerinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirmeye ilgili işlemleri bağımsız yargı organları tarafından denetlenir. Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri de yasal dayanaklarını hukuk devleti ilkesinde bulur. Bu ilkeler herkesin kanun önünde eşit birer vergi yükümlüsü olmasını gerektirdiği için vergi adaleti ile ilgilidir.⁷

Bu bağlamda Anayasa'da yer alan vergilendirmeye yönelik ilkeler aşağıda sıralanmıştır.

- Mali güce göre vergileme
- Verginin kamu harcamalarını karşılamak üzere alınması
- Vergilemede adalet
- Genellik ilkesi
- Vergilerin kanuniliği
- Vergi kanunları önünde eşitlik

1.2- Vergilemede Adalet İlkesi

Gelir dağılımında oluşan eşitsizlikler, birçok toplumsal soruna neden olmaktadır. Kişiler arasındaki gelir eşitsizlikleri, bir takım iktisadi olaylar ve ilişkilerin sonucu olarak ortaya çıkarlar. Toplum nezdinde telafisi güç sosyal ve ekonomik maliyetlere sebep olabilecek bu gelir eşitsizlikleri, iktisadi yapıların değiştirilmesini mecburi kılmaktadır. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerdeki yeni gelir oluşturma süreçleri, bu ülkelerdeki gelir eşitsizliklerine kaynaklık eden önemli etkenlerden biridir. İktisadi gelişme sayesinde bir bakıma bu yapıların daha kurumsal yapılar haline dönüştürülmesi ve iktisadi ilişkilerin de bu yapılarda üstlenilen görevlere bağlı olarak daha işlevsel bir niteliğe bürünmesi olarak görülebilir.⁸

Kavram olarak adalet, olması gerekeni ifade etmektedir. Ancak tam bu noktada olması gerekenin ne olduğu bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, olması gerekenin ne olduğu sorunsalı, bireyleri çoğu kez değer yargılarının içinde barındığı cevaplara götürür. Bu göreceli durum, adaletin yalnızca hukuk alanlarını kapsamakla kalmaz aynı zamanda hukuk dışı alanlarını da kapsar. Adalet, etik olarak belirlenen alanların şeffaf tutulması şartıyla, hukukun özü ve amacı olarak ifade edilir. Birçok insanda kanunlara uygun olan herhangi bir durumun, aynı zamanda adil olacağı konusunda bir kanaatin oluşması, esasında insanların kafasında bulunan adalet ve hukuk kavramlarının ne kadar örtüştüğüyle doğrudan ilişkilidir.⁹

Vergi adaleti kavramı da adalet kavramında olduğu gibi herkesi üzerinde fikir birliği sağladığı bir konu değildir. Bu durumun esas nedeni kişile-

⁷ Gözde ERKİN. "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". Ankara Barosu Dergisi. 2012. Sayı:3. s.246.

⁸ Hakan AY ve Mehmet Latif HAYDANLI. "Vergi Yükü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi". Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017, Cilt: 4, Sayı:3, s.140.

⁹ Veli KARGI. "Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Adalet". Journal of Awareness. 2017. Özel Sayı:3. s.67.

rin veya grupların zamana göre farklılık gösteren ekonomik, sosyal, siyasal ve ahlaki düşüncelere sahip olmasıdır.¹⁰

Vergi adaleti temel olarak vergi yükünün mükellefler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması olarak kabul edilir. Tarihi süreç içerisinde vergi adaletinin sağlanması için pek çok fikir ifade edilmiştir. Bu yaklaşımlardan en kabul görmüş olan iki tanesi, Fayda Yaklaşımı ve Ödeme Gücü Yaklaşımı olarak ifade edilebilir.¹¹

Yukarıda da bahsedildiği üzere, vergi adaleti, hem vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacığını, hem de ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak hangi amaçla kullanılması gerektiğini belirler.¹²,

2- VERGİ ve GELİR DAĞILIMI İLİŞKİSİ

Ülkelerin ekonomik yapılarında vergi sistemlerinin yeri oldukça önemlidir. Vergi sisteminde yapılacak yenilik ya da vergi oranlarındaki bir değişiklik ekonomiyi ve diğer faktörleri etkilemektedir. Tarih boyunca, özellikle de savaşlar gibi olağanüstü durumlardan sonra artan sosyal refah harcamaları, ülkelerin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içindeki vergi paylarını sürekli artırmış, bu da az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin farklılık göstermesine sebep olmuştur.¹³

Piyasa mekanizmasına bağlı olarak gerçekleşen adaletsiz gelir dağılımı ve bunun düzeltilme-

si, bütün devletlerin günümüzde ortak bir sorunu olarak değerlendirilmektedir. Esasında, gelir dağılımı adaletsizliğini ortadan kaldırmak veya gelirin fertler arasında yeniden dağılımını sağlamak için devletin elindeki en önemli argümanlardan bir tanesi vergilerdir. Verginin sosyal amacı gelirin ekonomik yönden zayıf olanların lehine, istenilen düzeyde dağıtılmasını gerçekleştirmektir. Bu doğrultuda; vergilemede ödeme gücünün göz önünde bulundurulması, vergi oranı, vergilerin türleri, vergi denetiminin etkinliği ve vergilerin yansıtılma imkânlarının varlığı gelirin yeniden dağılımı üzerinde etkili olmaktadır.¹⁴ Örneğin, tahsil edilen toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin oranının yüksek olması, zengin kesimden daha düşük gelirli kesime doğru bir transfer niteliği taşıdığından, gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltır. Bu durumun tam tersi olarak, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranının daha yüksek olması da gelir dağılımı adaletsizliğini artırmaktadır. Dolaylı vergiler, mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate almadan, verginin konusunu yapılan bir işlem üzerinden tesis ettirmesi nedeniyle adil olmayan vergiler olarak tanımlanmaktadır. Bununla beraber, dolaylı vergilerin tüketimi yani harcamaları vergilendirmesi nedeniyle, marjinal tüketim eğilimi daha yüksek olan düşük gelirli kesim gelirlerinin daha yüksek bir oranını vergilendirir. Bu durum düşük gelirli kesimin vergi yüklerini artırdığından gelir dağılımı onlar aleyhine bozulmaktadır.¹⁵

¹⁰ Ahmet Burçin YERELİ ve Ahmet Yılmaz ATA. "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. 2011. Sayı:161. s.23.

