

**T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**RASYONEL VERGİLEME İLKELERİ  
VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Mehtap DOĞRU BİNOKAY**

**Danışman  
Doç.Dr.Filiz GİRAY**

**BURSA 2010**



T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... Anabilim/Anasanat Dalı,  
..... Bilim Dalı'nda ..... numaralı  
.....'nın hazırladığı “.....  
.....” konulu  
..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma  
sınavı, ...../...../ 20.... günü ..... - .....saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda  
adayın tezinin/çalışmasının .....(başarılı/başarısız) olduğuna  
.....(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

...../...../ 20....

## ÖZET

Yazar : Mehtap DOĞRU BİNOKAY  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Anabilim Dalı : Maliye  
Bilim Dalı : Mali Hukuk  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : VIII +139  
Mezuniyet Tarihi : .... /.... / 2010  
Tez Danışman(lar)ı : Doç.Dr. Filiz GİRAY

### RASYONEL VERGİLEME İLKELERİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Vergileme alanının temel konularından biri vergileme ilkeleridir. Vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalar maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Vergilemeden beklenen ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi ve verginin optimal şekilde tahsili etkin vergileme ilkelerine bağlıdır. Bu çalışmada rasyonel vergileme ilkelerinin tam olarak Türk Vergi Sisteminde uygulanabilirliği araştırılmaktadır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada vergileme ilkelerinin oluşumundan günümüze kadar geçen süreçte, hangi niteliklerde oldukları, vergilemenin amaçları ile rasyonel vergileme ilkeleri ve ilgili yaklaşımlar üzerinde durulmuştur. Ayrıca, vergileme ilkeleri tanımlanmış, küresel gelişmeler çerçevesinde vergileme ilkeleri irdelenmiş, vergileme ilkelerinin tarihsel gelişimi ve vergileme ilkelerinin tasnifi yapılmıştır. İkinci bölümde; Anayasa, Anayasa mahkemesi ve vergi hukukunda yer alan vergileme ilkeleri açıklanmıştır. Gelir ve kurumlar Vergileri açısından vergileme ilkelerinin geçerliliği analiz edilmiştir. Türk Vergi Sistemin sorunlarının vergileme ilkeleri üzerinde yarattığı etkiler anlatılmaktadır. Rasyonel vergileme ilkelerinin Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirme yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise, elde edilen sonuçlara dayalı olarak konuyla ilgili çözüm önerileri belirtilmiştir.

#### Anahtar Sözcükler

Rasyonel Vergileme

Vergileme Adalet

Vergileme Sorunları

Türkiye'de Vergileme  
İlkeleri

## ABSTRACT

### ABSTRACT

Yazar : Mehtap DOĞRU BİNOKAY  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Anabilim Dalı : Maliye  
Bilim Dalı : Mali Hukuk  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : VIII +139  
Mezuniyet Tarihi : .... /.... / 2010  
Tez Danışmanı : Doç.Dr.Filiz GİRAY

### RATIONAL TAXATION PRINCIPLES AND THE APPLICABILITY IN TURKEY

The main subject of taxation area is taxation principles. The studies on taxation principles have extended up to arising of public finance science. Having been realized economic, financial and social aims that are expected from taxation and collected tax optimally is dependent on effective taxation principles. In this study, it is researched whether rational taxation principles can be perfectly implied in Turkish Tax System or not.

This study composing of two section, detailed examines the principles of rational taxation in duration from beginning to present and tried to find out the principles and conditions for ideal and rational taxation to be used and applicable in Turkey.

In this study which includes three sections, it is focused on purposes of taxation, rational taxation and related approaches was discussed. Also, taxation principles were described and studied under frame of the global developments and taxation principles were classified in terms of historical perspectives. In the second section, it is explained taxation principles which take place in constitution, constitutional court and tax law. The validity of taxation principles is analyzed from point view of personal income tax and corporate tax. The effects of Turkish Tax System on taxation principles explain in this section. It is assessed the applicable of rational taxation principles for Turkey. In the result section analytical solutions recommendations on this subject were declared.

### Key Words

Taxation Principle    Equity in Taxation    Taxation Problems    Taxation Principles in Turkey

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın birinci bölümünde; vergilemenin amaçları ile rasyonel vergileme ilkeleri ve ilgili yaklaşımlar ele alınmıştır. Vergilemenin amaçlarının nitelikleri belirtilmiş, bu amaçlarda sapma yaratan faktörler belirtilmiştir. Vergileme ilkeleri tanımlanmış, tarihsel gelişimi açıklanmıştır. Vergileme ilkeleri tasnif edilmiş, küresel gelişmeler çerçevesinde vergileme ilkeleri irdelenmiştir.

İkinci bölümde; vergi hukukunda vergileme ilkeleri ve rasyonel vergileme ilkelerinin Türkiye’de uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Anayasada belirlenen ve belirlenmeyerek yer almayan vergi hukuku ilkeleri açıklanmıştır. Türk Vergi Sistemi’nin sorunları anlatılmış, bu çerçevede vergileme ilkelerinin uygulanabilirliği incelenmiştir. Çalışmamda emeğini, sabrını ve yardımlarını benden hiç esirgemeyen değerli danışmanım “Doç. Dr. Filiz GİRAY” ‘a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bu konuda bana önemli katkıları olan kardeşim “Aysel AKSÖZ” ‘e ve babam “Mustafa DOĞRU” ‘ya da teşekkür ederim.

Son olarak evde bana çalışmalarım sırasında destek olan, bana manevi güç veren eşim “Sinan BİNOKAY”, kızım “Damla” ve oğlum “Atakan” ‘a teşekkür eder, sevgilerimi sunarım.

Mehtap Doğru BİNOKAY

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ .....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLEMENİN AMAÇLARI İLE RASYONEL VERGİLEME İLKELERİ VE İLGİLİ YAKLAŞIMLAR

#### 1- VERGİLEMENİN AMAÇLARI

1.1. Mali Amaçlar.....	4
1.2 Ekonomik Amaç.....	6
1 2.1 Ekonomide İstikrar Sağlama Amacı.....	6
1.2.1.1 Ekonomideki Deflasyonist Eğilimlere Karşı Koymak.....	6
1.2.1.2 Ekonomideki Enflasyonist Eğilimlere Karşı Koymak.....	7
1.2.1.3 Tam İstihdamın Korunması.....	8
1.2.2 İktisadi Kalkınmayı ve Büyümeyi Gerçekleştirme Amacı.....	8
1.3 Sosyal Amaçlar.....	10
1.4 Diğer Amaçlar.....	13
2- VERGİLEME AMAÇLARINDA SAPMA YARATAN FAKTÖRLER.....	13
2.1 Siyasal Faktörler.....	13
2.2 Ekonomik Faktörler.....	15
2.3 Sosyal Faktörler.....	16
3-VERGİLEME İLKELERİ.....	17
3.1 Vergileme İlkelerinin Tanımı.....	17
3.2 Rasyonel Vergi Sisteminde Vergileme İlkelerinin Özellikleri.....	18
3.2.1 Verginin Tarhı Bakımından İktisadilik.....	20
3.2.2 Verginin Tahsili Bakımından İktisadilik.....	21
3.2.3.Yük Hafifletilmesi.....	21

3.2.4 Tarafsızlık.....	21
3.2.5 Konjonktür Politikası Bakımından Etkinlik.....	22
3.2.6 Dağılım Politikası.Bakımından Etkinlik.....	22
3.2.7 Özel Sahaya Özen.....	23
3.2.8 İç Yeknesaklık.....	23
4-VERGİLEME İLKELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	24
4.1 İbni Haldun'un Vergileme İlkeleri .....	26
4.2 Adam Smith'in Vergileme İlkeleri.....	27
4.3 Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri.....	28
4.4 Haller'in Vergileme İlkeleri .....	28
5-VERGİLEME İLKELERİNİN TASNİFİ.....	29
5.1 Mali Vergileme İlkeleri.....	30
5.1.1 Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi.....	30
5.1.2 Vergilemede Esneklik İlkesi.....	32
5.2 İktisadi Vergileme İlkeleri.....	33
5.2.1 Vergilemede Tarafsızlık İlkesi.....	33
5.2.1 Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi.....	34
5.3 Sosyal Vergileme İlkeleri.....	34
5.3.1 Vergilemede Adalet İlkesi.....	35
5.3.2 Vergilemede Genellik İlkesi.....	37
5.3.3 Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	40
5.3.4 Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi.....	42
5.3.4.1 En Az Geçim İndirimi.....	43
5.3.4.2 Ayırma Kuramı.....	45
5.3.4.3 Artan Oranlılık.....	47
5.3.5 Vergilemede Fayda (İstifade) İlkesi.....	49
5.4 İdari Vergileme İlkeleri.....	50
5.4.1 Vergilemede Belirlilik İlkesi.....	51
5.4.2 Vergilemede Tasarruf İlkesi.....	52
5.4.3 Vergilemede Kolaylık İlkesi.....	52
5.4.4 Vergilemede Açıklık İlkesi.....	53
5.4.5 Vergilemede Kanunilik İlkesi.....	53
5.4.6 Vergilemede İstikrarlılık İlkesi.....	55
5.4.7 Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistematik Bütünlüğü İlkesi.....	57
5.4.8 Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi.....	58
6- KÜRESELLEŞME SONUCU VERGİLEME ALANINDA ORTAYA ÇIKAN KAVRAMLAR VE VERGİLEME İLKELERİ.....	58



6.1 Kavramlar.....	58
6.1.1 Vergi Rekabeti.....	59
6.1.2 Vergi Cennetleri.....	62
6.1.3 Tobin Vergisi.....	63
6.2 Vergileme İlkeleri.....	64
6.2.1 Vergilemede Uluslararası Uyum.....	64
6.2.2 Vergilemede Uluslararası Rekabete Dayanıklılık.....	65
6.2.3 Vergilemede Saydamlık.....	68
6.2.4 Vergilemenin Kamu Borçları İçin Güvenilir Bir Teminat Teşkil Etmesi.....	62

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE RASYONEL VERGİLEME İLKELERİ

1. HUKUK SİSTEMİMİZ AÇISINDAN VERGİLEME İLKELERİ.....	69
1.1 Anayasada Belirlenen Vergileme İlkeleri.....	69
1.1.1 Verginin Kamu Giderlerini Karşılama İçin Alınması İlkesi.....	72
1.1.2 Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi.....	73
1.1.3 Verginin Ödeme Gücüne Göre Alınması İlkesi.....	75
1.1.4 Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	78
1.1.5 Verginin Kanuniliği İlkesi.....	78
1.1.6 Vergi Yükümlülüklerinin Geriye Yürümezliği (Vergide Hukuki Güvenlik) İlkesi.....	82
1.1.7 Verginin Parasal Yükümlülük Olması İlkesi.....	85
1.1.8 Verginin Karşılıksız Olması İlkesi.....	85
1.2 Anayasada Belirlenmeyen Ancak Anayasa Mahkemesinin Yargılama Kriterleri İçinde Yer Alan Vergileme İlkeleri.....	85
1.3 Vergi Kanunlarında Yer Alan Vergileme İlkeleri .....	86
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLENDİRME İLKELERİNİN UYGULANMASI.....	86
2.1 Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesinde Vergilendirme İlkeleri .....	87
2.1.1 Ticari Kazançların Vergilendirilmesi.....	88
2.1.2 Zirai Kazançların Vergilendirilmesi.....	89
2.1.3 Ücretlerin Vergilendirilmesi.....	90
2.1.4 Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi.....	92
2.1.5 Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi.....	93

2.2. Vergi Oranları Açısından Vergilendirme İlkeleri.....	93
2.3. Tam ve Dar Mükellef Açısından Vergilendirme İlkeleri.....	94
2.4. Vergi Teşvikleri Açısından Vergilendirme İlkeleri.....	95
<b>3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN SORUNLARININ VERGİLEME İLKELERİ ÜZERİNE</b>	
<b>ETKİLERİ.....</b>	<b>95</b>
3.1 Türk Vergi Mevzuatının Yapısı.....	95
3.2 Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü.....	101
3.3 Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Yüksekliği .....	103
3.4 Vergi Yargısı Suç ve Cezalarına İlişkin Sorunlar.....	106
3.5 Mükellef Hakları İhlal Edilmiş ve Yasal Güvenceye Bağlanamamış Olması.....	107
3.6 Yatay ve Dikey Adaletin Ortadan Kalkması.....	109
3.7 İstikrarlı ve Üzerinde Uzlaşmış Bir Vergi Teşvik Sistemi Oluşturulamaması.....	110
3.8 Vergi Sistemimizde Vergi Kaçakçılığının Yüksekliği.....	111
3.9 Vergi Düzenlemeleri Yapılırken Mükellefler ve Sorumlular Üzerinde Yaratacağı	
Maliyetler Göz Önünde Bulundurulmaması.....	112
3.10 Yerel Düzeyde Vergilendirme İhmal Edilmesi.....	112
3.11 Kamu Yönetimi ve Kamu Harcamalarının Etkinsizliği Vergiye Karşı Direnci Artması .....	112
3.12 Vergi İstatistikleri Yetersizdir.....	113
3.13 Uygulayıcıların Yetersizliği.....	113
3.14 Gelir Yönetimi ve Denetim Birimleri Ayrılmaması.....	114
3.15 Stopaj Yönteminin Yaygınlığı.....	114
<b>4. RASYONEL VERGİLENDİRME İLKELERİNİN TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİNE</b>	
<b>İLİŞKİN DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>115</b>
SONUÇ.....	126
KAYNAKLAR.....	130
ÖZGEÇMİŞ.....	140

## I. GİRİŞ

Devletin siyasi felsefesi ve iktisadi sistemi ne olursa olsun, içerisinde bulunduğu dönemin zorunlu kıldığı fonksiyonları ifa edebilmesi ve istenen sosyo-ekonomik hedeflere ulaşabilmesi öncelikle verimli, adil, istikrarlı ve devamlı bir gelir kaynağının mevcudiyetine bağlıdır. Bu özelliklere sahip yegane kaynak ise vergilerdir. Devletin vergiyi optimum şekilde tahsil edebilmesi ve işlevsel bir vergi sistemi oluşturması ile mümkündür. Böyle bir vergi sisteminin oluşturulması ise, büyük ölçüde vergileme ilkelerine bağlıdır.

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade eder. Bir başka ifade ile münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir.

Vergileme ilkeleri; zamana ve toplumdaki topluma göre farklı olarak yorumlamakla birlikte, olması gereken vergi sisteminin prensiplerini içermesi nedeniyle sürekli olarak önemini koruyan ve günümüze maliye ilmi içinde kapsamlı olarak incelenen bir alan olmuştur. Çünkü beklentileri karşılayan ülke kalkınmasına katkı sağlayan bir vergi sistemi rasyonel vergi ilkelerinin tam olarak uygulanmasını gerektirir. Bir vergi sisteminin analiz edilmesinde, aksayan yönlerinin tespitinde ve vergi mevzuatının yenileme çalışmaları sırasında, öncelikle vergileme ilkelerinin bilinmesi ve ilkeler doğrultusunda değerlendirmelerin yapılması sağlıklı kararlar vermek açısından çok önemlidir.

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi ülkemizde de adil olmayan vergi yükü dağılımı ve etkinsiz vergi tahsilatı gibi birtakım sorunlar mevcuttur. Dolayısıyla rasyonel vergileme ilkeleri ülkemiz açısından oldukça önemli bir konudur. Bu çalışmada rasyonel vergileme ilkelerinin tam olarak Türk Vergi Sisteminde uygulanabilirliği araştırmaktadır. Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde vergileme ilkelerinin teorik perspektifleri, tarihsel süreç içinde

gerçekleşen değişimler açıklanmaktadır. Temel vergileme ilkeleri türleri ve her birinin vergi sistemindeki işlevleri açıklanmaktadır. İkinci bölümde, Türkiye'deki vergileme ilkeleri dört alt başlık çerçevesinde incelenmektedir. Bu bölümde öncelikle Anayasa, Anayasa Mahkemesi Kararları ve vergi kanunları kapsamında hukuk sistemimizdeki mevcut vergileme ilkeleri anlatılmaktadır. Türk Vergi Sistemindeki vergileme uygulamaları temel vergi türü olan gelir ve kurumlar vergisi örnekleri analiz edilmektedir. Türk Vergi Sistemin sorunlarının vergileme ilkeleri üzerinde yarattığı etkiler anlatılmaktadır. vergi hukuku ve Anayasal düzenlemeler çerçevesinde anlatıldıktan sonra Türk Vergi Sistemi rasyonel vergileme ilkeleri bağlamında değerlendirilmektedir. Sonuç bölümünde ise, elde edilen bulgulara dayanarak rasyonel vergi sisteminin uygulanabilmesinin değerlendirilmesi yapılarak alınması gereken önlemler belirtilmektedir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİLEMENİN AMAÇLARI İLE RASYONEL VERGİLEME İLKELERİ VE İLGİLİ YAKLAŞIMLAR**

Bu bölümde rasyonel vergileme ilkelerinin mali literatürde yerini belirlemek üzere vergilemenin amaçları öncelikle açıklanmaktadır. Verginin mali amaçlarının gerçekleştirilmesi büyük ölçüde vergileme ilkelerine bağlıdır. Daha sonra rasyonel vergileme ilkeleri ve bu alanda geliştirilen yaklaşımlara yer verilmektedir.

#### **1. VERGİNİN AMAÇLARI**

Vergi, kamu otoritesi olan devletin temel gelir kaynağıdır. Devlet vergi toplarken sadece gelir amaçlı hareket etmez. Mali (fiskal) amacın dışında, sosyal ve iktisadi amaçlar başta olmak üzere farklı gayeler de güder. Vergilemenin amaçları, devlet görev ve işlevlerinin gelişimine paralel bir seyir izlemiştir. Klasik iktisatçılar, devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini düşünmüşlerdir. Her arzın kendi talebini yaratacağı ve bu nedenle devletin ekonomiye minimum düzeyde müdahalede bulunması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede vergilerin de tarafsız ve sadece kamu giderlerini karşılamak amacıyla yönelik olması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. 1929 Ekonomik Buhranı ile birlikte, devletin ekonomiye müdahale etmesinin yerinde olduğu görüşü egemen olmaya başlamıştır. İngiliz iktisatçı John M. Keynes, hükümetlerin vergileme ve kamu harcamaları yoluyla ekonomiyi durgunluktan kurtarabileceğini belirtmiştir. Modern maliyecileri görüşünü ifade eden bu görüş verginin tanımına bir yenilik getirmiştir. Bu da

verginin sadece mali amaçla alınmadığıdır.<sup>1</sup> Vergilerin kamu harcamalarının finansmanı yani mali amaç yanında, fiyat istikrarı ve tam istihdam sağlanması gibi amaçlarla kullanılması gündeme gelmiştir. Günümüzde ise, vergilerin amaçları çok daha çeşitlenmiştir.<sup>2</sup> Kamu maliyesi, sadece vergi ve harcamaların etkilerini değil aynı zamanda bunların ne olması gerektiğini de analiz etmektedir.<sup>3</sup>

### 1.1 Mali Amaçlar

Vergilemenin en eski ve geleneksel amacı, devlete kamu harcamalarını karşılayacak kaynağı temin etmektir. Vergiler hazineye bol, yeterli ve sağlam kaynak sağladığı ölçüde mali amacına ulaşmış olur. Bir vergi sisteminin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir. Bu nedenle, bir vergi sisteminin özellikle kamu giderlerinin daha hızlı arttığı gelişmekte olan ülkelerde milli gelirdeki artışa paralel olarak vergi gelirlerinde de artış sağlayabilecek pozitif bir gelir esnekliğine sahip olması gerekir.<sup>4</sup> Ancak sadece mali amaçla alınmış olsa dahi vergilerin rasyonel bir temele dayanması esastır. Mali nitelikte rasyonel bir vergilemeyi gerçekleştirmenin bazı koşulları sağlaması gerekir;

*İlk olarak*, vergi yükü adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Diğer bir deyişle, yüksek gelirlilerin, düşük gelirlilere oranla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi (dikey adalet) ve vergi ödeme gücü açısından eşit durumda olanların da aynı şekilde eşit vergilendirilmesi (yatay adalet) sağlanmalıdır.

*İkinci olarak*, vergilerin tarh ve tahsil giderleri minimum düzeyde tutulmalıdır.

*Üçüncü koşul*, vergilemede piyasada rekabet bakımından tarafsızlığın olmasıdır. Vergilerin; piyasa etkinliğini bozmamasıdır. Yani vergilerin yatırımlar, işgücü arzı ve tasarruf kararlarını olumsuz biçimde etkileyerek milli hasılanın azalmasına sebebiyet vermemesi önemli noktadır.

---

<sup>1</sup> İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 135.

<sup>2</sup> Burhan Erdem, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 949, Eskişehir, 1996, s. 131.

<sup>3</sup> Harvey S. Rosen, **Public Finance**, McGraw-Hill Irwin, New York, 2002, s. 4.

<sup>4</sup> Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Yayınları, İstanbul, 1998, s. 33.

Tarafsız maliye anlayışı, klasiklerin üzerinde önemle durduğu bir konudur. Klasik iktisatçılara göre, ekonomide geçici dengesizlikler olması halinde kamu harcamaları ve vergiler gibi maliye politikası araçları yerine para politikası araçlarından yararlanılmalıdır.<sup>5</sup>

*Dördüncü olarak*, vergilemenin fiskal gayesini gerçekleştirmenin bir başka koşulu piyasa mekanizmasının işleyişini aksatmamak, bir başka deyişle rekabet bakımından tarafsızlık ilkesine ters düşen arzulanmayan etkilerin ortaya çıkmasına engel olmaktır. Çünkü, belirli faktör kombinezonlarının, finansman yöntemlerinin, teşebbüs şekilleri ile kuruluş yerlerinin vergileme vasıtasıyla arzulanmayan bir biçimde avantajlı ya da dezavantajlı kılınması, reel sosyal hasılanın azalmasına veya büyümesinin frenlenmesine yol açar.

Bu sayılan koşullar kapsamında değerlendirildiğinde vergilemenin fiskal amacı, vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine uymak ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün mertebe tarafsız kılmak, yani arzulanmayan ikâme etkilerini önlemek suretiyle veri bir vergi hasılatını sağlamak demektir.<sup>6</sup>

Günümüzde vergi sadece mali amaçla değil, mali olmayan amaçlarla da toplanmaktadır. Mali olmayan amaçların ağırlık kazanması durumunda ise mali amaç olumsuz etkilenebilmektedir. Ancak vergilerin mali fonksiyonunun bu mali olmayan fonksiyonları arasında kaybolmamasına özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Çünkü devletin elinde belirli bir gelir bulunduğu ancak mali olmayan fonksiyonları gerçekleştirebilmek mümkündür. Bu bakımdan, mali olmayan fonksiyonların mali fonksiyonu ortadan kaldıracağı durumlarda bu fonksiyonlara bir son vermenin gerekli olacağı kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>5</sup> Beyhan Ataç, **Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 118, Eskişehir, 1999, s. 6.

<sup>6</sup> a.g.e., s. 33-34.

Etkin bir vergi politikası bu nedenle uygulanmak istenen maliye politikasının bir aracı olarak önem kazanmaktadır.<sup>7</sup>

## **1.2. Ekonomik Amaç**

Vergileme amaçlarından bir diğerini ekonomik amaçlar oluşturmaktadır. Vergilemenin başlıca ekonomik amaçları; ekonomide istikrar sağlama ve iktisadi kalkınmayı ve büyümeyi gerçekleştirme başlıkları altında incelenebilir.

### **1.2.1 Ekonomide İstikrar Sağlama Amacı**

Bir ekonomide istikrarın sağlanması önemlidir. Ekonomilerde istikrarın sağlanması sözkonusu olduğu zaman başlıca iki ekonomik değer bir arada gerçekleştirilmesi istenmektedir;<sup>8</sup>

-Fiyat istikrarı,

-Tam istihdam.

Ancak bunların gerçekleştirilmesi özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından oldukça önemli ve zordur. Örneğin bu ekonomilerde, tam istihdama ulaşıldıktan sonra, harcamaların artmasına paralel fiyatlar genel düzeyinde de artışlar olabilmektedir.

Maliye politikaları uygulanırken, hükümetler ekonomide fiyat istikrarını gerçekleştirilebilmek üzere zaman zaman bazı ekonomik eğilim ve baskılara karşı koymak durumundadırlar. Bu eğilimler ise, deflasyonist ve enflasyonist eğilimlerdir.

#### **1.2.1.1 Ekonomideki Deflasyonist Eğilimlere Karşı Koymak**

Bazı iktisat ve maliyecilere göre, ekonomik hayat ya ekonominin yapısından doğan ya da istisnai olarak iktisat dışı sebeplerle meydana gelen daraltıcı kuvvetlere tabidir. Maliye politikası kullanacağı mali araçlarla ekonomideki bu daraltıcı kuvvetlerle mücadeleye girişecekse, ekonomide toplam arz-toplam talep

---

<sup>7</sup> Mehmet Özkara, "Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar", (10.08.2006). [http://www.alomaliye.com/mehmet\\_ozkara\\_devlet\\_anlayisinda.htm](http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm)

<sup>8</sup> Aytaç Eker, **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, İzmir, 1996, s. 283-284.



dengeğini tam çalışma seviyesindeki toplam arz-toplam talep dengesi haline getirecektir.<sup>9</sup>

Buhran döneminde vergi yükünün ağırlaştırılması yatırım ve tktim harcamaları üzerinde olumsuz etki yaparak, krizin daha şiddetlenmesine yol açar. Bu sebeple, modern maliye teorisi, vergi politikası alanında müdahaleci bir politikanın uygulanmasına taraftar olup, konjonktürün daralma zamanlarında vergi yükünün hafifletilmesini, genişleme zamanlarında ise vergi oranlarının artırılması ve vergi hukukuna ilişkin diğer vergisel teşviklerin kısılması (amortismanlar, yatırım indirimi, vergi istisna ve muafiyetleri gibi) ile vergi yükünün arttırılmasını öngörür. Yani ekonomideki konjonktürel ve strüktürel dalgalanmaları gidermek için değişen iktisad koşullar ile uyum haline getirilen esnek bir vergi politikasının uygulanmasını tavsiye etmektedir.<sup>10</sup> zellikle teşvik politikaları ile vergilerin tasarruflar üzerindeki olumsuz etkileri giderilerek sermaye birikimi sağlanabilir.<sup>11</sup>

#### 1.2.1.2 Ekonomideki Enflasyonist Eğilimlere Karşı Koymak

Devlet, ekonomik gelişmeyi gerçekleştirmek ve ekonomik dalgalanmalarla mücadele edebilmek için gelir ve giderlerin akışını düzenlemek zorundadır; özellikle enflasyonist baskının yoğun bir şekilde yaşandığı dönemlerde ekonominin istikrara kavuşması için, eşit bir ulusal gelir paylaşımı için bütçe politikaları kullanılır. Genel olarak bütçe politikaları; bütçedeki gelir ve giderlerin hacminin değiştirilmesiyle kısa ve uzun vadeli ekonomik istikrarı sağlamak, iktisadi büyümeyi sürdürmek vb. ekonomik hedeflere ulaşmanın yanı sıra, birey ve firma bazında fiyat istikrarı, gelir dağılımı, tktim, tasarruf ve üretim sahasında kaynakların etkin kullanımında kendini gösterir. Enflasyonist baskıların azaltılmaya çalışıldığı dönemlerde devlet, genellikle harcamaları kısarak özellikle borçları ve faizleri ödemek için gelirleri arttırmaya çalışmaktadır.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> Türk, a.g.e., s. 18.

<sup>10</sup> Turhan, a.g.e., s. 35-36.

<sup>11</sup> Rosa J. Chelliah, **Fiscal Policy in Underdeveloped Countries with Special Reference to India**, George Allen and Unwin Ltd., London, 1969, s. 52.

<sup>12</sup> Fehim Bakırcı, "Bütçe Politikalarının Mikroekonomik Etkileri", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2001, s. 43-44.

Otomatik istikrar sağlayıcı vergi politikası **enflasyon durumunda (enflasyon boşluğu)** denge gelir düzeyini aşan vergi gelirleri ile satın alma gücünü kısıtlama ve böylece enflasyonist eğilimleri frenleme, durgunluk **döneminde (deflasyon boşluğu)**, denge gelir düzeyinin altında kalan vergi gelirleri yardımı ile satın alma gücünü artırma ve dolayısıyla enflasyonist eğilimleri yumuşatma yönünde etki yapmak suretiyle arzulanan iktisadi istikrarın gerçekleşmesine katkıda bulunabilmektedir.<sup>13</sup>

### 1.2.1.3 Tam İstihdamın Korunması

Ekonomideki enflasyonist ve deflasyonist eğilimlerle mücadele etmek tam istihdamı gerçekleştirmek demektir. Tam istihdamın gerçekleştirilmesi önemli olmakla beraber, gerçekleştirilen tam istihdamın korunması önemli bir sorun olarak ortaya çıkar. Maliye politikası burada Abba Lerner tarafından kullanılması tavsiye edilen üç çift aletle - satmak-satın almak, borçlanmak-borç ödemek, vergilemek-vergi indirimlerine gitmek- ekonominin tam çalışma seviyesinde dengeye kavuşmasını ve bu dengenin korunmasını sağlayabilir. Böylece enflasyonsuz ve deflasyonsuz tam çalışma dengesi, fonksiyonel maliyenin araçları ile sağlanmış ve bu maliyenin gelişmesinde önemli rol oynamış olabilir.<sup>14</sup>

### 1.2.2 İktisadi Kalkınmayı ve Büyümeyi Gerçekleştirme Amacı

Kalkınma iktisat politikasının ulaşmak istediği amaçların başında yer almış bulunmaktadır. Maliye politikası, kamu harcamaları, yatırım harcamaları ve cari harcamaları ile sabit fiyatlarla kişi başına düşen milli gelirin devamlı artırılmasında, ekonomik ve sosyal yapının daha iyi, daha güzel ve daha mükemmelere doğru değiştirilmesinde, yani iktisadi kalkınmanın gerçekleştirilmesinde önemli rol oynar. Bu harcamaların kalkınmayı sağlayabilmeleri finansman şekilleri ile yakında ilgilidir. Kalkınma ile ilgili harcamaların sağlıklı finansman kaynaklarından beslenmesi gerekir. Bu amaçla,

---

<sup>13</sup> Salih Turhan, "İktisadi İstikrar ve Vergi Politikası Uygulamasına İlişkin Sorunlar", <http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/dergi/d1/m00004.pdf>.

<sup>14</sup> Türk, a.g.e., s. 18.

devletin vergi politikasını milli ekonomide toplam tasarruf hacmini artırıcı yönde kullanması gerekir.<sup>15</sup>

Devlet, maliye politikasının bir amacı olan ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirirken çeşitli mali araçlardan faydalanır. Bu mali araçlar; vergi politikası, harcama politikası, bütçe politikası ve borçlanma politikasıdır. Günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkelerde maliye politikası araçlarından biri olan vergileme politikası oldukça etkin bir mali araçtır.<sup>16</sup> Kamu harcamalarına bireylerin cebri katılma payları olan vergiler, devlet olgusu ile birlikte ortaya çıkmıştır. Vergi ve vergileme, anayasal bir ödev ve yetki olup, ekonomik ve sosyal faaliyet ve hareketlerin odak noktasıdır. Piyasa ekonomisi düzenindeki ülkelerin kamu gelirlerinin % 70-95'i vergi gelirlerinden oluşmaktadır.<sup>17</sup>

Devlet vergisel önlemler yardımı ile iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilir.<sup>18</sup> Maliye politikası, bir yandan kamu yatırım harcamaları ve cari harcamaları ile kalkınmanın gerçekleştirilmesine yardımcı olurken, diğer yandan uygulayacağı vergi politikası ile ekonomik kalkınma için gerekli olan tasarruf hacmini etkileyebilmektedir. özellikle gelişmekte olan ülkelerde tasarruf ve yatırımların oluşumunda vergi teşvik politikalarına sıklıkla başvurulmaktadır. Bu amaç için vergilerin kullanılması "teşvik edici vergileme" veya "kalkınmanın finansmanında vergi politikası" olarak şeklinde literatürde yer almaktadır.<sup>19</sup>

Maliye politikasının ekonomik büyüme ve kalkınma amacı, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki yıllarda hem gelişmiş, hem de gelişmekte olan ülkeler açısından büyük önem taşımaya başlamıştır. Bu akım günümüzde de devam etmektedir. Ancak gelişmişlik düzeyleri farklı ülkelerde bu amacın gerçekleştirilmeks de farklı düzeylerde olmaktadır. Buna göre, gelişmiş ülkelerde dengeli bir büyüme hızına ulaşılması ve korunması amaç olurken, gelişmekte olan

---

<sup>15</sup> a.g.e., s. 19.

<sup>16</sup> Aytaç Eker, Asuman Altay, Mustafa Sakal, **Maliye Politikası**, Takav Matbaacılık, İzmir, 1996, s. 32.

<sup>17</sup> Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Remzioğlu Ltd. Şti., Ankara, 1995, s. 149.

<sup>18</sup> Turhan, a.g.e., s. 37.

<sup>19</sup> Eker, a.g.e., s. 285-286.

ülkelerde özellikle İkinci Dünya Savaşı yıllarından sonra kalkınma çabalarının başlatılması ve devam ettirilmesi amaç olmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde, sahip olunan yapısal sorunlar nedeniyle büyüme ve kalkınma çok önemli hedefler haline gelmiştir.<sup>20</sup>

Vergileme hem sağladığı doğrudan katkılar, hem de kontrol ve teşvik açısından yarattığı dolaylı etkiler nedeniyle ekonomik kalkınmanın finansmanının en önemli kaynağıdır. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin GSMH'ya oranının yaklaşık % 15 düzeylerinde olduğu göz önüne alındığında vergi sisteminde bazı önlemlerin alınması kaçınılmaz olmaktadır. Bu kapsamda;<sup>21</sup>

- Vergi sisteminin; kaynakları, özel sektörden kamu sektörüne aktarması sağlanmalıdır.
- Vergi sisteminin; kaynakları, özel sektör içinde düşük öncelikli kullanımlardan, yüksek öncelikli kullanımlara doğru aktarması sağlanmalıdır.
- Bu ilkelerle birlikte, gelişmekte olan ülkelerde vergi politikasının, kalkınmanın önemli bir finansman aracı olarak, girişimcilikten kaynaklanmayan gelirlerin etkin olarak vergilendirilmesine yönelmesi ve üretimde bulunan ve verimli yatırımlar yapan özel sektöre yeterli teşvikleri sağlaması gerekir.

