



TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Nisan 2024



Koordinatör: Prof. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ – (Hacı Bayram Veli Üni.)
Raportör: Lütfü İhsan ÜSTÜNDAĞ – (Vergi Müfettişi)
Katkıda Bulunan Komisyon Üyeleri
Can DOĞAN (YMM)
Devrim AKALIN (YMM)
Prof.Dr. İsa SAĞBAŞ (Afyon Kocatepe Üni.)
Doç. Dr. İskender GÜMÜŞ (Kırklareli Üni.)
Doç. Dr. Ufuk GENÇEL (İzmir Demokrasi Üni.)
İbrahim TUTAR (YMM)
Süleyman DEMİR (YMM)
Şaban KÜÇÜK (YMM)
Dr. Sezgin Cüneyt YEŞİLKAYA (Vergi Danışmanı) (TESK)
Dr. İbrahim Bayar (TOBB Birinci Hukuk Müşaviri V.)
Saygın KARABACAK (YMM) (TÜRMOB)



İÇİNDEKİLER TABLOSU

YÖNETİCİ ÖZETİ	5
1- GİRİŞ	6
2- VERGİ ve ADALET KAVRAMI	7
3- DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER	12
3.1- GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	12
3.1.1- Gelir Vergisinin Konusu ve Kapsamına İlişkin Değerlendirmeler	12
3.1.1.1- Gelirin Tanımına ve Kapsamına Yönelik Değerlendirmeler	12
3.1.1.2- Kazanç Türleri İtibarıyla Oluşan Vergi Yüküne İlişkin Örnek Çalışma	14
3.1.2- Ücret Gelirlerinin Beyan Esasına Göre Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirme	16
3.1.3- Basit Usul Tamamen Kaldırılmalıdır	18
3.1.4- Vergi İstisna ve Muafiyetleri ile Artışlarda Standart Uygulamalar Getirilmelidir	19
3.1.5- Giderler Ve İndirimlere İlişkin Değerlendirmeler	19
3.1.5.1- Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Gider ve Maliyet Kısıtlamaları Gözden Geçirilmelidir	19
3.1.5.2- Asgari Geçim İndirimi Tüm Mükelleflere Şamil Olacak Şekilde Yeniden Getirilmelidir	20
3.1.5.3- Engellilik İndirimi	20
3.1.5.4- Ticari Kazançlarda Eşe Yapılan Ödemeler Gider Yazılabilmelidir	20
3.1.6- Beyan Verme Durumu Ve Vergi Dilimlerine Yönelik Değerlendirmeler	21
3.1.6.1- Bütün Gelir Vergisi Mükelleflerinin İhtiyari Beyanname Verme Hakkı Olmalıdır	21
3.1.6.2- Medeni Durum ve Çocuk Sayısına Göre Farklılaşan Vergi Dilimleri Uygulaması Önerilmektedir	21
3.1.6.3- Tarife Dilimleri İle Dilimlere İsalet Eden Tutarlar Gözden Geçirilmeli ve Değiştirilmelidir	21
3.1.7- Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. Maddesi Yeniden Düzenlenmelidir	23
3.2- KURUMLAR VERGİSİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER	23
3.2.1- Kurum Kazançlarına Yönelik Küresel Baskının Kısa Tarihçesi	25
3.2.2- Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması	29
3.2.3- Süper Karların Vergilendirilmesi	34
3.3- SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER ve ÖNERİLER	38
3.3.1- Vergi Sisteminde Servet Vergilerinin Yeri Ve Önemi Ne Olmalıdır?	38
3.3.2- Motorlu Taşıtlar Vergisi	40



3.3.3- Emlak Vergisi	40
3.3.4- Tek Bir Servet Vergisi Modeli Önerisi	43
3.4- DOLAYLI VERGİLERLE İLGİLİ GENEL DEĞERLENDİRME	44
3.4.1- Katma Değer Vergisine Yönelik Değerlendirme Ve Öneriler	50
3.4.2. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Değerlendirme Ve Öneriler	51
3.4.3- Damga Vergisine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler	53
4- SONUÇ	56
KAYNAKÇA	59

YÖNETİCİ ÖZETİ

Türk Vergi Sisteminin “Vergi Adaleti Kavramı Bakımından Değerlendirilmesi” adlı bu çalışma, Vergi Konseyi bünyesinde aynı adla oluşturulan çalışma grubu tarafından hazırlanmıştır. Çalışmanın amacı Türk Vergi Sisteminin daha adil bir yapıya sahip olması için gerekli fikirlerin ortaya konulmasını sağlamaktır.

Raporun hazırlanması aşamasında akademisyenler, gerek kurumların bünyesinde bağımlı olarak çalışan yeminli mali müşavirler gerekse bağımsız çalışan yeminli mali müşavirler, işçi ve işveren kuruluşu temsilcileri ile sivil toplum kuruluşlarının temsilcilerinden oluşan grup üyelerinin çalışmalarından istifade edilmiştir. Bu yönüyle çalışmada farklı çevrelerden farklı düşüncelerin kavrandığı söylenebilir.

Vergi adaleti, vergiyi ilgilendiren birçok konuyla doğrudan ilgili olduğundan bu çalışmada Vergi Konseyi tarafından oluşturulan diğer çalışma gruplarının çalışma alanlarına giren konular üzerinde durulmamasına hassasiyet gösterilmiştir. Bu amaçla Vergi Usul Kanunu, vergi afları, vergi kanunlarında yer alan istisna, indirim ve muafiyetler gibi konular üzerinde değerlendirme yapılmamıştır. Diğer yandan yapılacak değerlendirmelerin, mevcut vergi kanunları veya idari düzenlemelere ait maddelerin üzerinde detaylı bilgileri içermesinden ziyade Türk Vergi Sisteminin adalet bakımından genel görünümünün ortaya konulmaya çalışılmasına gayret edilmiştir.

Çalışma grubu üyelerinin tecrübeleri ve görüşleriyle hazırlanan bu rapor, dört ana başlıktan oluşmaktadır. Raporun “Vergi ve Adalet Kavramı” başlıklı 2. Bölümünde adalet ve vergi adaleti kavramları irdelenmiş ve literatürde vergi adaletinin ne anlama geldiği, vergi sistemlerinin neden adaleti sağlaması gerektiği konuları üzerinde açıklamalar yapılmıştır. Raporun “Değerlendirme ve Öneriler” başlıklı 3. Bölümünde ise çalışma grubunun Türk Vergi Sisteminin daha adil bir yapıya sahip olması için gerekli gördüğü değerlendirmelere ve önerilere yer verilmiştir. Bu bölüm gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergileri ve harcama üzerinden alınan vergiler konu başlıkları altında değerlendirme ve öneriler içermektedir. Raporun 4 numaralı sonuç bölümünde, daha adil bir vergi sisteminin inşası için önemli olduğu değerlendirilen ve çalışma grubu üyelerinin üzerinde uzlaşa sağladığı öneriler yer almaktadır.

1- GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminin vergi adaleti bakımından genel görünümünü, verilere dayalı olarak, açık bir biçimde ortaya koymak ve bu sonuçlardan hareketle daha adil bir vergi sistemi inşasına yönelik tavsiyelerde bulunmak amacıyla Vergi Konseyi tarafından Vergi Konseyi Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendi uyarınca Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi konulu çalışma grubu oluşturulmuştur.

Çalışma grubu, faaliyetlerini düzenli olarak iki haftada bir çevrim içi toplantılar yaparak gerçekleştirmiştir. Çalışmanın yöntemi, kullanılacak veriler, raporda yer alması gereken metinler gibi konular hakkında uzlaşılarak karar verilmiştir.

Çalışma grubunda, önce üyelere usul hakkında görüşleri sorulmuştur. Akabinde yapılan ilk toplantıda grup üyeleri, Türk Vergi Mevzuatındaki vergi türü ve konuları bakımından ikişer hafta arayla çalışma yapılması ve bu çalışmaların rapor olarak sunulması konusunda uzlaşmışlardır. Bu doğrultuda çalışma grubu üyeleri, raporun 4. bölümünde yer alan vergi türü ve konuları itibarıyla adaletin sağlanmasına yönelik çalışmalarını hazırlayarak Grup Koordinatörüne sunmuşlardır. Grup koordinatörü, kendisine gönderilen çalışmaları konsolide etmiş ve yapılması planlanan çalışma grubu toplantısından önce özet metni grup üyelerinin bilgisine sunmuştur. Yapılan toplantılarda üyeler, bilgilerine sunulan çalışma metinleri üzerindeki görüşlerini belirtmişlerdir.

İki haftada bir yapılan toplantılar sonucunda üzerinde uzlaşılan çalışma metinleri, Koordinatör ve Raportör tarafından konsolide edilmiş ve böylece Çalışma Grubu raporunun taslak hali elde edilmiştir. Taslak üyelerin bilgisine sunularak, nihai rapor metni üzerindeki görüşlerinin alınması sağlanmıştır. Çalışma grubu üyeleri, 19.12.2022 tarihinde yapılan son toplantıda Çalışma Grubu Raporu metni üzerinde uzlaşma sağlamış ve rapora nihai şeklini vermiştir.

Çalışma grubunca Türk Vergi Sistemi üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda gerek yatay eşitlik gerekse dikey eşitlik kavramları yönünden gerekli değerlendirmeler yapılarak iş bu rapor düzenlenmiştir. Yürütülen çalışmalar kapsamında yapılan tespitlere ve değerlendirmelere raporun izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2- VERGİ ve ADALET KAVRAMI

Vergi, mükellefin üzerinde bir yük oluşturarak mükellefin harcamalarını ve gelirini etkiler. Bu yüke ilişkin olarak ‘vergi yükü vatandaşlar arasında adil olarak dağılmakta mıdır?’ sorusu en çok tartışılan konulardan biridir. Adalet üzerinde kolayca anlaşılabilen bir mefhum değildir. Verilecek her cevap bir değer yargısı barındırır. Türk Dil Kurumu’nun sözlüğüne göre adalet ‘yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması’ ve ‘herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme, doğruluk’ gibi anlamlara gelmektedir. Aşağıda internette anonim bulunan iki görsel adalet ve eşitlik kavramının anlaşılmasında bize yardımcı olmaktadır. Çünkü adalet ve eşitlik farklı kavramlardır.



İyi bir vergi sisteminin iki temel unsurunun bulunması gerekir: etkinlik ve adalet. O nedenle, vergilemede adalet iyi bir vergi sisteminin olmazsa olmazlarından biridir. Adaletsiz bir vergi sisteminin başarılı sonuçlar ortaya koyması düşünülemez. Gerek teorik tartışmalarda gerekse uygulamada her ne zaman vergiler ve vergileme konusu gündeme gelse, o gündemin temel bileşenlerinden biri mutlaka adalet ve eşitlik olmaktadır. Vergilemede adalet kavramının kendine özgü bazı yönleri bulunduğu muhakkaktır. Vergilemede adalet denince genelde hukuki adalet değil; iktisadi bir adaletten bahsedildiği düşünülmektedir. Vergilemede iktisadi adalet denilince, farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesi anlaşılmaktadır.

Klasik iktisadi düşüncenin kurucusu kabul edilen Adam Smith’ten çok önceleri de vergi adaleti ile ilgili düşünceler ve fikirler ortaya atılmıştır. Bunlara birçok örnek verilmesi mümkündür. Örneğin, İbn-i Haldun’un Mukaddime adlı meşhur eserinde vergi oranları ve vergi adaleti ile ilgili önemli analizlerin yer aldığı bilinmektedir.

İbn-i Haldun'a göre, devlet yöneticilerinin güvenlik ve lüks harcamaları artış gösterdiğinde kamu harcamaları da artar. Bu da beraberinde topluma, yeni vergi yükümlülüklerin getirilmesi sonucunu doğurur. Vergilerin oranlarını yükseltir. Vergi oranları ve tahsil edilen vergi düzeyi arttıkça devletin harcamaları da artar ve bu artık bir birini besleyen bir sürece dönüşür. Toplumun vergi yükü son derece artmış olur fakat insanlar, vergi yükü artışlarına bir şekilde katlanma ve bu artışları benimseme yolunu tercih ederler ve vergi artışları toplum tarafından ilk başlarda normal olarak algılanır. Devlet yönetimi, vergi çeşitlerini ve vergi oranlarını sürekli olarak arttırdığının farkına toplumun üretim davranışlarının değişmesiyle varabilir. Artan vergiler nedeniyle üretimin marjinal faydası azalacağından toplum artık üretme hususunda istekli davranmayacaktır. Toplum, yüklendiği vergi düzeyi ile emek sarf ederek gerçekleştirdiği üretim sonucunda ortaya çıkan hâsılayı karşılaştırarak, üretmemeyi tercih edebilecektir. Dolayısıyla toplumun üretimden el çekmesiyle devletin vergilendirebileceği alan azalır ve vergi tahsilatı düşer. Devlet yönetimi bu durumun farkına vardığında, söz konusu vergi tahsilatı eksikliğini giderebilmek için vergi oranlarını daha arttırmaya karar verir. Arttırılan vergi oranları öyle bir noktaya gelir ki bu nokta aşıldığında artık üretimden elde edilebilecek bir fayda kalmayacaktır. Bu nokta aşıldığında toplum açısından üretim maliyetleri oldukça yüksektir ve vergi yükü de katlanılamaz düzeyde ağırlaşmıştır. Bundan sonra devlet yöneticileri, sürekli biçimde vergileri çeşitlendirerek ve vergi oranlarını arttırarak gelir eksikliğini giderebileceklerine ve daha çok vergi tahsil edebileceklerine inanırlar. Bu sarmal, toplumsal üretim tamamen durana kadar devam ettirilir. Devlet yönetimi, bu sarmalı devam ettirmenin, üretimi tamamen sonlandırdığı sonucunu tespit ettiğinde, üretimin ve vergi tahsilatının devamlılığı için üretenlere daha az vergi yüklemenin akılcı olduğunu fark eder.

Adam Smith vergilerin yalnızca jandarma devletin kamu harcamalarını karşılamaya dönük alınmasını, vergi alınırken de vergilemede iktisadi eşitliğin dikkate alınması gerektiğini savunmuştur. Smith'e göre devletin tebaasından her biri, devletin devamına iktidarı oranında yani devletin himayesi altında elde ettiği gelirle orantılı olarak iştirak etmelidir. Smith'in eşitliği ödeme gücüne dayanan eşitliktir.

Bir vergi sisteminin adalete katkıda bulunabilmesi için durumları aynı olan mükellefler aynı şekilde vergilenmelidir. Ödeme güçleri aynı olan mükelleflerin aynı tutarda vergi ödemesine *yatay eşitlik* denir. Eğer bir vergi mükellefi bir diğerinden daha yüksek bir ödeme gücüne sahipse daha fazla vergi ödemesi ise *dikey eşitlik* olarak kabul edilir. Dikey eşitlik az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınmasını gerektirir. Dikey eşitlik gelirleri ve

servetleri yüksek olan mükelleflerin düşük olanlara oranla daha fazla vergi ödemesi ile gerçekleşir. Yatay eşitlik ise aynı durumda olan kişilerin aynı oranlarda vergilendirilmesidir.

Bir vergi sistemi hem yatay eşitliği, hem de dikey eşitliği sağlayabiliyorsa vergi adaleti sağlanmış kabul edilir. Eşitlik ile adalet günlük dilde aynı anlamda kullanılabilir. Ancak farklı olanlara eşit davranmak adaleti sağlamaz. Diğer bir anlatımla, eşitliği sağlamak adaleti sağlamayabilir. Örneğin, vergilemede dikey eşitliği sağlamak için farklı ödeme gücü olanlara eşit davranılmaması gerekmektedir.

Vergiler amaçlarını ifa edebilmek için etkin olmalıdır ancak adil de olmalıdır. Bu da, vergilemede etkinlik ile adalet arasında hassas bir dengenin sağlanması ve bunun sürdürülmesi ile mümkündür. Bu hassas denge, hemen hemen her ülkenin mevzuatında açık veya zımni olarak yer almaktadır. 1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73.maddesinde vergilemede adalet konusu ön plana çıkarılmış ve “Herkes ..., mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır...” hükmüne yer verilmiştir.

Ödeme gücü teorisinde vergilendirmede kamusal hizmetlerden elde edilen fayda nazara alınmamakta, yalnızca bireylerin mali güçleri dikkate alınmaktadır. Bu ilke kamusal hizmetlerin maliyetini veri kabul eder ve kısmi denge analizi çerçevesinde söz konusu hizmetlerin maliyetinin adilane bir biçimde toplum bireyleri arasında nasıl paylaştırılacağına odaklanır.

Ödeme gücü ilkesine göre vergi, ödeme gücünü temsil ettiği varsayılan gelir, servet ve harcamaya göre alınması halinde adil olacaktır. Ödeme gücünü yakalamada kullanılabilecek vergisel araçlar; artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma kuramı ile muafiyet, istisna ve indirimleri kapsayan vergi harcamalarından müteşekkildir. Fayda teorisine göre ise vergilendirmede bireylerin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaları esas olmalı ve vergi yükü faydalanma derecesi ile orantılı olarak belirlenmelidir.

Ödeme gücü vergilemede hem yatay hem de dikey adaleti dikkate alır. Ödeme gücü ilkesine göre herkes kamu harcamalarının finansmanına mali gücü nispetinde katkıda bulunmalıdır. Ödeme gücünün göstergeleri; kişinin geliri, serveti ve harcamalarıdır. Ödeme gücü perspektifinden bu üç kategorinin hepsi bir bütün olarak veya ayrı ayrı olarak ödeme gücünün değişik yansımaları olarak kabul edilmeli ve ayrı ayrı vergilendirilmelidir. Diğer taraftan, bu

üçlü ayırımın daha sade ve daha bilindik bir diğer görünümünde, vergilerin “doğrudan ve dolaylı vergiler” şeklindeki ikili sınıflandırmasının da vergi adaletini yakından ilgilendiren sistematik bir soruna kaynaklık edebileceğinin de farkında olunmalıdır. Vergi gelirlerinin ağırlıklı olarak doğrudan vergilerden mi yoksa dolaylı vergilerden mi müteşekkil olacağı kararı da, vergi adaleti bağlamında vergi yükünün dağılımını etkileyen önemli bir tercihtir. Bu konudaki tercihin, söz gelimi tüketim harcamalarından alınan dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payını orantısız biçimde yüksek tutmanın, gelir seviyesi ve bundan etkilenen marjinal tüketim eğilimi farklılıklarına bağlı olarak, belli grupların gelirlerine kıyasla daha yüksek bir vergi yüküne maruz kalmalarına sebebiyet vererek vergi adaletini zedeleme potansiyeli barındıracağı açıktır. Buradaki sorun, tüketim kalıplarının temel ihtiyaçlar seviyesinden uzaklaşmaya fazla imkan bırakmadığı gelir grupları bakımından, “harcamalar” faktörünün gerçek anlamda bir ödeme gücü göstergesi olma niteliğini yitirmesinden kaynaklanmaktadır. Bu yapısal açmaz, Raporumuzun 3.4.1 bölümünde daha ayrıntılı biçimde ele alınmaktadır.

Ancak ödeme gücüne ilişkin temel zorluk, bu gücün ölçütlerinin nasıl belirleneceğidir. Ölçütler belirlendikten sonra bunların, istenilen sonuca ulaşma bakımından tatmin edici olamaması sorunu da ortaya çıkabilir. Bunun yanında, vergi adaletine ulaşılabilmesi için vergi önünde eşitlik ilkesinin de çok önemli bir anlam ve işlevi vardır. Vergi kanunları önünde eşitlikten amaçlanan, mali normlarla düzenlenen uygulamalar karşısında bütün herkesin aynı muameleye tâbi tutulmasıdır.

Vergilemede eşitliğin sağlanabilmesi için cevaplandırılması gereken soru, eşitliğin neye göre tespit edileceğidir. Bu tespitte dikkate alınması gereken temel prensip ödeme gücüdür. Ödeme gücüne göre bir vergilendirme için de, mükelleflerin ödeme gücüne dayanak teşkil eden kaynakların (gelir, servet ve harcama) farklı uygulamalara tabi tutulması gerekir.

Adalet değerlendirmesi yapılırken mükelleflerin sadece tek bir vergi karşısındaki durumu değil, bütün sistem içindeki vergi ve benzeri mali yükümlülükler karşısındaki durumunun dikkate alınması gerekir. Bunun yanında, yapılacak yasal düzenlemeler, adaletin sağlanmasına ancak sınırlı katkıda bulunabilir. Belirleyici olan, söz konusu düzenlemelerin uygulamaya nasıl yansıdığıdır. Vergi kanunları ne kadar adil hazırlanırsa hazırlansın, esas olan vergi uygulamalarının vergi kanunları ile ne ölçüde örtüştüğü, bütünlük arz ettiğidir. Vergi

uygulamaları, vergi kanunlarıyla çeliştiği sürece kanunlar ne kadar adil hazırlanırsa hazırlansın, gerçek manada adaletten bahsetme olanağı söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere vergilemede adaletin sağlanmasının temel ölçütü ödeme gücüdür. Ödeme gücünün doğru tespiti ve buna bağlı olarak vergi alınması adaletin sağlanmasına yönelik politikaların temelini oluşturacaktır. Bu noktada, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan kriterler: asgari geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı ve vergi harcamalarıdır. Vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan teknikler olarak adlandırılan bu yöntemler aynı zamanda vergi adaletini sağlamaya da yardımcı olmaktadır. Ayrıca, modern vergi sistemlerinde vergilemede fayda prensibinden ziyade ödeme gücü ilkesi kullanıldığı için ödeme gücünün belirlenmesi hayati bir öneme sahiptir.

