

T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ  
VE TÜRKİYE VERGİ YAPILARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Ezgi YAVUZ**

**Balıkesir, 2015**

T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ  
VE TÜRKİYE VERGİ YAPILARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Ezgi YAVUZ**

**Tez Danışmanı**  
**Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK**

**Balıkesir, 2015**

T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI


Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 201112537008 numaralı Ezgi YAVUZ'un hazırladığı "VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE VERGİ YAPILARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 13.10.2015 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Başkan .....  
Doç. Dr. Murat AYDIN

Üye .....  
Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK (Danışman)

Üye .....  
Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYYAN

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

  
12.11.2015  
Enstitü Müdürü  
Doç. Dr. Halil İbrahim ŞAHİN

## ÖNSÖZ

Gelişmiş ülke kavramı tanımlarında yer alan açıklamalardan biri, sosyal refah devleti olma özelliğidir. Sosyal refahın varlığı kabul edilen ülkelerde, sosyal refaha ulaşmada kullanılan araçlardan biri de vergilerdir. Sosyal refahı sağlamak için vergilemenin adalet temelleri üzerine kurulu olması gerekir.

Çalışmanın amacı; literatür taraması kapsamında Avrupa Birliği üyeliği amacıyla çalışmalarda bulunan Türkiye’de sosyal refaha ulaşma yolunda vergilemenin, adalet ilkesi açısından Avrupa Birliği vergi sistemi ile karşılaştırılmasıdır. Bu çerçevede, dolaylı ve dolaysız vergilerin, vergi adaleti bakımından Türkiye’deki ve Avrupa Birliği ülkelerindeki yeri ve gelişimi, yıllar itibariyle vergi oranlarındaki artış ve azalışlar karşılaştırılarak incelenmiştir. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin vergi yapıları incelenmiş, son yıllarda rakamsal oranlar dikkate alınarak Türkiye ile karşılaştırılıp, vergide adaleti sağlamaya yönelik genel bir değerlendirme yapılmıştır. Türkiye’nin vergilemede adalet ilkesini gerçekleştirmede gerek oransal karşılaştırmalar gerekse vergilemede adaleti uygulamaya yönelik çalışmalar bakımından Avrupa Birliği üyesi ülkelerin gerisinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Ezgi YAVUZ**

## ÖZET

# VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE VERGİ YAPILARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

YAVUZ, Ezgi

Yüksek Lisans, Maliye Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK

2015,149 Sayfa

Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için başvurduğu en önemli yollardan biri vergilemedir. Sağlıklı bir vergileme sistemi için vergileme ilkeleri oluşturulmuştur. Vergi adaletini sağlamak amacıyla vergilemede adalet ilkesinin dikkate alınması gerekmektedir. Vergilemede adalet ilkesiyse, vergi yükünün bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını gerektirmektedir. Avrupa Birliği üye ülkelerde de uygulama bu şekildedir. Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye’de vergiler adalet açısından karşılaştırıldığında Türkiye’de dolaylı vergiler %69, dolaysız vergiler %31 civarındadır. Oysa Avrupa Birliği ülkelerinde dolaylı vergiler %27, dolaysız vergiler ise %65 civarındadır. Dolaylı ve dolaysız vergi oranlarına göre Türkiye Avrupa Birliği ülkelerinden geride kalmıştır. Kayıt dışı ekonominin giderek arttığı bir yapıda gelir üzerinden vergi almak oldukça güçtür. Bu durumda, vergilemede adalete ulaşmak için önemli bir ilke olan ödeme gücü ilkesinin işlerliği zorlaşmaktadır. Türkiye 2013'teki %26,5'lik kayıt dışı ekonomi payı ile %18,4 olan Avrupa Birliği ortalamasının %6,1 puan üzerinde yer almaktadır. Bu oranlar da vergi adaleti açısından Türkiye'nin Avrupa Birliği ülkelerinden oldukça gerisinde olduğunu göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilemede Adalet, Dolaylı ve Dolaysız Vergi, Türkiye, Avrupa Birliği.

## **ABSTRACT**

### **COMPARATIVE ANALYSIS OF THE EUROPEAN UNION AND TURKEY TAX STRUCTURES IN TERMS OF FAIRNESS OF TAXATION**

**YAVUZ, Ezgi**

**Master's Degree, Department of Public of Finance**

**Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK**

**2015,149 Pages**

Taxation is one of the most important ways that the state apply for to satisfy the need of funding. The taxation principles have been established for a healthy taxation system. The principle of fairness in taxation should be considered in order to ensure tax justice. The principle of fairness in taxation requires that the tax burden is distributed in a fair way between individuals. This application is also similar in the member countries of the European Union. The issue that should be considered is fairness of taxation. When we compare Turkey and European Union countries whether their direct and indirect taxations fair or not; indirect taxes in Turkey are around % 69, direct taxes are around % 31. But in European Union countries, indirect taxes are around % 27, direct taxes are around % 65. According to this result in terms of tax fairness Turkey is quite back from European Union countries.

**Keywords:** Equity in Taxation, Indirect and Direct Tax, Turkey, European Union.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	IX
KISALTMALAR LİSTESİ.....	X
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEl KAVRAMLAR ve TEORİK ÇERÇEVE.....	3
1.1 VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ.....	3
1.2 VERGİ ADALETİ KAVRAMI.....	4
1.2.1 Vergi Adaleti ve Verginin Konusu.....	5
1.2.2 Vergi Adaleti ve Vergiyi Doğuran Olay.....	6
1.2.3 Vergi Adaleti ve Verginin Matrahı.....	6
1.2.4 Vergi Adaleti ve Verginin Tarh.....	7
1.3 VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN YAPISAL ETKENLER.....	7
1.3.1 Siyasal Yapı.....	8
1.3.2 Ekonomik Yapı.....	8
1.3.3 Sosyal Yapı.....	9
1.3.4 Mali Yapı.....	10
1.4 VERGİLEMEDE ADALET VE VERGİLEME İLKELERİ.....	10
1.4.1 Genellik İlkesi.....	11
1.4.2 Uygunluk İlkesi.....	12
1.4.3 Açıklık İlkesi.....	13
1.4.4 Belirlilik İlkesi.....	13
1.4.5 Eşitlik İlkesi.....	14
1.5 DAĞITICI VE DENKLEŞTİRİCİ ADALET.....	15
1.6 VERGİ ADALETİ ALGISI.....	17
1.7 VERGİ ADALETİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	19
1.7.1 Vergiden Kaçınma.....	19
1.7.2 Vergi Kaçakçılığı.....	19
1.7.3 Çifte Vergileme.....	20
1.7.4 Verginin Yansıtılması.....	21
1.7.5 Vergi Afları.....	22
1.7.6 Kayıt Dışı Ekonomi.....	23
1.8 VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMEDE KULLANILAN YAKLAŞIMLAR.....	23

1.8.1	Vergilemede Faydalanma ilkesi .....	24
1.8.2	Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi .....	25
<b>1.9</b>	<b>VERGİLEMEDE ADALETİ SAĞLAMAYA YÖNELİK KULLANILAN</b>	
	<b>TEKNİKLER .....</b>	<b>26</b>
1.9.1	Artan Oranlılık .....	26
1.9.2	Ayırma İlkesi .....	27
1.9.3	Asgari Geçim İndirimi.....	28
1.9.4	Vergi Muafiyet ve İstisnaları.....	30

## İKİNCİ BÖLÜM

	<b>TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN</b>	
	<b>DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>31</b>

<b>2.1</b>	<b>TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>31</b>
------------	--	-----------

2.1.1	1982 Anayasası'na Kadar Olan Anayasalardaki Vergileme İlkelerinin Temel Özellikleri .....	31
2.1.2	1982 Anayasası'ndaki Vergi İle İlgili Hükümler .....	32
2.1.3	1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde Yer Alan Vergilendirme İlkeleri..	34
2.1.3.1	Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi .....	34
2.1.3.2	Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi .....	35
2.1.3.3	Verginin Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi .....	35
2.1.4	Hukuk Devleti İçinde Vergilendirme ve Vergi Adaleti.....	36

<b>2.2</b>	<b>TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLERİN VERGİDE</b>	
	<b>ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>37</b>

2.2.1	Vergi Yapısı İçinde Dolaylı Vergiler.....	37
2.2.1.1	Dolaylı Vergilerin Türleri.....	37
2.2.1.1.1	Katma Değer Vergisi .....	37
2.2.1.1.2	Özel Tüketim Vergisi .....	39
2.2.1.1.3	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) .....	41
2.2.1.1.4	Damga Vergisi .....	41
2.2.1.1.5	Özel İletişim Vergisi.....	42
2.2.1.1.6	Gümrük Vergisi .....	43
2.2.1.2	Dolaylı Vergilerin Ekonomik ve Mali Etkileri.....	44
2.2.1.3	Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi ...	45
2.2.2	Vergi Yapısı İçinde Dolaysız Vergiler.....	46
2.2.2.1	Gelirden Alınan Vergiler .....	46
2.2.2.1.1	Gelir Vergisi .....	46
2.2.2.1.2	Kurumlar Vergisi .....	49
2.2.2.2	Servetten Alınan Vergiler .....	51
2.2.2.2.1	Emlak Vergisi .....	52
2.2.2.2.2	Veraset ve İntikal Vergisi.....	53
2.2.2.2.3	Motorlu Taşıtlar Vergisi .....	54
2.2.2.3	Dolaysız Vergilerin Ekonomik ve Mali Etkileri.....	55
2.2.2.4	Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi	57
2.2.3	Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması .....	57

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

	<b>AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE VERGİ YAPILARININ VERGİ ADALETİ</b>	
	<b>AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>63</b>



<b>3.1</b>	<b>AB VERGİ POLİTİKASI .....</b>	<b>63</b>
3.1.1	AB Vergi Sisteminin Genel Yapısı .....	63
3.1.2	AB'de Vergilendirmenin Temel İlkeleri .....	64
3.1.2.1	Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesi ....	64
3.1.2.2	Ayrımcı Vergilendirmenin Önlenmesi ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı.....	65
3.1.2.3	Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yasaklanması.....	65
3.1.2.4	Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele .....	67
3.1.2.5	Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi .....	67
<b>3.2</b>	<b>AB UYGULANAN DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER .....</b>	<b>68</b>
3.2.1	Dolaylı Vergiler .....	68
3.2.1.1	KDV .....	68
3.2.1.2	ÖTV .....	69
3.2.2	Dolaysız Vergiler .....	70
3.2.2.1	Gelir Vergisi .....	71
3.2.2.2	Kurumlar Vergisi .....	72
3.2.2.3	AB Ülkelerinde Dolaysız Vergi Uygulamaları .....	73
3.2.2.3.1	Almanya.....	73
3.2.2.3.2	Avusturya.....	75
3.2.2.3.3	Belçika .....	77
3.2.2.3.4	Bulgaristan.....	79
3.2.2.3.5	Çek Cumhuriyeti .....	80
3.2.2.3.6	Danimarka .....	83
3.2.2.3.7	Estonya.....	84
3.2.2.3.8	Finlandiya .....	86
3.2.2.3.9	Fransa.....	88
3.2.2.3.10	Hollanda .....	90
3.2.2.3.11	İngiltere.....	92
3.2.2.3.12	İrlanda.....	94
3.2.2.3.13	İspanya .....	96
3.2.2.3.14	İsveç .....	97
3.2.2.3.15	İtalya .....	98
3.2.2.3.16	Kıbrıs .....	99
3.2.2.3.17	Letonya.....	100
3.2.2.3.18	Litvanya .....	101
3.2.2.3.19	Lüksemburg .....	102
3.2.2.3.20	Macaristan .....	103
3.2.2.3.21	Malta.....	104
3.2.2.3.22	Polonya.....	104
3.2.2.3.23	Portekiz.....	105
3.2.2.3.24	Romanya .....	106
3.2.2.3.25	Slovakya .....	107
3.2.2.3.26	Slovenya.....	108
3.2.2.3.27	Yunanistan.....	109
3.2.2.3.28	Hırvatistan.....	110
<b>3.3</b>	<b>BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN ANAYASALARINDA VERGİLEMEDE ADALETİN SAĞLANMASINA YÖNELİK İLKELER .....</b>	<b>111</b>
<b>3.4</b>	<b>VERGİ ADALETİNİN GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>115</b>
3.4.1	Modern Devlet ve Vergilendirme.....	115
3.4.2	Vergilemede Adalet İlkesinin Vergi Uyumlaştırmasında İşlerliği .....	118

<b>3.5</b>	<b>AB VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>119</b>
3.5.1	AB Vergi Mevzuatı ile Türkiye Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ....	119
3.5.2	AB ve Türk Vergi Yapısı İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması .....	121
3.5.2.1	Dolaylı Vergilerin Karşılaştırılması .....	121
3.5.2.1.1	Katma Değer Vergisi .....	121
3.5.2.1.2	ÖTV .....	122
3.5.2.2	Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması .....	123
3.5.2.2.1	Kurumlar Vergisi .....	123
3.5.2.2.2	Gelir Vergisi .....	124
3.5.3	Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemine Uyumunun Önemi.....	125
3.5.4	Türk Vergi Sistemi İle AB Vergi Sistemlerinin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması .....	128
<b>SONUÇ</b>	<b>.....</b>	<b>134</b>
<b>KAYNAKÇA</b>	<b>.....</b>	<b>137</b>

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> 2009 ve 2014 Yılları Arası Vergi Gelirleri Yüzdelerik Dağılımı.....	<b>60</b>
<b>Tablo 2.</b> Türkiye'de Yıllar İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdelerik Payı.....	<b>61</b>
<b>Tablo 3.</b> AB Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yüzdelerik Payı ....	<b>129</b>
<b>Tablo 4.</b> Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı Vergilerin Yüzdelerik Değişimleri.....	<b>130</b>
<b>Tablo 5.</b> 2013 Yılı Türkiye ve Bazı AB Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin GSYH İçindeki Payı .....	<b>132</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Türkiye’de 2005-2014 Yılları Arasında Gelir Vergisi Oranları .....	<b>48</b>
<b>Şekil 2.</b> Türkiye’de 2005-2014 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>50</b>
<b>Şekil 3.</b> Almanya’da 2002-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları .....	<b>74</b>
<b>Şekil 4.</b> Almanya’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>75</b>
<b>Şekil 5.</b> Avusturya’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>76</b>
<b>Şekil 6.</b> Belçika’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları .....	<b>78</b>
<b>Şekil 7.</b> Bulgaristan’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları .....	<b>79</b>
<b>Şekil 8.</b> Bulgaristan’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>80</b>
<b>Şekil 9.</b> Çek Cumhuriyeti’nde 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>81</b>
<b>Şekil 10.</b> Çek Cumhuriyeti 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları.....	<b>82</b>
<b>Şekil 11.</b> Danimarka’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>83</b>
<b>Şekil 12.</b> Danimarka’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>84</b>
<b>Şekil 13.</b> Estonya’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>85</b>
<b>Şekil 14.</b> Estonya’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>85</b>
<b>Şekil 15.</b> Finlandiya’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>86</b>
<b>Şekil 16.</b> Finlandiya’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları.....	<b>87</b>
<b>Şekil 17.</b> Fransa’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>88</b>
<b>Şekil 18.</b> Fransa’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>89</b>
<b>Şekil 19.</b> Hollanda’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>90</b>
<b>Şekil 20.</b> Hollanda’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>91</b>
<b>Şekil 21.</b> İngiltere’de 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları .....	<b>92</b>
<b>Şekil 22.</b> İngiltere’de 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>93</b>
<b>Şekil 23.</b> İrlanda’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları.....	<b>94</b>
<b>Şekil 24.</b> İrlanda’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları .....	<b>95</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

- AB** : Avrupa Birliği
- BSMV** : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- EVK** : Emlak Vergisi Kanunu
- GB** : Gümrük Birliği
- GV** : Gelir Vergisi
- GSMH** : Gayri Safi Milli Hâsıla
- GSYH** : Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
- IMF** : Uluslararası Para Fonu
- KDV** : Katma Değer Vergisi
- KDVK** : Katma Değer Vergisi Kanunu
- MTV** : Motorlu Taşıt Vergisi
- ÖİV** : Özel İletişim Vergisi
- ÖTV** : Özel Tüketim Vergisi
- VİV** : Veraset ve İntikal Vergisi
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Vergi uygulamalarının adil ve etkin olması bakımından vergi düzenlemelerin, temel vergi ilkelerine uyumlu olması büyük önem taşımaktadır. Temel vergi ilkelerinin yeterince dikkate alınmaması vergilendirme politikasının amacına ulaşamamasına sebep olabilir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması, vergilemede adalet ilkesi başlığı ile en önemli vergilendirme ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilemede adalet ilkesi, her mükellefin kendi gelirin'e göre benzer durumda olan mükellefler ile eşit miktarda vergi yükü taşıması gereğini ifade eder. Bir başka ifade ile vergi adaleti ilkesinde, çeşitli kesimlerin yüklendiği vergi miktarının birbirine gelirleri bakımından denk olması amaçlanmaktadır. Geliri yüksek kişi ile düşük gelirlili kişi aynı oranda vergiye tabi tutulursa burada adaletsizlik ortaya çıkar. Herkesin ödeyeceği vergi kişilerin geliri ve servetleri ile doğru orantılı olmalıdır.

Refah devleti oluşturma konusu sosyal ve ekonomik açıdan adalet temelleri üzerine kuruludur. Dolayısıyla refah devletinin oluşturulmasında en etkin araçlardan biri vergilerdir. Adil bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağıнын, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçünün ne olacağıнын saptanması önemlidir. Bu açıdan bakıldığında dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu anlaşılmaktadır.

Adil bir vergi yükü uluslararası öneme sahip bir konudur. Uluslararası politik ve ekonomik ahenkleştirilmeler, bütün ülkelerin vergi yükü meselesinin ele alınmasını gerektirmektedir. Uluslararası boyutta incelendiği zaman hemen hemen bütün ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı mevcuttur. Çalışmanın ana konusu gereği AB ülkeleri ve Türkiye dikkate alınarak dolaylı-dolaysız vergilerin adalet ilkesine uygunluğu araştırılıp açıklanacaktır. Sayısal ifadeler ve tarihsel ayrımlarla konu analitik olarak daha açık bir hale getirilecektir. Türkiye'de dolaylı vergilerin %69, dolaysız vergilerin %31 civarında olması, AB ülkelerinde ise dolaylı vergilerin %27, dolaysız vergilerin

ise %65 civarında olması Türkiye'nin AB ülkelerinden vergilemede adalet açısından geride olduğu sonucuna ulaşılabacaktır.

Vergide adalet ilkesinin Türk vergi sistemi ve AB uygulamasının incelendiği bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır: 'Temel Kavramlar ve Teorik Çerçeve' başlıklı birinci bölümde; İlk olarak vergi adaleti kavramı, vergi adaletini etkileyen yapısal etkenler ve ilkeleri, vergi adaleti algısı ve vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen faktörler incelenecektir. "Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı ikinci bölümde; Vergi adaletinin Anayasal çerçevesi ve Türk vergi sisteminde yer alan vergiler vergide adalet ilkesi açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır. "AB ve Türkiye Vergi Yapılarının Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması" başlıklı üçüncü bölümde ise; AB vergi politikası, AB'de uygulanan vergiler, AB ülkelerinin anayasalarında vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler, vergi adaletinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından değerlendirilmesi ve AB ile Türk vergi sistemlerinin karşılaştırılması vergi adaleti açısından incelenmeye çalışılacaktır.

# 1. BÖLÜM

## TEMEL KAVRAMLAR ve TEORİK ÇERÇEVE

Devletler egemenlik gücüne dayanarak toplumdan vergi alırken; aldığı vergileri genel kabul görmüş hedeflere uygun olacak şekilde toplamak, vergi toplama ile gerçekleştirilmek istenen amaca ulaşmak ve vergi uygulamasını başarılı bir şekilde yürütülebilmek çabası içindedirler. Bu çabanın sonucunda hemen hemen tüm demokratik ülke vergi sistemlerinde benimsenmiş vergilendirme ilkeleri ortaya çıkmıştır (Türk, 1999: 104). Bu ilkeler, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların geliştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken temel unsurlar ve kurallar olarak tanımlanmaktadır (Ayas, 2010: 1).

### 1.1 VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ

Vergileme ilkeleri belirlenirken temel hareket noktası, içinde bulunulan ekonomik ve sosyal ortamda devlete yüklenen fonksiyonların en iyi şekilde yerine getirilebilmesi amacıyla "en iyi vergi sisteminin" oluşturulmasıdır (Işık, 2008: 5).

Vergileme ilkeleri; adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk şeklinde belirtilmektedir. Bu ilkelere zamanla ekonomik ve sosyal düzendeki değişikliklere göre yenileri eklenmiş ve çeşitli yazarlar tarafından var olan ilkeler de geliştirilmiştir. Ancak adalet ilkesi, insanlığın evrensel değerlerinin belirlediği ilkelerin başında gelmektedir (Ayas, 2010: 1). Çünkü adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır. Bu yüzden; Vergiler kimlerden ve ne kadar alınmalıdır? Bunun kişilerin çeşitli kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsü ne olmalıdır? Tüm bu soruların cevaplandırılması, vergileme ilkeleri üzerindeki araştırmaların çoğu kez, vergide adalet ilkesi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur (Alıcı, 2002: 63-64). Adam Smith "*Milletlerin Serveti*" adlı kitabında "her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme



güçleri göz önünde tutularak, yani devletin korunması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır." demektedir. Böylece, vergilemede adalet prensibi, vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiler sebebiyle katlandıkları fedakârlıkta eşitlik sağlanması şeklinde anlaşılmıştır (Türk, 1999: 120).

Vergi adaleti, verginin konulmasından vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamalarını içerir (Gürdal, 1994: 8). Yargı açısından bakıldığında, adalet ile ilgili yasal düzenlemeler yapılırken adil olarak hazırlanmış olan vergi kanunlarının uygulama bakımından da adalet ters düşmeyecek etkinlikle uygulanması gerekir. Devlet faaliyetlerinin maliyetine herkesin eşit bir şekilde katılması konusu, bir toplumun tamamının üzerinde birleştiği bir husustur. Yükümler bakımından, vergilerin kabul edilebilirlik niteliği taşıması için, adil olma özelliğini de içermesi gerekir (Edizdoğan, 2008: 145). Bu yüzden, adil bir vergileme nasıl olur sorusu, kanun yoluyla açıklanma gereğini doğurur.

## **1.2 VERGİ ADALETİ KAVRAMI**

Adalet, verginin amacı veya kendi dışındaki bir hedef değil, verginin unsuru ya da unsurlarından biridir. Verginin adil olması onun herkesin vergi verme gücüyle orantılı olması gerektiğini ifade etmektedir (Yasa, 1956: 46).

Adil bir vergi sisteminde vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasına çalışılır. Bunun için vergilerin yükümlülerin mali güçlerine göre alınması, kimlerin vergi mükellefiyeti kapsamına alınacağını belirlemesi ve saptanması büyük önem taşır (Laufenberger, 1967: 27). Nitekim vergi sistemlerinde çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle bir kısım vergi mükellefleri vergi dışında bırakılmak istenebilmektedir. Bunun yanı sıra, bazı faaliyetler ve işlemler de vergi konusu dışında tutulabilmektedir (Sarılı, 2002: 41).

Roma hukukçuları, adaleti "herkese payına düşeni vermek" ya da "herkese kendine ait olanı vermek" olarak tanımlamışlardır. Ancak bir kimseye ait olanın veya bir kimsenin payının objektif bir biçimde belirlenmesi

neredeyse imkânsızdır (Bozkurt, 2000: 229). Çünkü “adalet” kavramı, genel ve somut bir ölçüsü olmayan, yere, zamana, kişisel değer yargılarına vs. bağlı olarak değişebilen sübjektif bir kavramdır. Yani, bir konunun adil olup olmadığını belirleyen kriterler bazen çok açık ve net, bazen de çok karmaşık olabilmektedir. Dolayısıyla değerlendirmek çok güç olabilmektedir. Bu konu “vergide adalet” durumunda da böyledir (Devrim, 1998: 218). Buna rağmen ulaşılabilecek en iyi noktaya ulaşmak adına, adil bir vergi sistemi ve toplanacak vergilerin bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılması konusu tarihler boyunca bilim adamları tarafından konu edilmiştir. Vergide adalet, ilgili yasal düzenlemelerle yapılırken yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Başka bir deyişle adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının uygulama itibarıyla da adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir (Akdoğan, 2011: 196).

### **1.2.1 Vergi Adaleti ve Verginin Konusu**

Gelir, vergi ödeme gücünün başlıca göstergesi olarak kabul edilir. Gelir vergisinin geliştirilmesi ve adaletin gerçekleştirilmesi ile ilgili önlemlerle yakından ilgilidir. Bu vergiler, vergi ödeme gücüne göre ayarlanmak olanağına sahiptirler. Bu nedenle; gerek uygulanan tarife, indirim, bağışıklık ve istisnalar yolu ile vergi yükünün, mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre düzenlenmesi kısmen de olsa söz konusu olabilmektedir (Akdoğan, 1980: 18). Kanun koyucu, gerekli görürse o ana kadar vergi ile irtibatlandırılmamış bir unsur üzerinden vergi alınmasını öngörebilir. Bu durumda, o unsur verginin konusu olur (Nadaroğlu, 1998: 234).

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur. Kısaca, verginin üzerinden alındığı şeydir. Bu şey verginin kaynağını oluşturur. Verginin konusu bir mal, bir hizmet, bir hâsıla, bir gelir, bir servet, bir fiil, bir olay vb. olabilir. Kanunun vergi yükümlülüğünün doğmasını hangi unsura bağlayacağını önceden bilmek imkânı yoktur (Nadaroğlu, 1998: 233-234). Bu nedenle söz konusu vergilerin, mükelleflerin vergi ödeme güçlerine

uydurulmaları çok güç, hatta olanaksızdır. Özellikle tüketimi konu edinen vergilerin, mükellefin ödeme güçleri ile uyumlu olmamaları, vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir. Mükellefin vergi ödeme gücünün başlıca göstergesi olanak kabul edilen gelir düzeyine oranla, ters yönde artan oranlı olan vergiler, vergi adaleti açısından olumsuz etkiler yaratır niteliktedirler (Akdoğan, 1980: 18).

### **1.2.2 Vergi Adaleti ve Vergiyi Doğuran Olay**

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay konusunda şöyle bir hüküm yer almaktadır: “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*”.

Verginin konusu tek başına mali bir sonuç oluşturmaz. Devlet lehine bir vergi alacağının doğabilmesi için bazı şartlar oluşmalıdır. Çünkü kanunda bir iktisadi unsurun vergi konusu olarak belirlenmesi yükümlülük için yeterli değildir. Bir vergide konunun yanı sıra bir de verginin yükümlüsü vardır. Vergiyi ödeyecek olan bu yükümlüdür. Yükümlü açısından vergi borcunun doğması için, verginin konusu ile yükümlü arasında kanunun öngördüğü bazı ilişkilerin mevcut olması yani bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. İşte bu şartların gerçekleşmesi haline vergiyi doğuran olay denir. Örneğin gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Burada elde edilme yükümlünün eline mutlaka nakit para geçmesini ifade etmez. Gelirin herhangi bir şekilde örneğin bankaya yatırılması suretiyle alacaklının tasarrufuna geçmiş olması yeterlidir (Mercan, 2006: 50-51).

### **1.2.3 Vergi Adaleti ve Verginin Matrahı**

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için önce, kanundaki usule göre, matrah belirlenir. Daha sonra, bu matraha vergi oranı uygulanarak vergi borcu bulunur (Kızılot ve diğerleri, 2007: 135). Vergi matrahının vergi adaleti açısından taşıdığı önem; vergilemede esas alınan matrah çeşidinden ve matrahın belirlenmesinde ölçü alınan gider unsurları ile öteki indirimler bakımından mükelleflere tanınan olanaklardaki eşitlik ya da eşitsizlikten kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 1980: 20).

Vergi matrahlarının, değer esası ve miktar esası olmak üzere iki çeşidi var olup, bunlardan değer esası; para birimi olarak hesaplanan matrahlar üzerinden belirlenen oranlara göre verginin hesaplanması yöntemidir. Miktar esası ise; vergi konusunun, ağırlığı, sayısı veya hacminin göz önünde tutulması olup özellikle üretim ve tüketim üzerinden alınan vergiler ile uygulanma güçlüğü ve vergi adaletine ters düşmesi gibi nedenlerle gittikçe terk olunan bir yöntemdir (Dikmen, 1980: 138). Vergiye konu olarak kabul edilen ekonomik unsurların vergiye esas olacak matrahları hesaplanırken; aynı nitelikteki bir kısım vergiye tabi ekonomik unsurlar ötekine oranla farklı uygulanmaya tabi tutuluyor ve imtiyazlı davranılıyor ise, bunun vergi adaleti açısından sakıncalı sonuçlar doğuracağı açıktır (Akdoğan, 1980: 20).

#### **1.2.4 Vergi Adaleti ve Verginin Tarh**

Vergileme ile ilgili kurallar, vergi kanunlarında düzenlenmektedir. Herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi bir kanuni zorunluluk olmakla birlikte, bu zorunluluk; vergi adaletinin ve vergi verimliliğinin sağlanması bakımından yeterli olmamaktadır. Kişileri vergiye razı etmek, vergi ödeme güçlerini doğru saptamak vergi adaleti ve verimliliği bakımından gerekli bulunmaktadır (Akdoğan, 1980: 33-34). Vergi idaresi mükelleften vergi alacağını, miktar olarak kesin biçimde hesaplamadıkça alamaz. Mükellef doğal olarak ne kadar ödeyeceğini bilmek ister (İşbilir, 2008: 11). Bu hesaplama işlemine tarh denilmektedir. VUK' nın 20. maddesinde yer alan tanıma göre, "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.*"

Tanımdan anlaşılacağı üzere, verginin tarh edilmesi için yasalarda gösterilen matrahların bulunması ve vergi oranına göre bu matrah üzerinden vergi miktarının hesaplanması gerekir. Vergi oranları kanunda belirtildiği için bu konuda bir güçlük yoktur (Akdoğan, 1980: 71-72).

### **1.3 VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN YAPISAL ETKENLER**

Ülkelerin içinde buldukları yüksek enflasyon olgusu, fert başına düşen milli gelirin yetersizliği ve gelir dağılımının bozukluğu, bölgelerarası

gelişmişlik düzeyi farklılığı, genelde eğitim düzeyinin yetersiz olması adil bir vergi sistemi oluşturma açısından engel oluşturabilmektedir. Ayrıca hızlı kentleşme ve göç olgusu, ortalama işletme ölçeğinin küçük olması ve çok farklılık göstermesi, toplanan vergilerin nerelere harcandığı konusunda toplumda farklı görüşlerin olması adil ve düzenli bir vergi sisteminin oluşmasını ve gelişmesini engelleyen etkenler olarak ortaya çıkmaktadır (Aktan, 1995: 13). Anlaşılabacağı üzere, içinde bulunulan ortamın yapısal durumlarından vergi adaleti de etkilenmektedir. Vergi adaletini etkileyen yapısal etkenler; siyasal, ekonomik, sosyal ve mali olarak dört başlıkta açıklanmıştır.

### **1.3.1 Siyasal Yapı**

Ülkelerin totaliter veya demokratik bir yapı içinde bulunmalarından, yasama ve yürütme organlarının çalışma şartları ve halkın politikaya bakış açısı ve birçok etken vergi adaletinin oluşmasında etkilidir. Totaliter rejimlerde, siyasal gücü elinde bulunduran kişi, kendi adalet anlayışına uygun bir vergi sistemini benimser ve uygular. Halkın talepleri ve istekleri pek dikkate alınmaz. Böyle sistemlerde halkın, bir vergi sisteminin esasları ve kuralları saptanırken, fikir veya istek belirtme hakkı yoktur (Ata, 2001: 76).

Demokratik parlamenter rejimlerde ise, adil bir vergi sisteminin oluşmasında az veya çok halkın etkisi olabilmektedir. Çünkü böyle sistemlerde siyasal gücü elinde bulunduran gruplar, varlığını devam ettirebilmeleri için halkın düşüncelerini ve isteklerini de dikkate almak zorundadırlar. Vergilerin ödeyicisi durumundaki kitleler, gösterecekleri tepkiler ve temsilcileri üzerindeki oy baskısı yolu ile kendileri açısından daha adaletli sayılabilecek bir vergi yapısının oluşmasına az veya çok katkıda bulunabilmektedir (Akdoğan, 1980: 7).

### **1.3.2 Ekonomik Yapı**

Ülkelerin içinde buldukları ekonomik koşullar ve izlenen iktisat politikaları vergi adaleti üzerinde etkili olmaktadır. Gelişmiş ülkelerin ekonomik yapıları ve politikaları etkisiyle vergi adaletinin gerçekleşmesi daha kolay olduğu halde, gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapı ve politikalarının

vergi adaletinin sağlanmasına olan katkısı oldukça zordur (Akdeniz, 1969: 58).

Gerek ekonomik, sosyal, politik gerekse vergi adaleti ile ilgili nedenlerle mükelleflere indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar tanınmaktadır. Böylece bir kısım mükellefler, ya da vergi konuları kısmen ya da tamamen vergi dışında tutulmuş olmaktadır. Koyuldukları amaçlara bağlı olarak yararlı sonuçlar yaratabilen söz konusu uygulamalar, niteliklerine göre zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere yol açabilmektedirler (Akdoğan, 1980: 10).

Küçük işletmelerin vergi denetiminin zor olması vergi kaçakçılığının artmasına neden olur. Vergi kaçakçılığının artması ise vergi adaletini olumsuz etkiler.

### **1.3.3 Sosyal Yapı**

Vergi adaleti ile sosyal yapı arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Toplumun kabul ettiği ya da istediği bir gelir bölüşümü ile ilgili düzenlemeler vergi adaletinin de temelini oluşturur. Buna göre en adil vergi sistemi, toplumda var olan düşünce birliğine göre en adaletli olarak kabul edilen reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun olanıdır (Akdoğan, 1980: 7). Eğer, toplumun sosyal ahlakı, piyasada oluşan ve herkesin yeteneğine ve katkısına göre karşılığını aldığı gelir bölüşümünü pek adil görmeyip, bireyler arasındaki gelir dağılımının dengelenmesini istiyorsa, bir vergi sistemi, piyasada oluşan gelir dağılımını düzelttiği ölçüde daha adildir (Ata, 2001: 79).

Diğer taraftan, sosyal yapı içerisinde vergi adaleti ile ilgili düşüncelerin karar organlarına yansıtılmasını sağlayacak sosyal gelişmişlik düzeyinin de bulunması vergi adaletinin gerçekleşmesinde etkili olmuştur (Akdoğan, 1980: 8). Çünkü olması gereken, toplumda genel kabul görmüş düşünce tarzına göre adil bir vergi sistemi oluşturmak değil, bu düşüncenin ilgili karar organlarına yansıtılmasına olanak sağlayan bir kültür düzeyinde gelişmesi gereğidir (Ata, 2001: 80).

### 1.3.4 Mali Yapı

Her şeyden önce vergi, devletin en önemli gelir aracıdır. Bu nedenle ekonomide kamu kesiminin hacminin artması, daha çok vergi gelirlerine ihtiyacı artıracaktır. Daha çok vergi gelirleri elde etmek için uygulanacak yeni vergisel düzenlemeler hem vergi yüklerinin dağılımında tahribat yapacak hem de vergi yükü tahlillerinin yapılmasını zorlaştıracaktır. Bu da nihai olarak vergi adaleti üzerine olumsuz etkilere yol açabilecektir (Ata, 2001: 80). Bununla birlikte, kamu kesiminin sınırları artmasa bile rasyonel bir kamu harcama politikasının izlenmemesi ve bu harcamalarda israfın büyük boyutlara ulaşması, adaletli bir vergi sisteminin sağladığı gelirlerin yetersiz kalmasına neden olabilecek ve yeni gelir gereksinimi vergi adaletini zedeleyebilecektir (Akdeniz, 1969: 52).

Uygulanan vergi sistemi ile vergi kaçakçılığının ya da vergiden kaçırmanın boyutları artmış, kısacası “kayıt dışı ekonomi”nin hacmi genişlemiş ise o topluma vergi veren mükellef, vergi ödemeyen bireyleri de finanse etmeye başlamış demektir. Böyle bir durumda birey, çok fazla vergi ödediği kanısında olursa gerek kanuni gerekse kanunsuz yollardan vergi ödememeye çalışarak vergi kaçıracaktır. Bu da, daha adaletsiz bir vergi yapısının toplumda gelişmesine katkıda bulunacaktır (Özsoylu, 1996: 67).

## 1.4 VERGİLEMEDE ADALET VE VERGİLEME İLKELERİ

Vergi adaleti, verginin tarafsız olması ve ekonomik-sosyal yönden düzenleyici olması şeklinde iki yönlü incelenmektedir. Verginin tarafsız olması, ödeme gücüne göre vergilendirmeyi, düzenleyici olması ise, sosyal adaleti sağlayacak şekilde kişiler arasında var olan servet farklarını gidermeyi ifade etmektedir (Akdoğan, 2011: 150).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağı, fertlerin kişisel ve mali durumlarına göre verginin ölçüsünün ne olacağı saptanması büyük önem taşır. Bununla birlikte vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişir bir niteliği bulunmaktadır. Bu da bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle vergi adaletine ulaşmaya çalışmak düşüncesinin ilke olarak kabul

edilmesi sonucu doğmuştur. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı ve çifte vergilenmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağılımına dolayısıyla vergi adaletine ulaşılmasına olanak sağlamaktadırlar (Akdoğan, 1980: 5-6; Erginay, 1998: 43-44).

Vergi adaletinin sağlanması açısından uygulanması gereken vergi ilkeleri; genellik ilkesi, uygunluk ilkesi, açıklık ilkesi, belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkeleridir (Mercan, 2006: 7). Çağdaş vergileme ilkeleri olarak da kabul edilen olan bu ilkeler -vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler- olarak da ifade edilebilir (Devrim, 1998: 218).

#### **1.4.1 Genellik İlkesi**

Genellik ilkesi ile vergi ödeme gücü olan herkesin vergi vermesi istenmektedir (Gökçe, 2006: 10). Vergide adalet bakımından göz önünde bulundurulması gereken ilk husus, vergi önünde herkesin eşit tutulması, vergi yüküne ilke olarak tüm toplum bireylerinin ortak katılımının sağlanmasıdır. Ortaya çıkan yarara ortak olan kişilerin vergi yüküne katılmaması, yükü başkalarının paylaşması adalet duygusuna ters düşmektedir (Akdoğan, 1980: 9). Vergide adaletin birinci şartı, bütün vatandaşların vergi önünde eşit olması, vergi yüküne katılmasıdır. Buna vergide genellik prensibi denilmektedir. Bazı sınıfların vergiden kaçması, toplumun menfaatlerinden faydalandığı halde vergiyi başkasına yüklemesi adaletsizliktir (İrtenk, 1973: 113). Vergilemede genellik ilkesinde sosyal sınıflar dikkate alınmadan kişilerin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde bulundurulup vergilendirilmeleri ön plandadır.

Bir ülkede bulunan gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir ayrıcalık olmadan kanun önünde vergi mükellefi olurlar. İster vatandaş, ister yabancı olsun, devletin aynı vergilendirme yetkisi ile vergiye tabi tutulurlar. Buldukları ülkede devamlı veya geçici olarak elde ettikleri gelirler ve/veya bulunan mal ve mülkleri dolayısıyla da vergi ödemek zorundadırlar (Erginay, 1998: 44-45).



Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiğini belirten genellik ilkesi; ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde yorumlanmakta ise de, vergi indirimi, bağışıklık ve istisnalar ile genellik ilkesi bozulmamalıdır (Akdoğan, 2011: 149). Sosyal ve ekonomik olarak gerçekten faydası olmayan bütün vergi istisna ve muafiyetlerine son verilip, genellik ilkesine mümkün olduğunca uygun bir vergileme gerçekleştirilmelidir (Yılmaz, 2006: 216). Aksi halde yasa koyucunun gerçekleştirmeyi amaçladığı adil vergi sistemi, uygulamadan kaynaklanan etkenler dolayısıyla yeterince gerçekleşmeyebilir. Kanunların günün koşullarına cevap veremez hale gelmesi, kendi içerisindeki tutarlılığının, sık sık yapılan değişiklikler nedeniyle kaybedilmesi, kişi ve grupların vergi yüklerini azaltma çabaları vergi adaletini ve dolayısıyla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini zedelemektedir (Akdoğan, 2011: 149).

#### **1.4.2 Uygunluk İlkesi**

Uygunluk ilkesi; verginin mükellef tarafından en uygun araçlar ve şartlarla ödenmesi anlamını taşır. Vergi adaleti üzerinde dolaylı olarak etkide bulunan uygunluk ilkesine göre; her vergi, vergiyi ödeyecek birey için en uygun olan zamanda ve en uygun şekilde tahsil edilmelidir (Gökçe, 2006: 7,9). Yani verginin vergi ödeyicisinden uygun an ve şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 1980: 13). Özellikle devlet ve vatandaşlar arasındaki ilişkilerin kötü, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde, yardımcı nitelikte olan bu ilkenin mali psikoloji açısından önemi oldukça fazladır (Turhan, 1998: 192).

Uygunluk ilkesinin bir yönü de, uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitlerinin seçilmesi ile ilgilidir. Vergi adaleti bakımından verginin servet, harcama veya gelir üzerinden mi alınmasının uygun olacağı, koyulacak vergi çeşidinin yansıma mekanizması sonucu mükellefler üzerindeki yük dağılımının nasıl gerçekleşeceği burada önem taşımaktadır (Akdoğan, 1980: 14).

Mükellefin vergi ödeme olanaklarına en yüksek düzeyde sahip bulunduğu zaman ve koşullarda vergisini ödemesi düşüncesinden

kaynaklanan bu ilke, verginin yük olarak mükellefler arasında dağılımı bakımından eşit ve uygun dağılımını gerektirmesi nedeniyle vergi adaleti ile yakından ilgilidir. Bir taraftan vergi dolayısıyla vergi ödeyicisinin fazla zorlanmamasını amaçlayan bu ilke, öte yandan vergi ödeyicileri arasında ayırım yapılmaksızın uygulandığı ölçüde vergi adaleti bakımından olumlu sonuçlar yaratabilecektir (Akdoğan, 1980: 13-14).