### 1.3 Sosyal Amaçlar

Sosyal devlet, toplum içinde zayıf olan tabakaları himaye edici önlemler alır. Kuvvetli olanlara dolaylı ve dolaysız olarak zayıflar lehine görevler yükler, gerekirse zayıf olanlara doğrudan doğruya yardım elini uzatır. Bu bağlamda verginin sosyal amacı; gider politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanlar lehine, politik olarak istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktır. Doğal olarak, bunun

---

<sup>20</sup> Esra Siverekli Demircan, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:21, (Temmuz –Aralık, 2003), s. 98.

<sup>21</sup> a.g.m., s. 100.

dışında sosyal nitelikli özel amaçlar da güdülebilir. Bundan başka, vergilerin adaletli bir yapıya sahip olması gereği de onun sosyal amacı olmalıdır.<sup>22</sup>

Vergilemenin sosyal amacı, özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen bir gelir ve servet dağılımı her zaman adil olamamaktadır. Bunun için devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi gerekir. Çünkü, adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereği olmaktadır.<sup>23</sup>

Vergilemenin, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir dereceye kadar zayıflatmak amacı ile bir araç olarak kullanılabilmesi ve kullanılması gerektiği yönünde A. Wagner tarafından ortaya atılan tez, zamanımızda özellikle kamusal sosyal harcamaların giderek artması dolayısıyla bilimsel araştırmaların büyük ölçüde ilgisini çekmektedir. A. Wagner'in sadece sosyal ve ahlâkî gerekçelere dayandırdığı verginin yeniden gelir dağıtıcı fonksiyonu, Keynes tarafından ortaya atılan teoriden sonra iktisadileştirildi. Çünkü J.M. Keynes, “geliri yeniden dağıtıcı” bir vergileme ile yüksek gelirleri azaltıp, düşük gelirleri destekleyerek tüketim eğilimi ve efektif talebin arttırılması, böylece istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür. Hiç şüphesiz, bu fikirlerin oluşmasında dünya ekonomisinin geçirmekte olduğu bunalımın neden olduğu koşullar büyük rol oynamıştır. Bu itibarla, böyle bir gerekçeleme, özel konjonktürel ve strüktürel koşullar altında geçerlilik kazanabilir. Kaldı ki, dağıtım politikası açısından arzulanan amaçların gerçekleştirilmesi için vergi gelirlerinin kullanılmasından doğan etkileri de dikkate alarak tüm vergisel önlemlerin gelir dağılımı üzerinde nasıl etki yaptıkları hakkında kesin bilgi sahibi olmak zorunludur.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Metin Taş, **Vergi Politikaları Bağlamında Bir Yaklaşım**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 43.

<sup>23</sup> Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Devlet Borçlar-Bütçe-Maliye Politikası)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 174.

<sup>24</sup> Turhan, a.g.e., s. 35.

Devlet vergileme yoluyla sağladığı gelirlerinin bir kısmını çeşitli kamu harcamaları şeklinde düşük gelir gruplarına veya hiç geliri olmayanlara transfer harcamaları şeklinde aktarabilir. Bazen de finansmanı vergi gelirleriyle karşılanan mal ve hizmetleri düşük gelirliilere bedelsiz ya da düşük bedelle yani maliyet bedelinin altında satmak suretiyle de gelir dağılımında adalet sağlamaya çalışabilir.

Ayrıca, vergilerin adaletli bir yapıya sahip olması gereği de vergilerin sosyal amaçları arasında yer alır.<sup>25</sup> Dolayısıyla toplumu oluşturan kişiler arasında vergi yükünün adil dağılımının sağlanması için gerekli önlemlerin alınması da verginin sosyal amacı bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergi adaletine ulaşma bakımından, iyi ve koşullara uygun bir biçimde saptandıkları ve uygulandıkları taktirde doğrudan etkisi bulunan indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar; farklı boyutlarda olmak üzere tüm vergi sistemlerinde kabul edilmiş olup uygulanmaktadırlar. Örneğin gelir vergisi sistemlerinde “en az geçim indirimi” veya “genel indirim”, ”artan oranlılık” ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha hafif vergilendirilmesini teşkil eden “ayırma ilkesinin” uygulanmasının, adil bir vergilemenin ve verginin sosyal amacının gerçekleşmesinde önemi büyüktür.

İnsanca yaşamayı ve asgari kültürel gereksinimleri sağlayıcı bir uygulama yolu ile bireylerin ödeme güçlerinin saptanmasında, esas alınacak ölçülerin ne olacağını belirlemeyi amaçlayan sosyal içerikli indirimler, bağışıklıklar ve istisnaların hacmi; ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel gelişmişlik düzeyine göre büyümekte ya da küçülmektedir. Söz konusu indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar iyi ve gerçeklere uygun biçimde düzenlenmiş olmaları halinde, vergi adaletini olumlu yönde etkilemektedirler. Bu uygulamalar, sağlamış oldukları kazanç ve iratları ile yaşamını sürdürecektir olanakları bile zaman zaman elde edemeyen finansal güçlükleri yetersiz kimseler ile mükelleflerin kendilerinin ve bakmakla

---

<sup>25</sup> Taş, a.g.e., s. 43.

yükümlü buldukları kimselerin yaşamlarını asgari düzeyde sürdürebilmeleri için gerekli olan kazanç ve iratların vergi dışı bırakılması biçiminde yürütülmektedir.<sup>26</sup>

#### 1.4 Diğer Amaçlar

Ulus devlet kavramı içinde, ülkelerin kendi kendine yeterliliğini sağlamak (otarşi) amacıyla bazı sektörlerin (savunma, gıda gibi) yurt içinde kurulması ve geliştirilmesi arzulanabilir. Bunu sağlamak üzere bu tür malların ithalatına yüksek vergiler konabilir ve/veya büyük çaplı vergi teşvikleri sağlanabilir. Vergileme, monopol firmaların aşırı kârlarını önlemek amacıyla da kullanılabilir. Ekonomilerde dışsallıkların varlığı, piyasa başarısızlığına yol açabilir. Kaynakların sosyal olarak optimumun altında dağıtılmasına neden olur.<sup>27</sup> Devletin piyasa yetersizliğini gidermek üzere ekonomiye müdahale yollarından bir olan vergiler yoluyla dışsal maliyetler içselleştirilebilir. Mesela çevreyi kirleten ve halk sağlığına zarar veren firmalara ek vergiler konabilir. Vergilemenin nüfus politikasıyla ilgili olarak da kullanıldığı görülmektedir. Örneğin nüfus artışı teşvik için evli mükelleflerin vergi yükleri azaltılabilir. Geçmişte Fransa'da "bekarlık vergisi", Almanya'da "evlilik yardımı" uygulamaları buna örnek teşkil eder.<sup>28</sup>

## 2. VERGİLEME AMAÇLARINDA SAPMA YARATAN FAKTÖRLER

Vergileme amaçlarının gerçekleştirilmesinde sapmalara yol açan siyasi, ekonomik ve sosyal başlıklar altında toplanabilecek faktörler bulunmaktadır.

### 2.1 Siyasal Faktörler

Bireyler, seçim yöntemi ile kendilerini yönetecek idarecileri belirlerler. Seçilmiş kişiler, toplum adına devlet otoritesini ve kendilerine tanınan hukuki

---

<sup>26</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No :9, Ankara, 1980, s. 26.

<sup>27</sup> Nigel Healey and Mark Cook, **Supply Side Economics**, Third Edition, Heinemann Educational Publishers, Oxford, 1996, s. 29.

<sup>28</sup> Erdem, a.g.e., s. 133.

yetkileri kullanarak ülke yönetimini sürdürürler. Dolaylı ya da dolaysız vergi politikaları ile hükümet politikaları arasında sıkı bir bağ vardır. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran iktidar, zaman ve koşullara göre karar vererek bu yetkisini kullanır. Bu yetkisini kullanırken kamuoyu ile de istişare ve işbirliği içindedir. Ülke yönetimindeki iktidar vergileme amaçlarından sapmaya olanak tanıyacak davranışlardan kaçınmak zorunda olmasına rağmen, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bu amaçlardan sapmalara gidilebilmektedir. Vergi sisteminin yapısını ve etkinliğini bozan bu uygulamalar; sık mevzuat değişikliği, af uygulamaları, vergileme ilkelerinden uzaklaşan uygulamalar, vergi politikalarının yerinde uygulanmaması, iktidarı kaybetme endişesi ile düşünülmeden uygulanan kısa vadeli geçici çözümler şeklinde görülmektedir.

Özellikle ülkemiz uygulamasında iktidarların yaptığı en sık durumlardan biri mevzuattaki vergi kanunlarında yapılan çok sık değişikliklerdir. Bu değişiklikler mükellefler açısından güvensiz bir ortam yaratır. Sık sık vergi değişikliklerinin gündeme gelmesi vergiyi ve maliye yönetimi'ni sürekli gündemde tutar. Bu durum vergi tahsilatını olumlu etkilemeyecektir. Aksine sürekli tartışılması hem mükellefler hem de ülke ekonomisi için çok önemli olan özellikle yabancı sermaye sahiplerini rahatsız eder. Yatırımcı ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceğini bilmek ister. Belirsizlik ve değişiklikler yerli veya yabancı tüm yatırımlara engel olur. Diğer yandan bu değişiklikler, mükelleflerin yanı sıra mali meslek mensuplarının bile içinde çıkamacağı karmaşık durumlar yaratabilir. Bu durum vergileme ilkelerinden biri olan *kesinlik ilkesine* de ters düşmektedir. Dolayısıyla gerek ekonomik gerekse hukuki olarak güvenli ortam yaratmak çok önemlidir.

Vergilemede hatalı davranışlar sergilenen konulardan biri de vergi teşvikleri arasında önemli yeri olan istisna ve muafiyet konularında yapılan hatalı uygulamalardır. Bazen ülkemizde olduğu gibi sadece mali amaçlar göz önünde bulundurularak çağdaş vergilemenin ön planda tuttuğu müesseselerden taviz verilmesi, popülist nedenlerle, üniter vergi yapısını bozan bazı vergisel teşviklerin uygulamaya konması sözkonusu olabilmektedir. Bu da, şüphesiz başta gelir



dağılımı olmak üzere birçok alanda sorunlar yaratan ve artıran faktördür. Özellikle uzun vade de fiskal hasılda azalmaya neden olan her vergi teşviki sonuçta; i) Kamu hizmetlerinin nitelik ve niceliğinin bozulmasına, ii) Kişilerin ve sektörlerin haksız biçimde ağır vergi yüküne muhatap olmalarına, iii) Hükümetlerin açık finansman yöntemine başvurmalarına neden olur. Tüm bunun anlamı ise, teşviklerden yararlananların, kamusal finansmanda neden oldukları eksikliğin yükünü, bazen belli bir dar kesimin ve bazen de toplumun bütününe yüklenmesidir.

Sonuçta siyasi nedenlerle vergileme ilkelerinden uzaklaşmak vergi sisteminin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilir. Adalet/eşitlik ilkelerinden ödün verilmesi, ödeme gücüne ulaşmada esas alınan kriterlerin uygulanmaması bunların başında gelir.<sup>29</sup>

## 2.2. Ekonomik Faktörler

Vergileme amaçları arasında yer alan iktisadi amaçların kendi içinde ve/veya mali amaçlar ile iktisadi amaçlar arasında çatışmalar olabilmektedir. Bazı iktisadi ve mali amaçlar uyum içinde olurken hatta birbirini tamamlamaktayken, bazıları çatışmaktadır. Mesela mali amaçla fazla vergi toplanmak istenirken, enflasyona karşı talebi kısma amacı da gerçekleşmiş olur.<sup>30</sup> Buna karşılık tam istihdam ve fiyat istikrarını sağlama amaçları arasında çalışmalar bulunmaktadır. Çünkü mal ve hizmet piyasaları ile üretim faktörü piyasaları eksik rekabet koşulları altında çalışmaktadır. Bu durumda enflasyon olmadan tam istihdama ulaşmak mümkün olmamaktadır.<sup>31</sup> Benzer şekilde büyüme ve sosyal adalet amaçları da çoğu zaman çatışma halindedirler. Büyüme için yatırımların artması gerekir. Yatırımları artırmak için gerekli sermaye birikimini sağlamak üzere, yüksek gelirlilerden daha

---

<sup>29</sup> Özgür Biyan, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, **Bilanço**, Bursa SMMMO, Sayı:57, (Mart 2004), s. 21

<sup>30</sup> a.g.m., s. 21.

<sup>31</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 374.

az vergi alınarak, tasarruflarının artırılması gerekir. Bu durum ise, sosyal adalet ilkesini ihlal edecektir.<sup>32</sup>

Fiyatlar genel düzeyinin sürekli ve önemli ölçüde yükselmesi şeklinde kendini gösteren enflasyonun vergi gelirlerini artırma yanında, gelir dağılımındaki adaleti bozucu etkisi bir diğer gerçektir. Vergi yükü, enflasyon dönemlerinde düşük ve orta gelir grupları üzerinde daha yoğunluk kazanmakta ve onları olumsuz yönde etkilemektedir. Zira, enflasyon nedeniyle düşük ve orta gelirli grupların nominal gelirleri daha üst seviyedeki dilimlere girmekte, böylece bu grupların reel gelirlerinde artış olmayıp aksine azaldığı halde, nominal artış nedeniyle cari gelir düzeyindeki toplam artış vergi oranlarını artırmakta ve sonuçta vergi yükleri daha da ağırlaşmaktadır.<sup>33</sup> Bunun yanında enflasyon ortamında, farklı yükümlülerin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri, vergi eşitsizliği doğurmaktadır. Yani enflasyonist aşamada gelirler, aynı oranda vergilendirilse bile, ödeme zamanlarının farklı oluşundan kaynaklanan tahsilat gecikmesi, değişik gelir unsurlarına reel olarak farklı vergisel yük getirmektedir. Buna maliye doktrininde “*Tanzi etkisi*” adı verilmektedir.<sup>34</sup> Bu durum adil vergi dağıtım ilkesinin ve vergilemede sosyal amaçların ihlaline neden olmaktadır.

### 2.3 Sosyal Faktörler

Bir toplumun sosyal ve kültürel yapısı ile vergiye bakış açısı arasında yakın bir ilişki vardır. Örneğin toplumun eğitim düzeyi hem vergilerin benimsenmesi hem de buna bağlı olarak verginin en iyi şekilde uygulanmasında önemli bir faktördür. Toplumda vergi bilincinin düşüklüğü de sosyal faktörler arasında yer alır. Bir ülkede verginin taşıdığı önem ve fonksiyonları konusunda yeterli bilgi sahibi olunmaması ya da çıkar koruma çabaları, yükümlülerin devlete karşı tutumlarında büyük ölçüde etkili olur.<sup>35</sup> Bu etmenlerin olumsuz bir şekil alması ile vergileme

---

<sup>32</sup> a.g.e. s. 134.

<sup>33</sup> Erdoğan Öner, “Vergi-Enflasyon İlişkisi ve Enflasyon Vergisi II”, **Sabahaddin Zaim’e Armağan İktisat Fakültesi Mecmuası**, 1994/B-C, C. 1-4, s. 988.

<sup>34</sup> Mehmet E. Palamut, **Adaletli Gelir Dağılımının Sosyal Refah Üzerindeki Olumlu Rolü**, Demirtaş Sanayiciler Derneği, Yayın No:3, Bursa, 2002, s. 13.

<sup>35</sup> Filiz Giray, **Vergi Teşvik Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2008, s. 18-19.

amaçlarında sapmalar yaşanır. Devletin şeffaf olmaması, gelir ve giderlerini ortaya koymaması, vatandaşların kafalarında soru işaretleri yaratır. Kamu gelirlerinin etkin kullanımı ve yükümlülerin tercihleri doğrultusunda kullanımı vergiye karşı bireylerin tutumlarını belirleyen faktörler arasında yer alır.<sup>36</sup>

### 3. VERGİLEME İLKELERİ

Vergileme ilkeleri mali literatürde, vergileme prensipleri veya vergileme kuralları olarak da geçmektedir. Vergileme ilkeleri, vergileme alanında en fazla üzerinde durulan konularının başında yer alır.

#### 3.1 Vergileme İlkelerinin Tanımı

Vergileme ilkeleri, vergisel işlemlerin mevzuat ve uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülmesi amacıyla tasarlanmış ölçütlerdir. Bu ilkelerden, vergi sistemine toplumun benimsediği ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesine hizmet edecek şekil ve yönü vermede yararlanılmaktadır.<sup>37</sup>

Vergileme ilkeleri konusunda çeşitli maliyecilerin yaptıkları tanımlar bulunmaktadır.

Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN'a göre vergileme ilkeleri, toplumun iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak nitelikte, vergilerin taşınması gereken vasıflardan ibarettir. Başka bir deyişle, vergiler öyle kriterlere göre seçilmelidir ki, bu seçimden sonra kurulan vergi sistemi, toplumun genel iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleşmesini mümkün olduğu kadar kolaylaştırsın.<sup>38</sup>

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a göre vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin

---

<sup>36</sup> Bkz. İSMMMO, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, (İstanbul İli Anket Çalışması), 2007.

<sup>37</sup> Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.109.

<sup>38</sup> Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 134.

seçiminde ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususları ifade eder. Vergileme ilkelerini, vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilebilmesi için uyulması gereken prensipler şeklinde tanımlamak mümkündür.<sup>39</sup>

Prof. Dr. Salih TURHAN'a göre vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır.<sup>40</sup>

Yukarıda yapılan tanımlara dayalı olarak vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır şeklinde tanımlanabilir.<sup>41</sup>

İyi bir vergi veya vergi sistemin kurulmasına olanak sağlayan bu ilkeler maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır.<sup>42</sup>

### 3.2 Rasyonel Vergi Sisteminde Vergileme İlkelerinin Özellikleri

Vergileme ilkeleri rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulmasında önemli unsurlardır. Vergilemede belirli bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke başka bir amaç için geçerli olmayabilmektedir. Dolayısıyla farklı vergileme ilkeleri iktisadi, sosyal ve ahlaki vb. yönlerde etkin olmayan vergi şekilleri ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkili bir vergi sisteminin yer almasını sağlamak arzusu üzere ortaya çıkmıştır.<sup>43</sup>

Bir ülkede belirli bir zamanda yan yana uygulanan vergilerin tümü vergi sistemini oluşturur. A. Wagner'e göre gerçek anlamda sistem kavramı, yan yana uygulanan çeşitli vergilerin birbirlerine zarar veren ve hatta birbirlerinin etkilerini yok eden bir "vergiler kaosu" na yol açmamalarını, aksine vergilemenin gayesine

<sup>39</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s. 155.

<sup>40</sup> a.g.e., s. 161.

<sup>41</sup> Devrim, a.g.e., s. 181.

<sup>42</sup> Eker, a.g.e., s. 141.

<sup>43</sup> Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, (Çev: İclal CANKOREL), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, İstanbul, 1975, s. 19.

ulaşabilmesi bakımından karşılıklı olarak birbirlerini tamamlamayı olanaklı kılan anlamlı bir bütün oluşturmalarını zorunlu kılar. Bu nedenle, her bir verginin gerek birbirleriyle gerekse mevcut iktisadi sistem ve vergileme ile izlenen bütün amaçlarla uyumlu hale getirilmesi gerekir. Böyle bir uyum tarihsel gelişimin seyri içinde oluşabileceği gibi, uygun bir ortam sonucu da gerçekleştirilebilir. Birinci halde, “*tarihsel vergi sistemleri*” nden ikinci halde ise “*rasyonel*” vergi sisteminden söz edilir.<sup>44</sup>

Kıta Avrupası için üç tip tarihsel vergi sisteminden söz etmek mümkündür.

**1. Randıman Vergisi Sistemi:** 19. yy ikinci yarısına kadar ki dönemlerde uygulanan, yükümlülerin kişisel ve ailevi durumlarını göz önüne almaksızın bir iktisadi unsurdan (arsa, bina, işlete vb.) alınan reel nitelikte vergilerdi.

**2. Şahsi Vergi Sistemi:** 19. yy ikinci yarısından itibaren ödeme gücü ilkesine göre vergileme ilkesinin giderek artan ölçüde hissettirmeye başlamasıyla randıman vergi sistemi yerini gelir vergisi sistemine bırakmıştır. Gelir vergisi sisteminin odak noktasını, vergiye tabi kişilerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alarak ve eşit fedakarlık prensibine dayalı, artan oranlı tarifeler ile ayırma prensibini uygulayarak, ödeme gücünü kavramaya çalışan bir vergi sistemi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle şahsi vergi sistemi, randıman vergisinin tersine sübjektif vergilemeye dayalıdır.

**3. Şahsi Gelir ve Kurumlar Vergisi Sistemi:** Kurumlar vergisinin alınmasıyla birlikte 20.yüzyılın başından itibaren de kurumlar vergisi, şahsi vergi sisteminin kısmen de olsa tekrar objektif bir karakter almasına yol açabilmiştir. Özellikle uygun mikro ve makro nitelikteki koşulların varlığı halinde dolaysız vergilerin de yansıtılabileceği kanıtlandıktan sonra, şahsi vergi sisteminin önemi hissedilir şekilde azalmıştır.<sup>45</sup>

Ekonomik ve sosyal hayatta zamanla meydana gelen değişiklikler vergi sistemlerinin de dinamik bir yapıya sahip olmalarını gerekli kılmaktadır. Söz

---

<sup>44</sup> Türkben Pedük, ”Rasyonel Bir Vergi Sisteminin Anlamı ve Kriterleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 126, (Haziran 2003), s. 103-106.

<sup>45</sup> a.g.m., s. 103.

konusu dinamizm vergi sistemlerinde yapılan değişikliklerle bir yandan mevcut vergi sisteminin ekonomik ve sosyal hayata adaptasyonunu hızlandırmakta, diğer yandan rasyonel ve ideal bir vergi sistemi mahiyetine kavuşmasını sağlamaktadır.

Rasyonel ve ideal bir vergi sistemi, adalet ve etkinlik arasındaki tercihlerin, toplumun bu rakip amaçlar arasındaki seçimini en iyi şekilde yansıttığı, sosyal refahı maksimum yapan vergi yapısıdır.<sup>46</sup>

Rasyonel bir vergi sisteminin yapısının nasıl olması hangi kriterlere uygun olması gerektiğini ortaya koyan düşüncelerin geçmişı vergileme teorilerinin oluşturulmaya başlamasıyla birlikte tartışılmaya başlamıştır. Rasyonel vergi sisteminde olması gereken kriterler daha spesifik başlıklar olarak şöyle sayılmıştır:<sup>47</sup>

### **3.2.1 Vergilerin Tarhı Bakımından İktisadilik**

Bir vergi sisteminin meydana getirilişı ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesinde, vergi idaresinin ve bütün mükelleflerin tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri, mümkün olduğu ölçüde düşük düzeyde ayarlanmalıdır.

Bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir. Bu ilkeye göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır.<sup>48</sup>

Vergilendirme o şekilde düzenlenmelidir ki, devlet için vergilendirmeden doğan masraflar mümkün olduğunca az olsun. Böylece nihai vergi yükü de düşecektir.

---

<sup>46</sup> H. Hakan Kıvanç, "Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi", **Vergi Dünyası**, Sayı:323, (Temmuz, 2008), s. 153.

<sup>47</sup> Pedük, a.g.m., s. 103-106.

<sup>48</sup> Ali Rıza Gökbnar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, 1998, s. 6-8.

### 3.2.2 Vergilerin Tahsili Bakımından İktisadilik

Bu kriter gereği, vergi borcunun belirlenmesi ve ödenmesi dolayısıyla doğan masraflar mümkün mertebe düşük olmalıdır. Fiilen taşınan vergi yükünü daha az hissettirecek uygun bir yük dağılımı bunu sağlayabilir.

### 3.2.3 Yük Hafifletilmesi

Vergi sisteminin yükünün, bireyler arasındaki dağılımı da önemlidir. Bu durumda verginin ya da bir vergi sisteminin değerlendirilmesi, belirlenen hedeflere bunların ne ölçüde uygun olduğunun belirlenmesine ve vergi yükünün dağılımında adaletin sağlanmasına bağlıdır. İşte bir ekonomik sistemin toplumca kabul edilmiş hedeflere göre, vergilerin ve vergi sisteminin sahip olması gereken nitelik ve özellikleri, vergileme ilkeleri adı verilen kuralları ortaya çıkarmıştır.<sup>49</sup>

Vergi yükünün adil olarak dağıtılıp, her kesimden orantılı şekilde vergi alınması şarttır. Vergi yükündeki her artışın kayıtlı kesim üzerindeki yükü artırdığı açıktır. Diğer taraftan vergi tabanının darlığına paralel olarak, vergi oranlarının ve dolayısıyla vergi yükünün yüksek olduğu da görülmektedir. Bu durum ekonomik faaliyetlerin önündeki önemli engellerden birisidir.<sup>50</sup>

Vergilendirme o şekilde düzenlenmelidir ki, vergi ödeyicilerine yüklenen yük oldukça az hissedilsin ve sonuçta ekonomik faaliyet mümkün olduğu kadar az zarar görsün.

### 3.2.4 Tarafsızlık

Vergilendirme o şekilde düzenlenmelidir ki, vergi dolayısıyla ne üretimin iç rasyonelliği ne de üretim ile ihtiyaç yapısı arasındaki optimal uyum bozulmasın.

Tarafsızlık ilkesi, vergilerin vergi bulunmadığı bir duruma göre tüketici ve üretici tercihlerini en az ölçüde değiştirmesi gerektiğini ifade etmektedir. Verginin ekonomik etkisini vurgulayan bu ilkeye göre, üretici ve tüketici tercihlerini en az

---

<sup>49</sup> Biyan, a.g.m., s. 2-3.

<sup>50</sup> Yüksel Karaca, "Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Emek Piyasasında Vergi Yükü: Sosyal Sigorta Katkı Payları Mı? Gelir Vergisi Mi?", **Yaklaşım**, Y.10, S. 119, (Kasım, 2002), s. 60-70.

etkileyen bir politikanın sürdürülmesi nedeniyle, vergilerin tek tek analiz edilmesi gerekmektedir.<sup>51</sup>

### 3.2.5 Konjonktür Politikası Bakımından Etkinlik

Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir kuraldır. Bu kurala göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde düzenlenmelidir. Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde kullanılabilir.<sup>52</sup>

### 3.2.6 Dağılım Politikası Bakımından Etkinlik

Vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılımı gerçekleştirilmelidir. Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağını, yükümlülerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlemenin büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte herkes için geçerli olabilecek ölçülerin belirlenmesinin olanaksızlığı sözkonusudur. Bu durum ise vergi adaleti tanımının; kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişebilir nitelikte olmasına ve teknik esaslardan yararlanarak vergi adaletine ulaşmaya çalışma düşüncesinin ilke olarak kabul edilmesine neden olmuştur.<sup>53</sup>

Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. Maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Bu hükümde geçen “herkes” kelimesiyle vergilemede genellik ilkesi; “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” fıkrasıyla, vergilemede adalet ilkesi belirtilmiştir.

<sup>51</sup> Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 170.

<sup>52</sup> Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 32.

<sup>53</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 9.



### 3.2.7 Özel Sahaya Özen

Vergi adaleti “vergi yükünün mükellefler arasında, gelir bölüşümüne göre, dengeli şekilde dağıtılmış olması”nı gerektirir. Daha açık bir deyişle vergi, mükellefin ödeme gücüne göre alınmalıdır.<sup>54</sup>

Vergi politikası, devletin gelir politikasının bir parçasıdır. Bu itibarla, vergi politikasının, özellikle verginin mali amacına yönelik bir düzenlemesi gerekir. Hızlı ve dengeli bir kalkınmaya hizmet edecek ve milli geliri, sosyal gruplar arasında mümkün olan en adaletli biçimde bölüştürebilecek bir sistem oluşturması icabeder. Bu da, gelirleri bir bütün olarak görmek ve merdivenin en alt basamağı ile, en üst basamağı arasındaki farkı hakkaniyete uygun olarak birbirine yaklaştırmak ve yaratılan değerlerden yeterince pay alanları değil, hakettiğini alamayanları korumakla ancak mümkündür. İşte bu nedenle devlet, vergi sistemi ve gelir dağılımı ile yakından ve devamlı olarak ilgilenmek zorundadır.<sup>55</sup>

Vergilendirme o şekilde düzenlenmelidir ki, vergi ödeme gücünün saptanması ve vergi dağılımı düzeltmelerinin yapılması nedeniyle şahsi hakları korunabilsin.

### 3.2.8 İç Yeknesaklık

Vergilerin birbirleriyle uyumlu olması ve birbirlerini tamamlaması, bir vergi kanununun konusuna giren bir işlemin, başka bir vergi kanunu ile vergi dışında tutulmaması, yani bir bütünlük oluşturması öngörülür. Aksi halde, vergiden kaçınma ve benzeri yollarla vergide etkinliği azaltan durumlar ortaya çıkmaktadır.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> **21.Yüzyıl Türkiye Enstitüsü**, “Türkiye’de Vergi Adaleti Var mı?”, <http://www.21yyte.org/tr/yazi.aspx?ID=2225&kat=15>, 29 Eylül 2008

<sup>55</sup> Ramazan Bulut, “Vergi Düzenlemelerinin Gelir Dağılımı ve Adalet Etkisi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:9, (Eylül, 1998), s. 2.

<sup>56</sup> İlhami Söyler, “Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı:126, 1997, s. 66.

Seçilecek vergilerin bileşimi muhtelif amaçlarla (ekonomik, sosyal gibi) uyum halinde olan bir bütünlük teşkil etmeli ve böylece vergilendirmede özellikle hiçbir kesişme ve boşluk meydana gelmemelidir.<sup>57</sup>

Vergi sistemlerindeki tutarsızlıklar, sistemin rasyonalitesini ve hakkaniyete uygun oluşunu tehlikeye düşürebilmektedir. Vergi sistematığı, bir verginin konulması sırasında vergi konusunda mevcut hükümlerin birbirleriyle uyum halinde bulunmasını, kanun maddeleri arasında çelişkilerin bulunmamasını ifade eder.<sup>58</sup>

Belirtmek gerekir ki, bütün bu kriterlere istisnasız uyan bir vergi sistemi bulmanın güç olduğu bilinen bir gerçektir. Ancak günümüzde çağdaş vergi sistemlerinin olması gereken başlıca kriterleri şu şekilde belirtilebilir:

-Rasyonel vergi sistemi, kamu giderlerini karşılamak için yeterli finansman kaynağını sağlamalıdır.

-Rasyonel vergi sistemi, ülkenin sosyo-ekonomik koşullarına uyum sağlamalı ve ödeme gücü ilkesinin uygulanmasına zemin hazırlayarak, gelir dağılımı, istikrar ve büyüme amaçlarına yönelik maliye politikasının kullanımını kolaylaştırmalıdır.

-Rasyonel vergi sistemi, etkin bir vergi idaresi meydana getirerek idare ve tahsil giderlerinin mümkün olduğunca düşük olmasını sağlamalıdır.

-Rasyonel vergi sistemini oluşturacak olan vergilerin herhangi bir kesişme ya da boşluğa yer vermeyecek biçimde, sade, açık ve anlaşılır olması gerekir.<sup>59</sup>

#### 4. VERGİLEME İLKELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalar maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Objektif bir olay sayılan vergi nasıl gerek niceliği ve gerekse

<sup>57</sup> Pedük, a.g.m., s. 103-106.

<sup>58</sup> Sabri Tekir, **Vergi Teorisi**, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987, s. 57.

<sup>59</sup> Adnan Gerçek, “Rasyonel Vergi Sistemi Kriterleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan**, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997, s. 281-283.

fonksiyonları bakımından zorunlu bazı değişikliklere uğramışsa ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri de zaman içinde değişikliğe uğramıştır.

Ortaçağdan günümüze kadar vergileme ilkelerine ilişkin esas görüşler felsefeci, ekonomist ve siyasal teorisyen gibi sayısız yazarın eserlerinde rastlanmaktadır. Bu görüşlerde bağımsızlık ve egemenlik yada vatandaş ve toplum arasındaki bütün ilişkiler yönünden vergi ödeme görevi veya ödeme gücünün belirlenmesi en somut biçimde yer almıştır.<sup>60</sup>

Hükümdarlara karşı ilk ayaklanmalar kralın keyfi davranışlarını önleme ve vergileme yetkisini hukuksal sınırlar içinde tutma amacıyla başlamıştır. Yüzyıl Savaşları'ndan sonra vergilerin artması, rahip ve asiller sınıfının toplumdaki eğitici ve askerlik görevleri dolayısıyla vergiden muaf tutulmaları burjuva ve köylü sınıfların üzerinde büyük baskılara yol açmıştır. İngiltere'de Büyük özgürlük Fermanı'ndan (1215) başlayarak Haklar Bildirgesi (1688) biçiminde devam eden gelişmeler kralın bazı vergileme yetkilerinin parlamentoya devredilmesi ile sonuçlanmıştır. Böylece vergilemenin ulusal iradeye ve gereklere dayandırılması ilkesi yerleşmeye başlamıştır.<sup>61</sup> Bu fermanın en önemli üç maddesi şunlardır:

1) Hiçbir hür insan, yürürlükteki kanunlara başvurulmaksızın tutuklanamaz, hapsedilemez, mülkü elinden alınamaz, sürülemez veya herhangi bir şekilde yok edilemez (Burada sözü edilen hür insanlar sadece senyörler, kilise adamları, vasatlar ve vasatların vasatları ile hür köylüler olarak adlandırılan topluluklardır).