Kapitalist paradigmanın hakim olduğu bir sistemde gelir dağılımındaki dengesizlikler bir ölçüde azaltılabilir ancak bu dengesizliklerin tamamen ortadan kaldırılma olanağı yoktur. Benzer şeyleri vergilemede adaletin sağlanması için de söylemek mümkündür. Vergilemede adaletin tamamen gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Mühim olan vergilemede adaletsizliğin minimize edilmesidir. Bunun için de yapılması gereken şey, vergilemede adalet ile etkinlik arasında dengeyi sağlayacak toplumun benimseyeceği bir vergi sistemi tasarlamaktır.

Ödeme gücüne ulaşmada ve dolayısıyla vergilemede adaletin sağlanmasında yararlanılan yöntemlerden biri tercih edilebileceği gibi, birkaçı veya tamamı da birlikte pekâlâ kullanılabilir. Vergilemede dikey adaletin sağlanabilmesi için vergi ödeme gücü fazla olanın az olana göre daha fazla vergi ödemesi gerekir. Bunun tersi de doğrudur. Örneğin muafiyetler, ayırma kuramı gibi teknik yöntemler kullanılarak engellilerin daha az vergi ödemesi sağlanabilir. Vergi tarifelerinden artan oranlı tarife de vergi ödeme gücü fazla olanın az olana göre daha fazla vergi ödemesini sağlamaktadır.

Az kazananın az, çok kazananın çok vergi alma mantığına dayanan artan oranlılık ödeme gücüne ulaşmada kullanılan en önemli vergisel araçlardan biridir. Özellikle vergilemede dikey adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilere başvurulması kabul görmektedir. Dilimli artan oranlılık basit artan oranlılığın ortaya çıkardığı adaletsizliği ortadan kaldıran bir yöntemdir. Basit artan oranlılıkta ortalama vergi oranı sabit iken, dilimli artan oranlılıkta vergi matrahı arttıkça ortalama vergi oranı da artmaktadır. Ortalama vergi oranı arttıkça mükellefin vergi yükü ve dolayısıyla katlandığı fedakârlık da artar. Çünkü ortalama vergi oranı, oransal olarak mükellefin gelirinin ne kadarının vergiye gittiğini göstermektedir.

Emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirmeye tâbi tutulması ayırma ilkesi olarak adlandırılır. Ayırma kuramının arka planında emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha güç elde edildiği ve bu nedenle emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha düşük orandan vergilendirilmesinin vergilemede adalet açısından daha adil olacağı yönündeki inanış yatmaktadır. Ayırma kuramı ile emek gelirlerine sermaye gelirleri karşısında bir nevi avantaj sağlanmış olmaktadır.

Muafiyet ve istisnalar en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramına yardımcı olarak ödeme gücüne ulaşmada kullanılabilir. Muafiyetler kullanılarak vergi ödeme gücü olmayan bazı grupların vergi ödememesi veya az ödemesi bir başka ifadeyle, bir gruba karşı vergi kısıtlaması sağlanmaktadır. Muafiyet ve istisnalarla kişilerin ödeme güçlerindeki farklılıklar dikkate alınmaktadır.

Modern ülkelerin büyük çoğunluğunda kişisel gelir vergisi artan oranlı olarak uygulanmakla birlikte, son yıllarda bu vergiyi düz oranlı olarak uygulamaya başlayan ülkelerin sayısı çok ciddi bir artış göstermiştir. Bu ülkeler arasında eski doğu bloku ülkeleri belirgin bir ağırlığa sahip olmasına karşın, Suudi Arabistan gibi ülkeler de düz oranlılığı benimsemiş durumdadır. Ancak, bu ülkelerin büyük çoğunluğunu küçük ölçekli eski Doğu Bloku ülkelerinin oluşturduğu gözden kaçırılmamalıdır. Gelir vergisinde adaleti sağlamak için artan oranlı tarife tercih edilmektedir. Tüketim vergilerinde hem ekonomik etkinlik nedeni hem de artan oranlı tarifenin tüketim vergilerinde uygulanmasındaki teknik zorluk nedeniyle düz oranlı tarife kullanılmaktadır.

3- DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER

3.1- GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Çalışma grubu üyeleri tarafından Gelir Vergisi Kanununu uygulamaları kapsamında vergi adaletinin sağlanmasına yönelik yapılan tespitler ve bunlara yönelik çözüm önerileri aşağıda başlıklar altında sınıflandırılmış ve açıklanmıştır.

3.1.1- Gelir Vergisinin Konusu ve Kapsamına İlişkin Değerlendirmeler

3.1.1.1- Gelirin Tanımına ve Kapsamına Yönelik Değerlendirmeler

Kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi zordur. Gelir nihayetinde bir servet unsuruna veya harcamaya dönüşmektedir. Kazandığı gerçek gelirini beyan etmeyen

mükellef, servetindeki veya harcamalarındaki artışın kaynağını izah etmeli ve söz konusu artışın vergiye tabi olmayan kaynaklardan elde ettiğini ispat etmelidir. Eğer bu ispat yapılamıyorsa bu gelir, diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmelidir. Bunun için gelir vergisinin tabanının genişletilmesi elzemdir. Bu konudaki değerlendirmeler için sunulan çözüm önerileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Gelirin tanımının “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safı tutarıdır” şeklinde değiştirilmesi düşünülmelidir.
- Gelir Vergisi Kanununun diğer kazanç ve iratları düzenleyen mükerrer 80. maddesine torba bir madde olarak kaynağı izah edilemeyen gelirler de koyulmalıdır.
- Gelir unsurları içerisinde yer alan diğer kazanç ve iratlar; kaynağı belirli olmayan veya belirlenemeyen ve ilk 6 gelir unsuruna girmeyen bütün gelirleri kapsayacak hale getirilmelidir. Bu değerlendirmeye göre gelir vergisinde adaletin sağlanması için gelir üzerinden alınan vergi gelirlerinin yeterli düzeye gelmesi gerekir. Bu nedenle gelir vergisinin geniş kitleler tarafından benimsenmesi gerekir. Bunun için gelirin tanımının safı artış kuramına göre yapılması önerilmektedir. Böylece aynı geliri elde edenlerin aynı oranda vergilendirilmeleri sonucunda vergi adaletinin ve vergide eşitliğin sağlanması hedeflenmektedir. Dolayısıyla gelirin tanımının belirlenmesinde diğer kazanç ve iratların, daha önce belirtilen gelir unsurlarında yer almayan tüm diğer kazanç ve iratları kapsar şekilde düzenlenmesi gereklidir. Böylelikle kaynak kuramı kademeli olarak terk edilmeli ve yerine net artış kuramı gelir vergisine hakim sistem olmalıdır. Gelirin niteliğinin bu şekilde kabulü, tüm gelir akımlarının sistem içine alınmasını böylelikle vergi tabanının genişletilmesini ve vergi adaletinin gerçekleşmesini sağlayabilecektir.
- Gelir Vergisi Kanununa şu eklemenin yapılması düşünülmelidir: “Bu kanunda aksi belirtilmedikçe brüt gelir, hangi kaynaktan türetilmiş (elde edilmiş) olursa olsun tüm gelirleri (aşağıda sayılan gelir unsurlarını da içeren) kapsamalıdır”
 - Ticari ve zirai kazançlar,
 - Ücretler,
 - Serbest meslek kazançları,
 - Gayrimenkul sermaye iratları,

- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.”

Ticari kazançla ilgili bir değerlendirmede Gelir Vergisi Kanununda devamlılık kavramının çok net bir biçimde tanımlanması gerektiği yönündedir. Örneğin taşınmaz veya taşınır alım satımı faaliyetlerinde bu faaliyeti tüccar olarak yerine getirenlerle arızı olarak yapanlar arasındaki ayrımın net bir biçimde yapılması bir gerekliliktir.

3.1.1.2- Kazanç Türleri İtibarıyla Oluşan Vergi Yüküne İlişkin Örnek Çalışma

Kazanç türleri itibarıyla oluşan farklı vergi yükleri söz konusu olmaktadır. Aşağıda buna ilişkin bir örnekleme yapılmıştır. Örnek çalışmada 2023 yılına ilişkin 4 gelir veya kazanç grubu belirlenmiş, bu kazanç ve iratlardan 150.000, 500.000, 1.000.000 ve 4.000.000 TL tutarlarında gelirler elde edildiği durumlarına göre çeşitli kazanç türlerine göre vergi yükü hesaplanmıştır.

Tablo 1: Çeşitli Kazanç Türlerine Göre Oluşan Vergi Yükü Tablosu

Sıra No	Gelir ve Kazanç Türü	Vergiye Tabi Gelir 2023	Hesaplanan Gelir Vergisi 2023	Vergi Yükü (%)	Sıra No	Gelir ve Kazanç Türü	Vergiye Tabi Gelir 2023	Hesaplanan Gelir Vergisi 2023	Vergi Yükü (%)
1	Ticari Kazanç	150.000,00	26.500,00	17,667	17	1 yıldan uzun süreli TL mevduat dönemsel getiri (faiz, kar payı, vb.)	150.000,00	0,00	0,000
		500.000,00	131.400,00	26,280			500.000,00	0,00	0,000
		1.000.000,00	306.400,00	30,640			1.000.000,00	0,00	0,000
		4.000.000,00	1.461.400,00	36,535			4.000.000,00	0,00	0,000
2	Zirai Kazanç (Gerçek Usul)	150.000,00	26.500,00	17,667	18	Her nevi yurtiçi tahvil ve bono ile TOKİ ve ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymet (Altına dayalı ihraç Edilenler hariç) alım satım kazancı	150.000,00	15.000,00	10,000
		500.000,00	131.400,00	26,280			500.000,00	50.000,00	10,000
		1.000.000,00	306.400,00	30,640			1.000.000,00	100.000,00	10,000
		4.000.000,00	1.461.400,00	36,535			4.000.000,00	400.000,00	10,000
3	Ücret*	150.000,00	6.115,00	4,077	19	Hazinece Çıkarılan Altına dayalı ihraç Edilen tahvil, hazine bonusu ile TOKİ ve ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymetlerin alım satım kazancı	150.000,00	15.000,00	10,000
		500.000,00	100.610,11	20,122			500.000,00	50.000,00	10,000
		1.000.000,00	271.624,43	27,162			1.000.000,00	100.000,00	10,000
		4.000.000,00	1.427.048,22	35,676			4.000.000,00	400.000,00	10,000
4	Serbest Meslek Kazancı (SMK)	150.000,00	26.500,00	17,667	20	Borsa İstanbul'da işlem gören (MKYO hariç) ve 1 yıldan az süreyle elde tutulan hisse senedi alım satımı	150.000,00	0,00	0,000
		500.000,00	131.400,00	26,280			500.000,00	0,00	0,000
		1.000.000,00	306.400,00	30,640			1.000.000,00	0,00	0,000
		4.000.000,00	1.461.400,00	36,535			4.000.000,00	0,00	0,000
5	SMK (GVK 18. Mad.)	150.000,00	25.500,00	17,000	21	Borsa İstanbul'da işlem gören MKYO ait ve 1 yıldan az süreyle elde tutulan hisse senedi alım satımı	150.000,00	15.000,00	10,000
		500.000,00	85.000,00	17,000			500.000,00	50.000,00	10,000
		1.000.000,00	170.000,00	17,000			1.000.000,00	100.000,00	10,000
		4.000.000,00	1.461.400,00	36,535			4.000.000,00	400.000,00	10,000
6	Konut Kira Geliri**	150.000,00	18.430,00	12,287	22		150.000,00	0,00	0,000



		500.000,00	105.150,00	21,030		Borsa İstanbul'da işlem görmeyip, SPK Kurul kaydına Alınmış banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla 2 yıl içerisinde elden çıkarılan hisse senedi alım satım kazancı	500.000,00	0,00	0,000
		1.000.000,00	253.900,00	25,390			1.000.000,00	0,00	0,000
		4.000.000,00	1.221.400,00	30,535			4.000.000,00	0,00	0,000
7	(Konut Kira Geliri hariç) Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ) (tevkif Edilmiş)	150.000,00	30.000,00	20,000			150.000,00	26.500,00	17,667
	(Konut Kira Geliri hariç) G.M.S.İ. (tevkif Edilmemiş)	150.000,00	26.500,00	17,667			500.000,00	131.400,00	26,280
	(Konut Kira Geliri hariç) G.M.S.İ. (tevkif edilmiş veya edilmemiş)	500.000,00	131.400,00	26,280	23	Borsada işlem görmeyip ve banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla 2 yıl içerisinde elden çıkarılan hisse senedi alım satım kazancı	1.000.000,00	306.400,00	30,640
		1.000.000,00	306.400,00	30,640			4.000.000,00	1.461.400,00	36,535
		4.000.000,00	1.461.400,00	36,535					
8	Yurtiçinde İhraç Edilen Her nevi tahvil ve bono faizi (Hazinece ihraç edilen Altına Dayalı Devlet İç Borçlanma Senetlerinin Faizleri hariç)	150.000,00	15.000,00	10,000			150.000,00	0,00	0,0000
		500.000,00	50.000,00	10,000	24	Borsa İstanbul'da işlem gören ve 1 yıldan fazla elde tutulan hisse senedi alım satım kazancı	500.000,00	0,00	0,0000
		1.000.000,00	100.000,00	10,000			1.000.000,00	0,00	0,0000
		4.000.000,00	400.000,00	10,000			4.000.000,00	0,00	0,0000
9	Hazinece ihraç edilen Altına Dayalı Devlet İç Borçlanma Senetlerinin Faizleri	150.000,00	0,00	0,000			150.000,00	0,00	0,0000
		500.000,00	0,00	0,000	25	Tam mükelleflere ait olup 2 yıldan fazla sürede elde tutulan hisse senedi alım satım kazancı	500.000,00	0,00	0,0000
		1.000.000,00	0,00	0,000			1.000.000,00	0,00	0,0000
		4.000.000,00	0,00	0,000			4.000.000,00	0,00	0,0000
10	Kar Payı (hisse senedi, iştirak payları ve katılma intifa senedine ilişkin)***	150.000,00	15.000,00	10,000			150.000,00	0,00	0,0000
		500.000,00	53.500,00	10,700	26	Hisse senedi yoğun BYF katılma belgelerinin 1 yıl içerisinde elden çıkarma kazancı	500.000,00	0,00	0,0000
		1.000.000,00	131.400,00	13,140			1.000.000,00	0,00	0,0000
		4.000.000,00	661.400,00	16,535			4.000.000,00	0,00	0,0000
11	Menkul Kıymet Yatırım Ortaklığı (MKYO), Gayrimenkul Yatırım Ort. (GMYO) ve Girişim Sermayesi Yat. Ort.(GSYO) Kar Payı	150.000,00	0,00	0,000			150.000,00	15.000,00	10,0000
		500.000,00	53.500,00	10,700	27	(Hisse senedi yoğun BYF katılma belgelerinin 1 yıl içerisinde elden çıkarma kazancı hariç) BYF katılma belgeleri elden çıkarma kazancı	500.000,00	50.000,00	10,0000
		1.000.000,00	131.400,00	13,140			1.000.000,00	100.000,00	10,0000
		4.000.000,00	661.400,00	16,535			4.000.000,00	400.000,00	10,0000
12	Hisse senedi yoğun ve 1 yıldan az Menkul Kıymet Yatırım Fonu (MKYF), Borsa Yatırım Fonu (BYF) Kar Payı (fona iade)	150.000,00	0,00	0,000			150.000,00	15.000,00	10,0000
		500.000,00	0,00	0,000	28	1 yıldan uzun VDMK, İDMK, İTMK, VTMK, Katılma intifa senedi, Kira sertifikaları, Gayrimenkul kira sertifikaları ve Kar-zarar ortaklığı belgesi alım satım kazancı	500.000,00	50.000,00	10,0000
		1.000.000,00	0,00	0,000			1.000.000,00	100.000,00	10,0000
		4.000.000,00	0,00	0,000			4.000.000,00	400.000,00	10,0000
13	Hisse Senedi yoğun olmayan MKYF ve BYF kar payı	150.000,00	15.000,00	10,000			150.000,00	0,00	0,0000
		500.000,00	50.000,00	10,000	29	Borsada işlem gören aracı kuruluş varantları elden çıkarma kazancı	500.000,00	0,00	0,0000
		1.000.000,00	100.000,00	10,000			1.000.000,00	0,00	0,0000
		4.000.000,00	400.000,00	10,000			4.000.000,00	0,00	0,0000
14	1 Yıldan Uzun Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler (VDMK), İpoteğe Dayalı Men. Kıy. (İDMK), İpotek Teminatlı ve Varlık Teminatlı Menkul Kıymetler (İTMK), (VTMK), Kira sertifikaları, Gayrimenkul kira sertifikaları Dönemsel Getiri (kar payı, faiz vb.)	150.000,00	15.000,00	10,000			150.000,00	0,00	0,0000
		500.000,00	50.000,00	10,000	30	Hisse senetlerine veya endekslerine dayalı Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım satım kazancı	500.000,00	0,00	0,0000
		1.000.000,00	100.000,00	10,000			1.000.000,00	0,00	0,0000
		4.000.000,00	400.000,00	10,000			4.000.000,00	0,00	0,0000
15	Kar Zarar Ortaklığı Belgeleri Kar Payı	150.000,00	22.500,00	15,000			150.000,00	15.000,00	10,0000
		500.000,00	75.000,00	15,000	31	(Hisse senetlerine veya endekslerine dayalı Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım satım kazancı) Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmeleri alım satım kazancı	500.000,00	50.000,00	10,0000
		1.000.000,00	150.000,00	15,000			1.000.000,00	100.000,00	10,0000
		4.000.000,00	600.000,00	15,000			4.000.000,00	400.000,00	10,0000
16	Repo Faiz Geliri	150.000,00	22.500,00	15,000			150.000,00	0,00	0,0000
		500.000,00	75.000,00	15,000	32	Kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile altın veya döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat ile katılım hesaplarının Dönemsel Getirileri (Faiz, Kar Payı, vb.)	500.000,00	0,00	0,0000
		1.000.000,00	150.000,00	15,000			1.000.000,00	0,00	0,0000
		4.000.000,00	600.000,00	15,000			4.000.000,00	0,00	0,0000



--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**Ücret gelirleri için gelir vergisi hesaplanırken 193 sayılı GVK'nın 23/18 maddesindeki asgari ücret istisnası uygulanmıştır.*

***Konutun kiraya verilmesinden elde edilen gmsi üzerinden gelir vergisi hesaplanırken 193 sayılı GVK'nın 74. Maddesinde yer alan %15 oranındaki götürü gider uygulaması ve aynı Kanun'un 21. Maddesinde yer alan konut kira geliri istisnası uygulanmıştır. (2023 yılı için 370.000 TL'nin altındaki konut kira gelirleri için 21.000 TL istisna)*

**** Kar paylarına ilişkin gelir vergisi hesaplanırken 150.000 TL üstünde gelir elde eden ve kar paylarına ilişkin gelirlerini beyan etmek zorunda olanlar için 193 sayılı GVK'nın 21/3 maddesindeki istisna uygulanmıştır.*

Yukarıdaki tabloda örnek üzerinden yapılan hesaplamalarda kazanç türüne göre oldukça farklı vergi yüklerinin ortaya çıkması dikkat çekicidir. Bazı kazanç türlerinde %0 olan vergi bazılarında %10 veya %20 üstüne çıktığı görülmektedir. Pasif nitelikte olan diğer bir ifadeyle reel ekonomiden ziyade finans ya da rant ekonomisinden elde edilmiş olan ve yapısı gereği genellikle risk içermeyen kazançların %0 veya %10 gibi oldukça düşük sayılabilecek bir vergi oranının tabi tutulmuş olmasının ayırma kuramı bağlamında vergi adaleti ilkesine uygun düşmediği rahatlıkla ileri sürülebilir.

Mevcut düzenlemeler çerçevesinde en fazla vergilendirilen kazançların ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iratları ile Borsa İstanbul'da işlem görmeyen ve 2 yıl içerisinde elden çıkarılan hisse senedi alım satım kazancının olduğu tespit edilmiştir. Vergi yükü fazla olan kazançlar reel sektörden elde edilen, yatırım, emek ve sermayeye dayanan, böylece de kaybetme riskini beraberinde taşıyan kazançlardır. Yapılan örnek hesaplama sonucunda Gelir Vergisinin, reel sektörden ziyade, pasif nitelikteki gelir ve kazançları (reel yatırımı olmayan, emek ve organizasyon içermeden kazanılan faiz ve benzeri nitelikteki gelir ve kazançları) daha fazla destekleyici bir yapıda olduğu ortaya çıkmaktadır.