¹¹ Ahmet Burçin YERELİ ve Ahmet Yılmaz ATA. a.g.m. s.24.

¹² Abdullah TEKBAŞ. "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2010. (Basım Yılı:2012). Cilt: 12. Özel Sayı. s. 150.

¹³ Hakan AY ve Mehmet Latif HAYDANLI. a.g.m. s.137.

¹⁴ Mehmet YÜCE. "Türkiye'de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı". Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. 2002. Sayı:23. s.12-13.

¹⁵ Bünyamin DEMİRGİL. "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma". C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 2018. Cilt: 19. Sayı: 2. s.121.

Kısaca, vergilerin düşük gelirli kesimden alınması yerine, yüksek gelire sahip kesimden alınarak, vergilerin genel olarak yüksek gelirli kesime yüklenmesi günümüzün en önemli vergilendirme prensipleri arasında yer almaktadır. Vergi adaleti, eskiden vergilemede eşit yük olarak algılanırken, bugün gelir ve serveti fazla olan kesimden daha fazla vergi tahsil edilmesi gerektiği görüşüne dönüşmüştür. Bunu sağlayabilmek içinde, artan oranlı vergiler ve servet vergileri koyulmuş, bunun neticesinde yüksek gelire sahip kesimin harcanabilir gelirinin azaltılması sağlanmaya çalışılmıştır.¹⁶

3- TÜRKİYE'YE AİT BAZI EKONOMİK GÖSTERGELER ve VERGİ İSTATİSTİKLERİ

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'ye ait gelir ve gelir dağılımına ilişkin bazı ekonomik göstergelere ve vergi istatistiklerine yer verilmiştir. Bu veriler daha önce açıkladığımız teorik veriler ışığında tetkik edilip, yorumlanmaya çalışılmıştır.

3.1- Yıllar İtibariyle Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla Oranları

Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) belirli bir dönemde, yurt içinde üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin o döneme ilişkin piyasa değeri olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, herhangi bir ülkede üretilen mal ve hizmetlere bir yıl içinde yapılan harcamaların toplamı olarak ifade edilebilir. GSYH genel olarak bir ülkenin elde ettiği toplam gelirinin bir ölçütü olarak kullanılsa da toplam refahı göstermez. Çünkü bir ülkede toplam gelir seviyesinde artış olsa bile gelir dağılımı eskiye nazaran bozulabilir. Yani toplam gelir seviyesinin artması, herkesin refah düzeyine olumlu yansımaya sahip olabilir. Sonuç olarak, GSYH gelir dağılımı ile ilgili bilgi vermemekle birlikte, yalnızca üretim veya gelirin toplam miktarının bilgisini vermektedir.

Aşağıda yer alan Tablo.1 de, Türkiye'nin 2010-2019 yılları arasında ki toplam GSYH (üretim yöntemiyle hesaplanmış) oranlarını ve yıllar itibariyle yüzdesel değişimlerini göstermektedir.

Tablo 1: Türkiye'nin 2010-2019 yılları Arası GSYH Oranları ve Yıllık Değişimler

	Yıl Ortası Nüfus (Bin)	Cari fiyatlarla			
		Değer (TL) Value (TRY)	Değişim oranı (%)	Değer (\$)	Değişim oranı (%)
2010	73.142	15.860	14,3	10.560	17,6
2011	74.224	18.788	18,5	11.205	6,1
2012	75.176	20.880	11,1	11.588	3,4
2013	76.148	23.766	13,8	12.480	7,7
2014	77.182	26.489	11,5	12.112	-2,9
2015	78.218	29.899	12,9	11.019	-9,0
2016	79.278	32.904	10,0	10.883	-1,2
2017	80.313	38.732	17,7	10.616	-2,4
2018	81.407	45.750	18,1	9.693	-8,7
2019	82.579	51.834	13,3	9.127	-5,8

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, (<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>). Erişim tarihi: 18 Nisan 2020.

¹⁶ Erdoğan TEYYARE ve Kübra SAYANER. "Türkiye'de Gelir Eşitsizliğinin Maliye Politikası Araçları ve Kurumsal Faktörler Açısından Analizi ve Çözüm Önerileri". Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2018. Yıl:8. Cilt:8. Sayı:16. s.330-331.

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, son dokuz yıllık periyotta, GSYH değerindeki yıllık yüzdelik değişim TL bazında %10 ila %18 arasında değişmektedir. Ancak değişim oranını dolar bazlı olarak ele aldığımızda, 2014 yılından itibaren sürekli bir düşüş seyri izlediği görülmektedir. Bu Türk Lirasının değer kaybettiği, yani son yıllarda dolarizasyonun olduğu göstermektedir.

3.2- Hanehalkı Kullanılabilir Kişi Gelirine Göre Gini Katsayısı ve P80/P20 Oranı

Gini katsayısı, gelir dağılımının adil bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığının tespit edilmesine yardımcı olan bir katsayıdır. Ekonomik literatürde, gelir dağılımında adaleti ölçmek için kullanılan araçlar içinde en sık başvurulanı Gini katsayı-

sıdır. Şayet gelir dağılımının tam anlamıyla eşit olduğu bir durum mevcutsa, yani bütün değerler Lorenz Eğrisi üzerinde bulunan grafikteki eşitlik çizgisi üzerinde yer almışsa Gini katsayısı değeri sıfır çıkacaktır. Gini katsayısı bir ile sıfır arasında değişiklik gösteren bir değerdir ve sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımı adaletin sağlandığını işaret eder. Tam tersi olarak, gini katsayısı bire yaklaştıkça gelir dağılımında oluşan adaletsizliğin arttığını göstermektedir.¹⁷

Tablo.2'de görüleceği üzere; Türkiye'nin Gini Katsayısının ve en yüksek gelir elde eden yüzde 20'lik gruba ait gelirin, en düşük gelire sahip yüzde 20'lik gruba ait gelire oranının (P80/P20) 2010-2018 yılları arasındaki seyri yer almaktadır.