### **1.4.3 Açıklık İlkesi**

Açıklık ilkesi, vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesini ifade etmektedir (Akdoğan, 1980: 13). Bu ilke, vergilendirme ile ilgili bütün hususların gerek vergi idaresi gerekse mükellefler tarafından açık ve kesin suretle, yanlış yorumlamalara fırsat vermeyecek şekilde düzenlenmesini zorunlu hale getirmektedir (Gökçe, 2006: 14). Vergi kanunlarının açık bir biçimde ve yanlış anlaşılmaları önleyecek tarzda yazılması, kullanılan kelimelerin günlük konuşmalardaki anlamlarını taşımaları ve farklı kelime ve ifade kullanımı halinde özel olarak kanunda belirtilmesi, açıklık ilkesinin bir özelliğidir. Mükellef, ödeyeceği vergiyi bilecek durumda olmalı ve ödeyeceği vergi tutarını hesaplayabilmelidir (Akdoğan, 2011: 157).

Vergi yasalarında çok sık yapılan değişiklikler mevzuatı karmaşık hale getirmekte, bu durum vergi bilincine ve vergiye uyuma zarar vermektedir (Yılmaz, 2006: 217). Bu ilke, vergi ödeyicisinin, uygulanan vergi yasalarına karşı göstereceği tepki ve uyumu bakımından önem taşımaktadır. Vergi ödeyicisinin, anlaşılması güç ve belirsiz bir şekilde düzenlenmiş vergi yasaları karşısında düşeceği zor durum ve buna ek olarak göstereceği tepkiler, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı davranışlarını ortaya çıkaracaktır. Vergi yasalarının uygulamalarına yönelik yönetmelik ve genelgelerin kolaylıkla anlaşılması gerekmektedir (Akdoğan, 1980: 13).

### **1.4.4 Belirlilik İlkesi**

Belirlilik ilkesi; verginin açık ve kesin olmasını ifade eder. Vergi mükellefi ödeyeceği vergi ile ilgili hususları (ödeme yeri, zamanı, şartları, vergi cezaları vb.) kesin bir şekilde bilebilmelidir (Gökçe, 2006: 9). Bu ilke,

vergi ile ilgili işlemlerin herkes tarafından anlaşılabilir şekilde olmasını gerektirir. Vergi kanunlarının, vergi mükellefi ve sorumlusunun kim olduğu, verginin matrah ve oranının ne olduğu, ödeme zaman ve yeri ile şeklinin ne olacağını anlaşılabilir olması, mükellefleri kuşkuya düşürmeyecek şekilde düzenlenmesi gerekir. Eğer vergi kanunları anlaşılmayacak şekilde olursa, belirsizlik ifade ederse, mükellef nerede, ne tutarda, ne zaman vergi ödeyeceğini bilemezse, vergi adaleti açısından uygun olmayan durumlar ortaya çıkabilir (Akdoğan, 1980: 14). Örneğin; mükellefin eksik vergi ödemesi, vergiden kaçması veya farklı beyanda bulunması gibi sonuçlar oluşabilir.

#### **1.4.5 Eşitlik İlkesi**

Vergi adaletinde, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından en önemli ilke eşitlik ilkesidir. Vergide eşitlik ilkesi, ilk önce mükelleflerin genel vergi yüküne, ödeme güçlerine göre katılmaları anlamı taşır (Erginay, 1998: 47). Ancak vergilemede eşitlik ilkesi ödeme gücü kavramından ayırt edilmelidir; başlıca gelir, servet ve harcama olgularına göre ölçülen vergiyi ödeyebilme gücü olarak tanımlanan ödeme gücü (Kaneti, 1986-87: 30), eşitlik ilkesine ilişkin bir vergilendirme ölçütüdür, yani vergilendirmede eşitliği ölçme aracıdır (Bulutoğlu, 1978: 6). Bunun yanında vergi adaleti bakımından, vergi önünde eşitlik ilkesinin hukuki temeli daha kesin ve mutlaktır. Eşitlik ilkesinin anlamlarından biri olan vergi kanunu önünde eşitlik, vergi adaletinin en önemli unsurudur. Buna göre, vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükellefler, aynı vergi rejimine tabi tutulmalıdırlar. Eşitlik ilkesi, bir vergi memuru veya vergi yargıcının kanuna bağlı olarak, aynı durumda olan mükelleflere aynı ölçüleri uygulamaları gerektiğini de ifade etmektedir. Aksi halde, aynı durumda olan mükelleflere aynı muamele yapılmaması vergi adaletini bozacaktır. Vergi kanunu önünde eşitlik, tarafsız ve yetkili vergi yargısı organlarının bulunmasına bağlıdır (Erginay, 1998: 47-48). Diğer yandan ayırım yapmama ilkesi hukuk genel ilkelerinden biridir ve “bütün devletler ya da yurttaşları arasında eşit davranılmasını öngören ve her türlü hukuksal ayırımı yasaklayan bir ilke” olarak anlaşılmaktadır (Pazarcı, 1994: 233).

Kuramsal olarak, toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit olarak dağıtılması, subjektif bir ölçü olan fedakârlıkta eşitlik ile açıklanmaktadır. Fedakârlıkta eşitlik ilkesi, kişilerin psikolojik hallerine dayanan marjinalist kurama göre açıklanır. Buna göre, vergi olarak her mükelleften eşit miktarda fayda alınması, vergileri ödeyen için yük kabul edildiğine ve gelirlerinden elde ettikleri faydaları azalttığına göre, marjinal fayda kuramı bakımından fedakârlıkta eşitliğin sağlanması gerekir. Fedakârlıkta eşitlik ilkesi, bütün incelik ve subjektif unsurlarına rağmen uygulamada yetersizliği ve objektif unsurlar taşımaması nedeniyle eleştirilmiştir. Maliye alanında çalışanlar, fedakârlıkta eşitlik ilkesini vergi ödeme gücü ilkesi çerçevesinde incelemişlerdir (Erginay, 1998: 48,51). Bu hususta ileri sürülen üç türlü görüş vardır. Bunlar; eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık görüşleridir (Mercan, 2006: 13).

Eşit fedakârlık görüşüne göre, vergilemenin mükellefler üzerindeki parasal yükünün eşit olması gerekir. Başka bir deyişle, verginin para ile ölçülen yükünün bütün mükelleflerin gerçek vergi yüklerine eşit kılınacak şekilde dağıtılmasına eşit fedakârlık denir (Erginay, 1998: 49). Eşit oranlı fedakârlık görüşü, mükelleflerden varlıkları veya gelirleri yüksek olanların, az olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları düşüncesi ile varlıkları veya gelirleri yüksek olanların az olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi gerektiği fikrine dayanmaktadır (Akdoğan, 2011: 153-154). En az toplam fedakârlık ise vergileme yoluyla toplanan verginin, toplumun tüm kesimleri üzerinde meydana getirdiği fedakârlığın, en az düzeyde olmasıdır. Burada mükellefler arasında eşitlik değil, toplum için bir bütün olarak verginin uygulanması söz konusu olmaktadır (Mercan, 2006: 13).

### **1.5 DAĞITICI VE DENKLEŞTİRİCİ ADALET**

Maliye bilimi ile uğraşanların öteden beri üzerinde durdukları en önemli konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasıdır (Nadaroğlu, 1998: 306). Adalet, dağıtıcı ve denkleştirici olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Dağıtıcı adalet söz konusu olduğunda, insanlar eşitlerse eşit, farklıysa farklı pay alırlar. Denkleştirici adalette ise, yasalarla kurulan eşitliğin bozulması

durumunda dengenin yeniden sağlanmasını ifade etmektedir (Akı, 1996: 7-8).

Vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi açısından önemli bir işlevi bulunan eşitlik ilkesi; vergi yükünün, mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Vergi adaletini en iyi şekilde eşitlik ilkesi ifade ettiğinden yatay adalet, dikey adalet şeklinde de ifade edilmektedir (Batırel ve Tezel, 1976: 126). Yatay adalet gelir bakımından aynı durumda olanlara eşit muamele yapılmasıdır. Dikey adalet ise farklı durumda olanların farklı miktarlarda vergi ödemesi öngörmektedir. Aynı durumda bulunanlara aynı vergi oranı uygulanarak yatay adalet sağlanmaktadır. Dikey adaletin sağlanmasında ise farklı durumda bulunanlara aynı vergi oranı uygulansa da, ödedikleri vergi miktarı daha fazla olduğu için düz oranlı vergi dikey adaleti de kendi içinde sağladığı ileri sürülmektedir (Aydın, 1996: 16). Vergilemede adaletin hangi adalet türüne girdiği önemlidir. Vergileme işleminin adil olup olmaması konusu, dağıtıcı-denkleştirici adalet temelinde değerlendirilmelidir.

- **Dağıtıcı Adalet (Dikey Adalet):**

Dağıtıcı adalet eşitlere eşit, eşit olmayanlara farklı muamele edilmesini gerektirmekte olup, vergilemede adaletin sağlanabilmesi için neyin eşit olup olmadığı sorgulanmaktadır. Vergi kişilerin varlıklarından (gelir, servet ve tüketim gücü) bir kısmının kamuya aktarılmasıdır. Diğer bir ifade ile vergi, kişilerden/kurumlardan kamuya aktarılan en önemli kaynaktır (Nadaroğlu, 1998: 308-309). Dolayısıyla vergileme işlemi kişinin sahip olduğu mülkiyet hakkının yasalarla belirlenen bir bölümünün devri niteliğindedir. O halde neyin eşit olması gerektiği sorusuna verilecek cevap "varlık"tır. Bu sebeple varlığı aynı düzeyde olanlar eşit olurken, farklı düzeyde olanlar eşit olmayacaktır. Vergi teorisi açısından dağıtıcı adaletin karşılığı refah seviyeleri farklı bulunan kişilerin birbirinden farklı boyutta ve şekilde vergi vermesini öngören dikey adalettir. Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı

vergi ödemeleri gerekmektedir. Bundan dolayı, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir (http1).

- **Denkleştirici Adalet (Yatay Adalet) :**

Sadece matematiksel eşitliğe dayanan denkleştirici adalet açısından vergi adaleti herkesin aynı vergileme işlemine tabi tutulmasını öngörmektedir. Denkleştirici adaletin vergi teorisindeki karşılığı vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulması anlamında yatay adalettir. Dikey adalet yatay adaletin tamamlayıcısı olarak tanımlanmaktadır. Bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin bütün öğelerini içermesi sağlanmalıdır. Yani, parasal-parasal olmayan, maddi-maddi olmayan, gerçekleşmiş veya gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi üniter vergi beyannamesinde yer almalıdır. Türkiye’de gelir ekonomik anlamda tanımlanmadığı gibi, ayrıca, çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar ve diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay eşitlik kuralı uygulanamamaktadır (http1).

Denkleştirici adaletin dayandığı aritmetik eşitlik, herkese eşit olanın verilmesi anlamına geldiği için, kendisi eşitliğin bozulmasına neden olmaktadır. Güçlüyle güçsüzü eşit görmek ve eşit işlem yapmak, eşitsizliğin ta kendisidir. Bu nedendir ki kazanç üzerinden alınan dolaysız vergi adaletli olduğu halde, tüketim üzerinden alınan dolaylı vergi orantılı eşitliğe ve ona dayanan dağıtıcı adalete uygun düşmemektedir (Bozkurt, 2000: 229).

## **1.6 VERGİ ADALETİ ALGISI**

Vergilerin adil olması gerektiği devamlı tekrarlanan bir anlayış olmakla beraber, uygulanması güç bir konudur. Zira adalet, kişisel değer kazanan değer yargılarına bağlı sübjektif bir kavramdır (Edizdoğan, 2008: 145). Adalet duygusu, birey ve devlet ilişkilerinin sağlıklı temeller üzerine kurulabilmesinde

dikkate alınması gereken hususlardan biridir. Özellikle çağdaş vergi hukuku sistemine sahip ülkelerde, halkın vergiye yönelik algı ve tutumları, vergi politikası kararlarının alınmasında dikkate alınan hususların başında gelmektedir. Bazen toplumsal davranışlar siyasi iradenin alacağı kararları şekillendirmekte iken bazı durumlarda da bazı siyasal kararlar toplumsal davranışların değişimini hedef almaktadır. Adalet algısı konunun psikolojik yönünü vermektedir (Topal, 2011: 104).

Topluluk içinde yaşayan fertler, toplu halde yaşamının nimetlerinden de külfetlerinden de emek ve kabiliyetleri oranında faydalanmak isterler. Kabiliyetlerinin ve sarf ettikleri emeğin karşılığını tam olarak alamadıkları zaman huzursuz oldukları gibi topluluk nimetlerinden faydalandıkları orandan çok daha fazla bir külfetle karşılaştıkları zaman da hoşnutsuz olurlar (Gürdal, 1994: 8). Çünkü bu davranışların yansımalarını, yurttaşların kendilerini toplumun değerli ve saygın bir bireyi olarak hissetmelerinde, devlete ve topluma olan güven duygularının yükselmesinde, hukuki sisteme ve vergilendirmeye gönüllü uyum sağlamalarında görmek mümkündür. Adalet üzerine hemen her disiplinin kendi içinde farklı tartışmaları barındırdığı, husus ile ilgili pek çok görüşün ve teorinin ortaya konulduğu görülmekle beraber, evrensel bir adalet uzlaşısının henüz sağlanamadığını belirtmek gerekmektedir (Topal, 2011: 105).

Modern toplum, propaganda ve reklamcılık yoluyla ikna toplumdur. Bu artık oldukça büyük birikime sahip bilimsel bilgiye konu olmuş bir alandır. Toplum ne ölçüde ikna edilebilirse, o ölçüde bir düzen sağlanır. Toplumda genel anlamda rutin ve gündelik düzen kurabilen iktidar, toplumsal rıza elde edebilir. Çünkü ortalama bireyin toplumsal düzenden beklediği budur (Topuzkamış, 2013: 112).

Bireylerin zihin ve ruh dünyasında vergilemede adaletin var olduğu inancının yerleşmesi ve kabul görmesi önemlidir. Vergi uygulamasından memnun olmayanlar zamanla, ekonomik ve sosyal sınıflara göre değişik biçimde direnç gösterebilirler. Bazı işletmeciler hukuksal yollardan

yararlanarak vergiden kaçınma yolunu deneyebilirken, bazıları ise kaçınmanın yanı sıra doğrudan vergi kaçakçılığına da başvurabilmektedirler.

## **1.7 VERGİ ADALETİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Siyasal, ekonomik, sosyal ve mali yapı başlıkları altında vergi adaletini etkileyen önemli yapısal etkenlerdir. Bunların yanı sıra vergi adaletini olumsuz etkileyen başka faktörler de mevcuttur. Bu faktörler vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, çifte vergileme, verginin yansıtılması, vergi afları ve kayıt dışı ekonomi olarak açıklanacaktır.

### **1.7.1 Vergiden Kaçınma**

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi yükünden kurtulması anlamına gelmektedir. Vergiden kaçınmada, kanuna aykırı bir durum yoktur. Yasalarda bulunan boşluklardan istifade edilmek suretiyle yahut uygulamalar ve vergi mevzuatının karmaşık olması nedeniyle vergi yükümlüsü, mali danışman ve muhasebecilere başvurarak vergiden kaçınma yollarına yönelebilmektedir (Akdoğan, 2011: 137). Örneğin, emlak vergisi ödememek için bir daire satın almak yerine kirada oturmayı tercih etmek bir suç değildir. Herkes kanunlarda öngörülen esaslar çerçevesinde vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak, vergi yükümlüsü olmak için özel bir gayret göstermek de zorunda değildir (Nadaroğlu, 1998: 279).

Mükellefler tarafından bilinen ve yaygınlık kazanan vergiden kaçınma yolları bulunduğu müddetçe vergi adaleti olumsuz yönde etkilenecektir. Ayrıca vergi hasılatı azaldığından dolayı, yeni vergiler konulması yahut uygulanan vergi oranlarının arttırılması vergilemede adaletli ve dengeli dağılıma tekrar zarar verebilecektir (Akdoğan, 1980: 43).

### **1.7.2 Vergi Kaçakçılığı**

Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek veya vergiyi ödenmesi gerekenden az ödemek amacıyla vergi yasalarına aykırı davranmayı ifade eder. Vergi kaçakçılığı yasalara aykırı olduğundan suç oluşturur (Nadaroğlu, 1998: 279). Vergi politikası ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi yapısıyla yakından



ilişkilidir. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde karşılaşılan ekonomik, sosyal ve siyasi sorunlar vergi politikalarını da olumsuz yönde etkilemektedir (Gökçe, 2006: 18). Ancak vergi kaçakçılığının en olumsuz tarafı vergi adaletine etkisidir. Yasal olarak vergi borcu doğduğu halde bu borcu ödemeyenler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında haksız, yasal olmayan ve adaletsiz bir avantaj elde etmektedirler. Vergi adaletinde eşitliği bozucu en önemli davranışlardan birinin vergi kaçakçılığı olduğu ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 279).

Faaliyet ya da vergiye tabi bir unsurun vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılması yani gelirin beyan edilmemiş olması, gelir, servet veya harcamaların kayıtlara geçirilmemesi, indirilecek giderlerin seviyesinin vergi kaybına yol açmak için değiştirilmesi vergi kaçakçılığı şekilleri olarak sayılabilir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile de vergi kaçakçılığı oluşmaktadır (Yılmaz, 2006: 174). Bunun dışında sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, belgesiz alım satım işlemleri yapmak, maliyetlerin olması gerekenden fazla gösterilmesi, stok tespiti yapılamaması ya da yanlış tespit yapılması durumları da vergi kaçırmanın en sık rastlanan şekillerindedir (Arıkan, 2005: 160-161).

Vergi türleri bakımından dolaysız vergilerde vergi kaçırmak daha kolay, fiyat yoluyla yansıtılan dolaylı vergilerde ise vergi kaçırmak çok zordur. Dolaysız vergilerin beyana tabi olması denetimi zorlaştırmaktadır. Ancak, vergi idaresinin uzman kadro ile sıkı denetimi, iyi bir muhasebe ve belge düzeni uygulamak suretiyle, vergi kaçakçılığını önlemek yahut en aza indirmek olanak dâhilindedir (Nadaroğlu, 1998: 282).

### **1.7.3 Çifte Vergileme**

Çifte vergileme, vergi kanunları hazırlanırken vergi konularının açık bir şekilde belirtilmemesinden, uygulamadaki aksaklıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilemeye federal devletlerde daha çok rastlanmaktadır. Ancak çifte vergileme üniter devletlerde de görülmektedir. Ayrıca çifte vergilendirme, devletlerarasında da ortaya çıkmaktadır. Bir devletin vatandaşı başka bir devlete yaptığı iş nedeniyle her iki devlet tarafından aynı vergi

konusunda, vergilemeye tabi tutulduğunda çifte vergileme söz konusudur (Nadaroğlu, 1998: 283).

Çifte vergilendirme; aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde iki kez vergi alınması durumudur. Bu şekilde iki defa veya fazla vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir (Kalaycıoğlu, 2003: 1). Çifte vergilendirilmenin yanında verginin yansıtılması ve küçük tasarrufların vergilendirilmesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi sarsılmakta, tasarruflarını büyük yatırımlara yönelten yüksek gelir grupları ile orta sınıf arasındaki zenginlik farkı büyüyerek toplumun sosyal dengesi bozulmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 285). Bu nedenle çifte vergileme vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını bozucu etki taşımaktadır (Akdoğan, 2011: 140).

#### **1.7.4 Verginin Yansıtılması**

Öz olarak verginin yansıtılması "vergi ödeyicisinin diğer iktisadi koşullar aynı kalmak kaydıyla kanunen ödemekle yükümlü olduğu vergi yükünü, gelir ve servetinden değişme olmayacak şekilde bir veya birden fazla kişiye devretme" olayı olarak da tanımlanabilir (Turhan, 1998: 277). Vergiyi ödeyen kimse eğer gerçekte onun yükünü taşımıyorsa vergileme yönünden bir yansımadan söz edilir. Bu anlamda verginin yansıtılması, vergi yükünün iktisadi bazı imkânlardan yararlanarak kısmen veya tamamen başkasına ya da başkalarına devredilmesini ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1998: 285).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ilkesi gereğince yükümlülerin adil vergi yüküne tabi tutulması ile gelir dağılımının yeniden dağıtılması hususlarının sağlanması için verginin yansıtılması olayının bilinmesi gerekir. Vergi yükü; vergi türüne, piyasa yapısına ve koşullarına, hukukî faktörlere göre devredilerek yansıtılabilmektedir. Verginin yasal yükümlüsünün, sattığı malın fiyatını artırmak suretiyle ödediği vergiyi kısmen veya tamamen alıcı ya da tüketicilere devretmesi verginin ileriye yansıtılması olarak tanımlanır (Turhan, 1998: 279). İşte buradan hareketle verginin yansıtılması bu vergi yükünün nasıl dağıldığının araştırılmasıdır (Akalın, 2000: 265). Ancak verginin ileriye yansıtılması talep elastikiyeti açısından piyasa

koşullarının uygun olmasına bağlıdır. Vergi yükümlüsü, talep elastikiyetinin satış fiyatını artırmaya elverişli olmadığı durumlarda, vergi yükünün piyasadan satın aldığı mal ya da üretim etkenlerinin fiyatını azaltmak suretiyle başkasına devretmesi halinde geriye yansımadan söz edilebilir (Turhan, 1998: 279).

Verginin yansıtılması ve bilhassa ödeme gücü zayıf olanlar üzerine yansıtılarak vergi yükünün devredilmesi vergi adaletine ve dolayısıyla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırı bulunmaktadır (Mercan, 2006: 21).

### **1.7.5 Vergi Afları**

Vergi affı devletin politik nedenlerle vergi alacağından vazgeçmesi olup, vergi borcunun ortadan kaldırılmasını yani silinmesini amaçlamaktadır. Vergi affı; zamanaşımı veya terkin gibi teknik anlamda vergi adaleti ya da vergi yönetimi ile ilgili bir sistem olmayıp, esas itibariyle politik nedenlere dayanan ve özel bir kanunla yürürlüğe konulan olağanüstü bir önlem niteliğindedir (Dikmen, 1980: 109-110). Vergi affı; vergi önünde eşitlik ilkesini olumsuz yönde etkileyici bir uygulama olup, özellikle iyi niyetli, vergi yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir nitelik taşımaktadır. Sık sık başvurulması halinde vergi afları; toplumun benzeri uygulamaları bir alışkanlık içerisinde belirli dönemlerde beklemelerine yol açmakta, bu ise; vergi kaybını artırıcı yönde etki yaratabilmektedir (Özer, 1974: 186).

Vergi affı, vergi idaresinin vergi yasalarını uygulamadaki samimiyetine ilişkin kamuoyu nezdindeki güvenilirliğini zedelemekte, vergilerini tam, eksiksiz ve zamanında ödeyen vergi mükelleflerinin aleyhine bir ortam yaratması nedeniyle de mükelleflerin yasalara ve hukuka bağlılığını ciddi şekilde zedelemektedir. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında gönüllü iş birliğini kurma imkânlarının artırılmasının en önemli araç haline geldiği günümüzde vergi afları, bu kavramın taşıdığı anlamı bütünüyle tahrip etmektedir (Mercan, 2006: 22).

### 1.7.6 Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Daha somut olarak ifade edilirse, kayıt dışı ekonomi, ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik olayın, devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden tamamen veya kısmen gizlenerek, kayıtlı ekonominin dışına taşınmasıdır (Altuğ, 1999: 15).

Vergi oranları arttırıldıkça, faturasız fişsiz alışverişler çoğalmakta ve kayıt dışı işlemler artmaktadır. Böylece, vergi dışı bir sektör oluşmakta, vergi kaçağı artarak vergi gelirlerini düşürmektedir (<http2>).

Yasal alandan yasadışı alana kadar çok çeşitli faaliyetleri bünyesinde bulunduran ve “Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH)’yı tahmin etmek için kullanılan istatistiksel yöntemlerce ölçülemeyen bu sebeple resmi GSMH hesapları dışında kalan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerdir”. Kayıt dışı ekonomi, son yıllarda dünyada ve Türkiye’de ağırlığını iyice hissettirmeye başlamış ve vergi adaletini önemli ölçüde zedeleyici yönünün olması nedeni ile çok tartışılan bir konu haline gelmiştir (Mercan, 2006: 23). Ayrıca, Türk vergi sisteminde uygulanan muafiyet ve istisnaların oldukça fazla olması vergi tabanının genişletilmesini engellemekte dolayısıyla kayıt dışı ekonomiye davetiye çıkarmaktadır (Sarılı, 2002: 41). Sonuç olarak; bir ülkede kayıt dışı ekonominin yaygınlığı da vergilemede adalet ilkesinin uygulamaya yansıtılmadığının önemli bir göstergesidir (Gök ve diğerleri, 2013: 287).

## 1.8 VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMEDE KULLANILAN YAKLAŞIMLAR

Vergi ödemekle yükümlü fertler her dönemde vergi adaleti kavramını kendilerine göre değerlendirmiş ve kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalışmışlardır. Bunda başarılı oldukları ölçüde de vergiyi adil kabul etmişlerdir. Vergi sisteminin adil olmadığına inanan mükellefler, bu adaletsizliği vergilerden kaçınarak veya vergi kaçırarak gidermeye çalışmışlardır. Bu yüzden, ülke yönetimiyle ilgili kararlarda olduğu kadar, vergi vb. mali konulardaki uygulamalarda da halkın eğiliminin tespit edilerek

katılımının sağlanması uygulamanın başarısı ve kayıt dışılığın asgari düzeyde tutulması açısından önemlidir. Vergilendirmeye hâkim olabilecek başlıca iki yaklaşım vardır (Kanlı, 2007: 22). Bunlar faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesidir. Eşitlikle ilgili tartışmaların büyük kısmı bu çerçevede yürütülmüştür (Eckstein, 1967: 59).

Vergi sisteminin adilliğini, her mükellefin devlet masraflarına adil paylar ile katkıda bulunması olarak ifade ettiğimizde, bu adil payın nasıl tanımlanacağı ile ilgili fikir birliği yoktur. Bu soruna yukarıda sözü edilen iki ana görüş grubu farklı yaklaşmaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1973: 192,210).

### **1.8.1 Vergilemede Faydalanma ilkesi**

Fayda ilkesi tarih olarak, XVII. yüzyılda Locke ve Hobbes politika kuramcılarının, sözleşme kuramına verdikleri anlamdan doğmuştur (Musgrave ve Musgrave, 1973: 118-119). Fayda ilkesine göre vergileme, devletin ürettiği mal ve hizmetlerin bedelini mümkün olduğu ölçüde vergilerle bireylerden tahsil etmesini gerektirmektedir (Pehlivan, 2004: 162).

Fayda ilkesine göre, her fert kamu hizmetlerinden faydalanma oranında vergi ödeyecektir. Burada vergi yükünün dağılımında piyasa kurallarının kullanılması söz konusudur. Böylece her yükümlünün gönüllü olarak kamusal faaliyetlere yapmak istediği katkı ile ödeyeceği vergi aynı olacaktır. Fayda ilkesi ancak bölünebilir özellikteki kamusal mal ve hizmetler için uygulanabilir. Bu ilkenin uygulandığı başlıca kamu gelirleri; harçlar, şerefiyeler, resimler, ruhsatlar ve kamusal mal ve hizmetlerin kullanımı karşılığında alınan bedeller olarak sayılabilir (Edizdoğan, 2008: 146). Yani, fayda ilkesine göre alınan vergilerin çoğunu vergi dışı gelirler oluşturur. Yerel yönetimlerin sundukları elektrik, gaz, su ve taşımacılıkla ilgili hizmetler; genellikle tüketicinin ödediği fiyatlarla finanse edilir. Doğal tekellerin sundukları hizmetler ve malların maliyeti de tüketicinin ödediği fiyatlarla karşılanmaktadır (Şener, 2009: 213). Fayda yaklaşımından yararlanarak, bazı kamusal faaliyetlerde fayda esasına göre vergileme yapmak da mümkündür. Örneğin karayollarından büyük ölçüde fayda sağlayan motorlu

araç sürücüleri tarafından karşılanması gerekir. Her sürücünün karayolunu kullanması tükettiği akaryakıt ile doğru orantılı olduğundan, akaryakıt üzerinden alınacak bir vergi ile karayolunu maliyeti finanse edilecektir (Edizdoğan, 2008: 146).

Bu ilke taraflarına göre adalet, ister özel isterse kamu sektörü tarafından üretilsin, kişilerin elde ettikleri mal ya da hizmetlerin bedellerini ödemeleriyle adalet sağlanır. Adaletsizlik, bazı kişilerin elde ettikleri faydanın bedelini başkalarına ödetmekle de oluşur (Ata, 2001: 34). Bu ilkeye göre vergilendirilen çok sayıdaki kamusal mal ve hizmet, piyasa ekonomisi tarafından temel mal özelliği taşımaktadır. Ancak, fayda ilkesinin geçerli olduğu vergilerin kapsamlı olmaması, sonuçta, vergilerin etkinlik ve adalet sağlayıcı etkilerini önemli ölçüde azaltmaktadır (Şener, 2009: 212,216).

### **1.8.2 Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi**

Ödeme gücü ilkesi esasen gelir dağılımında adaletin sağlanması amacına yöneliktir. Bu nedenle gelir dağılımında adalete uygun bir ödeme gücüne ulaşılması büyük önem arz etmektedir (Işık, 2008: 23). Ayrıca vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alır. Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulur (Demircan, 2003: 116). Vergi adaleti kişilerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesinin yanında gelir dağılımının adaletli bir şekilde dağıtılmasına yöneliktir. Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde ise kişilerin gelir, servet ve harcamaları dikkate alınır (Ata, 2001: 52).

Ödeme gücüne göre vergilendirme, esas anlamıyla, kamu hizmetleri için belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstündeki kısımdan vergi yüküne katlanmasıdır (Erginay, 1998: 53).

Adil bir vergilemenin bireyler ödeme gücüne uygun bir biçimde saptanması gerektiği görüşü, fayda ilkesinden de önce ele alınmıştır. Ödeme gücü ilkesinde fayda ilkesindeki gibi, kaynak dağılımında etkinlik

düşünülmez, tek amaç gelir dağılımında adalettir. Bu bakımdan vergilemede vergi veren kişinin vergi ödeme gücü esas alınmakta kamusal faaliyetlerden sağlanan fayda önemli olmamaktadır (Edizdoğan, 2008: 147). Ödeme gücünün göstergesi önceleri mülk olarak kabul edildiği halde, endüstriyel toplumun doğuşu ile gelir olmuştur. Çağdaş toplumlarda da ödeme gücü saptanırken; gelir ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına sokulmaktadır. Ödeme gücü ilkesinin amacı, vergi yükü dağılımında adalet sağlayarak gelir bölüşümündeki adalete yaklaşmaktadır (Edizdoğan, 2008: 148).

## **1.9 VERGİLEMEDE ADALETİ SAĞLAMAYA YÖNELİK KULLANILAN TEKNİKLER**

Vergilemede adaletin sağlanmasında ve dolayısıyla ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar; artan oranlılık, ayırma ilkesi ve asgari geçim indirimi (Işık, 2008: 25), muafiyet ve istisnalardır.

### **1.9.1 Artan Oranlılık**

Artan oranlılık; matrah arttıkça vergi oranının artması olarak açıklanabilir (Erdem ve diğerleri, 2003: 93). Yani, vergi matrahındaki artışa veya azalmaya bağlı olarak, uygulanacak vergi oranının da artması veya azalması öngörülmektedir. Buna göre; vergi matrahı arttığında, efektif ortalama vergi oranı da yükseliyorsa, vergi artan oranlı demektir. Bu durumda, artan oranlı vergi uygulaması nedeniyle vergi oranı, vergi matrahının artış oranından daha hızlı yükselecektir (Akdoğan, 2011: 214).

Artan oranlılık, vergilemede adalet yaklaşımlarından ödeme gücü yaklaşımını temel almaktadır. Artan oranlılığın geleneksel kavramı daha fazla gelir elde edenlerin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına daha fazla katkıda bulunması şeklinde anlaşılmaktadır. Söz konusu fazla katkı oransal olarak fazlalığı ifade etmektedir (Clemens ve diğerleri, 2001: 12). Marjinal fayda yaklaşımından esinlenerek gelir arttıkça ödeme gücünün artacağı yaklaşımına dayandırılmaktadır. Gelirin artması ile gelirin marjinal faydaları azalacağından fedakârlıkta eşitlik prensibi açısından artan oranlılığın vergi

adaletini sağlamak açısından uygun olacağı görüşü yaygındır (Minarik, 1985: 35).

Artan oranlı vergi tarifesi, ödeme gücünü yansıtan gelir dilimleri şeklinde hazırlanır. Buna göre her bir gelir dilimi, farklı ödeme gücüne uygun düzenlenmektedir. Yani, bir üst gelir dilimine geçildiğinde, mükellefin refah düzeyinde bir artış sağlanmış olmalıdır (Edizdogan, 1991: 163).

Artan oranlı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı arttıkça, vergi sistemi gelir eşitsizliklerini azaltıcı bir rol oynamakta; buna karşın düz oranlı ya da dolaylı vergilerin payı arttıkça vergilemede adalet ilkesinden önemli ölçüde sapılmaktadır. Öte yandan, düz oranlı vergilerin yasal oranlarının efektif orandan olan farkı arttıkça gelir eşitsizliği daha da artmaktadır (Şener, 2010: 249). Vergilemede adaleti sağlama yolunda, çoğu çağdaş ve gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin odak noktasını; artan oranlı tarifeler ile ayırma ilkesi uygulamaları oluşturmaktadır. Servet vergileri ile tüketim vergileri bu sistemin tamamlayıcı unsurları arasında bulunmaktadır (Turhan, 1998: 341). Bu açıdan, gelir ve servet vergilerinde, ilk dilimlerinde tarifelerin düşük tutulmuş olması, vergi adaletini gerçekleştirme amacına yönelmiştir. Az gelirli gruptan az vergi alınması, gelir yükseldikçe vergi oranının artması vergi adaletini sağlamaktadır (Özer, 1977: 79).

### **1.9.2 Ayırma İlkesi**

Vergi adaleti açısından ödeme gücüne ulaşmaya yarayan ilkelere biri de ayırma ilkesidir (Akdoğan, 2011: 252). Bu ilke, gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirme rejimine tabi tutulması olarak açıklanabilir (Erdem ve diğerleri, 2003: 93).

Bu prensip, daha ziyade gelir vergisinde uygulanan ve vergi matrahının iktisadi karakterine göre vergi oranlarının farklılaştırılması fikrine dayanır. Miktarı aynı olmakla birlikte ekonomik niteliği farklı olan gelir türleri farklı oranlara tabi tutulmaktadır (Neumark, 1948: 145). Yani ayırma ilkesine göre, gelirin elde edildiği kaynak ile mükellefin sosyal durumu göz önünde tutulur. Farklı kaynaklardan kazanç ve irat elde eden kişilerin vergi ödeme



güçleri, aynı tutarda gelir elde edilmiş dahi olsa eşit değildir. Emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif ya da sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesi gerekmektedir. Amaç, vergiye tabi tutulan emek ve sermaye gelirlerinden, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla daha hafif vergilendirilmesidir (Aksoy, 1991: 263-264).

Ayırma ilkesi, emek ve sermaye gelirlerinden emek gelirin tanınmış bazı hakları ifade etmektedir. Emek geliri daha az nispetli vergi öder veya bu gelire daha fazla ve değişik indirim hakları tanınır (Özer, 1977: 79). Sermaye ise emeğe göre daha güçlü bir gelir kaynağı olup, bu yapısı ile de vergiye karşı daha dayanıklıdır (Akdoğan, 2011: 223). Emek ile ödeme gücü arasında ters yönlü bir ilişki olması nedeniyle, emek gelirlerine diğer gelirlere oranla daha hafif bir vergi yükü uygulaması vergi adaletinin bir gereği olarak düşünülmektedir. Ayırma ilkesi yatay eşitliğe aykırı olmakla birlikte, sosyal adaleti sağlamadaki etkinliği nedeniyle savunulmaktadır (Edizdoğan, 2008: 164).

### **1.9.3 Asgari Geçim İndirimi**

Asgari geçim indirimi, vergide iktidar prensibi ve bir anlamda vergi adaletinin dayandığı temel esaslardan birisidir (Dikmen, 1956: 1). Kısaca, bireyin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak gelirin vergi dışı bırakılmasıdır. Vergilemede adaleti sağlamak amacıyla yönelik ortaya çıkmış bir uygulamadır (Işık, 2008: 31). Yani; asgari geçim indirimi, vergi adaletini sağlamak gayesiyle gelir vergisine girmiş bir müessesedir. Gerçek kişilere, fizyolojik ve sosyal yaşantılarını sürdürebilmek için bırakılmış bir gelir dilimidir. Bu nedenle de vergi dışı kalmaktadır (Özer, 1977: 79). Ayrıca, asgari geçim indirimi mükellefin vergi ödeme gücünün, asgari geçim haddinden sonra kalan gelir dilimi üzerinden başladığını kabul eder. Vergi kanunlarında, belirli bir asgari geçim tutarı bu nedenle vergi kapsamı dışında tutulur. Bu tutarın kişinin hayatını devam ettirebilmesi için gerekli olduğu kabul edilir ve geriye kalan kısım vergi matrahı olarak kabul edilir. Bu, temel bir vergi adaleti kuralıdır (Tuncer, 2006: 31-32). Türkiye’de uygulanan asgari geçim indirimi ile ilgili gelir vergisi kanununun 2. maddesi şu şekildedir (TBMM,2006):

Madde 2- Maddeyle, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin ödeyecekleri gelir vergisi tutarının tespitinde “asgarî geçim indirimi” uygulaması getirilmekte ve bu indirimin usûl ve esasları düzenlenmektedir. Asgarî geçim indirimi uygulaması esas itibarıyla, geçim standartları dikkate alınarak, kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta kullandıkları bir miktar gelirin vergi dışı bırakılması amacıyla yönelik bulunmaktadır. İndirim hakkı, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilere medenî durumları dikkate alınarak tanınmakta ve indirimin uygulanmasında 16 yaşından büyük ve sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgarî ücretin brüt tutarı baz alınmaktadır. İndirimin, mükellefin kendisi için sanayi kesiminde çalışan ve 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş için %10’u ve ilk iki çocuk için %7,5’i diğerleri için %5’i olarak uygulanması öngörülmektedir.

Vergilemede adalet ilkesi gereği, vergi herkesin ödeme gücüne göre alınır. Ancak bunun için öncelikle ödeme gücünün tespit edilmesi gerekir. Bireyin vergi ödeme gücünün bireyin hangi gelir düzeyinden itibaren başladığının rakam olarak saptanması gerekmektedir. İşte bu düzeye en az geçim düzeyi denilmekte ve buna vergiden ayrıcalık tanınması da asgari geçim indirimi olarak isimlendirilmektedir (Herekman, 1989: 36).

Kanun gerekçesine bakıldığında asgari geçim indiriminin vergilemede adaleti sağlamasıyla ilgili şu açıklama görülmektedir (TBMM, 2006): Vergilendirmede önemli kuramlardan biri olan “ayırma kuramı” sisteme dâhil edilmekte ve belge düzeni konusundaki katkılarına rağmen zamanla etkinliğini kaybeden, yaygın kötüye kullanımlar nedeniyle belge düzenini olumsuz etkilemeye başlayan ve uluslararası vergi yükü hesaplamalarında standart bir indirim kabul edilmediği için ülkemizde istihdam üzerindeki vergi yükünün daha fazla görünmesinin nedenlerinden biri olan “ücretlilerde vergi indirimi” sistemi kaldırılmaktadır. Bunun yerine, Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu ve çağdaş vergi kanunlarının çoğunda yer alan ve mükellefin medenî halini de vergileme yönünden dikkate alan “asgarî geçim indirimi” sistemi getirilmektedir. Bu sistemle asgarî ücret ile bağlantı kurularak mükellefin kendisi, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan esi ile bakmakla yükümlü

*olduğu çocukları için standart bir indirim getirilmektedir. Böylece, vergi sisteminin prensiplerine de uygun bir düzenleme yapılmak suretiyle, özellikle düşük gelirliler üzerindeki vergi yükü kısmen de olsa azaltılmış ve gelir dağılımının daha adil olmasına katkıda bulunmaktadır.*

#### **1.9.4 Vergi Muafiyet Ve İstisnaları**

Muafiyet ve istisna, vergi ödeyenlerin veya eşyaların vergi dışında kalma durumudur (Özer, 1977: 80). Devlet, muafiyet ve istisnalar ile gelir seviyesi düşük kişi ve gruplara çeşitli vergisel avantajlar getirerek gelir ve servetin eşitlenmesini amaçlamaktadır (Ata, 2001: 51). Bu avantajlar geniş tutulduğunda vergiyi azaltıcı yönde etkide bulunmaktadır. Ayrıca, vergi muafiyet ve istisnaları vergi adaletinin sağlanmasında önemli rol oynarlar. Çünkü vergi kaçakçılığını haksız çıkarıcı uygulamalardır (Özer, 1977: 80). Önem ve dikkatle uygulanması durumunda vergilemede adalete yaklaşılabilir.

Vergi ödeme gücüne ulaşabilmeye, hizmet edebildiği ölçüde muafiyet ve istisnalar ile vergi ödemesi gereken bir kısım mükellefin daha az vergi ödemesine fırsat ve olanak tanıyorsa bu durum vergi adaletini olumsuz etkileyebilir (Ata, 2001: 51). Vergi adaleti açısından dikkat edilmesi gereken bir önemli nokta da, özellikle gelir ve kurumlar vergileri alanında yükümlülere sağlanmış olan bu muafiyet ve istisnaların hem yatay hem dikey vergi adaletini bozabileceğidir (Öner, 1993: 33). Örneğin, vergi teşvik araçlarından yararlanan birçok mükellef, kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi öderler. Örneğin, hazine bonusu ve devlet tahviline yatırım yapan bankalar ve aracı kurumlar, bu tür menkul kıymet gelirlerinin vergisiz olması nedeniyle, çalışanlara göre çok daha az oranda vergi ödemektedirler. Bu vergi adaletine ters düşen bir durumdur ([http1](#)).

## 2. BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi sistemleri ülkelerin siyasi, hukuki, iktisadi ve sosyal durumlarına bağlı olarak şekillenir. Türkiye’de de vergi yasalarında farklı dönemlerde düzenlemeler yapılmıştır.