2) Adalet satılamaz, geciktirilemez, hiçbir hür yurttaş ondan yoksun bırakılamaz.

3) Kanunlar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor

---

<sup>60</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 3.

<sup>61</sup> a.g.m., s. 4.

kullanılarak toplanamaz<sup>62</sup>

Amerika'da 17. yy.'da başlayan yönetime karşı ayaklanmaların nedenleri arasında ağır ve adil olmayan vergiler ilk sırada yer almıştır. 26 Ağustos 1789 günü İnsan Hakları Bildirgesi'nin 13. maddesinde "kamusal gereksinme ve yönetim giderleri için vergi ödeme zorunluluğu olduğu ve verginin bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılması gerektiği", 14.maddesinde ise, "yurttaşların kamu giderlerine katılmanın zorunluluğunu saptamak ve katılmaya özgür iradeleri ile rıza göstermek, toplanan vergilerin nasıl kullanıldığını izlemek haklarıdır" denilmektedir. 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi'nin 17. maddesinde "hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı" hükme bağlanmıştır. 20 Mart 1952 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme Ek Protokol'nün 1.maddesinde de "devletin vergi ve diğer mali yükümlülük koyma yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte, bu yetkilerin insan haklarına aykırı olarak keyfi kullanılmayacağı" belirtilmiştir.

Batı toplumlarında yukarıda belirtilen gelişmelerin sonucu olarak parlamenter demokrasinin yerleşmesi, sanayi devrimi ve sosyal devlet anlayışlarıyla birlikte eşitlik ve adalet ilkelerinin yer aldığı yeni anlayış, vergilemede keyfiliğin yerine hukuksal kuralların almasını sağlamıştır.<sup>63</sup>

17. Yüzyıldan itibaren bir çok iktisatçı vergileme konusunda çeşitli görüşler ileri sürmüşlerdir. Fakat, mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması özellikle Adam Smith ve Adolph Wagnerle başlamış ve yoğunlaşmıştır.

#### **4.1 İbni Haldun'un Vergileme İlkeleri**

İbni Haldun toplumu, toplumsal örgütlenmeyi, devleti ve devletin değişimini, mali olayları dünya bilim tarihinde ilk defa bilimsel olarak dogmalardan uzak,

---

<sup>62</sup> **Magna Carta**, <http://www.darulkitap.com/muhtelif/sosyalbilimler/m/002.htm>

<sup>63</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 5.

kapsamlı bir şekilde inceleyen bir bilim adamı olup, dünya bilim tarihinde sosyal bilimlerin kurucuları arasında sayılmaktadır.<sup>64</sup>

İbni Haldun 1377 yılında yazmış olduğu Mukaddime adlı eserinde vergilemenin temel kurallarından söz etmiştir. İbni Haldun vergilerin, devletin harcamalarını karşılamak için bireylerden bütünüyle politik güce dayalı olarak aldığını, vergilerin devletin en önemli geliri olduğunu ve vergi gelirlerinin devletin yaşamına paralel bir gelişim gösterdiğini belirtmiştir. İbni Haldun bir hükümdara yazdığı mektupta “toplanan malları hak edenler arasında doğruluk ve eşitlikle böl, şerefinden dolayı şeref sahibine ve zenginliğinden dolayı zengine aynı muamelede bulunma, hizmetinde bulunanları vergi ödemekten muaf tutma, kudret ve taakatleri dışında ödenekler ödemeye kimseyi zorlama, adalet haricinde tekliflerde bulunma...” şeklinde önerilerde bulunmuştur. İbni Haldun’a göre, vergi bütün mükellefler arasında dürüstlük, adillik ve eşitlik kurallarına göre hiç kimseyi asil ve zengin olduğu veya yönetici yakınlığı nedeniyle vergi dışı bırakmadan ve en önemlisi herkesin ödeme güçlerini aşmayacak şekilde alınmalıdır. Burada vergilemenin adalet ve eşitlik, genellik ve ödeme iktidarı gibi temel ilkeleri ile karşılaşılmaktadır.<sup>65</sup>

#### 4.2 Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan Milletlerin Zenginliği (The Wealth of Nations) kitabında yer alan vergileme ilkeleri, bütün maliye otoriteleri tarafından beğenilen ve güncelliğini koruyan ilkelere dir.<sup>66</sup>

Adam Smith'e göre ideal bir vergi sisteminin temel özellikleri şunlar olmalıdır:

- a) *Adalet*: Herkes kendi geliriyle orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalı,

<sup>64</sup> Bkz. Ramazan Gökbnar, Emin Kömürçüler, A.Zafer Yalçın, “Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 455, (Haziran, 2007), s. 207-221.

<sup>65</sup> Bkz. Nihat Falay, **İbni Haldun’un İktisadi Görüşleri**, İ. Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayın No: 2420/409, İstanbul, 1987.

<sup>66</sup> Orhaner, a.g.e., s. 148

- b) *Kesinlik*: Vergi ödeme şekli ve zamanı önceden belli olmalı,
- c) *Uygunluk*: Vergi mükellefe en az rahatsızlık verecek şekilde olmalı,
- d) *İktisadilik*: Vergi uyum maliyeti düşük olmalıdır.<sup>67</sup>

### 4.3. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri

A.Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden kısmen yararlanan Alman maliyeci Wagner, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik şekilde derlemeye çalışmıştır. Wagner vergileme ilkelerini dört grupta toplamaktadır. Bunlar sırasıyla şunlardır;

- a) *Mali ilkeler* (Yeterlilik ilkesi ve Esneklik ilkesi),
- b) *İktisadi ilkeler* (İktisaden uygun vergi kaynaklarını seçme ilkesi, milli ekonominin üretim ve dağılım koşulları ile çeşitli yükümlü zümreleri üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi çeşitlerini seçme ilkesi),
- c) *Ahlaki ilkeler* (Genellik ilkesi, Eşitlik ilkesi),
- d) *Teknik ve idari ilkeler* (Belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi, iktisadilik ilkesi).

Vergileme ilkelerinin bu şekilde ayırımı kuşkusuz gerek kapsam, gerekse sistemli bir düzenleme biçimi yönünden Smith' in ilkelerine göre önemli bir gelişme sayılabilir.<sup>68</sup>

### 4.4 H. Haller'in Vergileme İlkeleri

H. Haller, maliye politikasına ilişkin dört amaçtan hareket ederek her bir verginin ve dolayısıyla tüm vergi sisteminin uyması gereken daha önce açıklanan çeşitli taleplerde bulunmuştur. **Haller'in** maliye politikası bakımından önemli saydığı ve «bu konuda bilgisi olan hemen hiç kimse» tarafından reddedilemeyeceğini ifade ettiği dört amaç şunlardır: **Mali amaç, özgürlük amacı, refah amacı ve adalet amacı.**

<sup>67</sup> İsa Dağbaş, **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2008, s. 203.

<sup>68</sup> Edizdoğan, a.g.e., s. 135-136.

**Mali amaç**, belirli devlet görevlerinin yapılması için gerekli parasal araçları yeterli ölçüde ve en az masraf ile sağlamak ve bunları görevlerin ifası bakımından optimal bir biçimde kullanmak şeklinde tanımlanmaktadır.

**Özgürlük amacı**, hayatın bütün sahalarında kişinin serbestçe karar vermesine mümkün olduğu kadar izin verilmesini gerektirmektedir.

**Refah amacı** ise, devlet faaliyetlerinin toplum için mümkün olduğu kadar en yüksek düzeyde maddi ve manevi değerleri sağlamaya yönelmesi anlamını taşır. Son olarak, tüm toplum için gerçekleştirilen refah seviyesinin bütün kişiler bakımından yaklaşık olarak eşit olup olmadığı veya maddi malların ve dolayısıyla ihtiyaçları tatmin olanaklarının çok eşit bir dağılımının mevcut olup olmadığı gibi hususların önemli olduğu **adalet amacı**, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımının iktisat politikası araçları ile dengeleştirilerek hemen herkesin “yeterli” bir gelire sahip olmasını gerektirmektedir.<sup>69</sup>

## 5. VERGİLEME İLKELERİNİN TASNİFİ

Vergileme ilkelerini daha iyi irdeleyebilmek adına maliyeciler tarafından vergileme ilkeleri çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılmıştır. Vergileme ilkelerinin zaman içinde değişim gösterdiği anlayışına bağlı olarak bu ilkeler kendi içinde tasnif edilebilirler. Bu tasniflerden Adam SMİTH’ in tasnifi ve bu tasnif içinde belirtilmiş ilkeler bugün için bile geçerliliğini korumaktadır.

Günümüzde maliye teorisyenlerinin etkin bir vergi sistemine ilişkin, vergileme ilkelerini çoğaltma eğilimi içinde oldukları görülmektedir. Temel anlamda, etkin bir vergi veya vergi sisteminde öncelikle üç genel ilkenin göz önüne alınması gerekir. Bunlar;

- (i) Verimlilik,
- (ii) Vergi yüklerinin dağıtılmasında adalet,

---

<sup>69</sup> Abdullah Savaş, **İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri**, 2008, [http://www.muhasabenet.net/makaleler\\_abdullah\\_savas.html](http://www.muhasabenet.net/makaleler_abdullah_savas.html)

(iii) Vergi programlarının bir bütün olarak ekonominin acil ve uzun vadeli ihtiyaçlarına uygulanabilmesidir.

Bu ilkelerin her biri çeşitli ilkeleri kapsamaktadır.<sup>70</sup> Bu bölümde vergilemenin amaçları ve vergi yönetimi dikkate alınarak mali, iktisadi, sosyal ve idari şeklinde tasnife göre vergileme ilkeleri açıklanmaktadır.

### 5.1 Mali Vergileme İlkeleri

Vergilemenin esas amacı kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere hazineye gelir temin etmektir. Bu anlamda vergilemenin mali amacı, vergiden, optimal hasılanın sağlanmasıdır. Nitekim Adolph Wagner "Devletin varlığı ve hayatiyeti bireylerinkinden daha önemlidir. Bireylerin hakları ancak, devletin varlığı ile korunabilir" diyerek vergilemenin mali amacının önemine değinmiştir. Dolayısıyla etkin bir vergi sistemi, verimli ve esnek yapıya sahip olmalıdır.<sup>71</sup>

Mali vergileme ilkeleri “yeterlilik (verimlilik)” ve “esneklik” ilkelerini de kapsayan bir ilkesidir. Dolayısıyla bu ilkeler mali vergileme ilkelerinin alt başlıkları halinde incelenebilir.

#### 5.1.1 Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi

Vergilemenin temel amacı, devletin yeterli gelir sağlayarak kamu harcamalarını finanse etmesidir. Kamu hizmetlerinin sürekli artışı sonucunda devlet vergisel açıdan yeni vergiler ihdas etmekte ya da uygulanan vergilerde gelirleri artırıcı yönde düzenlemeler yapmaktadır.<sup>72</sup> Bu bakımdan, verginin kamu harcamalarını karşılaması için başvurulan bir araç oluşu, onun ilk ve önemli amacı olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle vergiye ilişkin tarh ve tahsil giderleri çıktıktan sonra geri kalan kısmın kamu harcamalarını karşılayacak ölçüde olması gerekmektedir.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 5.

<sup>71</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992, s. 310.

<sup>72</sup> Gökbunar, a.g.m., s.6.

<sup>73</sup> Şeref N. İlkmen, **Maliye**, İ. Ü. Orman Fakültesi Yayın No:140, İstanbul, 1970, s. 131.



Vergilemede yeterlilik ilkesine ne derecede ulaşılabildiği, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülmektedir. Verginin amaçlarından ilki mali amaç olduğundan, kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılama oranı yükseldikçe, yeterlilik ilkesine uygun bir durum için aşama kaydedilmiş olmaktadır. Verginin mali amacı ve dolayısıyla yeterlilik ilkesi mutlak olmayıp, belirlenmiş olan kamu harcaması hedefine göre nispi olarak belirlenmektedir.<sup>74</sup>

Vergilemede yeterlilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanunda vergi ayrıcalıkları adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, verginin uygulanmasından önemli bir hasılat beklenemez, vergi verimli olamaz.<sup>75</sup>

Vergilemede yeterlilik ilkesiyle ilgili olan diğer vergileme ilkeleri; “Vergilemede Genel İlkesi”, “Vergilemede Tasarruf İlkesi”, “Vergilemeden Kaçınılmazlık İlkesi”, “Vergilemede Görünmezlik İlkesi” ve “Vergileme Nispetlerinde İtidal (Optimumluk) İlkesi”dir.<sup>76</sup>

*Vergilemede genellik ilkesine* göre bir vergi sistemi, bütün gelirleri, harcamaları ve her çeşit serveti vergilendirdiği ölçüde verimli olacaktır. *Vergilemede iktisadilik ilkesine* göre, bir vergi sisteminin meydana getirilişi ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesinde, vergi idaresinin ve bütün mükelleflerin tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri, mümkün olduğu ölçüde düşük düzeyde ayarlanmalıdır.<sup>77</sup> *Vergilemede kaçınılmazlık ilkesine* göre, vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarını, vergiden kaçınmalarını, ödedikleri vergileri fiyat mekanizması ile üçüncü şahıslara yansıtılmaları mümkün olduğu ölçüde azaltılmalıdır.<sup>78</sup> *Vergilemede görünmezlik ilkesine* göre vergi, mükellefin gelirini, harcamasını azaltır. Bu nedenle vergi mükellefinin ödediği vergiyi psikolojik olarak hissetmemesi veya daha az hissetmesi gerekir. Bu ilkeye göre, vergi oranlarının

<sup>74</sup> İzzettin Önder, Oktay Türel, Nazım Ekinci, **Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar**, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993, s. 30.

<sup>75</sup> İlhan Özer, “Vergilemede İki Temel Sorun”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Yıl:27, Sayı:324, 1993, s. 8-9.

<sup>76</sup> Türk, a.g.e., s. 144-145.

<sup>77</sup> Neumark, a.g.e., s. 404.

<sup>78</sup> Türk, a.g.e., s. 146.

çok yüksek olmamasına dikkat edilmesi gerekir. *Vergi oranlarında optimumluk ilkesine* göre ise, vergi tarifesinde vergi hasılatını maksimuma çıkaracak bir oranların bulunması ve seçilmesi gereklidir. Bu oran genellikle en yüksek vergi oranı değil, vergi hasılatını en yüksek düzeye çıkaran en uygun vergi oranıdır.<sup>79</sup>

### 5.1.2 Vergilemede Esneklik İlkesi

A.Wagner, vergilemede esneklik ilkesini "vergileme, mali ihtiyaçlardaki değişmelere uyabilecek ve diğer finansman kaynaklarından karşılanamayan masraf açığını kapatabilecek unsurları kapsmalıdır" şeklinde açıklamıştır. Bu ilkenin varlığını haklı kılan nedenler; uzun süreli yapısal etkenler ve kısa süreli konjonktürel etkenlerdir. Bu etkenler dolayısıyla kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışların vergilerle otomatik olarak karşılanması gerekir.<sup>80</sup> Neumark ise, vergilemede esneklik ilkesini "vergilemenin bütçe giderlerini karşılama politikası ile ilgili uyum kabiliyeti ilkesi" şeklinde ele almış ve bu ilkeyi, "vergi sistemi, ihtiyaç halinde kısa bir süre içinde vergi hukukuna uygun tedbirler aracılığıyla iktisadi açıdan rasyonel yollarla karşılanamayan normal ölçüyü fazlasıyla geçen, devamlı olarak yeniden veya bir defaya mahsus olağanüstü giderler neticesinde meydana gelen bir fazla ihtiyaç için gerekli ilave gelirleri sağlamaya elverişli olmalıdır" şeklinde açıklamıştır.<sup>81</sup>

Vergilemede esneklik ilkesine göre, belirli vergilerin veya bir bütün olarak vergi sisteminin büyüyen kamu harcamalarının finansmanını karşılamaya yetecek kadar esnek olması gerekir. Ayrıca vergi gelirlerinin ekonomik şartlardaki değişiklikleri yani gerek reel üretim de, gerekse fiyat seviyesinde meydana gelen değişiklikleri yakından izleyebilmesi gerekir. Dolayısıyla uzun süreli yapısal nedenler veya kısa süreli konjonktürel etkenler dolayısıyla meydana gelen kamusal harcamalarındaki artışların, vergiler tarafından otomatik olarak karşılanabilmesi -verginin otomatik esnekliği- önemlidir. Artan kamu harcamalarının mevcut vergilerdeki artışlarla karşılanamaması halinde, vergi

---

<sup>79</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 6

<sup>80</sup> Turhan, a.g.e., s. 202.

<sup>81</sup> Neumark, a.g.e., s. 63.

oranlarında yapılacak artışlarla hasılatın belli bir düzeye kadar artırılmasının mümkün olduğu durumlarda "müdahaleli esneklik" ortaya çıkmaktadır.<sup>82</sup>

## 5.2 İktisadi Vergileme İlkeleri

Vergi yapısı gereği ekonomik bir olaydır. Verginin ekonomideki sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir bölüşümü üzerinde çeşitli etkiler oluşturmaması mümkün değildir. Bu etkiler, verginin yapısal özelliği gereği az ya da çok kendiliğinden oluşabilmekte ve vergi politikası bu etkilerin öncelikle oluşturulması amacına göre de düzenlenmektedir.<sup>83</sup>

### 5.2.1 Vergilemede Tarafsızlık İlkesi

Vergileme ilkeleri konusunda yapılan tartışmalarda "vergilemede tarafsızlık ilkesi" yüzyıllardan beri çok önemli rol oynamıştır. Bu ilke temel ifadesini "Onları Bulduğun Gibi Bırak" olarak kabul edilen Edinburg Kuralı'ndan almıştır.<sup>84</sup>

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiç bir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir. Bu ilkeyle verginin, mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir.<sup>85</sup>

Vergilerin tarafsızlığı, devlet tarafından alınan vergilerin miktarının, piyasanın işleyişini bozmayacak bir düzeyde olmasını ifade eder. Bu nedenle vergiler ne kadar az olursa o kadar tarafsız olur.<sup>86</sup>

Bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için en başta;

- Tespit edilen vergi oranlarının düşük olması,

---

<sup>82</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 8.

<sup>83</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 313.

<sup>84</sup> Neumark, a.g.e., s. 37.

<sup>85</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 7-8.

<sup>86</sup> Pehlivan, a.g.e., s. 160.

- Vergi oranlarının “düz(sabit)” olması,
- Belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanımaması gerekir.<sup>87</sup>

Verginin ekonomik etkisini vurgulayan bu ilkeye göre, üretici ve tüketici tercihlerini en az etkileyen bir politikanın sürdürülmesi nedeniyle, vergilerin tek tek analiz edilmesi gerekmektedir. Örneğin, gelir vergisinin yüksek oranda alınması, kişileri çalışma ile işsiz kalma arasındaki tercihlerini değiştirecektir. Emlak vergisinin düşük olması, emlaka olan talebi artırırken, yüksek olması talebi düşürecektir. Üretimde fazla vergi alınması ilgili malın üretimini düşürecektir.<sup>88</sup>

### 5.2.2 Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir kuraldır. Bu kurala göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde düzenlenmelidir. Bu ilkeye göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır.<sup>89</sup>

Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde kullanılabilir.<sup>90</sup>

### 5.3 Sosyal Vergileme İlkeleri

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde bir sosyal politika aracı olarak vergiler önemlidir. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme teknikleri gelir dağılımında eşitsizlikleri törpüleyici yönde etkide bulunmaktadır.

---

<sup>87</sup> Coşkun Can Aktan, “Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?”, **Yoksullukla Mücadele Stratejileri**, Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara, 2002, s. 5.

<sup>88</sup> Orhaner, a.g.e., s. 155.

<sup>89</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 8.

<sup>90</sup> Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi-II**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s. 32.

### 5.3.1 Vergilemede Adalet İlkesi

Günümüz modern devletlerinin temel mali finansman kaynağı, halktan toplanan vergilerdir. Ancak mali finansman kaynağını temin etmek üzere vergi toplayan devletler, bu suretle ekonomik ve sosyal hayata ve daha önemlisi kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmektedir. Bu nedenle, vergi yükünün belirlenmesinde bireylerin, dolayısıyla toplumların karar verici konumda olması zorunludur.

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır.

İnsanlık tarihi vergi hakkı, şeklinde de tanımlanan hangi vergilerin alınacağını belirleme yetkisinin krallardan alınıp, milletlerin kendilerine devredilmesi mücadeleleriyle doludur. Vergi hakkı, demokrasilerin tarihi oluşum ve gelişim sürecinde, ulusların egemenliklerini, kamu gelirleri üzerindeki yetkilerini parlamentonun kullanımını devretmesiyle sistemleşmiş ve bir mali müessese olarak anayasalarda düzenlenmiştir.<sup>91</sup>

Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır.<sup>92</sup> Vergi adaletinin sağlanmasında devlet, üzerine düşen görevleri yapabilmek için doğal olarak ülke toprakları üzerinde yaşayanlardan belli kıstaslara göre vergi toplamak zorundadır.<sup>93</sup>

İyi bir vergi sisteminin en temel özelliklerinden bir tanesi adil olmasıdır. Vergilemede adalet kavramına ilişkin iki farklı ilke vardır. Bunlar “faydalanma ilkesi” ve “ödeme gücü ilkesi” dir.

**-Faydalanma İlkesi:** Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanması için kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergi arasında bağlantı olmalıdır.

<sup>91</sup> Serkan Uçar, ”Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, Sayı 318, (Şubat, 200), s. 115.

<sup>92</sup> Edizdoğan, a.g.e., s. 139.

<sup>93</sup> Özden Düzgün, ”**Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri ve İlişkili Kavramlar**”, 10.08.2006. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/>

Aksi halde, bir kesimin faydalandığı hizmetlerin bedelini başka bir kesim ödeyecek ve bu durum vergilemede mali sömürü yaratacaktır. Diğer yandan, bedelini ödemediği halde kamu hizmetlerinden fayda elde edenler de mali rant elde edeceklerdir.

Faydalanma ilkesinin, kamu hizmetlerinin niteliğinden dolayı tam olarak uygulanması mümkün değildir. Ancak bazı vergilerde, hizmet ile vergi arasında dolaylı olarak bağlantı kurulabilir. Karayollarına tahsis edilen akaryakıt tüketim vergisi veya çevre hizmetlerine tahsis edilen emlak vergisi buna örnek olarak gösterilebilir.

**-Ödeme Gücü İlkesi:** Adam Smith'den bu yana önemli bir vergileme ilkesi olarak savunulan ödeme gücü ilkesine göre vergi, vergiyi ödeyen kişinin ödeme gücü ile bağlantılı olmalıdır. Bu ilkeye göre, geliri yüksek olan bireylerin nispi olarak daha yüksek oranda vergi ödemeleri vergi yükünün adil dağıtılması için gereklidir. Vergilemede ödeme gücü ilkesi uygulandığı zaman, devlete atfedilen "gelirin yeniden dağılımı fonksiyonu" da sağlanabilir.<sup>94</sup>

Vergi adaletinde kesinlik olmamasının başlıca nedeni bireylerin zamana göre değişiklik gösteren siyasal, sosyal ve hatta ahlaki anlayışlarıdır.<sup>95</sup>

"Adalet" kavramı kişiden kişiye değiştiğinden herkesin kabul ettiği bir şekilde sınırları çizilemeyen bir kavramdır. Bu nedenle vergide adalette değişik şekillerde yorumlanmaktadır. Ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir gerçek, vergilemede adalet ilkesinin vazgeçilemez bir ilke olduğudur. Bu gerçeğe dayalı olarak, vergi adaletini sağlamada herkes için geçerli ölçüler bulmak olanaksız olduğuna göre, bazı teknik esaslardan yararlanılarak yükümlülerin gerçek ödeme gücüne ulaşmak olanaklı olabilir. Bu bakımdan yükümlülerin ancak geçimlerini sürdürebilecek gelir kısmından vergi alınmaması önem taşımaktadır.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, 2007, s. 262.

<sup>95</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, A.Ü.Hukuk Fakültesi Yayını, No:382, Ankara, 1976, s. 42.

<sup>96</sup> Aksoy, a.g.e., s. 246.

Vergide adalet; ilgili yasal düzenlemeler yapılırken, yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte, gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Başka bir deyişle, adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının, uygulama itibarıyla da adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir.<sup>97</sup> Vergi adaletine uygun bir vergi sistemi, bir anlamda gelir ve servetlerin dağılımını etkilemekte, sosyal devletin sosyal adaleti yerine getirmede etkili bir araç olmaktadır.<sup>98</sup>

Vergi adaletinin kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gibi pasif, kişiler arasındaki servet farklarını gidermeye yönelik olarak da aktif iki yönü bulunmaktadır. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün dengeli dağılımı, fakir ve zenginlerin farklı oran ve tutarlarda vergilendirilmesi, kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının dikkate alınması, emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesi ve benzeri uygulamalar vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlayabilmektedir.<sup>99</sup>

### 5.3.2 Vergilemede Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, bir ülkede yaşayan herkesin, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi verme zorunluluğu olarak ifade edilmektedir.<sup>100</sup> Bu ilke kapsamında bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla ülke dışında ikamet etmekle beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiç bir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleriyle ile

---

<sup>97</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 196.

<sup>98</sup> İlhan Özer, "Vergileme ilkeleri ve Türk Vergi Sistemi", **Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları**, No:163, Ankara, 1977, s. 74.

<sup>99</sup> İlhami Söyler, "Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi", **Vergi Sorunları**, Sayı:209, (Şubat, 2006), s. 32-33.

<sup>100</sup> Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K., Ankara, 1986, s. 77.

topluma yönelik faydalar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir.<sup>101</sup>

Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce vb. iktisat dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi vergilemede genellik ilkesi açısından uygun değildir.<sup>102</sup> Herkesin vergi ödemek zorunda olması ilkesine rağmen, hiç bir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilme olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi mümkün değildir. Yardım dernekleri, siyasi partiler ve kamu hizmeti gören kuruluşlar vb. bazı nedenler yüzünden genellikle vergilemeye tabi tutulmazlar.

Ayrıca ekonomik amaçlarla da yatırımları teşvik için vergi ayrıcalıkları kabul edilir.<sup>103</sup> Gerek ekonomik, sosyal, politik ve gerekse vergi adaleti ile ilgili nedenlerle mükelleflere vergi indirimleri, muafiyetlikler ve istisnalar tanınmakta ve böylece bir kısım mükellefler ya da vergi konuları vergi dışında tutulmuş olmaktadır. Vergi kanunlarında yer alma amaçlarına bağlı olarak yararlı sonuçlar oluşturabilen söz konusu uygulamalar, niteliklerine göre zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilmektedirler.<sup>104</sup>

Genellik ilkesi olarak belirtilen durumların dışında kalan uygulamaları genellik değil, “özellik ilkesi” kapsamında değerlendirmek mümkündür. Diğer bir deyişle genellik ilkesi geniş anlamda, vergi ve harcama programlarının uygulanmasında herhangi bir kişiye ya da kesime özel ayrıcalıklar sağlanmaması anlamına geldiği için, “özellik ilkesi” genellik ilkesinin zıddı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Aksoy, a.g.e., s. 247.

<sup>102</sup> Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 147.

<sup>103</sup> Erginay, a.g.e., s. 35.

<sup>104</sup> Saffet R.İrtenk, **Maliye**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:64, İzmir, 1971, s. 122.

<sup>105</sup> Coşkun Can Aktan, Özgür Saraç, Dilek Dileyici, “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat**, Yıl:1, Sayı:3, 2001, s. 38.



Anayasal iktisat perspektifinden konuya bakan Buchanan da, özellikle Hayek’ in çalışmalarında vurguladığı ve özgür bir toplum için gerekli gördüğü “genellik ilkesi” üzerinde durmaktadır. Buchanan’a göre eğer vergileme ve harcama üzerine anayasal bir sınırlama getirilecek ise, bu genel olmalı ve bir ayrımcılık söz konusu olmamalıdır. Toplumunu oluşturan bütün gruplar ve sınıflar arasında kesinlikle bir ayrımcılığa gidilmemelidir.<sup>106</sup>

Kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile birlikte yansır. O halde, bu iki ilke birlikte değerlendirilmelidir. Çünkü vergilendirmenin genelliği ilkesi verginin eşitliği ilkesinin sağlanmasında bir ön koşuldur. Eşitlik ilkesi, dikey ve yatay eşitlik ilkesi olarak ikiye ayrılmakta olup, dikey eşitlik ilkesi vergi konuları itibariyle farklı gelir ve servet durumuna sahip olan ve farklı harcama eğilimleri olanların farklı miktar vergi ödemeleridir.

“Yatay eşitlik ilkesi” ise, eşitlerin eşit şekilde muamele görmesini ifade eder ve devletin cebri vergi almasını sınırlayabilecek bir vergi yapısının özelliklerinden birini oluşturur. Yatay eşitlik konusunda karşılaşılan sorunlar, genelde politik amaçlarla belirli kişilere ayrıcalık tanıyan muafiyet ve istisnalar gibi vergi imtiyazlarının varlığından kaynaklanmaktadır.<sup>107</sup>

Belirli karşı çıkışlar dışında, özel sektöre göre daha iyi ve verimli şekilde sağlanabilecek bazı mal ve hizmetlerin devlet tarafından üretilebileceği gerçeği genel kabul görmektedir. Bu mal ve hizmetlerin devlet tarafından üretilmesi de devletin varlığının esasını oluşturmaktadır. Bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için ise, vergileme veya benzer bir yolla finanse edilmesi bir gereklilik olmaktadır. Vergileme devletin zorlama kapsamındaki faaliyetlerinden biri olarak, kaynakların ve dolayısıyla da satın alma gücünün kişi veya gruplardan devlete transferini içermektedir. Bu noktada açıklığa kavuşturulması gereken konu vergilemenin “*kanun önünde eşitlik ilkesi*”ni yerine getirmek üzere hangi kural ve hükümlere

---

<sup>106</sup> İsa Sağbaş, Hakkı Odabaş, “Kamu Maliyesi Bilimine Musgrave ve Buchanan’ın Katkıları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:273, 2004, s. 119.

<sup>107</sup> Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, Bursa, 1998, s. 11.

göre konulması gereğidir. Kanunilik ilkesinde olduğu gibi vergileme açısından genellik ilkesinin de önemli sonuçları bulunmaktadır.<sup>108</sup>

Bu sonuçlar şu noktalar etrafında toplanmaktadır:

**-Özellik Uygulamalarına Yer Verilmemesi;** Sadece belirli kişi veya grupları kapsayacak biçimde vergi konulması genellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu tür uygulamalar özellik ilkesinin bir sonucu olduğu için genellik ilkesini ihlal etmektedir.

**-Vergi Yükünün Dikkate Alınması;** Ödeme gücüne sahip olmayanlar dışında kalan vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün, çeşitli vergi imtiyazları sonucunda, belirli kişi, grup veya sektörler üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmamaktadır.<sup>109</sup>

### 5.3.3 Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi ödeme gücü bakımından aynı olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması, buna karşılık vergi ödeme gücü farklı olanların, farklı vergilendirme şartlarına tabi tutulması şeklinde tanımlanabilir. Aynı durumda olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi olması, vergilemede "yatay eşitlik" farklı durumda olanların farklı vergileme şartlarına tabi tutulması ise, vergilemede "dikey eşitlik" olarak nitelendirilir.<sup>110</sup>

Vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu ilkenin vergilemede adaleti sağlama açısından çok büyük bir önemi bulunmaktadır. Çünkü bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli

---

<sup>108</sup> Engin Hepeksaz, "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 44 Sayı:514, 2007, s.98.

<sup>109</sup> a.g.m., s. 98.

<sup>110</sup> Pehlivan, a.g.e., s. 162.

bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Burada bireylerin hangi ölçülerde vergi ödeyecekleri sorunu önem kazanmaktadır.<sup>111</sup>

Vergilemede eşitlik ilkesi, marjinal fayda kuramına dayanmaktadır. Buna dayalı olarak, bireylerin her ilave gelir ve servetten sağlayacağı faydanın giderek azalacağı düşüncesinden hareketle “*Eşit Mutlak Fedakarlık*”, “*Eşit Oranlı Fedakarlık*” ve “*En Az Toplam Fedakarlık*” formülleri geliştirilmiştir.<sup>112</sup> *Eşit mutlak fedakarlık yaklaşımına* göre, matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın, farklı gelire sahip olan yükümlülerin vergi olarak ödedikleri gelirin faydasındaki azalış birbirlerine eşit olmalıdır. *Eşit oranlı fedakarlık yaklaşımına* göre, mükelleflerden varlıkları (veya gelirleri) yüksek olanların, düşük olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları düşüncesiyle, birincilerin gelirlerinin, düşük olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir. *En az toplam fedakarlık yaklaşımında* ise, toplumu oluşturan kişiler vergilendirilirken, bir bütün olarak toplumun katlandığı toplam fedakarlık mümkün olan en düşük düzeyde olmalıdır. Bu yaklaşımda, mükellefler arasında vergi dolayısıyla bir eşitlik söz konusu olmamakta, verginin toplum açısından toplam bir yük olarak, en az fedakarlıkla nasıl sağlanabileceği düşünülmektedir.<sup>113</sup>

Fedakarlıkta eşitlik görüşü, uygulama bakımından bir çok güçlüğe sahiptir. Bir taraftan her bireyin duyduğu faydanın saptanmasındaki olanaksızlık, diğer taraftan vergiye tabi tüm unsurların belirli bir ölçüye göre değerlendirilmesindeki güçlük ve bireylerin ellerindeki ekonomik unsurlara atfettikleri önemdeki farklılık söz konusu güçlüklerin başlıcalarını oluşturmaktadır. Bu güçlükler, ödeme gücünün fedakarlık yaklaşımı ile saptanması çalışmaları yerine (en az geçim düzeyi, indirim ve oran uygulamalarında farklılaştırma gibi) daha objektif ölçülerin esas alınması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kuşkusuz esas alınan ölçüler ne kadar etkin olurlarsa olsun, mutlak anlamda bir vergi eşitliğinin sağlanması beklenemez.