Yatırımı, üretimi ve beraberinde istihdamı artırmaya yönelik kazançları, ötekilerine göre daha ağır vergilendiriyor olmasının adaleti zedelediği açıktır. Buna ek olarak aynı zamanda Türkiye'ye yapılacak reel sektör yatırımlarına da olumsuz etkiye bulunduğu söylenebilir. Bu adaletsizliğin ve negatif ayrıştırmanın, Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67. Maddesindeki düzenlemelerinden kaynaklandığı aşikardır.

3.1.2- Ücret Gelirlerinin Beyan Esasına Göre Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirme

Ücretlilerin mevcut Gelir Vergisi uygulamasına göre beyanname vermeksizin stopaj yoluyla vergilendirilmesinin adalet ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Mevcut uygulamada ücretliler giderlerini indirim konusu yapamamaktadır. Beyanname verilmemesi

sonucunda ücret gelirinin elde edilmesi için ücretliler tarafından katlanılan giderlerin gelirler üzerinden indirilememesi adaletsizliğe neden olan temel sebebidir. Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre her bir kazanç unsuru için gelirin gayri safi tutarından indirilmesine yönelik hükümler vardır. Gelir unsurları içerisinde tahakkuku ve tahsili tamamen beyan usulüne dayanan ticari kazanç, serbest meslek kazancı ile gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançta temel olarak bu kazançların elde edilmesi için yapılan giderlerin gelirden indirilmektedir. Bu sayede vergilendirilecek safi kazanç tutarına ulaşılması hedeflenmektedir.

Gelir Vergisi Kanununda ticari kazanç, serbest meslek kazancı ile gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançta safi kazançta ulaşılması için izlenen gider yönteminin beyan edilmesi mümkün olan bütün kazançlar için geçerli olması gerekmektedir. Bu sayede bütün kazanç türleri için vergilendirmenin safi kazanç üzerinden yapılması sağlanacaktır.

Hülasa, ücret geliri elde edenlerden dileyenlerin beyanname verebilmesine imkan tanıyan düzenlemeler yapılması bir gerekliliktir. Mevcut durumda bazı şartların oluşması halinde ücret geliri elde eden ücretliler beyanname verebilirken bunun dışında kalan ücretliler için beyanname verilmesi söz konusu olamamaktadır. Bu durum tacirler, serbest meslek erbabı ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ile ücretliler arasında adaletsizliğe yol açtığı gibi ücretliler arasında dahi benzer sorunlara neden olmaktadır.

Ücret geliri elde edenlerin safi kazancının hesaplanmasında dikkate alınması gereken giderler ise ticari kazanç, serbest meslek kazancı ile gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançta olduğu gibi ücretin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması zorunlu giderler olmalıdır. Bu giderler ise ücretlilerin çalışmasıyla ilgili olmak şartıyla işe gidiş ve gelişleri için yaptığı harcamalar, kendisinin ve ailesinin sağlık ruh ve beden sağlığına yönelik tedavi ve ilaç harcamaları, çalışma süresi içerisinde kullandığı kıyafetlerine yönelik harcamalar, işle ilgili becerilerini geliştirmek için aldığı eğitim, kurs, vb. kişisel gelişim harcamalarından oluşmalıdır.

Bu konuyla ilgili olarak sunulan çözüm önerileri şu şekildedir.

- Teknik ve finansal alt yapı çalışmaları için belli bir geçiş sürecinden sonra tüm ücretlilere, diğer mükellefler gibi yıllık beyanname verme imkanı sağlanmalıdır.

- Ücretlilerin, verecekleri yıllık beyannamelerinde ücretin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için zorunlu olan giderlerini safi kazancın tespitinde gider olarak brüt ücretten indirebilmesine olanak sağlanmalıdır.
- Ücretlilere beyanname verme imkanı tanıyan düzenlemeler berberinde diğer kazanç türlerini elde edenlere sağlanan vergiye uyumlu mükellef indirimi veya 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesinde yer alan bağış ve indirimlerin matrahtan indirilebilmesi gibi teşviklerinden ücret geliri elde edenlerin de faydalanmasını sağlamalıdır.

3.1.3.- Basit Usul Tamamen Kaldırılmalıdır

GVK'nın mükerrer 20/A maddesinde yer alan basit usulde verilendirilen mükelleflere istisna uygulamasının adaleti sağlama noktasındaki sorunları büyüteceği değerlendirilmektedir. Çünkü vergilendirme sisteminde asıl olan defter ve belge düzeninin sağlanmasıdır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflere istisna tanınması sayıca yüksek bir kesimin vergi farkındalığını sıfırlamıştır. Ayrıca uygulamanın kendi içinde de sorunlu olduğu görülmektedir. Aynı faaliyeti gösteren ve birbirine yakın düzeyde gelir elde eden mükelleflerden birinin basit usul sayılarak gelir vergisinden istisna edilmesi ancak bir diğerinin gerçek usulde vergilendirilerek istisnadan yararlandırılmaması dikey adaletin sağlanması yönüyle de yanlışlıklar içermektedir. Bu sorunun kaynağı GVK'nın basit usul şartlarını içeren 51.maddesidir. Bu maddeye göre, kanun koyucu, (biri daha sonra yürürlükten kaldırılan) 12 bent ile sayılan bazı faaliyetlerin basit usulün kapsamına girmesini uygun görmemiştir. Örneğin Uşak ilinde yıllık satışlarının tutarı (2022 için) 300.000 TL olan bir lokantacı, diğer şartları da taşıması halinde basit usulden yararlanabilecek ve vergi ödemeyecektir. Ancak komşu il olan Denizli'de 2022 yılında satışları toplamı 120.000 TL olan bir başka lokantacı ise bu faaliyetini büyükşehir belediyesi sınırları içinde yaptığından dolayı basit usulden yararlanamayacağı için beyanname verecek ve çok daha düşük satışlarına rağmen elde ettiği safi gelir üzerinden vergi ödeyecektir.

Söz konusu istisna mükellefler arasında adaletsizliğe yol açarken vazgeçilen vergi harcaması toplumun bütününe yeni vergi yükü olarak yansıyacaktır. Bu nedenle basit usulün tamamen kaldırılması isabetli olacaktır.

3.1.4.- Vergi İstisna ve Muafiyetleri ile Artışlarda Standart Uygulamalar Getirilmelidir

Vergi kanunlarda yer alan maktu tutarların artırılmasında yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme oranının yarısı, Yİ-ÜFE, asgari ücret, memur maaş katsayısı gibi farklı ölçütler kullanılmaktadır. Örneğin çoğu parasal haddin ve tutarın artışı yeniden değerlendirme oranına bağlanmış iken Emlak Vergisi uygulamasında vergi değeri, yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmaktadır. Dolayısıyla bütün bu oranların standartlaştırılması ve mümkünse tek ölçütün kullanılması doğru olacaktır. Bunun yanında vergiden istisna edilen tutarlarda farklılıklar göstermektedir. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı için uygulanan istisna tutarı ile vergiden istisna menkul sermaye iradı tutarı ve vergiden istisna değer artış kazancı tutarı birbirinden farklıdır. Dolayısıyla bu istisnalar da her yıl farklı tutarlarda arttırılmaktadır. Oysaki benzer yaşam standardına sahip vergi mükellefleri için farklı istisna tutarlarının uygulanmaması vergi adaletinin sağlanması bakımından daha doğru olacaktır.

3.1.5- Giderler Ve İndirimlere İlişkin Değerlendirmeler

3.1.5.1- Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Gider ve Maliyet Kısıtlamaları Gözden Geçirilmelidir

Bu kapsamda işlem vergilerinin vergi matrahına eklenmesi uygulamasına son verilmeli ve mahsup ya da iade edilmeyen tüm işlem vergilerinin gider ya da maliyet olarak dikkate alınmasına izin verilmelidir. Örneğin, özel iletişim vergisi gelir veya kurumlar vergisinde gider olarak dikkate alınamamaktadır. Bu tür uygulamalara son verilmesi ile vergiden vergi alınması da önlenmiş olacaktır.

Yine bu konu başlığı altında serbest meslek kazancının elde edilmesiyle ilgili harcamaların gider yapılmasına ilişkin sınırlamalar da değerlendirilmiştir. Serbest meslek erbabının, mesleğinin ifasıyla ilgili olarak yaptığı giderlere sınırlama getirilmemesi ve bunlara indirim olanağının sağlanması gerekmektedir. Örneğin yemek giderlerinin sadece iş yeri veya müştemilatı ile sınırlı tutulmaması, serbest meslek erbabının alacağı her türlü basın yayın bedelinin indirim kapsama alınması, serbest meslek erbabının sigorta şirketlerine yaptıracığı her türlü sigorta priminin gider yazılması gibi özellikli durumlar da serbest meslek kazancının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

3.1.5.2- Asgari Geçim İndirimi Tüm Mükelleflere Şamil Olacak Şekilde Yeniden Getirilmelidir

Ücretlilere asgari ücrete isabet eden gelirin istisna edilmesi uygulaması getirilmesiyle birlikte asgari geçim indirimi uygulaması son bulmuştur. Böylelikle gelir vergisi, mükelleflerin medeni durumları ya da daha fazla zorunlu harcamalara katlanması gibi sosyal durumlarına duyarsız hale gelmiştir. Asgari geçim indirimi kurumu tüm mükelleflere şamil olacak şekilde yeniden sisteme girmelidir. Ayrıca belge alma ve verme alışkanlığına olumlu katkısı olduğu düşünülen vergi iadesi uygulamasının da yeniden ihdas edilmesi düşünülmelidir.

3.1.5.3- Engellilik İndirimi

Engellilik indirimine ilişkin kapsamın genişletilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Mevcut uygulamada, hizmet erbabı ve bakmakla yükümlü olduğu kişi, serbest meslek erbabı ve bakmakla yükümlü olduğu kişi ile basit usul mükellefi bu indirimden yararlanmaktadır. Bu uygulamanın kapsamının genişletilerek tüm gelir vergisi mükelleflerinin kendileri ve bakmakla yükümlü oldukları kişiler için uygulamadan yararlanmasının sağlanması gerekmektedir.

3.1.5.4- Ticari Kazançlarda Eşe Yapılan Ödemeler Gider Yazılabilmelidir

GVK'nın 41. maddesine göre teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar gider yazılamamaktadır. Bununla birlikte küçük olmayan çocuğa yapılan ödemeler gider kabul edilmektedir. Küçük olmayan çocuk için yapılan ödemeler kabul ediliyorsa emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmamak şartıyla eş için yapılan ödemelerin de gider kabul edilmesi gerekir. Ayrıca eşe yapılan ödeme Serbest Meslek Kazançlarında gider yazılabilmektedir. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından aynı uygulamanın Ticari Kazançlar için de geçerli olması önerilmektedir.

3.1.6- Beyan Verme Durumu Ve Vergi Dilimlerine Yönelik Değerlendirmeler

3.1.6.1- Bütün Gelir Vergisi Mükelleflerinin İhtiyari Beyanname Verme Hakkı Olmalıdır

Bütün gelir vergisi mükelleflerinin beyanname verme hakkı olmalıdır. Bu şekilde beyanname veren mükellefler, eğitim, sağlık, sigorta ve güvenlik gibi zorunlu ihtiyaçlarına ait giderlerini kazançlarından indirebilecektir. Bu sayede mükelleflerin, gerçek ödeme gücüne ulaşması sağlanmış olacaktır.

3.1.6.2- Medeni Durum ve Çocuk Sayısına Göre Farklaşan Vergi Dilimleri Uygulaması Önerilmektedir

Çalışanların medeni durumları, eşlerinin çalışma durumu ve çocuk sayılarına ilişkin bir indirim veya muafiyet uygulaması bulunmamaktadır. Bu kişilerin medeni ve ailevi durumlarını dikkate alan bir vergi tarifesi ve matrah belirleme usulünün ihdası düşünülmelidir. Örneğin Almanya’da vergi matrahları evli çiftler için ilgili dilimin matrahının iki katı olarak uygulanmakta ve dolaylı olarak eşlerden birinin çalışmaması durumunda çalışan eşe vergi indirimi sağlanmaktadır.

3.1.6.3- Tarife Dilimleri İle Dilimlere İsabet Eden Tutarlar Gözden Geçirilmeli ve Değiştirilmelidir

Mevcut vergi tarifesi 5 dilimden oluşmakta ve 15, 20, 27, 35 ve 40 olmak üzere artan vergi oranları uygulanmaktadır. Tarifenin en az 10 dilimden oluşması, ilk 3 gelir seviyesi için uygulanacak vergi oranları arasındaki artışın daha yumuşak olması, vergi adaleti açısından daha uygun olacaktır. Vergi dilimlerinin de ekonomik koşullar dikkate alınarak belirlenmesi önem taşımaktadır.

Uygulamada işçiler ile işverenler arasındaki hizmet sözleşmeleri net ücret üzerinden yapılmaktadır. Böylece ücret üzerinden ödenmesi gereken vergi işveren üzerinde yük oluşturmaktadır. Ayrıca uygulamada ücretlilerin yıllık beyanname vereceği, giderlerini indirebileceği bir sistemde vergi iadesi de söz konusu olabilecektir. Hem işveren üzerindeki yükün hafifletilmesi hem de ileride oluşabilecek yoğun vergi iadelerinin önüne geçmek amacıyla ücretlilere özgü ayrı ve düşük oranları içeren dilimler getirilmelidir.

Ayrıca şu öneriler de teklif edilmiştir:

- Birinci gelir dilimi asgari ücretin yıllık brüt tutarından aşağı olmamalıdır. Diğer dilimler de paralel olarak yukarıya doğru yükseltilmelidir.

- Ücretliler için tamamen müstakil bir tarife belirlenmelidir.

- En yüksek oran tekrar %35'e indirilmelidir.

- Dilimlerin yıl içinde TÜFE oranında otomatik olarak değişiminin sağlanması yerinde olacaktır.

Özellikle son öneri bakımından altını çizmekte yarar olacağını düşündüğümüz bir tespite de burada ayrıca değinmek isteriz. Gelir vergisi tarifesinde yer alan dilim tutarları yasal düzenleme gereği her sene yeniden değerlendirilmelidir. Enflasyonist ortamlarda bir anlamda asgari geçim indirimi gibi müesseselerin gördüğü koruma işlevine benzer bir koruma sağlayan bu dilim genişletici düzenleme, fiyat artışlarının yaşandığı ardışık iki yılda nominal olarak aynı tutarda gelir elde eden gerçek kişinin, dilim aralıklarının genişlediği yılda oransal olarak daha düşük bir vergi yüküne maruz kalmasını sağlayan bir otomatik düzelticidir. Bu mekanizma, enflasyonun, gerçek anlamda (reel) bir satın alma gücü artışı sağlanmadığı halde, vergiye tabi gelirin nominal tutarını yukarıya doğru iterek vergi yükünü ağırlaştıran ve literatürde “tarife kayması” olarak da adlandırılan tehlikeye karşı koruma sağlamaktadır. Ne var ki, uzun yıllar boyunca gelir vergisi tarifesindeki bu otomatik dilim artışları, matematiksel olarak tam da gerçekleşen enflasyon oranında olmamış ve dilimlerin otomatik düzetme mekanizması reel anlamda devreye girememiştir.

Aslında gelir vergisi kanunu, bu sorunu da öngörerek 123. Maddesinde otomatik tarife düzenlemesiyle ilgili ek tedbir alma imkanı da öngörmüştür (dilim artış oranını %50'ye kadar artırma yetkisi). Ancak uygulamada, gelir vergisi tarifesinde enflasyona bağlı olarak eriyen satın alma gücünü reel olarak izleyecek seviyede bir otomatik dilim genişlemesi sağlanmamıştır. Basit bir örnekle açıklayacak olursak, 2000 yılından bu güne dek dilimler olması gerektiği şekilde yeniden değerlendirilme oranına göre artırılmış olsaydı, 2024 yılında 110.000 TL olarak uygulanması kararlaştırılan % 15 oranında vergiye tabi ilk gelir dilimi gerçekte 288.571 TL olacaktı. Elbette diğer dilimler de aynı şekilde genişlemiş olmalıydı. Üstelik bu tespit, yeniden değerlendirilme oranının gerçekte enflasyonu ne derece isabetle takip etmediği tartışmasından bağımsız olarak yapılan matematiksel bir hesaplamadan ibarettir.

Gelir vergisi tarifesi bütün gerçek kişi vergi mükellefleri için aynı şekilde uygulandığından, yukarıda ifade edilen sorunun herkes için genelleştirilebilir olduğu ve bu yönüyle en azından vergide eşitlik prensibi sorunu olarak görülemeyeceğini düşündürtebilir. Oysa, aşağıdaki bölümde de ele alınacağı üzere, düşük vergilenen gruplara kıyasla beyanname vermek suretiyle ya da ücret stopajlarındaki gibi tarifeye tam olarak uyularak vergilendirilen mükellefler bakımından, sözü edilen tarife dilimleri sorunu bir eşitlik sorunu olarak da okunabileceği gibi, giderek basık hale getirilen alt gelir seviyelerinde yıldan yıla artan bir “gizli” vergi yükü olarak da okunabilir.

3.1.7- Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. Maddesi Yeniden Düzenlenmelidir

Gelir Vergisinde adalet çalışmalarında üzerinde sıklıkla durulan konulardan biri de Kanunu geçici 67. maddesi olmuştur. Geçici 67. maddeyle ilgili değerlendirmeler şu şekildedir:

- Öncelikle geçici yapısı kaldırılarak sistematik olarak daha düzenli hale getirilmesi gereklidir.
- Tevkifat oranları çok düşük kalmaktadır. Bu durum menkul sermaye iratlarında ve madde kapsamındaki değer artışı kazançlarında hiç vergilendirilememe ya da çok düşük vergilendirme gibi adil olmayan sonuçlara yol açmaktadır.
- Madde kapsamında tevkifat uygulanan gelirler için beyanname verilmemektedir. Oysa bu gelirlerin de belli bir sınırı geçmesi halinde beyana tabi olması gereklidir. Bu sayede mevcut tarife uygulanarak vergilendirme yapılması sağlanabilir.
- Geçici 67. Madde mevcut haliyle tam ve dar mükellefler arasında eşitsiz düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler mükellefler arasında ciddi eşitsizliklere yol açtığından eşitsizliklere yol açan uygulamaların kaldırılması önerilmektedir.

3.2- KURUMLAR VERGİSİNE YÖNELİK DEĞERLERNDİRME ve ÖNERİLER

Bu başlık altında önceki bölümlerden farklı olarak, Kurumlar Vergisinin bugünkü mevcut yapısına ilişkin önerilere yer verilmemiştir. Bunun yerine genel bir yaklaşımla temel bir paradigma değişimine yönelik fikirlere yer verilme yolu tercih edilmiştir.

Daha önce de bahsedildiği üzere, kurumlar vergisi, kazanç vergisi sisteminin iki ayağından birisidir ve gelir vergisi ile beraber bütünleşik bir sistem oluşturması beklenir. Nihai vergi yükünün oluştuğu son aşama olarak gelir vergisinin genel omurgası ve özellikle de tarife yapısı adil bir kazanç vergilemesinin en önemli kurucu unsurları arasında yer aldığı bilinmektedir. Durum böyle olmakla birlikte, kurum kazançlarının kar dağıtımı yoluyla ya da birden fazla kurum arasındaki temettü silsilesi sonucunda gerçek kişi ortakların eline geçmesi ve neticede nihai kazanç vergisi yükünün gerçek kişi ortaklar nezdinde tekemmül etmesi için geçmesi gereken zaman konusunda zorlayıcı düzenlemeler, genelde bütünleşik gelir ve kurumlar vergisi sistemlerinin yaygın ve kalıcı bir özelliği olarak karşımıza çıkmazlar. Aşağıda yeri geldiğinde değineceğimiz bazı örneklerde olduğu gibi, çeşitli sebeplerle sistemin kar dağıtımını teşvik edici veya kar dağıtımını caydırıcı nitelikteki geçici ya da kalıcı tedbirlerle makroekonomik politikalarla uyumlu biçimde yönlendirilmesi yoluna gidilmesi elbette vergileme tekniği bakımından mümkündür. Yakın tarihimizde bu uygulamanın belirgin örneklerine hem ülkemiz ölçeğinde hem de farklı ülke mevzuatlarında da rastlanmıştır. Bununla beraber, genel sistem tasarımı çoklukla gerçek kişileri için “ayrı bir gelir vergisi sistemi” ve kurumlar için “ayrı bir kurumlar vergisi sistemi” geliştirmeye dönükmüş gibi görünmekte ya da yaygın biçimde bu şekilde algılanmaktadır. Bu “ayrı ayrı ele alma” eğilimi, vergi adaleti penceresinden yapılacak bir değerlendirmede kurumlar vergisini de ayrı bir süje olarak ele almayı teşvik eder.