#### 2.1 TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Vergilendirme yetkisinin, niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurallarla belirlenir ve bu yetkinin kullanılma biçimi ve sınırı çoğu kez anayasalarda düzenlenir (Çağan, 1984: 6). Anayasa ile şekillenen vergilendirme prensipleri, buldukları ülkenin siyasi, iktisadi ve idari yapısından etkilenir. Verginin anayasal olarak bir çerçevesinin belirtilmesi gereği, vergilendirme yetkisinin sınırsızca kullanılması sonucu oluşan keyfi uygulamalara engel olabilmek için ortaya çıkmıştır. Türkiye’de de çeşitli tarihlerde yürürlükte olan anayasalarda vergilendirme yetkisi ile ilgili düzenlemeler yapan maddelere yer verilmiştir (Ata, 2001: 121).

##### 2.1.1 1982 Anayasası’na Kadar Olan Anayasalardaki Vergileme İlkelerinin Temel Özellikleri

Türkiye’de 1982 Anayasası’na kadar olan süre zarfında hazırlanan anayasalarda vergi ödevi ile ilgili şu hükümler yer almıştır (Doğrusöz,1997: 155,157);

1876 Anayasasının (Kanuni Esasi) 20. ve 25. maddelerinde vergilendirme ilkeleri ile ilgili hükümler yer almıştır. Bu maddelere göre “Tekâlifî mukarrere nizamâtı mahsusatına tevfikân kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzii olunur (madde 20)” ile “bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz (madde 25).” Böylelikle 1876 Anayasası ile vergilerin bütün yurttaşlardan ödeme güçlerine ve ancak kanuna dayanarak alınacağı ilkesi yer almıştır (Ata, 2001: 121-122).

1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunda vergi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. 1924 Anayasası'nın ise 84. ve 85. maddelerinde vergi ödevi ile ilgili hükümler yer almaktadır: "Vergi, devletin umumi mesaritime halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, aşar ve sair tekâlif alınması memnudur (madde 84)." İle "Vergiler, ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilayet hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemekan cibayete devam olunabilir (madde 84)." Böylelikle 1924 Anayasası'nda, vergilere amaç yönünde bir sınırlama getirilmiş ve vergi devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak ifade edilmiştir. Ayrıca vergilerin ancak bir kanuna dayandırılarak alınabileceği belirtilmiştir (Ata, 2001: 122).

1961 Anayasası'nda ise 61. maddede "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.*" denilmektedir. Buna göre 1961 Anayasası, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermesi gerektiğini belirtmiş ve vergilerin ancak kanunla düzenlenebileceğini işaret edilmiştir (Ata, 2001: 122). Daha sonra ise, 1961 Anayasası'nın vergi ile ilgili 61. maddesine şöyle bir fıkra eklenmiştir: "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi resim ve harçların muafiyeti ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır" (Doğrusöz, 1997: 156).

### **2.1.2 1982 Anayasası'ndaki Vergi İle İlgili Hükümler**

Anayasamızın 73. maddesinde "Vergi Ödevi" adı altında belirtilen hükümler şunlardır:

- "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*"

- *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*
- *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*
- *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.”*

Ayrıca 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında vergi dar anlamda 3. ve 4. fıkralarında ise geniş anlamda kullanılmıştır. Dar anlamda vergi, devletin vergi gelirleri arasında sadece vergi adı altında aldığı geliri ifade ettiği halde, geniş anlamda vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler gibi her türlü yükümlülüğü ifade etmektedir (Çağan, 1984: 171-172).

1982 Anayasa'sının 73. maddesinin 2. fıkrasına göre “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*”. Anayasa'nın 2. maddesi ile anlatımını bulan sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu olan bu ilke ile devletin vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak ödevi vurgulanmaktadır. Anayasanın 10. maddesine göre “*herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*”. Yine aynı yasanın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre de “*herkes, kamu giderlerin karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu açıklamalar ışığı altında mevzuatımız gereği vergi adaletinin vergide genellik ve eşitlik prensipleri ile belirlendiğini söylemek yanlış olmayacaktır (Kelecioğlu, 2001: 190,194).

### 2.1.3 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde Yer Alan Vergilendirme İlkeleri

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde verginin genelliği ve eşitliği, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, verginin mali güce göre vergilendirilmesi ve hukuk devleti içinde vergilendirilme ilkeleri mevcuttur.

#### 2.1.3.1 Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi

Vergilemenin sosyal ilkeler başlığı altında açıklandığı üzere genellik ilkesi, vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin vergiye tabi tutulmasını gerektirir (Öncel ve diğerleri, 2002: 41). Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce vb. iktisat dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi bir yandan genel vergilendirme ilkesine, diğer yandan da vergilendirmede eşitlik ilkesine ters düşmektedir (Turhan, 1998: 206).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında “*herkes vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmüne yer verilerek, verginin genelliği ilkesini dile getirmiştir. Herkes deyimiyile ülkede yaşayan tüm insanlar değil, vergi ödemeye mali gücü bulunan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla doğrudan ilişki kuran vatandaşlar ya da yabancı kişiler anlaşılmalıdır (Aliefendioğlu, 1984: 5).

Genel anlamda eşitlik ilkesi, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki anlamda yorumlanabilir. Şekli hukuki eşitlikten kastedilen, kanunların genel ve soyut nitelik taşıması, yani kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Maddi hukuki eşitlik ise, şekli eşitliğin ötesinde aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir (Özbudun, 2009: 148). Bu ilke vergi yükünün olabildiğince adil bir biçimde paylaşılmasını ifade eder.

### **2.1.3.2 Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**

Kanunların temel amacı olan kamu yararının vergi hukukuna yansımaları, gerekli harcamaların yapılabilmesi için vergilerin toplanmasını ifade eden, verginin kamu giderlerinin karşılığı olmasını ifade eden ilkedir. Yani verginin keyfi bir şekilde kullanılması değil mutlaka bir kamu giderinin finansmanında kullanılması gerektiğini açıklayan ilkedir.

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir. Bu giderlerle ilgili kamu hizmeti kavramı sabit değildir. Neyin kamu hizmeti sayılacağı, neyin sayılmayacağı, zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hâkim siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır (Özbudun, 1992: 6). Bu kararın temel amacı, kamu gücünün sürdürülmesi ve kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Kamu giderleri gerektirmedikçe yükümlülerden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması anlamına gelir (Kaneti, 1987: 31).

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinden iki önemli sonuç çıkmaktadır. İlki, vergilerin alınmasında, kamu giderlerine kaynak sağlamak amacı olmalıdır. Vergilerde, bunun dışındaki amaçlar ancak ikincil bir nitelik taşıyabilir. İkinci sonuç ise, kamu giderlerini karşılayacak kadar vergi alınacak, kamu hizmetleri gerektirmedikçe vergi alınmayacaktır (Kaneti, 1987: 32).

### **2.1.3.3 Verginin Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**

1961 Anayasası'nın "Vergi ödevi" başlıklı 61. maddesiyle hukukumuzda yerini alan "mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" 1982 Anayasası'nın 73. maddesiyle de benimsenmiştir. İlk çağlardan beri dile getirilmekte olan "yükün mali güce göre eşit dağılımı" düşüncesinin bir ürünü olan mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir (Baş, 2011: 84). Bu ilke, vergi kanunlarının kurgulanması sırasında dikkate alınması gereken bir ilke olup, vergi yükünün mükelleflerin mali gücü dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Vergi ile ilgili düzenlemeler yapılırken mali gücün gözetilmesi görevi, vergilendirme yetkisine sahip olan yasama organına aittir (Kıldış ve Tekbaş, 2009: 887).



1961 Anayasası'nın "Vergi ödevi" başlıklı 61. maddesiyle hukukumuzda yerini alan "mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" 1982 Anayasası'nın 73. maddesiyle de benimsenmiştir. İlk çağlardan beri dile getirilmekte olan "yükün mali güce göre eşit dağılımı" düşüncesinin bir ürünü olan (Öz, 2004: 69) mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri gereğini ifade etmektedir.

#### **2.1.4 Hukuk Devleti İçinde Vergilendirme ve Vergi Adaleti**

Hukuk, bu yeni düzende devletin her şeyidir: meşruiyet sağlar, organizasyon olarak işlemlerini sağlayan kuralları koyar; hem kendi içinde hem de toplumla/bireylerle olan bağını kurar (Topuzkamış, 2013: 118).

Modern devlet, sahip olduğu zor kullanma yetkisi ile birlikte vergi tekeli de ele geçirmiştir. Şiddet tekeli, bireylerin bedenleri üstünde kısıtlama iken vergi, mülkiyet hakkının sınırlandırılması anlamına gelir. Liberal devlet şartlarında mülkiyete yönelik bu sınırlandırma, oldukça hassas bir alana işaret eder. Bilindiği gibi modern liberal devlet, Locke'n kuramında yaşam, özgürlük ve mülkiyet haklarını güvence altına almak maksadıyla kurulmuştur (Özcan, 2008: 203).

Hukuk devleti ilkesinin vergi hukuku alanındaki yansıması büyük ölçüde şekli adalete ilişkindir ve prosedürel hukuk devletinin ifadesidir. Kanunilik, eşitlik, genellik vs. prensipler hep prosedürel hukuk devletinin ürünüdür. Ancak devlet vergi politikası yoluyla toplumdaki gelir ve sosyal duruma müdahale etmeye başladığında, artık maddî hukuk devletinden (Özcan, 2008: 222) söz ederiz. Maddî hukuk devleti, refah devletiyle örtüşmektedir. Çünkü devlet, sosyal ve ekonomik toplumsal durum karşısında "nötr" kalmamakta ve çeşitli şekillerde bu dengelere müdahale etmektedir (Topuzkamış, 2013: 119-120).

## **2.2 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLERİN VERGİDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Türk vergi sisteminde yer alan vergiler, vergi adaleti açısından incelenirken daha iyi anlaşılması, için dolaylı ve dolaysız vergiler olarak iki gruba ayrılmıştır.

### **2.2.1 Vergi Yapısı İçinde Dolaylı Vergiler**

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Bir başka tanıma göre ise, dolaylı vergiler bir mal veya hizmet üzerinden dolaylı olarak tahsil edilen vergilerdir. Mal ve hizmet satın alırken ödendiğinden, tahsili kolay ve ucuzdur (Gök, 2010: 3).

Her vergi, vergi yükümlüsünün gelirini, harcamasını veya servetini azaltır. Onun için vergi yükümlüsünün ödediği vergiyi hissetmemesi gerekir. Fiyatlar içinde gizli dolaylı vergileri bu amacın gerçekleştirilmesi için son derece elverişlidir. Çünkü vergi yükümlüleri harcamaları içinde ödedikleri dolaylı vergilerin yıllık tutarları hakkında kesin bir bilgiye sahip değildirler (Türk, 1999: 107).

#### **2.2.1.1 Dolaylı Vergilerin Türleri**

KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Gümrük Vergisi, Damga Vergisi ve Özel İletişim Vergisi (ÖİV) dolaylı vergiler arasında yer alır.

##### **2.2.1.1.1 Katma Değer Vergisi**

3065 sayılı KDVK uygulaması 1 Ocak 1985 tarihinde başlamıştır (Bilici, 2006: 243). Katma değer vergisinin konusuna giren işlemler kanununun 1. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olay ise malın teslimi veya hizmetin yapılması anında ortaya çıkmaktadır (KDVK, m.10).

En çok bilinen dolaylı vergi türü olan KDV, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân sağlayarak değer artışını temel

alan bir satış vergisidir (Demiral, 2007: 38-39). Bu vergi, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketiciye intikaline kadar geçen her safhayı kavrayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlamaktadır (Şimsek ve Tolu, 2002: 21).

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş şekli olup, başta AB ülkeleri olmak üzere, dünyanın birçok ülkesinde uygulanmaktadır. Bu vergi yayılı muamele vergisi özelliği taşımakta yani, ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarında vergi alınmaktadır. KDV uygulamasında üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır (Bilici, 2006: 243-244).

KDV, bir mamul veya hizmetin değerine üretim süresince yapılan ilaveleri yükümlülük altına almaktadır. KDV sistemi, vergilendirilen her bir mal ve hizmet için o ürünün ve hizmetin üretim, hizmet açısından sunuluş-satış zinciri içinde geçirdiği bütün aşamalar sırasında ortaya çıkan bir dizi "ara vergilendirme" işleminden meydana gelmektedir (Kanlı, 2007: 63). Ayrıca, üreticinin yeni mal ve hizmeti satmadan önce girdilerine yaptığı ilavelerdir. Girdinin alınmasına katılan maliyet dışında taşıma, kiralama ve benzeri giderlerden sonra işçilik ödenir. Nihai olarak satıldığında oluşan kâr girdi fiyatlarıyla çıktının arasındaki işçilik hariç farktır. Satış vergisi ile KDV geliri aynı olacaktır. Vergi uygulamasında bir sapma olmadığı takdirde, perakendeci aşamasında vergilemenin yapıldığı tek aşamalı dolaylı vergilerden satış vergisi ile her bir aşamadan elde ettiğimiz KDV tutarları aynı olacaktır (Kulu, 2000: 79,84).

KDVK' nın 28.maddesine göre yasal oran %10'dur ve Bakanlar Kurulu bu oranı dört katına kadar artırmak ve %1'e kadar indirmeye yetkilidir. Bu yetki 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Bu karnamede oran yapısı %1, %6, %12, %13, %20'dir. Bu oranlar 27.10.1993 tarih ve 93/4932 sayılı kararname ile değişikliğe uğrayarak %12 oranı kaldırılarak oran sayısı dörde düşürülmüştür. 01.01.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe giren %40 oranıyla, oran sayısı tekrar beşe çıkmıştır. ÖTV' nin kabul edilmesi ile %26 ve %40 oranına tabi

mallar ÖTV' nin kapsamına kaydırılmıştır. Son olarak uygulamada KDV oranı %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı şekilde kullanılmaktadır (Arslan, 2005: 142).

KDV tüketime endekslenirse adil olmasına karşılık gelire endekslenmesi halinde adaletsiz olarak kabul edilir. Şöyle ki, aynı gelire sahip olan ancak, yaş ve diğer faktörler nedeniyle tüketim ya da tasarruf oranları farklı olan iki aile farklı katma değer vergisi ödeyecekleri için yatay eşitlik bozulacaktır. Aynı şey dikey eşitlik açısından da söz konusudur. KDV tüketim ile ilişkilendirildiğinde nispi oranlı iken gelir ile ilişkilendirildiğinde tam tersine gerileyici olduğu görülmektedir. Çünkü gelir dilimi yükseldikçe, gelirin bir yüzdesi olarak tüketim azalırken tasarruf artmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 232).

#### **2.2.1.1.2 Özel Tüketim Vergisi**

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere ÖTV adı verilir (Turhan, 1998: 260).

Genel olarak iki grup mal üzerinden alınmaktadır. Bunlardan birinci grupta alışkanlık verici maddeler olan kahve, sigara ve alkol diğer grupta ise sürümü yüksek olan mallar petrol türevleri vb yer almaktadır. ÖTV esas olarak lüks mallar ile alışkanlık yapan ve keyif verici maddeleri hedef almakla beraber, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetlerini de kapsamına almak suretiyle, adeta genel bir tüketim vergisi görünümü kazanmaktadır (Kanlı, 2007: 58,67). Bu tür vergiler az gelişmiş ülkelerde uygulama alanı daha çok olan vergilerdir. Çünkü dolaysız vergiler ve genel tüketim vergilerinin uygulanması güçlü ve yaygın örgütlenmiş bir mali idareyi gerektirmektedir. Çeşitli zorluklar nedeniyle az gelişmiş ülkelerde tüketim vergileri ve genellikle sadece bazı mal guruplarını içeren özel tüketim vergileri uygulanmaktadır (Turhan, 1998: 267).

Türkiye’de uygulanan Özel Tüketim Vergisi’nin temel özellikleri şöyle sıralanabilir; bütün malları değil, belirli malları kapsadığından uygulaması kolay, mükellefi az ve etkin bir vergilemedir. ÖTV, tek aşamada ve bir kez alınacak, her el değişiminde uygulanmayacaktır. Verginin kapsamına giren malları imal ve ithal edenler vergi yükümlüsü sayılacaklar, taşıtlarda ilk satın alanlar verginin mükellefi olarak mütalaa edileceklerdir. ÖTV’ nin oranı, yerli ve ithal mallar için aynı olup, farklı oranlar öngörülmemiştir (Uyar, 2013: 32-33).

ÖTV’nin alınması farklı nedenlere dayanmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uyar, 2013: 33);

- Gümrük Birliği nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen kaybın giderilmesi, İthalatın belirli bir ölçüde sınırlandırılması,
- Belirli kişi ve grupların bazı “kamu hizmetlerinden” diğer kişilere oranla daha fazla yararlanmasının karşılığı olarak,
- Gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek amacıyla,
- Yararları düşük veya sosyal zararları olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlamak amacıyla,
- Yüksek enflasyon ortamında kaynak kullanımını kısmak amacıyla,
- Avrupa Birliği düzenlemelerine uyum sağlamak amacıyla,
- Tüketim vergilerine basitlik sağlamak amacıyla alınmaktadır.

ÖTV, lüks malların vergilendirilmesi açısından vergilendirilecek malların doğru seçilmesi durumunda genel tüketim vergilerine göre biçimsel olsa bile daha adil sayılabilir.

Zengin ve fakiri birbirinden ayıran şey, bunların farklı farklı mallar tüketmeleri değil aynı mallardan zenginlerin fakirlere göre daha fazla tüketmeleridir. Dolayısıyla lüks malları fakirlerin vergi yoluyla hiç

tüketemeyecekleri kadar pahalılaştırmanın adaletsizliği azaltmak yerine artıracığı da unutulmamalıdır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 241).

### **2.2.1.1.3 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'nin yükümlüleri; bankalar, bankerler sigorta şirketleridir. Verginin konusu banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden ya da hesaben aldıkları paralardır (Arslan, 2011: 8-9). BSMV'nin yasal oranı %15'dir. Ancak söz konusu yasanın 33. maddesinin son fıkrası hükmü gereği olarak Bakanlar Kurulu, vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte %1'e, bankalar arası kambiyo muamelelerinde ise sifıra kadar indirmeye ve belirlenen oranları aşamayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir. Söz konusu verginin matrahından gider ve vergi adı altında herhangi bir indirim yapılamaz (Kanlı, 2007: 68).

BSMV' nin matrahı verginin mükellefi olan banka, banker ve sigorta şirketlerinin yaptıkları işlemler dolayısıyla lehlerine her ne ad altında olursa olsun aldıkları paralardır. Örneğin bir bankadan bir miktar parayı başkasının adına havale yaptığımızda, banka ve sigorta muamele vergisinin matrahı havale edilen paranın tutarı değil; bankanın bu havale için aldığı ücret tutarı vergini matrahı olacaktır (Uyar, 2013: 40).

### **2.2.1.1.4 Damga Vergisi**

Damga vergisi bir tüketim vergisidir. Konusunu üretim aşamasından tüketime kadar el değiştiren mal, hizmet ve servet unsurlarına hukuki nitelik kazandırmak için düzenlenen vesikalar ve kâğıtlar oluşturmaktadır. Damga vergisinin çok geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Mükellefleri arasına, tüm vergi mükellefleri olduğu gibi hiç mükellef olmayan kişiler de girebilmektedir. Çünkü Damga Vergisi Kanunu'na hukuki nitelikli vesika ve kâğıtların; imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konulması, (imza

bilmeyenlerin mühür veya parmak basması) damga vergisi mükellefiyetini doğurmaktadır (Kanlı, 2007: 72).

#### **2.2.1.1.5 Özel İletişim Vergisi**

01.08.2004 tarihinde 5228 sayılı kanunla yürürlüğe konulan Özel İletişim Vergisi (ÖİV) tek aşamalı bir vergidir. Bu vergi de 1999 yılında ilk kez "Deprem Vergileri" içinde Eğitime Katkı Payı olarak alınmaya başlanmış, daha sonra 2004 yılında 5228 sayılı kanunla Gider Vergileri kapsamına alınmış ve kalıcı bir vergi hâlini almıştır (Uyar, 2013: 13).

ÖİV' nin mükellefi, 406 sayılı Kanun uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev ve imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerdir (Şakar, 2007). Bu mükellefler elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin konusuna giren dört grup hizmet ise Her türlü mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri; Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri; Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti; Elektronik haberleşme hizmetleridir (Uyar, 2013: 13).

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

- Her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri %15,

- (a) ve (b) bentleri kapsamına girmeyen diğer telekomünikasyon hizmetleri % 15, oranında özel iletişim vergisine tâbidir (Kanlı, 2007: 68-69).

#### **2.2.1.1.6 Gümrük Vergisi**

ÖTV' nin bir alt kategorisini oluşturan gümrük vergileri; tarihte en eski çağlarda ortaya çıkmış vergilerdendir. Gümrük vergileri, diğer harcama vergilerinin aksine tüm yurt düzeyinde az çok geniş bir örgüt kurulmasını gerektiren bir vergi olmamasının yanı sıra, ülkeye mal giriş ve çıkışlarının yapıldığı sınırlı sayıdaki sınır kapısına, yine sınırlı sayıdaki mükellefin vergi yükümlülüğünden doğan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Edizdoğan ve Özker, 2003: 373). Bir malın ithal mal olarak değerlendirilebilmesi için, gümrük sınırını geçmesi gerekir. Tüm dolaylı vergilerde olduğu gibi gümrük vergisinde de vergi, bir maliyet unsuru olduğundan, tüketiciye yansıtılmaktadır (Adalısoy, 2007: 19).

Gümrük vergilerinin ana çizgileriyle saptandığı değişiklikler, 1972 yılında kabul edilen 1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu ile olmuş, bununla birlikte çeşitli hükümleri zaman içinde değişikliğe uğramıştır (Edizdoğan ve Özker, 2003: 375). Yeni gümrük yasası, dış ticarete saydamlığı kazanıp daha az belirsizlikle uluslararası ticarete güç kazanma amacı özelliği taşımaktadır.

Gümrük vergisinin konusuna, ülke sınırlarına ithal edilen, tarife cetvellerinde yazılı her çeşit eşya girmektedir. Gümrük vergileri ya kıymet üzerinden advalorem ya da fiziki ölçüler üzerinden spesifik olarak alınmaktadır. Dolaylı vergiler kategorisinde yer alan gümrük vergileri mal üzerinden alındıkları için gayri şahsi objektif bir niteliğe sahiptirler. Aynı karakterdeki bu vergilerin yansıtılmaları son derece kolaydır. Bu sebeptir ki kanuni yükümlüsü malı ithal eden kimseler olduğu halde, gümrük vergisinin yükünü gerçekte bu malın tüketicileri taşımaktadır (Kanlı, 2007: 71).

Gümrük sınırı ifadesiyle ülke toprakları kast edilir, serbest bölgeler ve limanlar ile gümrük idaresi tarafından izin verilmiş yerler bu sınırın dışında



tutulmaktadır (Adalısoy, 2007: 19). Gümrük Vergileri; ithalat ve ihracat vergilerinin tümünü kapsamına almakla birlikte, ihracatta uygulanmasında bazı ekonomik sakıncalarından dolayı, tüm dünya ülkelerinde genel olarak ithalat üzerinden alınmaktadır. Bu vergiler malın fiyatına yansıdığı dolayısıyla tüketiciye yansıtıldığından, devlete gelir sağlama amacı dışında, önemli bir politika aracı olarak kullanılmaktadır (Adalısoy, 2007: 20).

### **2.2.1.2 Dolaylı Vergilerin Ekonomik ve Mali Etkileri**

İktisat politikasının temel amaçlarından, gelir dağılımında aşırı dengesizliklerin giderilmesi ilkesini gerçekleştirmede en etkili yollardan birisi dolaylı vergilerdir. Üst gelir gruplarının kullanmakta oldukları lüks mallar üzerine konulacak bir dolaylı vergi, refah kaybına yol açar iken, elde edilen gelirin alt gelir gruplarının zorunlu ihtiyaçları için kullanılması dengeyi sağlayıcı bir etki yapabilir. Ancak genel nitelik taşımayan dolaylı vergilerin başarı şansının da az olduğu unutulmamalıdır (Demiral, 2007: 28).

Gelişmekte olan ülkelerde daha çok dolaylı vergiler uygulanmaktadır. Böylelikle beyan ve ödeme için beklenilmemekte, vergi üniteler arasındaki işlemler ile doğmakta ve tahakkuk ederek tahsil edilmektedir. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler; tüketimin azaltılması, tasarrufların teşviki ve yurtiçi sanayinin gelişmesine katkı sağlaması yönünden önemlidir (Demircan, 2003: 97). Çünkü dolaylı vergi artışları genelde toplam tüketim harcamalarının kısılması sonucu refah kaybı yaratmakta, tüketici artığını azaltmaktadır. Toplam tasarruflar yönüyle bakıldığında ise dolaylı vergi artışları bireysel ve kurumsal tercihlerin tüketimden tasarrufa kaymasına yol açabilmektedir. Hatta dolaylı vergi artışlarıyla kısılan talep yoluyla ihraç edilebilir mal artığı yaratılması bile söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle klasik Uluslararası Para Fonu (IMF) istikrar politikası önlemlerinde ve ihracata yönelik büyüme modellerinde dolaylı vergi artışları çokça kullanılan bir araç konumundadır (Mutlu ve Çelen, 2012: 20-21). Gelirin tüketim için kullanılmayan kısmı bireylerin tasarrufunu oluşturmaktadır. Vergiden kaçınmak amacıyla hareket eden bireyler artan tasarrufları üretimi arttırıcı yatırım harcamalarına yönlendirilecek olur ise ekonomi daha yüksek bir noktada arz-talep dengesine ulaşabilecektir. Yüksek denge, ekonominin

hedefi olan büyüme ve kalkınmayı, bireyler açısından ise refahı temsil etmektedir (Demiral, 2007: 28).

### **2.2.1.3 Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Dolaylı vergiler olarak adlandırılan KDV ve ÖTV gibi vergilerin adaletli olmadığı görüşü literatürde geniş yer bulmaktadır. Bu düşünce ise verginin ödeme gücüne göre alınmadığı, az kazananlardan da çok kazananlardan da aynı oranda vergi alınması ile açıklanmaktadır. Dolayısıyla dolaylı vergilere yönlendirilen eleştirilerin en başında adaletli olmadıkları düşüncesi bulunmaktadır (Arıcı, 2007: 24). Zira harcama vergilerinde vergi oranının sabit olması sonucunda gelir düzeyi düşük olanlar ile yüksek olanlar aynı vergi oranlarına tabi olmaktadır. Bu da, gelir düzeyi düşük olanların gelirlerine oranla daha yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaları anlamına gelmektedir. Geliri nispeten düşük olan birey, vergiden dolayı daha fazla fedakârlığa katlanmaktadır. Bu durum dolaylı vergilerin en çok eleştirilen yönünü oluşturmaktadır (Aktan ve diğerleri, 2006: 68). Yani, dolaylı vergiler, genellikle gayrişahsî vergilerdir. Dolaylı vergiler, tasarrufları vergilendirmediklerinden, tasarruf yapamayacak gelir düzeyindeki vergi mükellefleri, gelirine göre daha çok vergi ödemek durumunda kalabilmektedirler. Bu durum ise, dolaylı vergileri, gelire göre tersine artan oranlı vergi yapmaktadır (Demiral, 2007: 12). Dolayısıyla, tersine artan oluşları, yükümlülerinin önceden kim/kimler olduğunun bilinmemesi, vb. sebeplerle adaleti sağlamaktan uzak hale getirmektedir (Kanlı, 2007: 51).

Dolaylı vergilerin adaletsiz olarak kabul edilmesinin bir sebebi de; vergilemede şahsiyet ilkesinin, vergi yükümlüsünün medeni ve sosyal statüsüne göre uygulanmasına izin vermemesidir. Çünkü bu vergiler yeteri kadar şahsileştirilemezler. Fiyatların içinde gizlenmiş durumdadırlar ve vergi yükümlülerinin gözüne çarpmazlar (http1). Yani kişiler, alışveriş esnasında fiyat içine gizlenmiş vergiyi fark etmezler. Gelir durumu ne olursa olsun herkes aynı oranda vergiye katlanmak zorundadır.

KDV'de temel ihtiyaç maddelerinde daha düşük, lüks tüketim maddelerinde ise daha yüksek vergi oranlarının uygulanması dolaylı vergileri

daha adil hale getirmeye yönelik çalışmalardandır. Gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde vergi gelirlerinin ağırlığı, dolaysız vergiler olan gelir ve kurumlar vergisindedir. Oysa Türkiye'deki konsolide bütçe gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığı daha fazladır (Kanlı, 2007: 53). Çünkü bu vergiler, uygulanması kolay, tahsilatı süratli ve herkesi kapsayan vergi türüdür. Bu yüzden de kamu giderlerinin finansmanındaki payları giderek artmaktadır (Adalısoy, 2007: 84).

## **2.2.2 Vergi Yapısı İçinde Dolaysız Vergiler**

Dolaysız vergiler gelir, kazanç ya da servet üzerinden alınır. Burada bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Gelir ya da kazancı elde etmiş olmak ya da servet sahibi olmak bu vergilerin alınma gerekçesidir.

Başka bir ifadeyle dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi doğrudan vergilerdir (Demiral, 2007: 13).

### **2.2.2.1 Gelirden Alınan Vergiler**

Geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır. Bunlar; gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını kapsamına alırken, kurumlar vergisi, belirtilmiş olan kurumların kazançlarını yükümlendirmektedir. Her ikisi de aynı ekonomik unsuru, geliri vergilendirmektedirler. Aralarındaki fark yükümlü unsuru bakımından ortaya çıkar (Öncel ve diğerleri, 2002: 235).

#### **2.2.2.1.1 Gelir Vergisi**

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları safi tutarın toplamı üzerinden tahakkuk ettirilerek tahsil edilen bir vergidir (Deniz, 2014: 8). Ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekle birlikte, bu vergi genellikle artan oranlı bir tarifeye göre alınan dolaysız bir vergidir (Uyar, 2013: 15).

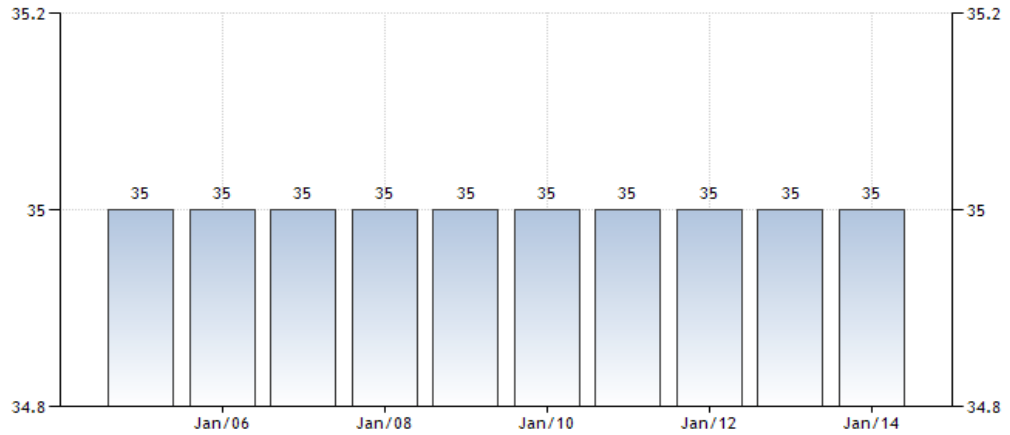
GVK'nın 1. maddesine göre, gelir; 'bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde kazanmış olduğu kazanç ve iratların safi tutarı toplamıdır ' bu tanım aynı zamanda gelir vergisinin özelliklerini de ortaya koymaktadır. Buna göre (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 17-18);

- Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Bu sayede kişilerin şahsi ve ailevi durumunu yani ödeme gücünü göz önünde bulundurarak birtakım indirimler yapılması mümkündür. Gelir vergisi, aile fertlerinin sayısına göre birtakım indirimler tanıyarak gelir elde eden kişilere bir tür destek sağlamaktadır. Kişinin çalışma olanaklarında azalmaya yol açan yaşlılık, sakatlık, uzun süren hastalıklar gibi olağan üstü durumlar vergi yükünü azaltıcı birer faktör olarak kabul edilmektedir.
- Gelir vergisinde genellik ilkesi geçerlidir. Modern anlamda bir gelir vergisinin en önemli özelliklerinden biri de gelir elde eden herkesi vergilendirmesidir. Gelir vergisinin bu evrensel özelliği 'asgari geçim sınırı' altında bir gelire sahip olan kimselerin vergiden muaf tutulmasının ve vergilendirmeye ilişkin istisnaların uygulanmasına engel değildir.
- Gelir vergisi beyana dayalı bir vergidir. Beyan sisteminde mükellefe güven söz konusu olup vergi matrahıyla ilgili bilgileri en iyi onun bilebileceği varsayımından hareket edilir. Bu sayede bir taraftan verginin mükellefin özelliklerine göre kişileştirilmesine, diğer taraftan da çeşitli teşvik önlemlerinin uygulanmasına imkân verilir (Şener,1995: 171). Ancak Türkiye'de gelir vergisinin %90-93'ü stopaj yoluyla tahsil edilmektedir. Böylece gelir vergisi tahsilat bakımından 'tevkifat vergisi'ne dönüştüğünü gösterir.
- Gelir vergisinde dönemsellik ilkesi esastır. Kişiler işletmelerini sınırsız süreli olarak kursalar da kazançlarını belirli bir süre ile sınırlı olarak beyan edip vergilerini bu süre içinde ödemek zorundadırlar.
- Gelir vergisi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınır. Gelirin safi olması, gelirin elde edilmesi ve idame edilmesi için yapılan masraflar

düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergiye tabi tutulmasını ifade eder.

- Gelir vergisinin ödenmesi için gelirin elde edilmesi şarttır.

Bu anlamda gelir vergisi, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına en uygun vergilerden biridir. Çünkü gelir üzerinden alındığı için, vergi yükünün gerçekte geliri azalan kişi üzerinde kalacağı yani, verginin yansıtılamayacağı varsayılmaktadır. Ancak faktör ve ürün fiyatlarının vergi sonucu değişmesi gelir vergisinin de kısmen yansıtılabileceğine işaret eder. Bu da verginin arzulan adalet amacına hizmet etmesini kısmen önlemektedir. Netice itibariyle gelir vergisinin gelir dağılımında adaleti sağlayıp sağlamadığını görebilmek için vergiden önceki gelir dağılımı ile vergiden sonraki gelir dağılımını karşılaştırması yani yansıma analizi gereklidir (Batirel, 1979: 126-127).



**Şekil 1. Türkiye’de 2005-2014 Yılları Arasında Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/turkey/personal-income-tax-rate>, (01.04.2015).

Şekil 1’de de görüldüğü üzere, Türkiye’de gelir vergisi üst dilimi oranı %35 olarak uygulanmaktadır.

Gelir vergisi, fertlerin ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katılmalarını sağlamaya en elverişli bir vergi çeşididir. Teoride yansıma

olanağının zayıf olduğu kabul edilen bu vergi, eğer pratikte kısmen veya tamamen yükümlü tarafından bir başkasına aktarılabilirse, adalet anlayışına fiilen ters düşeceği kabul edilmektedir (Demiral, 2007: 13).

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirlerden alınanlar oluşturmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2002: 235). Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması, artan oranlılığın uygulanabilmesi bu vergiye adil bir vergi niteliği kazandırmaktadır. Ancak bu artan oranlılığın tespitinde vergiye tabi gelir dilimlerinin çok yüksek olması bu vergi oranlarının etkinliğini ve verimliliğini azaltıcı bir etkiye bulunmaktadır (Sin, 1996: 52).

Dikey adaleti sağlamada kullanılan tekniklerden biri olan asgari geçim indirimi, ödeme gücüne göre vergilemeyi sağlayan bir uygulamadır (Işık, 2008: 55). Bu açıdan, gelir vergisi vergi ödeme gücünü dikkate alırken buna bağlı olarak asgari geçim indirimi uygulamasına da olanak sağlar. Diğer yandan vergide asgari geçim indirimine yer verilmesi, sadece bu verginin sosyal görüşe uygun olarak uygulanmasını sağlamakla kalmaz, aynı zamanda dolaylı vergilerin sosyal hayata olan olumsuz etkilerini büyük ölçüde hafifletmeye ve gidermeye yardımcı olur (Maliye Bakanlığı Yayını, 1949: 154-155).

#### **2.2.2.1.2 Kurumlar Vergisi**

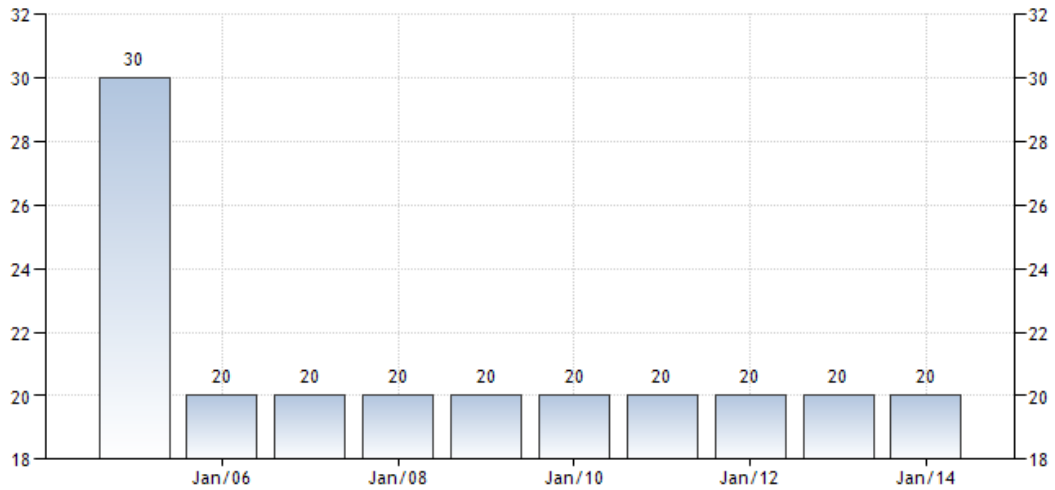
Genel olarak kurum, bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş bir insan topluluğunu ifade etmektedir. Kurumlar vergisi ise, bu topluluk ya da tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan bir vergidir (Kanlı, 2007: 60). Türkiye’de kurumlar vergisinin mükellefleri tüzel kişiliğe sahip olan anonim şirket, limited şirket, paylı komandit şirket, kooperatifler, iş ortaklıkları, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir (Deniz, 2014: 9).

Sermayenin uluslararası mobilitesi dolayısıyla sermaye üzerine konan bir vergi, sermayenin daha düşük vergi uygulanan ülkelere kaymasına neden olur. Bazıları ise kurumlar vergisinin ortaklar üzerinde kaldığını ileri sürer.

Ancak gerçekte verginin kanuni yansıması ve ekonomik yansıması birbirinden farklı olabilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 148-149).

Kurum gelirleri, gelir vergisinin konusuna giren gelirin unsurlarını meydana getiren ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardan oluşur. Ancak kurum kazancı olarak adlandırılır. Gelir vergisi şahsi, sübjektif ve artan oranlıdır ancak kurumlar vergisi, gayri şahsi, objektif ve tek oranlı bir vergidir.

Maliye bakanlığının yaptığı bir araştırmaya göre, kurum kazançlarının %50'sinden fazlası çeşitli istisna ve muafiyet kapsamına sokulması sebebiyle vergi dışında kalmaktadır. Sermaye kazançlarının bu vergiden muaf tutulması sonucu çok sayıda banka ve aracı kurumun vergi yükü %10'un altında düştüğü görülmektedir. Ayrıca şirketlerin, yatırım indirimlerinden yararlanmak için, yatırım oranlarını yüksek göstermeleri, demirbaş ve malzemelerin ithali için yasa kolaylıklarına sarılması ve şirket giderlerini yüksek tutması diğer kaçış yollarını oluşturmaktadır (Bayramiç, 2006: 127).



**Şekil 2. Türkiye’de 2005-2014 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/turkey/corporate-tax-rate>, (01.04.2015).

Şekil 2’de görüldüğü gibi, 2005 yılında %30 oranında uygulanan kurumlar vergisi, 2006 yılı başından itibaren %20’ye indirilip uygulanmaya

başlanmıştır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler kurumlar vergisini düşük tutup yatırımları ülkelere çekmek istemektedirler.

Ancak, yüksek vergi ödeme gücüne sahip şirketlerin düşük oranda vergilendirilmesi vergi adaletini son derece bozucu bir unsurdur (Bayramiç, 2006: 127).

Kurumlar vergisini gerçekte kimin ödediği vergilemede adalet açısından büyük önem arz etmektedir. Yani vergilemede adalet ilkesi açısından bakıldığında önemli olan sermaye sahibinin kim olduğudur. Sermaye genellikle yüksek gelir gruplarının elinde toplandığı için kurumlar vergisinin yükü özellikle sermayedarlar üzerinde kalırsa, vergilemede dikey adalet de sağlanmış olacaktır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 148-149).

#### **2.2.2.2 Servetten Alınan Vergiler**

Servet üzerinden alınan vergiler; Emlak Vergisi, MTV ve VİV şeklinde sayılabilir (Kanlı, 2007: 61).

Vergi yapısı gelişmeleri izlendiğinde, servetin vergilendirilmesinin, toplam vergi gelirleri içinde öneminin, çağdaş vergi sistemlerinde bu kategorinin nispi öneminin azaldığı gözlenmektedir. Bununla birlikte, gerek hâsılat gerek adalet düşünceleriyle servet vergileri uygulaması sürdürülmektedir (Öncel ve diğerleri, 2002: 255). Ancak, özellikle ekonomik gelişmişlik düzeyi düşük olan ülkelerde siyasi yapıdan ve teknik olarak servetin hesaplanma güçlüğünden kaynaklanan nedenlerle yeterince etkin bir şekilde kullanılamamaktadır (Kanlı, 2007: 61).