---

<sup>111</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 10.

<sup>112</sup> Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **İ.Ü-İktisat Fakültesi Dergisi**, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694/542, İstanbul, 1993, s. 120.

<sup>113</sup> Eker, a.g.e., s. 147.

Mükelleflerin yaşam düzeyleri, ekonomik durumları ve duygusal niteliklerinin farklı yapılarda olması yanında, yapılan kamusal hizmetler sonucu bir kısım vergi mükelleflerinin, ötekilerine kıyasla ek olanaklar elde etmeleri burada etkili olan nedenler arasında belirtilebilir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergi ödemesi yaptıkları ülkede, yönetimin demokratik ya da totaliter olması, ülkenin savaş veya barış döneminde bulunması mükelleflerin vergi kanunlarına duydukları saygı, mali yönetim etkinliği, uygulanan oranların yapıları, parlamentonun oluşum biçimi, vergi kanunlarının alanı, vergi ve ceza uygulamalarının alanı, vergi ve ceza afları, vergi hataları, vergi kaybı, vergi yargısının etkinliği ve benzeri faktörler vergi eşitliğinin olumlu ya da olumsuz yönde etkilemesine neden olmaktadır.<sup>114</sup>

#### **5.3.4 Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi**

Gerçekte "verginin amaç ve ilkeleri tarihi süreç içerisinde çok tartışılmış, konu üzerinde farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşler vergiyi açıklayan faydalanma ve iktidar kuramı çerçevesinde şekillenmiştir. Vergilendirme ilkelerinden birisi olan ödeme gücü ilkesi ise, iktidar kuramına dayalıdır. Literatürde “mali güce göre ödeme” olarak da adlandırılmaktadır. Mali güç ile ödeme gücü arasında bir fark olup olmadığı tartışma konusu yapılabilir. Ancak gerek literatürde gerekse uygulamada bu iki terim birbirinin yerine geçmiş durumdadır.<sup>115</sup>

Ödeme gücü yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Bu ilkede, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde bölüştürülmesi ve vergilerin mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmasını esas alır.

Vergi ödeme gücünün göstergeleri ise; mükelleflerin geliri, serveti ve harcamalarıdır. Dolayısıyla vergilemede ödeme gücüne göre vergilendirme, belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire

---

<sup>114</sup> Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s. 12.

<sup>115</sup> Veysi Seviğ, ”Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, 21.06.2008, **Referans Gazetesi**, [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=99799](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=99799)

göre vergi yüküne katılmasını ifade eder.<sup>116</sup> Kısaca, bu ilkeye göre vergi yükü vergi mükellefinin ödeme kapasitelerine uygun olarak dağıtılmalıdır.<sup>117</sup>

Ödeme gücü yaklaşımı anayasalarda yer almaktadır. Örneğin ülkemizde 1961 (61.madde) ve 1982 (73.madde) Anayasalarında herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere "mali gücüne" göre vergi vermekle yükümlü olduğu belirtilmektedir. Buna göre ülkemizde mali gücü yeterli olmayan bir kişinin vergi ödemesi söz konusu değildir.<sup>118</sup>

19. ve 20. yüzyılda kamu maliyesi teorisyenleri tarafından vergi sistemlerinin ödeme gücü ilkesine göre yapılandırılması gerektiği önerilmiş ve bu ilkeyle kamu harcamalarında bireysel fedakarlıkların minimize edilebileceği savunulmuştur.<sup>119</sup>

Günümüzde vergi yükünün dağılımında daha çok ödeme gücü ilkesinden yararlanılmaktadır. Aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda vergi vermeleri, ödeme gücü yüksek olanların daha fazla vergi vermeleri şeklinde açıklanabilecek olan bu ilke, vergi sistemlerinin kurulmasında genel kabul görmüştür. Bu ilkeye göre vergilemede esas, kamusal faaliyetlerinden sağlanan fayda değil, mükelleflerin vergi verme gücüdür.<sup>120</sup>

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmak üzere geliştirilmiş üç klasik teknik; "**En Az Geçim İndirimi**", "**Ayrırma Kuramı**" ve "**Artan Oranlılık**"tır.

#### **5.3.4.1 En Az Geçim İndirimi;**

Vergi yükünün adaletli biçimde dağıtılabilmesi öncelikle kimden ne kadar vergi alınacağıнын belirlenmesini gerektirmektedir.<sup>121</sup> Kişinin sağladığı gelirin bir kısmı, varlığını sürdürebilmek için yapmak durumunda olduğu zorunlu geçim giderlerine ayrılmakta olup; en az geçim indirimi, gelirin bu kısmının vergi

---

<sup>116</sup> Turhan, a.g.e., s. 329.

<sup>117</sup> Richard Musgrave and P. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw Hill Book Company, Inc., NewYork, 1984, s. 232.

<sup>118</sup> Eker, a.g.e., s. 147.

<sup>119</sup> C.V. Brown and P.M. Jakson, **Public Sector Economic**, Bacil Blackwell, Cambridge, 1990, s. 300.

<sup>120</sup> Tekir, a.g.e., s. 66.

<sup>121</sup> Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 182.

dışında bırakılmasını sağlamaktadır. "En az geçim indirimi, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmek için gerekli olan gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir".<sup>122</sup>

Ancak, en az geçim indirimi tutarı yere ve zamana göre değişebilmekte, sınırları kesin olarak belirlenememektedir. Bu açıdan, kişinin yiyecek, giyecek, yakacak, barınma gibi zorunlu ihtiyaçları için harcadığı tutar düşülerek kalan kısım vergi ödeme gücü olarak ele alınabilir.<sup>123</sup> Ülkemiz için en az geçim indirimi tutarı belirlenirken, yukarıda değinildiği gibi, fizyolojik, kültürel ya da medeni asgari esas alınabilir. Ancak ülkemizin koşulları göz önünde bulundurulduğunda, asgari ücretin belirlenme şekli de göz önüne alınarak, daha çok fizyolojik asgari esasını ele alan bir ihtiyaçlar sepetinden hareketle en az geçim indiriminin belirlenmesi yoluna gidilebilir. Teorik olarak doğru sayılabilecek bu yöntemin de, uygulamada bazı güçlükleri beraberinde getirebileceği belirtilebilir. Örneğin fizyolojik açıdan zorunlu ihtiyaçların belirlenmesinde güçlükler olduğu gibi, bunlar ülkeden ülkeye, aynı ülkedeki kişilere göre ve hatta zaman içerisinde değişebilecektir. Dolayısıyla herkesin gerçek geçim giderlerini hesaplamak yerine, ilke olarak herkes için geçerli olacak genel bir tutarın götürü olarak belirlenmesi yoluna gidilebilir.<sup>124</sup>

En az geçim indirimi tutarının doğru olarak belirlenebilmesi, herkesin yaşamını sağlamaya yetecek düzeydeki zorunlu ihtiyaçları için gerekli gider tutarının bulunmasını gerektirmekte olup; siyasi iktidarın vergi yükünün adil dağılımı konusunda sahip olduğu değer ölçüsü indirimin düzeyini belirlemektedir.<sup>125</sup> Bu bakımdan öncelikle sağlıklı bir vergi tabanının oluşturulması, daha sonra kişilerin geçinebilmeleri için gerekli olan en az geçim

---

<sup>122</sup> a.g.e., s. 204.

<sup>123</sup> Metin Taş, "Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Kısa Değerlendirilmesi", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S. 6, (Haziran, 1991), s.50.

<sup>124</sup> a.g.m., s.50.

<sup>125</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 6. B., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 198, 199.

indirimi tutarının insanlık onuruna yaraşır biçimde, zorunlu ihtiyaçları karşılayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.<sup>126</sup>

En az geçim indirimi uygulaması, kamu finansmanı imkânları çerçevesinde ve vergi güvenlik mekanizmaları oluşturulduktan sonra kademeli olarak başlatılmalıdır. Gelir üzerinden alınan vergiler ve servet vergileri hasılatının artırılması, dolaylı vergiler payının azaltılması gerekir. Vergi politikası mükellef ve vergilendirme unsurlarında tarafsız olmalı, ancak çok sınırlı amaçlar için muafiyet ve istisna gibi araçlar kullanılmalıdır.<sup>127</sup>

Ülkemizin ekonomik ve sosyal yapısının değişimine paralel olarak kalkınmaya uygun modern bir vergi sisteminin getirilmesi gerekçesiyle vergi kanunlarında değişiklikler yapılırken, gelir vergisi uygulamasında bir tabu olarak görülen ve dokunulamayacağı varsayılan genel indirim(en az geçim indirimi) 1986 yılından itibaren kaldırılmıştır.<sup>128</sup> Günümüzde ise, en az geçim indirimi, ayırma ilkesinin bir uygulama şekli olmuştur.

#### 5.3.4.2 *Ayrma Kuramı*

Ülkemizde ücretlilerin vergi ödeme gücü diğer altı gelir unsuruna oranla daha düşük iken, vergi yükü daha yüksektir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak için vergi tarifeleri, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi tekniklerden yararlanılmaktadır. Bunlardan ayırma ilkesi doğrudan ücretlerle ilgili bir ilkedir. Ülkemizde ayırma ilkesi; özel indirim ve ücretliler için farklı vergi tarifesi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Ancak yine de ayırma ilkesinin gereklerine ulaşamamıştır.<sup>129</sup>

---

<sup>126</sup> Alper Alpay, "En Az Geçim İndirimi Sorununa Bir Yaklaşım", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını, S. 47, (Kasım, 1977), s. 28.

<sup>127</sup> İmdat Türkay, **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, Uygulama El Kitabı**, Ankara, SMMM Odası Yayın No:57, Ankara, 2008, s. 12-13.

<sup>128</sup> Salih Şanver, "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Yasalarında 1985 Değişiklikleri", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, S. 1-2, (Ocak-Şubat, 1986), s. 10.

<sup>129</sup> Fatih Saraçoğlu, "Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi", **Maliye Araştırma Konferansları**, Prof. A.Bora Ocakcioğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:4306/567 84, 40. Seri, Yıl:2000/2001, İstanbul, 2001, s. 1.

Ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek; çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>130</sup>

Vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer vermenin başlıca gerekçeleri şunlardır:

- Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması,
- Sermaye gelirlerindeki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanı nedeniyle fedakarlıktaki eşitliğin emek gelirleri aleyhine bozulmuş olması,
- Sermaye birikimi arttıkça gelir getirme olanağı da artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması,
- Ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan, gelirlerindeki değişmelere karşı sermaye geliri sahiplerine göre daha duyarlı olmaları,
- Sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması,
- Emek geliri elde eden bir kişinin sakatlanması durumunda çalışamayacak ve gelir elde edemeyecek olması,

gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmektedir. Ayırma ilkesi, gelir kaynaklarının niteliklerine göre ayırım yapıldıktan sonra emek gelirlerine bazı indirimler yapılması; vergi tarifesine emek gelirleri için sınırlama getirilmesi; gelirin elde edildiği kaynaklara göre emek, emek-sermaye karışımı ve sermayeden elde edilen gelirler olarak sınıflandırılması ve sonra emek gelirlerine düşük, emek-sermaye karışımı gelirlere, gelir içerisinde hangi unsurun daha yoğun olduğu dikkate alınarak daha yüksek ve sermayeden elde edilen gelirlere en

---

<sup>130</sup> a.g.m., s.2.



yüksek vergi oranları uygulanması; sermayeden sağlanmış olan gelir kısmı üzerinden ek bir vergileme yapılması gibi yöntemlerle uygulanabilmektedir.<sup>131</sup>

Ülkemiz gibi birçok gelişmekte olan ülkelerde uygulanan ekonomik politikaların yanında, enflasyonun da ücret yapısı ve düzeyi ile işgücü kullanımı ve arzına etkileri olmaktadır. Enflasyon, geliri erozyona uğratmanın yanında, vergi yükünü de artırmaktadır. Farklı bir ifadeyle, enflasyon sonucunda ekonomik kararlar ve vergi öncesi gelirin yanında vergi matrahı da etkilenmektedir. Ayrıca enflasyon; vergi oranlarını, vergi tarifesinin genişliğini, istisna, muafiyet ve indirimleri etkilemektedir. Örneğin, ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olarak ele alınan özel indirim uygulaması, indirim tutarlarının enflasyon nedeniyle önemini yitirmiş olduğundan etkinliğini kaybetmiştir. Dolayısıyla özel indirim yoluyla ayırma ilkesine işlerlik kazandırabilmek bakımından, sosyal amaçlar ön plana çıkarılarak özel indirim tutarları yeniden tespit edilmeli ve bu tutarlar enflasyona orantılı olarak yükseltilmelidir.<sup>132</sup>

### 5.3.4.3 Artan Oranlılık

Matrah büyüdükçe matraha uygulanan vergi oranının da arttığı tarifelere artan oranlı tarife denir. Artan oranlı tarifeler de sınıf usulü, basit ve dilimli artan oranlılık, açık ve gizli artan oranlılık, tek elemanlı ve çok elemanlı artan oranlılık gibi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir.<sup>133</sup>

Bilindiği üzere, açık artan oranlı tarifelerde artan oranlılık bizzat vergi tarifesinde dolaysız ve açık bir şekilde belirtildiği halde, gizli (dolaylı) artan oranlı tarifelerde, bir takım işlemlerde düz oranlı gibi görünmesine rağmen artan oranlılık söz konusu olur. Örneğin, yükümlülerin gelirlerinin bir miktarını en az geçim indirimi olarak vergi dışı bıraktığımız takdirde, vergi tarifesinde bir gizli artan oranlılık meydana gelir.<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup> a.g.m., s. 3.

<sup>132</sup> a.g.m., s. 10.

<sup>133</sup> Mehmet Yüce, "Kırgız Cumhuriyetinde Uygulanan Merkezi Vergiler" **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı: 7, (Eylül, 2005), s. 4.

<sup>134</sup> a.g.m., s. 14.

Vergilemede adaleti sağlamaya çalışan bir araç olarak artan oranlılık, özellikle gelir vergisinin uygulanmaya başlamasıyla ortaya çıkmıştır. Ancak özellikle yüksek gelir grupları için ikame etkisinin varlığı dolayısıyla kaynak dağılımına müdahale ettiği ve böylece refah kaybına neden olduğu gerekçesiyle şiddetli eleştirilere hedef olmuştur. Buna karşılık artan oranlılık adaletin sağlanabilmesi için sahip olduğu üstünlükler bakımından, kapitalizmin vahşetini sınırlandıran bir kurum olmaya kadar varan, değerlendirmelere konu olarak bugün her vergi sisteminde yer alan bir müessese haline gelmiştir.<sup>135</sup>

Ülkemizde gelir dağılımı ile ilgili istatistiki veriler, özellikle vergi öncesi ve sonrası karşılaştırmalar yapmayı mümkün kılacak zenginlikten uzaktır. Artan oranlı tarifeler vergileme ile gelir dağılımına müdahale edilerek, eşitsizliklerin azaltılması için kullanılan araçlardan biridir. Türk vergi sistemine artan oranlılık açısından bakıldığında, konunun daha çok tarife sorunu olarak algılandığı, gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi ile sınırlı tutulduğu görülmektedir. Gelir vergisi bakımından, ilk bakışta tarifenin teknik yetersizliği göze çarpmaktadır. Tarifenin basamaklarının genişliği ve artma oranının, amaca uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>136</sup>

Bu tekniklerin ortak amacı, mükelleflerin ödeme güçlerine olanak ölçüsünde ulaşarak, yapılacak vergilendirmenin adaletli bir yapı içerisinde biçimlendirilmesi ve uygulamasını sağlamaktır. Bu nedenle ödeme gücünün saptanmasında, önemli rol oynayan söz konusu üç aracın kendi içerisinde ayrı ayrı değerlendirilmesi ve belirtilen ortak amaca hizmet edecek bir yapıya kavuşturulması zorunludur. Bu yapılırken de; aynı durumdaki mükelleflerin aynı, farklı durumda olanların ise aralarındaki durum farklılığını değerlendiren bir sistem içinde işleme tabi tutulmaları gereğinin, vergi adaletinin başlıca koşulu olduğunun gözden uzak tutulmaması gerekmektedir.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> Fatih Sarıoğlu, "Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 1/2002, s. 220.

<sup>136</sup> a.g.m., s. 221, 227.

<sup>137</sup> Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s. 103.

### 5.3.5 Vergilemede Fayda (İstifade) İlkesi

Vergilemede fayda ilkesi Adam Smith ve daha önceki kamu maliyesi teorisyenleri tarafından vergi sistemlerinin yapılandırılmasında önerilmiş ve kamu maliyesi alanında teorinin tam olarak gelişmediği dönemlerde kısmen uygulanmıştır. Fakat günümüzde uygulama olanağı aşırı derecede sınırlandırılmıştır.<sup>138</sup> Vergilemede fayda ilkesine göre, kişilerin devlet hizmetlerine katılmaları, kamu hizmetlerinden yararlanmaları ile orantılı olmalıdır.<sup>139</sup> Diğer bir ifadeyle bu ilkeye göre vergiler, bireyler arasında herkese açık şekilde sağlanan mal ve hizmetlerden elde edilen faydalar ile ilişkili olarak paylaştırılmalıdır. Fayda ilkesi, aynı seviyeden kamu hizmetlerinden yararlanan insanların aynı miktarda vergi ödemesi (Yatay Eşitlik), farklı düzeylerde hizmetten yararlananların daha fazla düzeyde vergi ödemesi (Dikey Eşitlik) halinde gerçekleşebilir. Bu kurama göre, hizmetten hiç yararlanmayanlar, söz konusu hizmetin sağlanması için ihtiyaç duyulan vergiden muaf olmalıdırlar.<sup>140</sup>

Fayda ilkesinde, kamu malları ve hizmetlerinin, özel mal ve hizmetlerdeki koşullara benzer şekilde piyasa talebi tarafından belirleneceği ve tüm maliyetinin, kullanıcılar veya yararlanıcılar üzerine yükleneceği ileri sürülmektedir.<sup>141</sup>

Vergilerle finanse edilen kamu hizmetlerinden faydalanan kişiler, bu faydalanma oranında vergi ödemek durumundadırlar. Bu ilkeye göre, piyasada fiyatlar, mal ve hizmetleri kullananların elde ettikleri faydayı ölçüyorsa, vergiler de kamu hizmetlerinden faydalananların elde ettikleri faydayı ölçer. Dolayısıyla vergiler, bireylerin elde ettikleri faydaların karşılığıdır. Vergilemede fayda ilkesi vergi gelirlerini artırma açısından büyük bir çekiciliğe sahiptir. Vergiler ayrı ayrı değil, finanse ettikleri kamu hizmetlerinin miktarı ile ilişkili olarak göz önünde bulundurulur. Vatandaşların vergi ödemelerinin yararlandıkları hizmetlere

---

<sup>138</sup> Richard A. Musgrave, **The Theory of Public Finance -A Study in Public Economy**, Mc. Graw-Hill Book, Company, Inc., London, 1956, s. 147.

<sup>139</sup> Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s. 417.

<sup>140</sup> J. Richard Arronson, **Public Finance**, New York: Mc. Graw Hill, New York, 1995, s. 306.

<sup>141</sup> Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s. 173.

bağlanması, kamu mallarının sağlanmasında etkinlik şansını artırır. Devlet, vatandaşlardan yararlandıkları hizmetin bedelini alırsa, hizmetin bedeli konusunda vatandaşlar bir fikir sahibi olurlar ve kamu hizmetinin değerini diğer mal ve hizmetin değeri ile karşılaştırabilecekleri bir duruma gelirler. Bu da kamu mallarına olan aşırı talebi azaltır.<sup>142</sup>

Fayda ilkesi maliye politikasının üç temel fonksiyonu açısından değerlendirildiğinde bu ilke, gelir dağılımı ve ekonomik istikrarı sağlamada etkisizdir. Ancak toplum bireylerinin tercihlerine uygun kamusal mal ve hizmetlerin seçimi ile ilgili olarak ortaya çıkan kaynak dağılımı sorununun çözümlenmesinde başarılı bir şekilde kullanılabilir.<sup>143</sup> Ayrıca vergilemede fayda ilkesi, kamu faaliyetlerinde çok kısıtlı bir uygulamaya sahip olup; harçlar, şerefiyeler, resimler gibi kamu gelirlerinde belirli ölçülerde uygulanabilmektedir. Devlet tarafından üretilen mal ve hizmetlerin bazılarının faydası, toplumdaki bütün bireyleri ilgilendirirken bazılarının faydası daha sınırlı sayıdaki kişiyi ilgilendirmektedir. Faydalanana ödetme ilkesinin hayata geçirilmesi; toplumun bütününe fayda sağlayan ortak nitelikteki kamu hizmetlerinin üretimi ve bunların finansmanının merkezi idare tarafından karşılanması, yerel düzeyde kalan kamu hizmetlerinin üretimi ve bunların finansmanının da yerel idareler tarafından yapılmasıyla gerçekleştirilebilir. Çünkü, idare hizmeti pahalı üretirse bu pahalılığın bedelini ilgili hizmetten fayda sağlayan o yöredeki kişiler ödeyeceğinden vergilemede adalet sağlanabilecektir.<sup>144</sup>

#### 5.4. İdari Vergileme İlkeleri

İdari amaçlı vergileme ilkeleri, vergi yasalarında yükümlüye sağlanması gerekli kolaylıklar ve vergisinin tahsilini kolaylaştırıcı nitelikteki ilkelerden

---

<sup>142</sup> J. Richard Arronson, **Public Finance**, Mc. Graw Hill, 1995, s. 305.

<sup>143</sup> Musgrave, a.g.e., s. 83.

<sup>144</sup> Doğan Şenyüz, "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi", **Bülten**, Sayı:17, 1994, s. 84.

oluşmaktadır.<sup>145</sup> Bu başlık altında yer alan vergileme ilkeleri aşağıda açıklanmaktadır.

#### 5.4.1 Vergilemede Belirlilik İlkesi

“Kesinlik” adı da verilen bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. bakımından keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır.<sup>146</sup>

Belirlilik (kesinlik) ilkesinin gerçekleşmesi; idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmasının yanı sıra, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanun ve nizamları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır.<sup>147</sup>

Dolayısıyla vergilemede belirlilik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini belirtir. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin en uygun biçimde belirlenmesi sağlanarak bu ilkeye uyulmuş olur. Ödenmesi gereken verginin özellikle miktarının belirli olmaması, vergi yükümlülerini sürekli bir belirsizlik içinde bırakarak ekonomik koşullarını düzenleyememeleri sonucunu doğurabilecektir. Böyle bir durum, vergi yükümlülerinin vergiye karşı tepki duymalarını ve dolayısıyla kamu otoritesine olan güvenlerinin sarsılması sonucunu da doğuracaktır.<sup>148</sup>

İlkenin amacı, keyfi ve sınırsız uygulamaların önlenmesidir. Bu ilke gereğince vergiler ancak bir kanun ile öngörülebilecektir. Bunun anlamı ise bir vergi kanununun içermesi gereken tüm esasları hükme bağlamış olmasıdır. Verginin kanuniliği ilkesinin bir alt ilkesi olarak düşünebileceğimiz bu ilkeye göre, vergi kanununun vergi ile ilgili temel özellikleri, yani tüm ana öğeleri içermesi gerekir.

---

<sup>145</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 13.

<sup>146</sup> Edizdoğan, a.g.e., s. 135.

<sup>147</sup> Turhan, a.g.e., s. 207.

<sup>148</sup> Herekman, **Kamu Maliyesi-II**, s. 25.

Bir verginin kanun ile konulmuş sayılması için verginin konusu, vergi mükellefi, verginin matrahı, vergi oranı ve verginin alınma zamanı gibi temel çerçevesinin kanunda belirlenmiş olması gerekir. Çünkü sayılan unsurlardan hiçbirisi, vergilemede keyfiliği önlemek açısından, idarenin takdirine bırakılamayacak olan unsurlardır.<sup>149</sup> Belirlilik ilkesi mükelleflerin hangi işlemler dolayısıyla, ne şekilde, nerede, ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmelerini gerektirmektedir.<sup>150</sup>

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır.

Vergilemede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlülerini değişik ölçülerde etkileyeceği için, eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar oluşturur. İdarenin vergilendirme alanındaki bireysel, subjektif işlemlerinde takdir yetkisine sahip olduğu hallerde, bu durum söz konusu olabilmektedir.<sup>151</sup>

#### **5.4.2 Vergilemede Tasarruf İlkesi**

Vergilemede tasarruf ilkesine göre, verginin devlete olan maliyeti mümkün olabildiğince düşük olmalıdır. Verginin devlete olan maliyeti deyimile, sadece verginin tarh ve tahsil giderleri anlaşılmalı buna vergilerle ilgili uyumsuzluk giderleri de eklenmelidir. Hatta, yükümlülerin vergileme dolayısıyla katlandıkları defter tutma, müşavirlik hizmetleri vb. giderlerinin de bu bağlamda ele alınması gerekmektedir.<sup>152</sup>

#### **5.4.3 Vergilemede Kolaylık İlkesi**

Vergilemede kolaylık ilkesi diğer vergileme ilkelerini de kapsayan daha geniş ve gerçekten de önemli bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre, vergilemede ödeme zamanları, ödeme yeri, ödeme şekli ve ödenecek tutar kesin ve belirli olmalıdır.

<sup>149</sup> Sadık Kırbuş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 1995, s. 38.

<sup>150</sup> Fatih Saraçoğlu, "Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?", [www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf](http://www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf), 18.03.2004.

<sup>151</sup> Çağan, a.g.e., s. 174.

<sup>152</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 14.

Ayrıca düzenlemeleri mükellefler tarafından kolayca anlaşılabilir ve uygulanabilecek biçimde hazırlanmalıdır. Vergilerini ödemede maddi zorluklarla karşılaşan bazı mükelleflerin vergi borçlarının tecili, hatta bazı nedenlerden dolayı vergi borçlarını ödeyemeyecek duruma düşenlerin vergi borçlarının terkin edilmesi de bu ilke gereğidir.<sup>153</sup>

#### **5.4.4 Vergilemede Açıklık İlkesi**

Vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi ilkesi vergide açıklık ilkesini oluşturur.

Vergi yasaları açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmelidir. Vergi yasalarını bir yerde diğer yasalardan farklılaştıran nedenlerden biri de genellikle her vatandaşın doğumundan ölümüne kadar bu yasalardan bir veya birkaçının yükümlülük alanına girmesidir. Bunun için, vergi yasalarının sade vatandaşın anlayabileceği bir dille yazılması önemlidir. Vergi yasalarının anlaşılması güç ve belirsiz bir biçimde düzenlenmesi sadece vatandaşı zor durumda bırakması yönünden ele alınmamalıdır. Vatandaşın böyle bir yasaya karşı göstereceği tepki onu vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya itecek, vergi yönetimini ile vatandaş arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi yargı organlarını yıllarca oyalayacak, devlet vergi alacağını zamanında tahsil edemeyecek dolayısıyla da verginin maliyeti yükselecektir.<sup>154</sup>

Vergilemede açıklık ilkesi gereği, vergi yasalarının uygulanması ile ilgili çıkarılacak, yönetmelik ve genelgeler de açık, anlaşılır olmalıdır. Bu ilkeye göre, "vergi konusu" nun yani verginin "nereden" veya "neden" alınacağı açık ve net biçimde belirlenmelidir.<sup>155</sup>

#### **5.4.5 Vergilemede Kanunilik İlkesi**

1982 Anayasasının Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi vergilemede kanunilik ilkesini ortaya koymaktadır; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî

---

<sup>153</sup> Coşkun Can Aktan, “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler”, **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı:24, 1990, s. 45.

<sup>154</sup> Herekman, **Kamu Maliyesi-II**, s. 28.

<sup>155</sup> F. Savaş Vural, **Anayasal İktisat**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993, s. 147.

gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.

Vergileme, hukuki esaslara dayanmalıdır. Vergilemenin her türlü esası, kanunla düzenlenmiş olmalıdır. Vergi kanunu, mükellefi iyice belirtmeli, vergi konusu dışında kalan hususları, istisna ve muafiyetleri açıkça kapsamalıdır. Bunlar dışında, matrahın tesbitine, vergi nisbetlerine, tarh ve tahsil yöntemlerine ait hükümler açık olarak belirtilmelidir.<sup>156</sup>

Vergilemede kanunilik ilkesine göre, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde vergilemede yetki yasama organına aittir. Bu ilkeye göre "temelsiz vergi olmaz" anlayışı benimsenmekte ve ilkenin özünde de vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri düşünce bulunmaktadır.<sup>157</sup>

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek *şekli* gerek *maddi* anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir. *Şekli* anlamda kanun, anayasalarda belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemelerdir. *Maddi* anlamda kanun ise; genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir. Yasama organı biçimsel anlamda kanun ile belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez. Bir başka deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır.<sup>158</sup> Vergilemede kanunilik ilkesine göre vergi mevzuata

---

<sup>156</sup> Özer, a.g.e., s. 72-73.

<sup>157</sup> Mehmet Tosuner, Burçin Yereli, Zeynep Arıkan, **Vergi Hukuku**, Anadolu Yayıncılık, İzmir, 1997, s. 327.

<sup>158</sup> Bumin Doğrusöz, "Anayasal Mali Düzen", **XIII Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, İstanbul, (14-16 Mayıs, 1998), s. 4.



uygun ve doğru olarak alınmalıdır. Kanuna aykırı olarak alınan bir vergi bir yandan vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal ederken aynı zamanda, özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınması sonucunu oluşturduğundan vergilemede eşitlik ilkesi zedelenmiş olmaktadır.<sup>159</sup>

Vergilemede kanunilik ilkesinin benimsenmesi, hem birey hem de devlet yönünden önemli sonuçlar yaratmaktadır. Birey yönünden sonuçlar; verginin ancak halkın temsilcilerinden oluşan parlamento tarafından (temsilsiz vergi olmaz ilkesi) şekli ve maddi anlamda kanun çıkartılarak alınabilmesi (kanunsuz vergi olmaz ilkesi) ve vergi kanunlarının vergiye ilişkin tüm özellikleri kapsamı (verginin belirgin olması ilkesi) şeklinde belirtilebilir. Devlet yönünden sonuçlar ise; devletin vergiyi almak zorunda olması (verginin alınması zorunluluğu ilkesi) ve ödenmeyen vergilerin zorla alınabilmesi (verginin cebir yoluyla alınması ilkesi) şeklinde sayılabilir.<sup>160</sup>

#### 5.4.6 Vergilemede İstikrarlılık İlkesi

Vergide istikrar ilkesi ise, vergilendirme tekniği ile ilgili düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesi, düzenli olması biçiminde tanımlanabilir.<sup>161</sup>

Bu ilkeye göre, vergi kanunları ve vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının sadece, büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir.

Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum sağlayabildiklerinden, vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar vergiye uyum maliyetini artıracaktır. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde

---

<sup>159</sup> Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı-1-4, XXXVI, Ankara, 1979, s. 145.

<sup>160</sup> Adnan Gerçek, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", **Vergi Sorunları**, Yıl 28, Sayı 204, (Eylül, 2005), s. 108

<sup>161</sup> Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 200.

sapmalar meydana getirmekte, bireyler yatırımlarını planlandığı şekilde uygulamaya aktarmayabilmektedirler. Ayrıca vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, mükellef kadar vergi idaresinin uyum maliyetlerini de artırmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmede bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir. Kanun yapılırken öngörülemeyen sorunlarla ilgili olarak tebliğ, genelge, özelge aracılığıyla açıklamalar idarenin iş yükünün artması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla orta vadede vergi gelirlerinin azalması sonucu ile karşılaşılabilir.<sup>162</sup>

Bu ilke, bir vergi kanunu ve buna ilişkin düzenleyici işlemlerin yürürlüğe girdikten sonra bir daha hiç değiştirilmemesi anlamına gelmez. Aksine gerektiğinde belirli bir program çerçevesinde değişiklikler yapılabilmesini öngörmektedir.<sup>163</sup> Vergi sisteminin ihtiyaca cevap veremez hale gelmesi, günün koşullarına ayak uyduramaması, değişmesinin zorunlu olduğu biçimindeki doğru tespitler vergi sisteminde değişiklikler yapılmasını gerektirebilir. Vergi sisteminde tek tek vergi konularıyla ilgili düzenlemeler yapmak yerine, sistemin bütününe ele alan koordineli bir vergi reform hareketi önemli avantajlar sağlayacak; koordineli bir vergi reformu, kişisel vergilerdeki değişiklikleri vergilemenin bütün amaçlarıyla uyumlu hale getirecek ve bu vergi değişmelerinin uyumunu temin edecektir. Ancak yukarıda belirtilen durumlarda söz konusu olabilecek kısmi değişiklikler vergi sisteminde istikrarsızlığa neden olabilirse de; reform boyutuna varan köklü ve geniş kapsamlı vergi düzenlemeleri, sonuçta vergilemenin istikrarı açısından katkı sağlayacaktır.

Vergilemede farklı amaçlar güdülebilmekte, ancak bir amaç için geçerlilik taşıyan bir vergi ilkesi başka bir amaç açısından geçerlilik taşımayabilmektedir. Dolayısıyla farklı amaçların güdülmesi ilkeler arası çatışmaya yol açmaktadır.<sup>164</sup>

---

<sup>162</sup> Ali Rıza Akbulut, "Kamu Maliyesi ve Vergi Düzenlemeleri Açısından Vergisel Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 260, (Nisan, 2003), s. 97.

<sup>163</sup> Şenyüz, "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", s. 209.

<sup>164</sup> a.g.m., s. 208.

İstikrar ilkesinin gereklerine uyulmaması da, diğer vergi ilkeleri açısından sorunlara neden olmaktadır. Örneğin, basitlik, açıklık, en az vergi boşluğu ilkeleri açısından olumsuzluklara yol açmaktadır. İstikrarsız vergi sistemlerinde açıklık, basitlik, kesinlik gibi vergi ilkeleri de törpülenmiş olmaktadır.