Kurumlar vergisinin, kazanç vergisi sistemi içinde gelir vergisi ile bütünleşik yapısının dışında ayrıca ele alınarak vergi adaleti yönünden çeşitli sınamalara tabi tutulmasını haklı çıkaracak sebepler mevcuttur. Özellikle yukarıda bahsedildiği şekilde kurum kazançlarının temettüler yoluyla nihai gerçek kişi ortaklara ulaşmasını zorlayan mekanizmaların yokluğu hatta bazı durumlarda bunun arzu edilmemesi önemli bir sorundur. Gerçek kişilerin ferdi işletmeler ya da sermaye şirketi dışındaki hukuki formlar altında faaliyet göstererek elde edebileceklerinden çok daha büyük tutarlarda ve giderek uluslararası ölçeklerde kazançlar elde eden, çoğunluğu sermaye şirketi formundaki kurumların kazançları üzerindeki vergi yüklerinin hem iktisadi hem sosyal açıdan tatmin edici olup olmadığı sorgulanmaya değerdir. Sözün kısası, gerek tek bir ülke vergi idaresinin kendi yetki sahası içinde gerekse etkin bir vergileme yapabilmek amacıyla işbirliği içine giren uluslararası oluşumların erişebildiği küresel saha içinde, adil bir vergi yüküne ulaşmak için kurum kazançlarının gerçek faydalanıcı konumundaki gerçek kişilerin eline geçmesini bekleme lüksü, neredeyse tükenmiştir.

Özellikle çokuluslu şirketlerin operasyon ülkesinin dünyanın dört bir köşesine, bu operasyon karlarından temettü alan üst şirket yapılanmalarının bir başka köşesine ve bu çok katmanlı silsilenin en tepesinde konumlanmış gerçek faydalanıcıların da yine kim bilir hangi köşeye dağıldığı karmaşık mükellefiyet yapıları karşısında vergi idarelerinin bir sermaye şirketini, ortaya çıkardığı toplam kurum kazancı üzerinden salt kendi başına bir vergi süjesi olarak üstlendiği vergi yükü ile tekil özne olarak değerlendirmesi ve vergi adaletini sağlamaya yönelik tedbirlere konu etmeye yönelmesi, boşuna değildir.

Gerçek kişilerin gelir vergisi ile birlikte düşünülen kurumlar vergisi yüklerinin yukarıda özetlemeye çalıştığımız gerekçelerle giderek artan bir eğilimle salt kendi içlerinde ve salt kurum kazançları üzerindeki kurumlar vergisi yükü bağlamında da sınanabilir olduğunu kabul ettiğimizde, özellikle son birkaç yılda, küresel pandemi krizine bağlı olağandışı koşulların, dikkatleri kurum kazançları üzerindeki vergi yüklerine çekmesi anlaşılabilir. Esasında bu küresel eğilim, pandemi krizinden önce de özellikle çokuluslu şirketlerin faaliyet bölgelerindeki vergi idarelerinin erişim alanından çıkma konusunda geliştirdikleri becerilere karşı, erozyona uğrayan vergilendirme bazlarını korumak için birlikte mücadele etme davranışı geliştiren ülkelerin hayata geçirdiği, birçoğunun kılavuzluğu OECD tarafından üstlenilmiş çok sayıda yeni işbirlikleri, yeni kurallar ve programlarla çoktan tetiklenmiş durumdaydı. Ayrıca yakın zamanda denkleme eklenen pandemi ve enflasyon boyutu, kurum kazançlarının etkin biçimde vergilendirilmesine dönük bu baskıları hızlandırmış oldu.

3.2.1- Kurum Kazançlarına Yönelik Küresel Baskının Kısa Tarihçesi

Devletlerin egemenlik haklarının somut tezahür alanlarından birisi olarak vergi toplama yetkisinin kullanılmasında başvurulmuş bazı yöntemlerin, fiskal bir kaynak toplama amacını geri planda bırakarak ülkeye daha genel anlamda bir “kaynak” çekmeye yönelmesi, uluslararası gündemin oldukça eski konu başlıkları arasındaydı. Elbette bir ülkenin kendisine “yabancı kaynak” çekmesi, bir başka ülkenin menfaatinin azalması ve/veya vergilendirme bazının kayması/aşınması pahasına gerçekleşiyordu. En yaygın göstergesi “düşük vergi oranları/düşük efektif vergi yükü” olarak ortaya çıkan bu uygulamalar “zararlı vergi rekabeti” olarak kategorize ediliyordu ve uygulayıcı aktörleri de genellikle zararlı vergi rekabetine dönük politikaları hayata geçiren devletlerin kendisiydi. Küreselleşmeyle birlikte sermayenin, hele de finansal sermayenin giderek artan bir mobilitayla sınırlar arasında neredeyse engelsiz biçimde “dolaşma kabiliyeti” bu kaynakları çekmek isteyen devletleri zararlı vergi rekabetine yol açacak politikaları hayata geçirme konusunda cesaretlendirdiği bir gerçektir. Bunun

yanında bu sermaye de faaliyet gösterdiği ya da dolaştığı farklı ülkelerin getirdiği vergi yükümlülüklerini bertaraf edecek planlama modelleri geliştirmede ustalaşıyordu. Böylece küreselleşmenin başlarında özellikle de vergi bazlarının kaydığına şahit olan gelişmiş ülkeler cephesinde ve bunların sürükleyicisi oldukları uluslararası platformlarda, bir yandan zararlı vergi rekabetine girişen diğer devletler ile ve aynı anda gerek bu rekabetin gerekse uluslararası vergi sisteminin sunduğu imkanlardan alabildiğine faydalanmada karmaşık mühendislik becerileri geliştiren çok uluslu şirketlerin kendisiyle, iki ayrı cephede, yoğun bir mücadele yaşandığı görülmektedir.

2000’li yıllarından başlarından itibaren bu mücadele salt vergi bazlı olmaktan çıkmış ve terörizmin finansmanını da içerecek şekilde uluslararası mali suçlar şemsiyesi altında toplanan bir dizi uygulamaya karşı cephe almıştı. Bu gelişmeler ve özellikle terörizmin finansmanını önleme perspektifi, zararlı vergi rekabetinin baş aktörleri gibi görünen vergi cennetlerini ve daha da genel olarak “işbirliğine yanaşmayan/bilgi değişimi yapmayan” ülkeleri, hızlı bir biçimde hizaya getirilmelerine olanak veren işbirlikleri içine girmeye mecbur bıraktı. Bu çerçevede, söz gelimi, 1991 yılından beri AB içinde uygulama alanı olan Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifinin yenilenmesi ve 2003-2005 yılları arasında birlik üyesi ülkelerin, bu arada sisteme katılmaya zorlanan İsviçre’nin, birbirleriyle daha geniş ölçekte finansal bilgi değişimine girmeleri mümkün oldu. Bir başka ifadeyle, **vergi adaleti** kavramının uluslararası ölçekteki izdüşümü, ülkeler arasında “**adil bir vergi rekabeti ortamı**” sağlanması hedefiyle örtüştürülmüştü. Böylece AB üyesi ülkeler, Ecofin’in 3 Haziran 2003 tarihli toplantısında 66 adet zararlı vergi uygulamasını aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak üzere) sona erdirecek olan direktifi kabul etmişlerdir.

Uluslararası vergilendirmede OECD çatısı altında hayata geçirilen Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi; Kontrol Edilen Yabancı Kurum düzenlemeleri, Türkiye’de katı bir uygulaması olmamakla beraber bazı ülkelere uluslararası vergilendirmenin önemli bir aracı olarak kullanılan *Force of Attraction* kuralı gibi görece daha eski ve yaygın mekanizmaların yanında, 2010’lu yıllarda etkili biçimde sahneye çıkarılan bazı ortak mücadele platformlarının aslında vergi idarelerinin uluslararası ölçekte vergilendirme kapasitesinin adil dağılımını sağlamak konusunda aldıkları tedbirlerde bir tür paradigma değişikliğine de kapı araladığı söylenebilir. Hem zararlı vergi rekabetine girişen ülkelere karşı hem de iyi planlanmış uluslararası modellerle vergi matrahlarını görece avantajlı rejimlerin

uygulandığı ülkelere kaydırma pratikleri geliştiren çok uluslu şirketlere karşı verilen mücadeleler, iki ayrı kanatta birbirinden ayrı olarak sürdürülen tedbir paketleri olmaktan çıkıp daha genel bir kavramsal konsept altında tek ve bütüncül bir yaklaşımla konsolide edilmiştir.

Bu paradigma değişikliğinin bütüncül yaklaşım dışında bir diğer belirgin özelliği de, literatürde mükellefin yasal ve en doğal hakkı gibi görmeye alışkın olduğumuz “vergiden kaçınma” amaçlı vergi planlaması uygulamalarının kendi içinde artık “agresif planlamalar ve diğerleri” olarak sınıflanmaya başlanması ve çok uluslu şirketler üzerindeki uluslararası baskının, bahsettiğimiz agresif vergiden kaçınma modellerini de büyük ölçüde hedef tahtasına koymasındır.

Böylece literatüre önce GAAR (General Anti-Avoidance Rule), yani Genel Vergiden Kaçınmayı Önleme Kuralları; ve 2013 yılında da “Özel Vergiden Kaçınmayı Önleme Kuralları” olarak niteleyebileceğimiz BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı) Eylem Planları, hızlı bir giriş yaptı. OECD ve G20 platformunun ortak ürünü olan BEPS Projesi bağlamında geliştirilen 15 adet Eylem Planı, hükümetleri vergiden kaçınmayla mücadele etmeye yönelik ulusal ve uluslararası kurallar ve araçlarla donatarak, gelir getiren ekonomik faaliyetlerin, gerçekleştirildiği ve değerini yarattığı yerde vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamıştır.

BEPS’in Kapsayıcı Çerçeve metnine (Inclusive Framework on BEPS) göre, Sütun 1 ve Sütun 2 şeklinde iyi ayak üzerinde yapılandırılan güncel çalışmalar, hem operasyon ülkesinde alışlageldik vergilendirme ölçüleri (sabit işyeri gibi) ile kavranamayan çokuluslu internet şirketlerinin (dijital hizmetler sunan şirketler) geliri elde ettikleri ülkede de vergilendirilebilmesinin önünü açmayı; hem de belli ölçüleri sağlayan çok uluslu şirketlerin küresel kazançları üzerinde asgari % 15 oranında efektif bir vergi yükü oluşmasını sağlayacak bir küresel asgari kurumlar vergisi alınmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Uluslararası Vergi Gelişmeleri konusu, Vergi Konseyi’nin bu amaçla oluşturulan ayrı bir çalışma grubu tarafından ele alınacak olduğunda, bahsedilen uluslararası vergilendirme çalışmalarının ayrıntısına burada yer verilmeyecektir).

Küresel asgari kurumlar vergisinin hayata geçirilmesiyle, çokuluslu şirketlerin sınır aşan faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin asgari bir vergi yükünü sağlayacak oranda vergilenmesinin ve vergi hasılatının da ilgili ülkeler arasında dengeli dağılımının sağlanacak olmasını, “küreselleşmenin yeni bir çehreye bürünmesi” olarak görenler vardır: “Çokuluslu

şirketlerin kazançları üzerinde bir asgari kurumlar vergisi üzerinde anlaşma sağlandığında, vergi cennetleri etrafında geliştirilen planlama modelleri de geçersiz hale gelecektir. Buradaki kazanım, temelinde kamu bütçesiyle ilgili değildir; küreselleşme ve vergi adaletinin bağdaştırılmasıyla ilgilidir”.

Yakın zamanlı bu gelişmelerin, 2008 ve 2018 yıllarında kendini hatırlatan ekonomik krizlerin devlet bütçelerinde açtığı ve faturası da giderek kırılan sosyal haklar şeklinde geniş yığınlara çıkarılan devasa gediklerden olduğu kadar 2019 sonunda patlak veren pandemi koşullarından ve devamına damgasını vuran enflasyonist gelişmelerden de etkilendiğini bu noktada eklemek gerekir. Küresel asgari kurumlar vergisi salt bir bütçe çözümü olarak tasarlanmadıysa da, vergi adaleti bağlamında bütün gözlerin her zamankinden daha dikkatli biçimde kurum kazançları üzerindeki vergi yüklerine çevrilmesinde, yaşanan bu kriz ortamlarının da önemli bir etkisi oldu.

COVID -19 sürecinde devletlerin vergi mükelleflerine sağladıkları çeşitli olanaklar içinde en fazla göze batan destekler, büyük kurumların aldıkları destekler oldu. Fransa’da 2020 yılında COVID-19 sebebiyle kamu desteklerinden yararlanan kurumların kar dağıtımlarına sınırlamalar getirildi. Fransız kamuoyunda baskın olan inanış, kendi içinde yine bir adalet duygusuyla gerekçelendirilmişti: “Eğer bir kurum kriz ve pandemi gerekçesiyle devletten destek alıyorsa, bu durumda hissedarlarına da kar payı dağıtmamalıdır”. Elbette iktisadi olarak devletlerin bu tür kar dağıtım kısıtlamalarıyla güttüğü amaç bir tür ödünleşmeden ibaret değildi; kurumların kazançlarını kriz koşullarını olabildiğince istihdam azaltmadan atlatabilmeleri için özkaynakların şirket içinde muhafazası gibi amaçlar muhtemelen daha belirgindi (Aynı dönemde Türkiye’de de geçici olarak kurum kazançlarının dağıtımına çeşitli kısıtlamalar getirilmişti). Ancak görünürde hedef tahtasında, “kriz ortamında bile karlarını artırmayı bilen” büyük şirketler vardı. Aynı gergin ortam, “zenginlerin” daha yüksek oranda vergilenmesi; servetler üzerinde artan oranlı bir servet vergilemesi yapılması; OECD’nin küresel asgari kurumlar vergisinden tamamen farklı olarak, ülke ölçeğinde kurumlar vergisi mükelleflerinden, normal rejime göre vergiye tabi olacak matrahları oluşsun ya da oluşmasın, asgari seviyede bir matrah üzerinden kurumlar vergisi alınması gibi önerilerin de daha yüksek sesle dillendirilmesini, hatta ABD’nin asgari kurumlar vergisi düzenlemesinde olduğu gibi, kısmen hayata geçirilmesini de kolaylaştırdı.

Raporumuzun bundan sonraki bölümünde, yukarıda özetlenen gelişmelerin doğrudan sonucu olarak gündeme gelen bazı uygulamaların ülkemiz için de mümkün olup olmadığı irdelenecektir. Bu çerçevede, önce geçmişte uygulama alanı bulmuş olan **asgari kurumlar vergisi** düzenlemelerinin yeniden ihdasına yönelik bazı seçenekler üzerinde durulacaktır. Akabinde de, aslında tarihsel olarak her büyük buhran ve kriz döneminde boy gösteren “krizin yarattığı fırsatlardan faydalanarak aşırı karlar elde edenlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi” taleplerinin güncel ifadesi olan ve bu defa “enflasyon süreçlerinden beslendiği”, hatta bizzat kendisinin “enflasyonist süreci beslediği” ileri sürülen “süper karların vergilendirilmesi” konusundaki tartışmalara değinilecektir.

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, aşağıdaki bölümlerde irdelleyeceğimiz ve fiskal etkisi (gelir artırıcı etkisi) ön plandaymış gibi görünen ancak asıl etkisini vergi adaletine dönük politikalar çerçevesinde gösterme kabiliyetini haiz bu politika seçenekleri, mutlaka uygulamaya konulması gerektiği şeklinde peşin bir önermeyle ele alınmamaktadır. Aşağıda sırasıyla, bu tür politikaların hayata geçirilmek istenmesi durumunda bu tercihi haklı çıkaracak olası sebepler ve söz konusu politikaların teknik imkan aralıkları, uluslararası gelişmelere de referans verilmek suretiyle irdelenecek ve ardından, ülkemizde bu politikaların tamamının veya bir kısmının hayata geçirilmesi seçeneklerinin değerlendirilmesinde göz önüne alınmasında yarar olacağını düşündüğümüz esaslı değişkenler değerlendirilmeye çalışılacaktır. Şimdiden çok kısa bir özet vermek gerekirse, vergi politikalarında bu türden keskin dönüşümlere ihtiyaç olup olmadığını sayısal veriler ve etki analizlerine de başvurmak suretiyle değerlendirmek, öncelikle Maliye Bakanlığı’nın sorumluluk alanında kalmaktadır.

3.2.2- Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması

Asgari kurumlar vergisinin şu an küresel çapta tartışılmakta olduğu bilinmektedir. Bu tartışmalara neden olan sayısal verilere bakıldığında bunun hiç de yersiz olmadığı rahatlıkla anlaşılabilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları imkan ve bilgi sayesinde, yerel ve küresel ölçekte önemli sayılabilecek miktarda bir vergi kaybına neden olabilmelerine literatürde “Corporate tax abuse” yani “Kurumlar vergisinin suiistimali / kötüye kullanımı / istismarı” adı verilmektedir. Bununla ilgili 2021 yılı sonuna doğru yayınlanan bir raporda vergi kayıpları rakamsal olarak şu şekilde hesaplanmıştır:

Tablo 4: Kurumlar Vergisinin Suiistimalinin/ Kötüye Kullanımının Yol Açtığı Kâr ve Vergi Kaybı

Bölgeler	Kurumlar Vergisinin Suiistimalinden/Kötüye Kullanımından Kaynaklanan Yıllık Vergi Kaybı (Milyon Dolar)	Kurumlar Vergisinin Suiistimalinden/ Kötüye Kullanımının Diğer Ülkelerde Neden Olduğu Vergi Kaybı (Milyon Dolar)	Kurumlar Vergisinin Suiistimalinden/ Kötüye Kullanımı Nedeniyle Küresel Vergi Geliri
Afrika	14,796,8	4,534.2	%1.5
Asya	52,391.9	78,539.5	%25.5
Karayipler ve Amerikan Adaları	943.5	61,931.4	%20.1
Avrupa	126,012.7	136,576.3	%44.3
Latin Amerika	32,247.1	7,802.2	%2.5
Kuzey Amerika	80,390.6	17,945.0	%5.8
Okyanusya	5,404.5	745.4	%0.2

Kaynak: The State of Tax Justice 2021 (Tax Network Kasım 2021), [https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State of Tax Justice Report 2021 ENGLISH.pdf](https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf) (22.12.2022).

Tabloda dünyadaki bölge bazlı kurumlar vergisinin suiistimalinin/kötüye kullanımının neden olduğu yıllık vergi kaybı, ülkelerde neden olduğu vergi kaybı ve küresel vergi kaybına ilişkin istatistikler almaktadır. Kurumlar vergisinin suiistimalinden/kötüye kullanımından kaynaklanan yıllık vergi kaybı incelendiğinde; özellikle Avrupa ve Kuzey Amerika ülkelerinin daha fazla etkilendiği görülmektedir. Kurumlar vergisinin suiistimalinden/kötüye kullanımından en çok etkilenen ülkeler ise; Avrupa ülkeleri ve Asya ülkeleridir. Küresel düzeyde yaşanacak olan kurumlar vergisi kaybı incelendiğinde ise %44,3 gibi çok yüksek bir oran ile en yüksek etkilenen ülke grubu Avrupa ülkeleridir. OECD tarafından da kurumlar vergisinden kaçınma maliyetinin yıllık olarak 100-240 milyar ABD doları ve küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %4-10'u arasında bir gelire tekabül ettiği hesaplanmıştır.

Geçtiğimiz yaz aylarında ABD Senatosu tarafından kabul edilen **Inflation Reduction Act** (IRA; Enflasyonla Mücadele Yasası) ilk bakışta OECD'nin küresel asgari kurumlar vergisinden ilham almış gibi görünmektedir: “Her iki vergi de büyük şirketlere yöneliktir; asgari vergi matrahının belirlenmesinde finansal muhasebe kurallarına başvurur ve % 15'lik bir asgari vergi oranı öngörür. Ancak her iki düzenleme arasındaki bütün benzerlik de sadece bu kadarla sınırlıdır”.¹

1 “How Does the Inflation Reduction Act Minimum Tax Compare to Global Minimum Tax?” << <https://taxfoundation.org/inflation-reduction-act-minimum->

ABD'nin yasama girişimlerinde hemen dikkat çeken ilk husus, asgari kurumlar vergisinin “enflasyonla mücadeleyi amaçlayan” bir yasanın çerçevesi içinde görülmüş olmasıdır. Bu yönüyle, ABD yaklaşımı izleyen bölümde değineceğimiz “süper karların vergilendirilmesi” tartışmaları açısından da bir anlamda bir ipucu gibidir. ABD'nin üzerinde çalıştığı düzenlemeler, son 3 yılın ortalamasına göre asgari olarak 1 Milyar Dolar'ın üzerinde kar elde etmiş olan şirketleri hedef almakta ve bu şirketlerin belli kurallara göre düzeltilecek olan finansal tablolarında ortaya çıkacak kazanç rakamı üzerinden en az % 15 oranında bir kurumlar vergisi ödenmesini sağlamaya yönelmektedir.