Emek, sermaye ve servet gibi farklı gelir türlerinin vergilendirilme şekillerinde de fark olmalıdır ancak vergilemede eşitlik ve adalet açısından bakıldığında ayırım yapmaksızın her gelir türünün matraha dâhil edilmesi gerekir. Gelir sadece emekten yani çalışmadan değil aynı zamanda servetten de elde edilir. Dolayısıyla vergilemede eşitlik açısından sadece bazı gelir türlerinin vergilendirilmesi diğer gelir türlerinin ise matraha dâhil edilmemesi adil olmayacaktır. Servet vergisi öncelikle bu ayrımcılığı ortadan kaldırmak için kullanılır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 285).



### 2.2.2.2.1 Emlak Vergisi

Emlak vergisi bina ve arazi vergileriyle ilgili olarak özel kanunlarla tanınmış muaflik ve istisna hükümleri saklı kalmak kaydı ile yıllık olarak ilgili bina, arsa ve arazinin vergi değeri üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilir (Deniz, 2014: 11). Bina ve arazi arasındaki temel fark, arazinin insan müdahalesi olmadan mevcut olmasıdır. Buna karşılık bina, risk alarak çalışmak, tasarruf etmek ve yatırım yapmak suretiyle ortaya çıkan bir sermayedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 295).

Emlak vergisinde en önemli ve bu vergi türünde adaleti belirleyici husus, söz konusu emlaka ait rayiç bedelin doğru olarak tespit edilmesi gerekliliğidir. Emlak vergisinin yerel idarelerce tahsil edilen bir vergi niteliğinde olması, bu verginin gelişimi ve tutarları konusunda istatistiksel bilgi noksanlığının da sebebidir. Ancak, emlak vergisinin değer üzerinden alınan bir vergi olması, bu verginin matrahının saptanması konusunda güçlükler yarattığı bilinmelidir (Nadaroğlu, 1998). Bu güçlük, emlak vergisinde asgari vergi değerinin idare tarafından tespitini gündeme getirmiştir. Buna göre; emlak vergisinin matrahı bina ve arazinin vergi değeridir. Vergi değerinin tespiti daha önceleri mükelleflerin 4 yılda bir verdiği beyanname üzerinden yapılmakta iken, 2002 yılında yürürlüğü giren 4746 sayılı Yasa ile bu uygulamaya son verilmiştir. Yeni uygulamaya göre; vergi değerleri 4 yılda bir aşağıda açıklanan esaslara göre belirlenmektedir (Bilici, 2006: 293-294):

- Arsa ve araziler için, VUK'nın asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca,
- Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca beraberce tespit ve ilan edilecek olan bina metrekare normal inşaat maliye bedelleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre takdir edilen arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedeldir (Emlak Vergisi Kanunu (EVK, m.29).

Bu tespitler en son 2005 yılında 2006-2009 dönemini kapsayacak şekilde yapılmıştır. Ayrıca 2006 yılı için tespit edilen matrah (vergi değeri),

takip eden yıllarda her yıl, yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmaktadır. Bakanlar Kurulu'na bu oranı sifıra kadar indirme veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırma yetkisi tanınmıştır (Bilici, 2006: 293-294).

Emlak vergisinin mükellefi öncelikle malik eğer malik yoksa intifa hakkı sahibi şayet intifa hakkı sahibi de yoksa söz konusu emlakta malik gibi tasarrufta bulunandır (Deniz, 2014: 10-11). Aksi durumda vergi emlakın üzerinde kalır. Yasalar el verdiği ölçüde gayrimenkulün bulunduğu yer esas alınır. Verginin tahsil edilmesi için gayrimenkulün kendisi bir güvencedir. Gayrimenkuller isimlere göre değil parsellere göre tanımlanır ve listelenirler. Kişinin emlakın değerine karşılık borçlarını ödemesi imkânsızdır. Emlak vergisi artan oranlı değil nispi oranlı bir vergidir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 308-309). Bütün bu özellikler emlak vergisinin gayri şahsi özelliklerle olduğunun göstergesidir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin, genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri ile birlikte değerlendirildiği ve bu anlamda ek emlak vergilerinin incelendiği Anayasa Mahkemesi Kurulu E.03/48 sayılı karara göre; *“Emlak vergisinin bir servet vergisi olması nedeniyle bu tür vergilerde ödeme gücüne ulaşılabilmesi için mükellefin kişisel ve sosyal durumu ile sahibi olduğu emlakın konumu, değeri ve bazı amaçlar için öngörülen teşvik edici etkenlerin gözetileceği kuşkusuzdur. 1319 sayılı EVK' ndaki muaflık ve istisnaların ek vergiler yönünden de geçerli olduğu iptali istenen maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, EVK'nın 4. ve 5. maddelerinde öngörülen muaflık ve istisnalar ek vergiler için de uygulanacağından emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlanmıştır”* (Mercan, 2006: 107-108).

#### **2.2.2.2 Veraset Ve İntikal Vergisi**

7338 Sayılı VİVK, 1959 yılında çıkarılmıştır. VİV aşarın kaldırılmasından sonra, gelir sistemimizin yeniden gözden geçirilmesi işleminin bir parçası olarak 1926 yılında uygulanmaya başlanmıştır (Korkmaz; 1982: 129). VİVK' nın 1. maddesine göre, verginin konusuna

karşılıksız intikaller girer. Karşılıksız intikal malların bir şahıstan başka bir şahsa veraset yoluyla veya bağış, yarışma ve çekilişlerde kazanılan ödüller gibi ivazsız olarak geçmesini kapsar. Karşılıksız intikallerin hangi durumlarda verginin kapsamına gireceği konusunda şahsilik ve mülkîlik ilkeleri dayanak olarak alınmıştır. Verginin yükümlüsü, ivazsız bir şekilde veya veraset yoluyla mal edinen kişidir (Bilici, 2006: 284-285).

Veraset vergisi genel anlamda, ölüm nedeniyle el değiştiren mallar ya da mallardan sağlanan faydalar üzerinden alınan her türlü vergiyi kapsar. Ancak uygulamada miras bırakanı ya da miras bırakılanı esas alan iki tip veraset vergisi söz konusudur. Bir başka deyişle mükellefiyet terekenin büyüklüğüne ya da miras hissesine göre şekillenmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 344). Veraset vergisinin aksine intikal vergisi, ölüm dolayısıyla değil hayattaki kişiler arasındaki transferlere uygulanır. Hediye, armağan, bağış gibi adlarla ifade edilen malların yaşayan bir kişiden yaşayan bir diğer kişiye transfer edilmesi halinde alınır (Edizdoğan ve Çelikkaya; 2012: 347). VİV'nin mükellefi veraset veya intikal yolu ile mal elde eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu vergi türünde de çeşitli muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir. Söz konusu vergi objektif karakterli ve genellikle artan oranlı olup, mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmektedir (Deniz, 2014: 13).

Mirasçının ödeme gücünü dikkate aldığı için bir ölçüde adalete daha uygundur. Kaldı ki mirasçılarının vergilendirilmesi, murisinin servetini vergi yükünü azaltmak için mirasçılar arasında paylaşmasına da hizmet eder. Genel olarak bakıldığında tek başına veraset ve intikal sözleşmesinin varlığı bile servet dağılımındaki eşitsizlikleri azaltabilir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 265-266).

### **2.2.2.2.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Servet üzerinden alınan son bir vergi de motorlu taşıtlar vergisidir (Edizdoğan ve Çelikkaya; 2012: 392). Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), taşıtların kamuya ait otoyollarda kullanılması ayrıcalığı için alınan yıllık bir vergidir.

18.03.1962 tarihli ve 197 sayılı MTV, Karayolları Trafik Kanun'una göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler üzerinden alınan vergidir.

Verginin konusunu ilgili yerlere kayıt ve tescili yapılmış olan motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterler ile motorlu deniz taşıtları oluşturur. Mükellefi, adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir (Bilici, 2006: 281-282). Verginin matrahı ise, biraz daha teknik yönlü incelemeler ile değişir. Yani; aracın yaşı, brüt veya net ağırlığı, silindir hacmi, beygir gücü, lastik sayısı gibi kıstaslara göre farklılaşmaktadır (Deniz, 2014: 11).

MTV'de faydalanma ilkesinin diğer bir tipik örneği olup özellikle otoyolların finansmanında çok büyük işlev görür, ayrıca özellikle ticari olmayan araçlarda yansıma güç olduğundan ve kaçakçılık imkânı zayıf bulunduğu vergi adaleti bakımından önemli konuma sahiptir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 392). Ruhsat zorunluluğu dolayısıyla bu vergiden kaçınmak ya da vergi kaçırmak mümkün değildir.

Servet vergilerinde ödeme gücünün en güzel göstergesi o şeyin değeri olmasına karşılık Türkiye'de motorlu taşıtlar vergisinde vergileme aracın değeri yerine özelliklerinden (yaş, motor hacmi, gibi) hareketle yapılmakta yani tarifesi spesifiklidir. Dolayısıyla servet değerleri arasındaki farkları tam olarak vergiye yansıtmamaktadır. Bu da dikey adaleti bozmakta yaş grupları içerisinde tersine artan oranlılığa neden olmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 384).

### **2.2.2.3 Dolaysız Vergilerin Ekonomik ve Mali Etkileri**

Dolaysız vergilerin ekonomik, sosyal ve siyasal etkileri dolaylı vergilere göre daha çok görülür, hissedilir niteliktedir. Bunun nedeni vergileme gücünü doğrudan hedef almalarıdır (Mutlu ve Çelen, 2012: 22). Dolaysız vergilerin ekonomiye olumlu veya olumsuz etkileri söz konusudur. Dolaysız vergilerin, literatürde vergi ödeme gücünün mükellefin şahsi ve ailevi durumları göz

önünde bulundurarak belirlenmesi yönünden vergide eşitlik sağlama hususunda daha adil bir yapı gösterdiği genel kabul görmektedir. Ayrıca ayırma ilkesi ve indirim gibi unsurları bünyesinde barındırarak, kişilerin gelir ve servetlerinin üzerinden doğrudan doğruya alındığı için ekonomide ve sosyal yaşamda önemli etkiler yaratmaktadır (Deniz, 2014: 13).

Kaynak dağılımında etkinlik açısından bakıldığında dolaylı vergilere nazaran dolaysız vergilerin saptırıcı etkisinin daha az olduğu kabul edilmektedir. Ekonomik istikrar yönüyle bakıldığında özelde de artan oranlı gelir vergisinin fonksiyonel olarak kullanılabilirdiği görülmektedir. Hatta bu tür vergiler iradi olarak işlev görmekten ziyade, ekonomideki genişleme ve daralma dönemlerinde otomatik artarak ve azalarak büyüme trendlerinin istikrar kazanmasına yardımcı olabilmektedir (Mutlu ve Çelen, 2012: 23).

Dolaysız vergilerin yükümlüsünün önceden bilinmesi, verginin konusu ile yükümlünün birbirlerinden bağımsız olması ve kaynağının devamlılık arz etmesi bu vergileri daha adil ve verimli kılmakta ve vergiden kaçınmaya engel olarak vergi kayıp ve kaçacağını azaltmaktadır (Deniz, 2014: 13). Ekonomik koşullara vergi matrahının uyum göstermesi olanağı, dolaysız vergilerde daha fazladır. Bu, devletin gerçekleştirmek istediği amaçların vergi politikası yoluyla da etkilenmesine ve devletin ihtiyaç duyduğu fonları saptayabilmesine yardımcı olur (Şahin ve Özenç, 2008: 3).

Dolaysız vergilerin, olumlu ekonomik ve mali etkilerin yanı sıra olumsuz etkiler de söz konusudur. Dolaysız vergi artışları ekonomik büyümeyi azaltıcı bir etki yapabilmektedir. Fakat bu vergi artışlarında her zaman vergi gelirlerinde artış meydana getirmemektedir (Mutlu ve Çelen, 2012: 22). Çünkü Dolaysız vergilerin genellikle beyana dayanması, kaynaktan kesilme suretiyle tahsil edilmesi ve vergi denetiminin yetersizliği de kayıt dışı ekonominin genişlemesine neden olan önemli etkenlerdendir (Deniz, 2014: 16). Ayrıca, vergi oranlarındaki artış bir yere kadar vergi hâsılası artışına yol açmakta, daha sonra ise kayıp ve kaçakları yükselttiği, kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açtığı için etkin olamamaktadır. Dolaysız vergi indirimleri ise

kişilerde tasarruf ve yatırım eğilimi oluşturmakta ve ekonomik büyüme hızı üzerinde artırıcı etki yapmaktadır (Mutlu ve Çelen, 2012: 22).

#### **2.2.2.4 Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Eşitlik/adalet kavramı ödeme güçleri aynı olan mükelleflerin aynı tutarda vergi ödemesi anlamına gelir ve yatay eşitlik olarak kabul edilir. Eğer bir mükellef diğer bir vergi mükellefinden daha yüksek bir ödeme gücüne sahipse o zaman ödeme gücü fazla olandan daha fazla vergi alınması gerekir ve buna literatürde dikey eşitlik adı verilir (Ayaz, 2005: 63). Bu çeşit az kazananadan az çok kazananadan çok vergi alınması anlamına gelen eşitlik ilkesine dolaysız vergiler uygun bir niteliktedir (Arslan, 2011: 14). Vergilemede adaleti sağlayıcı vergilere ağırlık verilmemesi ile ortaya çıkan adaletin sağlanamaması durumu ekonomik ve sosyal sorunlara neden olabilmektedir.

Vergi adaleti açısından dolaysız vergiler yükümlülerinin önceden belli olması, kişiselleştirilebilmeleri, gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı oranlarının uygulanabilmesi vb. sebeplerle daha adil olarak kabul edilmektedir (Kanlı, 2007: 51). Ancak, bu vergiler göze görünen ve vergi kaçırmaya elverişli olan vergilerdir. Dolaysız vergilerin verimsiz veya az verimli olduklarını söylemek gerçeklerle örtüşmeyecektir ([http1](http://)).

#### **2.2.3 Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması**

Doktrinde dolaylı-dolaysız vergi ayırımının açıklanmasında çok farklı görüşler ileri sürülmüş olmakla beraber temelde yansıma ve vergi konusunun devamlılığı kriterine bağlı olduğu görülmektedir (Nadaroğlu, 1998: 336).

Gelir üzerinden alınan vergilere dolaysız vergi adı verilmesinin nedeni, kişilerin belli bir dönemde elde ettiği gelir üzerinden ve bu gelirlerin özelliklerine ve meydana gelen değişmelere bağlı olarak verginin doğrudan alınmasıdır. Muamele vergilerinin özelliği ise verginin mal ve hizmet fiyatlarına eklenerek alınması dolayısıyla tüketicilere yansıtılmasıdır (Kanlı, 2007: 46). Sonuçta bu vergilerin yükümlüleri anonim olmak durumundadır (Erdem ve diğerleri, 2003: 93).

Kişiselleştirilebilen vergiler kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanabilmekte ve uyumlaştırılabilir. Özellikle en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesinin bu kişiselleştirmede payı büyüktür. Dolaylı vergilerde nihai yükümlünün kim olduğu bilinmediği için verginin yükümlüsünün ekonomik ve sosyal duruma uyumlaştırılması düşünülemez. Dolaysız vergilerde çok geliri olan yükümlüden çok vergi almak ya da gelirin kaynağı farklı olan yükümlülerden farklı vergi almak olanaklıdır ama dolaylı vergilerde herkesten aynı vergiyi almak gerekmektedir (Erdem ve diğerleri, 2003: 93).

Vergi ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz önünde bulundurularak, bu vergilerin şahsileştirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Aynı görüşü dolaylı vergiler açısından ileri sürmek olanağı yoktur. Çünkü dolaylı vergilerin ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir. Ayrıca, dolaysız vergilerin daha zor yansıtılabilir olmaları onları vergi yükünün daha adil dağılması konusunda avantajlı bir duruma getirmektedir (Durmuş, 2004: 223).

Ödenen verginin aynı olması, ödeme gücü arttıkça vergiden etkilenme oranını düşürecektir. Bu durum vergi terminolojisinde tersine artan oranlılık kavramı ile ifade edilmektedir (Erdem ve diğerleri, 2003: 93). Dolaysız vergiler başta gelir vergisi olmak üzere artan oranlı tarifeye sahip olması ve mükellefin sübjektif durumunu kavrayabilmesi nedeniyle gelir dağılımındaki adaleti sağlamada etkindir (Mutlu ve Çelen, 2012: 22).

Kurumlar vergisinin, düz oranlı bir vergi olmasına rağmen nihai gerçek kişi ortaklara kar dağıtımının gelir vergisine konu olması, dağılımda adalet yönüyle paralel sonuçlar üretebilmektedir. Bu bağlamda dolaysız vergiler dolaylı vergiler ile karşılaştırıldığında, gelir dağılımında adaletin sağlanması amacına daha çok hizmet ettiği söylenebilir (Mutlu ve Çelen, 2012: 22).

Vergilendirmenin daha adil bir hal alabilmesi için, dolaylı vergiler yerine dolaysız vergilerin tercih edilmesi daha adil olacaktır. Çünkü adil bir vergi politikası ile vatandaşlar vergi kaçırma isteğini daha az duyacaklar,

böylece devletin vergi gelirleri artacağından dolaylı vergi koyma yoluna daha az başvuracak, bu vergi türünün toplum üzerinde sebep olduğu olumsuz etkiler azalacaktır. Ancak tüketim eğiliminin yüksek, gelir düzeyinin düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergilere verilen ağırlık, toplumda gelir dağılımında dengesizliklere yol açabilmektedir (Demiral, 2007: 24-25).

Örneğin, yoksul olan (X) ve varlıklı olan (Y)'nin üzerinden aynı vergi alınan, aynı üründen birer tane alsalar, ikisi de o ürünü aynı fiyatla (sigara satış fiyatı= sigaranın maliyeti + vergi) almış ve aynı vergiyi ödemiş olur. Oysa (X) ve (Y)'nin gelir durumları vergi adaleti açısından dikkate alındığında (X)'in daha az (Y)'nin daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir. Örneğimizde (X)'in (Y)'den daha fazla çocuk sahibi olması ve/veya gelirini çalışarak elde etmesi o ürün üzerinden ödenen vergiyi değiştirmez. Oysa söz konusu vergi tüketim vergisi yerine gelir vergisi olsaydı (X), (Y)'ye göre gelirinin az olması, gelirini emekten elde etmesi durumuna göre daha az vergi ödeyebilirdi. Ödeme gücüne uydurulması güç olan dolaylı vergilerde hiçbir ayırım yapmadan her yükümlünün aynı vergiyi ödemesi şüphesiz büyük bir adaletsizliktir (Erdem ve diğerleri, 2003: 93).

Vergilerin önemli bir bölümünü oluşturan Gelir Vergisi ve KDV açısından bakıldığında, gelir vergisi genellikle artan oranlı bir tarife ile tahsil edilmektedir. Düşük gelir grupları daha az vergi öderken, gelir düzeyi yükseldikçe daha yüksek oranda vergi ödendiğinden, vergi sonrası gelirin düşük gelir grupları lehine düzelmesi beklenir. Katma değer vergisi ise standart oran açısından düşünüldüğünde, düşük gelirli kesimler gelirlerinin tamamına yakını harcadıklarından, bu kesim aleyhine gelir dağılımını bozabilir (Kanlı, 2007: 52).

Tablo 1'de de görüldüğü üzere vergiler, son yıllarda ağırlıklı olarak KDV ve ÖTV ağırlıklı olarak artmıştır. Özellikle dolaylı vergilerin payı son beş yıl içinde artmıştır. Ancak daha adaletli olduğu kabul edilen kurumlar vergisi ve gelir vergisinin azaldığı (gelir vergisinin sadece 2014 yılı için arttığı) görülmektedir. 2014 yılında da vergi gelirlerinde ilk sırayı KDV, ikinci sırayı ÖTV almaktadır. Üçüncü sırada gelir vergisi ve dördüncü sırada ise kurumlar



vergisi yer almaktadır. Bu demektir ki, 2014 yılında vergiler ağırlıklı olarak KDV ve ÖTV biçiminde halktan toplanmıştır. Bu şekilde, vergi adaletinden uzaklaşmaktadır.

Türkiye’de 2009-2014 yılları arasında vergi gelirlerinin yüzdelerik dağılımı Tablo 1’deki gibidir.

**Tablo 1. 2009 ve 2014 Yılları Arası Vergi Gelirleri Yüzdelerik Dağılımı**

Vergi Gelirleri Yüzdelerik Dağılımı				
Vergi Gelirleri	2009 (%)	2010 (%)	2011 (%)	2014 (%)
Gelir Vergisi	22,3	20,95	21,1	22,7
Kurumlar Vergisi	10,5	9,7	10,3	8,8
Katma Değer Vergisi	27,3	32,1	33,6	32,5
Özel Tüketim Vergisi	25,3	24,62	23	23

**Kaynak:** T.C. Başbakanlık Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>

2013 yılında da KDV ve ÖTV gelirlerindeki artış ortalama %25 olmuştur. Kurumlar vergisi oranı %33’den %20’ye düşürülerek sermayenin vergisi daha da azaltılmıştır. Böylece vergi yükünün düşük ücretlinin sırtına bindirilmesiyle Türkiye adaletsiz vergi sistemine sahip ülkelerden biri haline gelmiştir. Öyle ki 2014 yılı bütçesine göre, ücretli bir kişinin üzerindeki vergi yükü net ücretinin %70’i ve brüt ücretinin %50’sidir. Yani 800 TL civarında bir net asgari ücret ile geçinmek ve ailesini geçindirmek zorunda kalan bir işçinin yıllık ödediği vergi, prim, fon tutarı 5.000 TL’yi aşmaktadır. Sermayedarlar üzerindeki yük ise %26’dır (http3).

Görülmektedir ki; devlet için büyük önem arz eden vergi gelirleri, dolaysız vergilerle arttırılmadığından, dolaylı vergilerle arttırılmaya çalışılmakta, ancak dolaylı vergiler ödeme gücüne göre değil de tüm kesimlerden eşit oranda alındığından alt gelir gruplarının vergi yüklerini

arttırmaktadır (Adalısoy, 2007: 86-87). Böylece, düşük gelirliiler bu yükü daha ağır, yüksek gelirliiler ise daha hafif hissetmektedir.

**Tablo 2. Türkiye'de Yıllar İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdelik Payı**

Yıllar	Dolaylı Vergiler (%)	Dolaysız Vergiler (%)
1980	37	63
1995	59	41
2001	57,9	42,1
2002	62,9	37,1
2003	63,8	36,2
2004	66,3	33,7
2005	66,9	33,1
2006	69,3	30,7
2007	66,9	33,1
2008	64,5	35,5
2009	64	36
2010	68	32
2011	67,6	32,4
2012	68,1	31,9
2013	69	31

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, <http://www.maliye.gov.tr>, DPT Genel Devlet İstatistikleri, <http://www.dpt.gov.tr>.

Tablo 2'de de görüldüğü üzere Türkiye'de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı seneler içerisinde artış yaşamıştır. Ortaya çıkan bu

tablo, toplam vergi gelirlerinin 2/3'ünden daha büyük bir kısmının 2013 yılı itibariyle dolaylı vergilerden sağlandığını göstermektedir.

1980'li yıllarda %60'ların üzerinde olan dolaysız vergilerin payı, 1990'lı yıllarda %50'lere gerilemiş, 1995 yılında %41 olup, 2002 yılından itibaren hızla düşerek, 2005'te %33'e kadar gelmiştir. 1980'lerin ikinci yarısından itibaren dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki denge daima dolaylı vergiler lehine bir gelişim sergilemiştir. Modern vergileme sisteminde dolaysız vergilerin ağırlıklı olması istenirken Türkiye'de bunun tersi bir görünümle karşılaşılmaktadır.

Dolaysız vergiler adil bir vergi sisteminin temel özelliği olup gelirin yeniden dağıtım işlevini de gerçekleştirmek için kullanılan vergiler olmasından dolayı, dağıtıcı adalet ilkesine göre de adil vergiler olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin oranının artması adil bir vergi sisteminden uzaklaşma olarak yorumlanmaktadır (Ata, 2001: 64). Bu durumda, vergi sisteminde adaletsiz vergilerin artış göstermesi sonucunda Türkiye'de vergi adaletinin her sene biraz daha olumsuz etkilendiği söylenebilir.

### 3. BÖLÜM

## AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE VERGİ YAPILARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Avrupa bütünleşmesinin nihai amacı olan AB kavramı: “temelleri Paris ve Roma Antlaşmalarına dayanan Batı Avrupa’daki işbirliği ve bütünleşme hareketinin ileride alacağı federal veya konfederal yapıyı” ifade etmektedir (Ülger, 2003: 30). AB üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken AB’nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasından bağımsız davranmamaktadır.

### 3.1 AB VERGİ POLİTİKASI

AB ülkelerinde vergi konusunu araştırmak birliğe üye her ülkenin vergi sistemlerinin farklı olmasından dolayı zordur. Bu nedenle AB vergi sistemi genel yapısı ve bazı vergilerin uygulanma politikaları biçimlerini vermek gerekirse şöyledir.

#### 3.1.1 AB Vergi Sisteminin Genel Yapısı

AB’nin vergi sisteminde tıpkı AB’nin birleşme sürecinde yaşanan diğer konulardaki entegrasyon sürecinin bir benzerini yaşamaktadır. AB üyesi ülkelerinin vergi konusunda yapmayı hedefledikleri entegrasyonu en başarılı şekilde gerçekleştirmek için bir bütün halinde hareket etmeleri kaçınılmaz bir ihtiyaçtır. AB’nin vergi alanında yapacağı reformların en iyi başarıyı gösterebilmesi için sosyal reformların da birlikte yaşanması gerekmektedir. AB’de vergi alanındaki entegrasyonun en iyi şekilde yapılması amacıyla aşağıdaki çalışmalar gerçekleştirilmiştir:

- Üye ülkelerin direkt vergiler konusunda sürekli olarak veri alış-verişinde bulunmalarını sağlamak,
- Tüketicilerin ve işletmelerin diğer bir üye ülkedeki hakları konusunda tam anlamıyla bilgilendirilmelerini sağlamak,

- Ulusal vergi sistemlerinin AB'nin genel hedeflerinin gerçekleştirecek bir şekilde yapılanmasını sağlamak ve böylece ekonomik ve parasal birliğin bir realite olmasına alt yapı hazırlayabilmek,
- AB'deki endüstri yapısının uluslararası rekabete tam olarak uyumunu sağlamak,
- AB'nin yeni üyelerle genişlemesini sağlamak,
- AB'nin vergi toplama sistemindeki olumsuzlukların ve özellikle vergi kaçakçılığını önleyici tedbirlerin alınması (http4).

### 3.1.2 AB'de Vergilendirmenin Temel İlkeleri

AB vergilerin temel felsefesi; rekabeti bozucu etkilerin ortadan kalkması, ülkeler arası ticarete aktif olunması, birlik içerisinde olmak ve tarafsızlıktır. Bu da göstermektedir ki; vergi politikası bir ülkedeki tüm ekonomi politikalarının genel bir parçasıdır. Bir ülkede izlenen vergi politikaları hangi oranda etkin olabilirse, o ülkedeki milli servetin ülke bireyleri arasındaki dağılımı o derece etkin olacaktır (http4).

AB, tam bir birlik olma yolunda ilerlerken vergi, tarım, çevre, sosyal politikalar gibi pek çok kavramları da üye ülkeler nezdinde uyumlaştırmaya çalışmaktadır. Üzerinde çalışılan konunun çerçevesi itibariyle burada AB'nin vergi konusunda gerçekleştirmeye çalıştığı uyum üzerinde oluşturmuş olduğu bazı temel ilkeler incelenecektir. Burada ele alınacak olan temel ilkeler, AB'nin uygulamada karşılaşmış olduğu güçlükleri yenmek için ortaya koymuş olduğu kavramlardır (Karcı, 2010: 49).

#### 3.1.2.1 Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesi

Roma Antlaşması'nın 9. maddesine göre: *“Topluluk, mal alışverişlerinin tümünü kapsayan ve üye devletler arasında ithalat ve ihracatta üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasına dayanan bir Gümrük Birliği üzerine kurulmuştur.”* Bu hükümlerle, AB üyesi ülkeler içinde malların serbest dolaşımının garantisi sağlanmaya çalışılmıştır. Malların serbest dolaşımı kuralı, üye devletlerin ürettiği malların yanında,

üçüncü ülkelerden AB üyesi ülkelere ithalat yoluyla giren ve bu ülkelerde işlem gördükten sonra satışa sunulan mallar için de uygulanmaktadır. Roma Antlaşması'nın 11. maddesine göre: , *“üye devletler Gümrük Birliği'ne uyum konusunda daha hızlı adımlar atabilmek amacıyla vergiyle ilgili birtakım hakları yasama organından alarak, yürütme organlarına devretmişlerdir. ”* Aynı antlaşmanın 12. maddesi gereğince, *“üye devletler kendi aralarında ithalatta ve ihracatta yeni gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülükler koymaktan ve karşılıklı ticari ilişkilerinde, uyguladıkları mevcut oranı arttırmaktan kaçınacaklardır.”* (Suer, 1999: 158).

Türkiye, AB ile gümrük birliği ilişkisi içinde olan tek aday ülkedir. Gümrük birliği, genellikle tam üyelik yolundaki ileri bir adım olarak görülmektedir. Çünkü gümrük birliği anlaşması sonucunda üye ülke iç pazarıyla AB iç pazarı bütünleşmiş olmaktadır. Bunun dışında, çok taraflı müzakerelerin başlatılmasıyla birlikte AB'nin ortak ticaret, rekabet ve tarım politikalarında yeni düzenlemelere gitmesi, Türkiye'nin içinde yer almadığı bir süreçte daha kapsamlı ilave tavizler ve yükümlülükleri üstlenmesi anlamına gelmektedir. Buna karşılık, yayınlanan istatistikî verilerde görülmektedir ki, Türkiye diğer pek çok üye ve aday ülkeden çok daha az miktarda AB fonlarından yararlandırılmaktadır (Ay, 2005: 54-55).

### **3.1.2.2 Ayrımcı Vergilendirmenin Önlenmesi ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı**

Ayrımcı vergilendirme ilkesiyle, üye ülkelerin, kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı ve ihracatı özendirici önlemler almalarının önlenmesi amaçlanmaktadır. Üye ülkelerin diğer üye ülke mallarını, benzer yerli mallardan daha yüksek oranlarda vergilendirilmesini yasaklamaktadır. Ayrıca yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere de uygulanması gerektiğini öngörmektedir. Anlaşmanın 91. maddesi ile aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici önlemler yasaklanmaktadır (Ulutaş, 2004: 12).

### **3.1.2.3 Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yasaklanması**

“Devlet yardımları yasağı” olarak da adlandırılan bu madde bir rekabet politikası aracı olarak görülmüştür. Roma Antlaşmasının 87. maddesinde şu

şekildedir: “Bir üye devlet tarafından, hangi şekil altında olursa olsun, devlet kaynakları vasıtasıyla yapılan ve belirli işletmelere veya ürünlere pozitif ayrımcılık yaparak rekabeti bozan veya bozulması tehlikesi yaratan yardımlardır.” Bu yasağa sebep olarak da, yardımların, üye devletlerarasındaki ticareti olumsuz yönde etkileyeceği ve ortak pazar hedefini aksatacağı gösterilmektedir. Söz konusu antlaşma maddesinde zikredilmekte olan yardım kavramı Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (ATAD) tarafından dört başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar;

- Nakdî yardımlar
- Uygun koşullu krediler
- Borç garantileri
- Vergi indirimleri ve ertelemeleridir (Ulutaş, 2004: 12).

Diğer taraftan, devlet yardımları yasağı, AB'nin ortak teşvik politikası çerçevesinde geçerliliğini yitirmektedir. AB ortak teşvik politikası ile ortak ticaret politikası çerçevesinde, yapılmasına izin verilen devlet yardımları belirlenmektedir. Bu teşvik politikaları arasında:

- KOBİ'lerin kurulması ve geliştirilmesi ile ilgili olanlar
- İşletmelerin AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi ile ilgili olanlar,
- Çevrenin korunması ile ilgili olanlar,
- Tarımsal yardımlar sayılabilir (Kukuş, 2010: 58-59).

AB'de teşvik ve devlet yardımları konusunda genel kabul görmüş ölçüt bu yardımların genel nitelikte yapılıyor olmasıdır. İhracatta uygulanacak devlet yardımı yasağı, doğal olarak üye ülkeler arasındaki ticarete geçerlidir. Üye ülkelerden üçüncü ülkelere yapılan ihracatta ise, yoğun teşvik uygulaması vardır. Roma Anlaşması'nın 132. maddesinde, üçüncü ülkelere yapılan ihracatla ilgili mevzuatın, aşamalı olarak uyumlaştırılmasının öngörülmesine rağmen, hala ihracatın teşvikine ilişkin ortak düzenlemeler oluşturulamadığı ve bu alanda hala milli mevzuatların geçerliliğini sürdürdüğü görülmektedir (Kukuş, 2010: 59).

### 3.1.2.4 Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele

AB vergi sisteminin önemli sorunlarından bir tanesi de vergi kaçakçılığı problemidir. Aşağıda ana başlıklar halinde belirtilmiş bulunan çalışmalarla, AB genelinde vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmesi ve bu mücadelede yeni yöntemlerin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. AB'nin vergi kaçakçılığıyla mücadele alanında gerçekleştirdiği çalışmaları üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Tunçer ve Sarıkaya, 2003: 183):

- Komisyon yetkisindeki çalışmalar (üye devletlerarasında karşılıklı idarî işbirliğinin, yardımın ve bilgi değişiminin artırılması),
- Üye ülkelerin yetkisindeki çalışmalar (risk analizleri çerçevesinde en uygun denetim stratejilerinin belirlenmesi gibi);
- Yasal düzenlemelerden ayrı, pratik olarak yapılması gereken çalışmalar(KDV Bilgi Değişim Sisteminin geliştirilmesi gibi).

### 3.1.2.5 Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi

AB'nin kurucu antlaşmalarından olan Roma Antlaşması'nın 293. maddesine göre; çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla kendi aralarında antlaşmalar yapabilirler. AB üyesi devletler, antlaşmanın bu maddesini göz önünde bulundurarak birtakım antlaşmalar imzalamışlardır.

Çifte vergilendirmenin hukuki ve ekonomik anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Örneğin, A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan bir kişinin elde ettiği kar paylarının, her iki ülkede de vergilendirilmesi durumu hukuki anlamda çifte vergilendirmedir. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden, ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder. Örneğin, bir üye ülke vatandaşı kişinin, bir başka üye ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşülmesine izin verilmemesi ve tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak vergilendirilmesi durumunda bu tip bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır (Bilici, 2007: 166).



## **3.2 AB UYGULANAN DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER**

AB'de uygulanmakta olan vergiler "Dolaylı Vergiler" ve "Dolaysız Vergiler" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı Vergilerin kapsamında, KDV ve ÖTV bulunmaktadır. AB'de Dolaysız Vergiler kapsamında ise Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Servet Vergileri yer almaktadır (Karcı, 2010: 56).

### **3.2.1 Dolaylı Vergiler**

Dolaylı vergiler kapsamında Birlik içerisinde yapılan uyumlaştırma çalışmaları; AB nezdinde yapılan düzenlemelerle vergi piramitleşmesine neden olmayan genel bir tüketim vergisi olarak KDV ve konusu enerji ürünleri, alkollü içecekler ve tütün ürünleri olan ÖTV şeklinde iki alanda kendisini göstermiştir (http5).

Dolaylı vergiler, KDV gibi tüm mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi olabileceği gibi, ÖTV gibi sadece belli bazı mal ve hizmetlerin tüketimi dolayısıyla alınan ÖTV de olabilmektedir. Dolaylı vergiler ekonomi üzerinde doğrudan etkili olmaları sebebiyle uyumlaştırma açısından aslında daha büyük önem arz etmektedirler. AB'de malların serbest dolaşımının daha iyi bir şekilde dolaşımının sağlanması amacıyla KDV ve ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu aşamada dolaylı vergilerden KDV'nin ve ÖTV'nin ele alınmasında fayda vardır (Karcı, 2010: 57).

#### **3.2.1.1 KDV**

Avrupa Komisyonu 1960'lı yıllara gelindiğinde, üye ülkelerde uygulanmakta olan kademeli işlem (muamele) vergisini incelemiş ve çok aşamalı artan vergi sistemi yerine, ortak pazarın (iç pazarın) işleyişi için KDV temelli bir vergi sisteminin daha uygun olacağına karar vermiştir. KDV'nin uyumlaştırılmasındaki temel amaç, bu vergiyi AB içerisinde son tüketicinin ödemesidir. Gerçekleştirilen her işlemde vergi, satıcı tarafından devlete ödenmektedir. Diğer taraftan, KDV'si bir üye ülkede ödenmiş olan mallar, başka bir vergi yükümlülüğüne tabi olmaksızın AB içinde serbestçe dolaşabilmektedir (Oksay ve diğerleri, 2005: 94).

KDV'nde vergiyi doğuran olay açısından genel kural, ürünlerin teslimine bağlanmıştır (Selek; 2008: 64). AB'de KDV sistemi, tüm mal ve hizmetler için uygulanabilir. Sadece, özel olarak KDV'ni düzenleyen yasal mevzuatta izin verilen mal ve hizmetler vergi tabanından muaf olabilirler. Üretim ve dağılım aşamalarında vergilendirilen KDV miktarı görünürdür. KDV, bir tüketim vergisidir, öyle ki, yük, mal veya hizmetin üretimi ya da dağıtım ile uğraşan şirketin değil, tüketicinin üstünde kalır. KDV sistemi, varış ülkesinin prensiplerine dayanır. Örneğin, bir üye devlette satın alınan ürünler, satımın gerçekleştiği ülkede değil, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilir KDV, sabit oranlı bir vergidir, yani bir mal veya hizmetin fiyatının yüzdesi olarak belirlenir (Çetinkol, 2013: 49-50). Ancak, mal teslimi ve hizmet ifalarında standart bir oran uygulanması ve bunun da %15'den aşağı olamayacağını kararlaştırılmış olması, AB'de KDV açısından tek bir oranın belirlenmediğini, ancak bununla birlikte 'asgari sınır ile belli bir ortak uygulamanın şeklinin oluşturulduğunu' göstermektedir (http6).

Üçüncü bir ülkeye ihracat yapan bir AB şirketi, ihracat üzerinden KDV'yi varış ülkesinde ödemek durumundadır. Şirketin kurulduğu üye devlette de KDV'nin uygulanması o şirket için ek bir net harcamaya sebebiyet verecektir ki bu durumda çifte KDV ödeme zorunluluğu oluşturacağı için rekabet açısından dezavantaj yaratacaktır. İndirim hakkı tanınan muafiyet sayesinde, üçüncü ülkelere ihracat yapan şirketlerin bu gereksiz ekonomik yükün altında kalmamaları sağlanır (Çetinkol, 2013: 49,55).

### 3.2.1.2 ÖTV

AB'de ÖTV' ye konu olan ürünlerde vergiyi doğuran olay, malın üretimi veya ithalidir. Malların üretilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Ülkelerarası ticarete ise vergiyi doğuran olay malın ithaline bağlanmıştır. Genelde belirlenen bu ilke için AB üyesi ülkeler pratiğinde bir özellik öne çıkmaktadır. AB sınırları dışındaki ülkeler ithalat sayılmaktadır (Selek, 2008: 64).

ÖTV'nin yapısı, uygulama alanı ve uygulama metotları konularında uyum sağlanmış olmakla birlikte oranlar üzerinde henüz tam ve kesin bir

uygulama gerçekleştirilememiştir. Burada benimsenen yaklaşım, AB sınırları dâhilinde gümrük seviyeleri arasındaki farklılıkların göz önünde bulundurularak, çeşitli ürünler için asgari vergilendirme düzeyleri belirlemektir. Topluluk bünyesinde ÖTV kapsamına giren mallar, alkol ve alkollü içecekler, petrol ürünleri, tütün ve tütün mamulleridir. ÖTV, ürünün AB sınırlarında tüketime sunulduğu anda ödenmektedir. Ürünleri elinde bulunduran ya da teslimi yapan kişi verginin ödenmesinden de sorumludur (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 9).

ÖTV alanında uyumlaştırma çalışmaları daha zor olabilmektedir. Malların vergilendirilmesi ile ilgili düşünceler ülkeden ülkeye farklılıklar taşıyabilmektedir. Vergi kapsamına giren malların büyük kısmı aynı zamanda sanayide kullanılan hammaddelerdir. Bu durumda vergi oranlarının farklılığı rekabet eşitsizliği oluşturabilmektedir. Bu yüzden ÖTV uyumlaştırması önemli bir konudur.

AB uyumlaştırılmış ÖTV sistemi üç temel üzerine kurulmuştur. Yatay direktif: özel tüketim vergisi konusunda genel düzenlemeler getirir ve madeni yağlar, alkol, alkollü içkiler, islenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran oran direktifleri bunlara uygulanacak ÖTV oranlarını belirler. Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve islenmiş tütün ürünlerini uyumlaştıran bu direktifler, Yapı Direktifleri olarak adlandırılırlar. Bunlar özel ÖTV'nin nasıl uygulanacağını düzenlerler. Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler, sigaralar ve sigaralar dışında kalan islenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran bu direktiflere de, Oran Direktifleri denilir. Bunlar da, kapsam içinde bulunan ürünlere uygulanacak ÖTV'nin vergi oranlarını düzenler (Hajdar, 2006: 61).

### **3.2.2 Dolaysız Vergiler**

Dolaysız vergiler ve sigorta primlerinin vergilendirilmesi alanlarında üye devletlerin yetkili kurumları arasında karşılıklı yardımlaşmanın sağlanması amacıyla 19 Aralık 1977 tarih 77/799/AET sayılı Karşılıklı İdari İşbirliği Direktifi kabul edilmiştir (Çelik, 2010: 38).

Direktifinin önsözünde direktife ihtiyaç duyulma nedenleri detaylı olarak açıklanmıştır. Bu nedenler temel olarak ele alındığında;

- Üye ülkelerin sınırları ötesinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarının, vergide adalet ilkesinin çiğnenmesi ile birlikte üye ülkeleri bütçe kayıplarına uğrattığı ve sermaye hareketlerinde ve serbest rekabet şartlarında birtakım haksızlıklara yol açtığı ve bu çeşit faaliyetlerin ortak pazarın işleyişini olumsuz yönde etkilediği,
- Bu sorunun uluslararası niteliğini de göz önünde bulundurularak, bir üye ülkenin yalnızca kendi sınırları için aldığı ulusal tedbirlerin yeterli olmadığı ve gittikçe uluslararası bir nitelik kazanan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile ilgili yeni girişimler karşısında üye ülkelerin etkisiz kaldığı,
- Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla yararlı olabilecek tüm bilgilerin üye ülkeler arasında değiştirilmesinin gerektiği,
- Aynı işletme grubu içinde karların hayali transferleri ile ilgili mücadele konusunda, elde edilmiş tecrübelerin değişiminin gerektiği hususları dikkate alınarak bu direktif kabul edilmiştir (Çelik, 2010: 39).