Tablo 2: Türkiye'nin Yıllar İtibariyle Gini Katsayısı ve P80/P20 Oranı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gini katsayısı	0,402	0,404	0,402	0,400	0,391	0,397	0,404	0,405	0,408
P80/P20 oranı	7,9	8,0	8,0	7,7	7,4	7,6	7,7	7,5	7,8

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu. (<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>). Erişim tarihi: 18 Nisan 2020.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere; 2018 yılı için Gini katsayısı değeri 0,408 olarak hesaplanmıştır. Bu durum, 2018 yılı için Türkiye'de gelir dağılımının bozuk olduğunu işaret etmektedir. 2014 yılına kadar yıllar itibariyle azda olsa oluşan olumlu değerler, 2014 yılı sonrasında sürekli bir bozulma eğilimi gösterdiği tablodan yorumlanabilmektedir. Gelir dağılımında meydana gelen bozulmaya rağmen, en yüksek ve en düşük gelir grupları arasındaki fark, 2018 yılına kadar dengede kalmış veya azalma eğilimi göstermiştir.

Ancak bu durumun da 2018 yılında değişerek 7,8 değerine yükseldiği görülebilmektedir.

3.3- Vergi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Türkiye'de gerek cari kamu harcamalarının finansmanı gerekse yatırım harcamaları için vergi gelirleri çok büyük bir öneme sahiptir. Aşağıda yer alan Tablo.3'te görüleceği üzere, devletin elde etmiş olduğu bütçe gelirlerinin en önemli kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır.

¹⁷ Cem DOĞAN ve Murat TEK. "Türkiye'de Gelir Dağılımının Toplanma Oranı Yöntemiyle Analizi". AIBU- İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 2007. Cilt 3. Sayı 2. s.99.

Tablo 3: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

GENEL BÜTÇE GELİRLERİ TAHSİLATI				
	GENEL BÜTÇE GELİRLERİ	(%)	VERGİ GELİRLERİ	(%)
2010	272.775.244.000	100	235.714.637.000	86
2011	319.512.928.000	100	284.490.017.000	89
2012	362.654.794.000	100	317.218.619.000	87
2013	419.653.762.000	100	367.517.727.000	88
2014	461.450.539.000	100	401.683.956.000	87
2015	525.045.891.000	100	465.229.389.397	89
2016	608.336.187.441	100	529.607.900.959	87
2017	700.621.261.000	100	626.082.414.676	89
2018	850.728.172.000	100	738.180.401.147	87
2019	1.002.011.368.000	100	819.603.098.822	82

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm). Erişim tarihi: 21 Nisan 2020.

3.4- Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçinde Payı

Vergiler, önceden belirlenmiş farklı kıstaslara göre tasniflendirilirler. Vergi türlerini ele aldığımızda, vergilerin vergilemede adalet ilkesine uygunluğunu ölçmemiz noktasında bizlere en fayda sağlayan dolaysız/dolaylı vergi ayrımıdır.

Türkiye özelinde, toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız ve dolaylı vergilerin tutarları Tablo.4’te net olarak görülebilmektedir. Tablo.4’te görüleceği üzere, Türkiye’de son yıllarda dolaylı vergilerin toplam tutarı, toplam vergi gelirleri içinde en büyük paya sahip olmuştur.

Tablo 4: Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Vergi Türlerinin Dağılımı

YILLAR	Vergi Gelirleri	(%)	Gelir Vergisi	(%)	Kurumlar Vergisi	(%)	Toplam KDV	(%)	ÖTV	(%)	Diğer Vergiler	(%)
2010	235.714.637	100	49.385.289	21	22.854.846	9,7	75.649.986	32	58.038.327	24	29.786.189	13,2
2011	284.490.017	100	59.885.000	21	29.233.725	10	95.550.463	34	64.263.538	22	35.557.291	13,1
2012	317.218.619	100	69.671.645	22	32.111.820	10	103.155.875	33	71.793.179	22	40.486.100	13,4
2013	367.517.727	100	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	34	85.770.481	23	47.708.294	13,3
2014	401.683.956	100	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	33	91.657.358	22	53.261.221	14
2015	465.229.389	100	105.395.330	22,7	37.009.625	8	153.844.174	33	106.646.242	23	62.334.018	13,2
2016	529.607.901	100	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	32	121.221.133	23	68.993.844	12,8
2017	626.082.415	100	143.962.939	23	57.868.208	9,2	206.679.678	33	139.370.681	22	78.200.909	12,8
2018	738.180.401	100	175.420.074	23,8	84.132.155	11	250.661.593	34	135.133.359	18	92.833.220	12,8
2019	819.603.099	100	207.840.520	25,4	87.526.811	11	269.740.167	33	148.190.744	18	106.304.857	13

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm). Erişim tarihi: 21 Nisan 2020.

Tablo. 4'te görüldüğü gibi Türkiye'de mevzuat içerisinde önemli yer tutan dört ana vergi ele alınmış, servet, mülkiyet veya muamele üzerinden alınan vergiler diğer vergilerin içerisinde yer almıştır. Diğer vergiler olarak yapılan sınıflandırma Özel İletişim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Gümrük Vergisi, Damga Vergisi gibi dolaylı vergileri de içermektedir.

Diğer taraftan, aşağıda yer alan Tablo.5'te yıllar itibariyle tahsil edilmiş olan tüm dolaylı, dolaysız ve diğer vergilerin yüzdelik olarak oransal dağılımına yer verilmiştir. Söz konusu tablo dikkatli olarak tetkik edildiğinde, dolaylı vergi-

lerin dolaysız vergilere oranla daha fazla olduğu rahatlıkla görülebilmektedir. Bu durumun birçok nedeni olabilir. Kamu harcamalarının finansmanı için elzem olan vergi tahsilatının yeterince dolaysız vergilerden karşılanamaması, kayıt dışı ile mücadele yetersiz kalınması veya enflasyonla mücadele gibi sebepler dolaylı vergilerin oranlarında yükselmeye neden olması mümkündür. Ancak, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin bu şekilde yüksek orana sahip olması, vergisel etkinlik anlayışı için tercih edilen bir durum değildir.