ABD’nin corporate alternative minimum tax – AMT olarak da kısaltılan asgari kurumlar vergisi / alternatif asgari vergi yasası hakkında daha geniş bilgi için, aşağıdaki linkte verilen ***Inflation Reduction Act*** metni izlenebilir². Raporumuzda fazla detaya girmeden, bu vergi düzenlemesinin ana hatlarına değinilecek, akabinde de ülkemizde geçmişte uygulanan asgari kurumlar vergisi uygulamasına geçilecektir.

ABD'nin genel kurumlar vergisi oranı 1 Ocak 2018 tarihinden bu yana % 21 olarak uygulanmaktadır. Genel oranın asgari / alternatif orandan (%15) daha düşük olması, sözü edilen asgari kurumlar vergisinin işleyişi hakkında da fikir vermektedir: Burada vergi istisnaları başta olmak üzere çeşitli yollarla kurum kazancının vergi matrahına dahil edilecek olan kısmının azaltılması nedeniyle, % 21 olarak belirlenen kanuni oranın daha altında gerçekleşen efektif vergi yükünün, her durumda asgari olarak % 15'lik bir vergi yükünden daha az olmaması hedeflenmektedir. Elbette adı geçen uygulamanın burada anlatılanla sınırlı olmadığı ve daha fazlaca detayları bulunduğu açıktır.

Efektif vergi yükünden bahsederken, bu orana farklı tanımlar getirmek mümkündür. Bir şirketin hissedarlarına raporladığı kar rakamıyla vergi idaresine raporladığı mali kar rakamı arasında farklılık olması kaçınılmazdır; bu durum muhasebe/raporlama standartlarından ve vergi matrahının belirlenmesine hakim olan değerlendirme kurallarının ayrışmasından kaynaklanır. Böylece efektif vergi yükü, şirketin fiilen yükümlülük altına girdiği kurumlar

tax/?utm_content=223049754&utm_medium=social&utm_source=twitter&hss_channel=tw-16686673 >> Son erişim tarihi 02.01.2023

²H.R.5376 - Inflation Reduction Act of 2022, << <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/5376/text?q=%7B%22search%3A%5B%22inflation+reduction+act%2C%22inflation%2C%22reduction%2C%22act%22%5D%7D&r=1&s=1> >>, Son erişim tarihi 02.01.2023

vergisinin ilgili dönem finansal tablolarında raporlanan dönem kârına olan oranı olarak tariflenebileceği gibi, bizim vergi yasalarımızda da yer aldığı üzere, şirkete belli bir dönemde tarh edilen kurumlar vergisinin aynı dönemdeki “dağıtılabılır kurum kazancına” oranı olarak da belirlenebilir. ABD’nin asgari kurumlar vergisi de burada sözü edilen ayrışmadan hareketle, tabi olunan finansal raporlama standartları çerçevesinde açıklanan karlara yaklaşmayı hedefleyen çeşitli muhasebe düzeltimleri sonucu ulaşılabılır bir *saymaca* matrah üzerinden en az % 15 oranında bir vergi hesaplanmasını sağlayacak bir efektif vergi yükü elde etmeyi amaçlamaktadır. Sonuçta, bir yandan normal rejime göre % 21 oranındaki kurumlar vergisi ve diğer yandan da özel düzeltme kurallarıyla ulaşılabılır saymaca matraha üzerinden hesaplanacak % 15 asgari kurumlar vergisi kıyaslanmakta ve daha büyük olan vergi tahsil edilmektedir.

Asgari kurumlar vergisi uygulaması, bizim mevzuatımız için de yeni bir düşünce değildir. Ülkemizde 1992 - 1994 yılları arasında, 5422 sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 25’nci maddesi, aşağıdaki gibi bir asgari kurumlar vergisi düzenlemesi içermekteydi:

“Mükerrer Madde 25 - (3946 sayılı Kanunun 38/3-b maddesiyle kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1994) (Kaldırılmadan önceki şekli) (3824 sayılı Kanunun 11’inci maddesiyle eklenen madde Geçerlilik; 1.1.1992 Yürürlük 11.7.1992) Kurumların, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesine göre indirim konusu gelirlerinin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi; kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirleri (iştirak kazançları hariç) toplamına ve kurumlar vergisi matrahına, bu Kanunun 25 inci maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin % 50’sinden az olamaz.

...”

Görüldüğü gibi, uygulama çok da karmaşık değildir. Asgari kurumlar vergisi, kurum kazancının üzerindeki efektif vergi yükünün indirim ve istisnalar sebebiyle kanuni oranın altına düşürülmesinde, geçilemeyecek bir minimum alt eşik öngörmektedir. Ülkemizde 1992-1994 arasında uygulanan yöntemde, kurumların “mali kar” olarak ifade edilebilecek ve vergi mevzuatına göre tespit edilmiş kurum kazancına mevcut indirim ve istisnalar uygulandıktan sonra hesaplanacak normal oranlı kurumlar vergisi tutarını, bu indirim ve istisnalar hiç

olmasaydı hesaplanması gereken normal kurumlar vergisi oranının (o dönemde bu oran % 46 olarak uygulanmaktaydı) % 50'si ile kıyaslamakta ve büyük olan üzerinden vergileme yapılmaktadır. Diğer bir deyişle, 1992-1994 yılları arasında uygulanan asgari kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancına göre en az % 23 olması öngörülmüştür. Bu uygulamada, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mülga Mükerrer 39'uncu maddesinde yer alan devlet borçlanma senetleri faizleri ve çeşitli menkul sermaye iratları da asgari kurumlar vergisine tabi tutulmuş; sadece teknik bir istisna olan iştirak kazançları için uygulanan istisna korunmuştur.

Elbette ayrıntısına girilecek olduğunda, geçmişte uygulanan bu sistemin de görüldüğü kadar basit olmadığı söylenebilir. Uygulama döneminde çıkarılan BKK vasıtasıyla “istisnaya istisnalar getirilerek” asgari kurumlar vergisinin %0 olarak uygulanacağı kazanç türleri belirlenmiştir. Bir dönem de mükerrer 25'inci madde yerine aynı mülga kanunun normal oranı düzenleyen 25'inci maddesine “verginin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamayacağına dair” farklı bir hüküm eklenmiştir. Konumuz bakımından burada tam bir mevzuat açıklaması yapmaya gerek görmediğimiz için, bu ayrıntılara girmeyeceğiz ancak, genel olarak, asgari kurumlar vergisi uygulamasının ne anlama geldiğini görmek için mülga mevzuat üzerinde kısa bir hatırlatma yapmış olmakla yetiniyoruz.

Raporun yöneldiği bağlam içinde ifade edecek olursak, asgari kurumlar vergisi uygulamasının ihdasını vergi adaleti çerçevesinde ele almak mümkündür. Ayrıca bunun yanında fiskal bir etkisinin de olacağı aşıkardır. Fiskal etkinin dolaysız vergilerin oranının yukarı çekilmesine uygun zemin hazırlanacağını ileri sürmek mümkün görünmektedir. Asgari kurumlar vergisinin artan oranlı bir kurumlar vergisi uygulamasına göre mimarisi de daha kolay tasarlanabilecek durumdadır ve artan oranlı vergilemeden farklı olarak özel bir düzletme mekanizmasına da ihtiyaç göstermez.

Ancak geçmişte de uygulanmak durumunda kalınan “istisnanın istisnası” olgusunun tamamen temelsiz olmadığı da akılda tutulmalıdır. Bir diğer deyişle, asgari kurumlar vergisi uygulamasının da kendi içinde asgari orana tabi tutulmayacak olan bir takım kazanç unsurlarına yer verebileceğini kabul etmek gerekir.

Daha önce de vurgulandığı üzere, Raporda ele alınan önerilerin ancak etki analizleri yapıldıktan ve verilere dayanarak sayısal olarak haklılığı gösterildikten sonra tasarlanabilecek

politikalar olacağı açıktır. Anılan analizlerin de öncelikle icra makamlarınca yapılması gerektiği de şüphesizdir.

3.2.3- Süper Karların Vergilendirilmesi

Kurumların vergilendirilmesi ve vergi adaleti başlığı altında, uluslararası ölçekte ve bir dereceye kadar da ülkemiz gündeminde yer bulan süper karların vergilendirilmesi konusuna değinilmesi bir gereklilik olarak görülmelidir.

Elbette konunun hassasiyetini baştan teslim etmek gereklidir. Zira “süper kâr” kategorisi, tanım olarak “olağan koşullarda ve iktisadi faaliyetin olağan akışı içinde ortaya çıkması beklenmeyecek” kazançların varlığına açık bir yollama yapmaktadır. Daha iyi anlaşılacak için, bu Raporda iki alt kategori örneklendirilmeye çalışılacaktır. Bunun için, uluslararası ölçekte bizimle benzer enflasyonist konjonktürleri yaşayan ülke uygulamalarından örnekleri incelemek yararlı olacaktır.

İlk alt kategoriyi örneklendirmek için, Avrupa Merkez Bankasının negatif faiz ortamında geliştirdiği TLTRO (Targeted Longer-Term Refinancing Operations) uygulamasına göz atılacaktır. 2014, 2016 ve nihayet COVID-19 krizinin olumsuz etkilerini gidermek için bir araç olarak 2019 yılında, üç dalga halinde uygulanan TLTRO’nun üçüncü ayağında (TLTRO III) AB Merkez Bankası, bankaların kredi kullandırma hedeflerine bağlı olarak onlara uzun vadeli fonlama imkanı sağlamıştır. Ancak negatif faiz ortamında bile TLTRO III faizleri, bankaların ellerindeki fonları Avrupa Merkez Bankasına değerlendirdiklerinde elde ettikleri (yine negatif seviyedeki) faizlerden daha da düşüktür. Sözün kısası, faiz oranları negatifken bile, Avrupa bankaları Avrupa Merkez Bankasından düşük negatif faizle aldıkları uzun vadeli fonlama araçlarını yine Avrupa Merkez Bankasına bundan biraz daha “yüksek” bir *negatif* faiz oranıyla değerlendirerek bu arbitrajdan, herhangi bir risk almaksızın, çok yüksek karlar sağlayabilmişlerdir³.

İlk bakışta garip görünse de; COVID-19 salgınının yol açtığı ekonomik olumsuzlukların üstesinden gelebilmek için başlatılan TLTRO III operasyonunda Avrupa bölgesindeki bankalar, Avrupa Merkez Bankasından -%1 negatif faizle borçlanarak elde ettikleri bu uzun vadeli fonları, yine Avrupa Merkez Bankasında -%0,5 faizle değerlendirerek yaptıkları

3 En quoi consistent les opérations ciblées de refinancement à plus long terme (TLTRO) ?

<< <https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me/html/tltro.fr.html> >> Son erişim tarihi 02.01.2023

arbitrajla milyarlar ile ifade edilen karlar elde edebilmişlerdir. Şurası da hemen izah edilmelidir ki burada bahse konu olan kar, Rezerv paradır. Dolayısıyla bu fonların bankalarca birebir kredi olarak dağıtılması söz konusu değildir. Ancak Avrupa Merkez Bankasıyla yaptıkları işlemlerde kullanabilmektedir. Hane halkına kullandırılan konut kredileri dışındaki krediler, bankaların TLTRO III kapsamında ödünç fon alma hakkının hesaplanmasına baz teşkil etmekte ancak fonun kendisi doğrudan kredi olarak dağıtılmamaktadır⁴.

Avrupa Merkez Bankasının bu kapsamda Eylül 2019- Aralık 2021 arasında 10 seri halinde Avrupa bankalarına sağladığı fon tutarının 2.339 MİLYAR AVRO olduğu; bankaların bu fonlama operasyonundaki aylık arbitraj gelirinin toplamda 1,8 Milyar Avroyu bulabileceği ifade edilmektedir⁵.

Avrupa Merkez Bankası 2022 Ekim ayında TLTRO III faizlerini artırarak bankalara erken ödeme imkanı sağlamıştır. Bu kararda, Avrupa bankalarının bu “risksiz-kolay” karlarının vergilendirilmesine yönelik şikayetlerin de payı olabilir.

Bu açıklamalardan sonra olağan dönem kazançlarına göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi talep edilen “süper karlar” teriminin ne anlama geldiğine dair bir fikir oluşmuş bulunmaktadır. Anılan uygulama ve sonuçları o kadar tetikleyici olmuştur ki, Avrupa Merkez Bankası Başekonomisti Philip Lane, Avusturya’da yayınlanan bir gazeteye verdiği röportajda *“enflasyon karşısında dezavantajlı durumda bulunan kesimlerin kamu tarafından desteklenmesinin finansmanı için, bu ve benzeri süper kazançların vergilendirilmesini”* adres olarak göstermiştir⁶.

Böylece 2022 yılı, en azından Avrupa’da ve belki bir ölçüde ABD’de süper karların vergilendirilmesi konusunda yoğun bir tartışma yaşandığına tanık olundu. Aslında bankalar bu tür “olağanüstü dönemlere özgü süper-aşırı karların” görüldüğü tek örnek değildi; enerji

4 Detaylı açıklama için, Bkz: “FAQs on TLTRO III operations” <<
<https://www.ecb.europa.eu/mopo/implement/omo/tltro/html/tltro-qa.en.html> >> Son erişim tarihi
02.01.2023

5 << <https://theconversation.com/malgre-la-hausse-des-taux-les-banques-peuvent-realiser-dimportants-gains-grace-a-la-bce-186973#:~:text=De%20septembre%202019%20%C3%A0%20d%C3%A9cembre,de%202339%20milliards%20d'euros> >> Son erişim tarihi 02.01.2023

6 “Taxer les hauts revenus et les superprofits face à l'inflation, suggère un responsable de la BCE” <<
<https://www.lefigaro.fr/conjoncture/taxer-les-hauts-revenus-et-les-superprofits-face-a-l-inflation-suggere-un-responsable-de-la-bce-20220927> >> Son erişim tarihi 02.01.2023

şirketleri de, muhtemelen Rusya-Ukrayna savaşından da kaynaklanan özel sebeplerle, yine aynı tartışmanın ortasında duruyorlardı. Fransa’da Total Enerji etrafında büyüyen tartışmalar, İngiltere’de Kuzey Denzinde karbon arayan şirketlerin vergi oranının % 65’e yükseltileceği söylentileri, İspanya ve İtalya’daki benzer tartışmalar ilk akla gelen örnekler olarak sayılabilir.⁷

Örnekleri, sektörleri, yurt dışında süregelen tartışmaları çeşitlendirmek mümkündür. Ancak bu raporun amacı bakımından, sadece neyin kastedildiğini açıklamaya yetecek kadar örneğin verilmesi maksada hizmet etmesi bakımından yeterli olacaktır.

Bu açıklamalardan sonra süper karlar yaklaşımını anlamaya yardımcı olacak ikinci alt kategoriye değinilebilir. Bu ikinci alt kategoriye belirleyici özelliğini veren ekonomik koşul, ülkemizle birlikte bütün dünyada gözlenen yüksek enflasyon ortamıdır.

Enflasyonun açıklayıcısının ne ölçüde efektif talepteki artış olacağı ve/veya ne ölçüde talep dışı unsurlardan, firma karlılıklarındaki büyümeden beslendiği hususu, iktisatçıların da ittifak etmediği ayrı ve çok önemli bir başka tartışma alanıdır. Raporun önceki bölümünde ABD’de asgari kurumlar vergisi düzenlemelerinin “enflasyonla mücadeleye yönelik bir yasa” içerisinde düşünülmüş olmasına kısaca dikkat çekilmişti. Aceleci bir çıkarımla iki olgu arasında doğrudan bir bağlantı olduğunu ima etmekten kaçınmak için veri ve nedenler bulunmaktadır. En azından, bu tartışmada, ana akım iktisadın yerleşik kuramları bize görece daha konforlu, en azından alışkın olduğumuz bir açıklama çerçevesi veriyor ve doğrusu, iktisat cephesindeki konjonktürün farklı görüşlere açık olma konusunda cesaretlendirici bir görünüm arz etmediği açıkça söylenebilir.

Avrupa Merkez Bankasının TLTRO III genişlemesini sonlandırmasını da benzer bir yaklaşımla kolayca açıklamak mümkün görünmektedir. Yükselişe geçen enflasyon artan efektif talebin bir sonucu olarak görüldüğünde, tüketimi körükleyen kredi genişlemesini durdurmak kolay savunulabilecek bir politika olmaktadır. Bu alışkanlığın uzantısı, toplam talebin kısılmasına hizmet edecek diğer her türlü para ve maliye politikasına da uygun zemin hazırlanmış olacaktır.

7 “Taxation des superprofits : que font nos voisins européens?” <<

<https://www.leprogres.fr/economie/2022/08/29/taxation-des-superprofits-que-font-nos-voisins-europeens>
>> Son erişim tarihi 02.01.2023

Ancak farklı görüşlere de kulak verildiğinde, enflasyonun toplam talepten değil aşırı karlardan beslendiğini söyleyen *heteredoks* görüşler, güçlü biçimde ezber bozucudur. Bu değerlendirmelerin sonucu, süper karların vergilendirilmesi tartışmasında ikinci alt kategoriye oluşturan “olağandışı ekonomik koşulların” sonucu oluşan enflasyon ve bunun risksiz bir ürünü olarak görülen “kar patlamalarının” vergilendirilmesi tartışmasına geçit açılabilmektedir.

Firma karlarının enflasyon üzerindeki etkisine/ hatta doğrudan enflasyonun sebebi olarak görülmesine dayanan “süper karların vergilendirmesi yaklaşımı”, bu yolla *antienflasyonist* bir iktisadi mekanizmayı harekette geçirmekten çok, böyle bir vergilendirmenin bir yandan caydırıcı-cezalandırıcı işlevini ve diğer yandan da dezavantajlı grupların desteklenmesine yönelik kamu harcamalarının fonlanması işlevini ön plana çıkarmaktadır.

Enflasyonun kaynağının artan talep ve ağırlıklı olarak marjinal tüketim eğilimi daha yüksek düşük-orta gelir gruplarının tüketim harcamaları mı olduğu, yoksa firmaların *aşırı* karları mı olduğu konusundaki teorik tartışmalar bizim bu rapordaki öncelikli çözümleme alanımız olmamakla birlikte, enflasyonun artışa geçtiği dönemlerde şirket karlarının da nominal olarak büyümesinin neredeyse atbaşı gittiği görmezden gelmek mümkün olmayacaktır. Bu saptamayı, uygulanması 2023 sonuna ötelenen enflasyon düzeltmesiyle olan ilgisi nedeniyle dile getiriyoruz. Tanık olduğumuz yakın tarihli, hatta henüz güncel tartışmalarda, bir yandan çeşitli istatistiklere veya kamuyu aydınlatma platformlarına yansıyan şirket karlarındaki artış olgusu öne çıkarılırken, diğer yandan da aynı şirketlerin “hayali bir enflasyon karı” üzerinden, olmayan bir kardan vergi ödendiğine yönelik yakınmaları da dikkat çekiyor. Elbette “enflasyon nedeniyle gerçek olmayan / fiktif karlar üzerinden haksız bir vergi ödendiği” fikrini savunanlar bakımından enflasyon düzeltmesinin ötelenmiş olması da eleştiri konusu yapılıyor. Böylece, aslında daha kavramsal düzeyde görüş birliği sağlanamamış bir tartışma üzerine yazmakta olduğumuz da iyice açığa çıkmaktadır: “Enflasyona bağlı hayali karlar” mı yoksa firmaların “aşırı karları” mı söz konusu? Bu sorunun yanıtı kolayca verilebilseydi, kurum kazançlarının vergilendirilmesine dönük tartışmalardan da kolayca sonuç çıkarmak ve uygun bir maliye-vergi politikası önermek mümkün olurdu. Ne yazık ki, bu sorunun kolay bir yanıtı henüz yoktur.

Bu raporda, vergi adaleti çerçevesinden bakıldığında Kurumlar Vergisi ile ilgili irdelenmesi gereken temel konulara olabildiğince geniş bir giriş yapılması amaçlanmıştır. Vergi idaremizin değişen koşullara ve uluslararası konjonktüre adapte olma yeteneğinin yüksek olduğunu, bunu olanaklı kılacak alt yapı ve insan kaynağına sahip olduğuna inanıyoruz. Kurumlar vergisinde farklı modellerin sınanmasına hizmet edecek ekonometrik çalışmalar geliştirmek ve farklı vergi politikalarının etki analizlerini yapmak, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı için, sahip olunan geniş veri setleri ve teknik alt yapı sayesinde, çok zor değildir. Bu tür sayısal veriler işlendiğinde, örneğin kurumlar vergisinde keskin bir dönüşümün gerekli olup olmadığına dair daha isabetli öngörülerde bulunmak da mümkün olabilecektir.

Son olarak, vergileme politikalarının oluşturulmasında tepkisel tutumların faydadan çok zarar verebileceği, sınır çizgilerinin ayırda olmanın önemine de işaret etmek gerekir. Vergilemenin tarihinde, olağan dışı dönemlerde, örneğin kıtlık ya da savaş koşullarında, bunların öncesinde ya da ertesinde, bu olağan dışı koşullardan istifade ettiğine inanılan gruplara yönelik söylemler ve bu grupları cezalandırma amacı baskın olan olağandışı politika önerileri gündeme gelebilmiştir. Bu olgu salt ülkemize değildir. Ancak bizim vergi tarihimizde izleri görece canlı sayılabilecek bu türden tepkisel ve talihsiz vergileme deneyimlerimiz de yok değildir. Esasen özellikle de bu yüzden, olağan dışı bir vergileme rejimi ya da mevcut rejimde çok keskin dönüşler önerilmeden evvel, sayısal verilerle desteklenmiş ekonometrik modelleme ve etki analizi çalışmalarına şiddetle ihtiyaç bulunmaktadır. Bu modellemeler ve veri analizlerinin yapılması mutlak bir zorunluluk olarak görülmelidir.