### **3.2.2.1 Gelir Vergisi**

Dolaysız vergiler ile ilgili uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilere nazaran daha azdır. Gelir vergisiyle ilgili olarak; ülkeler, şirketler ve bireyler AB mevzuatı dışına çıkmadan kendi ulusal vergi sistemlerini takip edebilirler.

Sermaye kazançlarının nerede elde edildiğine bakılmaksızın, kazancı elde eden şahsın mukim olduğu ülke tarafından vergilendirilmesi ilkesi esas alınmıştır. Ancak bu ilke, üye devletlerin vergi idareleri arasında geliri elde edenin mukim olduğu, gelirin nerede elde edildiği hususlarında bilgi alış-verişini de gerektirmektedir. Bu bağlamda temel kuralların uygulanması, tasarrufların, kâr paylarının ve telif kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin

direktiflerin kabul edilmesiyle söz konusu olabilmektedir (Fantorini ve Uzeltürk, 2001: 54-55).

Şirketlerin kârlarının çifte vergilendirilmesini önleme ve doğrudan vergilendirme alanında vergi makamlarının karşılıklı olarak yardımlaşmalarını sağlamak amacıyla da gerçekleştirilen düzenlemeler mevcuttur. AB üyesi devletler, gerek şirketler gerekse bireyler için gelir vergisi alanında, topluluk prensipleri dâhilinde, ulusal vergi politikalarını belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 9).

### 3.2.2.2 Kurumlar Vergisi

AB'de de kurumlar vergisi, tüzel kişiliği olan kurumlardan alınmaktadır. AB'de de Türkiye'deki gibi kurumlar vergisi dolaysız nitelikli bir vergidir. AB'de kurumlar vergisinin mükellefleri, sermaye şirketleri, kooperatifler ile dernek ve vakıfların İktisadi İşletmeleridir.

Kurumlar vergisi ile ilgili olarak komisyona ilk direktif yaklaşık 25 yıl önce önerilmiş ancak yakınlaştırma 1990 yılında gerçekleşmiştir. Dolaysız vergilendirme rejimiyle ilgili olarak, şirketler için sermayenin artırılması, aktiflerin devri, şirket birleşmeleri – bölünmeleri, çifte vergilendirmenin önlenmesi vb. AB mevzuatında düzenlenmektedir (Oksay ve diğerleri, 2005: 118).

Kurumlar vergisinde, şirketlerin kârlarının vergilendirilmesi konusunda uyumlaştırmayı amaçlayan tali topluluk mevzuatı benimsenmemiştir. Yine de AB üyesi ülkeler, tek pazardaki zararlı uygulamaları ortadan kaldırabilmek amacıyla mali politikalarda belli bir koordinasyonu sağlamayı taahhüt etmişlerdir (Fantorini ve Uzeltürk, 2001: 54). AB'de her ülkede birbirinden farklı vergi matrahları uygulanmasına karşın, Kurumlar vergisine tabi olan gelirler, benzer yöntemler ile hesaplanmaktadır. Tüm üye ülkelerde, vergiye tabi gelirin kazanılması için yapılan masraflar vergiden düşülmektedir. AB ülkelerinin birçoğunda ilk sırayı alan sorun ise, vergi matrahının enflasyonun etkilerinden korunmasıdır. Bu konudaki temel yaklaşım, vergi matrahının hesaplanması sırasında, amortisman sistemi, sermaye kazancı ve envanter

hesaplarının enflasyona göre ayarlanarak yapılmasıdır (Suer, 1999: 216-217).

Amortisman ve yatırım indirimi konusunda AB bazında tam bir uyum görmek mümkün değildir. Belçika'da yalnızca azalan bakiyeler sistemi uygulanmaktayken, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Portekiz'de normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Örneğin, Danimarka'da makineler için azalan bakiyeler, binalar için ise normal amortisman yönteminin uygulanması gerekmektedir. Yatırımların özendirilmesi için de bazen farklı uygulamalara gidilmektedir. Örneğin, Almanya, Belçika, Hollanda ve İspanya yatırımlar için vergi indirimi benimserken, Yunanistan ise gider indirimi yöntemini benimsemiştir (Suer, 1999: 184).

### **3.2.2.3 AB Ülkelerinde Dolaysız Vergi Uygulamaları**

AB'ye üye ülkelerde uygulanan dolaysız vergilerin genel hatları, uygulama şekilleri bu bölümde açıklanacaktır. Ayrıca seçilmiş bazı ülkelerde 2005 ve 2014 yılları arasında uygulanan dolaysız vergi oranları grafikler ile desteklenecektir.

#### **3.2.2.3.1 Almanya**

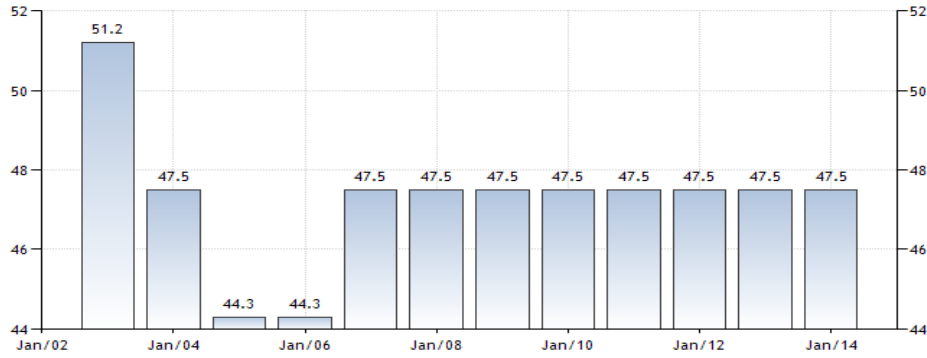
Almanya'da gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer dolaysız vergilerin uygulama biçimleri aşağıdaki gibidir.

- **Gelir Vergisi:**

Almanya'da merkezi yönetim tarafından vergi alınmaktadır. Ücret vergilerinde çalışanlar vergi mükellefidir. Gelir vergisi hukukunda sınırlı ve sınırsız vergi sorumluları arasında farklılıklar mevcuttur (Baykul, 2008: 31). Çiftler ayrı ayrı ya da birlikte beyanda bulunabilmekte ve çocuklar hangi yaşta olursa olsun ailelerinden bağımsız olarak bildirimde bulunmak zorundadırlar (Kızılot, Müderrisoğlu, Kılıç; 2006: 57).

Vergi konusu yedi gelir unsurudur. Bunlar; zirai ve orman işletmelerine ilişkin kazançlar, ücretler, ticari ve sınaî işletme kazançları, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin kazançlar, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye

iratları, sair kazanç ve iratlardır (Tutkun, 2003: 34). Alman Anayasası'nın sosyal devlet ve eşitlik ilkesini sağlayabilmek için artan oranlı tarife ve asgari geçim indirimi kullanılmaktadır (Türkay, 2008: 20).



**Şekil 3. Almanya'da 2002-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

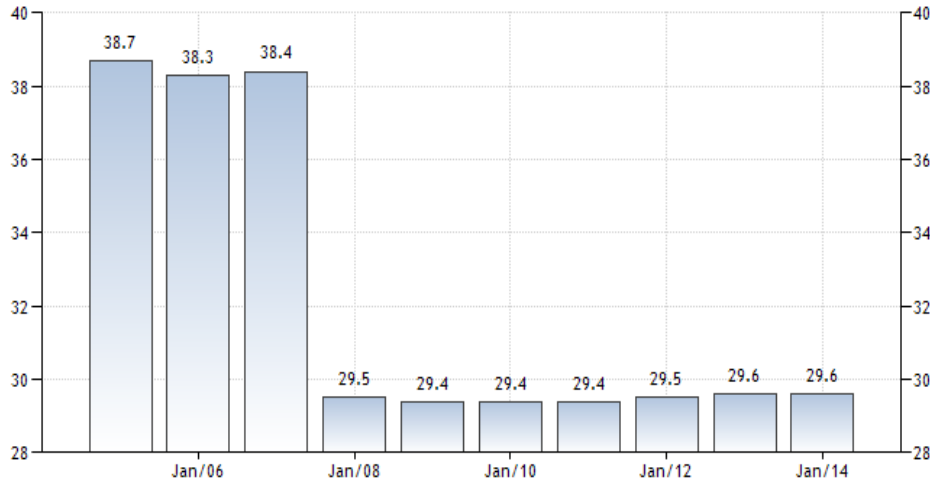
**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/germany/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

Şekil 3'ten anlaşılacağı üzere Almanya gelir vergisi üst sınırı son yıllarda %47,5 oranı ile istikrarlı görünmektedir. Oranlar, yıllık ve yüzde birimi ile gösterilmektedir. En yüksek oran, %51,2 ile 2003 yılı Haziran ayında görülmüş, en düşük oran ise 2005 ve 2006 yılları Haziran ayında %44,3 olarak görülmüştür.

- **Kurumlar Vergisi:**

Şirketler arası kârlar ve sermaye kârları vergiden indirilmektedir. Almanya çiftçilere, din ve hayır işleri için kurulmuş örgütlere indirimler sağlayarak teşvik etmektedir (Baykul, 2008: 34). Stopaja tabi olanlar dışındaki tüm mükellefler gelirlerini beyan etmek zorundadırlar. Federal posta işletmesi, federal demiryolları, Bundesbank, kuruluş sözleşmelerinde, birlik kâr amacı gütmeyen din ve hayır işleri için kurulmuş fon, birlik ve şirketler belirli faaliyetleri gösteren konut ve iskân birlikleri, zirai kooperatif ve benzeri birlikler, ticari amaçlarla hizmet etmeyen profesyonel birlik ve sendikalar, sosyal fonlar kurumlar vergisinden muaftır (Tutkun, 2003: 34).

Şekil 4'te görüldüğü gibi Almanya; gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisi oranlarında da son yıllarda ortalama istikrarı yakalamış görünmektedir. Yaklaşık son 6 yıl boyunca birbirine çok yakın oranlara yaklaşılmış son iki yıl da %29,6 oranında uygulanmıştır. Geçtiğimiz 12 yıl içinde, 2005 yılında en yüksek oran olarak %38,7 ve en düşük oran olarak ise 2009, 2010, 2011 yıllarında %29,4 şeklinde karşımıza çıkmaktadır.



**Şekil 4. Almanya’da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/germany/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

- **Diğer Dolaysız Vergiler:**

Emlak vergisi Almanya’da yerel yönetimler tarafından belirlenmekte, taşıt vergisi ise merkezi yönetimler tarafından belirlenmektedir. Emlak vergisi mülkün değerine göre değişmektedir. Kamu yararına kullanılan bütün emlak vergisine konu olabilecek mülkler ise emlak vergisinden muaftır.

Ölen kişinin veya ölümüne kesin gözüyle bakılan gaiplik durumunda gaibin varislerinin alacağı miras üzerinden VİV alınır.

### 3.2.2.3.2 Avusturya

Avusturya’nın vergi yapısı incelendiğinde sosyal konularda vatandaşlarına yardım ettiğini gözlemlemekteyiz. Örneğin eğitimden,



emeklilik fonlarından, dini kuruluşlardan elde edilen gelirlerden vergi indirimi sağlanmaktadır. Ayrıca araştırmalar için yapmış oldukları indirimler ne kadar bilime önem verdiklerini göstermektedir (Baykul, 2008: 35).

- **Gelir Vergisi:**

Avusturya'da bireyler ayrı ayrı vergilendirilmektedir (OECD). Yerel vatandaşlar vergi mükellefi olarak dikkate alınmaktadır. Avusturya'da ikametgâh etmekte olan vatandaşların gelirleri verginin konusuna girmektedir. Avusturyalı olup Avusturya'da yaşamayan vatandaşlar vergiden muaftır. Yalnızca gelir kaynaklarından sorumlu olurlar veya Avusturya'da elde ettikleri mülklerden sorumludurlar. Ücret vergisi, çalışan ve emekli olanlardan alınmaktadır. Vergi derecesi hepsi için aynıdır (http7). Avusturya'da elde edilen gelire göre artan orantılı bir vergileme sistemi mevcuttur. Bu da vergi adaleti için gerekli bir durumdur (Baykul, 2008: 40).

- **Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisinin matrahı, oranları merkezi otorite tarafından belirlenmektedir.



**Şekil 5. Avusturya'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:**<http://tr.tradingeconomics.com/austria/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

Şekil 5'de de görüldüğü üzere kurumlar vergisinde oran %25'tir.

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

İş odası katkıları; Federal ve eyalet işçi odası tarafından kullanılmaktadır. Ticaret odası katkıları ise Federal ve eyalet ticaret odası tarafından kullanılmaktadır (http7). Emlak vergisi; bu verginin mükellefi kanunda belirtilen arsa, arazi ve binaya sahip olan kişilerdir. Yerel yönetime bırakılmıştır. Kamuya ait arsa, arazi ve binalar, Avusturya federal demiryolları, kâr getirmeyen hayırsever veya dini kuruluş ya da dernekler, spor kulüpleri, hastaneler, kamuya ait taşınma ve nakil işlemleri, mezarlıklar, karşılıklı bir antlaşmanın varlığı halinde konsolosluk ve diplomatik arazi ve binaları emlak vergisinden muaftır (Esener, 2005: 34). MTV ise aracın özelliklerine göre alınmaktadır. Kamu yararına kullanılan binalar vergiden muaftır.

### 3.2.2.3.3 Belçika

Belçika'da diğer AB üye ülkelerine benzer bir tutum içerisindedir. İkametgâhı Belçika'da olanlardan ve Belçika'da gelir elde edenlerden vergi almaktadır. Bekâr ile evli olanlar ayrı vergilendirilirken çocuklar da ayrı vergiye tabi tutulmaktadır. Bu da birçok üye devletin yaklaşımına benzemektedir (Baykul, 2008: 44).

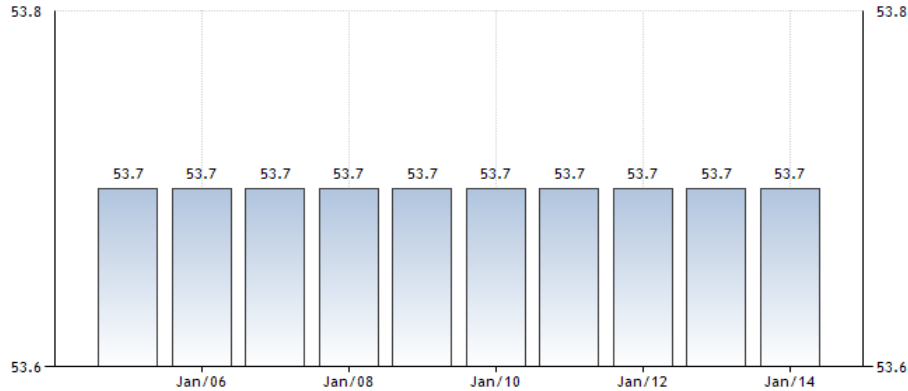
Belçika'da çocuk sayısı arttıkça asgari geçim indirimi tutarı da artmaktadır (Işık, 2008: 51).

Belçika'da; evli çiftlerde, her bir eşin mükellefiyeti ayrıdır. 2004 yılından beri, gelirin tüm unsurlarında ayrı vergileme uygulaması yürütülmektedir. Uygulanan indirim tutarı ailenin durumuna göre değişiklik göstermektedir. Çocuk sayısı ile birlikte indirim tutarı artmakta, bir özür lü çocuk iki çocuk sayılmaktadır (OECD).

- **Gelir Vergisi**

Gelir vergisinin matrahı, oranları merkezi otorite tarafından belirlenmektedir. Federal hükümet, eyalet hükümeti, yerel hükümet, sosyal güvenlik ve diğerleri bu vergiden yararlanmaktadır. Verginin konusu gelirdir.

Gelirler gayrimenkulden elde edilenler, menkul eşya gelirleri, çeşitli gelirler ve kazanılan gelirdir. İndirimler dört kategoride incelenmektedir. Bunlar; uzun dönemli tasarruflar, gayrimenkul faizleri, çevre ile ilgili indirimler, federal derecede diğer harcamalardan vergi bağıışı kazanma, bölgesel vergi teşvikleridir. Belçika'da gelirden bağımsız bekârlara ve evlilere ayrı tutarlarda indirimler yapılmaktadır (http7).



### Şekil 6.Belçika'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/belgium/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

Şekil 6'ya göre; Belçika gelir vergisinde oran, 2003 yılından itibaren değişmemiş, %53,7 olarak devam etmiştir.

- **Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisi merkezi otorite tarafından toplanmaktadır. Verginin mükellefi; sınırlı sorumluluk taşıyan sermaye şirketleri, genel merkezi Belçika'da bulunan tüzel kurumlar, çeşitli ortaklık ve sınırsız sorumlu kişilerdir (Tutkun, 2003: 34).

Nominal vergi oranı %33'tür (Baykul, 2008: 46).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Gayrimenkul vergileri bölgesel olarak toplanır, diğerleri ise merkezi idarenin yönetimindedir. Kâr payları, faizler ve benzeri şeyler menkul

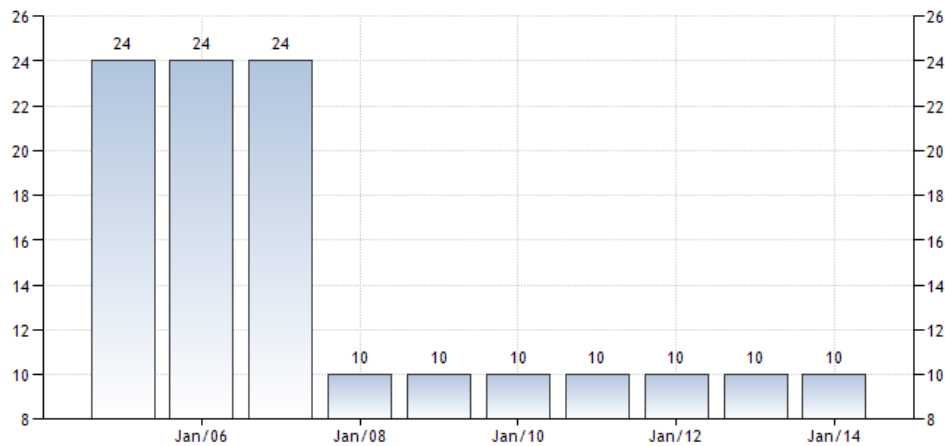
kıymetlerin vergilendirilmesi dâhilindedir. Motorlu taşıtlar vergisi ise önceki ülkelerde olduğu gibi aracın motor vs gibi parçalarının özelliklerine göre değerlendirilmektedir.

### 3.2.2.3.4 Bulgaristan

Kişiler yerleşik olmasa bile Bulgaristan kaynaklı bir gelir elde edildiği takdirde Bulgaristan'da vergi konusu olmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

Gelir vergileri merkezi idare tarafından toplanmaktadır, mükellefleri ise tüm işverenlerdir. Verginin konusuna herhangi bir işveren tarafından işçiye ücreti dışında sağlanan her hangi bir şeye yapılan harcamalar, masraflar girmektedir (http7).



**Şekil 7. Bulgaristan'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

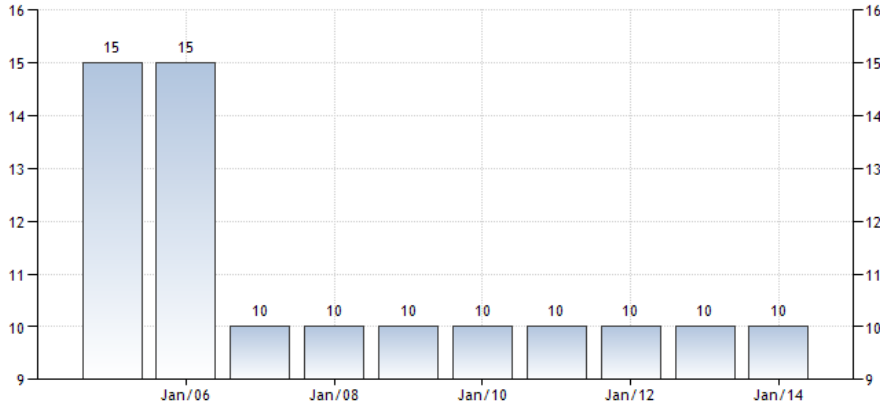
**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/bulgaria/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

Düz oranlı vergi ile daha saydam bir ekonomiye sahip olmak, rekabet gücünü arttırmak, istihdam ve geliri yükseltmek hedeflenmektedir (Baykul, 2008: 48).

Şekil 7'ye göre, %24 olan düz oranlı gelir vergisi 1 Ocak 2008'den itibaren yürürlüğe girmek üzere %10 düz vergi olarak değiştirilmiştir.

- **Kurumlar Vergisi**

Herhangi bir girişime sahip olan kişiler kurumlar vergisi mükellefidir. Yerleşik olup olamamaları fark etmemektedir. Kurumlar vergisini Bulgaristan'da merkezi otorite toplamaktadır.



**Şekil 8. Bulgaristan'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/bulgaria/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

Bulgaristan'daki kurumlar vergisi oranı %10'dur. Bulgaristan'daki kurumlar vergisinin bu kadar az oranlı olmasının nedeni yatırımları çekmektir. Böylece Avrupa pazarlarında güçlerini arttırabileceklerdir. Uzun süre diğer AB ülkelerinin özellikle Almanya ve Fransa'nın buna sessiz kalacağını varsaymak oldukça güçtür (Baykul, 2008: 50).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Diğer dolaysız vergilerin hepsi merkezi otorite tarafından toplanır. Gayrimenkul ve taşıt vergilerinden yerel otoriteler yararlanmaktadır. Vergi mükellefleri gayrimenkulün ve taşıtın sahipleridir.

### 3.2.2.3.5 Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyeti'nde uygulanan vergilendirme sistemi gelişmiş ülkelerde ve özellikle de Avrupa ülkelerindeki vergilendirme sistemine benzemektedir.

- **Gelir Vergisi**

İkametgâhı Çek Cumhuriyeti'nde olanların tüm dünyadaki gelirleri, ikametgâhı Çek Cumhuriyeti'nde olmayanlar Çek Cumhuriyeti'nde elde ettikleri gelirden mükellefiyete sahip olurlar. 183 günden daha fazla süre ile Çek Cumhuriyeti'nde oturanlar tüm dünyadaki gelirleri üzerinden vergi vermekle yükümlüdürler (http8). Merkezi otorite vergi gelirlerini toplamaktadır.

Çek Cumhuriyeti'nde düz oranlı gelir vergisi 1 Ocak 2008'den itibaren girmiştir (Ayas, 2010: 38).

Şekil 9'da görüldüğü gibi 2008 ve 2012 yılları arasında kâr ve kazanç payı %15'den stopaj vergisiyle vergilendirilmiştir. Tasarruf hesaplarının faizi %15'den stopaj vergisiyle vergilendirilmektedir. 2012 sonrası, yukarıda da görüldüğü gibi %22 olarak değiştirilmiştir.



**Şekil 9.Çek Cumhuriyeti'nde 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/czech-republic/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

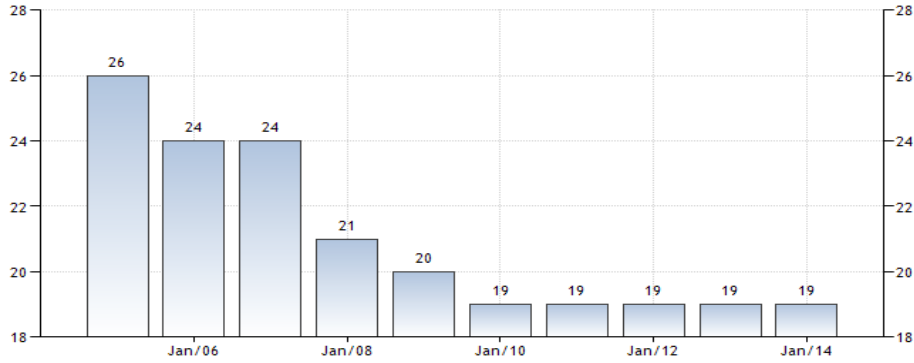
- **Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisi merkezi otorite tarafından toplanmaktadır. Bütün yasal kişiler, özel ya da kamu kuruluşları vergi mükellefidir (http7).

Vergi oranları 2008 yılının sonuna kadar aşağıdaki gibidir (http7);

- Tüzel kişilerin kazançları ve sermaye gelirleri %21'lik orandan vergilendirilir.
- Yatırım ve emeklilik fonu kazançları %5'ten vergilendirilir.
- Temettüer ve kâr payları %15'lik stopaj vergisinden vergilendirilirler.
- Temettülerden, kâr paylarından, tasfiye paylarından, likidasyon paylarından gelen geliri kapsayan ayrı bir vergi matrahı veya yabancı kaynaklardan gelen benzer ödemeler %15'lik vergi oranına tabidir.

Şekil 10'a göre; 2008 yılı sonrası, %21 olan tüzel kişilerin kazançları ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi oranı 2009 yılında %20, 2009 yılından sonra 2014 yılı sonuna kadar geçen sürede %19 olarak oranlanmıştır.



**Şekil 10.Çek Cumhuriyeti 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:**<http://tr.tradingeconomics.com/czechrepublic/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

#### • Diğer Dolaysız Vergiler

Emlak vergisi ve veraset vergisi diğer dolaysız vergiler içerisinde. Emlak vergisinde, yerel yönetimler tarafından bazı indirimler yapılabilmektedir. Kamu yararına kullanılan taşınmazlar istisnaya tabidir. Devlete ait taşınmazlar da bunlara dâhildir.

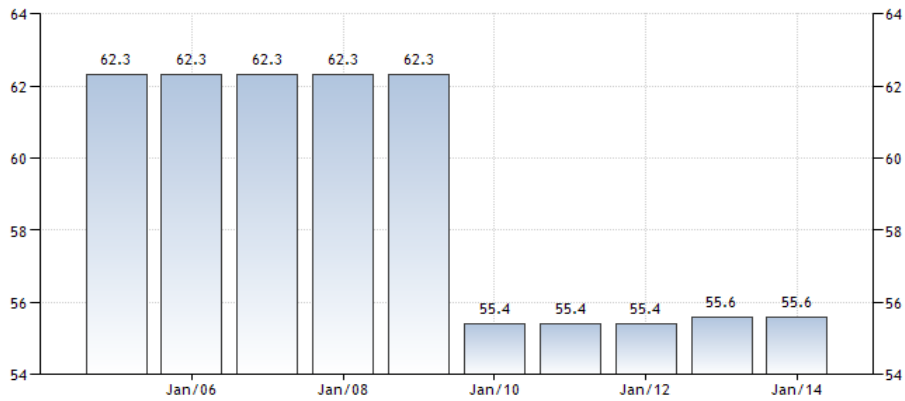
### 3.2.2.3.6 Danimarka

Danimarka, vergi geliri oranları en yüksek ülkelerden biridir. Ancak vergi sistemi aşamalıdır yani kişi ne kadar çok kazanıyorsa, o kadar çok vergi ödemektedir (http19).

- **Gelir Vergisi**

Vergi oranları yerel ve merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Vergi mükellefleri Danimarka'daki yerleşik kişilerdir. Sermaye kazançları gelir vergisi içinde incelenmektedir (Baykul, 2008: 53). Danimarka'da asgari geçim indirimi uygulanmaktadır (Türkay, 2008: 22).

Şekil 11'de görüldüğü gibi Danimarka'da 2005 yılından 2009 yılı sonuna kadar gelir vergisi üst oranları %62,3 olarak uygulanmaktadır. 2010 yılı başından 2012 yılı sonuna kadar %55,4 'e indirilerek uygulanmış daha sonra 2013 yılından itibaren %55,6 oranında uygulanmaya devam edilmiştir.



**Şekil 11. Danimarka'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

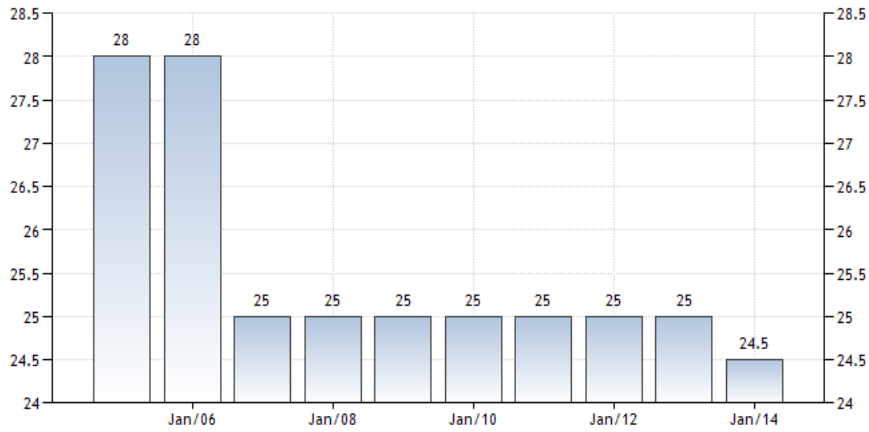
- **Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisi, Danimarka'da merkezi yönetim tarafından toplanmaktadır.



Kurumlar vergisine tabi mükellefler, genel olarak Danimarka'da kurulmuş şirketler ile bağlı ekonomik işletmeler, sigorta şirketleri, kooperatifler, alım satım ve üretim birlikleri, vakıflar, tröstler ve diğer kuruluşlardır (Tutkun, 2003: 54). Danimarka'daki kurumlar vergisi ile ilgili oranlar şöyledir; %13,41 için verginin imtiyaz sahibi belediyelerdir. Hisse sahipleri ve ortaklar bireylerle aynı kurallara göre vergilendirilirler (Baykul, 2008: 55).

Şekil 12'de görüldüğü gibi Danimarka'da kurumlar vergisi 2007'den itibaren %28'den %25'e indirilmiştir. 2014 yılında ise %25 oranı %24,5'e çevrilmiştir.



**Şekil 12. Danimarka'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/denmark/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

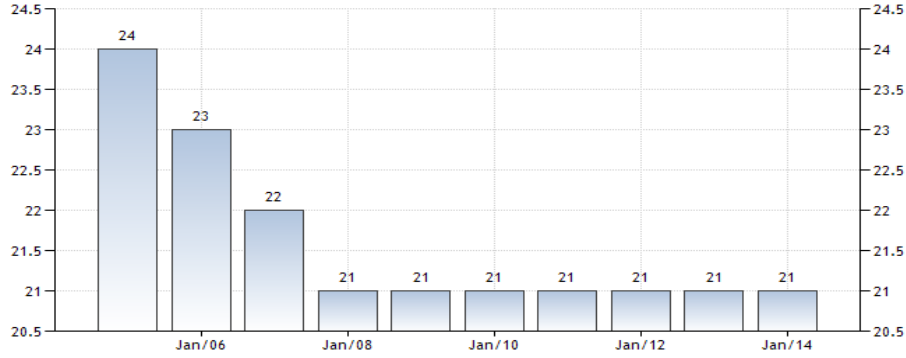
Danimarka'da binek araçların vergilendirilmesinde ağırlık esasına göre vergi alınmaktadır (Türkkan, 2007: 68).

### 3.2.2.3.7 Estonya

Estonya gibi AB'ye sonradan katılan ülkeler vergi sistemlerini basitleştirmek ve Avrupa'nın gelişmiş ülkelerine karşı rekabet gücünü arttırmak adına düz oranlı vergi uygulaması çalışmalarına ağırlık vermişlerdir (http9). Vergiler merkezi yönetim tarafından toplanır.

- **Gelir Vergisi**

Estonya düz oranlı vergi oranını uygulayan ilk ülke olmuştur (http9). İkametgâhları Estonya olan kişiler gelir vergisi mükellefidir.

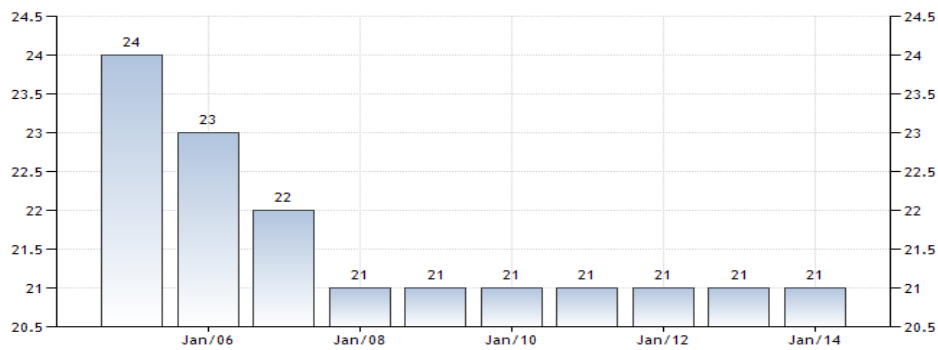


**Şekil 13. Estonya'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/estonia/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

Şekil 13'e göre; Estonya'da gelir vergisi, 2006 yılında %24'ten %23'e çekilmiş; 2007 yılında %22'ye, 2008'de ise %21'e indirilmiştir. Estonya gelir vergisi oranı %21'dir.

- **Kurumlar Vergisi**



**Şekil 14. Estonya'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/estonia/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

Şekil 14'e göre Estonya'da kurumlar vergisi, 2006 yılında %24'ten %23'e çekilmiş; 2007 yılında %22'ye, 2008'de ise %21'e indirilmiştir. Estonya kurumlar vergisi oranı %21'dir.

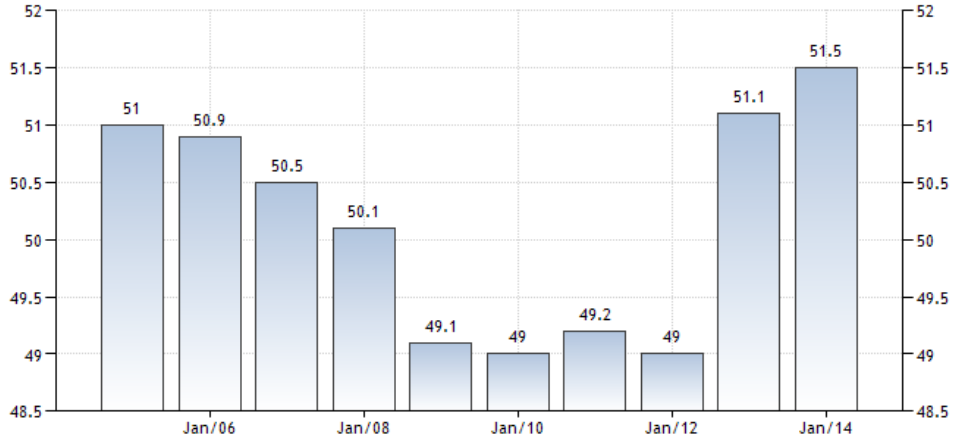
### 3.2.2.3.8 Finlandiya

İkametgâhı Finlandiya'da bulunan herkes vergi mükellefidir.

- **Gelir Vergisi**

Ücretler, yan ödemeler, emeklilik, sosyal faydalar, işsizlik yardımlar, işletmeden ve zirai faaliyetlerden dolayı oluşan gelirler, verginin konusuna girmektedir. Finlandiya'da da vergilemede medeni durum önemlidir (Baykul, 2008: 58).

Finlandiya'da asgari geçim indirimi adı altında bir indirim belirlenmemiş, ancak 12.000 Euro'nun altındaki gelir, vergi dışı bırakılmıştır (Türkey, 2008: 22).



**Şekil 15. Finlandiya'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/finland/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

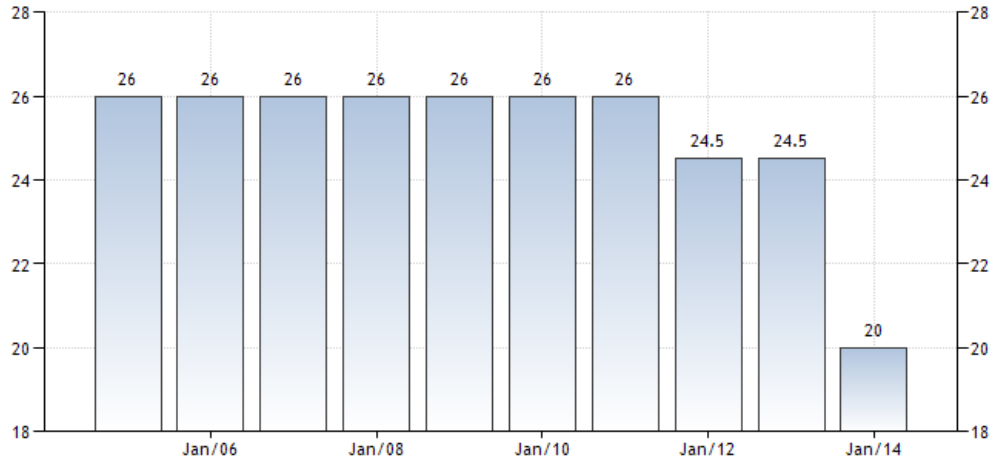
Finlandiya'da gelir vergisi oranları Şekil 15'ten de anlaşılacağı üzere kısa zamanlarda sık sık değişkenlik göstermiştir. En yüksek oran 2005 yılında %51 ile görülürken en düşük oranlar 2009 ve 2012 yıllarında %49

oranında görülmektedir. 2013 yılında %51,1 'e çıkarılmış, 2014 yılında %51,5'e yükseltilmiştir.

- **Kurumlar Vergisi**

Tüm yerleşik kuruluşlardan merkezi yönetim tarafından vergi alınmaktadır. İsnat kredi sistemi kaldırılmıştır. 2005'ten başlayarak kısmî klasik sistem uygulanmıştır (Baykul, 2008: 59).

Şekil 16'dan da anlaşılacağı gibi Finlandiya'da kurumlar vergisi 2011 yılına kadar %26 olarak seyretmiştir. 2012 ve 2013 yıllarında bu oran %24,5'e indirilmiş ancak 2014 yılında %24,5 olan kurumlar vergisi oranı %20'ye indirilmiştir.



**Şekil 16. Finlandiya'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/finland/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

20.000 ile 40.000 Euro arasında mirasa sahip olan kişi %10 oranında vergiye tabi olurken 60.000 Euro'dan daha fazla mirasa sahip olan %16 oranında vergi vermekle yükümlüdür. Ayrıca motorlu taşıt araçlarından dizelli olanlardan daha yüksek vergi alınırken çevre ile dost olan araçlardan daha düşük vergi alınmaktadır. (Baykul, 2008: 58).

Orman ve tarım arazileri, kamusal alanlar, sokaklar, mezarlıklar ve benzeri gayrimenkuller, diplomatik ve konsolosluklarla ilgili araziler istisna kapsamındadır (Esener, 2005). Finlandiya da yıllık sabit bir MTV bulunmaktadır. Bu vergide araçların cinsi ve yakıt türü önemlidir. Ayrıca düşük sürüm değerine sahip araçlar için de indirim uygulanmaktadır (Türkkan, 2007: 47).

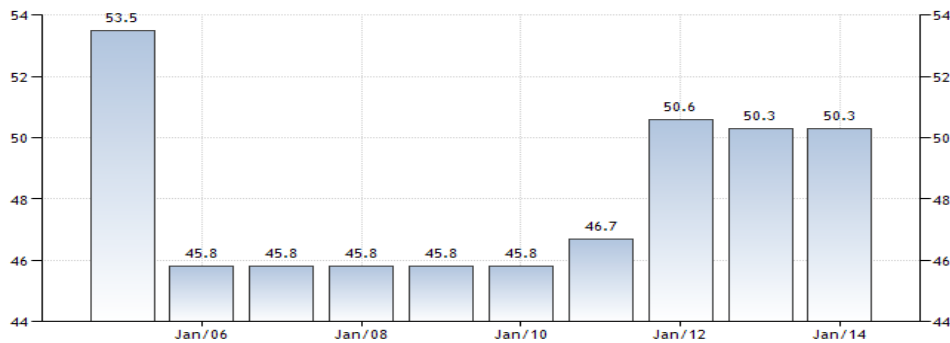
### 3.2.2.3.9 Fransa

Fransa yeni Doğu Avrupa ülkelerinin yapmış oldukları vergi teşviklerinden oldukça rahatsızdır. Ve bu konuda AB'nin bu ülkelere çeşitli yaptırımlar yapmasını istemektedir (Baykul, 2008: 61).

- **Gelir Vergisi**

Fransa'da gelir vergisi matrahı, tüm gelir çeşitleri itibariyle belirlenmiş olan ve yabancıların Fransa'da elde ettiği gelirler de dâhil olmak üzere toplam net gelir olarak ifade edilmektedir (Tutkun, 2003: 34).

Diğer AB ülkelerine göre Fransa'da gelir vergisi oranları daha yüksektir. Şekilde görüldüğü gibi, Fransa'da gelir vergisinde en yüksek oran 2005 yılında %53,5 olarak karşımıza çıkarken, en düşük oranlar 2006'dan 2010 yılına kadar %45,8 olarak seyretmiştir. Daha sonra 2011' de %46,7, 2012'de %50,6, sonrasında günümüze kadar %50,3 oranında kalmıştır.