En az vergi boşluğu ilkesi, bir verginin en az karşı konulacak şekilde inşa edilmesini öngörmektedir. Vergi istisnaları, vergi afları vb. sisteme uymamak veya karşı gelmek açısından mükellefleri cesaretlendirmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi sisteminin istikrarsızlığının da vergiye karşı ciddi tepkilere yol açabileceği görülmektedir. İstikrarsızlık vergiye uyum maliyetini artırmakta; mükelleflerin vergiye kolay uyum sağlayabilmeleri ise basitlik ilkesinin işlerliğine bağlı olmaktadır. Vergi kanunlarının basit olması durumunda mükellefler kuralları kolayca anlayabilecek ve uyum sağlayabilecektir.<sup>165</sup>

Belirli ilkesi, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olmasını ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya konulmuş olmasını; kesinlik ilkesi ise, herkesin ödeyeceği vergi veya borç miktarının keyfi değil, belli olmasını; ödemenin zamanı, şekli ve miktarının herkes için açık ve belirli olmasını gerektirmektedir. Ancak vergi kanunlarındaki değişiklikler, yarattıkları istikrarsızlık kadar, bu ilkeler açısından da olumsuzluklar taşımaktadır.<sup>166</sup>

#### **5.4.7 Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistemik Bütünlüğü İlkesi**

Vergi sistemlerindeki tutarsızlıklar, sistemin rasyonalitesini ve hakkaniyete uygun oluşunu tehlikeye düşürebilmektedir. Vergi sistematığı, bir verginin konulması sırasında vergi konusunda mevcut hükümlerin birbirleriyle uyum halinde bulunmasını, kanun maddeleri arasında çelişkilerin bulunmamasını ifade eder.<sup>167</sup>

<sup>165</sup> Akın Akbulut, “İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 267, (Kasım, 2003), s. 38-39.

<sup>166</sup> Fatih Saraçoğlu, “Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, **Legal Dergisi**, S. 6, (Haziran, 2005), s. 4.

<sup>167</sup> Tekir, a.g.e., s. 57.

Vergilerin birbirleriyle uyumlu olması ve birbirlerini tamamlaması, bir vergi kanununun konusuna giren bir işlemin, başka bir vergi kanunu ile vergi dışında tutulmaması, yani bir bütünlük oluşturmasını öngörülür. Aksi halde, vergiden kaçınma ve benzeri yollarla vergide etkinliği azaltan durumlar ortaya çıkacaktır.<sup>168</sup> Bu nedenle vergilerin bileşimi çeşitli hedeflere göre düzenlenmiş bir bütün oluşturmalı, çeşitli vergi tedbirleri arasında çelişkiler ortaya çıkmamalıdır. Ayrıca vergilere belirli bir biçim vermede bir yandan matrahın seçimi, diğer yandan da vergi tarifesinin yapısı ve yüksekliği, objektif ve/veya subjektif vergi mükellefiyetindeki istisnalar vb. üzerinde durulması gerekmektedir.<sup>169</sup>

#### **5.4.8 Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi**

Bu ilkeye göre vergi politikası bir bütün olarak öyle biçimlendirilebilmelidir ki, bu politikanın tedbirleri ve bu tedbirlerle ulaşılmak istenen hedefler bir yandan mükellefin çeşitli özelliklerine diğer yandan tarh, tahsil ve kontrol birimlerinin kapasitelerine uygunluk gösterebilir. Böylece söz konusu tedbirler etkin bir şekilde uygulanma ve yürütülme imkanına sahip olsun.<sup>170</sup>

## **6. KÜRESELLEŞME SONUCU VERGİLEME ALANINDA ORTAYA ÇIKAN KAVRAMLAR VE VERGİLEME İLKELERİ**

### **6.1 Kavramlar**

Küreselleşme ile birlikte mali literatürde yer ve önem kazanan bazı kavramlar oluşmuştur. Bunların başlıcaları; vergi rekabeti, vergi cennetleri ve Tobin vergisidir.

Dünya ekonomisinin artan entegrasyonu sosyal, politik alanlarda olduğu kadar ekonomik alanlarda da önemli sonuçlar doğurmaktadır. Küreselleşme nedeniyle artan entegrasyon her yönüyle yeni ekonomik ilişkiler ortaya çıkarmakta, faktör mobilitesinin artmasıyla çok uluslu şirketlerin dünyanın her köşesinde faaliyet gösterebilmesine, teknolojiye hızlı değişim mallar, para,

---

<sup>168</sup> Söyler, “Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu”, s. 66.

<sup>169</sup> Eker, a.g.e., s. 151.

<sup>170</sup> a.g.e., s. 151.

insanlar ve uluslar arasında bilgi alışverişini daha ucuz ve daha kolay hale gelmesine, finansal alanda coğrafik olarak mobil faaliyetlerin artması uluslararası finansal piyasaların genişlemesine neden olmaktadır. Dünya ekonomisinin küreselleşmesi devletlerin geleneksel vergi yapılarının değişmesine ve diğer yandan devletlerin birbirleriyle “vergi” konusunda rekabet ettiği bir ekonomik sistem ortaya çıkmaktadır.<sup>171</sup>

### 6.1.1 Vergi Rekabeti

Artan küreselleşme sonucu vergileme alanında en belirginleşen kavramların başında “*vergi rekabeti*” gelmektedir. Gerek küreselleşmenin getirdiği liberalizasyon gerekse “iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler” ve “hızlı teknolojik gelişmelerin” sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini artırmıştır. Son yıllarda vergi rekabeti ve sonuçları hem akademik hem de politik platformlarda geniş tartışmalara konu olmaktadır.<sup>172</sup>

Ulusal ekonomilerin birbirleriyle artan entegrasyonu sonucu, bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamalarının diğer ülkelerin vergi politikalarına potansiyel etkisi artırmıştır. Üretimin uluslararasılaşması ve üretim faktörlerinin uluslararası mobilitesinin artması nedeniyle bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etmelerine olanak sağlayan küreselleşmenin vergilemede ortaya çıkardığı bu gelişme “*vergi rekabeti*” olarak adlandırılmaktadır.<sup>173</sup>

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç unsurunun olduğu söylenebilir:

**Birincisi;** vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.

<sup>171</sup> Savaş Çevik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:270, (Şubat, 2004), s. 154.

<sup>172</sup> Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, (9), 2005, s. 94.

<sup>173</sup> Coşkun Can Aktan, İstiklal Y.Vural, ‘Vergi Rekabeti’, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:22, 2004, s. 2.

**İkincisi;** vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir. Uluslararası vergi rekabeti kavramı, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen bir ülkenin daha iyi bir durumda olması veya tersi durum için kullanılır. Vergi rekabetinde yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gideceklerdir. Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, dışa açık ekonomilerde optimal vergilemeden farklıdır .

**Üçüncüsü** ise, vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmesidir.<sup>174</sup>

Küreselleşme ile birlikte ulus devlet kavramı zayıflamış yerini entegre edilmiş bir dünya kavramına bırakmıştır. Bu durum vergileme alanında iki temel değişimle kendini göstermektedir:<sup>175</sup>

**i)** Küreselleşme öncesi her ülke kendi vergi politikasını ulusal ekonominin gereksinmelerine göre biçimlendirmekteydi. Vergileme şekilleri ve düzeyi; kamu tarafından sağlanacak mal ve hizmetlerin düzeyi, bir ülke için gerekli olan kaynak tahsisi, istikrar ve yeniden dağıtım amaçlarına dayalı olarak oluşturulmaktaydı. Yine vergi oranları, kamu harcamalarının düzeyi ve vergi teşviklerinin kullanımı, öncelikle ulusal etkileri baz alınarak ve ulusal kurumlara dayalı olarak kararlaştırılan konulardı. Vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerindeki etkileri, bazı uluslararası yayımlar dışında genellikle sınırlıydı. Küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmak durumundadırlar.

**ii)** Artan küreselleşme vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır. Diğer bir ifadeyle küreselleşme ülkelerin vergi politikalarını belirlemedeki bağımsızlıklarını azaltmıştır. Küreselleşme süreci bağlamında, vergi rekabetiyle ilgili teorik olarak üç hipotez ileri sürülmektedir. Bunlar;

---

<sup>174</sup> Giray, a.g.m., s. 95.

<sup>175</sup> a.g.m., s. 102-103.

-Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, sermaye vergileri o kadar düşük olacaktır.

-Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, emek üzerinden alınan vergiler sermaye vergileri ile karşılaştırıldığında o kadar yüksek olacaktır.

-Belirli bir entegrasyonun varlığında, daha küçük ülkeler daha büyük ülkelerden daha düşük sermaye vergisi oranlarına sahip olacaklardır.

Globalleşme süreciyle birlikte ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin artması ve sermaye hareketlerinin hız kazanması ülkelerin bu sermaye için rekabete başlamalarına neden olmuştur. Oluşan bu rekabet içerisinde bir araç olarak kullanılmaya başlanan vergiler, zamanla düşük oranlara, ardından vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri gibi bazı küçük ekonomili ülkelerdeki ekstrem uygulamalara neden olmuş ve bütün ülke ekonomilerine zarar verir hale gelmiştir. Zararlı vergi rekabetinin başta vergi geliri kaybı ve üretim faktörlerinin vergi yüklerinin işgücü aleyhine değişimi olmak üzere birçok zararlı etkisinin olduğu saptanmıştır.<sup>176</sup>

Vergi rekabeti sonucu ülkelerdeki vergi yükü sermayeden, işgücü, gayrimenkul ve tüketim üzerine kayar. Vergi gelirleri azalan ülkeler bu kaybın telafisi için hareketliliği kısıtlı olan üretim faktörleri üzerine uygulanan gelir ve varlıklar üzerinden alınan vergiler ile tüketim vergileri gibi dolaylı vergileri artırma yolunu seçerler. Bu durum bireysel eşitliği bozduğu için vergilemede adalet ilkesine ters düşen bir uygulamadır.<sup>177</sup>

Vergi rekabeti etkin bir yönetim ve herkes için en yüksek olası refah düzeyine yol açabilir. Ancak bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadır. Bu durum

---

<sup>176</sup> İhsan Günaydın, Temel Gürdal, Yahya Levent Eser, "Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 45 Sayı:518, 2008, s. 51.

<sup>177</sup> Saygın Eyübgiller, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:222, 2000, s. 2.

vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir.<sup>178</sup>

### 6.1.2 Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri ülkelerin vergisel yapılarını etkileyen oluşumlardır. Vergisel yapının ötesinde ekonomik yapı etkilenmektedir. Çünkü zarar verici vergi rekabeti ekonomik kararların yönünü değiştirmektedir. Vergi cenneti ülkelerde vergi oranları ya çok düşüktür ya da hiç vergi alınmamaktadır. Düşük vergi oranları daha çok kurumsal faaliyetler üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu ülkeler üretim işletmelerine önemli vergisel avantajlar sağlamaya çalışırlar ve söz konusu ülkelerde ekonomik faaliyette bulunma zorunluluğu yoktur. Böyle olunca kurumların merkezi vergi cenneti ülkelerde olsa bile söz konusu ülkelerin çoğu sadece kağıt üzerinde olan, gerçekte faaliyette bulunmayan “sanal” kurumlardır. Başka bir deyişle vergi cennetleri mükelleflerin vergilendirmeden kaynaklanan mali yüklerini en aza indirmek amacıyla vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerlerdir. Kayıt dışı ekonomik alanlar olan bu yerler kara paranın aklandığı merkezler durumuna gelmişlerdir. Vergi cenneti ülkelerde ticari mahremiyete ve özellikle de vergi mahremiyetine çok sıkı bir şekilde bağlı kalınmaktadır. Vergi cenneti ülkeler ticari faaliyette bulunan mükelleflerinin sınırlarını başka hiçbir ülkenin vergi dairelerine vermemektedirler.<sup>179</sup>

OECD Komitesi Raporu’na göre, bir ülkenin *vergi cenneti* olduğunu belirleyen dört faktör bulunmaktadır.

- Belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması,
- Söz konusu ülkenin, vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması,

<sup>178</sup> Filiz Giray, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, 2003, Sayı:272, Nisan, s. 175.

<sup>179</sup>. Zeynep Arıkan, Ahmet Akdeniz, ”Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, **Review of Social, Economic & Business Studies**, Vol.5/6, 2005, s. 314-315.



-Yasal mevzuat ve idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun ve belirsiz olması,

-Yatırımcı şirketin asli faaliyetlerinin bu ülkede gerçekleşmemesi, söz konusu ülke mevzuatının sadece vergi teşvikleri nedeniyle mükellefleri bu ülkeye çekmiş olmasıdır.<sup>180</sup>

### 6.1.3 Tobin Vergisi

Küreselleşmenin devletler ve sosyal sınıflar açısından yarattığı sorunları hafifletmek amacıyla yapılan öneriler, sermaye hareketlerinin sınırlandırılması karşısında en azından bu hareketlerin vergilendirilmesi üzerine odaklanmıştır.<sup>181</sup>

James Tobin, spekülasyon amaçlı uluslararası sermaye hareketlerinin giderek artmasının neden olduğu finansal ve ekonomik dalgalanmaları önlemek ve ulusal politikaları piyasanın diktatörlüğünden korumak için, dövizlerin çevrilmesini içeren bütün uluslararası kambiyo işlemlerini etkileyecek bir verginin uygulanmasını önermiştir.<sup>182</sup>

Tobin vergisi gibi bir uygulama ile finansal piyasalardaki aşırı dalgalanmanın engellenmesi konusu finans ve ekonomi literatüründe uzun bir süredir tartışılmaktadır. Bu tartışmalar genel olarak, finansal araçların alım satım işlemlerine vergi getirerek piyasalardaki kısa vadeli ve spekülasyon amaçlı işlemlerin engellenmesi ekseninde gelişmektedir. Böyle bir vergi ile yatırımcılar kısa vadeli spekülasyon işlemlerden, uzun vadeli yatırımlara doğru yönelerek, ekonomik etkinliği sağlayacak ve ayrıca ülkenin vergi gelirleri artacaktır. Bu görüşün öncüsü Keynes'e göre, hisse senedi piyasasında uygulanacak işlem vergisi ile kısa vadeli alım ve satım işlemleri yaparak kazanç sağlamayı amaçlayan spekülasyon hareketleri etkilenen ve bu tür işlemlerin hacmi daralacaktır. Ancak,

---

<sup>180</sup> Saygın Eyyüpgiller, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", archive.ismmmo.org.tr/.../14%20-%2053%20SAYGIN%20EYÜPGİLLER%20.doc

<sup>181</sup> Abdulkadir Göktaş, "Küreselleşme Ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi – II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 90, (Haziran, 2000), s. 83.

<sup>182</sup> Fatih Saraçoğlu, "Tobin Vergisi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:5, (Ekim-Aralık, 2004), s. 72.

temel göstergelere bakarak gerçek anlamda ve uzun vadeli alım ile yatırım yapmayı hedefleyenler ise bundan etkilenmeyecektir.<sup>183</sup>

Küreselleşme ve yeni teknoloji hükümetlerin vatandaşlarından vergi alabilme gücünün azalması yolunda bir tehdit oluşturmaktadır. Bu tehditler,<sup>184</sup>

(i) Dünya üzerinde entegrasyon arttıkça, sermaye ve işgücü, vergi oranı düşük olan ülkelere daha serbest hareket ettikçe, ülkelerin diğer ülkelere daha yüksek oranda vergi oranı koyma imkanı sınırlandırılmış olacaktır. Ayrıca küreselleşme ile işgücünün vergilendirilmesinde çeşitli güçlükler ortaya çıkabilecektir. Küreselleşme ile kaliteli işgücü vergileme açısından en az vergilendirilen ülkelere doğru yönelme tehlikesi ortaya çıkmaktadır.

(ii) İnternet üzerinden yapılan ticaretin sürekli olarak artması sonucu bu işlemlerin izlenmesi ve vergilendirilmesi daha güç olmaktadır.

Modern vergicilikte adalet, verimlilik, etkinlik gibi klasik ilkeler yetersiz kalmaktadır. Çağımızın karmaşıklaşan ve globalleşen dünyasında vergi sisteminde yer alması gereken öğelerle sisteminin tamamlanması gerekmektedir. Günümüzde küreselleşme ile birlikte “Vergilemede Uluslararası Uyum”, “Vergilemede Uluslararası Rekabete Dayanıklılık”, “Vergilemede Saydamlık” ve “Vergilemenin Kamu Borçları İçin Güvenilir Bir Teminat Teşkil Etmesi” ön plana çıkmıştır.

## 6.2 Vergileme İlkeleri

### 6.2.1 Vergilemede Uluslararası Uyum

Sermayenin tam anlamıyla mobilite olduğu, uluslararası sermaye hareketlerinin tamamen liberalleştiği bir ortamda uluslararası işletmelerin çifte vergileme yoluyla engellenmemesi, vergi sistemlerinin birbirini bütünler tarzda geliştirilmesi gereği vardır.

---

<sup>183</sup> a.g.m., s. 73.

<sup>184</sup> Serdan Koyutürk, “31. CIAT Genel Kurulu’ndan Gündeme Gelen Konular”, **Vergi Dünyası**, Sayı:191, (Temmuz, 1997), s. 45.

Son yıllarda artan ülkeler arası entegrasyon süreci ile ortaya çıkan Avrupa Birliği, NAFTA gibi ekonomik bloklar, ayrıca GATT anlaşmaları çerçevesinde ülkeler vergi sistemlerini diğer ülkelerle ve ekonomik entegrasyona dahil olduğu ülkelerle uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlemek zorundadırlar. Örneğin Avrupa Birliği'nde, Roma Antlaşması'nın 25'inci maddesi gereğince "Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin benzer ürünlerine, kendi ürünlerine uyguladığı dolaylı veya dolaysız vergi dışında fazladan vergi uygulamaz" denilmektedir. Anlaşmanın 220'inci maddesinde ise, "Birlik içinde çifte vergilendirme kaldırılmıştır" hükmü yer almaktadır.<sup>185</sup>

### 6.2.2 Vergilemede Uluslararası Rekabete Dayanıklılık

Çağımızda üretimin büyük bir kısmı çok uluslu şirketler tarafından sağlanmaktadır. Üretimin elde edilme araçları uluslararası bir önem kazanmıştır. Bir ürünün imal edilmesi esnasında, dünyanın değişik bölgelerinden gelen hammadde, sermaye, iş gücü, itira beratı ve enerjinin bir araya toplanmasıyla üretim evrenselleşmiştir. Ekonominin bu evrenselleşme olgusu vergilendirme alanında çok önemli sonuçlar doğurmaktadır.

Vergileme açısından değerlendirildiğinde dünya genelinde ülkelerin vergi özerkliklerinin birbirleriyle çatıştığı bir ortam sözkonusu olduğu görülmektedir. Bu durum, vergi politikaları ve yasaları arasında zorunlu olarak farklılıklar meydana getirmektedir. Böylece serbest uluslararası ekonomik kurumların ve tamamıyla özerk ulusal vergilendirmelerin çatışmasından uluslararası vergi sorunları doğmaktadır.<sup>186</sup>

Vergilemede uluslararası rekabete dayanıklılık ilkesi gereği, vergi sistemleri sermaye, emek ve bir bütün olarak ekonomik aktiviteyi cezbedici olmalı, caydırıcı ve kaçındırıcı olmaktan uzaklaşmalıdır. Özellikle son yıllardaki gelişmeler sonucunda iki ülkede aynı vergi konusu ve yükümlüsü üzerinde iki defa vergi alınması yani çifte vergilendirme ülkelerarası sermaye hareketlerini engelleyici rol

---

<sup>185</sup> Süral Arıcan, "Vergi Sistemi ve Ülkelerarası Vergi Sistemi Mukayesesi", **Vergi Dünyası**, Yıl:6, Sayı:5, 1987, s. 19.

<sup>186</sup> a.g.m, s. 19.

oynamaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla sermaye hareketlerinin önündeki vergisel engeller kaldırılmaya çalışılmaktadır. Ancak daha çok sermaye çekmek isteyen ya da ülkelerinin finans merkezi olmasını isteyen bir kısım ülkeler, düşük oranlarda vergilemeye ya da hiç vergi almama yolunu benimsemektedirler (Bermuda, Cayman Adaları, Hong Kong, İrlanda, Panama, İsviçre, Malta, Lüksemburg.).

Vergilendirmede sağlanan bu avantajlar nedeniyle sermaye bu ülkelere doğru yönelmektedir. Özellikle birden çok ülkede faaliyet gösteren işletmeler, vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek için, ülkelerin vergi mevzuatlarını iyi incelemeleri gerekmektedir.<sup>187</sup>

### 6.2.3 Vergilemede Saydamlık

Kurallarına uyumun kolaylaştırıldığı iyi bir vergi sistemi için, ne kadar vergi ödeneceğinin ve verginin kim tarafından alınacağıın bilinmesi gereklidir. Vergi Kanunlarının saydamlığı, vergi mükelleflerinin temel olarak;

1- Hangi vergilerin var olduğu,

2- Bu vergilerin ne kadar yük doğuracağı konularında bilgili olmaları,

olarak tanımlanabilir. Saydamlık, verginin olası etkileri konusunda kritik bilgilere sahip olunması şeklinde de açıklanabilir.<sup>188</sup>

Vergi Kanunlarının saydamlığı kavramını sadeleştirme ve basitleştirme kavramları ile birlikte düşünmemiz gerekmektedir. Vergi sistemi karmaşıklaştıkça daha az saydamlaşma eğilimindedir. Kimin?, nasıl? ve ne zaman? vergi yükü altına gireceği konusundaki karmaşıklık, vergilendirmede haksızlıklar yapıldığı konusundaki kanıların büyümesine yol açmakta, bu da vergiye karşı uyumu zedelemektedir.<sup>189</sup>

<sup>187</sup> İsa Coşkun, "Vergi Cennetleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:192, 1997, s. 29.

<sup>188</sup> **Guiding Principles For Tax Law Transparency**, "Vergi Kanunlarının Saydamlık İlkeleri", (Çev: Ali İhsan Özgür Çilingir), Tax Policy Concept Statement Issued By The Tax Division of The American Institute Of Certified Public Accountants / Issued, (September, 2003), s.1 <http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=637>

<sup>189</sup> a.g.m., s. 1.

Günümüzde kamu sektöründe yaşanan kriz sonucu kişiler, vergi ödemekten kaçarak etkinsizleşen ve kalitesizleşen kamu hizmetlerine tepki göstermekte bu da hizmetlerde daha fazla bozulmaya neden olmaktadır. Vergilemede saydamlık gereği vergilerin kimin tarafından ve ne kadar ödendiği mükellefler tarafından görülebilmelidir. Günümüzde vergilerin kamu harcamalarına uygun bir demokratik denetimi ve yönetimi için saydamlık ön koşul haline gelmiştir.<sup>190</sup>

Vergi hukukunda saydamlığın artması birtakım sonuçları doğurur. Bu sonuçlar;

- Belli bir mantık ve tutarlılık çerçevesinde vergi mükellefleri tarafından sistemin kavranması,
- Gelişmiş ve etkili bir vergi idaresi,
- Vergi kaçakçılığının azalması,
- Vergiden kaçınma dürtüsünün azalması,
- Vergi mükellefleri ve uygulayıcılarının vergi planlamasındaki netliğin ve vergiye uyumlarının artması,
- Vergi beyanlarındaki hata oranlarının düşmesi,
- Ekonomik karar alıcıların daha etkili çalışabilmeleri için önemli bir uyarı özelliği taşıması,
- Karmaşık ve saydam olmayan vergi sisteminin yarattığı doğrudan ve dolaylı maliyetlerin azalarak, kaynakların verimli alanlara yönelmesinin sağlanması,

şeklinde sayılabilir.<sup>191</sup>

---

<sup>190</sup> The World Bank, **World Development Report 1997, Selected World, Development Indicators**, New York, 1997, s. 23.

<sup>191</sup> **Guiding Principles For Tax Law Transparency**, s. 3.

#### **6.2.4 Vergilemenin Kamu Borçları İçin Güvenilir Bir Teminat Teşkil Etmesi**

Devletlerin özellikle uluslararası piyasalardan borçlanmalarında vergi sisteminin teminat işlevi vardır. Vergi toplama erkinin kullanımında başarı, yedek vergi kapasiteleri devletlerin mali itibarlarının önemli göstergelerden biridir. Çağımızda devletin kamu harcamaları ve bunların finansmanı konusunda stratejileri ve stratejiyle uyumlu orta ve uzun vadeli planlarının olması gereği kabul edilmektedir. Aksi halde, kararları olaylar belirlemekte, çözümler kısa vadeli olmakta ve uyum ve tutarlılık kaybolabilmektedir.<sup>192</sup>

---

<sup>192</sup> Gökbunar, a.g.m., s. 19.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE RASYONEL VERGİLEME İLKELERİ

#### 1. HUKUKİ SİSTEMİMİZ AÇISINDAN VERGİLEME İLKELERİ

Ülkemizdeki vergileme ilkelerinin yeri ve uygulamalarının inceleneceği bu bölümde öncelikle hukuk sistemimiz içinde vergileme ilkeleri açıklanacaktır. Ülkemizde vergileme ilkelerine ilişkin hukuki düzenlemeler; Anayasamızda yer alan vergileme ilkeleri, Anayasada belirlenmeyen ancak Anayasa Mahkemesinin yargılama kriterleri içinde yer alan vergileme ilkeleri ve vergi kanunlarında yer alan vergileme ilkeleri şeklindedir.

##### 1.1. Anayasada Belirlenen Vergileme İlkeleri

Kişiler sosyal devletin niteliği gereği elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri yerine getirmek ve kanunların öngördüğü özverilere katlanmak zorundadırlar. Bunlar; Anayasamızın dördüncü bölümünde yer alan siyasal haklar ve ödevler ile “vergi ödevi” dir. Devletin sosyal nitelik kazanması ile

vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik işlevleri ön plana çıkmıştır.<sup>193</sup>

Anayasamızın pek çok hükmü vergi hukuku ile ilgilidir. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- Anayasanın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümleri vergilendirme yetkisinin sınırları bakımından,
- Anayasa Mahkemesi'ne ilişkin hükümleri vergi kanunlarının anayasallık denetimi bakımından,
- İdarenin yargı denetimine ilişkin hükümleri vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun sağlanması bakımından,
- Kanunların yapılışına ilişkin hükümleri vergi kanunlarının yapılışları bakımından,
- Bütçe ile ilgili hükümleri yürütme organına verginin tahsil yetkisinin verilmesi bakımından,

vergi hukuku ile ilgilidir. Ancak anayasa maddelerinden ikisi (73 ve 167/2 maddeleri), doğrudan vergi hukukunu hedef almakta ve vergi hukukunun temel ilkelerini belirlemektedir. Bu maddelerden 167/2. madde dış ticaret üzerine getirilecek mali yükümlülüklerle ilişkin olmakla birlikte vergilendirme ilkeleri bakımından asıl önem taşıyan 73. maddedir. 1982 Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür".

Anayasa düzenlemeleri soyut kuralları ve ilkeleri içerir. Bu soyut kuralların içerikleri, normlar hiyerarşisinde aşağı doğru indikçe somutlaşır ve ilkelerin içi doldurulmaya ve kurallar yaşama aktarılmaya başlanır. Anayasa-kanun-KHK-tüzük-yönetmelik şeklinde düzenlemeleri yukarıdan aşağıya sıralayan ve alttaki normun üstündekilere aykırı olamayacağını ifade eden normlar hiyerarşisinde,

---

<sup>193</sup> Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi:Türkiye Değerlendirmesi**, T.C Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın no:2009/396, Ankara, 2009, s. 203.



üstte bulunan normlar ilkelere, daha altta bulunan normlar ise uygulamaya yakındır. Bu nedenle üstte yer alan normun yaratıcılığının çok uygulanırlığının az, altta bulunan normların ise uygulanırlığı çok, yaratıcılığının az olduğu söylenebilir. Bu nedenle vergi hukukunun anayasal ilkelerini yaşama geçiren asli küme vergi kanunlarıdır.<sup>194</sup>

1982 Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. Maddesinde “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü mevcuttur. Bu hükümde geçen “herkes” kelimesiyle vergilemede **genellik ilkesi**; “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” fıkrasıyla, **vergilemede adalet ilkesi**; “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” fıkrasıyla **vergilemede kanunilik (yasallık) ilkesi**; “malî gücüne göre” ifadesiyle **vergilemede eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri** belirtilmiştir.

Bu ilkeler Anayasada açıkça belirlenmiştir. Ancak Anayasanın Başlangıç ve Genel Esaslar bölümlerine yer alan atıflar nedeniyle “vergi hukukunun anayasal ilkeleri” bunlarla sınırlı değildir. Örneğin Anayasa'nın ceza hukukuna ilişkin suç ve cezaların yasallığı, suç ve cezaların önceden belli olması vb. ilkeler, vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olmak durumundadır.<sup>195</sup>

En üst pozitif hukuk normlarını içeren Anayasada vergi hukuku bakımından açıkça yer alan yukarıda da belirtilen ilkeler spesifik başlıklarla şu şekilde belirlenebilir:

---

<sup>194</sup> Bumin Doğrusöz, ”Anayasadan Vergisel Beklentiler” 07.01.2010, **Referans Gazetesi**.[http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=135115&YZR\\_KOD=156](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=135115&YZR_KOD=156).

<sup>195</sup> Bumin Doğrusöz, “Vergilemede İlkeler”, **Dünya Gazetesi**, 02.06.2005, s. 2.

- Verginin kamu giderlerini karşılamak için alınması ilkesi,
- Verginin mali güce göre alınması ilkesi,
- Verginin genellik ve eşitliğe uygun olarak alınması ilkesi,
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,
- Verginin yasallığı ilkesi,
- Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği (vergide hukuki güvenlik) ilkesi,
- Verginin parasal yükümlülük olması ilkesi,
- Verginin karşılıksız olması ilkesi.

### **1.1.1 Verginin Kamu Giderlerini Karşılamak İçin Alınması İlkesi**

Kamu giderleri, kamusal ihtiyaçları giderecek kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir. Bu giderlerle ilgili kamu hizmetlerinin kapsamı statik değildir. Neyin kamu hizmeti sayılacağı neyin sayılmayacağı zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hakim siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır. Kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan harcamalara kamu gideri denilmektedir.<sup>196</sup>

Bu ilke kökeni eski çağlara dayanan keyfi vergi almayı engellemeyi hedefleyen bir ilkedir. Günümüzün dünyasında bu ilke temel özelliğini yitirmiş görünmektedir. Zira, kamunun kişi yaşamının her alanına el atmış olması, neredeyse yapılan her türlü harcamanın bir “kamu gideri” boyutunun bulunmasını sağlamıştır. Bu nedenle de, verginin gittikçe önemli boyutlara ulaşan kamu giderleri için alındığı görüşü üzerinde tartışma kalmamış görünmektedir. Dolayısıyla bir devletin vergi gelirlerini sadece kamu giderlerine özgülemesi bir noktaya kadar hukuka uygunluk kriteri de yaratmaktadır.

Anayasamız, verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alındığını belirleyerek toplanan her bir verginin nereye özgüldüğünün belirtilmesi zorunluluğunu da vurgulamıştır. Bu ilkenin, özetle vergi alınmasında ana nedenin

---

<sup>196</sup> Tekbaş, a.g.e., s. 240.

kamu giderlerine kaynak sağlamak olduğu, vergilerin sadece kamu gideri niteliğindeki giderlere harcanabileceği, kamu giderlerinin de esas itibariyle vergi gelirleriyle karşılanması hedeflerini içerdieği belirtilmiştir. Yani “verginin mali” amacı üzerine yoğunlaşmış bir ilkedir. Bununla beraber örneğin bir başka ülkenin işgali için bir bütçe oluşturulması ve bunun için de vergi alınması gibi güncel konuların ne kadar “kamu gideri” ile ilişkilendirilebileceği belirsizdir.<sup>197</sup> Anayasamızda kamu giderlerinin neler olduğunun belirtilmemiş olması, ilkenin içeriğinde bir miktar belirsizlik yaratmaktadır. Ayrıca özellikle az gelişmiş ülkelerde iktisadi kalkınma bakımından verginin üç önemli fonksiyonundan yararlanması gerekmektedir. Bunlar;

- Verginin toplam tasarruf hacmini arttırma,
- Belirli faaliyetleri teşvik etme,
- Ekonomik faaliyetleri düzenleme fonksiyonu,

olarak sıralanabilir. Bu durumda, Anayasada yer alan vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağına ilişkin hükmün, verginin sınırlayıcı bir tanımını vermekten çok temel amacını belirttiği söylenebilir.<sup>198</sup>

### 1.1.2 Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi

Genellik ilkesi, vergi hak ve ödevlerinin “herkese” ait olduğunu belirten bir ilkedir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir. Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu bağlamda, vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da bu itibarla, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>199</sup>

Verginin herkesten, eşit olarak alınması hukuksal adaletin ve hakkaniyetin sağlanması için de önemlidir.

---

<sup>197</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 34.

<sup>198</sup> Tekbaş, a.g.e., s. 244.

<sup>199</sup> a.g.e., s. 223.

Bu ilkeden ne anlaşıldığı ve anlaşılması gerektiği şu şekilde özetlenmiştir:<sup>200</sup>

- Yalnız belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konamaz,
- Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir,
- Vergileme oranlarının - mali güçle orantılılık ilkesi hariç olmak üzere - mükelleflerin bir bölümünün vergi yükü dışında kalacak şekilde belirlenmemesi gerekir.<sup>201</sup>

Vergilendirmede eşitlik ilkesi ise, mutlak bir kavram değildir. Çünkü, eşitliğe mutlak olarak ulaşmak ancak “matematik” dünyasında olanaklıdır. Bu nedenle, bu ilke olanaklı olduğunca eşitlik kavramını simgelemektedir. Ayrıca, konuyla ilgili olarak adalet kavramının da dikkate alınması gerekir.