3.3- SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER ve ÖNERİLER

3.3.1- Vergi Sisteminde Servet Vergilerinin Yeri Ve Önemi Ne Olmalıdır?

Çalışmanın bu bölümünde önce servet üzerinden vergi alınması başka bir anlatımla, kişilerin menkul veya gayrimenkul mallara sadece sahip olduğu için vergi ödemesi adalet ilkesine uygun mudur ya da modern vergi sistemlerinde servet vergilerinin yeri ne olmalıdır gibi sorulara cevap aranmış, akabinde de uygulamadaki mevcut bazı sorunlara kısaca değinilmiştir.

Servet vergilerinin devlete gelir sağlamanın ötesinde, toplum içindeki mali dengesizliği düzeltme, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama, kontrol etme ve servet verimliliğini artırarak ekonomik etkinliğini sağlama gibi sosyal işlevleri de bulunmaktadır. Üstelik servet vergileri bütçeye mali katkısından önce sosyal amacı ön plana çıkan vergiler olmalıdır. Servet vergilerinin tarihi gelişimi de servetlerin, kamunun finansmanı amacından ziyade ekonomik ve sosyal amaçlarla toplanması yönünde seyretmiştir.

Servet vergileri öncelikle gelir ve servet dağılımdaki adaletsizliklerin düzeltilmesinde önemli ve etkin olarak kullanılabilecek bir araçtır. Gelir ve servet dağılımdaki adaletsizliği gidermek modern devlet anlayışına yüklenen en önemli görevdir. Bu nedenle gelir üzerinden alınan vergilerin yanı sıra servetlerin de vergilendirilmesi bir zorunluluktur ve vergi adaleti ilkesine de uygun düşecektir. Nitekim servetin varlığı ve çokluğu ödeme gücü göstergesi bakımından önemli bir karinedir. Üstelik bu haliyle servet vergileri vergi psikolojisine de uygundur. Bu nedenle servet vergisi modern vergi sistemlerinde vergilemede adaleti sağlama noktasında bir gereklilik olmaktadır.

Bunun yanında ülkemizde uygulanan gelir vergisi mevzuatında gerçek kişilerce elde edilen gelirin tamamı vergilendirilmemektedir. Bu hususa gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince kayıt dışı olarak elde edilen gelir veya kazançlarla birlikte, vergi sistemimizdeki istisnalar, muafiyetler veya vergiden kaçınma gibi kavramlar da dahil edildiğinde gerçek veya tüzel kişilerce elde edilen kazancın tamamının vergilendirilmediği ortadadır. Bu çerçevede gelirin elde edilmesi aşamasında vergilendirilmemiş gelir unsurlarının servete dönüşmesi durumunda alınacak bir servet vergisi gelir üzerinden alınan vergileri tamamlayıcı bir fonksiyon ifa edecektir. Ancak ülkemizde gerçek manada bir servet vergisi uygulaması bulunmamaktadır.

Ülkemizde servet vergilerinin gelirin elde edilmesi aşamasında kavranamayan gelirlerin vergilendirilmesi bağlamında yeniden ele alınması gerekir. Bütün servet vergisi kanunlarının da bu temel ilke çerçevesinde düzenlenmesi gerekir.

Türk Vergi Siteminde servet vergisi olarak sınıflandırılan Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi bulunmaktadır. Bu vergi türleri özelinde yukarıda yer verilen ekonomik ve sosyal amaçların sağlanabilmesi amacıyla yapılan değerlendirme ve önerilere aşağıda yer verilmiştir.

3.3.2- Motorlu Taşıtlar Vergisi

MTV bağlamındaki sorunların başında, vergi konusu olan taşıtların değerinin tespit meselesi gelmektedir. Otomobillerin vergilendirilmesine yönelik hesaplamada, araç silindir hacmi, yaşı ve yakın zamanda yapılan değişikliklerle satış fiyatı dikkate alınmaktadır. Sıfır olarak tabir edilen birinci el araçlarda değerlendirme problemi sorun olmazken ikinci el araçlar için değerlemede problem olmaktadır. Yaş, silindir hacmi ve matrahı aynı olan farklı model araçların ikinci el fiyatlarında önemli farklılıklar olabilmektedir ya da bazı yaş, silindir hacmi ve matrahı aynı olan bazı araçların ikinci el fiyatlarında önemli artışlar yaşanırken bazı araçların fiyatlarındaki değişiklik aynı doğrultuda olmamaktadır. Bu nedenle motorlu taşıtlar vergisinin spesifik karakterli bir vergi olmaktan çıkarılarak tamamen değer esaslı ve beraberinde karbon salınımını da dikkate alan bir yapıya geçirilmesi önerilmektedir. Burada araçların özellikle de ikinci el araçların değerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi önemlidir. Değer tespiti konusunda Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından aylık olarak yayınlanan motorlu kara taşıtları kasko değer listesi bu konuda yol gösterici olabilir.

Buna ek olarak aile bazında sahip olunan ve değeri belirli tek bir aracın motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulması önerilmektedir. Zira motorlu taşıt sahipliği günümüzde zorunlu ihtiyaç niteliğine bürünmüştür.

3.3.3- Emlak Vergisi

Barınma ihtiyacının temel insanı ihtiyaçlardan olduğu ve her bireye asgari barınma koşullarının sağlanmasının temel insani haklardan olduğu bilinmektedir. Bireylerin hayatlarını idame ettirebildikleri konutların koşulları, yaşam kalitesinin temel göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Konutların nitelikleri ve koşulları bireylerin hem fiziksel hem de ruhsal sağlıklarını da belirleyen etkenlerden biridir. Ayrıca bireylerin istedikleri koşullarda barınmak amacıyla yaptığı harcamalar ve bu harcamaların gelirleri içerisindeki payı ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin karşılaştırılmasında kullanılan kriterlerden biridir.

Ülkemizde bireyler veya aileler gelirinin büyük bir kısmını barınmak amacıyla konut kiralama ya da konut satın almaya harcamaktadır. TÜİK tarafından yayınlanan verilere göre 2018 yılında Türkiye genelinde hanehalklarının tüketim amaçlı yaptığı harcamalar içinde en yüksek payı %23,7 ile konut ve kira harcamaları oluşturmaktadır. (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Tuketim-Harcamasi-2018-30584>) TÜİK

tarafından yapılan Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırmalarında nüfusun konut sahipliği oranlarına yer verilmektedir. Aşağıdaki tabloda 2016-2021 yılları arasında TÜİK tarafından açıklanan konut sahipliği oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Konut Sahipliği Oranları

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Kendilerine ait konutta yaşayanların oranı	59,1	59,1	59	58,8	57,8	57,5	56,7	56,2
Kirada oturanların oranı	-	-	25,2	25,6	26,2	26,8	27,2	27,8
Lojmanda oturanların oranı	-	-	1,3	1,3	1,2	1,2	1,1	0,9
Diğer	-	-	14,5	14,3	14,7	14,6	15,1	15,1

Yukarıdaki tabloya dikkat edildiğinde 2016 yılından itibaren kendi konutunda oturan nüfusun oranında azalma gerçekleştiği görülmektedir. Bunun yanında kendi evinde oturmayanların toplam nüfusa oranı aynı doğrultuda artmaktadır.

Yine TÜİK tarafından satış şekline ve satış durumuna göre konut satış sayılarına ilişkin veriler aylık olarak yayınlanmaktadır. TÜİK tarafından yayınlanan bu verilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Konut Satış Rakamları

Yıl	Toplam Konut Satış Adedi	İlk El Satış Adedi	İlk El Satış Adedinin Toplam Satışlara Oranı (%)	İkinci El Satış Adedi	İkinci El Satış Adedinin Toplam Satışlara Oranı (%)
2013	1 157 190	529 129	45,7	628 061	54,3
2014	1 165 381	541 554	46,5	623 827	53,5
2015	1 289 320	598 667	46,4	690 653	53,6
2016	1 341 453	631 686	47,1	709 767	52,9
2017	1 409 314	659 698	46,8	749 616	53,2
2018	1 375 398	651 572	47,4	723 826	52,6
2019	1 348 729	511 682	37,9	837 047	62,1
2020	1 499 316	469 740	31,3	1 029 576	68,7
2021	1 491 856	461 523	30,9	1 030 333	69,1
2022	1 485 622	460 079	31,0	1 025 543	69,0
2023	1 225 926	379 542	31,0	846 384	69,0

Yukarıda yer alan verilerden anlaşılabacağı üzere 2013 - 2017 yıllarında toplam konut satış adetlerinde bir önceki yıla göre artış yaşanmıştır. Üstelik bu yıllarda ortalama 592.146 adet ilk el konut satışı yapılarak konut stoku artmaya devam etmiştir. 2018 ve 2019 yıllarında toplam

konut satış adetlerinde bir önceki yıla göre sınırlı miktarda azalma olsa da bu iki yılda ortalama 581.627 adet ilk el konut satışı gerçekleşmiş ve konut arzı artmaya devam etmiştir. 2020 ve 2021 yıllarında ise toplam konut satışlarında birbirine yakın adetlerde konut satılmıştır. Ancak bu iki yılda ilk el konut satışları 465.632 adet olarak gerçekleşmiş ve ilk el konut arzında önceki yıllara göre ortalamanın altında ilke el konut satışı yapılmıştır. 2022 yılında Ocak-Ekim döneminde aylık ortalama 115.985 adet konut satışı gerçekleşirken, bu satışlardan aylık ortalama 34.481 adedi ilk el konut satışlarına ilişkindir.

01.01.2013-31.10.2022 tarihleri arasında toplamda 13.237.810 adet konut satışı gerçekleştirilmiş ve bu dönemlerde satılan konutların 5.400.061 adedi ilk el konut satışlarından oluşurken 7.837.749 adedi ise ikinci el konut satışlarından oluşmaktadır. 2022 Ekim aynı sonuna kadar gerçekleştirilen ilk el konut satışları sayısının toplam konut satışları sayısına oranı yaklaşık olarak %40,79'dur. Dolayısıyla 01.01.2013-31.10.2022 tarihleri arasındaki dönemde gerçekleştirilen konut satış adetleri ve toplam satışların %40,79'unun piyasaya yeni arz edilen konutlardan olması, kendilerine ait konutlarda yaşayanların sayısındaki azalma veya aynı doğrultuda artmama durumuyla birlikte değerlendirildiğinde satışı yapılan konutların genel olarak ev sahipliği bulunan şahıslar tarafından satın alındığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum zaten ev sahibi olan nispeten yüksek gelirli kesimin arz edilen ilk el konutları ve ikinci el konutları satın almaya devam ettiği kanısını güçlendirmektedir. Resmi rakamlara göre bireylerin gelirlerinin yaklaşık dörtte birinin barınmaya ayrıldığı bir ekonomik ortamda birden fazla ev sahipliğinin vergisel yönden cazip olamaması gerekmektedir. Dolayısıyla bireylerin temel barınma ihtiyaçlarını kolaylaştırmak amacıyla birden fazla ev sahipliğine nispeten daha fazla miktar veya oranlı bir Emlak Vergisi uygulaması getirilmelidir. Hatta bunun için ayrı bir vergi ihdası bile düşünülebilir.

Barınma ihtiyacı için yapılan zorunlu harcamaların asgari düzeylere inmesi için birden fazla konuta sahip olanlardan boş konut vergisi tahsil edilebilir. Bu öneriye göre birden fazla konutu olmasına rağmen bir ya da birden fazla konutunu boş bırakan, herhangi bir şekilde kullanmayan veya bu şekilde beyan veren kişilerden konutun değeri, metrekaresi, maliyeti vb. kriterlere göre asgari düzeylerde vergi alınabilir. Bu sayede hali hazırda konut sahibi olanların yeni bir konut almak amacıyla talebi artırmasının önüne geçilerek konut fiyatlarında istikrar sağlanması, diğer yandan birden fazla konutu olanların kullanmadığı konutların kiralık konut piyasasına sunularak kira için yapılan harcamaların azaltılması hedeflenmektedir.

3.3.4- Tek Bir Servet Vergisi Modeli Önerisi

Tek bir servet vergisi modelinde, Emlak, Motorlu Taşıtlar ile Veraset ve İntikal vergilerinin konularına giren servet ve servet transferleri üzerinden tek bir vergi alınması gerektiği önerilmektedir.

Serveti oluşturan unsurlara ayrı ayrı odaklanmak yerine toplam servet tek bir unsur olarak dikkate alınmalı ve kademeli olarak artan oranda herkesten servet vergisi alınması düşünülmelidir. Bir başka deyişle ayrı ayrı vergiler yerine tek bir “servet vergisi” üzerinde tartışma açılmalıdır. Servet vergisi, vergilemede adaletin sağlanması açısından gerçekten “zengin” olan insanlardan alınmalıdır. Uygulamada vergilendirme iki kademeli olarak yapılabilir. Tek servet unsuruna sahip olandan da durumuna uygun bir servet vergisi getirilmesi bunun yanında toplam servet değeri belirli bir rakamın üzerinde olan kişilerin de bu servetle orantılı olarak artan oranda bir vergiye tabi tutulması öneriler arasında yer almaktadır.

Rakamların güncel ekonomik koşullara göre uyarlanması şartıyla tek servet vergisinin tarifesi aşağıdaki şekilde olabilir. Verilen tablo elbette ki bir öneri niteliğindedir. Dilimleri ve oranları daha düşük ya da yüksek belirlemek mümkündür.

500.000 TL ye kadar vergi dışı	
1 Milyon TL’ye kadar	Binde 2
1 Milyon -5 Milyon Arası	Binde 3
5 Milyon- 10 Milyon Arası	Binde 4
10 Milyon – 20 Milyon Arası	Binde 5
20 Milyon- 40 Milyon Arası	Binde 7,5
40 Milyon- 70 Milyon arası	Yüzde 1
70 Milyon-100 Milyon Arası	Yüzde 1,5
100 Milyon Üstü	Yüzde 2

Böyle bir vergilendirme sonucunda servetin yurt dışına kaçırılması ya da servetin mücevher gibi değer tespiti güç ve maliyetli olan ve gizlenmesi kolay menkul kıymetlere dönüştürülmesine yönelik durumlar yaşanabilir. Buna yönelik olarak da söz konusu servetin katma değer yaratacak yatırımlara yönlendirilmesi, istihdam yaratması, üretimi artırması durumunda bu tutarların istisna edilmesi yerinde olacaktır. Böylece servet, yalı, uçak, yat, yurtdışında ev gibi unsurlar yerine üretken alanlara yönelebilir.

En fazla vergi vermesi gerekenler büyük servetlerin sahipleridir çünkü bu kesimler en rahat fedakârlıkta bulunabilecek kesimdir. Bununla birlikte servetin gelirden çok daha adaletsiz dağıldığı konusunda genel bir kanı bulunmaktadır. Burada adaleti sağlamak için önemli olan aşırı yüksek gelir ve servet sahiplerinin buna uygun bir şekilde vergilendirilmesidir. Ancak ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi bu kesimi vergilendirmede yeterlidir. Çünkü ciddi servetlere sahip kişilerin genelde vergilendirilebilir gelirlerinin düşük olduğu bilinmektedir.

3.4- DOLAYLI VERGİLERLE İLGİLİ GENEL DEĞERLENDİRME

Vergi teorisi açısından vergiler farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalardan bir tanesi de vergilerin dolaylı ya da dolaysız olarak sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırma, vergi adaleti açısından da vergi sistemlerinin değerlendirilmesinde kullanılan ölçütlerden birisidir. Genel olarak harcamalar ve/veya işlemler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler ise dolaysız vergiler olarak değerlendirilmektedir. Dolaylı vergilerde vergiyi yüklenen kişi ile vergi idaresine karşı mükellef olan kişi farklıdır.

Vergilendirme açısından dolaylı vergiler genellikle düz oranlı bir yapıya sahiptir. Bu vergilerde mükelleflerin kişisel ve özel durumları dikkate alınmadığı için objektif vergilerdir. Bu nedenle vergilemede adaleti bozan bir yapıya sahiptirler. Çünkü gelir düzeyi düşük olan kişilerin marjinal tüketim eğilimleri yüksektir. Bu nedenle gelirlerinin önemli bir bölümünü tüketime ayırır ve daha fazla (gelirlerine oranla) tüketim vergisi öderler. Bu durum aşağıdaki farklı gelir seviyeleri açısından ödenen ve vergin oranının %10 olduğu örneğinden hareketle farazi toplam vergi yükünü gösteren tablo yardımı ile daha net görülebilir.

Tablo 7: Farklı Gelir /Tüketim Seviyelerindeki Olası Dolaylı Vergi Yüğü

Gelir	Vergi Oranı (%)	Marjinal Tüketim Eğilimi	Tüketim Miktarı	Vergi	Ödenen Verginin Gelire Oranı
5.500	10	1	5.500	550	0,1
20.000	10	0,8	16.000	1.600	0,08
30.000	10	0,7	21.000	2.100	0,07
100.000	10	0,4	40.000	4.000	0,04
1.000.000	10	0,1	100.000	10.000	0,01

Geliri düşük olan bireylerin marjinal tüketim oranları 1'e yakındır. Çünkü yeni bir birim gelirin tamamına yakını geçinebilmek için harcamak zorundadırlar. Gelir arttıkça bireyler

gelirlerinin tamamını harcamak yerine tasarruf etmeye başlarlar. Bu durum gelir arttıkça devam eder. 5.500 TL gelir elde eden bir kişi gelirinin tamamını harcayacağı için gelirin tamamı için tüketim vergisi ödemek zorunda kalır ve oranın %10 olduğu varsayımı altında 550 liralık bir tüketim (dolaylı) vergi öder. Ödemiş olduğu dolaylı verginin toplam gelire oranı %10 olarak gerçekleşir. Öte yandan aylık geliri 1.000.000 olan kişinin tasarruf eğilimi yüksek olacağından yani marjinal tüketim eğilimi düşük olacağından tüketim yaparak ödeyeceği verginin toplam gelire oranı %1 olacaktır. Bu verilere göre gelir seviyesi arttıkça bireylerin ödedikleri tüketim vergilerinin toplam gelir içindeki payı da gelir artışına ters oranlı olarak azalacaktır. Bu durum bu tür vergilerin, vergi adaleti sağlamaktan uzak olduğunu hatta adaletsizliği artırdığını göstermektedir.

Vergilendirme açısından dolaylı vergiler, mükelleflerin kişisel ve özel durumları dikkate alınmadığı için objektif vergilerdir. Bu nedenle vergilemede adaleti bozan bir yapıya sahiptirler. Çünkü gelir düzeyi düşük olan kişilerin marjinal tüketim eğilimleri yüksektir. Bu nedenle gelirlerinin önemli bir bölümünü tüketime ayırır ve daha fazla (gelirlerine oranla) tüketim vergisi öderler. Düz oranlı bir tarife yapısına sahip olan dolaylı vergiler, düşük gelir seviyesine sahip olan kişilerin, yüksek gelir grubuna sahip olanlara oranla vergi yükünün daha yüksek olduğu vergilerdir. Öte yandan bu tür vergiler herkese uygulanabilir olması, tahsilatının kolay olması ve tahsilat maliyetlerinin düşük olması nedeniyle hükümetler tarafından tercih edilmektedir. Ayrıca vergiler genellikle fiyatların içinde gizlendiği için mali anestezi etkisi ile mükellefler tarafından vergiye karşı tepkiler de oldukça azdır. Bu nedenle genel olarak dolaylı vergiler adil olmayan vergiler olarak kabul edilmektedir.