Tablo 5: Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yüzdelik Dağılımı

YILLAR	(Dolaysız Vergiler) Gelir ve Kurumlar Vergisi (%)	(Dolaylı Vergiler) KDV+ÖTV ve Diğer Vergiler (%)	Diğer Vergiler (%)
2010	30,7	62,1	7,2
2011	31,3	62,6	6,1
2012	32,1	61,5	6,4
2013	30	63,7	6,3
2014	31,5	61,5	7
2015	30,7	63,1	6,2
2016	32,3	61,9	5,8
2017	32,2	62	5,8
2018	35,2	59	5,8
2019	36,1	57,9	6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm). adresinden tarafımızca derlenmiştir Erişim tarihi: 21 Nisan 2020.

3.5- Avrupa Ülkelerinde Dolaysız Vergiler

Avrupa Birliği (AB) ve AB'den ayrılan Birleşik Krallık'ın 2010-2018 yılları itibarıyla toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payı Tablo 6'da yer almaktadır. 2010-2018 yılları arasında AB-28'in dolaysız vergilerden elde ettiği vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %33-34 seviyelerinde olduğu görülmektedir. Tablo 6'da yer alan veriler çerçevesinde, toplam

vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının en yüksek olduğu AB ülkeleri; Danimarka, İzlanda, İrlanda ve Norveç'tir. Özellikle Danimarka %65 seviyelerindeki oranla dolaysız vergilerden en yüksek vergi geliri elde eden AB ülkesidir. Hırvatistan, Litvanya ve Macaristan dolaysız vergilerden en düşük vergi geliri elde eden Avrupa ülkeleri konumundadır.

Tablo 6: Avrupa Ülkelerinde Dolaysız Vergilerin Yüzdelik Dağılımı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
AB-28	33,2	33,3	33,5	33,9	33,8	34,1	34,1	34,2	34,3
Belçika	37,1	37,7	37,8	38,7	38,8	38,4	38,1	39,1	39,4
Bulgaristan	19,5	19,1	18,4	18,8	19,9	19,3	20,0	20,3	20,2
Çekya	20,8	20,7	20,3	20,6	21,6	21,2	21,8	21,8	22,2
Danimarka	63,8	63,7	64,2	65,7	68,2	66,4	65,3	65,6	64,6
Almanya	29,8	30,6	31,4	31,9	32,0	32,3	32,9	33,3	33,7
Estonya	19,8	19,9	20,8	22,7	23,0	23,4	22,3	22,0	22,6
İrlanda	42,6	43,8	45,4	44,8	44,8	46,1	45,9	46,0	47,9
Yunanistan	26,1	27,8	30,4	29,6	27,2	26,3	26,3	25,7	26,1
İspanya	30,2	30,8	32,0	31,7	31,4	31,1	31,0	31,1	31,8
Fransa	27,4	28,1	28,9	29,3	28,9	29,0	28,7	29,0	29,9
Hırvatistan	18,4	18,2	17,6	17,9	17,1	16,4	17,3	16,6	16,8
İtalya	34,6	34,5	34,5	35,2	34,2	34,4	35,4	34,8	34,0
Kıbrıs Rum Kesimi	29,5	31,8	31,2	32,7	30,8	29,8	28,8	27,6	26,9
Letonya	26,0	25,8	26,4	26,4	26,3	26,2	27,1	27,6	23,9
Litvanya	16,3	16,0	17,9	18,4	18,3	18,8	19,0	18,3	18,8
Lüksemburg	38,3	37,7	37,4	37,5	36,7	39,0	40,0	40,4	42,0
Macaristan	21,1	17,1	17,3	17,0	17,4	17,6	18,5	18,9	17,9
Malta	39,0	39,3	40,9	42,3	42,3	42,3	43,4	44,0	42,6
Hollanda	31,6	30,3	28,7	28,3	29,1	31,1	30,7	33,4	32,8
Avusturya	30,9	31,0	31,3	32,0	32,3	32,9	30,8	31,1	32,1
Polonya	21,4	21,2	21,8	21,1	21,3	21,4	21,3	21,5	22,3
Portekiz	27,9	29,2	28,6	33,3	31,8	31,2	29,6	29,1	29,1
Romanya	21,9	21,5	20,9	21,6	22,5	23,5	24,9	24,4	18,8
Slovenya	21,1	20,8	19,9	18,6	19,2	19,3	19,9	20,1	20,9
Slovakya	19,6	19,2	19,7	20,1	21,1	22,0	21,8	21,3	21,3
Finlandiya	38,4	38,2	37,2	37,9	38,1	38,5	38,0	39,3	38,4
İsveç	42,2	41,7	41,2	41,7	42,1	42,9	42,8	43,0	42,6
Birleşik Krallık	44,5	43,6	42,3	42,2	41,8	41,9	42,1	42,1	42,1
İzlanda	47,5	48,8	49,0	50,2	49,9	48,9	65,7	51,1	51,2
Norveç	49,6	51,0	50,7	48,0	45,0	41,9	40,4	41,5	44,3

Kaynak: Avrupa Birliği. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en). Erişim tarihi: 23 Nisan 2020.

3.6- Avrupa Ülkelerinde Dolaylı Vergiler

Aşağıda yer alan Tablo 7’de 2010 -2018 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmiştir. Bu tabloya göre AB-28 ortalaması %34-35 seviyelerinde olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip Avrupa

ülkeleri Hırvatistan, İsveç, Bulgaristan ve Macaristan da dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının bir hayli yüksek olduğu ülkelerdir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı en düşük seyreden ülkenin Almanya olduğu görülmektedir.