**Şekil 17. Fransa'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/france/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

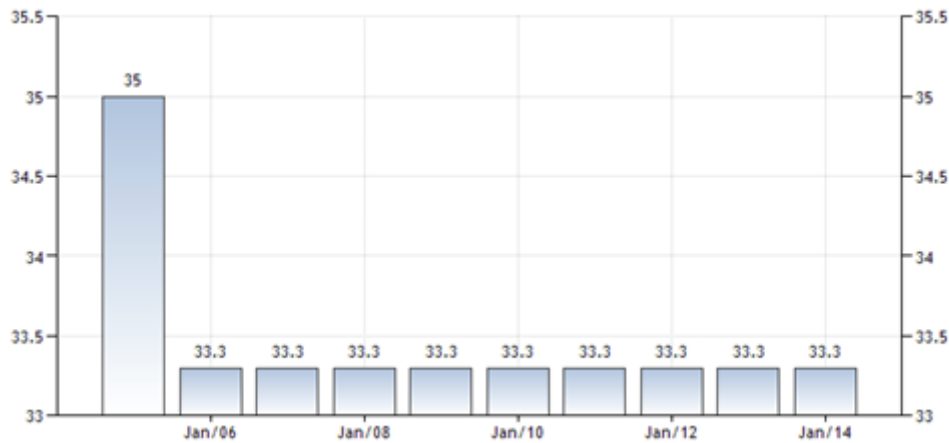
- **Kurumlar Vergisi**

Şirketlerin Fransa'da elde etmiş oldukları kârlar üzerinden verdikleri vergiler kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Fransız kurumlar vergisinde beş gruba ayrılmış olan mükellefler sermaye şirketleri, kooperatifler, kazanç doğuran faaliyetlerde bulunan kamu kurum ve işletmeleri ile diğer tüzel kişilerden oluşmaktadır (Tutkun, 2003: 48). Fransa'daki kurumlar vergisi merkezi yönetim tarafından yönetilmektedir.

Vergi oranlarını şöyle inceleyebiliriz (http7);

- Mali nitelikli belli sermaye gelirleri dışındaki uzun süreli sermaye gelirlerine %8'lik azaltılmış oran uygulanır.
- Kazancın, cirosu 7.630.000 Euro'dan az olan şirketlerce tekrar işe yatırılan ve başka şirketlere ait olmayan kısmına %15'lik vergi oranı uygulanır.

Şekil 18'e göre; Fransa'da kurumlar vergisi, 2005 yılında en yüksek oranla %35 olarak görülmüştür. 2006 yılı itibariyle günümüze kadar %33,3 oranında istikrarlı bir şekilde devam etmiştir.



**Şekil 18. Fransa'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/france/corporate-tax-rate>, (30.03.2015).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

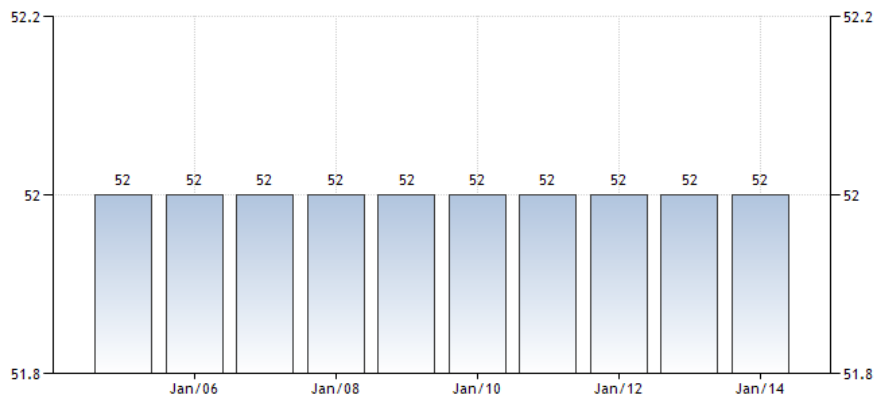
Emlak vergisinde oranlar yerel ve bölgesel yönetim tarafından belirlenmektedir. Araziler üzerinden ve binalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sosyal fayda sağlama amacı güden binalar on beş yıl bu vergiden istisnadır (Esener, 2005: 48). Motorlu taşıt vergisi aracın hangi kategoriye ait olduğu, azami yüklü ağırlığı, yol üzerindeki toplam ağırlığı ve aks sayısına göre belirlenmektedir (Türkkan, 2007: 67).

### 3.2.2.3.10 Hollanda

Hollanda'da yapmış olduğu iş nedeniyle para alan, ikametgâhı Hollanda'da bulunan ya da bulunmayan herkes vergi mükellefidir (http7).

- **Gelir Vergisi**

Hollanda'da vergilendirilebilir gelire ilgili, farklı vergi oranlarına tabi 3 kategori bulunmaktadır. Birinci kategoriye işten ve evden sağlanan gelir dâhil edilmektedir. İkinci kategoriye önemli miktarlardaki faiz oranları girmektedir. Uygulanan vergi oranı %25'tir. Tasarruf ve yatırımlardan elde edilen gelir üçüncü kategoriye girmektedir. Oran %30 olup, toplam net değer üzerinden %4'lük sabit bir kar hesaplanarak bu kar üzerine vergi oranı uygulanır (http17).



**Şekil 19. Hollanda'da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

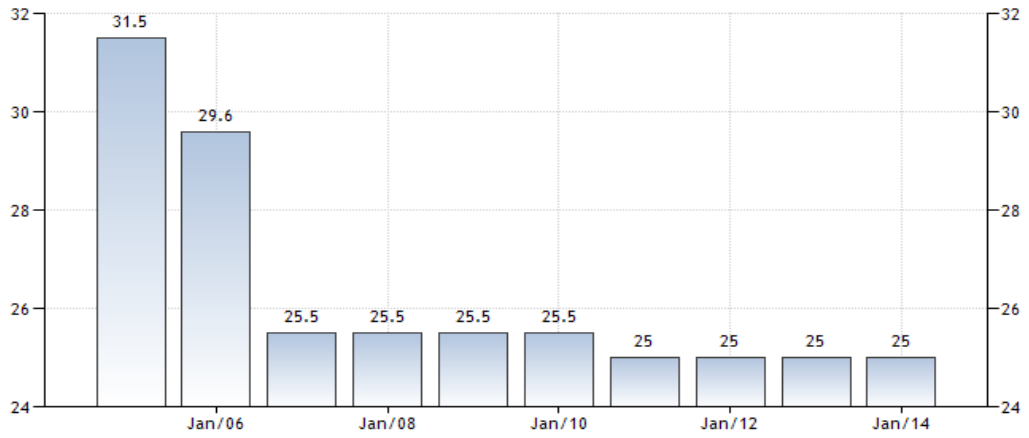
**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/netherlands/personal-income-tax-rate>, (30.03.2015).

Şekil 19'a göre; Hollanda düz oranlı bir tarifeye sahiptir. İşten ve evden sağlanan gelir vergisi oranı 2003 yılından 2014 yılı sonuna kadar %52 olarak devam etmiştir.

- **Kurumlar Vergisi**

Hollanda'da kurumlar vergisi, klasik sistemde bir vergidir. Yani kurum kazançları tamamen vergilendirilmektedir (Benlikol ve Müftüoğlu, 1997: 50). Kurulmuş kuruluşlardan, merkezi yönetim tarafından toplanan vergilerdir. Kurumlar, Hollanda'da kurulmamış olsa bile Hollanda'da gelir elde ediyorsa kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır.

Vergiye tabi kurumsal kârlar şirketin elde ettiği bütün kârlar ve sermaye artışı gelirlerini kapsar. Kurumlar vergisinin ödenmesinde esas olarak beyana bağlı tarh esası uygulanır. Şayet beyan yoksa devlet tarafından yapılır (Tutkun, 2003: 48).



**Şekil 20. Hollanda'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/netherlands/corporate-tax-rate>, (31.03.2015).

Şekil 20'ye göre; Hollanda'da kurumlar vergisi en yüksek oranı 2005 yılında %31,5 olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha sonra belirli aralıklarla indirilerek 2011 yılından 2014 yılı sonuna kadar %25 oranı devam etmiştir.



- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Gayrimenkullerin piyasa değerleri emlak vergisinin matrahını oluşturmaktadır. Piyasa değeri belirlenemiyorsa emsal değeri üzerinden hesaplama yapılmaktadır. Doğayı koruma kanunu içerisinde sayılan araziler, karayolları, demiryolları, suyolları, tarımsal araziler, sera, limonluk benzeri alanlar vergiden muaftır. Emlak vergisi belediyeden belediyeye değişmektedir (Esener, 2005: 64). Taşıt vergileri ise aracın özelliklerine göre değişmektedir.

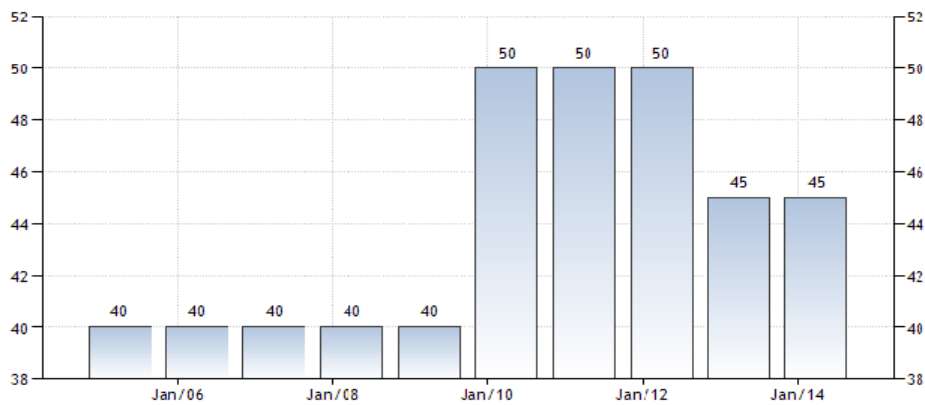
### 3.2.2.3.11 İngiltere

AB'deki birçok ülkede olduğu gibi İngiltere'de de kişilerin medeni hal ve gelir durumları vergilendirilmelerinde göz önünde bulundurulmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

İngiltere'de gelir vergisi mükellefleri; ikametgâhı orada bulunan veya bulunmasa bile gelirini İngiltere'de elde eden kişilerdir. Tüm gelirleri ücret, maaş, kâr, kira, faiz, kâr payı, yıllık tahsisat, emekli maaşı dâhil kapsamına almaktadır (Tutkun, 2003. 37).

Karı-koca eşler birbirinden bağımsız bir şekilde vergilendirilir. Çocuklar ise; gelirlerini aileleri karşılamadığı durumlarda ayrıca vergilendirilmektedir.



**Şekil 21. İngiltere'de 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/united-kingdom/personal-income-tax-rate>, (31.03.2015).

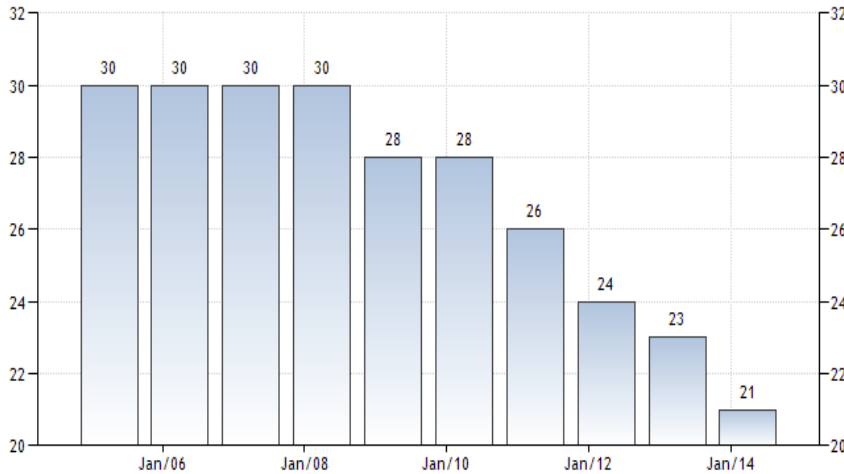
Şekil 21'e göre; İngiltere'de gelir vergisi üst oranı 2010 yılına kadar %40 olarak devam etmiştir. 2010 yılı başı itibariyle ve 2013 yılı sonuna kadar %50 'ye çıkarılmış, 2013 yılı başı itibariyle %45'e indirilmiştir.

- **Kurumlar Vergisi**

İngiltere'deki kuruluşların elde etmiş oldukları kazançlar verginin konusuna girmektedir. Bir kurum kârını İngiltere'de elde ediyorsa o kurum vergi mükellefi olmaktadır (http7).

Bir harcamanın gider olarak indirilebilmesi için, yapılan ödemenin işle ilgili olması şartı aranmaktadır. Kiliseye yapılan bağışlar, ev işlerinde ve çocuk bakımında kullanılan hizmetçiler, ev almak için alınan borç paranın faizi gibi harcamaların indirilmesi mümkündür. Cezalar ve faizler gider kaydedilememektedir (Tutkun, 2003: 52).

Şekil 22'ye göre, İngiltere'de kurumlar vergisi oranları tablodan anlaşılacağı gibi, zaman içerisinde giderek indirilmiştir. 2009 yılına kadar %30, daha sonra 2011 yılına kadar %28, 2011 yılında %26, 2012 yılında %24, 2013 yılında %23 ve 2014 yılında %21 olmuştur.



**Şekil 22. İngiltere'de 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/united-kingdom/corporate-tax-rate>, (31.03.2015).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Emlak sahibi olan kişiler ile bu gayrimenkulde oturanlar, işgal edenler de bu verginin mükellefidir (Esener, 2005: 78). Yerel yönetim tarafından oranlar belirlenmektedir.

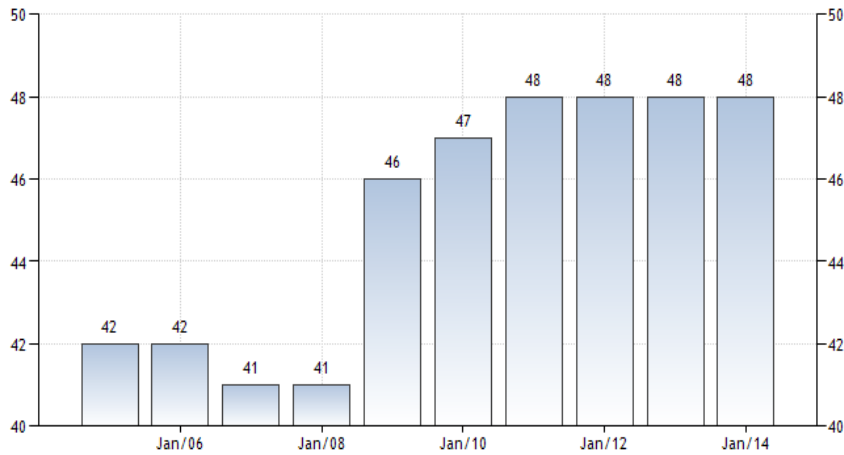
İngiltere’de MTV; araç tüketim vergisi adı altında alınmaktadır. İngiltere’de vergi miktarı belirlenirken göz önünde bulundurulan temel unsurlar aracın motor silindir hacmi, ağırlığı ve çevreye yaydığı kirliliktir (Türkkan, 2007: 67).

### 3.2.2.3.12 İrlanda

İrlanda fakir bir tarım ülkesiyken gelir vergisini diğer AB ülkelerinden daha düşük tutarak yatırımları ülkesine çekmesi ve AB’nin sağladığı mali yardımlar ile oldukça geliştiği görülmektedir (Baykul, 2008: 74).

- **Gelir Vergisi**

İrlanda’da gerçek kişilerin ve tüzel kişiliğe sahip olmayan kuruluşların kazançları gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Asgari geçim indirimi tutarı düzenlemesi çok ayrıntılı yapılmıştır (http16).



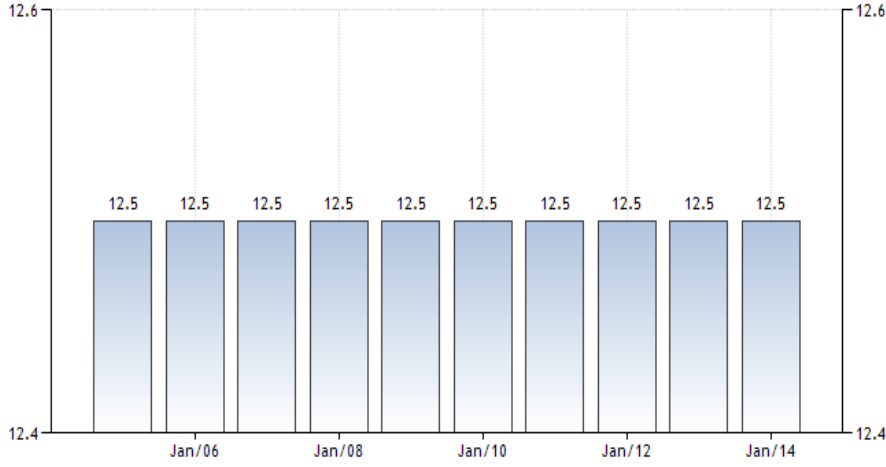
**Şekil 23. İrlanda’da 2005-2014 Yılları Gelir Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/ireland/personal-income-tax-rate>, (31.03.2015).

Şekil 23'ten anlaşılacağı gibi son yıllarda gelir vergisi oranlarında artış görülmektedir. 2008 yılında %41 ile en düşük oranın, zaman içerisinde artarak 2011 yılı başı itibariyle %48'e yükseldiği görülmektedir.

- **Kurumlar Vergisi**

Vergi mükellefleri tüm kuruluşlardır; ama kamu kuruluşları, sağlık kuruluşları, mesleki eğitim komitesi kurumlar vergisine tabi değildir (Baykul, 2008: 76). Bir şirketin yöntem ve kontrol fonksiyonları İrlanda'da ise o şirket İrlanda'da yerleşik sayılmaktadır.



**Şekil 24. İrlanda'da 2005-2014 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları**

**Kaynak:** <http://tr.tradingeconomics.com/ireland/corporate-tax-rate>, (31.03.2015).

Şekil 24'e göre; İrlanda'da nominal kurumlar vergisi oranı %12,50'dür. Oran, yıllardır %12,5 olarak sabit kalmaktadır. Bu oranın birçok Avrupa Birliği ülkesine göre daha düşük olduğu görülmektedir.

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

VİV oranları %20'den başlamaktadır. Bağışlar veya kamu yararına kullanılanlar vergiden muaf tutulmuştur.

Emlak vergisinin matrahı, verginin konusunu oluşturan gayrimenkullerin takdir değeridir. Verginin konusunu da çeşitli fabrikalar,

binalar, mağazalar, demiryolları, kanallar, maden ocakları, koru ve küçük orman alanları, balıkçılık yapılan yer ve tesisler, dinleme yer ve tesisleridir. Çiftlik binaları, balıkçılık yapılan yer ile ilgili tesisler, kamusal yarar sağlama ve hayırsever amaçlı kullanılan güzel sanat, bilim içeren binalar ve araziler bu vergiden muaftır (Esener, 2005: 84).

### 3.2.2.3.13 İspanya

İspanya'da gelir vergisi basitleştirilmiştir. Bunun sebebi vergi sistemini etkin hale getirme amacıdır. Oranlar ise yatırımları çekmek amacıyla düşük tutulmaya çalışılmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

Gelir vergisini İspanya'da merkezi ve bölgesel yönetimler toplamaktadır. İspanya'da yaşayan vatandaşlar gelir vergisi mükellefidir. Ancak İspanya'da yaşamayıp devlet tarafından görevlendirilmiş kişiler de gelir vergisi mükellefidir.

İspanya'da gelir vergisi üst oranları 2007 yılı başına kadar %45 olarak seyretmiş, 2007 yılından 2011'e kadar %43 olarak devam etmiştir. 2011'de %45'e çıkmış, sonrasında 2014 yılı sonuna kadar artış göstermiş %52 olmuştur ([http14](http://14)).

- **Kurumlar Vergisi**

Tüm dünyada elde edilen gelir verginin konusuna girmektedir. Burada da bazı indirimler ve muafıklar söz konusudur. Kamu kuruluşları vergiden muaftır (Baykul, 2008: 79). İspanya'da kurumlar vergisi oranı en yüksek değerini 2005 ve 2006 yıllarında %35 olarak almıştır ([http14](http://14)). Ocak 2008'den başlayarak nominal standart vergi oranı %30'a indirilmiştir. 2014 sonuna kadar aynı oran uygulanmaya devam edilmiştir.

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Şehirde bulunan mülkler için emlak vergisi oranı %0,3'tür. Kırsal bölgelerde ise %0,4'tür. Yönetim bu oranları belli limitlere kadar azalır

yükseltebilir. Katolik kiliseler, yabancı devletlerin mülkleri bu vergiden muaftır. İspanya'da emlak vergisinin toplanması da kullanımı da yerel yönetime bırakılmıştır (Esener, 2005: 45). Motorlu taşıt vergileri vergi amacına göre değişmektedir. Diplomatik araçlar, ambulanslar, traktörler, otobüsler bu vergiden muaftır.

### 3.2.2.3.14 İsveç

İsveç'te ikametgâhı olanlar vergi mükellefidir. Ayrıca İsveç'te ikametgâhı olmayanlar İsveç'te elde etmiş oldukları gelirlerden vergi vermektedirler.

- **Gelir Vergisi**

Eğer özel bir iş nedeniyle 183 günden az süreyle kalıyorsa kişi gelir vergisinden muaf olur. Yerel vergi gelirlerinde ise ortalama vergi oranı %31.55'dir. Vergi, brüt gelir üzerinden %25'lik sabit oranda toplanır. 319,700 İsveç kronu eşiğini geçen vergilendirilebilir kazanç gelirinde, gelir vergisi %20'lik bir orandan toplanır, 479,700 İsveç kronu eşiğini geçenlerde ise gelir vergisi %25'lik bir oranla toplanır (Baykul, 2008: 81).

İsveç'te gelir vergisi oranları artış göstermektedir. Son olarak 2013 yılında %56,7 olan gelir vergisi üst oranı 2014 başında %56,9'a yükselmiştir (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Emeklilik fonları, yardım ya da dini amaçlı kurulmuş kurumlar kurumlar vergisinden muaftır. Anonim bir şirketin kazançları, dağıtım şirketinin oylama hakkının %10'unu ya da daha fazlasını elinde tutan ya da elindeki değerlerin ticari sebeplerden doğduğunu gösteren bir şirketten elde ediliyorsa vergilendirilemez (Baykul, 2008: 82). İsveç'te kurumlar vergisi oranları seneler içinde giderek azalsa da belirlenmiş oranlar, yıllar içinde bir süre devamlılık göstermiştir. 2008 yılına kadar %28 oranla devam etmiş, bu oranı 2009 yılı başı itibarıyla %26,3 oranı takip etmiştir. 2013 yılı başında ise %22'ye indirilmiş 2014 sonuna kadar aynı şekilde uygulanmıştır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

İsveç'te emlak vergisi mükellefi olmak için, emlak sahibi olmak gerekmektedir. Ancak yeni ev alanlar 5 yıl süreyle emlak vergisinden muaf tutulmaktadır. Vergi oranları verginin konusu olan emlake göre değişmektedir.

### 3.2.2.3.15 İtalya

İtalya'da ikamet eden kişilerin bütün gelirleri üzerinden vergi alınır. İkameti İtalya'da olmayan ama gelirinin kaynağı İtalya'da olan kişiler de İtalya'da vergi mükellefidir.

- **Gelir Vergisi**

İtalya'da emeklilerin gelirlerinin %12,5'i vergi dışı bırakılmıştır (Işık, 2008: 51). Maaş, ücret ve bazı diğer ödemeler kaynakta tevkifata tabi tutulmaktadır. Geliri asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık geliri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdürler (Tutkun, 2003: 37).

İtalya artan oranlı vergi uyguladığı için daha adil bir vergileme sistemi vardır denilebilir. Gelir vergisi oranı on yıl içinde giderek artış göstermiştir. İtalya'da son on yılda en düşük gelir vergisi oranı %44,1'dir. En yüksek oran ise 2014 yılında olup, %47,9'dur (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

İtalya'da kurumlar vergisi mükellefleri; hisseler bölünmüş kuruluşlar, özel kuruluşlar, limited şirketler, sigorta dernekleri ve tüm diğer kamu veya özel kuruluşlardır.

Ticari aktivitelerden gelen gelirler partilerin yapmış oldukları politik kampanya ile ilişkiliyse vergiden muaftırlar. Aynı zamanda tarım, üretim kooperatiflerinin gelirleri de vergiden muaftır. Belediyelere ait tüzel kişilikler, ticaret ve sanayi odaları, kamu iktisadi teşekkülleri, arazi ıslah birlikleri, yardım kuruluşları ve eğitim kuruluşları ile ilgili vergi yarıya indirilmiştir

(Tutkun, 2003: 49). İtalya'da kurumlar vergisi son on yılda en yüksek oranı %37,3 ile 2005, 2006 ve 2007 yıllarında olmuştur. 2008 yılı başı itibarıyla %31,4'e indirilmiş ve 2014 yılı sonuna kadar aynı şekilde uygulanmıştır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Sermaye vergileri, tasarruflardan doğan verginin mükellefleri tüm kişilerdir. İtalya'da emlak vergisi, belediyeler tarafından, çöplerin toplanması ve çevrenin temizliğini kapsayan özel bir vergi ile alınmaktadır.

Gayrimenkulün kullanımına bakılmaksızın taşınmaza sahip olan kişi emlak vergisinin mükellefidir. Tepelik alanlarda bulunan tarımsal araziler, ibadet edilen dini alanlar, yardım, destek gibi ticari amaç gütmeyen amaçlara yönelik olarak kullanılan yerler vergiden muaftır. Vergi oranı belediyeler tarafından belirlenmekte ve %0,4'ten az %0,7'den fazla olmamaktadır (Esener, 2005: 62).

### 3.2.2.3.16 Kıbrıs

Birçok AB ülkesinde olduğu gibi Kıbrıs'ta da çocuk sayısına göre vergilerde ek bir indirim yapılmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

19.501 Euro'ya kadar %20, 28.001 Euro'ya kadar %25, 36.301'dan sonrası için vergi oranı %35'dir. Standart sermaye geliri vergisi oranı ise tasarruftan elde edilen net kazanç üzerinden %20'dir (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Bütün limited şirketleri, kamu işletmeleri ve kişilere ait bütün işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir. Kamu yararına yapılan bağış ve benzeri şeyler vergi indirimine tabidir.

Kıbrıs'ta 2012 yılı sonuna kadar %10 olarak sabit olan kurumlar vergisi oranı 2013 yılı başında %12,5'a çıkarılmıştır (http14). Kurumlar vergisi



oranlarının artırılması yatırımları çekmek amacının varlığını göstereceğinden; bu artış, son yıllarda yaşanan ekonomik krizlerin bir göstergesi olabilir.

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Kıbrıs'ta emlak vergisi, emlak ve gayrimenkul sahibi herkesten alınmaktadır. Veraset vergisi ise ölen kişinin varislerinden alınmaktadır. Oranlar kamu gelirleri idaresi tarafından belirlenir.

### 3.2.2.3.17 Letonya

Diğer AB ülkelerindeki gibi, Letonya'da ikamet eden herkes vergi mükellefidir. Letonya'da ikamet etmiyor olsa bile gelirini Letonya'da elde ediyorsa vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

Letonya düşük oranlı düz vergi oranı uygulamaktadır. Letonya'da gelir vergisi oranları 2008 yılına kadar %25 ile uygulanmıştır. 2009 yılında %23'e düşmüş, 2010 yılında son on yılda en yüksek orana ulaşmış ve %26 olmuştur. 2011 ve 2012 yıllarında tekrar %25'e yükselmiş, 2013 yılının başı itibariyle %24'e indirilmiş 2014 yılı sonuna kadar %24 oranla uygulanmıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Gerçek kişiler, ekonomik faaliyetten gelen geliri devlet bütçesi tarafından finanse edilen kurumlar, ekonomik faaliyetten gelen geliri yerel yönetim bütçesi tarafından finanse edilen kurumlar, özel emeklilik fonları, dernekler, vakıflar, dini kurumlar, sendikalar ve siyasi partiler kurumlar vergisi ödemeyebilirler (Baykul, 2008: 89). Letonya'daki kurumlar vergisi oranı %15'tir.

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Motorlu taşıtlar vergisine traktörler dışında bütün taşıtlar dâhil edilmiştir. Kamu yararına kullanılacak polis arabası ve benzeri araçlar bu

vergiden muaf tutulmuştur. Verginin miktarı araçların özelliklerine göre değişmektedir.

### **3.2.2.3.18 Litvanya**

Düz oranlı vergi sistemi ile Litvanya'nın ekonomik büyümesini olumlu yönde etkilemiştir. 2002 yılında Baltık ülkelerinin en hızlı büyüyen ekonomiye sahip ülke, %6,7 ile Litvanya'dır. 2003'te gerçekleşen büyüme oranı ise %9'dur. 2004 ise bu oran %8'e düşmüştür (Ayas, 2010: 46).

- **Gelir Vergisi**

İkameti Litvanya'da olan ve gelirini Litvanya'dan elde eden herkes Litvanya'da gelir vergisi mükellefidir. Kamu yararına yapılan ödemeler, aile büyüğünün verdiği hediyeler, öğrenci bursları vergi indirimi olarak kabul edilirler. Çocuk sayısına göre indirim de yapılmaktadır.

Litvanya'da son on yılda en yüksek gelir vergisi oranı 2005 yılında %33 olarak uygulanmıştır. 1 Ocak 2008'den itibaren gelirler %24'lik gelir vergisi oranına tabi olmuş, 2009 yılı başından 2014 yılı sonuna kadar %15 oranında uygulanmıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Litvanya'da bulunan veya gelirini Litvanya'dan elde eden bütün kuruluşlar kurumlar vergisine tabidir. Vergi oranı %15, ek vergi %3 toplamda %18 oranında vergi uygulanmaktadır. Litvanya'da kurumlar vergisi oranları 2008 yılı sonuna kadar %15 sabit oranla uygulanmış, 2009 yılında en yüksek orana ulaşmış %20 olarak uygulanmıştır. 2010 yılı başında tekrar %15'e indirilmiş 2014 yılı sonuna kadar bu oranda uygulanmıştır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Bina, arazi ve benzeri gayrimenkul sahiplerinden emlak vergisi alınmaktadır. Emlak vergisinin oranı gayrimenkulün değerine göre %1 ile %4 arasında değişmektedir.

### 3.2.2.3.19 Lüksemburg

Vergi oranları ve muafiyetler diğer AB ülkeleri ile benzerlik göstermektedir.

- **Gelir Vergisi**

Olağanüstü gelirler bağlamında uygulanan oranlar 0'dan %22,8'e kadar değişir. Esas itibariyle vergileri vergi matrahı tarafından hesaplanan yerleşik olmayanlar %15'den az olamayan bir oranla birinci sınıf tarifesi altında vergilendirilmektedir (Baykul, 2008: 94-95).

Lüksemburg'da 2010 yılı sonuna kadar %39 oranlı gelir vergisi uygulanmıştır. 2011 yılında %42,1'e yükselmiş, 2012 yılında %41,34'e düşmüş, 2013 yılı başından itibaren en yüksek oran ile %43,6 olarak uygulanmaya başlanmıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Lüksemburg'daki vergi mükellefleri; anonim şirketler, kooperatifler, dini kuruluşlar, kamu yararına çalışan kurumlar, kamu hizmetleri için kurulan vakıflar, tesisler, özel amaçlı fonlar, karşılıklı sigorta şirketleri, kamu hukuku içerisinde endüstriyel ve ticari işletmelerdir (Baykul, 2008: 95). Muafiyetler ise; holding şirketler, milli piyango, kültür yardımlaşma ve kamu yararına yönelik amaçlar güden bazı tesisler, kamu mülkiyetindeki su, elektrik ve gaz işletmeleri, mesleki birlikler ve tarım kooperatifleridir (Tutkun, 2003: 51).

Lüksemburg'da kurumlar vergisinin en yüksek oranı 2005 yılında %30,4 olarak uygulanmıştır. En düşük oran ise 2009 ve 2010 yıllarında uygulanan %28,6 'dır. Son olarak 2013 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı %29,22 olarak uygulanmaya başlanmıştır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Veraset vergisi murise yakınlığa göre alınmaktadır. Murisin eşi ve çocuklarından %5 oranında vergi alınırken akrabalık ilişkisi olmayan mirası bıraktığı kişilerden %15 oranında vergi alınmaktadır (Baykul, 2008: 96).

### 3.2.2.3.20 Macaristan

Macaristan'da ikametgâh edenler gelir vergisi mükellefidirler. Devlet tarafından ödenen çocuk ödenekleri, sigorta ödemeleri, belli bir limit dâhilinde tatil ve yemek ödemeleri vergiden muaftır (http14).

- **Gelir Vergisi**

Yerleşik şirketler tarafından dağıtılan kâr paylarında, bireyin ortaklığına atfedilen tahvil payı değerinin %30'unu geçmeyen kâr payı miktarında %25, bu miktarı geçen kâr payı miktarında %35 oranında vergi toplanır. Faiz geliri %20 oranında vergiye tabidir. Taşınmaz mallar üzerinden sermaye geliri, menkul kıymetler %25 oranından ayrı ayrı vergilendirilirler (Baykul, 2008: 96).

Macaristan'da en yüksek gelir vergisi oranı 2010 yılında %40,6 olarak uygulanmıştır. 2005 ve 2010 yılları arasında yakın tarihlere kıyasla daha yüksek vergi oranları görülmektedir. 2011 ve 2012 yıllarında %20,3'e düşmüş, 2013 yılında tekrar bir indirimle %16 olarak en düşük oran uygulanmaya başlanmıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Macaristan hukukuna göre tüzel kişiliğe sahip olanlar vergi ödemekle yükümlüdürler. Kamu tarafından finanse edilmeyen araştırma geliştirme maliyetlerinin %100'ü vergiden düşürülürken Macaristan'a yatırım yapılması durumunda ödenecek verginin maksimum %80'i vergiden indirilebilmektedir (İşcan ve Somuncuoğlu, 2008: 49).

Macaristan'da kurumlar vergisi en düşük oranı son on yılda %16 ile 2005 yılında uygulanmıştır. 2006 yılında %17,3'e yükselmiş, 2007 yılında %20'ye artırılmış ve 2010 yılına kadar bu oranla uygulanmıştır. Daha sonra 2010 yılı başından itibaren %19 sabit oran uygulanmaktadır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Macaristan'daki MTV ise; Motorlu araca sahip olanlar taşıtlar vergisi mükellefidirler. Dini organizasyonlara ait olan araçlar, toplu taşıma araçları,

itfaiyeye ait olan araçlar, sosyal ve yardım amaçlı kuruluşların araçları, ciddi anlamda özrü bulunan kişilerin araçları vergiden muaftır. Yolcu araçları kaç senelik olduklarına bağlı olarak vergilendirilirler. Diğer araçlar ise ağırlıklarına göre vergiye tabi tutulurlar (Baykul, 2008: 97-98).

### **3.2.2.3.21 Malta**

Vergi oranları ve muafiyetler diğer AB ülkeleri ile benzerlik göstermektedir.

- **Gelir Vergisi**

Malta'da ikametgâh etmekte olan kişilerden ve Malta'da gelir elde eden kişilerden gelir vergisi alınmaktadır. Kanun ayrıca devredilen taşınmaz malların satış değeri üzerinden %12'lik bir vergi uygular. Vergi oranları %0 ile %35 arasında elde edilen gelire göre değişmektedir (Baykul, 2008: 98). Malta'da son on yıldır %35 gelir vergisi oranı uygulanmaktadır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Malta'da yerleşmiş olan ya da Malta'da gelir elde eden kuruluşlar kurumlar vergisi mükellefidirler. Vergilendirilen gelirin dışında, Gelir Vergisi Kanunu sermaye kazancını da gelir olarak görür ve üzerine bir vergi yükler. Ayrıca, Kanun devredilen taşınmaz mallar üzerine de %12'lik bir vergi yükler. Malta'daki kurumlar vergisi oranı %30'dur (Baykul, 2008: 98-99). Malta'da son on yılda sabit bir kurumlar vergisi oranı uygulanmaktadır. Bu oran %35'tir (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Emlak vergisinde emlak sahipleri mükelleftir. Emlak sahipleri elde ettikleri gelirden %15 oranında vergi vermek zorundadırlar.

### **3.2.2.3.22 Polonya**

Ticarette üstünlük sağlamak amacıyla çeşitli teşvikler uygulanmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

Polonya vatandaşları kazanmış oldukları gelirden vergi vermekle sorumludurlar. Sosyal güvenlik katkıları, 760 Polonya Zlotisi'ni aşmayan internet harcamaları, bağışlar, yeni teknolojiler gelirden indirilebilmektedir. Vergi oranları elde edilen gelire göre %19 ile %40 arasında değişmektedir. Polonya Cumhuriyeti topraklarında aşağıdaki gelir kaynaklarından kazanılan gelir diğer kaynaklardan gelen gelirlerle bir araya getirilemez ve götürü vergisine tabidir (Baykul, 2008: 99). Polonya'da 2008 yılı sonuna kadar %40 üst oranla kurumlar vergisi alınmıştır. 2009 yılı başı itibariyle bu oran indirilmiş, %32 olarak uygulanmaya başlamıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Yönetim merkezi Polonya'da olan ya da Polonya'da kurulmuş olan işletmelerin kurumlar vergisine tabidir. Polonya'da kurulmadığı halde gelire kaynak teşkil eden konu Polonya'da meydana geliyorsa o kuruluşta kurumlar vergisine tabidir. Polonya bankası vergiden muaftır. Polonya'da kurumlar vergisi oranı %19'dur (Baykul, 2008: 100).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Okullar, üniversiteler, kolejler, polis akademileri, araştırma geliştirme kuruluşları, kiliseler, dini kurumlar, yabancı ülkelere ait olan yapılar (konsolosluklar) emlak vergisinden muaftır.

### 3.2.2.3.23 Portekiz

Portekiz'de vergi yükünün diğer ülkelere göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

- **Gelir Vergisi**

Portekiz'de gelir vergisi 2005 yılında %40 oranla alınmıştır. Yıllar içerisinde artarak ilerleyen gelir vergisi oranı, 2013 yılının başından itibaren ise %56,5 ile en yüksek oranda uygulanmaya başlanmıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Portekiz'de yerleşik olan ya da geliri Portekiz'de elde eden kuruluşlar kurumlar vergisine tabidir. Tarımla, eğitimle ilgili ortaklıklar, politik partiler, kültür ve spor aktiviteleri, yerel otoriteler, sosyal güvenlik kurumları vergiden muaftır (Tutkun, 2003: 53).

Portekiz'de kurumlar vergisi, 2005 ve 2006 yıllarında son on yılın en yüksek oranı %27,5 ile uygulanmıştır. Bu oran; 2007 başı itibariyle 2013 yılı sonuna kadar %25'e indirilmiş, 2014 yılı başında %23'e düşürülmüştür (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Portekiz'de yaşayıp yaşamadığına bakılmaksızın Portekiz'de gayrimenkulü bulunan herkes vergi mükellefidir (Esener, 2005: 65).

Yabancı ülkelerin gayrimenkulleri, sosyal güvenlik amacı ile kullanılan gayrimenkuller, politik partilerin, kültür ve eğlence kuruluşların taşınmazları emlak vergisinden muaftır. Kurumsal bölgelerdeki taşınmazlar %0,8 ile vergilendirilirken merkezi bölgelerden taşınmazlar %0,2 ile %0,8 oranında vergilendirilmektedirler (Baykul, 2008: 104). Motorsuz araçlar ve kamu yararına kullanılan araçlar ve traktörler motorlu taşıtlar vergisinden muaftır. Onun dışında kalan araçlar ise vergilendirilmek açısından özelliklerine göre değerlendirilirler.

### 3.2.2.3.24 Romanya

Romanya'da düz oranlı vergilendirmeye geçen ülkelerdendir (Baykul, 2008: 104).

- **Gelir Vergisi**

Romanya vatandaşları ücretleri üzerinden gelir vergisi vermekle yükümlüdürler. Bilgisayar programı yaratmaktan dolayı alınan ücretler vergiden muaftır. Ücretten alınan vergi oranı %16'dır (Baykul, 2008: 104).

2005 yılında %40 oranla uygulanan gelir vergisi, 2013 yılı başında %56,5'e yükselmiştir.

- **Kurumlar Vergisi**

Kârların vergilendirilmesinde oran %16'dır. Temettü ödenen herkes vergi mükellefidir. Romanyalı tüzel bir kişinin bir başka Romanyalı tüzel kişiye (eğer kâr payının imtiyaz sahibi kâr payının ödendiği tarihte bu tarz tüzel kişilerdeki katılım hakkının 2009'dan başlayarak en az %10'una sahipse) ödediği kâr payı, kâr payı ödemesinin yapıldığı tarihte sona eren iki yıllık bir süre için vergiden muaftır (Baykul, 2008: 105-106). Romanya'da kurumlar vergisi oranı %16'dır.

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Emlak vergisi arazisi olanlardan alınmaktadır. Ancak okul, hastane gibi kamu yararına kullanılan binalar emlak vergisi muafiyetine dâhildir. Diğer ülkelerde de olduğu gibi kamu için kullanılan araçlar motorlu taşıtlar vergisinden muaftır.

### 3.2.2.3.25 Slovakya

Slovakya düz oranlı vergiyi kabul etmiştir. Slovakya'nın düz oranlı vergiyi kabul etmeden önce karmaşık bir vergi sistemine sahipti, vergi tarifesi 5 dilimden oluşmaktaydı, en düşük oran %10, en yüksek oran ise %38'di (Ayas, 2010: 49).

- **Gelir Vergisi**

Slovakya'da gelir vergisi oranı 2012 yılı sonuna kadar %19 olarak uygulanmıştır. 2013 yılı başından itibaren %25'e yükseltilmiştir (http18).

- **Kurumlar Vergisi**

Yatırım teşviki Slovakya Ekonomi Bakanlığının kabul ettiği teşvikler üzerindeki karara göre verilir. Yatırım teşviki Avrupa Birliği yasası talimatına uygun olarak verilir ve Avrupa Komisyonu ile Slovakya hükümeti tarafından



onaylanması gerekir (Baykul, 2008: 109-110). Slovakya'da kurumlar vergisi oranı 2012 yılı sonuna kadar %19 olarak uygulanmıştır. 2013 yılı başında %23'e çıkarılmış, 2014'te ise %22'ye indirilmiştir (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Yol vergileri; Slovakya'ya kayıtlı araçlardan ya da yabancı şirketlerin Slovakya'daki iş amaçlı kullandıkları araçlardan alınır. Kamu için kullanılan acil ve kurtarma araçları, toplu taşıma araçları, tarım ve orman ürünleri taşıyan araçlar vergiden muaftır. Diğer araçlarda vergi, ağırlıklarına ve dingillerine göre değişir. Emlak vergileri ise emlak sahibi olanlardan yani bina ve arazi sahibi olanlardan alınır. Arazi sahibinin bilinmediği zamanlarda kullanıcı vergi mükellefi durumundadır. Verginin oranı ise arazinin durumuna göre değişmektedir.