Vergilerin dağılımının nasıl olduğuna ülkemiz örneğine göz atmadan önce OECD'nin istatistiklerinden yararlanarak Dünya üzerindeki duruma bir bakmakta yarar bulunmaktadır. Bununla ilgili ilk tabloda vergilerin dağılımı yer almaktadır. Ülkeler hangi kaynaktan oransal olarak ne kadar vergi tahsil ettikleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 8: 2021 Yılı İtibariyle Belli Ülkelerdeki Vergi Kaynaklarının Oransal Dağılımı

	Gelir/ Kar Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Kesintileri	Ücret Üzerinden Alınan Vergiler	Emlak/Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler	Diğer
Avusturya	29,5	35,5	6,4	1,5	26,7	0,4

Belçika	35,7	30,6	0,0	8,5	25,2	0,0
Kanada	49,4	14,3	2,3	11,9	22,0	0,1
Şili	38,3	5,3	0,0	4,8	53,1	-1,5
Çek Cumhuriyeti	18,7	48,6	0,0	0,6	32,2	0,0
Danimarka	65,6	0,1	0,6	4,0	29,7	0,0
Estonya	24,9	34,6	0,0	0,6	39,9	0,0
Finlandiya	36,1	27,8	0,0	3,5	32,5	0,1
Fransa	26,6	32,8	4,1	8,5	27,1	1,0
Almanya	32,6	37,7	0,0	3,1	26,6	0,0
Yunanistan	20,7	32,8	0,0	7,7	38,7	0,0
Macaristan	18,8	29,8	2,9	2,6	45,9	0,0
İzlanda	50,0	8,5	0,8	5,9	33,6	1,2
İrlanda	49,8	15,2	0,9	5,4	28,7	0,0
İsrail	36,2	15,7	2,9	11,2	34,1	0,0
İtalya	31,9	31,2	0,0	5,9	28,1	2,9
Kore	33,2	26,2	0,3	15,1	23,1	2,1
Letonya	22,3	31,8	0,0	2,9	43,0	0,0
Litvanya	29,9	31,6	0,0	0,9	37,6	0,0
Lüksemburg	38,0	27,4	0,0	10,4	24,1	0,1
Meksika	43,5	14,0	1,6	1,8	37,3	1,8
Hollanda	31,6	33,1	0,0	4,3	30,8	0,3
Yeni Zelanda	57,0	0,0	0,0	5,7	37,3	0,0
Norveç	48,4	22,9	0,1	2,9	25,7	0,0
Polonya	21,7	35,4	1,5	3,5	37,8	0,1
Portekiz	26,4	29,6	0,0	4,4	38,7	0,9
Slovak cumhuriyeti	20,2	43,9	0,0	1,3	34,6	0,0
Slovenya	19,7	43,8	0,1	1,6	34,7	0,0
İspanya	29,9	35,6	0,0	7,1	27,4	0,0
İsveç	36,1	21,2	12,2	2,3	28,2	0,1
İsviçre	47,6	24,3	0,0	8,0	19,6	0,5
Türkiye	24,0	28,6	0,0	4,2	42,1	1,0
Birleşik Krallık	37,6	19,9	0,4	11,4	30,7	0,0
Amerika Birleşik Devletleri	48,2	23,8	0,1	11,4	16,6	0,0
Ortalama	34,7	26,3	1,1	5,4	32,2	0,3

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78522>

Yukarıdaki tabloda gelişmiş ülkelerin hemen hemen hepsinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranın genel olarak %30'un altında kaldı açıkça görülmektedir.

Tablo 9: 2021 Yılı İtibariyle Belli Ülkelerdeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Parafiskal Gelirler (Sosyal Güvenlik Kesintileri)
Avusturya	37,4	27,1	35,5
Belçika	44,2	25,2	30,6
Kanada	63,6	22,1	14,3
Şili	43,1	51,6	5,3
Çek Cumhuriyeti	19,2	32,2	48,6
Danimarka	70,2	29,7	0,1
Estonya	25,5	39,9	34,6
Finlandiya	39,6	32,6	27,8
Fransa	39,1	28,1	32,8
Almanya	35,7	26,6	37,7
Yunanistan	28,4	38,7	32,8
Macaristan	24,2	45,9	29,8
İzlanda	56,7	34,8	8,5
İrlanda	56,1	28,7	15,2
İsrail	50,3	34,1	15,7
İtalya	37,8	31,0	31,2
Kore	48,6	25,2	26,2
Letonya	25,2	43,0	31,8
Litvanya	30,8	37,6	31,6
Lüksemburg	48,4	24,2	27,4
Meksika	46,9	39,1	14,0
Hollanda	35,8	31,1	33,1
Yeni Zelanda	62,7	37,3	0,0
Norveç	51,4	25,7	22,9
Polonya	26,7	37,9	35,4
Portekiz	30,9	39,6	29,6
Slovak cumhuriyeti	21,6	34,6	43,9
Slovenya	21,5	34,7	43,8
ispanya	37,0	27,4	35,6
İsveç	50,5	28,3	21,2
İsviçre	55,6	20,1	24,3
Türkiye	28,3	43,1	28,6
Birleşik Krallık	49,4	30,7	19,9
Amerika Birleşik Devletleri	59,6	16,6	23,8
Ortalama	41,2	32,5	26,3

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78522>

Yukarıdaki tabloda da özellikle gelişmekte olan ülkeler bazında dolaylı/dolaysız vergiler dağılımında dolaysız vergilerin daha yüksek bir oranda bulunduğu görülmektedir. Tabloda sosyal güvenlik kesintilerine yer verilmesinin nedeni, OECD istatistiklerinde bu hesaplamanın kesintilerle beraber yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Belli başlı ülke örneklerine yer verilmesinden sonra ülkemiz açısından duruma bakılabilir. Aşağıdaki tabloda 1980 yılından itibaren dolaylı dolaysız vergilerin seyrini izlemem mümkündür.

Tablo 10: Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı-Dolaysız Vergi Oranı (1980- 2023)

	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Yıllar	(%)	(%)
1980	63	37
1981	60	40
1982	60	40
1983	57	43
1984	57	43
1985	47	53
1986	52	48
1987	50	50
1988	50	50
1989	53	47
1990	52	48
1991	52	48
1992	50	50
1993	49	51
1994	48	52
1995	41	59
1996	39	61
1997	41	59
1998	47	53
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66
2003	33	67
2004	32	68
2005	31	69
2006	30	70
2007	32	68
2008	34	66

2009	34	66
2010	27	71
2011	30	70
2012	31	69
2013	29	71
2014	31	69
2015	30	70
2016	30	70
2017	31	69
2018	33	67
2019	37	63
2020	32	68
2021	35	65
2022	38	62
2023	36	64

Kaynak: Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı verilerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.
<http://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/>

2019 yılından itibaren olan ayrıntılı gelişim de aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 11: 2019-2023 Arası Dolaylı-Dolaysız Vergi Oranı ve Merkezi Yönetim
Bütçe Finansmanı (Milyon TL)**

	Dolaylı Vergiler	%	Dolaysız Vergiler	%	Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri
2019	416.720	62	257.140	38	673.860
2020	552.071	66	281.179	34	833.251
2021	746.096	64	418.713	36	1.164.809
2022	1.454.441	62	885.470	38	4.209.345
2023	2.714.047	64	1.495.298	36	4.209.345

Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>

Yukarıdaki iki tablonun incelenmesinden açıkça görülmektedir ki 40 yıllık süreç içinde dağılım gittikçe dolaysız vergiler aleyhine bozulmuş, dolaylı vergilerin payı sürekli ve istikrarlı sayılabilecek şekilde artmış bulunmaktadır. Bir başka anlatımla, dolaylı vergi hasılatının dolaysız vergilere oranla oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye’de vergi tahsilatı üç vergi üzerine yoğunlaşmıştır. Bunlar dolaysız vergiler içinde gelir vergisi tevkifatı; dolaylılardaysa KDV ve ÖTV’dir. Veriler, Türk Vergi Sistemi’nin “adalet” ilkesini sağlamaktan uzak olduğunu göstermektedir.

Vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir yapı, vergilerin Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği gibi bireylerin mali gücüne göre toplanarak vergilemede adalet ilkesinin sağlanmasına engel olmaktadır.

Öte yandan dolaylı vergiler doğru kullanıldığı zaman vergi adaletine ulaşılmasına hizmet edebilmektedir. Bu vergiler özellikle yüksek gelir gruplarının daha fazla kullandığı lüks tüketim malları üzerinden yüksek oranda alınırsa adalet açısından da etkili olabilmektedir. Ancak bu tür uygulamalar vergi sistemi içinde yeteri kadar bulunmamaktadır.

3.4.1- Katma Değer Vergisine Yönelik Değerlendirme Ve Öneriler

Aslında komisyonumuz vergi adaleti bakımından dolaylı vergilerin genelini bir önceki bölümde aktarıldığı şekilde merkezi yönetim bütçe gelirlerinin bileşenleri içindeki aşırı yüksek payı itibarıyla değerlendirmek eğilimindedir. Bu nedenle, tek tek her bir dolaylı verginin kendi içindeki adaletsizlik kaynakları üzerinde durulmamıştır. Bununla beraber, bir önceki bölümde dile getirilen hususlara ek olarak, Katma Değer Vergisi mevzuatı ve uygulamasıyla ilgili bazı öneriler şu şekilde dile getirilmiştir:

1- Devreden KDV sorunu ivedilikle çözülmelidir. Devreden KDV stoku Devletin mükelleflere olan borcudur; ya da tersinden ifade edersek, devreden KDV rakamı tüm mükelleflerin (makro ölçekte, ülkenin tamamında) belli bir dönem içinde Devlete fiilen ödedikleri ama aynı dönem içinde global olarak yaratılan katma değere göre KDV olarak tahsil edilmesi gereken rakamı aşan ödemelerin toplamıdır. Tam da bu nedenle bu tutarlar mükelleflerin Devletten olan net alacağıdır. İndirim hakkı verdiği halde hesaplanan KDV yetersizliği nedeniyle fiilen indirimi mümkün olamayan KDV tutarının iade edilmeyerek mükellefiyet süresince devrettirilmesi, hatta mükellefiyetin hitamında da çoğu durumda iade edilmeyerek nihai bir zarara dönüştürülmesi, yansıtılabilir olması gereken KDV'ni mükellef üzerinde yüke dönüştürdüğü gibi, işletmeleri de Devlete verilen bir ödöncü finanse etmek gibi çok yüksek maliyetler altına sokmaktadır. AB KDV mevzuatında da esasında devir oluşması durumunda bu verginin belli periyodlarla mükellefe iade edilmesi öngörülmüştür. Bizdeki uygulama ise iade yerine sonsuza dek devrettirme şeklinde hatalı tasarlanmış ve bu gün ulaştığı devasa rakamla artık tasfiyesi de giderek daha da zorlaşan bir sorun haline gelmiştir.

2- Müzayede mahallindeki satışların KDV'ne tabi tutulmasında, satılan eşya ticari, zirai bir işletmeye dahil olmadıkça cebri icra ve izale-i şüyu (ortaklığın giderilmesi) davaları kapsamında yapılan işlemler, verginin konusu dışına çıkarılmalıdır. Kural KDV, ticari, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetler zincirinde her bir aşamadan ve her aşamanın kendi katma değeri üzerinden alınması gereken bir yayılı işlem vergisidir. Bu nitelikte olmayan yani "ticari, zirai ve mesleki" mahiyet taşımayan, en önemlisi de ekonomide yayılı bir katma değer

yaratılması sürecini temsil etmeyen müzayedelerin vergi dışı tutulması isabetli olacaktır. Bunun yanında amacı "miras ortaklığın giderilmesi" başta olmak üzere izale-i şuyu gibi bir hukuki durum çözümlemesine ya da icra-iflas hükümleri veya amme alacağının tahsili mevzuatına göre zaten zor durumda olması dolayısıyla ödeme kabiliyeti olmayan borçluların mal varlığının, bir alacağın tahsili amacıyla paraya çevrilmesine matuf olan işlemler üzerinden KDV alınmasının adaletle bağdaşmadığını söylemek mümkündür. Devletin zaten gerekli yargı ve icra harçlarını alıyor olmasına ek olarak, yersiz biçimde sanki katma değer zincirine dahil bir ticari, zirai işlem varmış gibi bir de KDV tahsil etmesi, kanımızca AB'nden iktibas edilen KDV Kanunumuzun birinci fıkrasının 3/d maddesinin tamamen mehz mevzuattaki anlam ve amacını aşacak şekilde yorumlanarak ulusal mevzuata hatalı biçimde alınmış olmasının sonucudur. AB uygulamasında hasredildiği sanat eseri, antika eşya, yarış atı vb gibi özelliği olan eşya grupları hariç olmak üzere, ticari, zirai ve mesleki bir mal teslimi niteliği taşımayan eşyanın müzayede yoluyla satışının KDV Kanunu kapsamına dışına çıkarılması ve seneler süren bir yanlışlığa artık son verilmesi, vergileme tekniğinin olduğu kadar adalet duygusunun da açık bir gereğidir.

3- Sistemin bütünlüğü ile belge düzeninin sağlanması ve kayıt dışılığın önlenmesi açısından, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV'ye tabi olması ve yılda bir kez dahi olsa beyanname vermeleri gerektiği yönünde düzenleme yapılmalıdır.

4- Uygulamada serbest meslek erbapları müşterilerinden olan alacaklarını tahsil edebilmek için önce serbest makbuzu kesmekte sonra belirsiz bir tarihte parasını tahsil etmektedir. Müşteri ödeme yapmazsa tahsil esası gereği bu tutarın gelir vergisi ödenmemektedir. Ancak KDV'ni doğuran olay gerçekleştiğinden hizmete ilişkin KDV beyan edilerek ödenmektedir. Adına serbest meslek makbuzu ödenen karşı taraf ise ödemediği KDV'yi indirim konusu yapmaktadır. Uygulama serbest meslek erbabının karşılaştığı bu sorunun çözümü için serbest meslek faaliyetleriyle sınırlı kalmak üzere KDV'nin tahakkuk esasına göre beyan ve fakat tahsilatın gerçekleşeceği tarihe kadar tecil edilmesi gibi farklı ve kolaylaştırıcı tedbirler üzerinde ciddiyle durulmalıdır.

3.4.2. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Değerlendirme Ve Öneriler

Malum olduğu üzere ÖTV alınan malları içeren dört liste vardır. Her bir listenin içindeki mallar üzerinde analiz yapıldığında, bu malların bazılarında neden ÖTV olduğu fakat bazı çok benzer mallarda da neden ÖTV olmadığı veya bazı mallarda ÖTV oranı neden çok yüksek

olduğu halde, benzer bazı mallarda da neden düşük olduğu sorusu en sık sorulan sorulardır. Mesela havyarda ÖTV var iken, bundan daha da pahalı olan bazı ithal balık ve peynir çeşitlerinde neden ÖTV yoktur? Ya da, değer ve itibar olarak bazı binek otolardan daha yüksek olan pikap veya arazi araçlarındaki ÖTV, bazı alelade binek oto ÖTV'sinden neden daha düşüktür? Bu haliyle, ÖTV'nin gelir toplama aracı olarak kullanıldığını ve bunu yaparken de daha çok yüksek gelirli mükellef olarak görmeye çalıştığı ifade edilebilir. Fakat ne yazık ki ÖTV'nin benimsediği bazı ölçütler, adaleti sağlamaktan veya yüksek gelirli kavramaktan uzaktır. Bu haliyle, ÖTV bazen yüksek gelirli kavramamakta; daha çok yüksek eğitimli kavramaktadır.

ÖTV, bir harcama vergisi olarak üzerine konduğu malın fiyatını artırmaktadır. Bir malın fiyatı arttığı zaman, eğer normal bir malın talep esnekliği yüksekse, fiyattaki artış, hemen talebi düşürür. Bu kez söz konusu malı satmak için fiyat avantajını korumak; fiyat avantajını korumak için de malın maliyetini düşürmek; maliyeti düşürmek için de malın üretiminde kullanılan malzemeyi azaltmak gerekir. Mesela otomotiv piyasasında bu kural işlemektedir. Binek otodaki ÖTV arttıkça, otoların ucuz olanlarının aksesuar ve kalitesi azalmaktadır. Kalite azalması muhakkak ki bu otoların güvenliğine de yansımaktadır. Bundan hareketle, şu hipotez teste muhtaçtır: Binek otodaki ÖTV artışı, kazalarda özellikle daha çok düşük gelirli ailelerin yaralanmasına veya ölümüne sebep olmaktadır çünkü pahalı otoları yüksek gelirli kişiler kullanmaktadır. Bu hipotezin test edilip edilmediğini bilmiyoruz fakat bu değişkenler arasında bir korelasyon olduğu açıktır.

Buradan şu çıkmaktadır: ÖTV oranının artışı vergi gelirinin artışı anlamına gelmeyebilir fakat ÖTV artışı muhakkak ki iyi malların tüketimini kısımakta ve kötü mallara kapıyı aralamaktadır. Bunun da özellikle, düşük gelir gruplarının yaşam kalitesini olumsuz etkilediği açıktır.

ÖTV'de diğer bir husus, daha çok esnafın kullandığı ticari otolardır. Bu hafif ticari otoların bazıları, birçok binek otodan daha pahalı olduğu halde, vergiden sonra hafif ticari otunun fiyatı binek otodan aşağıda kalmaktadır. ÖTV'yi hafif ticari araçların lehine kullanmak, gerçekten ekonomik büyümeyi artırmakta mı? Ya da, hafif ticari araç kullananlar gerçekten daha mı düşük gelirli? İki sorunun cevabının da olumsuz olduğu ileri sürülebilir.

Akaryakıt üzerindeki ÖTV, en adaletsiz vergi uygulamalarından birisidir. Mesela, yük taşıyan bir taşımacılık esnafıyla veya traktörüyle ziraat yapan bir çiftçi ile en pahalı lüks otoyu

kullanan bir kişinin aynı ÖTV'yi ödemesi, maalesef vergide adaletin olmadığı alanlardan birisidir. Çiftçiye yapılan mazot yardımının bu adaletsizliği telafi etmesi, gerçeklikten uzaktır.

3.4.3- Damga Vergisine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler

Ülkemizde çok geniş ve belirsiz bir sayıda mükellef kitlesini ilgilendiren damga vergisi hem teoride hem de uygulamada diğer vergi türlerine nazaran daha farklılık göstermekte ve bu haliyle olumsuzluklar içermektedir. Bu olumsuzlukların başında verginin temel vergi hukuku ilkelerine aykırı bir yapı barındırması gelmektedir. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesine göre Kanun'a ekli I sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Kanunun 1. Maddesinin 2. Fıkrasında kağıtlar teriminden yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin ifade edildiği belirtilmiştir. Buna göre bir kağıttan damga vergisi alınması için;

- İmzalanmış bir yazılı kağıdın bulunması,
- İmzalanan kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması,
- İmzalanan kağıdın Damga Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı tabloda yer alan kağıtlardan olması, gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen verginin konusuna ilişkin açıklamalardan anlaşılabacağı üzere damga vergisi Anayasada yer alan ödeme gücü ilkesini dikkate almayan bir vergidir.

Bilindiği üzere Anayasasının 48. maddesine göre kişiler diledikleri alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir. Sözleşme özgürlüğünün ilk görünüş şekli, sözleşme yapıp yapmama özgürlüğüdür. Buna göre kişiler diledikleri kişilerle diledikleri sözleşmeyi yapabilir. Buna ek olarak biriyle sözleşme yapmaya da zorlanamaz. Ancak sözleşme özgürlüğü de kanunlarla veya kanunun açıkça verdiği yetkilerle sınırlanabilmektedir. Örneğin taşınmaz önalım sözleşmesinde olduğu gibi kanunlar bazı sözleşmeler için şekil şartı öngörebilmektedir. Bunun yanında 6098 sayılı Borçlar Kanununda da sözleşmeler için temel sınırlamalar bulunmaktadır. Borçlar Kanununun 27. Maddesinde kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkansız olan

sözleşmelerin kesin olarak hükümsüz olacağı belirtilmiştir. Buna göre yasaların belirlediği sınırlar içerisinde olmak kaydıyla kişiler diledikleri alanda ve diledikleri şekilde sözleşme yapma veya yapmama özgürlüğüne sahiptirler. Bu özgürlükler kanunlarda öngörülme- yen düzenleyici veya idari işlemlerle engellenemez. Ancak 488 sayılı Kanun'da yer alan muğlak hükümler, verginin konusuna giren işlem veya kağıtların çok sayıda olması, uygulamada mükellefleri Vergi Dairelerinin keyfi işlemlerine maruz bırakmaktadır. Oysa sözleşme özgürlüğüne ve vergi almak amacıyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin sınırlarının kanunlarla çok net biçimde sınırlanmış olması gerekir. Dolayısıyla hem konu hem de teknik bakımından olumsuzluk içeren damga vergisinin etkinliğinin değerlendirilmesi kaçınılmaz bir gerçekliktir.

Damga vergisinin, toplam merkezi bütçe gelirleri içerisindeki payına bakıldığında 2016 - 2021 yılları arasında bu payların 2,18 ile 1,76 arasında değiştiği görülmektedir. Tahsil edilen damga vergisi tutarlarının toplam tahsil edilen vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında 2016 – 2021 yılları arasında bu oranların 2,58 ile 2,06 arasında gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 12: Tahsil Edilen Merkezi Yönetim Gelirleri, Vergi Gelirleri Ve Damga Vergisi Tutarları (Bin TL)

Gelir Türü/Yıl	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Merkezi Yönetim Gelirleri	626.212.964	720.852.113	876.323.203	1.024.165.588	1.181.473.971	1.636.955.710	3.162.848.131	5.848.627.702
Vergi Gelirleri	529.607.901	626.082.415	738.180.401	820.148.186	983.258.493	1.395.725.545	2.709.130.767	5.128.894.160
Damga Vergisi Geliri	13.655.558	15.812.610	17.381.264	19.190.879	21.301.852	28.818.452	42.986.525	84.270.436

*<https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 13: Tahsil Edilen Damga Vergisi Tutarlarının Merkezi Yönetim Gelirleri Ve Tahsil Edilen Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Gelir Türü/Yıl	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	2,18	2,19	1,98	1,87	1,8	1,76	1,36	1,44
Vergi Gelirleri İçindeki Payı	2,58	2,53	2,35	2,34	2,17	2,06	1,59	1,64

*<https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden derlenerek hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablolarda yer verilen bilgiler dikkate alındığında merkezi yönetim bütçe gelirleri tahsilatı, vergi gelirleri tahsilatı ve damga vergisi tahsilatında yaşanan artışlar aşağıdaki tabloda gösterilen şekilde gerçekleşmiştir.