Tablo 7: Avrupa Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Yüzdelik Dağılımı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
AB-28	34,8	35,0	35,0	34,9	35,1	35,3	35,0	34,8	34,7
Belçika	31,1	30,7	30,9	30,3	30,2	30,3	31,5	31,0	31,1
Bulgaristan	54,9	54,4	56,1	54,9	52,6	53,8	53,4	51,6	50,8
Çekya	34,6	35,9	36,6	37,0	35,5	36,5	35,9	35,7	34,6
Danimarka	36,4	36,6	36,0	35,8	33,5	35,5	35,6	35,1	36,3
Almanya	29,5	29,6	29,0	28,7	28,5	28,4	27,8	27,4	27,0
Estonya	41,8	43,2	43,9	42,6	43,2	43,2	44,1	43,8	42,5
İrlanda	39,3	37,4	37,5	37,8	38,1	37,2	37,4	37,1	35,3
Yunanistan	39,7	40,4	39,0	40,4	43,9	44,6	45,2	44,5	44,0
İspanya	32,0	31,3	32,0	33,7	34,3	35,3	35,1	34,9	34,4
Fransa	35,0	35,0	34,6	34,3	34,5	34,9	35,2	35,3	35,9
Hırvatistan	48,9	48,9	50,5	51,2	50,6	51,5	51,3	51,9	52,1
İtalya	33,9	34,3	35,4	34,6	35,8	35,4	34,3	34,8	34,8
Kıbrıs Rum Kesimi	45,3	43,3	44,3	43,5	44,6	45,2	46,0	46,8	47,2
Letonya	43,6	43,6	43,8	44,6	45,4	46,0	46,4	45,5	46,7
Litvanya	42,5	43,4	42,1	41,5	41,5	41,2	40,2	40,2	39,1
Lüksemburg	32,7	33,2	33,5	33,7	35,1	32,3	31,7	31,1	30,6
Macaristan	47,2	47,7	47,9	48,5	48,4	48,5	46,5	47,5	49,4
Malta	43,4	42,5	41,2	40,1	40,7	40,7	39,8	39,5	40,6
Hollanda	32,0	31,4	30,6	31,0	31,4	31,2	31,1	30,9	31,2
Avusturya	35,1	35,1	35,1	34,2	33,8	33,5	34,6	34,1	33,2
Polonya	44,2	43,8	40,9	40,5	40,8	40,3	40,7	40,9	40,5
Portekiz	43,8	43,1	43,9	40,6	41,9	42,6	43,8	44,1	44,0
Romanya	45,2	46,4	47,7	46,8	46,5	47,7	44,2	41,8	40,7
Slovenya	37,3	37,6	38,4	40,1	40,0	39,7	39,2	38,7	38,0
Slovakya	37,6	39,3	37,6	36,9	36,6	36,0	35,5	35,7	35,4
Finlandiya	31,9	33,1	33,2	33,2	33,0	32,5	33,0	32,9	33,7
İsveç	51,7	51,8	52,2	51,7	51,4	50,7	51,0	50,8	51,2
Birleşik Krallık	36,8	37,9	38,8	39,2	39,8	39,6	39,2	38,9	38,9
İzlanda	40,7	39,8	40,7	39,5	40,6	41,2	27,6	39,7	39,3
Norveç	28,1	27,0	26,8	28,2	29,4	31,0	32,2	32,1	30,4

Kaynak: Avrupa Birliği. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en). Erişim tarihi: 23 Nisan 2020.

4- VERGİLEMEDE ADALETİN SAĞLANABİLMESİ İÇİN UYGULANABİLECEK VERGİ DÜZENLEMELERİ

Maliye politikasının en önemli amaçlarından biriside gelir dağılımında adaleti sağlama amacıdır. Bu amaca ulaşmaya çalışırken gelir dağılımı; vergiler, desteklemeler ve harcamalar benzeri bir takım araçlarla değiştirilerek gelirin yeniden daha adil bir şekilde dağıtılmasını öngörmektedir. Bu uygulamalar devletin ikincil gelir dağılımı uygulamaları olarak tanımlanmakla birlikte, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltarak sosyal refah seviyesini arttırmak başlıca görevleri arasındadır. Bu doğrultuda, sosyal adaleti gerçekleştirmek maksadıyla, devletin ekonomik ve sosyal hayata öngörülen şekilde müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil konuma getirmesi gerekmektedir.¹⁸

Vergilemede adalet ilkesi temel alındığında, vergi politikaları uygulanırken, vergi tarifesinin artan oranlı yapıda olması önemli bir gösterge niteliği sayılabilir. Artan oranlı tarifeye sahip vergiler, dolaysız vergilerde uygulanma alanı bulmaktadır. Dolaylı vergilerde, daha fazla gelir elde edenler için herhangi bir ayırım bulunmamaktadır. Yani, farklı gelir gruplarında bulunan mükelleflerin aynı tutarda yaptıkları harcamaların, vergilendirilmesi aynı olmaktadır. Bu durumda, kişilerin ödemiş oldukları vergi tutarlarını elde etmiş oldukları gelire oranladığımızda, düşük gelir grubunda bulunanların daha çok vergi ödemiş olduğu gerçeğine ulaşırız. Bu durum, artan oranlı tarife yapısına sahip dolaysız vergilerin, vergilemede adalet ilkesi için daha uygun olduğunu göstermektedir. Türkiye’de gelir vergisi artan oranlı tarife yapısına sahiptir.

Bununla birlikte, vergilemede adaleti sağlamak için uygulanabilecek düzenlemelerden biri en az geçim indirimi uygulamasıdır. Bu uy-

gulamayı, kişinin kendisi ve ailesinin asgari düzeyde geçinebileceği kazanç tutarının vergi dışı bırakılması şeklinde ifade edebiliriz. En az geçim indirimi, yine dolaysız bir vergi tipi olan gelir vergisinde uygulanmaktadır. Dolaysız vergi uygulamalarının, vergilemede adalet ilkesine daha uygun olduğuna bu uygulamada işaret etmektedir. Türkiye’de ücret geliri elde eden gelir vergisi mükellefleri için asgari geçim indirimi düzenlemesi uygulanmaktadır.

Öte yandan, vergilendirmede ayırma ilkesi, bireylerin kazanç elde ettiği gelir unsurlarının niteliğine göre farklı vergilendirmeyi öngörür. Başka bir ifadeyle, emek ile elde edilen gelirlerin, sermaye kullanılarak elde edilen gelirlere kıyasla daha az vergilendirilmesinin sağlanmasıdır. Türkiye’de gelir vergisi uygulamasında ücret kazançlarının, diğer kazanç unsurlarına göre farklı şekilde vergilendirilmesi ayırma ilkesinin kapsamındadır. Ancak bu uygulama çok yeterli düzeyde uygulanmamaktadır.