### 3.2.2.3.26 Slovenya

Slovenya'daki vergiler Slovenya vatandaşlarının tüm dünyada elde etmiş oldukları gelirlerden alınmaktadır.

- **Gelir Vergisi**

Slovenya vatandaşı olmayan Slovenya'da gelir elde edenlerde vergi mükellefidir (Baykul, 2008: 112). Diğer AB ülkelerine göre gelir vergileri daha yüksektir.

Slovenya'da 2005 ve 2006 yıllarında %50 oranıyla uygulanan gelir vergisi, 2007'den 2012 yılı sonuna kadar %41 oranında uygulanmıştır. Ancak 2013 yılı başında gelir vergisi oranı tekrar %50'e çıkarılmış ve 2014 yılında da aynı şekilde uygulanmıştır (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Tüzel kişiliği olan gerçek kişiler vergi mükellefidir. Kamu müesseseleri ve Slovenya bankasının vergi mükellefiyeti yoktur. Stopaj vergisi oranı %15'dir. Temettü ve Slovenya'da bulunan bir yerleşik olmayanın iş birimleri vasıtasıyla dağıtılan benzer gelir dışında, vergi Slovenya'da meydana gelen

yerleşiklerin ve yerleşik olmayanların gelirleri üzerinden hesaplanır (Baykul, 2008: 113).

Slovenya'da 2005 ve 2006 yılında %25 oranında uygulanan kurumlar vergisi, yıllar itibariyle indirilerek en son 2013 yılı başında %17'ye indirilmiş ve 2014 yılında da bu oranla uygulanmıştır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

VİV; miras ya da bağışa hak kazanan bireylerden alınmaktadır. Murise ait tüm borçlar ve yükümlülükler miras kalan miktardan düşüldükten sonra vergilendirme yapılmaktadır. Birinci kategoride olan miras olarak bir ev ya daire alan kişilerin kendilerine ait bir evleri ya da daireleri varsa veya murisle ölmeden önce beraber yaşıyorlarsa vergiden muaftırlar (http10).

### 3.2.2.3.27 Yunanistan

Yunanistan'da gelir elde eden milliyeti, ikametgâhı ne olursa olsun bütün gerçek kişiler, çifte vergilemeyi önleyen anlaşma hükümleri saklı kalmak üzere vergi mükellefidir (Tutkun, 2003: 39).

- **Gelir Vergisi**

Gelir vergisi için artan oranlı bir oran belirlenmişken sermaye kazançlarında özel vergi oranları tespit edilmiştir. Örnek olarak kote edilmemiş hisse senetlerinin satışından elde edilen sermaye kazançlarındaki vergi oranının %5 olmasını verebiliriz (Baykul, 2008: 116). Yunanistan'da 2009 yılı sonuna kadar gelir vergisi üst oranı %40 olarak uygulanmıştır. 2010, 2011 ve 2012 yıllarında %49' çıkarılmış, 2013 ve 2014 yılında ise %46'ya indirilmiştir (http14).

- **Kurumlar Vergisi**

Verginin mükellefleri; sermaye şirketleri, limited şirketler, kooperatifler, devlet müesseseleri, kamu/özel hukuka tabi ve kâr amacı gütmeyen tüm hükmi şahıslardır. Yunanistan'da özel özellikler taşıyan nevi şahsa münhasır limited şirketler vergiden muaftır (Tutkun, 2003: 54).

Kurumlar vergisine tabi olan tüm tüzel kişiler, 1.1.2007'den ilerdeki toplam gelirleri üzerinden hali hazırda %25'lik bir oranla vergilendirilirler. Taşınmaz mallardan brüt gelir üzerinden %3'lük ek bir vergi toplanır. Bu ek vergi şirketin geliri üzerinden hesaplanan vergiyi geçemez (Baykul, 2008: 118). Yunanistan'da kurumlar vergisi son on yılda, en yüksek oranıyla 2005 yılında %32 ile uygulanmıştır. Yıllar içinde indirimler yapılarak 2011 ve 2012 yıllarında %20 ile en düşük oranda uygulanmıştır. 2013 yılı başında %26'ya çıkarılmıştır (http14).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Yunanistan sınırları içindeki tüm gayrimenkuller Emlak vergisinin konusuna girmektedir. Devlete ait gayrimenkuller; kamusal eğitim görevini üstlenmiş olan kurum ve kuruluşlar, ormanlık alanlarla çiftçinin kendisinin işletmekte olduğu ya da ana faaliyet olarak çalıştığı tarımsal arazi, üretim için ya da ticari amaçlı talim amaçlı kullanılan araziler vergiden muaftır. Özel eğitim amaçlı arsaların, kamusal yarar olarak istisnâk edilmesi gereken arazilerin %50'si vergiden istisnadır (Esener, 2005: 56).

### 3.2.2.3.28 Hırvatistan

Hırvatistan'da vergi sistemi genel vergi yasası çerçevesinde düzenlenmektedir (http20).

- **Gelir Vergisi**

Hırvatistan'da yerleşik kişilerin yurt dışı emekli maaşları, çalışma geliri olarak vergilendirilmektedir (http22). Gelir vergisi oranı %0 ile %45 arasında değişmektedir (http20). Hırvatistan hükümeti, 09 Şubat 2012 tarihinde açıkladığı vergi kurallarındaki değişikliklerde gelir vergisi oranlarının da gelirlere göre %12, %25 ve %40 olarak kalacağını bildirmektedir (http22).

- **Kurumlar Vergisi**

Hırvatistan maliye bakanlığı, kurumlar vergisinde tek vergi oranının vergi sistemini daha basit hale getireceği ve vergi toplanmasını kolaylaştıracağı gibi gelirlerini de arttıracığını kabul etmektedir (http21).

Hırvatistan'da kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında kurumlar vergisinde indirim yapılmaktadır. İndirime tabi kurumlar vergisinde ise oran %15'tir (http20). Hırvatistan hükümetinin vergi kurallarının değişikliği ile ilgili açıklamasında, Hırvatistan AB'ye üye olduktan sonra (1 Temmuz 2013), başka bir devlette yerleşik olan işletmelere dağıtılan kâr paylarından hiçbir stopaj vergisi alınmayacağını bildirmektedir (http22).

- **Diğer Dolaysız Vergiler**

Emlak devir ve intikal vergisinde %5 oranı uygulanmaktadır. Yerel idareler tarafından tahsil edilen yol, yazlık ev, eğlence makineleri vergileri gibi yerel vergilerde ise oranlar değişmektedir (http20).

### 3.3 BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN ANAYASALARINDA VERGİLEMEDE ADALETİN SAĞLANMASINA YÖNELİK İLKELER

Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, çoğu ülkede devletin vergileme erkine ilişkin temel kurallar anayasalarında yer almıştır. Çalışma kapsamında seçilmiş ülkelerin anayasalarında yer alan vergileme ve vergilemede adaleti sağlamaya ilişkin genel ilkeleri aşağıdaki gibidir (Gök ve diğerleri, 2013: 273,278);

**Almanya:** Almanya Anayasası'nda vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve orantılık ilkesine yer verilmiştir.

**Avusturya:** Avusturya Anayasası'nda; vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal refah devleti ilkesi yer almıştır.

**Belçika:** Belçika Anayasası'nda: vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal refah devleti ilkesi, vergisel imtiyaz yasağı ve genellik ilkesi yer almıştır.

**Çek Cumhuriyeti:** 1992 yılında kabul edilen Çek Cumhuriyeti Anayasasının 3. maddesinde “*Temel Haklar ve Özgürlükler Sözleşmesi Çek Cumhuriyeti Anayasal düzeninin bir parçasıdır.*” denilmiştir.

**Danimarka:** Danimarka Anayasası’na göre “*Yasayla belirlenmemiş hiç bir vergi tahsil edilemez, değiştirilemez veya işleminden kaldırılamaz...*” ve Madde 74’e göre “*Meslek ve iş hayatında serbestlik ve eşitliği kısıtlayan ve kamu yararına olmayan her çeşit sınırlama yasayla kaldırılır.*”

**Finlandiya:** Finlandiya Anayasası’nın 81 inci maddesi vergiler ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili hüküm getirmiştir. Vergilerin kanunla konulacağını öngören ilgili hükme göre, kamu kurumlarının resmi işlemleri, hizmetleri ve diğer faaliyetleri üzerinden alınacak mali yükümlülüklerle ilişkin genel kıstaslar da kanunla düzenlenir. Söz konusu kanunda vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişilere sunulan hukuki çözümlere de yer verilir.

**Fransa:** Fransa Anayasası’nda vergi adaletine ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte 1789 Deklarasyonunun 13. Maddesindeki düzenleme vergi yargısı ve uygulamaları açısından geçerliliğini korumaktadır. Öte yandan verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi de anayasal anlamda kabul edilmiş vergilemeye ilişkin diğer ilkelerdir.

**Hollanda:** Hollanda Anayasası’nda vergi adaletinin nasıl sağlanacağı konusunda bir ölçüt konulmamakla birlikte, verginin yasallığı, genel eşitlik ve sosyal refah devleti ilkeleri açıkça hüküm altına alınmıştır.

**İngiltere:** İngiltere’de yazılı bir anayasa bulunmamaktadır. Ancak, eşitlik ve sosyal devlet ilkesi genel anlamda kabul görmüş ilkelerdir.

**İrlanda:** Vergilemeye yönelik; verginin yasallığı, genel eşitlik ve sosyal devlet ilkeleri açıkça hüküm altına alınmıştır. Vergileme yetkisinin kullanılmasında şu iki madde önemli hale gelmektedir:

Madde 40. 1. “*Her vatandaş, insan olarak kanun önünde eşittir. Bunu, Devletin kanunlarında yetenek, bedensel ve ahlaki ve toplumsal işlev farklılıklarına dikkat etmeyeceği şeklinde anlamamak gerekir.*” 45/4.1.

*“Devlet, toplumun zayıf kesimlerinin ekonomik çıkarlarını özel olarak gözetmek ve gerektiğinde, güçsüzleri, dul, yetim ve yaşlıların desteklenmesine katkıda bulunmak için kendisini taahhüt altına sokar.”*

**İtalya:** İtalyan Anayasa'nın 3. Maddesinde bütün vatandaşların aynı sosyal değerde olduğu ve cins, ırk vb. gözetilmeksizin yasa önünde eşit oldukları belirtilmiştir. Anayasa'nın 53. Maddesi ise doğrudan vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik olup: adalet ilkesi *“Herkes, vergi ödeme gücüne göre, kamu giderlerine katlanmakla yükümlüdür. Mali sistem artan oranlılık ölçülerinden esinlenir”* biçiminde hüküm altına alınmıştır. İtalya Anayasası'nda da verginin yasallığı ilkesi, eşitlik ilkesi, verginin genelliği ilkesi ile sosyal devlet ilkesi kabul edilmiştir.

**İspanya:** İspanya Anayasası'nda vergilemede adalet ilkesi ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve gerekli ölçütler konulmuştur. Söz konusu Anayasa'da vergi sisteminin temel ilkeleri 31. maddede hüküm altına alınmıştır. Buna göre: *“1. Herkes kendi mali olanaklarına göre, eşitlik ilkeleri temelinde, hiçbir şekilde yıkıcı olmayan, adil ve artan oranlı (kademeli) bir vergi sistemi aracılığıyla, kamu harcamalarına katkıda bulunur. 2. Kamu harcamaları, kamu kaynaklarının adil olarak paylaşılmasına izin verecek şekilde yapılır ve planlaması ve yürütülmesi verimlilik ve tasarruf ölçütlerine uyumlu olur. 3. Kamusal amaçlı kişisel veya mülkiyet katkıları sadece yasa çerçevesinde konabilir.”* Ayrıca İspanya Anayasası'nda sosyal devlet ilkesinin yanı sıra adil gelir dağılımı ilkesi de açıkça yer almıştır. Buna göre: *“Madde 39. (Ailenin ve çocukların korunması.) 1. Kamu makamları, ailenin sosyal, ekonomik ve hukuki korumasını sağlar. Madde 40. (Gelir dağılımı). (Tam istihdam.) (Mesleki Eğitim. İşgünü ve dinlenme.) 1. Kamu makamları, bir istikrar politikası çerçevesinde, sosyal ve ekonomik gelişme, kişisel ve bölgesel gelirin daha eşit dağılımı için uygun koşulları sağlar. Herkese iş sağlamaya yönelik bir politika uygulamak üzere özel çaba harcarlar...”*

**İsveç:** İsveç Anayasası'nda vergi konusu oldukça geniş bir biçimde düzenlenmesine rağmen vergilendirmede adaleti sağlamaya yönelik genel bir ilke bulunmamaktadır.

**Macaristan:** Macaristan Anayasası'na göre her Macaristan vatandaşı, geliri ve servetiyle orantılı olarak kamusal yüklerle katılmak zorundadır. Buna göre Macaristan Anayasası'nda da genel eşitlik ilkesi ve vergilemede adaletin sağlanmasının bir ölçütü olarak ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir.

**Polonya:** Polonya Anayasası'nda vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verilmemiş, ancak verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, verginin genelliği ilkesi ile sosyal devlet ve sosyal piyasa ekonomisi ilkeleri yer almıştır.

**Portekiz:** Portekiz Anayasası vergilemede adalet ölçütünün hüküm altına alındığı anayasalardan biridir. Portekiz Anayasası 67/f. Maddesinde Devleti, *“Vergi ve sosyal yardımları ailenin giderleriyle paralel olarak düzenleme.”* yönünden sorumlu tutmuştur. Anayasa'nın 90. Maddesine göre ise ekonomik ve sosyal kalkınma planlarının amacı: *“ekonomik büyüme, sektör ve bölgelerin uyumlu ve entegre gelişmesi, milli hasılanın kişiler arasında ve bölgeler arasında adil bölüşümü, sosyal, eğitim ve kültür politikalarının ekonomi politikası ile koordinasyonu, kırsal kesimin savunulması, ekolojik dengenin korunması, çevrenin ve Portekizce halkının yaşam kalitesinin korunmasının teşvik etmektir.”* Bütçe sistemin yer aldığı 103. maddede bütçe sisteminin *“Devletin gelir ve servetin adil dağılımını”* sağlamayı amaçlayacağı hüküm altına alınmıştır. Portekiz Anayasasında vergilemenin temel ilkelerinin de adalet ilkesine odaklandığı görülmektedir.

**Slovakya:** Slovakya Anayasası'nda verginin yasallığı ilkesi genel vergileme ilkesi olarak yer almıştır. Piyasa ekonomisi sosyal ve ekolojik yapıyı korumalıdır.

**Slovenya:** Sosyal devlet ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve yasallık ilkesi Anayasa'da yer almıştır.

**Yunanistan:** Yunanistan Anayasasında vergi ve mali yönetim ile ilgili genel ilkeler 78. madde'de düzenlenmiş olmakla birlikte, vergi adaletini sağlamaya yönelik eşitlik ve ödeme gücü ilkesi 4. Maddede düzenlenmiştir. Anayasa'nın 4. maddesine göre bütün Yunan Halkı yasalar önünde eşittir ve bütün kadın

ve erkeler eşit hak ve yükümlülüklerle sahiptir. “*Yunan vatandaşları, fark gözetilmeksizin güçlerine uygun biçimde kamusal yükleri taşırlar*”. Ayrıca, Anayasa’da genel eşitlik ve sosyal devlet ilkesine de yer verilmiştir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere bazı Avrupa Birliği ülkeleri anayasalarında vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinden açıkça bahsettiği gibi bazı Avrupa Birliği ülkeleri ise bu bağlamda herhangi bir ilkeye yer vermemiştir. Ancak yazılı olarak adalet ilkesi bulunmasa da farklı ilkeler dâhilinde adalet inancını oluşturmuş ve uygulamaya yansıtmış ülkeler mevcuttur.

### **3.4 VERGİ ADALETİNİN GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ülkelerin vergi sistemlerinde; gerek bileşim, gerek tarife yapıları ve gerekse sosyal etkiler açısından benzerlikler bulunmasına rağmen, birbirinden oldukça farklı yapıları da sistemlerinde bulunmaktadır. Örneğin, anayasalarında vergilendirme ilkelerini ayrıntılı olarak düzenleyen ülkeler bulunduğu gibi, yalnızca genel ilkeleri koymakla yetinen veya vergilendirmeye yönelik hiçbir hüküm bulundurmayan ülkeler de mevcuttur. Anayasalarında açıkça mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ve adil gelir dağılımı gibi ilkelere yer veren ülkeler ile bu ilkelere doğrudan yer vermeyen ülkeler karşılaştırıldığında aralarında çok büyük bir fark olmadığı görülmektedir. Esas olarak vergi sistemlerinin tasarımında ve uygulamaya yansımada anayasal ilkelerden daha çok ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin ve tarihsel süreçte oluşan devlet anlayışlarının etkili olduğu düşünülmektedir (Gök ve diğerleri, 2013: 289).

#### **3.4.1 Modern Devlet ve Vergilendirme**

Birey, devlet ve piyasa arasındaki dengelerin kurulmasında ve belli şekillerde sürdürülmesinde vergi politikası önemli bir rol oynar. Bu üç kavramın, yani birey, devlet ve piyasa kavramlarının “modern” topluma özgü kavramlar olduğu hatırlandığında, vergilendirmenin de “modern” bir devlet fonksiyonu olduğu ortaya çıkar. Burada modern öncesi toplumlarda vergi yoktur gibi bir iddia öne sürülmemektedir; bu doğru bir yaklaşım olamaz.



Ancak modern devlet öncesinde verginin şekli, amacı ve kaynağı oldukça farklıdır (Topuzkamış, 2013: 105-106). Ayrıca verginin toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak alındığı da belirtilmelidir. Vergiyi geniş manada bu denli geçmişe götürmek mümkünse de, modern devlet içinde kazandığı anlam ve dayandığı siyasî ve hukukî dayanaklar dikkate alındığında, meselenin farklılaştığı görülebilir. Verginin amacının kamusal harcamaların karşılanması olduğu yönündeki görüş aslında oldukça yakın zamanlara ait bir görüştür (Özcan, 2012: 61).

Modern devletin vergi rejimi, sistematik, sürekli, yasal-ussal, yaygın, yasalarla düzenlenmiş ve bürokratikleştirilmiştir. Vergilendirme öncelikli olarak siyasî bir faaliyettir (Topuzkamış, 2013: 105). Zaten, verginin zaruretini arttıran bir başka önemli kurum bürokrasidir. Modern toplumun ayırt edici bir özelliği olan bürokratik düzen bir rasyonel örgütlenme biçimidir. Düzenli ve sürekli vergi gelirleri, bürokratik devletin işleyişi için şarttır (Weber, 2006: 290,307). Dolayısıyla modern toplum bir yandan ordu ve güvenlik öte yandan da yaygın bir bürokratik yapıya dönüştüğü oranda daha çok gelire ihtiyaç duymuştur. Daha önce de vurgulandığı gibi bu gelirin sürekli ve düzenli olması mutlak bir şarttır. Tabii ekonomik düzende böyle bir düzenliliğin ve sürekliliğin sağlanması imkânsızdır. Dolayısıyla vergilendirmenin bir yandan hukuk düzeni içinde öte yandan da kamu maliyesi içinde rasyonel bir faaliyete dönüştüğü görülmektedir. Kamu maliyesine bakan yönü ile bilimsel bilginin konusu olan vergi, iktidar tercihi olarak siyasî bir nitelik taşımaktadır (Topuzkamış, 2013: 109-110).

Etkin ve adil bir vergi sisteminin kurulması, uluslararası ekonomi ile uyum sağlamak isteyen az gelişmiş ülkeler için çok karmaşık ve zorlu bir süreci ifade etmektedir (Tanzi ve Zee, 2005: 20). Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısı sahip oldukları ekonomiyle, gelişmişlik düzeyleri ve toplumsal yapılarıyla sıkı bir ilişki içerisinde. Kişi başına düşen gelirin düşük olduğu, ekonomide parasallaşmayan sektörlerin varlığı, ekonomik hedeflerin ağırlığı, sermaye ihtiyacı ve sosyal adalet problemleri bu ülkelerdeki vergi politikalarını ve vergi sistemlerini daha dar bir yapıya ve

daha keyfi uygulamalara yol açan bir işleyişe sokmaktadır (Khalilzadeh ve Shah, 2002: 135,140).

Devletin hükmi şahsiyeti altında gelir, harcama ve servet üzerinden alınan dolaysız ve dolaylı vergilerin maliye politikasının amaçlarından birini oluşturan ekonomik büyüme ve kalkınmaya etkisi, vergiler doğru uygulandığı takdirde büyüktür. Ülkelerin siyasi yapıları ve gelişmişlik derecelerine göre özellikle gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler; vergi indirimleri, vergisel teşvik mekanizmaları ve vergi denetim mekanizmaları yoluyla ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkilere sahiptir. Diğer yandan; vergilerin ülkenin ekonomi şartlarına uygun, verimli, etkin ve vergilemede adaleti sağlayacak tarzda kullanımı da önemlidir (Demircan, 2003: 116).

Tüm dünyada uygulanan vergi sistemleri dikkate alındığında, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini yansıtan vergi sistemi farklılıklar gösterir. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler hâkim iken, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ağırlık kazanmaktadır (Demiral, 2007: 24-25). Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin tercih edilmesinin en büyük sebebi tahsilinin kolay olmasıdır. Gelişmekte olan ülkeler dolaysız vergi oranlarını düşük tutmakta, kurumlara ve yüksek gelir gruplarına muafiyet ve istisnalar uygulamaktadırlar. Bunların sebebi ise yatırımları ülkeye çekme amacıdır.

Dolaysız vergilerin temelini oluşturan gelir vergisi her şeyden önce ekonominin “kapalı aile ekonomi” yapısından kurtulması, üretilen mal ve hizmetlerin piyasaya getirilmesini gerekli kılar. Öte yandan tarım, sanayi ve ticaret işletmelerinin gelişmesi ve şirketleşmesi dolayısıyla güvenilir muhasebe kayıt sistemlerinin genel kabul görmüş, olması gerekir. Ayrıca vergi örgütünün eleman kadrosunun hem miktar hem de kalite yönünden gelişmiş olması gerekir. Az gelişmiş ülkelerde bu koşulların büyük bir çoğunluğu gerçekleşmemiştir. Bunun için bunun gibi ülkelerin yönetimi nispeten daha kolay olan dolaylı vergilere yönelmiş olması rastlantı değildir (Alıcı, 2002: 191). Dolaysız vergilerin vergi sistemi içinde daha fazla pay almasının, vergi adaletini sağlamak açısından daha etkin olduğu ifade

edilmektedir. Bu nedenle vergi yapısında yoğunluğun dolaysız vergilerden oluşması, vergi adaletinin daha çok sağlandığını gösterir.

### **3.4.2 Vergilemede Adalet İlkesinin Vergi Uyumlaştırmasında İşlerliği**

Hızlı, adil ve dengeli bir şekilde gelişme isteğinin baskısında, vergi politikası maliye politikasının aktif bir aracıdır ve genişleme çalışmalarına hizmet etmektedir. Bu araç ekonomik hayata müdahale eder, teşvikler ve destekler (Kurdaş, 1970: 48). Ülkeler tarafından bu aracı oluşturan sistemde yapılacak değişikliklerin AB mevzuatına göre yönlendirilmesi, dolaylı olarak birliğin ülkelerin ekonomik hayatlarına müdahale etmesi sonucunu doğurmaktadır (Kort, 2011: 120). Ülkelerin vergileme sistemlerini, AB vergileme sistemine yakınlaştırma isteklerine 'vergi uyumlaştırması' yöntemleri cevap vermektedir.

AB'ye üye ülkelerin sosyo-ekonomik yapısındaki farklılıklar vergi sistemi ve oranların tam olarak birbirine benzer hale getirilmesine imkân vermez. Vergi uyumlaştırması daha çok vergilemedeki farklılıkları gidermek, ortak pazar dâhilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda, gidermeyi hedeflemektedir (Tuncer, 2006: 176). Üye olmayan ülkelerin ise adaylık açısından vergileme sistemlerini AB vergileme sistemine uyumlaştırması bu hedefleri kapsamaktadır.

Vergi uyumlaştırması, ekonomik veya GB temeline dayanarak bütünleşme sürecine girmiş ülkelerin amaçlarına ulaşmak için vergi konusunda iş birliği yapmalarıdır (Gülçür, 1980: 1). Diğer bir deyişle vergi uyumlaştırması, serbest rekabeti bozan hükümlerin, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır.

Vergi uyumlaştırmasının temel amacı, "vergi oran ve uygulamalarından kaynaklanan rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırarak kişilerin, malların ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır." Bu bağlamda birlik üyesi ülkeler, yayımlanan direktif, tüzük vb. hukuk kaynaklarıyla vergi sistemlerini uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 7). Az gelişmiş ülkelerde ideal vergi sistemi; aşırı kamu

borçlanmasına yol açmadan, ekonomik faaliyetleri olumsuz yönde etkilemeden ve diğer ülkelerin vergi sistemlerinden çok fazla sapmadan gerekli gelirleri artırabilmelidir (Tanzi ve Zee, 2005: 20).

Adil bir vergi yükü yalnızca bir iç mesele değil uluslararası öneme de sahip bir konudur. Uluslararası politik ve ekonomik bütünleşmeler, üye ülkelerin vergi yükü ve bu yükün ahenkleştirilmesi meselesinin ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Avrupa Ekonomik Topluluğu bunun en somut örneğini oluşturmaktadır. Dengesiz bir vergi yükü sosyo-ekonomik, hatta siyasi yönden toplumlarda etkiler yaratır. Ulusal sınırlar içinde olduğu kadar, uluslararası alanda da kişilerin rekabet gücünü etkiler (Bulut, 1998: 2-3).

Adil, sağlıklı ve etkin vergi uygulaması için, vergi düzenlemelerinin boşluklara yer vermemesi, kanun tekniğine uygun olması ve kolay anlaşılması gerekmektedir. Bunun için de sade bir dille hazırlanması, vergi ile ilgili tarafların kuşku duymasına neden olmayacak biçimde düzenlenmesi, günün koşullarına uyum sağlayacak yapıda olması, izleme ve uygulama güçlüğü yaratmaması, ayrıntılı düzenlemeler yerine temel esaslara yer verilmesi gibi faktörler oldukça önemlidir. Temel vergi ilkelerinin göz ardı edilmesi ya da yeterince dikkate alınmaması vergilendirme politikasının amacına ulaşamamasına sebep olabilmektedir (Akdoğan, 2001: 2).

### **3.5 AB VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

AB ve Türkiye’de uygulanan vergi sistemlerinin benzer yanları olduğu gibi bu sistemler arasında farklılıklar da bulunmaktadır.

#### **3.5.1 AB Vergi Mevzuatı ve Türkiye Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması**

Türkiye ve AB mevzuatı nezdinde bir karşılaştırma yapıldığında aşağıda yer alan açıklamalar yapılabilir (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 14-15):

- Türk Mevzuatında AB bünyesinde olmayan çok sayıda istisna ve muafiyet mevcuttur.

- Finansal araçlar üzerindeki vergilerin uyumlaştırılması ve istisna ve muafiyetlerin yeniden düzenlenmesi ile doğrudan vergilendirme süreci daha rasyonel bir hale getirilmiştir.
- Türk ve AB kurumlar vergisi oranlarının arasında büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Özellikle AB'de tek bir kurumlar vergisi oranı söz konusu olmadığı için bu konuda bir sorun oluşmamaktadır.
- Topluluk bünyesindeki üye devletlerde çeşitli konularda farklı yaklaşımlar söz konusudur. Örneğin, amortismanlar konusunda Fransa, Lüksemburg, İtalya ve Portekiz'de normal amortisman, Belçika'da azalan bakiyeler usulü, İrlanda'da hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır. Diğer ülkelerde ise söz konusu bu amortisman yöntemlerini seçme veya birlikte uygulama imkanı bulunmaktadır. Türkiye'de de amortisman yöntemi ve oranı bazı sınırlamalar dahilinde vergi yükümlülerinin tercihine bırakılabilmektedir.
- 2001 yılında çıkarılan ve çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan 4684 sayılı Kanun ile birçok konuda AB mevzuatına uyum sağlanmıştır. Türkiye'deki şirketler arasında kurumlaşma oranının çok düşük seviyede olması toplam vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisinin payının düşüklüğü, istisna ve muafiyetlerin çokluğu AB mevzuatı ile Türkiye kurumlar vergisi mevzuatının uyumlaştırılmasında öncelik verilecek konular arasındadır.

Genelde AB ortak vergi politikasında vergi cenneti yaratma mantığı yerine, sermaye ve yatırımların başka ülkelere kaymasını önleme amacı yatmaktadır. Yani, sistem vergi yükünün adil, dengeli ve eşit bir şekilde dağılmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu uygulamaya üniter sistemin hayata geçirilmesi de demek mümkündür. Türkiye'ye baktığımızda ise vergi oranlarının yüksekliği bakımından psikolojik sınırdan olduğumuz artık maliye yetkilileri tarafından da açık açık ifade edilmektedir. Sistem vergi ödeyen için cehennem, ödemeyen için cennet tarzında çalışmaktadır. Vergi reform paketi ile öncelikle dürüst mükellefi cezalandıran ve vergi kaçırmaya teşvik eden

sistemin aksi yönde çalışması gerekmektedir. Yapılması gereken ilk etapta, vergi oranlarını ödenebilir seviyelere çekmek, mükellefleri vergi kaçağına zorlayan gider indirimini sınırlayan uygulamalara son vermektir. Vergi kaçırmaya teşvik eden politikalara son verilerek, kurulacak adil ve dengeli sistem içerisinde tüm kesimlerin dâhil edilmesi gerekmektedir (http11).

### **3.5.2 AB ve Türk Vergi Yapısı İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması**

Dolaylı ve dolaysız vergilerin ülkeler arasındaki gelişimi farklılık gösterebilmektedir. Özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımlarında bu farklılık daha net ortaya çıkmaktadır (TÜSİAD,2012).

#### **3.5.2.1 Dolaylı Vergilerin Karşılaştırılması**

Küreselleşmenin de etkisiyle gelişmiş ülkelerde de dolaylı vergilerin payı artmıştır. Ancak bu nispi artışlar Türkiye ile karşılaştırıldığında yine de çok düşük kalmaktadır (TÜSİAD, 2012).

##### **3.5.2.1.1 Katma Değer Vergisi**

Türkiye, KDVK 6. direktifi temel alarak oluşturduğu için, AB KDV sistemi ile Türkiye KDV sistemi çok fazla farklılık göstermemektedir. KDV, üye ülkeler arasında en az farklılık gösteren vergidir. Tam bir uyumlaştırma yapılmamış olsa da, ülkeler KDV uygulamasına, genelde AB, KDV sistemiyle başladıkları için fazla bir farklılık yoktur (Eminer, 1996: 56).

İndirim konusunda AB biraz daha esnek olsa da çok fazla bir farklılık bulunmamaktadır. AB ve Türkiye'de uygulanan KDV sisteminin temel bir farkı, AB'de, tüketim tipi KDV uygulanırken, Türkiye gelir tipi KDV uygulamaktadır. Türkiye'de de, AB'de olduğu gibi varış ülkesinde vergilendirme prensibi benimsenmiştir. KDV oranları, AB ülkeleri arasında da büyük farklılıklar göstermektedir. Ancak Ortak Pazara geçilmesi ile Birlik KDV oran sayısını ikiye indirerek standart oranı en az %15 ve indirilmiş oranı da en düşük %5 olarak belirlemiştir. Türkiye'de KDV, %1, %8 ve %18 şeklinde üç farklı oran olarak uygulanmaktadır. AB'de %5 olarak öngörülen indirilmiş oran, Türkiye'de %8 ve %1 olarak uygulanmaktadır. Ancak üye ülkelerde de

çok farklı oranların uygulandığı dikkati çekmektedir. Standart oran ise AB'de öngörüldüğü gibi %15 olarak uygulanmaktadır (Çetinkol, 2013: 70). Ancak oranların yüksekliği açısından baktığımızda Türk KDV oranlarının AB KDV oranından yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin AB, verginin sosyal amacına uygun olarak gıda maddelerinde %5 oranını uygun, Türkiye de gıda maddelerine %8 oranı uygulanmaktadır (Arslan, 2005: 144-145).

İstisna konusundaki farklılıkların bir kısmı, AB KDV sisteminde yer almayıp Türkiye KDV sisteminde yer alan istisnalardan kaynaklanmaktadır. Bunlar, KDVK 13. maddede yer alan deniz, hava ve demiryolu taşıma araç onarım ve bakım hizmetleri; petrol arama hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerini yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleridir (Hajdar, 2006: 95).

Avrupa Komisyonunun 2006'dan 2010 yılına değin Türkiye'ye ilişkin yayınladığı ilerleme raporlarının içeriğinden; Türkiye'nin KDV oranları açısından AB müktesebatına genelde uyumlu olduğu, fakat var olan uyumun tam olarak gerçekleştirilemediği; özellikle indirimli oran uygulamaları açısından, müktesebata uyum sorunlarının devam ettiği görülmektedir (http12). Bu sebeple 2010 yılı ilerleme raporunda Türkiye'nin KDV mevzuatında indirimli oranlara ilişkin yapı, muafiyetler, özel planlar ve uygulamaların daha fazla uyumlaştırılması gerektiği vurgulanmıştır (http13).

### **3.5.2.1.2 ÖTV**

Türkiye'de uygulanan ÖTV, temelde ad valorem bir vergidir. Oysa AB'de bu vergi spesifik olarak uygulanmaktadır (Eminer, 1996: 58).

AB ülkelerinde, artık temel gıda maddeleri şeker, tuz gibi ürünlerden ve lüks ürünler ile otomobillerden ÖTV alınmamaktadır. AB'de, ÖTV'nin uygulandığı temel maddeler, alkollü içkiler, tütün ve petroldür. Ancak Türkiye'de şu anda uygulanmakta olan (12.06.2002 tarihinde yayınlanan) 4760 sayılı ÖTV Kanunu, daha geniş kapsamlıdır. Lüks ürünler ve otomobiller ÖTV'ye dâhil edilmiştir. Ancak bu bir zorunluluk gibidir; çünkü Gümrük Birliğine girmekle, vergi gelirlerinde bir düşüş olmuş ve bunun ÖTV

ile giderilmesi planlanmıştır. AB ve Türkiye'de uygulanan ÖTV' nin ortak yanı ise yüksek oranlı olması ve gelir elde etme amacıyla alınmasıdır (Hajdar, 2006: 102). Ülkemizin otomotiv sektörü üzerindeki mevcut vergi oranlarının AB oranlarından anormal derecede yüksek olduğu görülmektedir. Bu oranların zaman içinde AB vergi oranlarının seviyesine çekilmesi gerekmektedir. AB'de ortalama %20 civarında olan otomotivdeki vergi, Türkiye'de %60-62 civarındadır (Kukuş, 2010: 138).

AB'de vergi genel olarak sağlığa zararlı maddelerden alınırken, Türkiye'de kapsam geniş tutulduğundan, sağlığa zararlı olmayan çok sayıda malda ÖTV' ye tabi tutulmaktadır. Bu durum AB'de sosyal amacın, Türkiye'de ise mali amacın ön plana çıktığını göstermektedir. ÖTV kapsamına giren mallarda uygulanan ÖTV oranlarına baktığımızda ise AB mevzuatında oran konusunda asgari tutarlar belirlenmiştir. Üye ülkeler bu asgari tutarların altına düşmemek kaydıyla oranları kendileri belirlemektedirler. Ancak Türkiye'de uygulanan oranlar bakımında bazı farklar mevcuttur. Türkiye'de ÖTV oranları daha yüksektir (Arslan, 2005: 161).

### **3.5.2.2 Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması**

Uluslararası sermaye hareketlerinin vergilendirilmesi ve vergi rekabeti dolaysız vergilerin gerilemesine sebep olmuştur. Ancak gelişmiş ve sanayileşmiş ülkelerde ekonomik refahın artması, şirketlerin kurumsallaşması, ücret gelirlerinin yaygınlaşması, muhasebe ve belge düzeninin yerleşmiş olması ve etkin bir vergi idarelerinin bulunması nedeniyle dolaysız vergilerin ön plana çıktığı görülmektedir (TÜSİAD, 2012).

#### **3.5.2.2.1 Kurumlar Vergisi**

AB'de ekonomik ve parasal birliğin sağlanmasının ardından Avrupa ölçüsünde birleşmiş büyük bir pazarın oluşturulması; sermayenin serbestçe hareket edebilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet koşullarının daha eşit olmasını gerektirmektedir. Şirketler AB üye ülkelerini bir bütün halde düşünürken farklı ülkelerdeki farklı vergilendirme sistemleri şirketlerin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır (Koç, 1987: 32).



AB'de kurumlar vergisi alanında uyumlaştırma çalışmalarında çok fazla ilerleme kaydedilememiştir. Ancak, bu çalışmalar ile üye ülkelerdeki farklılıkların belirlenerek ortak görüş oluşturulması sağlanmıştır. Ülkelerde kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, ikametgâh veya kaynak ilkesinden biri uygulanmaktadır. Ancak, ülkeler arasında, her birinin aynı ilkeyi seçmemiş olmalarından dolayı, aynı kurumsal kazanç için birden farklı ülkede vergi sorumluluğu doğması şeklinde gelişen çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bunu önlenmek için ülkeler arasında çifte vergilendirme anlaşmaları yapılmaktadır. Türkiye'de bu yolu izlemektedir (Öztürk, 2010: 141-142). Türkiye'de AB üye ülkelerinde olmayan birçok istisna ve muafiyet vardır.

Kurumlar vergisi alanında AB tarafından getirilen düzenlemeler daha çok özel konulara odaklanmış olup, başlı başına AB düzeyinde bir kurumlar vergisi sistemi oluşturacak düzeyde değildir. Bununla birlikte gelinen noktada çifte vergileme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler gibi özellikli bazı konulardaki sorunların çözümünde önemli aşamalar kaydedilmiştir (Bozkurt, 2006: 92).

Kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında büyük farklılıkların olmadığı görülmektedir. Ve tek bir oran şartı olmadığı için bu konuda bir sorun göze çarpmamaktadır. 2001 yılında bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılarak AB'ye uyum sağlanmıştır. Şirketlerde tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi, ferdi bir işletmenin sermaye şirketine dönüşü nedeniyle düzenlenen kâğıtlardan dolayı damga vergisi ve harç alınıyordu. Damga vergisi ve harç alınmasına son verildi. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin sermaye artırımını nedeniyle düzenledikleri kâğıtlardan alınan damga vergisi de kaldırıldı. Ayrıca şirketlerin sermayelerinde meydana gelen artışlar üzerine ek mali yük getirilmemesi konularında da mutabakata varılmıştır (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 14-15).

### **3.5.2.2.2 Gelir Vergisi**

AB'de gelir vergisinin konusu Türkiye'de olduğu gibi gerçek kişilerin elde ettiği gelirdir (Tavşancı, 2005: 231). Genel olarak bakıldığında gelir

vergisi açısından Türk vergi sistemi ile AB vergi sistemi arasında büyük farklılıklar olmadığı görülür. AB'de gelir vergisinde uyumlaştırmanın yapılmamış olması, her üye ülkede farklı oran, vergi dilimlerinin olması da buna etkindir (Baykul, 2008: 142).

Türkiye'de gelir vergisi kanununda yer alan özel indirim tutarları üye ülkelerde geçerli olan tutarlardan daha düşüktür (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 14). AB'ye üye devletlerde, gelir vergisinden indirime izin verilen ödemeler geniş tutulmuştur. Kişisel indirimler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ancak bütün ülkelerde standart bir gelir vergisi indirimi bulunmaktadır (Tavşancı, 2005: 231). Türkiye'de ise giderlerin sadece bir kısmı indirilebilmektedir. Bu çelişki, 5615 sayılı Kanun 295 ile 2008 yılından sonra uygulanmaya başlanan asgari geçim indirimi uygulaması ile azaltılmaya çalışılmıştır (Öztürk, 2010: 141).

Türk vergi sisteminde adi ortaklıklarda, kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları şahsilik ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulurken, üye ülkelerde bu kazançlar kurum vergisine tabidir. Bu da bir çelişki yaratmaktadır. Peşin vergi uygulaması her iki vergi sisteminde de mevcuttur. Gelir vergisi kanununda yer alan özel indirim tutarları üye ülkelerde geçerli olan tutarlardan daha düşüktür (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 14-15).

Gelir vergisinde, AB'ye üye devletlerde birbirinden farklı oranlar uygulanmaktadır. Türkiye'deki gelir vergisi oranları ise diğer ülkelerin alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer almaktadır. Üye ülkeler arasında farklı oranların bulunması nedeniyle gelir vergisi oranlarında uyumlaştırmaya gerek yoktur. Türkiye'de AB'dekinin tersine dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması; vergide adaletsizliğe ve AB ile uyum açısından ileride sıkıntılara yol açacaktır (Öztürk, 2010: 141).

### **3.5.3 Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemine Uyumunun Önemi**

Uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların üye

devletlerarasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler olarak tanımlanabilir (Çakan, 1992: 16). Diğer bir deyişle, ülkelerin vergi sistemlerinin birbirine benzer hale getirilmesi veya başka bir deyişle vergi uygulamalarının uluslararası boyutta benzeştirilme çalışmaları; vergi yakınlaştırılması, vergi uyumlaştırılması, vergi ahenkleştirilmesi ya da vergi harmonizasyonu olarak ifade edilir.

Vergi uyumunu dolaylı ve dolaysız vergiler olarak iki başlık altında ele aldığımızda, AB'de dolaylı vergilere ilişkin düzenlemelerin dolaysız vergilere kıyasla oldukça ileri bir safhaya gelmiş olduğunu görmekteyiz. Bunun temel nedeni ise AB düzeyinde bir iç pazarın oluşması için gerekli olan malların ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanmasında dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmanın öncelik kazanmasıdır. Bu bağlamda AB düzeyinde uygulanan KDV ve ÖTV sistemlerinde önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Ancak dolaysız vergilerle ilgili düzenlemelere baktığımızda, dolaylı vergilerde ulaşılan topluluk düzeyindeki uyumlaştırma düzeyinden oldukça uzakta olduğu görülmektedir (Bozkurt, 2006: 91). Ancak, 2003 yılında çıkan yatırım sistemi, şirket kazançlarının ve kâr paylarının mükerrer vergilendirmesi konularında AB ile uyum sağlanmıştır. Finansal araçlar üzerindeki vergilerin uyumlaştırılmış ve istisna ve muafiyetler yeniden düzenlenmiştir. Bu da dolaysız vergilendirmeyi daha gerçekçi hale getirmiştir (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 14).

Vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesi hayal olmaktan öteye gidememektedir. Çünkü vergiler üye devletlerdeki mükelleflerin sosyal durumlarının da etkilediği tarihsel bir olgudur (Çakan, 1992: 16). Zaten AB anlaşmaları da böyle bir şey öngörmemiştir. Vergi uyumlaştırması deyince ilk akla gelen daha çok vergi oranlarında bir yakınlığın oluşturulması olmaktadır (Hajdar, 2006: 23). AB'nin amacı malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbestçe dolaşabildiği ortak bir pazarın oluşturulabilmesidir. AB'nin bu amacını gerçekleştirebilmek için kullanabileceği araçların başında vergi politikaları gelmektedir. Ortak Pazar kurulmasıyla malların, hizmetlerin, üretim faktörlerinin ve herhangi bir sınırlama ile karşılaşmadan emeğin dolaşımının sağlanması

hedeflenmektedir. Böylelikle serbest rekabet koşullarının oluşması, ekonomide verimliliği artıracak etkileri meydana getirmesi beklenmektedir (Arslan, 2005: 49). Bir ekonomik bütünleşme şekli olan AB, bu hedefine ulaşabilmek için çeşitli uyumsuzlukları ortadan kaldırmak zorundadır. Vergi uyumlaştırması da bunlardan sadece bir tanesidir. Yani vergi uyumlaştırması başlı başına bir hedef değildir (Hajdar, 2006: 23). Bu açıdan vergi uyumlaştırması, ortak pazardan beklenen pozitif etkilere ulaşabilmek için kullanılan bir araçtır. Çünkü vergiler ekonomik ve sosyal yaşamın başlıca belirleyicilerinden biridir ve her ülkede gayrisafi yurtiçi harcamanın büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Vergilerin düzeyi tüketim yapısı, üretim düzeyi ve verimlilik gibi birçok unsuru etkilemektedir (Arslan, 2005: 49).

Türk vergi sistemi AB müktesebatıyla kısmen uyum içindedir. Ancak hem dolaylı hem de dolaysız vergilerde önemli bazı düzenlemeler yapılması gerekir. Özellikle KDV'nin kapsamı ve oranları ile ÖTV'nin niteliğine ve oranlarına ilişkin olarak önemli ölçüde ve daha ileri düzeyde uyum sağlayacak bir yasal düzenlemeye de ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi mevzuatındaki hem müktesebata, hem de Gümrük Birliği ile Dünya Ticaret Örgütü'nün temel kurallarına aykırı olan mevcut ayrımcı unsurlar henüz kaldırılmamıştır (Yüce ve Yücel, 2006: 99,140).

Türkiye ile AB mevzuatı vergisel açıdan birbirine uyumlaştırılması son derece teknik ve çok değişkenli bir konudur. Kurumlar vergisi veya gelir vergisi gibi daha çok sermaye hareketleri ve kişisel vergi yüklerini ilgilendiren konularda ortaya çıkan sorunların çözümü kolay olmamaktadır. Bunlara ek olarak Türkiye'de enflasyonun AB ortalamasının çok üzerinde olması da vergi uyumlaştırılması alanında karşılaşılan en büyük engellerden biridir (Demiral, 2007: 78).

Türkiye'nin AB ye üye olması durumunda vergi uyumlaştırması AB ile olan ilişkileri açısından önemlidir. Bu nedenle, Türkiye ile Topluluk arasında bir ortaklık kuran Ankara Anlaşmasına göre, 1965 yılında başlayan ve 5 yıllık bir süreyi kapsayan ekonomik, sosyal, mali ve teknik güçlükleri gidermek, başka deyişle, Türkiye'yi Topluluk bütünleşmesine hazırlamak amacıyla

düşünülmüştür. Hazırlık dönemi 01.03.1973 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu tarihte yürürlüğe giren katma protokol ile Türkiye için geçiş dönemi başlamıştır (Özalp, 1976: 13). Türkiye'nin geçiş dönemine girmekle gümrük birliği dolayısıyla artan miktarlarda vergi kaybı olacaktır. Türkiye geçiş dönemi sonunda Topluluğun ortak vergi sistemine uymak zorunda olacaktır (Demiral, 2007: 77).

### **3.5.4 Türk Vergi Sistemi İle AB Vergi Sistemlerinin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması**

Vergi yükü dağılımında adaleti önceden de belirtildiği gibi ödeme gücü ilkesine göre vergileme yapılması ve bu doğrultuda gelir vergisinde; asgari geçim indirimi, ayırma prensibi ve artan oranlılık mekanizmalarına yer verilmesiyle mümkün olur (Yılmaz, 2006: 251).

Asgari geçim indirimi, ödeme gücüne göre vergileme yapılabilmesi ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesi bakımından en önemli tekniklerden biridir. Asgari geçim indirimi, temelde bir kimsenin kendisinin ve ailesinin hayatını asgari düzeyde devam ettirebilecek gelirin fazlasının vergilendirilmesi gerektiği görüşüne dayanır. Çağdaş ülkelerin hemen hemen tamamında, farklı uygulama şekilleriyle de olsa, asgari geçim indirimi felsefesini yansıtan uygulamalar görmektedir (Işıl, 2008: 53). Bazı AB ülkelerinin asgari geçim indirimi uygulamalarına bakıldığında; Finlandiya ve İsveç'te yükümlülere genel olarak uygulanan standart indirimler tanımlanmıştır. Avusturya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Lüksemburg ve İsveç'te sıfır oranlı vergi dilimi ile asgari geçim indirimi uygulaması hayata geçirilmiştir. Belçika, Estonya, İrlanda, Portekiz, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri ise standart bir değeri asgari geçim indirimi tutarı olarak saptanmıştır. Macaristan ve Türkiye'de ücret gelirleri için asgari geçim indirimi söz konusu iken, diğer gelir gruplarına bu tür bir indirim uygulanmamaktadır (Gök ve diğerleri, 2013: 289).

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arası artan vergi rekabeti nedeniyle, birçok gelişmiş ülke ayırma ilkesinin tam aksine sermaye üzerinden alınan

vergilerin oranlarını azaltmaktadır (Gök ve diğerleri, 2013: 289). Bu şekilde, yatırımları kendi ülkelerine çekmek amaçlanmıştır. Oysaki birçok ülkenin yasasında vergilemede adaleti sağlamaya yönelik maddeler bulunmaktadır. Bu demektir ki ülkelerin anayasalarında vergi adaletinden veya vergilemede adalete ulaşılacak tekniklerden bahsetmiş olmaları, vergilemede adaleti sağlayabildikleri anlamına gelmemektedir.

Tersine artan oranlı bir yapıya sahip olan dolaylı vergiler, alt gelir gruplarındaki kişiler için büyük önem taşımaktadır. Dolaylı vergilerin bütçe içindeki payının artması finansman ihtiyacını karşılarken, vergi yükünün düşük ve sabit gelirliler üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Burada bir taraftan kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınamaması sonucu oluşurken diğer taraftan vergide adaletin sağlanamaması vergi yapısını bozmaktadır (Susam ve Oktayer, 2007: 119). Bu bakımdan dolaysız vergiler; en az geçim indirimi, diğer kişisel ve aileye ait yükler için çeşitli indirimler, gelir ve servet arttıkça artan oranlı tarifeler ve gelirin niteliğine ve kaynağına göre farklı vergilendirme yani ayırım ilkesi uygulanabilir (Edizdoğan, 2008: 268). Dolayısıyla daha adaletli bir vergi sistemi oluşturulmuş olur.

AB vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin genel eğilim incelendiğinde (sosyal güvenlik katkıları hariç) Tablo 3'teki gibidir.

**Tablo 3. AB Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yüzdelik Payı**

<b>AB-28</b>	<b>Dolaylı Vergiler (%)</b>	<b>Dolaysız Vergiler (%)</b>
<b>2006</b>	50,56	49,44
<b>2007</b>	50,18	49,72
<b>2008</b>	49,8	50,2
<b>2013</b>	27	65

**Kaynak:** [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm) sitesinden ve (Özdemir, 2009)'den yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo 3'te de görüldüğü üzere AB-28 ülkesi yıllar itibariyle vergi adaletini sağlamaya yönelik önemli ilerleme göstermiştir. Çünkü 2006'da %50'lerde olan dolaylı vergiler 2013 yılına gelindiğinde yani 7 yıl gibi bir süre içerisinde neredeyse yarı yarıya azalarak %27'lere düşmüştür. Dolaysız vergiler ise %50'lerden %65'lere çıkmıştır.

Bir ülkede vergi yapısının nasıl olması gerektiğine ilişkin karar verilmesi hem ayrıntılı teknik çalışmaları, hem de ekonomik büyüme mi, daha büyük gelir dağılımı eşitliği mi arasında yapılacak güç bir politik tercihi, daha doğrusu bu iki unsurun sağlıklı ve akıllı bir dengesini bulmayı gerektirmektedir (Özdemir, 2009: 31).

**Tablo 4. Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı Vergilerin Yüzdelerdeki Değişimleri**

<b>Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye</b>	<b>1999 (%)</b>	<b>2008 (%)</b>	<b>2013 (%)</b>
<b>Türkiye</b>	53,6	65,6	69
<b>İngiltere</b>	36,8	37,1	46
<b>Almanya</b>	42,5	40,2	28
<b>İspanya</b>	34,2	33,8	27
<b>İtalya</b>	42,3	42,8	26
<b>Macaristan</b>	38,2	40,1	25
<b>Bulgaristan</b>	31,6	32,7	20

**Kaynak:** [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm), (Özdemir, 2009) ve <http://www.maliye.gov.tr> sitesinden yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

Ülkelerin daha hızlı bir şekilde kalkınması, toplumun refahının artırılması, sosyal barışın sağlanması ve korunması, diğer unsur ve tedbirlerle birlikte, adaletli bir vergi sistemine sahip olunmasıyla ve bunun iyi

bir şekilde uygulanabilmesiyle yakından ilgilidir (Güçlü, 2000: 43-44). Ayrıca AB ülkeleri ile Türkiye'yi karşılaştırdığımızda vergi ile ilgili veriler gelişmişlik düzeyleri ile ilgili de ipucu vermektedir.

Gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemleri, toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı sergilerken, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergiler ön plana çıkmaktadır (Türk, 1999: 206,220).

Türkiye ve seçilmiş AB ülkeleri vergi adaletini sağlama yolunda, vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin yüzde oranlarının karşılaştırmaları 1999, 2008 ve 2013 yılları için Tablo 4'teki gibidir. 2013 yılında Avrupa'da %27 olan dolaylı vergi oranı Türkiye'de %69 ile yüksek seviyeye ulaşmış görünüyor buna göre dolaylı vergiler AB'nin neredeyse 2,5 katına ulaşmaktadır. Tablo 4'te Türkiye'de dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içindeki oranının her yıl arttığı görülmektedir. Ancak AB ülkelerinde ise yıllar içerisinde dolaylı vergilerde ya çok az artış görülmekte ya da azalma meydana gelmiştir.

Türkiye'de dolaylı vergilerin %69 ile yüksek seviyeye ulaştığı 2013 yılında, İngiltere'de toplam vergiler içindeki dolaylı vergilerin payı %46 iken, Almanya'da bu oran %28 olarak gerçekleşmiştir. Macaristan'da %25 olan bu oran, Bulgaristan'da %20 seviyesinde. İtalya'da %26, İspanya'da ise %27'dir. Bu durumda açıkça görülmekte ki; vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının %69'lara gelmesi vergi adaletini ortadan kaldırmaktadır. Türkiye vergi adaleti açısından AB ülkelerinden oldukça geride kalmıştır.

Vergi dolandırıcılığı ve vergiden kaçınma, AB'ye üye devletlerin gelirlerini arttırma kapasitelerini sınırlamaktadır (European Commission, 2012: 2). Bu bağlamda devletler ciddi gelir kayıpları yaşamakta ve vergi sistemlerinin verimliliği ve adaleti de sarsılmaktadır (Acinoroğlu, 2013: 191).

“Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, bu ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez” şeklindeki yaygın görüşe göre Türkiye'nin vergi adaletinden her yıl biraz daha uzaklaştığı ifade edilebilir. Kayıt dışı ekonomiyle, dolaysız vergiler arasında doğrudan bir ilişki vardır. Hatta ülkedeki kayıt dışı ekonomi hangi



oranlardaysa, dolaylı vergilerdeki oranlar da aşağı yukarı bu seviyelerdedir (Demiral, 2007: 80). Türkiye’de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının %70’ i aşacağı öngörülmektedir. OECD ortalamalarının %30 civarında olduğu göz önüne alındığında durumun ciddiyeti ortaya çıkmaktadır. Bu durumun en önemli nedenlerinden biri; kayıt dışı ekonominin büyüklüğü olarak gösterilmektedir (Adalısoy, 2007: 77). İstatistik verilere bakıldığında bu durum açıkça görülmektedir. Bunun nedeni ise, ülke yöneticilerinin kayıt altına alamadıkları kısım kadar dolaylı vergilere başvurmaları ve tahsil edemedikleri vergiyi dolaylı vergilerle toplama yoluna gitmeleridir (Demiral, 2007: 80).

AB’de tahmini kayıt dışı ekonomi gayri safi yurtiçi hâsıla’nın (GSYH) yaklaşık beşte biridir. Bu durum vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorununun boyutlarının ortaya koyan önemli bir göstergesidir (European Commission, 2012: 2).

**Tablo 5. 2013 Yılı Türkiye ve Bazı AB Ülkeleri Kayıt Dışı Ekonominin GSYH İçindeki Payı**

2013 Yılı Türkiye ve Bazı AB Ülkeleri Kayıt Dışı Ekonominin GSYH İçindeki Payı			
<b>Bulgaristan</b>	%31,2	<b>Hırvatistan</b>	%28,4
<b>Romanya</b>	%28,4	<b>Litvanya</b>	%28
<b>Avusturya</b>	%7,5	<b>Lüksemburg</b>	%8
<b>Hollanda</b>	%9,1	<b>İngiltere</b>	%9,7
<b>Fransa</b>	%9,9	<b>Türkiye</b>	%26,5
<b>Almanya</b>	%13,2	<b>AB</b>	%18,4

**Kaynak:** Basın İlan Kurumu, <http://www.bik.gov.tr> sitesinden yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo 5’e göre kayıt dışı ekonomi açısından AB ülkeleri ile Türkiye kıyaslandığında, 2013 yılında, Avrupa ülkeleri arasında kayıt dışı

ekonominin GSYH içindeki payı en yüksek ülke %31,2 ile Bulgaristan olurken, bu ülkeyi sırasıyla %28,4'lük payla Romanya ve Hırvatistan, %28'le de Litvanya izlemektedir. Avrupa'da kayıt dışı ekonominin GSYH içindeki payının en düşük olduğu ülke ise %7,5 ile Avusturya'dır. Bu ülkeyi %8 ile Lüksemburg, %9,1 ile Hollanda, %9,7 ile İngiltere ve %9,9'la Fransa takip etmektedir. Türkiye ise 2013 'teki %26,5 'lik kayıt dışı ekonomi payı ile %18,4 olan AB ortalamasının %6,1 puan üzerinde yer almaktadır (http15). Bu durumda Türkiye, kayıt dışı ekonomi penceresinden bakıldığı zaman, vergi sistemindeki adalet açısından bazı AB ülkelerinden iyi durumda olmasına rağmen, AB ortalamasının gerisinde kalmaktadır.

Yukarıdaki verilere bakıldığında, Türkiye'de benzer ülkelerde olduğu gibi kayıt dışı iktisadi faaliyetlerin hacmi yüksektir. Bu tür bir yapıda gelir üzerinden vergi almak zorlaşmaktadır. Böylece dolaylı vergilerin ağırlıkta olması zorunlu hale gelmektedir (Önal ve Temelli, 2012: 50). Türkiye'de ödeme gücü ilkesine göre (vergileme anayasal bir ilke olmakla beraber), vergi hâsılatının giderek önemli bir kısmının tersine artan oranlı olarak dolaylı vergilerin oluşturması, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin de büyüklüğü, vergi sisteminin adaleti ile ilgili olumsuz bir tablo ortaya çıkarmaktadır (Yılmaz, 2006: 246-247). Kayıt dışılığın yaygınlığı toplumsal yozlaşmanın işareti de olmaktadır. Toplumsal refahın artması, adil gelir dağılımı yapılabilmesi, dengeli ekonomik büyümenin sağlanabilmesi için kayıt dışı ekonominin ivedilikle önlenmesi gerekmektedir (Kırkulak, 1999: 164).

## SONUÇ

Bir ülkede vergi sisteminin amacına uygun olması için verginin mali, ekonomik ve özellikle de sosyal fonksiyonunun adil bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bunun için de vergi türlerinin adil ve etkin bir yapıya kavuşturulması önemlidir. Adil bir vergileme oluşturulmadığı takdirde sadece mali açıdan değil, ekonomik ve en önemlisi sosyal açıdan da istenilen amaçlara ulaşılamamaktadır.

Adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi için geliştirilen iki kavram mevcuttur. Bunlar; faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesidir. Faydalanma ilkesine göre devletin sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanı, vatandaşların bu hizmetlerden elde edeceği fayda ile orantılı olmalıdır. Ödeme gücü ilkesine göre ise kamu hizmetleri için herhangi bir fayda beklemeden, kişi, kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üzerindeki kısımdan, vergi yüküne katlanması gerektiğidir.

Ödeme gücü ilkesi dâhilinde, adil bir vergileme sistemine ulaşmak için özellikle artan oranlılık, ayırma ilkesi ve en az geçim indirimi gibi teknikler kullanılması gerekmektedir. Bu teknikler, gerekli şekilde ve gerektiği kadar kullanılabilirliği zaman vergilemede adalet sağlanabilecektir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye ödeme gücü ilkesini ve vergileme tekniklerini benimsemiş bir ülkedir. Ancak bu tekniklerin uygulamaya yansımaları istenilen düzeyde olmadığı için, vergilemede adalet istenilen ölçüde başarılamamıştır.

Türk vergi sisteminin yapısını gelir, servet ve harcama-işlem üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olup, kişilerin gelirleri göz önüne alınarak hesaplandığı için dolaylı vergilere göre daha adildirler. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergiler olup, kişilere tüketim malları içinde hissettirilmeden ödetilmektedirler. Oranları da kişilere göre değişmemektedir. Ekmek, bu konuya uygun bir örnektir. Vergide adalet ilkesi, kişilerin vergiyi öderken gelir durumlarının dikkate alınmasını ve farklı oranlar uygulanıp vergi yükünden eşit oranda etkilenmelerini gerektirir.

Dolaysız vergilerin vergi sistemi içinde daha fazla paya sahip olması, vergi adaletini sağlamak açısından daha etkin bir yoldur. Bu nedenle vergi yapısında yoğunluğun dolaysız vergilerde olması, vergi adaletinin daha çok sağlandığını gösterir. Oysaki tersine artan oranlı bir yapıya sahip olan dolaylı vergiler, vergi adaletinin de tersine işlediğini gösterir.

Dengesiz bir vergi yükü sosyo-ekonomik yönden toplumlarda etkiler yaratır. Kişilerin vergi adaletine olan inancı yok olur ve vergide adalet algısı olumsuz yönde etkilenir. Uluslararası alanda da kişilerin rekabet gücünü etkiler. Uygulamaya bakıldığında, günümüz refah seviyesine ulaşmış devletlerin vergi yapılarında bu ayrıntıları görebilmek mümkündür.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal yapısını yansıtan vergi sistemi farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler ağırlıkta iken, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ağırlık göstermektedir. Tahsilinin kolay olması ve enflasyonu düşürmesi sebebiyle gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler tercih edilmektedir. Aynı zamanda bu ülkeler, yatırımları ülkeye çekme amacıyla dolaysız vergi oranlarını düşük tutmakta, kurumlara ve yüksek gelir gruplarına muafiyet ve istisnalar uygulamaktadırlar.

Genelde AB ortak vergi politikasında ve yatırımların başka ülkelere kaymasını önlemek amaçlanmıştır. Yani, vergi yükünün adil, dengeli ve eşit bir şekilde dağılmasını sağlamaya çalışılmaktadır. Türkiye'ye baktığımızda ise vergi oranlarının yüksekliği bakımından sınırda olduğumuz ortadadır.

Elde edilen rakamsal ifadeler sonucunda, Türkiye'de dolaylı vergiler %69, dolaysız vergiler %31 civarındadır. AB ülkelerinde dolaylı vergiler %27, dolaysız vergiler ise %65 civarındadır. Bir ülkede dolaylı vergilerin %70 civarlarında olması, vergi adaletinden giderek uzaklaşıldığını gösterir. Bu ifadeler ile somut bir hale gelen karşılaştırma gösterdi ki; Türkiye AB ülkelerine göre vergilemede adalet ilkesine oldukça uzaktır. Bunu gelişmişlik düzeyi ile bağdaştırmak gerekirse; Türkiye, AB'den vergileme açısından çok fazla geridedir. Ayrıca bu durum göstermektedir ki, Türkiye'de AB'dekinin tersine dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması;

vergide adaletsizliğe ve AB ile uyum açısından ileride sıkıntılara yol açacaktır.

Sonuç olarak; Türkiye’de vergi adaleti, başta vergi mevzuatı ve uygulaması açısından mükelleflerin devlete olan güven duygularını da sarsmayacak bir şekilde yeniden düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Toplumsal yapıya uygun vergi politikası belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Vergi bilinci geliştirilmesi, vergilemede adaletin var olduğu inancı kişilere kazandırılması gerekmektedir. Vergi oranlarını ödenebilir seviyelere çekmek, mükellefleri vergi kaçığına zorlayan uygulamalara son vermek açısından önemlidir. Vergi kaçakçılığının azaltılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalar artırılmalıdır. Ayrıca dolaylı-dolaysız vergi dengesini sağlama yolunda düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi yapısında yapılacak değişimler ile etkinlik, adalet ve büyüme üzerinde olumlu yansımalar hedeflenmelidir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. (1980). **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**. (3.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan Abdurrahman. (2011). **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, Abdurrahman. (2001). **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. (3.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akı, Erol. (1996). **Hukukun Temel Kavramları**, İzmir: Barış Yayınları.
- Aksoy, Şerafettin. (1991). **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C.C. (1995). **Optimal Devlet**, İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- Aktan C.C., Dileyici Dilek, Vural Tarık. (2006). **Vergi Ne Üzerinden Alınmalı? Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşrutiyet. Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Ay, Sema Ç. (2005). **Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Dış Ticaretinde Meydana Gelen Yapısal Değişmeler**. İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları.
- Batirel, Ömer F. (1979). **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**. (2. Baskı). İstanbul: Mert/Er Matbaası.
- Batirel, Ömer F. Tezel, A. (1976). **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**. İstanbul: M.Ü. Yayınları.
- Benlikol, S. Müftüoğlu, H. (1997). **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Bilici, N. (2006). **Vergi Hukuku**. (13.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Bilici, N. (2007). **Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri**. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bozkurt Enver. (2000). **Hukukun Temel Kavramları**. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Jason Clemens, Joel Emes, Patrick Basham and Dexter Samida, (2001). **Flat Tax Principles and Issues**, Fraser Institute Critical Issues Bulletin.
- Çağan, N. (1984). **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazanç Hukuk Yayınları.
- Devrim, Fevzi. (1998). **Kamu Maliyesine Giriş**, (3. Baskı), İzmir: DEÜ İİBF.
- Dikmen, O. (1980). **Maliye Dersleri**. İstanbul: Vatan Kitabevi.

- Dikmen, O. (1956). **Asgari Geçim İndirimi**. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Doğrusöz, B. (1997). **Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**. Antalya: XIII. Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu.
- Eckstein Otto, (1964). **Public Finance**, Prentice-Hall Inc., New Jersey. Englewood Cliffs.
- Edizdoğan, N. (2008). **Kamu Maliyesi**. (10.Baskı) Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. Özker N. (2003). **Türk Vergi Sistemi**. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. Çelikkaya A. (2012). **Vergilerin Ekonomik Analizi**. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Erdem, M. Şenyüz, D.Tatlıoğlu, İ. (2003). **Kamu Maliyesi**. (3.Basım) Bursa: Ekin Yayınları.
- Erginay, A. (1998). **Kamu Maliyesi**. (16.Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Fantorini, S. ve Üzeltürk H. (2001). **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**. İstanbul: İKV Yayınları.
- Gülçür T. (1980). **Vergi Harmonizasyonu ve İngiltere'de Vergi Sisteminin Durumu**, Ankara: DSİ Basım ve Foto Film İşletme Müdürlüğü Matbaası.
- Herekman, A. (1976). **Genel Vergi Teorisi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara: Kalite Matbaası.
- İşcan, M., Somuncuoğlu T. (2008). **Macaristan Yerinde Pazar Araştırması**, (1.Basım) Ankara: T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi.
- İrtenk, S. (1973). **Maliye**, (5. Baskı), İzmir: Sobe Matbaası.
- Kaneti, S. (1986/87). **Vergi Hukuku**, Yayın No:3434/698, İstanbul Üniversitesi Yayını.
- Kızılot, Ş. Kılıç C. Müderrisoğlu O. (2006). **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Yayın No: 273, 2.Baskı, Ankara: TİSK Yayınları.
- Kızılot Ş. Şenyüz D. Taş M. Dönmez R. (2007). **Vergi Hukuku**, Ankara:Yaklaşım Yayınları.
- Korkmaz E. (1982). **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İstanbul: Gür Ay Matbaası.
- Kurdaş K. (1970). **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma: Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri**. Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti. İstanbul: Çeltüt Matbaa.

- Laufenberger, H. (1967). Maliye'nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, (Çev. Hakkı Ülkmen), **Maliye Enstitüsü Yayınları**, No: 25.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, (1949). **Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları**, İstanbul: Ege Matbaası.
- Minarik, J.J. (1985). Making Tax Choices, Washington: Urban Institute Press.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B. (1973). **Public Finance In Theory and Practise**, Mcgraw Hill Book Company.
- Nadaroğlu, H. (1998). **Kamu Maliyesi Teorisi**. İstanbul: Beta Yayınları.
- Neumark F. (1948). **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İktisat Fakültesi Neşriyatı No. 9, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Öncel, M. Kumrulu, Çağan, A. Nami. (2002). **Vergi Hukuku**, (10.Baskı). Ankara:Turhan Kitabevi.
- Oksay S. Uyanık At. Acar O. (2005). **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü**, İstanbul: Tsrşb.
- Önal, Y. A. (2012). **Küresel Dönemde Vergileme 'Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar'**, İstanbul: Beta Yayınları.
- Öncel, M. Çağan, A. Kumrulu, N. (2002) **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz E. (2004). **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özer, İ. (1974). **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**. Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No. 1974-161, Ankara: Güneş Matbaacılık T. A. Ş.
- Özer, İ. (1977). **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Doğan Basım Evi.
- Özalp F. (1976). **Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğuna Katılmasının Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**. Bilim Raporu. İstanbul: H.U.K.
- Özbudun, E. (2009). **Türk Anayasa Hukuku**. (10.Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özcan, Mehmet T. (2008). **Modern Toplum ve Hukuk Devleti**. İstanbul: XII. LevhaYayınları.
- Özsoylu, A.F. (1996). **Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi**. İstanbul: Bağlam Yayınları.



- Pazarıcı, H. (1994). **Uluslararası Hukuk Dersleri**, (I.Kitap, 4.Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2004). **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Suer, M. Ziya. (1999). **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**. Ankara: İstanbul Sanayi Odası ve Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları.
- Şahin, M. Özenç, Ç. (2008). **Türkiye’de Mali Stabilizatörlerin Etkinliği**, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şener, O. (2009). **Kamu Ekonomisi: Teori ve Uygulamada**. (10.Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Şener, O. (1995). **Kişisel Gelir Vergisi, Kamu Ekonomisi**, Eskişehir Açık Öğretim Fakültesi Yayını.
- Şener, O. (2010). **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şimsek, V.A., Tolu A. (2002). **Katma Değer Vergisinde İndirim**. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Türk, İ. (1999). **Kamu Maliyesi**. (3.Baskı), Ankara: Turhan Kitapevi.
- Turhan, S. (1998). **Vergi Teorisi ve Politikası**. (6.Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tuncer, S. (2006). **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Cilt II, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Türkay, İ. 2008 **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**, Yayın No: 57, Ankara: Ankara SMMM Odası
- Ülger, İ. K. (2003). **Avrupa Birliği Ansiklopedisi**, İstanbul: Turcab Yayınları.
- Weber, Max. (2006). **Sosyoloji Yazıları**. (8.Baskı). Çeviri: Taha Parla. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Yasa M. (1956). **Modern Sosyal Siyasetin Bir Vasıtası Olarak Vergi**. (8.Kitap). İstanbul: Sosyal Siyaset Konferansları.
- Yüce, M. Yücel, R. (2006). **Ab’ Ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması, Ab Yolunda Türkiye Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası**, (Ed. Mehmet Dikkaya). Bursa: Alfa Aktüel.

### Sürelî Yayınlar

- Acinörođlu, Serkan. (2013). Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:379, s. 187-192.
- Akalın, Güneri. (1993). Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:147, s. 13-30.
- Akdeniz, G. (1969). Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti. Maliye Enstitüsü Konferansları, **İstanbul Üniversitesi Yayınları**, İstanbul, Sayı: IX, s. 52-58.
- Akdoğan, A. (1980). Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, **Ankara Üniversitesi İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları**, Sayı:137, s. 7-72.
- Aksoy, A. Serdar ve Mehmet Çiftçi. (2005) . Türk Vergi Sisteminin Avrupa Vergi Sistemine Uyumu". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.202, Temmuz, s. 7-17.
- Aliefendioğlu, Y. (1984). Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 33, Mayıs, s. 3-24.
- Altuğ, O. (1999). Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:15, s. 257-276.
- Arıkan, Z. (2005). Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, Nisan, s. 16-160.
- Ayaz G. (2005). İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 289, Eylül, s. 63-65.
- Aydın, F. (1996). Amerika Birleşik Devletlerinde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 4, Temmuz, s. 1-19.
- Bozkurt, Batuhan L. (2006). Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi. **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak–Haziran, s. 91-92
- Bulut, R. (1998). Vergi Düzenlemelerinin Gelir Dağılımı ve Adalet Etkisi. **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 9, Eylül, s. 2-3.
- Çakan, E. (1992). Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması. **Maliye Dergisi**, Sayı: 107, Mart-Nisan, s. 16.
- Demircan, Esra S. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık, s. 97-116.

- Durmuş M. (2004). Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri. **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12. Sayı:135, Mart, s. 196-223.
- Gök A. (2010). OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Yüğü, **E-Yaklaşım**, Eylül, Sayı:213, s. 3.
- Gök M. Biyan Ö. Akar S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: xxxiv, Sayı: I, s. 273-289.
- Güçlü S. (2000). Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 145, s. 43-44.
- Kulu B. (2000). Dolaylı Vergilerin Teorisi ve Uygulamasına İlişkin Hususlar, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 92, Ağustos, s. 79-84.
- Khalilzadeh J. Shirazi & Anwar Shah, (Çev: Ersan Öz), (2002). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, **Vergi Dünyası**, Sayı: 248, Nisan, s. 135-140.
- Kırkulak, B. (1999). Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Vergilendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelir Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 132, s. 160-164.
- Kelecioğlu, Aykut M. (2001). Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olay. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 101, Mayıs, s. 190-194.
- Mutlu A., Çelen M., (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, **TUSİAD**, Ekim, Yayın No: TUSİAD-T/2012-10/532, s. 20-50.
- Öner, E. (1993). Türkiye’de Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1-2, s. 129-138.
- Özbudun, E. (1992). Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa, **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, Ankara 28-29 Mayıs, s. 1-9.
- Özcan, Mehmet T. (2012). Vergilendirme, Politika ve Hukuk. Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed. F. Yenisey, G. Güneş ve Z. E. Şirin, **Levha Yayınları**, Cilt: IIX. s. 59-80.
- Özdemir B. (2009), Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, s. 22-29.
- Sarılı, Mustafa A. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, s. 32-49.

- Susam, N. Oktayer N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21. Sayı: 2, s. 105-125.
- Şakar, Ayşe Y. (2007). Serbest Bölgelerde Özel İletişim Vergisi Uygulanabilir Mi?, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 180, s. 236-239.
- Tanzi Vito, Howell Zee. (2005). Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Vergi Politikası. **Vergi Sorunları Dergisi**, (Çeviren: Halil Bağdınlı), Sayı: 205, Ekim, s. 20-25.
- Tavşancı, A. (2005). Türk Vergi Sisteminin Avrupa Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:196, Ocak s. 222-237.
- Topuzkamış, E. (2013). Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2012, s. 103-131.
- Tunçer, M. ve Sarıkaya M. (2003). AB Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerine, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177 s. 177-186.
- Ulutaş, A. (2004). Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları. **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 42, Haziran-Ağustos, s. 11-12.
- Yılmaz, Gülay, A. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını**, s.174-216.
- Yılmaz, Gülay. (2006). Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXI, Sayı 1, s. 239-268.

## Tezler

- Adalısoy, Özlem. (2007). **Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Denizli.
- Alıcı, Yusuf. (2002). **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Niğde.
- Arıcı, Fürgan. (2007). **Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Sakarya.

- Arslan, Aynur. (2011). **Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Manisa.
- Arslan, Mehmet. (2005). **Dolaylı Vergiler ve Türkiye'nin AB'ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Çalışmaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Denizli.
- Ata, Ahmet Yılmaz. (2001). **Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Ayas, Işıl. (2010). **Düz Oranlı Gelir Vergisinin Tanıtımı ve Artan Oranlı Gelir Vergisiyle İlgili Sorunlar**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Sakarya.
- Baş, Hakan. (2011). **Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı, Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Baykul, Aylin. (2008). **Dolaysız Vergilerin AB'de ve Türkiye'de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- Bayramiç, Mehmet Hakan. (2006). **Türkiye'de Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- Çelik, Gündüz. (2010). **Avrupa Birliği'nde Kurumların Vergilendirilmesi ve Üyelik Sürecinde Türkiye'nin Uyum Çalışmaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir.
- Çetinkol, Göksel. (2013). **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir.
- Demiral, Baycan. (2007). **Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği ile Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- Deniz, Ahmet S. (2014). **2001 Krizi Sonrasında Dolaysız Vergilerin Türkiye'deki Yeri, Seçilmiş Bazı OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.

- Eminer, Fehiman. (1996). **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Maliye Teorisi ABD**, İstanbul.
- Esener, Selçuk Çağrı. (2005). **Emlak Vergilerinin Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Gökçe, Cihan. (2006). **Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı Ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- Gürdal, T. (1994). **Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Hajdar Eda Ajhan. (2006). **Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyum ve Türkiye'nin Etkileşimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa.
- Işık, Serkan. (2008). **Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi : Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Çanakkale.
- İşbilir, Şener. (2008). **Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Edirne.
- Kanlı, Murat. (2007). **Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- Karcı, Muammer. (2010). **Türkiye ve Avrupa Birliği Nezdinde Kurumlar Vergisi'nin Uyumlaştırılması ve Uygulanması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** İstanbul.
- Kort, Yeliz. (2011). **Dolaylı Vergiler Yönünden AB Mevzuatına Uyumun Sağlanmasının Türk Vergilendirme Politikası Üzerine Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Kukuş, Bayram Ali. (2010). **Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi ile Uyumlaştırılması** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.

- Mercan, Saygın. (2006). **Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- Öztürk, Ahmet. (2010). **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir.
- Selek, Aylin. (2008). **Dolaylı Vergiler Bağlamında, AB’de ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- Sin, Sevil. (1996). **Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Dolaylı Vergiler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa.
- Topal, Mehmet Hanefi. (2011). **Refah Devletine Yönelik Tutumlar ve Vergi Adaleti Algısı Türkiye Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Trabzon.
- Tutkun, Cengiz. (2003). **Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Trabzon.
- Türkkan, Arzu. (2007). **Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) **Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Sakarya.
- Uyar, Levent. (2013). **Dolaylı Vergilerin İşletmede Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulamaya Yönelik Öneriler**. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

### **Elektronik Adresler**

- (http1), Vergi Dünyası. (2009 Ekim), Sayı. 338 [Http://www.Vergidunyasi.Com.Tr/Dergiler.Php?id=5497](http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.Php?id=5497), (27.03.2015).
- (http2), Pınar, Abuzer. (2004 Kasım). Vergileri Kim Ödüyor ve Kamu Harcamalarından Kimler Yararlanıyor? [Http://www.Tesev.Org.Tr/Rapor\\_Kasim.Pdf](http://www.tesev.org.tr/Rapor_Kasim.Pdf), (5.4.2014).
- (http3), Durmuş, Mustafa. (2013 Aralık). Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2014 Bütçesi üzerine bir değerlendirme, <http://www.bts.org.tr/index.php/component/k2/item/930-2014-b%C3%BCt%C3%A7esi-%C3%BCzerine-bir-de%C4%9Ferlendirme-%E2%80%93-mustafa-durmu%C5%9F.html>, (14.04.2015).

- (http4), Kocaeli Ticaret Odası, Türkiye Vergi Sistemleri, [Http://Www.Koto.Org.Tr/Files/AbTurkiye\\_Vergi\\_Sistemleri.Pdf](Http://Www.Koto.Org.Tr/Files/AbTurkiye_Vergi_Sistemleri.Pdf), (05.04.2014).
- (http5), Ferhatoğlu, Emrah. (2006 Haziran). Sayı: 298 *Vergi Dünyası*, Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları Ve Başarısı, <Http://Www.Vergidunyasi.Com.Tr/Kobi/Makale.Asp?Id=4252>, (12.03.2014).
- (http6), Kulu, M. B. (2002 Mart). Sayı:247, AB'de KDV Oranlarına İlişkin Düzenlemeler ve KDV Oranlarımızın Bu Prensipler Bağlamında İrdelenmesi, Vergi Dünyası, <Http://Www.Eksenymm.Com.Tr/Index.Php?Do=Bulletins&Action=Detail&Id=174>, (07.04.2014).
- (http7),(2008),[Http://Ec.Europa.Eu/Taxation\\_Customs/Taxinv/Getcontents.Do?Mode=Normal&Kw1=Checked&Kw2=-&Kw3=&Coll=Verity\\_At++Personal+Income+Tax+-+Assessed+Income](Http://Ec.Europa.Eu/Taxation_Customs/Taxinv/Getcontents.Do?Mode=Normal&Kw1=Checked&Kw2=-&Kw3=&Coll=Verity_At++Personal+Income+Tax+-+Assessed+Income), (02.05.2014).
- (http8), H. Pander Ra, (2003), Tax Auditing In The Czech Republic, J.A.M. Berkien, Taxtext, Voorschoten(Çev.), <Http://Cds.Mfcr.Cz/Cps/Rde/Xbcr/Sid3ea9846ba34d7393/Cds/Czechrepublic.Pdf>, (11.03.2014).
- (http9), T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı, 18.07.2011, <Www.Abgs.Gov.Tr> , (12.03.2014).
- (http10), (2007). Taxation In Slovenia, Republic Of Slovenia Ministry Of Finance, [Http://Www.Mf.Gov.Si/Angl/Dav\\_Car/Taxation.Htm](Http://Www.Mf.Gov.Si/Angl/Dav_Car/Taxation.Htm), (14.03.2014).
- (http11), Büyükbalkan, Uğur. AB Vergi Sistemi ve Türkiye Uygulamaları, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/0341UgurBuyukbalkan.doc>, (14.04.2015).
- (http12), Aykar Özkan ve Burak Ömer Faruk Avrupa Birliğindeki KDV Oranları Açısından Türkiye'nin AB Müktesebatına Olan Uyumu (2011.22.Eylül) [Http://Www.Alomaliye.Com/2011/Ozkan\\_Aykar\\_Avrupa\\_Birligindeki\\_Kdv.Htm](Http://Www.Alomaliye.Com/2011/Ozkan_Aykar_Avrupa_Birligindeki_Kdv.Htm), (12.03.2014).
- (http13), Avrupa Komisyonu (D), (2011 Temmuz), <Http://Www.Abgs.Gov.Tr>, (12.03.2014).
- (http14), <http://tr.tradingeconomics.com> , (01.04.2015).
- (http15), <http://www.bik.gov.tr/kayit-disi-ekonomi-geriledi-haberi-75507/>, (12.05.2015).
- (http16), [www.revenue.ie](http://www.revenue.ie), (10.03.2014).



- (http17), <http://www.amsterdamda.com/> , (05.05.2015).
- (http18),[http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/slovakia/index\\_en.htm](http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/slovakia/index_en.htm) . (05.05.2015).
- (http19),<http://www.danimarkakultur.com/danimarka-egitim/danimarka-yasam-ve-calisma/danimarkada-vergi-sistemi/> . (21.08.2015).
- (http20),<http://www.ekonomi.gov.tr/>, Hırvatistan, Vergi Oranları, (10.09.2015).
- (http21), Aras Uygur, Dünyadan Vergi Haberleri, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2007&publicationId=66666632](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2007&publicationId=66666632), (13.09.2015).
- (http22), Gelir İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği Müdürlüğü, Vergilendirme Bülteni 2012/2, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf>, (13.09.2015).
- Avrupa Birliği, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm), (17.03.2014).
- European Commission, (2012 December 6) "Clamping Down On Tax Evasion And Avoidance: Commission Presents The Way Forward" Press Release, IP-12-1325, Brussels, , [http://europa.eu/rapid/press-release IP-12-1325\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release IP-12-1325_en.htm), (12.05.2015).
- DPT Genel Devlet İstatistikleri, <http://www.dpt.gov.tr>, (17.03.2014).
- Kalaycıoğlu, Ş. (2003), "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması", [http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s\\_kalay.doc](http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s_kalay.doc) , (10.09.2013).
- Koç K. (1987) Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirlerine Yakınlaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", Vergi Dünyası, Sayı:72, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=624>, (08.03.2014).
- OECD, <http://www.oecd.org/>, (12.03.2014).
- T.C. Başbakanlık Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/>,(17.03.2014).
- T.C. Maliye Bakanlığı, <http://www.maliye.gov.tr>, (17.03.2014).
- TBMM, (2006 Kasım 28). Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1346m.htm>, (12.05.2015).

TÜSİAD, (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, [http://www.tusiad.org.tr/\\_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf](http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf), (26.08.2015).