1982 Anayasası'nın “Kanun Önünde Eşitlik” başlıklı 10. maddesi 5170 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorundadırlar” şeklinde düzenlenmiştir.<sup>202</sup>

Bazı yazarlar eşitlik teorisine verginin eşitliği, bazıları ise verginin adaletli dağılımı ilkesi içinde yer vermektedir.<sup>203</sup>

Anayasa Mahkemesi, bir kararında<sup>204</sup> mükellefe iade edilen vergi için faiz ödenmemesi, devletin mükellef ile “eşit olmamasının” bir sonucu olarak

---

<sup>200</sup> a.g.e., s. 31.

<sup>201</sup> Anayasa Mahkemesi, konuyla ilgili 06.10.1986 Tarihli ve 21/23 sayılı kararı

<sup>202</sup> Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:308, (Nisan, 2007), s. 205.

<sup>203</sup> Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.77.

<sup>204</sup> Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli, 1988/7 E., 1988/27 K. sayılı kararı.

gösterilmiştir. Oysa, bu karardan yaklaşık on yıl kadar sonra, sözkonusu durumda faiz ödenmesi bir yasa hükmü olarak yürürlük kazanmıştır.<sup>205</sup>

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanısıra, verginin kanuniliği kavramıyla ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında ”*kanunun genelliği*” anlayışıyla da ilişkilidir. Bu bağlamda vergide genellik ve eşitlik ilkesinin, Anayasanın 10’uncu maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik kavramı ile çakıştığı ifade edilmiştir.<sup>206</sup>

Verginin mali güce göre alınması ilkesi ile verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri birbirleriyle çelişen yapıdadır. Önemli olan, bu iki ilke arasında içinde bulunulan koşullara en uygun, hukuken en doğru ve ekonomik olarak da en yararlı dengenin kurulabilmesidir.<sup>207</sup>

### 1.1.3 Verginin Ödeme Gücüne Göre Alınması İlkesi

Vergi hukukunun önemli ilkelerinden biri olan “ödeme gücüne göre (mali gücüne göre) vergilendirme ilkesi” eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak işlev görmektedir. Vergilendirmede hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü, mali güçlerin ayrılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık ise ödeme gücündeki farklılıkla ölçülür. Buradan şu sonuç çıkarılabilir. Ödeme gücü aynı olanlar “eşit durumda olanları”, ödeme gücü farklı olanlar da “eşit durumda olmayanları” ifade eder.<sup>208</sup>

Bu ilke, “eşit oranlı fedakarlık” düşüncesinin Anayasaya yansımalarının bir sonucudur. Türkiye’nin “sosyal” bir hukuk devleti olması,<sup>209</sup> verginin ödeme gücüne göre alınması ilkesine dayanak oluşturmaktadır. Bu ilkenin pratik sonucu, ödeme güç arttıkça vergi yükünün de artmasıdır. Nitekim ülkemizde gelir vergisinde uygulanan artan oranlı tarife bu ilkenin sonucudur. Ödeme gücü,

<sup>205</sup> Anayasa Mahkemesinin 99/10 E. No.lu kararı.

<sup>206</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 7. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 40.

<sup>207</sup> Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.187.

<sup>208</sup> Tekbaş, a.g.e., s.232.

<sup>209</sup> Sönmez, Ayaz, a.g.e., s. 81.

sadece gelir gücünü değil, aynı zamanda servet gücünü de içerir.<sup>210</sup> Ödeme gücene göre vergilendirme, dar anlamda vergi için geçerli olup, vergi dışındaki mali yükümlülüklerde (örneğin harçlar, fonlar gibi) uygulanmazlar.<sup>211</sup> Ödeme gücü ilkesi, sosyal bir ilke olduğundan, özünde vergi uygulamalarında toplumun güçsüz kesimlerinin “kullanılması” esasını içerir. Anayasa Mahkemesinin 23.05.1972 Tarihli, 2/28 No.lu kararında sosyal devlet; “güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği ve dolayısıyla toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet” olarak tanımlanmıştır.

Kanunlarda yer alan istisnalar ve muafiyetler, Anayasa'nın herkesi vergi ödemekle yükümlü tutan hükmüne aykırılık gösterdiği ileri sürülebilir. İstisna veya muafiyetin, Anayasa ile bağdaşabilmesi ancak bir anayasal dayanağa sahip olmasına bağlıdır. Örneğin, sakatlık indiriminin devlete sakatları koruma görevi yükleyen Anayasa hükmüne dayanması gibi, Anayasal dayanağı olmayan istisna ve muafiyetler, herkesin vergi ödemesi buyruğu ile çelişir ve adaletsizlik yaratır. Anacak Anayasanın ilgili maddesinde herkes mali gücüne göre kamu harcamalarını finanse etmek için vergi ödeyebileceği hükmünü yer vermesi, istisna ve muafiyetlerin Anayasaya aykırılığını ortadan kaldırır. Çünkü vergilerin ödeme gücüne göre alınmasını sağlamak için yararlanılacak araçlardan biri istisna ve muafiyet uygulamalarıdır.

Ayrıca herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi ilkesi, sadece vergi kanunlardaki düzenlemelerle ihlal edilmez. Bazen fiili olgularda bu ihlali yaratabilir. Örneğin etkin bir denetimin olmayışı da verginin genelliğini ve eşitliğini zedeler. Denetimsizlik, vergi kanunlarına uymayanlar lehine, uyanlar aleyhine adaletsizlik yaratır, piyasalardaki rekabet düzenini bozar. Öte yandan Anayasa'daki "herkes (...) vergi öder" düzenlemesi, herkese ödeme, devlete de ödetme ve tahsil etme yükümlülüğü getirmektedir. Devletin denetimde zaaf göstermesi, vergiyi almaması veya alamaması da Anayasa'yı ihlal sonucunu doğurur. Tahsilatın tahakkuka oranı aynı zamanda bu anayasal buyruğu yerine

---

<sup>210</sup> Kaneti, a.g.e., s. 32.

<sup>211</sup> Anayasa Mahkemesinin 99/10 E. No.lu kararı.

getirme oranını da gösterir. Ancak bu durum bir fiili sonuç olduğundan, Anayasa Mahkemesi'nin veya yargı denetiminin müdahale alanı dışında kalır. Bu nedenle söz konusu ihlalin yaptırımı siyasidir. Vergileme ilkelerinin oluşumunda, Anayasanın sadece doğrudan vergi ile ilgili hükümlerinin değil, tümünün dikkate alınması gerekir. Anayasanın ceza hukukuna ilişkin suç ve cezaların yasallığı, suç ve cezaların önceden belli olması vb ilkeler, vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olmak durumundadır. Hukuk devleti ilkesinin hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkeleri aynı zamanda vergi hukukunun da ilkeleri olmak durumundadır. Özel girişim özgürlüğü ve sözleşme özgürlüğünün asıl olması, vergileme ilkeleri içerisinde, bu özgürlükleri kullanılamaz hale getirmeme şeklinde belirmelidir.<sup>212</sup>

Anayasa verginin, herkesin mali gücüne göre alınmasını, vergi salınırken "*ödeme gücü ilkesinin*" gözetilmesini emretmiştir. Özellikle kazanç vergilemesinde, kazanç veya iratları üniter yapının dışına çıkartan beyan dışı bırakma, nihai vergiyi stopaj yolu ile alma gibi düzenleme ve uygulamalar mali güç ilkesini zedelemektedir. Öte yandan dolaylı vergiler, içlerinde doğal olarak ödeme ilkesini barındırmazlar ve bu vergilere hakim olacak ilkeler, dolaysız vergilerde olduğu gibi anayasal ilke düzeyinde pek fazla düzenlenmemiştir. Türk vergi sisteminin ağırlığının dolaylı vergilere verilmesinin Anayasa ile oluşturulmak istenen sistemle bağdaştığını söylemek bu açıdan pek mümkün değildir.

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, öncelikle uygulanabilir bir normlar doktrini şart koşmaktadır. Vergi hukuku bilimi, devletin finansman ihtiyacını karşılamaya hizmet etme amacıyla olan "mali amaçlı normlar" ile devletin ekonomik ilişkilere yönlendirici ve yeniden dağıtıcı şekilde müdahalesine hizmet eden "sosyal amaçlı normları" birbirinden ayırmaktadır. Bu doktrin çerçevesinde, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi vergi yükünün eşit dağılımını sağlamakla yükümlü olan mali amaçlı normların hukuki ilkesi şeklinde gelişmekte ve vergi

---

<sup>212</sup> Bkz. Doğrusöz, "Anayasadan Vergisel Beklentiler".

eşitliğini sağlama ölçęęi olması nedeniyle sosyal amaçlı normları meşrulaştırmaya uygun bulunmamaktadır.<sup>213</sup>

Ödeme gücene göre vergilendirme ilkesinin hangi ilkeyle ilişkili olduğunu anlamak bakımından da, mali güç ilkesini ihlal eden düzenlemelerin hangi ilkeyi ihlal ettiğine bakmak gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, ödeme gücene göre vergilendirme ilkesine aykırı bir düzenleme aynı zamanda eşitlik ilkesine, dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.<sup>214</sup>

#### 1.1.4 Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Türk pozitif hukuku'nda teorik vergi adaletinden “vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi”ni ayıran unsur, ilkenin düzenleniş biçimidir. 1961 Anayasası'nda yer verilmeyen bu ilke 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrası “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiş, vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, “sosyal adalet” anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir.<sup>215</sup>

Vergilemede adalet, bir araç olmaktan çok amaçtır. Diğer vergileme ilkeleri, somut bir olgu olarak ortaya konamayan ama insanların “hissedebildikleri” bir ilke olarak adaletli vergilemeye ulaşılabilme açısından önem taşırlar. Nitekim, vergi yükünün “adil”ve“dengeli” dağılması diğer ilkeleri tamamlayan, onların yetersiz kaldığı noktalarda devreye giren bir ilkedir. Neyin “adil” olduğu konusunda bir belirleme yapılması birinci bölümde de açıklandığı üzere kolay bir iş değildir.<sup>216</sup> Bazen katı bir vergi uygulaması ekonomik olarak verimli olmakta ama kamu vicdanını zedeleyebilmekte, bazen de kamu vicdanını rahatlatan bazı çözümler ve yaklaşımlar, verginin ekonomik verimini düşürebilmektedir. Bu gibi durumlarda “adil vergilendirme” kriterlerini belirlemek, içinde bulunulan koşullara göre de

---

<sup>213</sup> Tekbaş, a.g.e., s. 234.

<sup>214</sup> a.g.e., s. 233.

<sup>215</sup> a.g.e., s. 238.

<sup>216</sup> İonna Kuçuradi, **Adalet Kavramı, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri**, (Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz), Alkım Yayınevi, İstanbul,1997, s. 322.



değişmektedir. Örneğin, bir bunalım veya savaş döneminde getirilen vergi yükümlülükleri ile refah dönemlerinde getirilen yükümlülüklerin “adil vergileme” bakımından aynı şekilde karşılanmayacağı açıktır. Vergilemede adalet kavramının vergi uygulamasına yansımaları, özellikle vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesinde kendini etkili biçimde göstermektedir.

### 1.1.5 Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer pek çok ilkeden farklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir.<sup>217</sup>

Anayasanın 73. maddesiyle düzenlenmiş “kanunilik ilkesi”, “hukuk devleti” kavramıyla bağlantılıdır. Vergi, iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı olabilmektedir. Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen kanunlarla, kişilerin temel hak ve özgürlükleri alanında yer alan vergiyi doğuran olaylar önlenemez veya caydırılabilir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için hukuk devletinin belirleyici unsurudur.

Öte yandan verginin kanuniliği ilkesini salt olarak vergilerin kanunlar konulup, kanunla kaldırılması ve değiştirilmesi olarak düşünmek kavramsal açıdan yeterli değildir. Zira kanun hükümlerinin ve uygulamasının birbirine paralellik arzetmemesi ve uygulamada bütünlük olmaması kanunilik kavramını içi boş hale getiren temel olgulardan biridir.<sup>218</sup>

Kanunilik ilkesi işlev olarak, keyfî ve takdiri uygulamaları önleyerek ilkelerin kanunda yer almasını sağlamak suretiyle bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını tesis etmektedir. Yani vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından korunabilmesiyle vergilemede keyfiliğin yerini

---

<sup>217</sup> Tekbaş, a.g.e., s. 244.

<sup>218</sup> Uçar, a.g.m., s. 114.

temsil ve hukukun üstünlüğü almıştır. Verginin dayanağını kamu hukukunda bulup etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel alanında hissettirmesi, kanunilik ilkesini vazgeçilmez kılan husustur.

Verginin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını, öte yandan da bireysel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi kanunlarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermektedir.<sup>219</sup>

Verginin kanuniliği ilkesinin tek istisnası, Bakanlar kuruluna, muaflık, indirim, istisna ve oranlara ilişkin hükümlerde, yasanın belirttiği aşağı ve yukarı hadler içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiş olmasıdır.

Bu ilke, Anayasa Hukuku açısından olduğu gibi Vergi Hukuku açısından da temel bir kural olarak önem arz eder.<sup>220</sup> Bu ilkeye göre vergiye ilişkin tüm davranışlar kanuni gerekçeye dayanmak zorundadır. Kanunilik ilkesi kamusal güce dayalı bütün yükümlülükleri kapsar. Bir başka deyişle, verginin yanında, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ilkenin kapsamındadır.<sup>221</sup> Mali yükümlülüklerin kanunla konulması yanında, değiştirilmesi ve kaldırılması da kanunla yapılır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile mali yükümler keyfi ve takdirî uygulanmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Vergileme yetkisinin ulusun temsilcisi olan yasama organınca kullanılması temsili demokrasinin bir gereği olarak görülmekte ve halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamını taşıdığı belirtilmektedir.<sup>222</sup>

Diğer alanlarda olduğu gibi, vergileme alanında da kanunilik ilkesinin önemli sonuçları bulunmaktadır. Bu açıdan “Kanunsuz Vergi Olmaz” ilkesinin doğal olarak ortaya koyduğu sonuçları şu maddeler altında özetlemek mümkündür;<sup>223</sup>

---

<sup>219</sup> a.g.m., s. 115.

<sup>220</sup> Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s. 2.

<sup>221</sup> Kaneti, a.g.e., s. 37.

<sup>222</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Yasin Sezer, “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt II, Sayı:1, 2000, s. 160.

<sup>223</sup> Hepaksaz, a.g.m., s. 96.

### ***a. Verginin Kanunla Konulması, Değiştirilmesi ve Kaldırılması***

Verginin kanunla konulması görüşünün doğal uzantısı olarak, verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması önem arz etmektedir. Bu yetkinin de yasama organına ait olduğu açıktır. Dolayısıyla yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlem ve tasarrufla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Aynı şekilde yargı organlarının da kıyas yolu ile veya başka şekillerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri bulunmamaktadır.<sup>224</sup>

### ***b. Kanunsuz Yorum Yasağı***

Bir kanunun yorumlanmasının temel amacı objektif anlamının ortaya konmasıdır. Bunu gerçekleştirecek yorum “*ekonomik yorumla*” yapılmaktadır. Ekonomik yaklaşıma VUK’un 3/B-1 maddesi izin vermektedir. Kanunun ilgili normu “vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esaslıdır” şeklindedir. Bu hüküm vergiyi doğuran olayın saptanmasında iktisadi gerçeğin ön planda tutulması gerektiğini ifade eder. İktisadi gerçeğin hukuki görünümüne ağır bastığı ve işlemin maddi boyutunun önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu yorumla gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilmesine yönelik davranışların ortaya çıkarılması ekonomik yaklaşımla mümkün olmaktadır.<sup>225</sup>

Vergide kanunilik ilkesi geçerli olduğuna göre, yorumun da kanun sınırları içinde yapılması gerekir. Yani kanunla belirlenmiş olmadıkça kıyas, boşluk doldurma, hukuk oluşturma gibi yorum halleri işletilemez. Ancak yorumun sonuçları olan daraltıcı veya genişletici yorum halleri vergilerin kanuniliğine ters düşmemekle birlikte kıyas ters düşmektedir. Kıyas ile kanun hükmü benzer olaylara uygulanmaktadır. Vergi yükünü değiştirici düzenlemeler sadece kanunlarla yapılabilir. Bu nedenle vergi kanununda düzenlenmemiş belli olgular üzerine vergi yükümlülüğü yaratması sözkonusu olmaz. Kanunda açık hüküm olmadıkça ekonomik yaklaşımın sınırını aşarak kıyas yoluyla hükümlerin

---

<sup>224</sup> a.g.m., s. 96.

<sup>225</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s.49-50.

genişletilmesine izin verilmemesi gerekir. Buna kıyas yasağı denir.<sup>226</sup> Kıyas ilkesi özel hukuk ve kamu hukuku açısından değişik şekillerde uygulanmaktadır. Örneğin, medeni hukuk, ticaret hukuku alanında kıyas geçerli bir ilke olduğu halde ceza hukuku ile vergi hukukunda kıyasa yer verilmemektedir. Buna kısaca “kıyas yasağı” da denilmektedir.

#### ***c. Vergi Hukukunda İrade Özgürlüğüne ve Sözleşmeye Yer Verilmemesi***

Vergilendirmede, kanuna aykırı olarak veya kanun sınırlarını aşarak verginin tarafları arasında irade özgürlüğü ve sözleşmeler yapılamaması esastır. Türk vergi hukukunda bunun bir istisnası olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülebilmesi benimsenmiştir. Böylece sınırlı da olsa vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmiştir.

#### ***d. Yürütme Organının Takdir Yetkisinin Bulunmaması***

Bilindiği üzere takdir yetkisi, serbestçe karar alma ve hareket etme yetkisi olup, yürütmenin, kanunilik ilkesine uyarak içeriğini serbestçe belirlemesidir. Bu yönüyle takdir yetkisi, bağlı yetkiden tamamen farklıdır. Zira bağlı yetkide, idarenin bir yetkiyi kesinlikle kullanması veya hukuk kuralının idareye hareket biçimini göstermesi hali vardır. Bilindiği üzere, “verginin kanuniliği ilkesi” ile vergi hukukunda “yasal idare ilkesi” birbirine sıkı bir biçimde bağlıdır. Yasal idare ilkesi, hukuk devletinin bir unsurunu oluşturduğu kadar, idare hukukunun da temel taşlarından biridir. İdare hukukunda yasal idare ilkesi, idarenin anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici idari işlemlere uygun davranması anlamına gelir. Bu ilke özellikle vergi hukukunda daha çok kendini gösterir. Dolayısıyla yasal idare ilkesi özel, bireysel ve sübjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel ve nesnel (objektif) nitelikteki vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını gerektirir.<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> a.g.e., s. 52.

<sup>227</sup> Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, 1986, s. 57.

### 1.1.6 Vergi Yükümlülüklerinin Geriye Yürümezliği (Vergide Hukuki Güvenlik) İlkesi

Genel olarak bütün kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının yürürlüğe girebilmesi için en önemli şart, Resmi Gazete’de yayımlanmalarıdır. Yürürlüğe girme tarihi özel olarak belirtilmemişse, Kanun Resmi Gazete’de yayımını izleyen günden başlayarak 45 gün sonra yürürlüğe girmektedir (1332 Sayılı Kanun, m.3).<sup>228</sup>

Kural olarak kanunların yürürlüğü girmelerinden sonraki olaylar için uygulanmaları yani geriye yürümeleri gerekmektedir. Kanunlar esas olarak geleceğe yönelik hükümleri, emirleri ve yasakları kapsamaktadırlar. Bu nedenle geriye yürümeleri hukukun genel bir kuralı haline gelmiştir. Bu kural hem akli, hem iktisadi, hem de siyasi düşüncelerle ve sebeplerle gerekçelendirilebilir. Kanun esas olarak bir emiri içermektedir. Emirler geleceğe yönelik olarak verilirler. Bir emirden önce yapılan tasarruflar ya eski kanunun emrine dayanılarak ya da eski kanunda bunu yasaklayan bir hüküm bulunmamasından yararlanılarak yapılmıştır. Bu bakımdan, sonraki emrin eski tasarrufları ortadan kaldırması ve onları haksız bir duruma düşürmesi doğru olmayacaktır.<sup>229</sup>

Geriye yürümeme kuralının temel amacı, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı olan vergi kanunları bakımından da da özenle uygulanması ve özellikler vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerine geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır.<sup>230</sup>

Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi açısından önemlidir. Bu ilke vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması, vergi kanunlarının ancak o dönemle ilgili olarak

---

<sup>228</sup> Anayasa, md.89.

<sup>229</sup> Tekbaş, a.g.e., s. 210.

<sup>230</sup> a.g.e., s, 211.

uygulama alanı bulması ve geçmişe nüfuz etmemeleri gereğini ifade eder.<sup>231</sup> Yani kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükte olan vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenini sarsar.<sup>232</sup>

Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği konusunda Anayasada bir ifade yer almamaktadır. Ne var ki, geçmişe dönük olarak vergisel yükümlülükler getirilmemesi verginin tüm diğer ilkelerinin kesişme noktasında yer alan, bir çok ilkenin pratik görünüm biçimi olan bir ilkedir. Ekonomik, sosyal ve politik gelişmelere bağlı olarak, vergilemedeki bazı ilkelerin önemi azalırken, bazı ilkelerin önemi de artmaktadır. Nitekim, vergilemede belirlilik kavramı, her gün artan önemi ile temel vergileme ilkelerinden biri olmuştur. Bu kavram da, geriye dönük olarak vergi yükü getirilmemesini öngörmektedir. Vergi yükünün geriye dönük olarak artırılması, bireylerin yaptıkları finansal planlamaları ve hesapları bozabilecek sonuçlara neden olabilir. Bu nedenle hukuki güvenlik sarsılır. Verginin sadece parasal bir yükümlülük haline gelmesinde, vergi eşitliğinin korunması, taşıma, depolama ve saklama kolaylığı, aynı verginin nakde çevrilmesinin ekonomide yaratacağı sorunlar ve vergi denetiminin sağlanması gibi nedenleri olduğu belirtilmiştir.<sup>233</sup>

Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği, kendini sık sık Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliği konusunun tartışılmasında göstermektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin vergi düzenlemesini iptal eden bir kararının nasıl uygulanacağı yönünde Bakanlık anlayışını yansıtan bir belge <sup>234</sup> 2004/2 Sayılı Tahsilat İç Genelgesi olmuştur.

---

<sup>231</sup> Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 58.

<sup>232</sup> Güneş Yılmaz, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 177, 2003, s. 199.

<sup>233</sup> Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 134.

<sup>234</sup> 28.07.2004 Tarihli Genelge.

### **1.1.7 Verginin Parasal Yükümlülük Olması İlkesi**

Uygarlık sürecinde vergi sadece parasal bir yükümlülük olmamıştır. Özellikle bedenen ve mal ile ödenen vergilerin toplumsal yaşamda yarattığı rahatsızlıklar ve güçlükler verginin sadece parasal bir yükümlülüğe dönüşmesine neden olmuştur. Verginin sadece parasal bir yükümlülük haline gelmesinde, vergi eşitliğinin korunması, taşıma, depolama ve saklama kolaylığı, aynı verginin nakde çevrilmesinin ekonomide yaratacağı sorunlar ve vergi denetiminin sağlanması gibi nedenleri olduğu belirtilmiştir.<sup>235</sup>

### **1.1.8 Verginin Karşılıksız Olması İlkesi**

Verginin karşılıksız olma ilkesi çağdaş vergi tanımlarında yer alan temel unsurdur. Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişiliğinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerinden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere aldıkları paralar tutarıdır.<sup>236</sup>

## **1.2. Anayasada Belirlenmeyen Ancak Anayasa Mahkemesinin Yargılama Kriterleri İçinde Yer Alan Vergileme İlkeleri**

Vergileme ilkeleri Anayasa Mahkemesi tarafından da ele alınmıştır. Örneğin Verginin kanuniliği ilkesi, Anayasa Mahkemesinin 1989/42 Sayılı bir kararında şu şekilde ifade edilmiştir: Vergi kamunun hukuksal temel koşulu olup; oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının, yönetim ve yükümlülüler bakımından belirgin olmasına dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.<sup>237</sup>

---

<sup>235</sup> Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 134.

<sup>236</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 213.

<sup>237</sup> 07.11.1989 gün ve E.No:1989/6, K.No: 1989/42 **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, S.25, s. 405.

Ayrıca Anayasada açıkça belirlenmemekle birlikte; Anayasanın Başlangıç ve Genel Esaslar bölümlerine yer alan atıflar, doğal hukuk normları ve mevcut normları gerektirmeleri nedeniyle Anayasa Mahkemesinin yargılama kriterleri içinde yer alan vergi hukuku ilkeleri şu şekilde belirlenebilir:

- Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği (vergide hukuki güvenlik) ilkesi,
- Vergi yükümlülüklerinin getirilmesinde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden ilkeleri,
- Olağanüstü vergisel yükümlülüklerle ilişkin ilkeler.<sup>238</sup>

### **1.3. Vergi Kanunlarında Yer Alan Vergileme İlkeleri**

En üst normlar Anayasada belirlenmekle birlikte, bazı vergi hukuku ilkeleri vergi kanunlarında yer almaktadır. Bu ilkelerin Anayasal ilkelere aykırı olamayacağı Anayasanın 11'inci maddesi gereğidir.

- Vergide ekonomik yaklaşım ilkesi,
- Vergide gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi,
- Vergide tahakkuk ilkesi,
- Vergide dönemsellik ilkesi.

## **2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLENDİRME İLKELERİNİN UYGULANMASI**

Rasyonel vergileme ilkelerinin kendilerinden beklenen işlevleri yerine getirecek şekilde uygulanmasının değerlendirilmesi çağdaş bir vergi sistemini kurmak adına önem taşımaktadır. Ülkemizde de rasyonel vergileme ilkelerinin vergilemede yer alması ve sapmalara yol açmadan uygulanması gerekmektedir. Birinci bölümde açıklanan vergileme ilkelerinin önemli bir kısmının uygulandığı

---

<sup>238</sup> 1982 Anayasası Md. 73.



vergiler dolaysız vergilerdir. Bu nedenle Türk vergi sistemi açısından vergileme ilkelerinin uygulama şekli ve değerlendirmesini yapmak üzere dolaysız vergi türü olarak gelir üzerinden alınan vergiler esas alınacaktır.

## **2.1 Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesinde Vergileme İlkeleri**

Gelir Vergisi Kanunumuzun (GVK) 2. maddesi vergilendirilecek gelir ve kazançları gelir unsurları; ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak sayılmaktadır. Gelir üzerinden alınan bir diğer vergi kurumlar vergisidir. Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1. maddesinde vergilendirilecek kurum kazancı, GVK'da belirtilen gelir unsurlarını esas almaktadır. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları sayılan gelir unsurları elde etmeleri halinde kurum kazancı elde etmiş olarak vergilendirilirler. Dolayısıyla GVK'daki gelir unsurlarındaki vergileme ilkelerini incelemenin gelir üzerinden alınan vergiler açıklayacağı söylenebilir.

GVK'da "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iradın safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmış olmakla birlikte, 4444 sayılı Kanun (R.G., T. 14.08.1999, S. 23789) ile 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere; "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Bir gelir akımının vergiye tabi tutulabilmesi bakımından gelir unsurları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Gelir unsurları kapsamına girmeyen herhangi bir gelir vergi kapsamına da girmemektedir. Vergi dışında tutulması söz konusu olan bu gelirler, vergiden muaf tutulmuş kişilerle, istisna tutulmuş gelirlerle ya da indirimlerle ilişkili değildir.<sup>239</sup>

---

<sup>239</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)**, 2. B., G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 165/54, Ankara, 1996, s. 14.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarında kişi ya da konu verginin kapsamında olup; vergilendirilmesi gereken kişi ya da konudan çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel ya da mali nedenlerle kısmen ya da tamamen vergi alınmaması söz konusu olmaktadır.<sup>240</sup>

### 2.1.1 Ticari Kazançların Vergilendirilmesi

Gelirin unsurlarını üretim faktörleri açısından ayırma tabi tuttuğumuzda ticari kazançlar sermaye unsurundan alınan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ticari kazançlarda vergilendirme açısından mükellefler, gerçek usule veya basit usule tabi olabilirler veya esnaf muafılığından yararlanabilirler. Gerçek usule tabi olanlar defter tutmak ve beyanname vermek mecburiyetindedirler. Artan oranlı bir tarifeye tabi olduklarından matrah arttıkça ödemeleri gereken gelir vergisi de artmaktadır.

Ticari kazançların vergilendirilmesinde ikinci yöntem olan basit usul ise, *vergilendirmede adalet ilkesi* açısından tartışmaya yol açan bir konudur. Bazı mesleklere sahip olan kişilerin sosyo-kültürel durumları gerçek usulde vergilendirmenin gereklerini yerine getirmekten uzaktır. GVK ticari kazancını gerçek usule göre belirleyenler yanında, iş hacmi gerçek usulde vergilendirmenin sınırı altında kalmakla birlikte muafiyetten yararlanamayan ticaret ve sanat erbabının basit usulde vergilendirilmesi öngörülmüştür.<sup>241</sup> Basit usule tabi olanlar gerçek usule göre daha düşük vergi ödemek durumundadırlar. Basit usulde hasılatlar alış ve giderler belgeye bağlanmak zorundadır. Kazanç belgelere dayanan hasılatlardan belgelere dayanan giderler ve satılan malların alış bedelleri çıkartılarak bulunur. Dolayısıyla bu usulde tam verginin alınması belgelerin hem alışlar hem de satışlarda kaçakçılık yaratmayacak şekilde alınmasını gerektirir. Kaçakçılığın yaygın olduğu ülkemizde bunu sağlamanın güçlüğü dikkate alındığında gerçek usul ile basit usule tabi olanlar arasında adaletsizliğe neden olabilmektedir. Aynı zamanda basit usule tabi olan gerçek usulde vergilendirilmesi gerekirken, bir şekilde basit usulde kalmayı başaranların ortaya

<sup>240</sup> a.g.e., s. 14.

<sup>241</sup> Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s. 43.

çıkardıkları adaletsizlik gelmektedir. Fiiliyatta basit usulden yararlanmanın genel ve özel şartlarını kaybettiği halde basit usulde kalmaya devam edenler, defter tutmama ve belge düzenmedeki kolaylıklar yüzünden şekli anlamda avantaj yakalamakta, daha az vergi ödeme ile de maddi avantaj yakalamaktadırlar. Aynı konu esnaf muaflığında da geçerlidir. Burada da esnaf muaflığından yararlanabilmek için gerekli şartlardan birini veya bir kaçını taşımadığı halde esnaf muaflığından yararlanarak hiç vergi ödemeyen mükellefler, kayıtlı ve vergi ödeyen mükelleflere kıyasla büyük bir avantaj yakalamaktadırlar.

Dolayısıyla ticari kazançlarda vergi adaletini sağlamak için basit usulden yararlanmaması gerektiği halde bu sistemde kalmayı başaranlar tespit edilmeli ve gerçek usule bağlanarak ciddi bir şekilde kontrol edilmelidir.<sup>242</sup> Hatta bunun da ilerisine gidilerek basit usul kaldırılıp bütün mükellefler gerçek usule geçirilerek basit usule tabi olanlarla gerçek usule tabi olanlar arasındaki adaletsizlikler giderilmelidir.

### **2.1.2 Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**

Çiftçi olarak adlandırılan kişiler zirai mahsullerini GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan gerçek veya tüzel kişilere satmaları halinde bu kişiler tarafından çiftçilere mahsul bedeli olarak nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Yapılacak olan bu vergi tevkifatı çiftçinin nihai vergisi olduğundan, bu kazanç unsuru için ayrıca yıllık gelir vergiye beyannamesi vermeyecektir. Hatta zirai kazancı, vergi tevkif usulü ile vergilendirilen kişi, bir başka kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekse bile zirai kazancını bu beyannameye dahil etmeyecektir.<sup>243</sup>

Zirai kazançlarda temel vergilendirme yöntemi stopajdır. Oranlar ise, bitkilerde yüzde dört, hayvancılıkta yüzde ikidir. Bu mahsüller, borsada satılıyorsa hem kayıt dışılığı azaltmak hem de borsayı teşvik amacıyla yarı oranda

<sup>242</sup> Yusuf Kıldış, "Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 321, (Mayıs, 2008), s. 128-130.

<sup>243</sup> Levent Demirdağ, "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Zirai Kazancı Vergileme Usulü", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/45MaliCozum/05LeventDemirdag41.doc>

vergilendirilir. Stopaj oranları diğer gelir unsurları ile kıyaslandığında oldukça düşüktür. Kanun koyucu kayıtlı satışları arttırmak için getirdiği düşük oranlı stopaj uygulamasını diğer gelir unsurlarına ve özellikle ücretlilere getirilmemektedir. Halbuki zirai kazançlarda sermaye unsuru ön plandadır. Bu durumda zirai kazançlardaki stopaj oranlarının artırılması, hem *adalet* hem de *ödeme gücüne göre vergilendirme ilkelerinin* bir gereği olmaktadır.<sup>244</sup> Aksi takdirde ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan araçlardan biri olan ayırma ilkesinin uygulanmasını da olanaksızlaştırmaktadır.

### 2.1.3 Ücretlerin Vergilendirilmesi

GVK'nın 61'nci maddesinde ücret şu şekilde tanımlanmıştır: ‘‘Ücret işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir’’.

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel vergilendirme yöntemi stopajdır. Stopaj oranı GVK Md.103 çerçevesinde yüzde on beşten başlamakta ve yüzde otuz beşe kadar çıkmaktadır. Ggelir vergisinin büyük bir kısmını vergi kaçırmak imkanlarından yoksun ücretliler ödemektedir. Ticari ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlarla sermayeden sağlanan iratlar ise kaçakçılık dolayısıyla yeteri kadar vergilendirilememektedir. Bu durum ise, *vergilemede verimlilik ilkesini* gerçekleştirmeyi zorlaştırmaktadır.