Ayrıca, vergi sistemlerinde yer alan çeşitli muafiyet ve istisnalarda, yerinde ve bu amaca uygun olarak kullanılması halinde, vergilemede adaletin sağlanmasına hizmet edecektir. Türkiye’de vergi mevzuatı yapısı içerisinde istisna ve muafiyetler yaygın olarak kullanılmaktadır. Örneğin gelir vergisinde yer alan esnaf muaflığı uygulaması, vergi yükünün adaletli dağılımını temin etmeye yönelik bir düzenlemedir.

5- TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNE GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ ve BAZI ÖNERİLER

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde, mükelleflerin mali güçleri ön planda tutulduğundan, vergilemede adalet açısından büyük önem taşıdığı bilinmektedir. Ayrıca, vergilemede adale-

¹⁸ Hakan AY ve Mehmet Latif HAYDANLI. a.g.m. s.149-150.

tin sağlanması için artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçları kullanabildiğimiz gelir vergisi de bu amaca katkı sağlar. Gelirin yeniden dağılımını sağlayabilecek vergi politikası araçlarının en önemli ve en etkin olanı gelir vergisi olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, tersine artan oranlı etkileri bulunan dolaylı vergilerin, gelir dağılımını bozucu etkileri bulunmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler de gelir dağılımında adalet sağlama amacına hizmet ederler. Ancak bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranının düşük olması etkinliğini azaltmaktadır.

Bu doğrultuda, bir ülkede vergi gelirleri içindeki dolaylı ve dolaysız vergi payları, vergi adaletinin sağlanması yönünden önemli bir göstergeniteliği taşımaktadır. Dolaysız vergiler, mükelleflerin elde ettikleri gelir düzeylerine göre vergilemeye tabi tutulduğundan, vergilemede adaleti sağlamada daha etkin rol oynamaktadır. Dolaylı vergiler uygulanırken, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmaksızın vergilendirmeye tabi tutulduğundan, vergi adaletini zedelediği değerlendirilmektedir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, Türkiye’de dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere nazaran daha yüksektir. Bu durumun temel gerekçesini dolaylı vergi oranlarının yüksek olması olarak açıklamak doğru değildir. Mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançları eksik beyan etmeleri neticesinde, dolaysız vergi gelirlerinin yeterli seviyede olmaması bu duruma sebep olmaktadır. Yeterli seviyede tahsil edilemeyen dolaysız vergilerden doğan açık, dolaylı vergiler aracılığıyla kapatılmaktadır.

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirlerinin büyük kısmının vergi gelirlerinden oluştuğu daha önce açıklanan verilerden de anlaşılmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla toplanan vergilerin, vergilemede adalet ilkesine uygun olması, gönüllü uyumu yani vergi ödeme isteğini arttıracaktır. Bu durum da devletin kamu hizmetlerini zamanında ve arzulanan seviyede gerçekleştirmesine imkân sağlayacaktır. Vergilemede adalet ilkesine uygun olan vergileme, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha fazla oranda yer tutması halinde mümkündür. Ancak ülkemizde bunun tam tersi bir durum mevcuttur ve bu dağılım gelişmiş ülkelerle de uyumlu değildir. Diğer Avrupa ülkeleri ile Türkiye’yi kıyasladığımızda, dolaylı vergi yükünün en yüksek olduğu ülkelerden biri Türkiye’dir.¹⁹

Başka bir ifadeyle, kayıt dışı ekonomiye önlem alınamaması sonucunda, devlet dolaysız vergiler aracılığı ile elde etmesi gereken gelirleri dolaylı vergiler vasıtasıyla ikame etmeye çalışmıştır. Bu duruma müteakip, Türkiye’de dolaylı vergilerin payının yüksek olduğu bir yapıya bürünmüştür. Ayrıca, kayıt dışı ekonominin yeterince kontrol altına alınamaması, muafiyet ve istisnalardan üst gelir gruplarının daha çok faydalanması ve alınan bazı siyasal kararlar gelir vergisi yükünün daha çok ücretliler üzerinde kalmasına neden olmuştur. Ücret dışındaki kazanç unsurlarından beklenen katkının alınamaması sonucunda bir hasılat kaybı yaşanmıştır. Devlet ortaya çıkan gelir açığını kapatabilmek için tahsilatı daha kolay olan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilere ağırlık vermiştir. En nihayetinde, vergilemede adalet açısından sakıncalı görülen dolaylı vergilerin Türkiye’deki payı her geçen gün biraz daha artırmıştır. Gerek vergilemede adalet bakımından oluşturabileceği sakıncaları göz önüne aldığımızda, gerekse gelişmiş ülke ekonomilerindeki payını dikkate aldığımızda, Türkiye’de dolaylı

¹⁹ Sabahat Binnur ÇELİK. “Vergilemede Adalet Açısından Türkiye’nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası”. International Conference On Eurasian Economies, Session. 2016. 3B: Hukuk. s.256-259. (<https://www.avekon.org/papers/1564.pdf>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2020.

vergi oranlarının ulaştığı seviye sağlıklı bir yapının göstergesi olarak değerlendirilmektedir.²⁰

Bir toplumda gelir dağılımının adaletli dağıtılıp dağıtılmadığını ölçmeye yarayan gini katsayısı ile dolaysız vergiler arasında negatif yönlü, dolaylı vergiler arasında da pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Yani dolaysız vergilerde meydana gelen artışın gelir dağılımı adaletsizliğini azaltmakta olduğu, dolaylı vergilerde meydana gelen artışın da gelir dağılımı adaletsizliğini artırmakta olduğu ifade edilebilir.²¹

Türkiye’de dolaysız vergiler içinde tahsilat yüzdesi en fazla paya sahip olan gelir vergisi olmakla birlikte, bu vergi özelinde tevkifat usulü vergilendirme %90’lar seviyesindedir. Beyana dayanan gelir vergisi oranları ise çok düşük paya sahiptir.²² Bununla birlikte, gelir vergisi tevkifatından elde edilen gelirler, kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerden yaklaşık iki kat daha fazladır. Vergi yapısının bu durumda olmasının en belirleyici nedenlerinden birisi, ücret haricindeki gelir unsurlarının farklı nedenlerle vergilendirilememesi sebebiyle oluşan hasılat kaybı olduğuna işaret etmektedir.²³ Bir diğer ifadeyle, Türkiye’de dolaylı vergilerin payının yüksek olmasının temel nedeni dolaylı vergi oranlarının yüksek olması değil, dolaysız vergi gelirlerinin yeterli seviyede olmamasıdır.²⁴ Bu nedenle, dolaysız vergilere, yani gelir ve kurumlar vergisine, mükelleflerin gönüllü olarak uyarak benimseyebilmesi için sıkı tedbirler alınmalıdır.