Tablo 14: Vergi Gelirleri Artış Oranları

Gelir Türü Oranı/Yıl	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Merkezi Yönetim Gelirleri Artış Oranı (%)	15,11	21,57	16,87	15,36	38,55	93,20	84,90
Vergi Gelirleri Artış Oranı (%)	18,22	17,90	11,10	19,89	41,95	94,10	89,30
Damga Vergisi Geliri Artış Oranı (%)	15,80	9,92	10,41	11,00	35,29	49,20	96,00

Aşağıdaki tabloda ise yıllar itibarıyla tahakkuk eden toplam vergi gelirleri ile tahakkuk eden damga vergisi tutarlarına yer verilmiştir.

Tablo 15: Tahakkuk Eden Merkezi Yönetim Gelirleri, Vergi Gelirleri Ve Damga Vergisi Tutarlarını (Bin TL)

Tahakkuk Türleri/Yıl	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vergi Gelirleri Toplamı	652.166.835	760.632.822	906.541.843	1.012.025.775	1.227.237.184	1.728.924.366	4.330.568.839	7.605.710.315
Damga Vergisi	18.035.974	21.008.073	23.411.372	26.598.667	31.071.019	40.499.157	56.629.074	104.847.507

*<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden derlenerek hazırlanmıştır.

Yıllar itibarıyla gerçekleşen tahsilat/tahakkuk oranları da aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 16: Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Vergi Tahsilat/Tahakkuk Oranları

Vergi Türleri/Yıl	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vergi Gelirleri Toplamı Tahsilat/Tahakkuk Oranı (%)	96,02	82,31	96,67	81,04	96,27	80,73	62,55	67,43
Damga Vergisi Tahsilat/Tahakkuk Oranı (%)	75,71	75,27	74,24	72,15	68,56	71,16	75,90	80,37

Yukarıdaki tablolarda yer verilen tutarlar ve oranlar dikkate alındığında damga vergisi kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir yeri olduğu anlaşılmaktadır. Damga vergisi önemli bir finansman kaynağı ve tahsilat yöntemine göre nispeten kolay bir vergi olmasına rağmen tahsilat oranlarının toplam vergi gelirlerinin tahsilat oranlarının altında kaldığı görülmektedir.

Damga vergisi ile ilgili yapılan araştırmalarda hangi işlemde ya da hangi kağıttan ne kadar vergi tahakkuk ettiği ya da tahsil edildiğini gösteren bir veri bulunamamıştır. Bu konuya

ilişkin istatistiğin tahsilatla görevli Gelir İdaresi Başkanlığınca tutulmadığı anlaşılmaktadır. Ancak tahsil edilen damga vergilerinin büyük bir kısmının beyannamelerde tahakkuk eden damga vergileri ile ücret ödemelerinden ve ihale işlemlerinden tahakkuk eden damga vergileri olduğunu tahmin etmek zor değildir. Damga vergisinin ücret ödemelerinden tahsil edilmesi vergi yükünün nispeten dar ve orta gelirli çalışanlarda kaldığını göstermektedir. Kamu ihalelerinde gerek sözleşme gerek karar aşamasında damga vergisi alındığında kamuya mal veya hizmeti satanlar ödedikleri damga vergisini kamuya yansıtmaktadır. Bu yönüyle kamu ihalelerinden bir gelir elde edildiği söylenemez. Bu haliyle damga vergisinin vergi adaletini sağlamaktan uzak olduğu söylenebilir.

Damga vergisi, ‘vergi vergiyi öldürebilir’ kavramının tipik bir uygulamasıdır. Çünkü mükellefler damga vergisi ödememek için bazen sözleşmelerini saklamakta; saklanan sözleşmeler nedeniyle büyük miktarlarda gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahı vergi dışında bırakılmaktadır. Dolayısıyla etkinliği ve verimliliği tartışmalı olan damga vergisi nedeniyle gelir vergileri de olumsuz etkilenmektedir.

Etkin ve verimsiz olduğu belirtilen ve vergi adaletiyle bağdaşmayan damga vergisinin güncel ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Damga vergisinin kaldırılması gündemde olmasa dahi en azından ticari sözleşmeler gibi bazı kağıtların verginin konusundan çıkarılarak damga vergisinin gelir vergileri üzerindeki adalet bozucu etkisinin giderilmesi ve damga vergisinin güncel ekonomik koşullara göre gözden geçirilmesinin sağlanması gerekmektedir.

4- SONUÇ

Raporumuzun buraya kadar olan kısmında, çalışma grubu üyelerinin görüşleri doğrultusunda vergi adaletinin temin edilebilmesi için yapılması gerekli olan düzenleme ve değişiklik önerilerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu nedenle ilgili başlıklar altında vergiler bazında dile getirilmiş bulunan önerilerin burada tekrar edilmesi, bir mükerrerliğe sebebiyet verecektir. Mükerrerlikten kaçınmak için sonuç kısmında, gelecekte yapılacak vergisel düzenleme ve değişikliklerde dikkat edilmesi gereken temel ilkelere yer verilmesi yolu tercih edilmiştir. Bir başka deyişle, icra makamında olan yetkililerin, gelecekteki yeni değişiklik ve düzenlemeleri yaparken sahip olmaları gerektiğine inandığımız temel bakış açısının ana çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır.

Sistem, ahenkli yapıların bir araya gelmesiyle oluşur. Bir ülkedeki vergilerin oluşturduğu uyumlu yapının tamamı vergi sistemi olarak adlandırılır. Türk vergi sisteminin bugünkü halinin bu tanımlamanın uzağına düştüğü müşahede edilmekte, bir başka deyişle bu haline bir sistem demek güç görünmektedir. Adaletin temini için de gerekli olan sistem yapısının tekrar inşa edilmesi birinci öncelik olmalıdır. Yapılacak düzenlemelerde “mevzuata ilişkin düzenlemeler” ya da “revizyon” tarzında salt yasa, yönetmelik, tebliğ değişikliklerin yapılmasından ziyade, gerçek anlamda bir “sistem reformu” yapılması niyeti ile hareket edilmesi acil bir gerekliliktir. Bunun yanında, genel olarak vergi oranları değiştirilirken ya da istisnalarla ilgili düzenlemeler yapılırken, başta vergilemede adalet ilkesi, ilgili hükümlerin kanunun yapısındaki yeri, diğer maddelerle ve sistemin tamamıyla olan bağlantısı göz önünde bulundurularak düzenleme yapılmalı, ayrıca gelirin bir gerçek ya da tüzel kişi tarafından elde edilmesi nihai vergi yükünde bir fark yaratmamalıdır. Bunun yanında, vergi mevzuatında yapılacak değişiklikler için ön koşul niteliğinde olan etki analizlerinin, vergi adaletini de dikkate alacak şekilde yapılması gerekmektedir.

Yapılacak her yeni düzenlemenin temel hedefleri arasında; vergi tabanının genişletilmesi, kentsel rant ve finansal bazı gelir kaynakları gibi etkin vergilendirilemeyen alanların eşitlik ilkesine yakışır şekilde vergilendirilmesi, sistemi gerçek usulden uzaklaştıran her düzenlemenin kaldırılarak tamamen beyan ve gerçek usule geçilmeye çabalanması, vergi erozyonuna yol açan vergi harcamalarının arttırılmadan kademeli olarak olabilecek en minimum seviyeye çekilmesi yer almalıdır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde öncelikle gelir kavramının yeniden tanımlanması, net artış yaklaşımına geçiş için zamana yayılan sistemsel değişikliklerin yapılması, özellikle de gelir-harcama, gelir-servet kıyaslamasına imkan verecek mekanizmaların kurulması ve şu anda gelir unsuruna girmeyen birçok gelirin kavranmasına dikkat edilmelidir. Mükellefler arasında, tabi olunan vergi oranları, kazancın tespiti ve kişisel masrafların indirimi gibi konularda yüksek düzeyde bir eşitlik sağlanmaya çalışılması kanımızca büyük önem taşımaktadır.

Gelir unsurları arasında en adaletsiz vergilendirilenin ücretler olduğu genel kabul gören bir kanıdır. Bundan dolayı ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemelerin ivedilikle ele alınması, eşitsiz ve adaletsiz uygulamalara yol açan hükümlerin gözden geçirilerek düzeltilmesi hem öncelik hem de aciliyet taşıyan bir konudur.

Adaletin sağlanması açısından dileyen herkesin yıllık beyanda bulunmasına imkan tanınmasının uygun olacağı, bu imkanın sadece belirli bir tutarın üzerinde gelir elde eden kişilere tanınmasının haksızlığa neden olduğu değerlendirilmiştir. Tüm bunların yanında kurum kazançlarının daha etkin vergilendirilmesi ve Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının daha yukarıya çekilmesi hususu da göz ardı edilmemelidir.

Dolaylı vergiler alanında genel olarak vergi oranlarının kademeli şekilde düşürülmesi, tevkifat uygulamaları ile dolaylı vergi yapısında meydana gelen sapmaların giderilmesi, zorunlu mal ve hizmetlerin tekrar tanımlanması, ÖTV'nin gittikçe özel niteliğinden uzaklaşarak genel bir tüketim vergisi haline gelmesinin önüne geçilmesi, devreden vergilerin oluşturduğu haksız yük sorunun çözülmesi, verginin vergisi sonucu doğuran uygulamalara son verilmesi gibi hedefler yine önceliğe sahip olmalıdır.

Türk sisteminde mevcut servet vergilerinin serveti gerçekten vergilendirmekten çok uzak olduğu bir gerçektir. Bu nedenle servet vergileri ya da servetten vergi alınması konusunun başlı başına irdelenmesi ve günümüzün gereklerine uygun bir sistemin kurulmasının da büyük önem taşıdığı kanaatindeyiz. Raporumuzda özetle yer alan tek servet vergisi önerisine bir tartışma ortamına zemin hazırlaması ümidiyle yer verilmiş olduğunu vurgulamak isteriz. Bu bağlamda servet unsurunun tekrar tanımlanması, mevcut sistemde vergilendirilmeyen servet unsurlarının ve özellikle de servet artışlarının vergilendirilmesine yönelik köklü düzenlemelerin hayata geçirilmesi bir zorunluluk olarak belirmektedir. Vergi adaletini sağlama konusunda çok önemli fonksiyonlar üstlenebilecek olan bu servet vergilerinin tüm dünyada özellikle de Covid-19 salgını sonrası tekrar gündeme gelmesi boşuna değildir. Ülkemizde de bu konunun daha yoğun tartışılması ve ciddi adımlar atılması bir gereklilik olarak görülmektedir.

KAYNAKÇA

- AGUN, B., & TAVŞANCI, A. (2017). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Yapısının Değerlendirilmesi (1990-2016). International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series, (s. 164-180). Ohrid.
- AKALIN, G. (1990). "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yüğü Dağılımı." VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- AKARCA, A. (2007). Ücretler üzerindeki vergi yüğü nasıl azaltılabilir?.http://www.muhasabenet.net/mh_1608-ucretler%20uzerindeki%20vergi%20yuku%20nasil%20azaltilabilir.html
- AKDENİZ, G. (1969). "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti." Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, c.IX, ss.1460.
- AKDOĞAN, A. (1980). "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım", Ankara Üniversitesi İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları
- AKDOĞAN, A. (2011). Kamu Maliyesi. 14. baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, A. (1991). Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.
- AKSOY, Ş. (2011). Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul
- ALPTÜRK, E. (2003). Kayıtdışı İstihdamın Finansal ve Vergisel Boyutu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 172, sf: 63-67
- ALTUĞ, O. (1999). Kayıtdışı Ekonomi, 2. baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ANDREONI, J. (1991), "The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty", Journal of Public Economics, North-Holland.
- AREN, S. (1992). İstihdam Para ve İktisadi Politikalar, Savaş Yayınları: Ankara.
- ARSAN, H.Ü. (1975). Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Basımevi: Ankara.

AY, H., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. Maliye Dergisi(154), 135-155.

AYDIN, M. (2011). "İstihdam Üzerindeki Vergisel Yükler ve Etkileri", Vergi Dünyası, Sayı 363, ss.120-131

AYDIN, S. (2013). OECD Ülkelerinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Kesintileri ve Vergisel Yükümlülükleri, ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi, 1 (1), 80-93.

AYYILDIZ, Y., Vural T. ve Demirli Y. (2014). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler: "Bolu İli Alan Çalışması". Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Yayın No: 2014/1.

BAŞARAN, F. (1999). "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu Mudur?", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi

BATIREL, Ö. F., (1979). Kamu Maliyesi Teorisine Giriş. 2. baskı, İstanbul, Meter Matbaası, İstanbul.

BELLEK, İ. (1997). "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi." Vergi Sorunları Dergisi, ss. 105.

BİLİCİ, N. (2004). Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınevi.

BİLİCİ, N. ve BİLİCİ, A. (2011). Kamu Maliyesi, Seçkin Yayınevi, Ankara.

BİYAN, Ö. ve YILMAZ, G. (2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi, 162, 184-218.

BORNMAN, M. (2014). Principles For Understanding, Encouraging, and Rewarding Voluntary Tax Compliance. University of Joahnnesburg, Faculty of Economic and Financial Sciences.

BULUTOĞLU, K. (2004). Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.

BULUTOĞLU, K. (1988). Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Bir Kuramı, 4. baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

BÜLBÜL, D. (2003), “Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2003, Sayı: 131

CASEY, J. T., & Scholz, J. T. (1991). “Boundary effects of vague risk information on taxpayer decisions”, Organizational Behavior and Human Decision Processes, 50(2), 360–394.

CULLİS, J. and Jones P. (1997). Public Finance and Public Choice, Oxford Uni. Press: Oxford.

ÇAĞAN, N. (1981). Vergilendirme Yetkisi, Kazanç Hukuk Yayınları: İstanbul.

ÇAKAR, E. (2006). OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu, Mevzuat Dergisi, 9(99), 1-9.

ÇAKMAK, O. (1998). 1980 Sonrası Türkiye’de Tüketim Vergilerinin Gelişimi ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.

ÇEKİRDEKOĞLU, K. (2010). “Vergileme ve Adalet”. Vergi Dünyası, Sayı 348, ss. 69-77.

ÇELİK, S. B. (2016). Vergilemede Adalet Açısından Türkiye’nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası. International Conference On Eurasian Economies (s. 256-259). Kaposvár: Eurasian Economists Association.

ÇELİKKAYA, A. & Gürbüz, H. (2006). “Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması”, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, 21(247), 122–139.

ÇELİKKAYA, A. (2002). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Sayı: 5, <http://www.e-akademi.org>,

ÇETİN, G., (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim Ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi, Yıl:2007, C:14, Sayı:2.

DEMİRCAN, A. S. (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet. Türkiye Barolar Birliği Dergisi(121), 277-290.

DOYLE, E., GALLERY, K. ve COYLE M. (2009). “Procedural Justice Principles and Tax Compliance in Ireland: A Preliminary Exploration in the Context of Reminder Letters”, Journal of Finance and Management in Public Services, 8(1), 49–62.

EDİZDOĞAN, N. (2008), Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım. 43

ENSARİ, S. (1997). “Son 20 Yıldır Gelir Dağılımı.” Ekonomik Forum Dergisi, s. 4, ss.23.

ERGİNAY, A. (1992). Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları: Ankara.

GENCEL, U. (2020) Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 201, ss.150-162.

GENÇ, Y., YAŞAR, R. (2009), Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi, Vergi Dünyası, Sayı 338, ss.34-40.

GÖKBUNAR, A.R. (1998). “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1(4), 177–201.

GÖKER, C. (2011), Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara.

GÜRAN, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22(2), 243-265.

GÜRAN, T. (1999). İktisat Tarihi, Acar Matbaası: İstanbul

GÜRİZ, A. (1990). Adalet Kavramı. Anayasa Yargısı Dergisi, 7, 13-20.

GÜRİSOY, B. (1980). Kamusal Maliye, Sevinç Matbaası: Ankara.

HERBER, B. (1981). “The Importance of Taxation and Equity Considerations in the Development Plans of Developing Nations.” Vergi Reformları Kongresi: İstanbul.

HILLS, J. (1989). Changing Tax: London. 124

İL, İ. (1998). “Gelir Vergisi Kanunu’nda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri”, Vergi Dünyası Dergisi, s. 77, ss.78.

KALENDEROĞLU, M. (2010). Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma. 9. baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

KAPLAN, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları Ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık Sayı:163, s: 367-388

KARAGÖZ, Y. (2002). Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlük. C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, 26, 267-295.

KARAKAŞ, E. ve Sonsuzoğlu E. (1997). “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi.” XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Antalya.

KARAMAN, İ. (1995). “Dünya da ve Türkiye’de Gelir Dağılımı.” Yeni Türkiye Dergisi, 6, Eylül-Ekim.

KARLUK, R. (2000). Türkiye Ekonomisi, İstanbul: Beta Yayınları.

KELECİOĞLU, M. A., Vergide Adalet ilkesi ve Bir Örnek Olay, <http://www.makelecioglu.com/sitebuilder/MAK/vi2.pdf>,

KILDİŞ, Y. (2008). Vergilendirmede Adalet ilkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış.[https:// vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5008](https://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5008), Erişim Tarihi: 04 Haziran 2015.

KIRANOĞLU T. (2003). Vergi Adaleti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 174, ss. 129-143.

KIRBAŞ, S. (1990). “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi.” Sayıştay Dergisi, 3, 1990.

KIZILOT, Ş. ve TAŞ, M. (2011). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KUMLUCA, İ. (2003). “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, Vergi Sorunları Dergisi, 180, 91–97.

LANG, J. (1998). Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri- VerfassungsrechtlicheBestimmung der”.13. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen), (Çev. Funda Başaran), ss.3-64.

MİSES, V. L. (2000). Bürokrasi, (Çev. Feridun Ergin), Liberte Yayınları: Ankara. 125

MUSGRAVE, R. (2004). Kamu Maliyesi Teorisi, Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, Ankara, Ekim 2004.

NADAROĞLU, H. (2000). Kamu Maliyesi Teorisi. 11.Baskı. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.

NEUMARK, F. (1975). Vergi Politikası, (Çev. İdal (Feyzioğlu) Can Korel, Filiz Kitabevi: İstanbul.

OECD. (2006). Fundamental Reform of PersonalIncome Tax, OECD Tax Policy Studies, No:13.

OYAN, O. (1998). Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi, Ekonomide Durum, Kitap:5 81-106.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2012), Vergi Hukuku. 21. baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNER, E. (1993). “Türkiye’ de Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler.” Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, c.10, s. 1-2, ss.26. Özbakan, N.A. (1998) Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temelleri ve Alternatif Görüşler” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara

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

PALAMUT, M. (2001). “Türkiye’de 1980-2000 Döneminde Gerçekleşen Gelir Dağılımının İstenen Vergi İle Eğitim ve Sağlık Harcamaları İlişkisi.” XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu: Antalya.

RAWLS, J. (1997). Bölüşürücü Adalet, (Çev. Vural F. Savaş). Saban, N. (1997) “Prof. Dr. Joachim Lang’in Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum.” XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Antalya.

SAMUELSON, P.A. (2001). Nordhaus, William D., Economics, 7. Edition, McGraw-Hill.

SARAÇOĞLU, F. (2009). “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, <http://w3.gazi.edu.tr>, 15/12/2009.

SÖNMEZ, M. (1990). Türkiye’de Gelir Eşitsizliği, İletişim Yayınları: İstanbul. Şenatalar, B. (1990) “Türkiye’de Kamu Kesimi Ekonomisi Genel Önerileri.” TÜSEV, c.5, s.23, ss. 45.

SÖYLER, İ., (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 209, ss.31-43.

STIGLITZ, J. E. (2000). Economics Of The Public Sector, 3 .baskı, W.W. Norton&Company, New York / London.

ŞENER, A. (1994). “Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler” Yaklaşım Dergisi, s.5, ss.52. M.B. (2008) Yıllık Ekonomik Rapor, Maliye Bakanlığı Yayını: Ankara.

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

ŞENYÜZ, D. YÜCE, M. ve GERÇEK, A. (2022). Türk Vergi Sistemi, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

TURHAN, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitapevi.

TÜRK, İ. (1992). Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi: Ankara.

ULUATAM, Ö. (1997), Kamu Maliyesi, 5. baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.

YAVAŞLAR, BAŞARAN, F. (2012). Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi” 2012, <http://bumindogruso.com/m.aspx?id=746>).

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

YILMAZ, G. A. (2006). “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilemede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara İİBF Dergisi, İstanbul, Cilt XXI, Sayı 1.