Bilindiği üzere maliye teorisi literatüründe ödeme gücüne ulaşma aracı olarak ‘‘ayırma ilkesine’’ göre emek gelirleri sermaye gelirlerine oranla daha düşük oranlarla vergilendirilmeli ve emek sahibi korunmalıdır. Çünkü üretim faktörleri içerisinde en önemlisi emektir. Keza iktisatta tam istihdam denildiği zaman dar anlamda emeğin tam kullanılması anlaşılır. Çünkü emek tam kullanılıyorsa diğer üretim faktörleri de tam kullanılmamaktadır mantığı vardır. İstihdam sorunları denildiği zamanda da sermaye veya toprağın tam kullanılmaması değil emeğin tam kullanılmaması anlaşılır.

---

<sup>244</sup> Kıldış, a.g.m., s. 128.

Ayrırma ilkesi gereğince ücret gelirleri daha düşük oranda vergilendirilmesi gerekirken ülkemizde daha yüksek oranda vergilendirilmesi vergilendirmede *adalet ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkeleriyle* bağdaşmamaktadır.

5615 Sayılı Kanun ile düzenlenen “asgari geçim indirimini” ödeme gücüne doğru ulaşılmasında da önemli araçlardan biri olan ayırma ilkesinin bir uzantısı niteliğinde kullanılmıştır. Ayırma ilkesine göre emek gelirleri sermaye gelirlerine oranla daha az vergilendirilmelidir. Dolayısıyla en az geçim indirimini uygulaması esasa olarak buna hizmet etmek için getirilmiş bir düzenlemedir. Bu haliyle “özel indirim” niteliği arz etmektedir. Ancak bu düzenlemenin bu haliyle dahi yeterli olduğunu söylemek de zordur.

Vergi hukukunda geçerli ve temel bir ilke durumundaki “mali güç ilkesi”nin doğru bir şekilde uygulanması açısından oldukça önemli bir yere sahip olan asgari geçim indirimini Anayasa’nın “ölçülülük ilkesi” bakımından da büyük bir zorunluluktur. Zira vergilendirme ile en temel haklardan biri olan mülkiyet hakkına müdahale edilmektedir. Bu müdahale gerçekleştirilirken Anayasa gereği mülkiyet hakkının özüne dokunulmaması gerekir. Dolayısıyla vergilendirme amacı ile yapılan müdahale ölçülü olmak zorundadır. Vergilendirme yetkisi, nerede mülkiyet hakkının özüne müdahale oluşturur diye sorulduğunda, o hakkın kullanılabilirliğinin ortadan kalkması sorunun açık cevabı olacaktır. O zaman ücret geliri elde eden bir gelir vergisi mükellefinin durumu ele alındığında, vergilendirme yetkisinin sınırı onun insan onuruna yakışır biçimde yaşamasını sağlayacak gelir dilimi olacaktır. Daha somutlaştırılması gerekirse, asgari ücret ölçü olarak alındığında bu ücretin vergilendirme alanı dışında kalması gerekir. Çünkü asgari ücret, insan onuruna yakışır biçimde yaşamayı sağlayacak bir gelir dilimi değildir. Bu gelirin vergilendirilmesi ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.<sup>245</sup>

Ücretlilere ek gelir imkanı sağlayan ve kayıt dışılıkla mücadelede etkin bir araç olan vergi iadesi sistemi 2007 yılının Nisan ayında kaldırılmış ve yerine

---

<sup>245</sup> Ali Fuat Koç, M.Fatih Dağlı, ”Vergi Yüku Dağılımı ve Vergi Adaleti” **Vergi Raporu**, Sayı:88, (Ocak, 2007), s. 40.

“asgari geçim indirim sistemi” getirilmiştir. Ücretlilerde vergi indirim sistemi yerine getirilen asgari geçim indirim müessesesinde de vergilendirmede “adalet ilkesi “ açısından tartışmaya açık konular vardır. Bunlardan ilki, vergi indirim sisteminin 01.01.2007 tarihinde kaldırılması, fakat uygulamanın 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmasıdır. Bu uygulama ile 01.01.2007 ‘den 04.04.2007’ye kadar fiş, fatura toplayan ücretliler mağdur olmuştur. Vergilerin geriye yürütülmesi burada ücret geliri sahiplerinin aleyhine olmuştur. Asgari geçim indirim gelir seviyesi düşük olan bir ücretli grubu için eski sisteme göre avantaj sağlasa da gelir seviyesi orta ve yüksek olan ücretliler aleyhine olmuştur.<sup>246</sup>

Vergi iadesi sisteminin kaldırılması yerine vergi iadesinden yararlanan mal grubu arttırılarak uygulanmaya devam edilebilirdi. Mal grubu arttırılarak uygulanacak bir vergi iadesi sistemi, otokontrolü de arttırarak, kayıt dışılığı azaltacaktır.

#### **2.1.4 Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**

Gayrimenkul sermaye iradı, gelir vergisinin unsurları içerisinde üretim faktörleri açısından sermaye gelirleri içerisinde üretim faktörleri açısından sermaye gelirleri üzerinden alınan bir gelir çeşididir.

Konut kira gelirlerinde temel vergilendirme yöntemi istisna tutarı üzerindeki kısmın beyanı şeklindedir. Buna ilave olarak götürü gider yöntemi seçildiyse, istisnadan sonra % 25 oranında götürü gider indirim yapılmaktadır. Maktu bir tutar olan istisna, sadece konut kira gelirlerine uygulanmakta, gayrimenkulün işyeri olarak kiraya verilmesi durumunda uygulanmamaktadır. Bu uygulama “*verginin genellik ve eşitlik ilkesine*” aykırılık göstermektedir.

Gelir vergisinde konu gerçek kişilerin kazançları olduğuna göre, kiraya verenin gayrimenkulü konut veya işyeri olarak kiraya vermesinin bir önemi olmamalıdır. Dolayısıyla işyeri olarak kiralamalarda kiralayan bir istisnadan yararlandırılmayarak adeta cezalandırılmaktadır.<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> Kıldış, a.g.m., s. 128.

<sup>247</sup> a.g.m., s. 129.

### 2.1.5 Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratlarının hemen hemen tamamı gelirin toplanması ve beyanı dışına çıkarılmıştır. Stopajla vergilendirilen bu kazançlara artan oran değil, sabit bir oran uygulanmaktadır. Bu bağlamda stopaj müessesesi de artan oranlı bir yapıya sahip olabilir. Bankalar arasında kurulacak bir bilgisayar programıyla pekala artan oranlı bir tarif uygulanabilir. Matrah arttıkça daha yüksek oranlı bir stopaj söz konusu olabilir. Bunun gerçekleştirilememesi durumunda ise stopaj oranı artan oranlı tarifenin ortalaması bir rakam olarak belirlenir ve yıl sonunda mükellef bu ortalama oranın altında bir matraha tekabül eden oranda kalmışsa, kendisine talebi üzerine fazla kesilen vergi iade edilir veya başka vergisel borçlarına mahsup edilir. Dolayısıyla menkul sermaye iratlarının vergilendirmesi, vergilemede adalet ilkesinin ihlaline neden olmaktadır.

### 2.2 Vergi Oranları Açısından Vergilendirme İlkeleri

Modern gelir vergisi sistemlerinde olduğu gibi, ülkemizde de artan oranlı vergi tarifesi benimsenmiştir. Böylece vergilemede “*ödeme gücü ilkesinin*” uygulanması sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak gelir vergisi tarifemiz, ilk dilimin geniş tutulmuş olması nedeniyle belirli bir gelir düzeyine kadar tek oranlı tarife niteliği taşıyor olması; basamak sayısının az olması; dilimlerdeki artış ile oranlardaki artış arasındaki ilişkinin yetersiz olması, vergi ödeme gücünün izlenmesi bakımından yetersiz kalması gibi gerekçelerle eleştirilmektedir. Buna karşılık, uygulama kolaylığının bulunması, günün koşullarına uygun tutarları yansıtabilmesi, sınırlı bir artan oranlılığı öngörmesi nedeniyle mükellef psikolojisine uygunluğu yönünden olumlu karşılanmaktadır.<sup>248</sup>

Gelir vergisi tarifesinin basamak ve oransal yapısı itibariyle son derece basık bir nitelik taşıdığı, oranlardaki yükselişin gelir dilimlerindeki büyük artışlarla bir

---

<sup>248</sup> Akdoğan, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)*, s. 20.

anlamda ve büyük ölçüde telafi edilmesi nedeniyle, artan oranlı vergi tarifesinin etkilerinin büyük ölçüde kaybolmasına neden olduğu görülmektedir.<sup>249</sup>

Müdahaleci maliye politikasını savunan Keynezyen iktisatçılar ve fonksiyonel maliye teorisyenlerine göre artan oranlı vergileme geliri yeniden dağıtıcı araçların en önemlilerinden bir olarak kabul edilir. Bu tip bir vergileme ile çok kazandan çok az kazandıktan az vergi alınması amaçlanır. Ancak bu amaca her zaman ulaşılamaz.<sup>250</sup>

Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergilendirme yetkisi kanun çıkarma yetkisi olan yasama organına aittir. Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesine bir ayrıcalık getirilmiştir. Vergi tarifesi de verginin temel unsurudur. Her vergi kanunu vergi tarifesini açık ve net olarak belirtilmelidir. Aksi takdirde *verginin kanunliliği ilkesi* zedelenmiş olur.<sup>251</sup> Ancak 1982 Anayasası uygulamada çabukluk sağlamak amacıyla yürütme organına belirli sınırlar içinde vergilendirme yetkisi vermiştir. Bu yetki Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranlarına da uygulanmaktadır. Bu durum “verginin kanunliliği ilkesinden” sapma yaratmıştır.

### **2.3. Tam ve Dar Mükellefler Açısından Vergilendirme İlkeleri**

GVK'nın 1. maddesinde ve KVK'nın 3. maddesinde vergi mükellefleri, tam mükellef ve dar mükellef olarak iki'ye ayrılmaktadır. Tam mükellefler, bir takvim yılı içinde Türkiye içinden ve dışından elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinde gelir vergisine tabi tutulurken, dar mükellefler Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerinden dolayı Türkiye'de gelir ve/veya kurumlar vergisine tabi tutulmazlar.

---

<sup>249</sup> a.g.e., s. 21.

<sup>250</sup> Koç, Dağlı, a.g.m., s. 44.

<sup>251</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 113.



Ayrıca tam mükelleflerden asgari ücretler üzerinden gelir ve damga vergileri alınırken, dar mükelleflerden hiç vergi alınmaması vergilendirmede “adalet ilkesi” ile bağdaşmamaktadır.<sup>252</sup>

#### **2.4. Vergi Teşvikleri Açısından Vergilendirme İlkeleri**

Tüm vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sistemi içinde de ekonomik, sosyal ve siyasi ve idari nedenlerden dolayı vergi teşviklerine vergi kanunlarında yer verilmektedir. Ancak vergi teşvikleri “*verginin genellik ilkesini*” daraltmaktadırlar. Vergi teşvikleri ile genellik ilkesinin daraltılması, “yükümlü açısından” ve “vergi konusu” açılarından olmak üzere iki şekilde olabilmektedir. *Vergi yükümlüsü açısından sınırlandırma*; memur, işçi ve çiftçi gibi belirli sınıfların, bazı sektörlerin, toplum yararına hizmet veren hayır kurumları, askeri ve resmi gerçek ve tüzel kişiliklerin vergiden muaf tutulması şeklinde olabilir. *Vergi konusu açısından sınırlandırma*; bazı gelir türlerinin veya gelirlerin bir kısmının veya tamamının vergi dışı tutulması ile sağlanabilir.<sup>253</sup>

Hem GVK hem de KVK istisna, muafiyet ve indirimler şeklinde vergi teşvikleri bulunmaktadır. Ticari kazançlarda esnaf muafılığı, ücret gelirleri için tanınan çeşitli istisnalar bunlar arasında sayılabilir.

### **3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN SORUNLARININ VERGİLEME İLKELERİ ÜZERİNE ETKİLERİ**

Türk vergi sisteminde yaşanan sorunlar genel kabul görmüş vergileme ilkelerinde sapmalara neden olmaktadır.

#### **3.1 Türk Vergi Mevzuatının Yapısı**

Birçok ülkede modern ve günün gereklerine uygun rasyonel bir vergi sistemini oluşturmak düşüncesi ile vergi sisteminde reform sürekli gündemde olan bir konudur. Günümüzde ülkenin içerisinde bulunduğu sosyo-ekonomik şartlar ve

---

<sup>252</sup> Kıldış, a.g.m., s. 130.

<sup>253</sup> Giray, a.g.e., s. 35.

mali yapı yine Türk Vergi Sisteminde kapsamlı değişiklikleri zorunlu kılmış ve bu konuda bir takım düzenlemeler gidilmiştir.<sup>254</sup>

Vergi sistemimizde ülkenin değişen sosyo-ekonomik şartlarına uygun olarak ve dış ülkelerdeki mali mevzuatla koordinasyon sağlamak amacıyla değişiklikler yapılması doğaldır. Ancak mevcut yasalar uygulanamadığından ve vergi toplanamadığından dolayı sık sık değişiklikler yapılması yükümlülerin vergi sistemine olan güvenlerini sarsar, sistemin yerleşmesini güçleştirir ve vergi kaçakçılığını tahrik eder. Vergi değişiklikleri, vergi yükü aynı kalsa bile yükümlülerin körelmiş duygularını harekete geçirmektedir ve vergi kaçakçılığının artmasına sebep olmaktadır.

Vergi sistemleri uygulandıkları ülkelerin ekonomik ve sosyal gereklerine göre şekillenmekte ve zaman içerisinde değişikliğe uğrayabilmektedir. Bu değişiklikler vergi yapılarında köklü değişimi ve düzenlemeyi içeriyorsa, vergi reformu olarak değerlendirilmektedir. Çok yönlü olan vergi reformlarına gidilmesinde etkili olan pek çok faktör vardır.

Türk Vergi Sistemi'nin de çağdaş bir nitelik kazanması yönünde 1925 yılında aşarın kaldırılması ile başlayan reform girişimleri, günümüze kadar gelmiştir.

Vergi mevzuatında sıkça yapılan değişiklikler, mali plânlama yapabilme imkânını ortadan kaldırmakta ve vergi uygulamasının tarafı olan mükellefler, kamu idaresi, vergi yargısı ve meslek mensupları üzerinde yüksek maliyetler oluşmasına neden olmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve sık değişmesi nedeniyle, mükelleflerde oluşan bilgisizlik mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kanunlarını ihlal etmeye yöneltmektedir. Ayrıca, vergi sistemindeki yoğun bürokratik işlemler, vergi bilincine sahip mükellefleri dahi gelir idaresinden uzaklaştırmakta ve kayıt dışına itmektedir.<sup>255</sup>

---

<sup>254</sup> Koç, Dağlı, a.g.m., s. 56.

<sup>255</sup> a.g.m., s. 42.

Türkiye’de vergiye karşı gösterilen reaksiyonların nedenlerini hukuki ve idari olarak ele aldığımızda bunu yasaların basit ve açık olmaması, sık sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, denetimin yetersizliği ve vergi aflarına sık sık başvurulması şeklinde sıralamak mümkündür.

Vergi ile ilgili yasal ve idari düzenlemeler, hukukçuların büyük çoğunluğunun dahi anlamakta ve yorumlamakta zorlandıkları, hatta bu nedenle neredeyse vergi ile ilgili yasal düzenlemelerden uzak durmayı tercih edecekleri derecede teknik ve karmaşık bir yapıya sahiptir.

Mükelleflerin, ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla vergi yasaları ve uygulaması, mükellefleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmamalıdır.<sup>256</sup> Vergilendirmede çok sık yasal ve idari değişikliklere gitmek, mükelleflerde hoşnutsuzluk yaratmaktadır. Özellikle de verginin konusunun ve oranının değişmesi, ek vergiler konulması, sık sık vergi afları çıkarılması ve asaların karmaşık bir yapıya sahip olması mükelleflerin vergi ödeme gayretini azaltmaktadır.

Vergi reformunun sık sık gündeme gelmesi önemli sorun olarak görülmektedir. Bu durum *vergilemede istikrar ilkesini* ihlal etmektedir. Vergide başarı için, istikrarlı mevzuatın önemi tartışılmaz. Bu bakımdan, vergi mevzuatında çok gerekmedikçe, ekonomik ve mali gelişmelerin zorunlu kıldığı düzenlemeler dışında yeni düzenlemelere gidilmemesi, eğer gidilecekse, toplumun ilgili tüm kesimlerince enine boyuna tartışılıp ondan sonra düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Ancak bu şekilde, kısa süre sonra aksi yönde başka bir düzenleme yapma gereği doğmaz. Bu da kalifiye personel istihdam edebilen güçlü bir gelir idaresi tarafından sağlanabilir.<sup>257</sup>

---

<sup>256</sup> Kemal Akmaz, Öznur Akyol; ”Türkiye’de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri”, **Vergi Raporu**, sayı: 94, (Temmuz, 2007), s. 30.

<sup>257</sup> Murat Akyol, ”Türk Vergi Sistemindeki Temel Sorunlar”, **Ekonomi Politik**, (Kasım 2003). <http://kaykusuz.tripod.com/id26.html>.

Türk vergi sisteminde vergi kanunlarında yer alan oranların çoğunluğunda belli bir indirim yapma veya belli oranlara kadar yükseltme yetkisi Bakanlar Kuruluna aittir. Zaman zaman bakanlar kurulu bu yetkisini kullanarak vergi oranlarını değiştirmekte veya yeniden belirleyebilmektedir. Bakanlar kurulunun bu yetkiyi fazla kullanması da *vergilemede istikrar ilkesine* aykırılığa yol açmaktadır.

Vergi sistemimizin sorunları içinde denetim yetersizliği ve kanunların açık anlaşılır olmaktan uzak olması yer almaktadır. Bu durum idari vergileme ilkeleri içinde yer alan “*vergilemede açıklık*” ve “*vergilemede kolaylık ilkelerinin*” uygulanmasını önlemektedir.

Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin kendi içerisinde tutarlı, boşluklara yer vermeyen, uygulanabilir, sade ve anlaşılır olması, vergi uygulamasından beklentilerin gerçekleştirilmesi bakımından etkili olmaktadır. Ancak, vergi ile ilgili ödevlerin ve bunların yerine getirilme biçiminin bilinmemesi vergi uygulamasının etkinliğini azaltmaktadır.<sup>258</sup>

Vergilemede açıklık ilkesi, vergi kanunlarının açık, sade, anlaşılır ve herkesin anlayabileceği bir şekilde düzenlenmiş olmasını gerektirmektedir. Ancak vergi kanunlarımız herkesin anlayabilmesi bir yana, konu ile ilgili olanların dahi zaman zaman anlamakta güçlük çektiği bir yapı arz etmektedir. Bu durum vergi düzenlemelerini gündeme geldiği her dönemde, vergi reformunu gerekli kılan nedenler sıralanırken belirtilmiştir.<sup>259</sup> Ancak uygulamanın düzenlenmesi yönünde olumlu adımlar atılsa da, vergilemenin ve harcamaların temel ilkelerini ve kimden vergi alınacağını belirleyen siyasi irade olmuştur.<sup>260</sup> Dolayısıyla, mevzuattaki karışıklık devam etmekte olup, kişiler vergi ile ilgili işleri için mali

---

<sup>258</sup> Abdurrahman Akdoğan, “Uygulama İle İlgili Bazı Göstergelere Göre Vergi Kaybı ve Etkileyen Faktörler, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 1, Yıl. 1985, S. 12, s. 239, 250.

<sup>259</sup> Mehmet Akbay, **Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri Ve Sonuçları**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No. 3, İstanbul, 1995, s. 13.

<sup>260</sup> Zekeriya Temizel, “Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi”, **Türkiye III.Vergi Kongresi Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları**, İstanbul, (24 Mayıs, 1996), s. 36.

danışmanlardan yararlanmak durumunda kalmaktadırlar. Vergi kanunlarımız açık olmadığı gibi, yer yer birbiri ile çelişen maddelere de yer verildiği görülmektedir. Bu durum açıklık ilkesi yönünden olumsuzluklar sergilemektedir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4444 Sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 51. maddesinin 11. bendinde basit usule tabi olanların yazar kasa kullanamayacakları, kullanırlarsa basit usulden yararlanamayacakları hükme bağlanmışken, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda basit usule tabi olanların yazar kasa kullanmak zorunda oldukları belirtilmiştir (VUK md. 233/2). Görüldüğü gibi vergi kanunlarımız açık olmak bir yana, kendi içerisinde tutarsızlıklar taşıyan bir yapıdadır. Nitekim bu durum kamu mali yönetimi tarafından da kabul edilmiş ve vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapan 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde "Böyle bir reformun temel ilkeleri, vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü artırmadan vergi gelirlerinin artırılması olarak belirlenmiştir" denilerek sistemin basit ve açık olmadığı ortaya konulmuştur. Yine 4369 Sayılı Kanun'un gerekçesinde sistemin neden işlemediği belirtilirken, vergi sisteminin yapılan bölük pörçük düzenlemelerle gittikçe karmaşıklaştığı, uzmanların bile sistemi anlamakta zorlanır hale geldiği, buna bağlı olarak da mükelleflerin uyum maliyetlerinin aşırı derecede artmaya başladığı vurgulanmıştır. Vergilendirmenin çeşitliliği ve çokluğu da vergi ödemeyi külfet haline getirmekte ve vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir. Bu açıdan vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha az sayıda vergi ve daha az sayıda vergi mükellefiyeti ihdas edilmesi yerinde olacaktır. Ayrıca mükellefleri, dolayısıyla serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri ilgilendiren konulardaki düzenlemeler iç düzenlemeler yerine, genel tebliğlerle yapılmalıdır.

Genel tebliğler; vergi uygulamalarına ışık tutan yaygın bir kaynak niteliği taşımaktadırlar. Maliye Bakanlığı vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla genel tebliğler düzenlemekle yükümlüdür. Özellikle bu tebliğler kanunlarda değişiklik yapılması durumlarında düzenlemelerden neyin

anlaşılması gerektiğini açıklamak bakımından yorum niteliği taşırlar.<sup>261</sup> Ancak, vergi kanunlarının uygulanmasına ışık tutmak ve açıklık getirmek amacıyla düzenlenen ve uygulamaya yön veren bu tebliğler de kolaylıkla anlaşılmadığı gibi, zaman zaman birbiri ile çelişen durumlar sergilemektedir.

Şöyle ki, aynı kanun maddesinin uygulamasına ışık tutan tebliğlerde farklı esaslara yer verildiği görülmektedir. Örneğin, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda yayımlanan 209 ve 220 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,<sup>262</sup> hem ilgili kişiler tarafından anlaşılammış hem de birbiri ile farklı iki düzenleme getirmişlerdir. Açıklayıcı düzenlemelerde bütünlük sağlanması yönünden, daha önce yayımlanan genel tebliğler taranarak yürürlükteki hükümlerin tek tebliğde düzenlenmesi yerinde olacaktır.<sup>263</sup>

Ayrıca Anayasaya aykırı olmasına rağmen, vergi kanunlarında bütçe kanunuyla da değişiklikler yapılmaktadır. Vergi kanunlarında değişiklikler yapılırken, getirilen düzenlemelerin kanunların geriye yürümezliği ilkesine dikkat edilmeden uygulamaya geçildiği görülmektedir. Örneğin, 4605 Sayılı Kanun ile getirilen hayat standardı esaslı 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe girmiş, ancak 2000 yılı gelirlerine de uygulanmıştır. Bu gibi değişiklikler, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenlemesi anlamına gelen hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesine de aykırı düşmektedir. Farklı bir ifade ile hesap dönemi kapandıktan sonra, mükellef aleyhine geriye dönük olarak bu şekilde bir uygulamaya gidilmesi hukuk devletinde *hukuki güvenlik ve vergilemede açıklık ilkelerine* ters düşmektedir.<sup>264</sup>

Bir başka açıdan, "Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan ve tüm kesimleri yakından ilgilendiren vergi kanunları, günümüzde en çok değiştirilen kanunlar"

<sup>261</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 30.

<sup>262</sup> 209 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 06.02.1998 tarih ve 23250 Sayılı Resmi Gazete'de, 220 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 22.01.1999 tarih ve 23558 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>263</sup> Ali Karaarslan, "Türk Vergi Sisteminin Sorunları Ve Bazı Öneriler (1)", **Yaklaşım Dergisi**, S. 44, (Ağustos, 1996), s. 17.

<sup>264</sup> Fatih Saraçoğlu, "Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, S. 27, (Ekim, 2002), s. 7.

haline gelmiştir. Bu değişiklikler, vergi kanunlarının gerek mükellefler, gerekse de uygulamacılar tarafından daha iyi takip edilmesini zorunlu kılmaktadır. Mükellefler vergi kanunlarını öğrenip uygulayacakları sırada yeni bir kanun çıkarılmaktadır. Vergi hukuku, diğer hukuk türlerine özelliği gereği ekonomik ve sosyal yapıdaki değişimleri izlemesi gerektiğinden dolayı daha fazla değişime tabi tutulur. Ancak bu değişikliklerin makul sürelerle yapılması gerekir. Aksi takdirde *vergilemede istikrar ilkesinden* uzaklaşmış olur. Vergi kanunlarının günün koşullarını kavrar hale getirilmesi sürecinde, mevzuatın basit, her kesim tarafından anlaşılabilir halde olması, yıllardır tüm kesimlerin arzusunu oluşturmuştur. Ancak tüm bu arzuları karşılamak adına, vergi kanunlarında yapılan sık değişikliklerin bazı olumlu yönleri olduğu gibi, olumsuz yönleri de olabilmektedir. Bunlar; ülke genelinde uygulamada birlikliğin bozulması ve her değişiklikte ayrı bir vergi sistemi getirilmesinin konuyu yakından takip eden uzmanları bile bazen duraksamaya düşürecek karmaşalara yol açması olarak sıralanabilir. Vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikleri izlemek başta uygulamacılar ve konunun uzmanları olmak üzere tüm kesimlerin iş yükünü artırmaktadır.<sup>265</sup>

### **3.2 Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü**

Vergi adaletsizliğinin ve vergi oranlarının yüksek olmasının en büyük nedenlerinden biri kayıt dışı ekonomi olarak görülmektedir. Vergisel anlamda kayıtdışılık, gelirin vergi idarelerince kayıt altına alınamaması ve dolayısıyla vergilendirilememesidir. Kayıt dışılık sonucunda, kamu giderlerinin karşılanması için gerekli olan temel kamu geliri olan vergilerin kayıt içindeki kişilerden toplanması gerekmekte ve bir kısır döngü oluşmaktadır. Kayıt dışılık, ekonomideki üretim faktörlerinin kayıt dışı alanlara yönelmesine yol açmakta ve ekonomideki kaynak dağılımı etkinliğini bozarak, tüm ekonomiyi makro bazda olumsuz etkilemektedir.<sup>266</sup>

---

<sup>265</sup> Veysi Seviğ, "Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları", [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR\\_KOD=157&HBR\\_KOD=136169](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=136169), 30.01.2010.

<sup>266</sup> Koç, Dağlı, a.g.m., s. 40.

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin ortaya çıkış nedenlerine vergisel perspektiften baktığımızda aşağıdaki sonuçlara ulaşmaktayız:

- Vergi mevzuatındaki karmaşıklığın, kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırması,
- Vergi oranlarının yüksekliği, vergi oranlarının sık sık değişmesi ve ek vergiler konulması,
- Türk Vergi Mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar,
- Denetim sürecinin etkinliğini ve kalitesini önemli derecede etkileyen denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi gerekliliği,
- Denetimde koordinasyon eksikliği,
- Mevcut vergi ceza sisteminin caydırıcı olmaması,
- Vergi kanunlarını uygulamakta olan birimlerin bürokratik işlemlere boğulmuş olması,
- Ekonomik kriz dönemleri haricinde vergi afları,
- Bilgilendirici ve yönlendirici muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği.<sup>267</sup>

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetiminin etkinliğinin artırılması da olmazsa olmaz koşullar arasında bulunmaktadır. Tüm Dünya’da özel bir öneme haiz olan vergi denetiminin örgütlenmesinde, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarının temel alındığı ve ülkeden ülkeye kimi değişiklikler olsa bile AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) tarafından belirlenen denetim standartlarının hemen hemen tüm ülkelerde benimsenmiş olduğu görülmektedir. Ülkemizde de benimsenmiş bu standartlardan özellikle bağımsızlık standardının uygulanmasında ciddi sorunlar yaşandığı ve bağımsızlık

---

<sup>267</sup> **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 87. 05.02.2009 Tarih ve 27132 Sayılı **Resmi Gazetede**, 2009/3 Sayılı Başbakanlık Genelgesi Olarak Yayımlanmıştır, Ankara, 2009, s. 8.



kavramının modern dünya uygulamalarının aksine farklı yorumlandığı görülmektedir.<sup>268</sup>

Türkiye'de gelir elde edip de kayıtdışı kaldığı için vergilendirilmeyenlerin ya da götürü, basit usule tabi oldukları için sembolik miktarda vergi ödeyenlerin sayısı önemli boyutlara ulaşmıştır. Yapılan hesaplamalara göre, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ulusal gelirin yarısına yaklaşmaktadır. Vergi sisteminde ortaya çıkan bu kaçak nedeniyle, bir yandan *vergilemede adalet ilkelerinden* sapılırken, öte yandan devlet kayıtdışından almadığı vergiler yerine alternatif kaynak olarak borçlanmak zorunda kalmaktadır. Böylece, kayıt dışında kalanlar bir yandan vergi ödemediklerinden reel gelirlerini artırarak, vergi ödeyen firmalara göre haksız rekabet durumu yaratırlarken, öte yandan devlete verdikleri borç nedeniyle de ayrıca faiz geliri elde ederler. Bu son durum ise, *vergilemede adalet ilkesinden* de önemli ölçüde sapmaya yol açılmaktadır.

### **3.3 Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Yüksekliği**

Türkiye'de devlet vergi tabanını genişletemediği için sürekli dolaylı vergileri arttırma yoluna gitmektedir. Uzun yıllardan beri devam eden bir uygulamaya göre, Türkiye'de vergi gelirlerinin yarısından daha fazlası dolaylı vergi türü olarak tüketim vergilerinden elde edilmektedir. Katma Değer Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Ek Vergi gibi vergilerin genel toplam içindeki payı % 60 civarındadır. Örneğin 2009 yılında vergi gelirlerinin bileşimi açısından gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin payı yaklaşık % 31, mülkiyet üzerinden alınan vergilerin payı % 2, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin payı % 42, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin payı % 20 ve damga vergisi ve harçların payı % 5'dir. Dolayısıyla gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin payı % 31 iken, dolaylı vergilerin payı % 69'dur. Avrupa Birliği ülkeleri ile karşılaştırıldığında, dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki aldıkları paylar bakımından neredeyse tam tersi bir durumla karşılaşmaktadır.

---

<sup>268</sup> 21.Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 38.

Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek oranlara sahip olmasının ana nedeni, ülkede uygulanan vergi politikalarıdır. Kamu gelirleri, borçlanmayla karşılanamadığı anlarda, hükümetler vergilendirmeye gitmekte ve bu da özellikle dolaylı vergiler alanında olmaktadır. Hükümetler bu durumlarda ya yeni bir dolaylı vergiyi uygulamaya koymakta ya da varolan bir dolaylı verginin oranını yükseltmektedir. Öte yandan dolaylı vergiler, sosyal adalet uygun olmadığı gibi gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemektedir. Artan dolaylı vergiler geliri düşük bireylerin üzerinde ağır bir vergi yüküne neden olmaktadır.<sup>269</sup>

Harcanabilir gelir düzeyinin çok yüksek olduğu gelişmiş ülkelerde bile, tüketim vergileri gelirin toplam bütçe gelirleri içindeki payı oldukça düşük orandadır. Bilindiği gibi, tüketim vergilerinin mükellefin geliri arttıkça giderek azalan bir orana dönüşmesi nedeniyle, gelir dağılımı üzerinde son derece olumsuz bir etkisi bulunmaktadır. Örneğin, zorunlu gıda maddeleri için aynı oranı ödemelerine karşın, düşük gelirli bir kimsenin ödediği verginin toplam gelirine olan oranı, yüksek bir gelirliye göre oldukça yüksektir. Bu nedenle, hükümetlerin bütçe açıklarını kapatmak amacıyla sık sık zorunlu tüketim maddeleri olan gaza, şeker ve diğer temel gıda maddelerine yaptıkları zamlar ya da tüketim vergilerindeki artışlar, doğrudan doğruya gelir dağılımını bozucu etkiler yaratmaktadır.

Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Stopaj yoluyla vergilendirme her ne kadar tahsilat maliyetleri anlamında etkin olsa da, vergi sisteminin üniter yapısına zarar vermekte; vergi yükünün oluşumunda gelir, servet ve harcama unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir.<sup>270</sup> Bu nedenle vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt

<sup>269</sup> Murat Şeker, “Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergiler ve AB Vergi Sistemi İle Uyumlaştırma Süreci”, **Vergi Raporu**, Yıl:14, Sayı:80, (Şubat, 2006), s. 137.