Kamu harcamalarının finansmanı için mecburen dolaylı vergilere ağırlık verilmesi bu duru-

mun nedenini açıklayabilse de Türkiye’nin sürekli olarak enflasyon hedeflemesi yaptığı düşünüldüğünde, vergi yükünün vergi ödeme gücü düşük olan toplum kesimine daha fazla yüklenmesi doğru değildir. Bu nedenle, Türk Vergi Sisteminin vergilemede adalet ilkesine daha uyumlu hale getirilmesi için aşağıdaki önerilerimiz maddeler halinde sıralanmıştır.

- Asgari geçim indirimi uygulaması, gelir vergisinde tüm kazanç unsurlarını kapsayacak şekilde yeniden düzenlemelidir. Örneğin asgari ücrete isabet edecek kazanç unsuru, hanehalkı sayısı göz önünde bulundurulmak suretiyle, vergilendirme dışında bırakılabilir.
- Özel Tüketim Vergisi uygulanma kapsamı daraltılmalı, sadece lüks tüketim sayılabilecek mallar ve belirlenen maliye politikası amacına hizmet edebilecek mallar üzerinden alınmalıdır.
- Özellikle dolaysız vergiler üzerindeki hasılat kaybını en aza indirmek amacıyla, yürürlüğe konulacak bir yasal düzenleme sayesinde, kişilerin elde etmiş oldukları tüm servet unsurları ve harcamalarının vermiş oldukları beyanlarıyla örtüşüp örtüşmediği kontrol edilmelidir. Yani, vergi denetimlerinde yeni bir metot kullanılarak, mükelleflere yaptıkları harcamalar ve elde ettikleri servetin kaynağı sorulabilmelidir.
- Vergi cezaları daha da arttırılarak, mükelleflerin vergi kaçırmak maksadıyla hatalı beyan vermeleri halinde, yaptırımlarının

²⁰ Nazan SUSAM ve Nagihan OKTAYER. “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 2007. Cilt: 21. Sayı: 2. s.122.

²¹ Bünyamin DEMİRĞİL. a.g.m., s.130.

²² Gelir İdaresi Başkanlığı. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm). Erişim Tarihi: 30.06.2020.

²³ Musa GÖK ve A. Zafer YALÇIN. “Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması”. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi - Cilt:13. Sayı:1.Ocak 2015. s.252.

²⁴ Kalkınma Bakanlığı. 10. Kalkınma Planı 2014-2018. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara. 2014. s.8.

ağır olacağı bilincine ulaşmaları sağlanmalıdır. Bunu yaparken, vergi aflarının artık gündeme alınmayacağı konusunda mükelleflere güvence verilmelidir.

- Dolaylı vergilerin vergi oranları mümkün olduğu ölçüde aşağı çekilmeli ve özellikle enflasyonla mücadele etmede olduğu gibi ekonomi politikası amacına hizmet için kullanılmalıdır.

SONUÇ

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı için başvurulacak en önemli ve etkin maliye politikası araçlarıdır. Sadece maliye politikası amaçları için değil aynı zamanda toplam talebi kontrol altında tutmak gibi bir takım ekonomik hedeflere ulaşmak içinde başvurulabilir. Türkiye'nin de merkezi yönetim bütçe gelirlerinin yaklaşık olarak %85'lik kısmı vergi gelirlerinden sağlanmaktadır. Dolayısıyla, vergi gelirleri Türkiye için çok büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin uygulamaya soktukları vergi politikaları, vergi gelirleri elde etmeleri ne kadar elzem olsa da ekonominin potansiyelini dikkate alınarak uygulamaya konmalıdır.

Diğer taraftan, Türkiye'de gelir dağılımında oluşan adaletsizlik, gini katsayısının göstermiş olduğu seyirden de anlaşılabilir. Gelir dağılımında oluşan bu adaletsiz yapı, Türkiye gibi vergi gelirlerine mutlak ihtiyaç duyan bir ülke özelinde, vergilemede adaletin mümkün olduğunca sağlanmasını gerektirmektedir. Vergilemede adalet, en basit tanımıyla, vergi yükünün vergi mükellefleri arasında eşit ve dengeli bir şekilde dağıtılması şeklinde ifade edilir. Kamu harcamalarının finansmanı için tahsil olunan vergilerin, vergilemede adalet ilkesine uygun olması, gönüllü uyumu yani toplumda vergi ödemeye yönelik istek ve bilinci artıracaktır.

Türkiye'de dolaylı vergilerin ağırlıkta olması vergilemede adalet ilkesine aykırı olduğu gibi yoksullukla mücadeleyi de zorlaştırmaktadır. Bu durum ile paralel olarak, dolaylı vergiler kolay yansıtılabilme imkânı sağlaması sebebiyle daha çok tercih edilmekte, vergi yükü düşük gelirli kesimler üzerinde kalmaktadır. Öte yandan, tahsil edilen dolaysız vergilerden en büyük orana gelir vergisi sahip olmakla birlikte, bunun büyük çoğunluğunu da ücret geliri elde edenler oluşturmaktadır. Vergi yükünün daha çok ücretliler üzerinde kalması nedeniyle, gelir dağılımı olumsuz etkilenmektedir.²⁵

Bu açıklamalar çerçevesinde, zaten gelir dağılımında adaletsiz bir yapıya sahip olan Türkiye'de vergilemede adalet ilkesine uygun vergi politikaları ve önlemler uygulanmaya başlanmalıdır. Özellikle, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla ağırlığını arttırmaya yönelik tedbirler alınmalıdır. Kişilerin verdikleri beyanları ile elde etmiş oldukları servet ve yaptıkları harcamaları karşılaştıran bir denetim sistemi oluşturulmalıdır. Dolaylı vergilerin uygulama alanı mümkün olduğu ölçüde daraltılmalı ve oranları düşürülmelidir. Vergi cezalarının yaptırımları arttırılırken, vergi afları artık gündeme alınmamalı başka bir ifadeyle vergisini düzenli ödeyen mükellefler cezalandırılmamalıdır. Bu sayede gönüllü uyum sürecine katkıda bulunulması imkânı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Avrupa Birliği. "Vergilendirmeye İlişkin Veriler" *Dolaylı Vergiler*. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en). Erişim tarihi: 23 Nisan 2020.
- Avrupa Birliği. "Vergilendirmeye İlişkin Veriler" *Dolaysız Vergiler*. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en).

²⁵ Mehmet NAR. "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takoza Uygulaması". International Journal of Human Sciences. 2015. Cilt: 12. Sayı: 1. s.702.

- mic-analysis-taxation/data-taxation_en). Erişim tarihi: 23 Nisan 2020.
- AY, H. ve HAYDANLI, M.L. (2017). “Vergi Yü-
kü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağı-
lımı ve Yoksullukla İlişkisi”. Adnan Mende-
res Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Dergisi. Cilt: 4. Sayı: 3: 136-153.
 - ÇELİK, S.B. (2016). “Vergilemede Adalet
Açısından Türkiye’nin Dolaysız ve Dolaylı
Vergileme Politikası”. *International Con-
ference On Eurasian Economies, Session
3B: Hukuk: 256-259.* (https://www.avekon.
org/papers/1564.pdf). Erişim tarihi: 20 Ni-
san 2020.
 - DAĞLIOĞLU, İ. ve ÇİÇEK, H.G. (2014).
“Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Ulusla-
rarası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir
Değerlendirme”. *Ekonomik ve Sosyal Araş-
tırmalar Dergisi. Cilt 10. Yıl 10. Sayı 1: 27-
45.*
 - DEMİRGİL, B. (2018). “Vergilerin Gelir Dağı-
lımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”.
C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt:
19. Sayı: 2: 118-131.
 - DOĞAN, C. ve TEK, M. (2007). “Türkiye’de
Gelir Dağılımının Toplanma Oranı Yönte-
miyle Analizi”. *AİBU- İİBF Ekonomik ve
Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt 3. Sayı 2:
93-119.*
 - ERKİN, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin
Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Ankara Ba-
rosu Dergisi. Sayı:3: 235-249.*
 - Gelir İdaresi Başkanlığı. “Bütçe Gelirleri”
İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/sites/
default/files/fileadmin/user_upload/VI/
GBG/Tablo_1.xls.htm). Erişim tarihi: 21 Ni-
san 2020.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı. “Bütçe Gelirleri”
İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/sites/
default/files/fileadmin/user_upload/VI/
GBG/Tablo_57.xls.htm). Erişim tarihi: 21
Nisan 2020.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı. “Bütçe Gelirleri”
İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/sites/
default/files/fileadmin/user_upload/VI/
GBG/Tablo_18.xls.htm). Erişim tarihi: 30
Haziran 2020.
 - GÖK, M. ve YALÇIN, A.Z. (2015). “Türkiye’de
Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün
Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırıl-
ması”. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları
Dergisi. Cilt:13. Sayı:1: 219-255.*
 - Kalkınma Bakanlığı. (2014). *10. Kalkınma
Planı 2014-2018. Vergi Özel İhtisas Komis-
yonu Raporu.* Ankara.
 - KARAKOÇ, Y. (2013). “Anayasal Vergilen-
dirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”.
Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dergisi. Cilt: 15. Özel Sayı: 1250-1308. (Ba-
sım Yılı:2014).
 - KARGI, V. (2017). “Vergilendirme Yetkisi ve
Vergilendirmede Adalet”. *Journal of Awa-
reness. Özel Sayı:3: 59-70.*
 - NAR, M. “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi
Yükü: Vergi Takoza Uygulaması”. *Internati-
onal Journal of Human Sciences. 2015. Cilt:
12. Sayı: 1. 685-705.*
 - ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N.
(2018). *Vergi Hukuku.* Ankara: Turhan Ki-
tabevi.
 - ÖZTÜRK, N. (2012). *Maliye Politikası.* Bur-
sa. Ekin Yayınevi.
 - SUSAM, N. ve OKTAYER, N. (2007). “Türkiye
Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri
İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-
2005)”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari
Bilimler Dergisi. Cilt: 21. Sayı: 2: 105-123.*
 - TAŞKAN, Y. Z. (2018). *Vergi Hukuku,* Anka-
ra, Adalet Yayınevi.
 - TEKBAŞ, A. (2010). “Vergi Kanunlarının
Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Dokuz Eylül
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:
12. Özel Sayı: 123-191. (Basım Yılı: 2012).*

- TEKİN, A. ve GÜMÜŞ, Ö. (2014). "1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri". Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 39: 243-258.
- TEYYARE, E. ve SAYANER, K. (2018). "Türkiye'de Gelir Eşitsizliğinin Maliye Politikası Araçları ve Kurumsal Faktörler Açısından Analizi ve Çözüm Önerileri". Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Yıl:8. Cilt:8. Sayı:16: 309-334.
- Türkiye İstatistik Kurumu. "Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirine Göre Gini Katsayısı ve P80/P20 Oranı" Temel İstatistikler. (<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>). Erişim tarihi: 18 Nisan 2020.
- Türkiye İstatistik Kurumu. "Üretim Yöntemi İle GSYH" Temel İstatistikler. (<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>). Erişim tarihi: 18 Nisan 2020.
- YERELİ, A.B. ve ATA, A.Y. (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı:161: 21-32.
- YÜCE, M. (2002). "Türkiye'de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı". Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:23: 1-38.