<sup>270</sup> DPT, **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın no:DPT:2734-ÖİK:685, Ankara, 2007, s. 25.

dışı ekonominin kayda alınması gerekliliği sorunların çözümü açısından önem arz etmektedir. Bunun için de, ekonomik faaliyette bulunarak vergilemeye taraf olan herkesin mükellef haline getirilmesi, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması ve vergi oranlarının düşürülmesinin sağlanması kaçınılmaz gözükmektedir.<sup>271</sup>

Bir ülkede dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, o ülkedeki *vergi adaletinin* giderek bozulduğunun göstergesidir. Dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre, ödeme gücü ilkesinin yani vergide eşitlik ilkesinin uygulaması açısından daha başarısızdır. Bilindiği üzere, dolaysız vergiler söz konusu olduğunda, vergi mükellefi kişi baştan bellidir ve kişinin sosyal ve ekonomik durumu göz önünde bulundurularak, vergileme sırasında vergi adaletinin sağlanması mümkündür. Dolaysız vergilerde, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmesi mümkündür. Özellikle, yansıtılması zor olan, mükelleflerin sosyo-ekonomik özelliklerinin gözetilebildiği, geniş bir tabana yayılmış ve artan oranlı olarak uygulanabilen niteliklerdeki dolaysız vergilerin daha adaletli olduğu söylenebilir. Ancak dolaylı vergilerde ise, vergiye kimin katlanacağı belirsizdir ve vergiyi ödeyen kişinin ekonomik ve sosyal durumu dikkate almak mümkün değildir. Dolayısıyla mali güce göre ödeme söz konusu olamaz. Özellikle, marjinal tüketim eğiliminin yüksek olduğu düşük gelir gruplarında, zorunlu tüketim mallarına yönelik harcamaların toplam gelir içinde önemli oranda yer tutması gibi nedenlerle, dolaylı vergiler düşük gelir grupları üzerinde daha fazla vergi yüküne neden olurlar ve adaletsiz vergiler olarak kabul edilirler. Gerçekte, vergi gelirlerinin içerisinde gelir ve kazançlardan alınan vergilerin ayrı bir önemi vardır. Çünkü Anayasa hükmü gereği herkes kamu harcamalarına mali gücü oranında katılmak zorundadır. Oysa dolaylı vergiler mali güç esasına göre alınmadığından, kişiler dolaylı vergi konusu bir malı tüketmek zorunda olması halinde, gelir ve servet durumu gözetilmeksizin vergi ödemekler yükümlü olmaktadır. Örneğin, ülkemizde ilaç katma değer vergisine tabidir.

---

<sup>271</sup> **Türkiye V.Vergi Kongresi**, (28-29 Nisan, 2000), İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Derneği, Ofset Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 37.

Dolayısıyla bir kişi ilaç alırken, geliri dikkate alınmaksızın katma değer vergisi ödemekle yükümlüdür.<sup>272</sup>

### 3.4 Vergi Yargısı İle Suç ve Cezalarına İlişkin Sorunlar

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kavramlar; mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargısı, vergi yargılaması” gibi terimlerle ifade edilmektedir.<sup>273</sup> Vergi yargısı en yaygın kullanılan terimdir. Ülkemizde vergi yargısı alanının yaşanan temel iki sorun vergileme ilkelerini etkilemektedir. Bu sorunlardan birincisi; Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından olan yargısal çözüm arayışlarında yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere önceden yeterince hazırlıklı olmamasıdır. Bu durum *vergilemede kolaylık ve istikrar ilkelerinde* sapmalara yol açmaktadır. İkinci sorun yargı kararlarının genellikle idare aleyhine sonuçlanmasıdır. Bunun başlıca nedenleri;

-Vergi mevzuatında idarelerin yasal düzenlemeler yerine genelge ve iç genelgelerle yasa hükümleriyle uyumlu olmayan düzenlemelere göre işlem yapması,

-Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu nedeniyle yasaların farklı yorumlanması (Örneğin; serbest delil sistemi ve ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısı organlarınca tam olarak benimsenmemesi gibi),

-İdarenin bir konudaki yargı kararını sadece o işlem için uygulaması benzer konulardaki işlemlerde bu kararı göz önünde bulundurmaması,

-Bazı vergi yasalarının yürürlüğe girmesinde hakkaniyet ilkesinin göz ardı edilerek uygulanması sonucunda bu işleme karşı yargıya başvurulması ile yargı sayesinde hakkaniyet ilkesine aykırı olduğu kararının verilerek idari işlemin uygulanmasına son verilmesi vs. etkili olmaktadır.

---

<sup>272</sup> Koç, a.g.m., s. 37-39.

<sup>273</sup> Ramazan Armağan, ”Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, (Ocak-Haziran, 2009), s. 202.

-Vergi suç ve ceza sisteminde ceza adaletinden uzaklaşmıştır. Vergi ceza hukuku alanında yapılan düzenleme ve uygulamaların hukuka aykırılıklar içermesi, belirsizliğe, keyfilığe, adaletsizliğe ve güvensizliğe yol açmaktadır.<sup>274</sup>

### **3.5 Mükellef Hakları İhlal Edilmiş ve Yasal Güvenceye Bağlanmamış Olması**

Vergilendirme alanının ihmal edilen konularından biri de mükellef haklarıdır. Mükellef haklarının iki önemli dayanağı olan *kanunilik* ve *hukuki güvenlik ilkeleri* sıkça ihlal edilmiştir. Vergi alanının sistem olma özelliğini yitirmesi sonucu, mükelleflerin mali güvenliği ve vergi sistemi ile kamu idaresi arasındaki ilişkiyi ortaya koyan düzenlemelerin niteliği ve içeriği belirsiz bir yapıya bürünmüştür. Vergi alanına ilişkin düzenlemelerde, evrensel hukukilik anlayışının ortaya konulması gerçeği ihmal edilmektedir.<sup>275</sup>

*Açıklık ilkesinin* gereği olarak kamu harcamalarının hangi alanlara yönlendirildiğinin de vergi mükellefleri olan vatandaşlara bildirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin bu konuda bilgilendirilmemesi sonucunda, bütçenin halkın direkt faydalanmasından uzak, lüks giderlere ya da şaibeli yerlere sarfedildiği düşüncesi doğmaktadır.<sup>276</sup>

*Açıklık ilkesinden* sapmalar, mükelleflerin vergiye karşı direncini artırmakta ve vergi ödemekten kaçınılması söz konusu olmaktadır. Mükelleflerin vergi sistemine olan güveninin sarsılması, vergi idaresinin denetim ve gözetiminde çalışmaktansa, spekülative yatırımlara yönelerek gelir elde etmeyi istemelerine neden olabilecektir. Bu durum ise, vergi kayıplarının artmasına ve kamu gelirlerinin düşmesine neden olacaktır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması açısından da *açıklık ilkesine* işlerlik kazandırılması gereği ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>274</sup> a.g.m., s. 217.

<sup>275</sup> DPT, a.g.e., s. 26-27.

<sup>276</sup> Sadettin Doğanyığıt, “Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, S.41, (Mayıs, 1996), s. 16.

Mükellef haklarının korunması açısından ayrıca üç vergi ilkesi de ön plana çıkmaktadır. Bunlar; *kanunilik ilkesi*, *adalet ilkesi* ve *eşitlik ilkesi*'dir. Kanunilik ilkesi Anayasa'nın 73/3. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu ilke, devletin vergilendirme yetkisinin ancak genel, soyut, kişisel olmayan, verginin temel unsurları olan konu, mükellef, oran, istisna ve muafiyetler, tarh ve tahsil yöntemlerini içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılabileceğini ifade etmektedir.

Böylece, mükellefler idarenin istenmeyen uygulamalarına karşı korunmuş olmaktadır. Vergileme ekonomik yaşamdan bağımsız düşünülmemeyeceği için, ekonomideki değişimlere hızlı müdahale edilebilmek adına kanunilik ilkesi sınırlı bir şekilde esnetilmiş ve vergilerin muafiyet, istisna indirim ve oranlarında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na devredilmiştir. Sadece bu dört unsurda Bakanlar Kurulu kanunlarda belirlenen sınırlar içinde gerekli değişiklikleri yapabilir. Bu değişiklikleri yaparken de "*ölçülülük*" ilkesine uygun davranmak zorundadır. Vergilemede kanunilik ilkesi sayesinde mükellefler önlerini görebilmekte ve faaliyetleri ile ilgili kararlar alabilmektedirler.

Mükellef haklarını güvence altına alan diğer ilkeler, vergilemede "*eşitlik*" ve "*adalet*" ilkesidir. Genel olarak hukukta adaletin iki türü vardır: "*Denkleştirici adalet*" ve "*dağıtıcı adalet*". Denkleştirici adalet, herkese mutlak olarak eşit davranılmasını ifade ederken, dağıtıcı adalet aynı konumdakilere aynı, ancak farklı konumdakilere farklı şekilde davranılmasını savunmaktadır. Vergi hukukunda eşitlik ve adalet ilkesine baktığımızda "*dağıtıcı adalet*" esas alındığı görülmektedir. Çünkü Anayasa'nın 73/1. maddesine göre "herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." Bu ilke, mali gücü fazla olanın az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirlemektedir. Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ve adalet ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Aynı zamanda eşitlik ve adalet ilkesi, bir mükellefin mali gücüne göre vergi ödemesini güvence altına almaktadır. Buna göre, idare bir mükelleften ancak mali gücüyle orantılı bir şekilde vergi alabilmektedir. Örneğin, bir mükellef

sadece ve sadece gerçek geliri üzerinden vergi ödeme hakkına sahiptir. Gerçek gelirinden daha fazla gelir üzerinden vergi istenemez ve alınamaz. Anayasada düzenlenen vergileme ilkeleri esas itibariyle idare karşısında zayıf olan mükelleflerin haklarını korumak için getirilmişlerdir. Bu ilkelere idarenin uyması ve mükelleflerin de sahip oldukları hakları bilmeleri ve aramaları gerekmektedir.<sup>277</sup>

### 3.6 Yatay ve Dikey Adaletin Ortadan Kalkması

Bir vergi sisteminin adaletli olup olmadığı *yatay ve dikey adalet ilkelerinin* uygulanabilirliği ile test edilmektedir. *Yatay adalet ilkesine* göre, eşit gelir elde eden mükelleflerin aynı vergiyi ödemeleri gerekirken; *dikey adalet ilkesine* göre, farklı gelir elde edenlerin farklı vergilendirilmesi gerekir. Ne var ki her iki adalet kriteri de Türk Vergi Sisteminde tersine çevrilmiş bulunmaktadır. Şöyle ki, yasal olarak aynı gelir dilimine girip de, aynı oran üzerinden vergilendirilmesi gereken mükelleflerden bir kısmı, yararlandıkları hızlandırılmış amortisman yöntemi, istisnalar, muafiyetler ve indirimler gibi vergisel teşviklerinde aşırı yararlanma nedeniyle daha az vergi ödeyebilmektedirler. Öte yandan farklı gelir elde eden iki mükelleften birisi gelirini vergisiz devlet tahvilleri ya da repodan elde eder ya da yukarıdaki örnekte olduğu gibi, sembolik bir oranda vergi oranına tabi olursa; düşük gelirli diğer mükellefe göre son derece az bir vergi ödemektedir.

Dolayısıyla Türkiye’de vergi sisteminin sorunu toplam vergi yükünün düşüklüğü değil, söz konusu vergi yükünün adil dağılmaması sorunudur. Diğer bir ifadeyle, kişi başına düşen vergi yükü ortalama olarak hesaplandığında ortada herhangi bir sorun görünmezken, vergi ödeyen kişiler açısından bakıldığında kayıtlı ve dürüst vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün yüksekliği sorun oluşturmaktadır. Örneğin 2004-2008 yılları arasındaki değişim incelendiğinde,

---

<sup>277</sup> Adnan Gerçek, ”Mükellef Hakları ve Anayasal Vergileme İlkeleri”, **Pusula, Haftalık Ekonomi ve Politika Gazetesi**, (Haziran, 2009).

vergi mükelleflerinin % 1,8'i vergi gelirlerinin % 67,46'sı ve gayrisafi yurtiçi hasılanın ise % 69,96 oranında artmış olduğu görülmektedir.<sup>278</sup>

Ülkemizdeki vergi yapısına, vergilemede eşitlik ilkesi çerçevesinde; yatay-dikey, mutlak-oransal, marjinal hangi ölçü ve kriterlerle bakılırsa bakılsın vergi adalet ve eşitliğinden söz edilememektedir. Çoğu serbest meslek sahibinin veya işyeri sahibinin mutlak olarak bir asgari ücretliden az miktarda vergi ödediği veya işverenin, işçisinden daha düşük bir oranda vergilendirildiği bir ülkede, vergi adalet ve eşitliğinin bulunmadığı ortadadır. Gelir vergisinin % 90'ının stopaj yoluyla toplanıyor olması yükün önemli bir kısmının ücretliler üzerinde olduğunu göstermektedir. Dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği de, ülkemizdeki vergi adaleti konusundaki sorunun bir göstergesidir.

### **3.7 İstikrarlı ve Üzerinde Uzlaşmış Bir Vergi Teşvik Sistemi Oluşturulmaması**

Teşvik sisteminin temel araçlarından biri olan vergi istisna, muafiyet ve indirimlerine yönelik düzenlemeler birçok kanunda dağınık bir şekilde yer almaktadır. Teşviklerle ilgili düzenlemeler sürekli değişikliğe uğramakta ve istikrarlı bir yapı oluşturulamamaktadır. İstatistiksel veri altyapısının eksikliği, teşviklerin oluşturulması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde ciddi sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.<sup>279</sup> Dolayısıyla vergi teşvikleri hem *vergilemede genellik* ilkesinden sapmalara neden olmakta hem de kendilerinde beklenen işlevleri yerine getirmemeleri nedeniyle *vergilemede verimlilik* ve *adalet ilkelerinin* ihlal edilmesine neden olmaktadır.

Bunun yanı sıra ihracatı arttırmak ve döviz sağlamak uğruna istisna ve muafiyetler kabul edilemez ölçülerde genişletilmiştir. Bu koşullar altında devlet, giderek artan harcamalarını karşılamak için ya sahip olduğu vergi konusunu gizlemesi mümkün olmayan ücret erbabı ile gayrimenkul sahiplerine yüklenmekte,

---

<sup>278</sup> Yıldırım Genç, Recep Yaşar, "Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 338, (Ekim, 2009), s. 38.

<sup>279</sup> DPT, a.g.e., s. 27.



ya da fiyat içinde eriyip kaybolan ve sonunda tüketicinin üzerinde kalan dolaylı vergileri arttırmaktadır.<sup>280</sup>

Gerçek kişiler gibi belirli bir dönem içerisinde yürüttükleri iktisadi faaliyetleri sonucunda gelir elde edene kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte objektif ve dolaysız bir vergi olan kurumlar vergisi, bünyesinde yaygın teşvik uygulamalarını barındırıyorsa ve etkin bir şekilde yansıtabiliyorsa gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkide bulunabilir. Bu etki, vergisel teşviklerden sadece milli geliri daha fazla arttırıcı bir niteliğe sahip olan riskli yatırımlar yerine bütün kurum kazançları yararlandırılması halinde artar. Keza, ayırma ilkesine aykırı bir şekilde sermaye gelirlerinin bir kısmının (örn. menkul kıymetler) daha az vergilendirilmesi de benzer bir etkiye yol açabilir.<sup>281</sup>

### **3.8 Vergi Sistemimizde Vergi Kaçakçılığının Yaygınlığı**

Türk vergi sisteminde çok büyük boyutlarda vergi kaçağı olduğu bir gerçektir. Vergi kaçakçılığının yaygınlığı başta *vergilemede adalet ve eşitlik* olmak üzere birçok vergileme ilkesini ihlal etmektedir. Vergi kaçakçılığının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenleri ortadan kaldıracı önlemler almak hem vergi gelirlerini artıracak hem vergilemede adaleti sağlayacaktır. Örneğin dürüst mükelleflerin mali mevzuat gereğince kâr gibi görünen ancak gerçekte kâr olmayan fiktif gelirlerinden de vergi alınması, bir başka deyişle kârın vergilenmesi adıyla sermayenin işletmeden çekilmesi kaçakçılığı teşvik etmektedir. Vergi kaçakçılığını kabullenmek mümkün olmadığı gibi, fiktif gelirlerden alınan vergileri de haklı bulmak mümkün değildir. Yüksek enflasyon yüzünden bir yandan müteşebbislerin teşebbüs cesareti kırıldığı için yeni yatırımlar yapılamamakta, diğer yandan mevcut işletmeler de enflasyon nedeniyle yok olmaktadır. Sonuçta vergi gelirleri artmayıp, tam tersi azalmaktadır. Bu yüzden

---

<sup>280</sup> Derya Yayman, Ali Çımat, “Türk Vergi Sisteminin Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı: 106, (Temmuz, 2008), s. 38.

<sup>281</sup> Koç, Dağlı, a.g.m., s.45.

tasarruf sahipleri tasarruflarını yatırıma değil, kısa vadede rant getiren alternatifli alanlara kaydırmaktadır.<sup>282</sup>

### **3.9 Vergi Düzenlemeleri Yapılırken Mükellefler ve Sorumlular Üzerinde Yaratacağı Maliyetler Gözönünde Bulundurulmaması**

Vergi düzenlemeleri, yatırımlar başta olmak üzere mali kararların şekillendirilmesinde ve kaynakların sektörel dağılımında, temel unsurlardan biri olmaktadır. Mevcut sisteme göre kararları alan ekonomik birimlerin, kısa aralıklarla vergi değişikliklerine maruz kalması, yüksek maliyetlerin oluşmasına neden olmaktadır.

### **3.10 Yerel Düzeyde Vergilendirmenin İhmal Edilmesi**

Yerel düzeyde emlak vergisi başta olmak üzere birçok vergi ve harç, yüksek enflasyon dönemlerinde reel değer olarak anlamsız bir seviyeye düşmesine rağmen, uzun yıllar değiştirilmemiştir. Belediyelerin en önemli yerel vergisi olan emlak vergisi, değerlendirilen yıllar dışında tahsilat etkinliği olmayan bir vergiye dönüşmüştür. Bu sorun *vergilemede verimlilik ve etkinlik ilkelerinin* gerçekleştirilmesini önlemektedir.

### **3.11 Kamu Yönetimi ve Kamu Harcamalarının Etkinsizliği Vergiye Karşı Direncin Artması**

Kamu hizmetlerinin müşterisi olan vatandaşların, ödedikleri vergiler karşılığında aldıkları hizmetin kalite düzeyinin düşük olması ve kamu harcamalarındaki yolsuzluklar, mükelleflerde vergiye karşı direnci artıran en önemli unsurlardan biri olmuştur. Bu kapsamda kamu harcamaları sürecindeki etkinsizliğin, bu başlığa katkısı da gözardı edilmemelidir. Kamu harcamalarının/bütçelerin plân ve programlarda belirlenen temel hedef ve politikalarından uzaklaşması, yapısal sorunların çözümünün sürekli ertelenmesi ve kısa vadeli politikaların ön plâna çıkması, kamu maliyesine yüksek maliyet çıkarmaktadır.<sup>283</sup> Kamu harcamalarının kullanımındaki etkinsizlik vergi toplama

---

<sup>282</sup> a.g.e., s. 8-9.

<sup>283</sup> a.g.e., s. 25.

maliyetlerine de yansiyarak *vergilemede tasarruf (iktisadilik)* ilkesinden uzaklaşılmasına neden olabilmektedir.

### 3.12 Vergi İstatistikleri Yetersizliği

Kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın temel hedeflerinden biri olan *şeffaflık ilkesi (açıklık ilkesi)* mükelleflerin kamu hesapları ile ilgili tüm verilere kolaylıkla ulaşabilmesini gerekli kılar. İdare vergi tahsilatına ilişkin verileri sağlamaktadır. Ancak bu konuda mükellef grupları, sektörler ve vergi kalemleri bazında daha detaylı verilere ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi politikalarının ve vergiye yönelik düzenlemelerin maliyet etkisinin analizinde, vergi istatistiklerinin mevcudiyeti oldukça önemlidir. Özellikle, vergi harcamaları ve sektörel vergi istatistiklerine ait verilerin olmaması, vergi politikaları ve uygulamalarının analizini güçleştirmektedir.<sup>284</sup> Ülkemizde vergi harcama raporları performans bütçe sistemine geçişle birlikte kısıtlı da olsa hazırlanmaya bütçe kanununun tasarisına ekli dokümanlar arasında sunulmaya başlaması olumlu bir gelişme olarak görülebilir.

### 3.13 Uygulayıcıların Yetersizliği

Kanunları uygulayan kişilerin gerek bilgisizliği ve gerekse kötü tavırları mükellefleri olumsuz etkilemekte ve mükellefleri vergi ile ilgili işlemleri yerine getirmekten uzaklaştırmaktadır. Şöyle ki, vergisini ödemek üzere vergi dairesine giden bir mükellef burada saatlerce beklemek zorunda kalmakta ve olumsuzluklarla karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, vergisini ödemekten kaçınmakta ve hatta vergi kaçırma yollarına başvurmakta ve sonuçta idari vergileme ilkeleri içinde yer alan *vergilemede kolaylık* ilkesinin uygulanmasını engellemektedir.

Belirtilen olumsuzluklar yüzünden vergi yönetimiyle mükellefler arasında uyumsuzluklar, vergi alacağının zamanında toplanmasını engellemektedir. Bu yönüyle de *vergilemede iktisadi etkinlik* ilkesini ihlal etmektedir.

---

<sup>284</sup> DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayını, Ankara, 2005.

### 3.14 Gelir Yönetimi ve Denetim Birimleri Ayrılmaması

Vergi denetim birimlerindeki kalifiye personel, vergi denetimi haricindeki işlerde istihdam edilebilmektedirler. Bu işler arasında, idari kademelerde yöneticilikler en önemliler olarak sayılabilir. Ayrıca idari teftiş, personel soruşturmaları, kara para incelemeleri, üniversitelerde ders verme, danışmanlık, bilirkişilik, kanun tasarılarının hazırlanması gibi vergi denetimi dışındaki işler sayılabilir. Bütün işler kendi uzmanlık alanlarındaki birimler tarafından yerine getirilmelidir. Ülkemizde mükellef sayısı, vergi kaçakçılığının yaygınlığı dikkate alındığında vergi denetim hizmetlerinin sunumuna önemli gereksinim olduğu söylenebilir. Bu nedenle bu işleri “vergi incelemesi” yapması gereken birimlerin yapması doğru ve yeterli olmamaktadır.<sup>285</sup> Bu durum bir taraftan toplanması gereken miktarda verginin alınamaması sonucu *vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi* diğer taraftan bazı kişiler vergi ödemezken bazılarının ağır vergi yüküne maruz kalmasına neden olarak *vergilemede adalet ilkelerinin* ihlaline yol açmaktadır.

### 3.15. Stopaj Yönteminin Yaygınlığı

Gelir üzerinden alınan (dolaysız) vergilerin ağırlıklı olarak stopaj yoluyla tahsil edilmesi ve stopajın birçok gelir unsuru için nihai vergilendirmeye dönüşmesi, vergi tahsilatında stopajın ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Stopaj yoluyla vergilendirme her ne kadar tahsilat maliyetleri anlamında etkin olsa da, vergi sisteminin üniter yapısına zarar vermekte, vergi yükünün oluşumunda gelir, servet ve harcama unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir. Stopaj uygulamasının yaygınlaşması, sadece vergi politikalarının değil, ayrıca ekonomi politikalarının da bilinçli tercihinin bir sonucudur.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> Kemal Yılmaz, Vergi Denetim Birimlerinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri, 1 Mayıs 2008, [Http://www.Memurlar.Net/Haber/108852](http://www.Memurlar.Net/Haber/108852)

<sup>286</sup> Veli Kargı, ”Dolaylı Vergilerde Adalet Sorunu”, **Vergi Raporu**, Sayı:98, (Kasım 2007), s. 91.

#### 4. RASYONEL VERGİLENDİRME İLKELERİNİN TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Türk vergi sistemi oldukça çağdaş bir yasal tabana sahip görünmektedir. Vergi yasalarımız ismen ve şeklen batı standardındadır. Vergileme süreçleri, usul hükümleri oldukça gelişkin, kapsamlı ve ayrıntılı düzenlemeleri içermektedir. Bütün bu görünüme rağmen anayasal temelleri başta olmak üzere vergi yasalarımız orijinal safiyetlerini ve başlangıç tutarlılıklarını, özellikle mali kaygılarla sonraki eklemeler, yapıştırılmalar ek ve geçici hükümler, ilkesiz bağlantılar yüzünden kaybetmiştir. Bu gelişim sonucu, sistemin bugünkü metinsel içeriği, tutarlılığı 21. yüzyıl vergiciliğine uymamaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na bakıldığında ilk gözlenen vergi ile ne anlaşıldığının tanımlanmamış olmasıdır. 1924 Anayasası'nda "vergi toplumun genel giderlerine halkın katılımıdır" biçimindeki tanımından 1961 ve 1982 Anayasalarında vazgeçilmiş bulunmaktadır. 1961 Anayasası'nda 61. madde ile siyasi bir ödev olarak düzenlenen vergi ödevinde "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler" ifadesi 1982 Anayasası'nın 73.maddesinde de korunmuştur.<sup>287</sup>

Vergilemede adalet, bir araç olmaktan çok amaçtır. Diğer vergileme ilkeleri, - somut bir olgu olarak ortaya konamayan ama insanların "hissedebildikleri" bir ilke olan- adaletli vergilemeye ulaşılabilme açısından önem taşırlar. Nitekim, vergi yükünün "adil" ve "dengeli" dağılması diğer ilkeleri tamamlayan, onların yetersiz kaldığı noktalarda devreye giren bir ilkedir.

Neyin "adil" olduğu konusunda bir belirleme yapılması kolay bir iş değildir. Bazen katı bir vergi uygulaması ekonomik olarak verimli olmakta ama kamu vicdanını zedeleyebilmekte, bazen de kamu vicdanını rahatlatan bazı çözümler ve yaklaşımlar, verginin ekonomik verimini düşürebilmektedir.

---

<sup>287</sup> Ömer Faruk Batırel, "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 230, (Ekim, 2000), s. 4.

Bu gibi durumlarda “adil vergileme” kriterlerini belirlemek, içinde bulunulan koşullara göre de değişmektedir. Örneğin, bir bunalım veya savaş döneminde getirilen vergi yükümlülükleri ile refah dönemlerinde getirilen yükümlülüklerin “adil vergileme” bakımından aynı şekilde karşılanmayacağı açıktır.<sup>288</sup>

Vergilemede adalet kavramının vergi uygulamasına yansımaları, özellikle vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemeyi önlemede kendini etkili biçimde göstermektedir

Anayasamızda vergileme yaklaşımı mali güç esaslı olarak belirlenmiştir. Vergi yükü dağılımının mali güce göre yapılması zorunludur. Yine vergilemede kamu giderlerini karşılamak da verginin mali ilkesi olarak ifadesini bulmuştur. Bunun dışında etkinlikle ilgili bir amaç söz konusu değildir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi kararlarındaki bazı yorumlara rağmen mali gücün vergi türleri ve kurucu öğeleri itibarıyla açık bir tanımı da yapılmamıştır. Anayasanın 73. maddesinin ikinci bendinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır hükmü teorik olarak da bir anlam ifade etmektedir. Her ne kadar maliye politikası istikrar ve büyümeye yönelik ayarlamalara ağırlık verse de maliye politikasının sosyal amaçları da bulunmaktadır.

Bakanlar Kuruluna 73. maddesinin son bendi ile muafiyet, istisna, indirim ve oranların da kanunla belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilmesi, daha öncede belirtildiği üzere verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopaj oranlarında sıfıra kadar indirim, katma değer vergisinde % 1 ile % 40 arasında değişiklik yapılabilme gibi yetkilerin Bakanlar Kuruluna verilmesi, verginin kanuniliği ilkesini ciddi biçimde zedelemekte hatta ortadan kaldırmaktadır. Öte yandan muafiyet, mükellefiyet ile ilgili bir husus olduğundan bunun alt ve üst sınırı da olamaz. Vergilemenin anayasal temelleri ile ilgili düzenlemeler çelişkili ve tutarsızdır. Özellikle vergileme ilkelerinin kanuniliği ilkesinin ihlali mahiyetindeki düzenlemeler çağdaş vergileme anlayışına uymamaktadır.

---

<sup>288</sup> Oğuz Çetinkaya, “Vergi Hukukunda İlkeler”, [www.cetinkaya.av.tr/downloader.asp?type=booklets&fid=33](http://www.cetinkaya.av.tr/downloader.asp?type=booklets&fid=33)

Mali güç ilkesi, sosyal bir ilke olduğundan, özünde vergi uygulamalarında toplumun güçsüz kesimlerinin “kollanması” esasını içerir. Bu yaklaşım, günümüzün post-rekabet ortamında, kısa vadede ülkelere ekonomik güç kaybettirmekte “vergi rekabetinde” geri düşen ilkeler kısa vadeli sermayeyi ülkelere çekmekte zorlanmaktadır. Bu nedenle, ülkemizde teorik olarak önemsenen bu ilkenin uygulama sonuçlarının hedeflenen sonuçlara ulaşmada yetersiz kaldığı açıkça gözlemlenmektedir.<sup>289</sup>

Yasaların, kişi hak ve özgürlüklerinin koruyucuları oldukları inancı, kuvvetler ayrılığında anlamlıdır. Kuvvetler ayrılığının etkin biçimde uygulanmadığı ortamlarda, yasaların bu fonksiyonlarını sergilemeleri pek mümkün olmamaktadır. Nitekim, hükümeti oluşturan siyasi gücün aynı zamanda yasama organına da hakim olması, vergi yükümlülüklerini yasal olarak oluşturmayı kolaylaştırmakta, bireylerin yasallaşma sürecindeki fonksiyon ve dirençlerini en aza indirmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesi vergi matrahlarının, vergilerin ve mükelleflerin cetvellerle ilan keyfiyeti yasa ile genişletilerek, ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanması ve vergi kaçakçılığı suçu işlediği inceleme raporu ile tespit edilen mükelleflerin meslek odalarına bildirilmesine ve vergi levhası mükellefiyetinin basit usuldeki mükelleflere yaygınlaştırılmasına kadar genişletilmiştir. Vergi mahremiyeti ile yargı kararı olmadan bu derece oynanması, zaten etkinliğini yitirmiş vergi levhası mecburiyetine daha önce ifade edildiği gibi işlerliği tartışmalı basit usuldeki mükelleflerin de dahil edilmesi, vergileme ilkelerine aykırıdır.<sup>290</sup>

Sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolü kamu harcama politikaları yanında vergi politikası üstlenmektedir. Hukuk devletinin vergide eşitlik anlayışı yatay vergi adaleti ile sosyal devlet ise, dikey adalet ile yani; gelir, servet, harcama, aile durumu gibi sosyal ve ekonomik alanlarda farklı

---

<sup>289</sup> a.g.m., s. 5.

<sup>290</sup> a.g.m., s. 10.

olan bireylerin, bu farklılıklarının göz önünde bulundurularak vergilendirilmeleri sorunu ile ilgilenmektedir.<sup>291</sup>

Sosyal devlet sosyal adaleti yerine getiren etkili bir araçtır. Sosyal devlet, vergilendirmeyi maliye politikasının bir aracı olarak bir taraftan kalkınmanın, diğer taraftan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi konusunda kullanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde sosyal devlet ilkesinin sosyal adalet ve kalkınma hedefleri arasında çatışma olabilmektedir.

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

Verginin mali güce göre alınması ilkesi ile verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri birbirleriyle çelişen yapıdadır. Önemli olan, bu iki ilke arasında içinde bulunulan koşullara en uygun, hukuken en doğru ve ekonomik olarak da en yararlı dengenin kurulabilmesidir.<sup>292</sup>

Adalet kavramı sübjektif bir kavram olmasından dolayı belirlenmesi güçtür. Vergi adaleti kavramı zamana, mekana, toplumlara ve toplumların değer yargılarına göre farklı anlamlar ifade edebilmektedir. Dolayısıyla, vergide adalet ilkesinin şekillenmesinde temel olarak yasa koyucunun adalet düşüncesi, görüş ve

---

<sup>291</sup> Koç, Dağlı, a.g.m., s. 35.

<sup>292</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 187.



değer yargıları etkili olmaktadır. Yasa koyucu vergilendirme yetkisini vergi adaleti çerçevesinde gelirin ve servetin yeniden dağılımında kullanırken, temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek ve ölçülü olmak zorundadır. Aksi takdirde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uymaya çalışırken, hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olabilir. Bir ülkedeki vergi adaletinin gelişimi, o ülkedeki demokrasi ve adaletin gelişimi ile paralel yol almaktadır. Vergi adaleti, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi yanında, sosyo-ekonomik düzenlemelere olanak sağlayacak bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Vergide adalet ilkesi, vergide eşitlik ve genellik ilkelerinin uygulanmasına bağlıdır. Vergi muafiyet ve istisnalarının, vergi indirimlerinin gelişmiş güzel uygulanması ve genellik ilkesine uyulmaması vergi adaletine zarar verecektir.<sup>293</sup>

Birçok ülkede modern ve günün gereklerine uygun rasyonel bir vergi sistemini oluşturmak düşüncesi ile vergi sisteminde reform sürekli gündemde olan bir konudur. Bugün hemen her kesimin gerekliliği üzerinde uzlaştığı ve destek verdiği ve vergi sisteminde revizyon olarak adlandırılabilen düzenlemeler gereklidir. Yine bir vergi sisteminin oluşturulmasında bir takım hususlara dikkat edilmesi gerekir. Her şeyden önce, bir ekonomik sistem benimsenmeli ve buna uygun bir vergi sistemi planlanmalıdır. Bu bağlamda, yükümlülerin rızasının ve işbirliğinin kazanılması, kanun önünde eşitliğin vergi sistemine yansıtılması gibi vergileme ilkelerine uyulması gereklidir.

Türk vergi sisteminin yukarıda açıklanan mevcut yapısı ve sorunları dikkate alındığında, rasyonel vergilendirme ilkelerinin uygulandığı bir vergi sistemi oluşturabilmek için vergi sistemimizin şu unsurlara sahip olması gerekir:

**- Genellik İlkesine Uyulmalıdır:**

Bu ilkeye göre bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayırımı gözetilmeksizin herkes, Anayasada ve vergi yasalarında belirtilen

---

<sup>293</sup> Koç, Dağlı, a.g.m., s. 36.

“vergi konusu” ile bağıntı içerisinde bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve vergisini ödemelidir.<sup>294</sup> Bu ilkedен sapmaların azaltılması gerekmektedir.

**- Vergi Sistemimiz Açık Olmalıdır:**

Bu ilke gereğince, vergi uygulamasının başarısı ve etkinliği açısından, vergi kanunlarının açık ve herkesin kolayca anlayabileceği bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Çünkü yapmak durumunda oldukları işleri açık biçimde göremeyen mükellefler, kanunlar karşısında zor duruma düşecek, bunun sonucunda tepki gösterebilecek; vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yollarına başvurabileceklerdir. Ayrıca, kanunlar tam olarak anlaşılmadığı için vergi yönetimi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar bir yandan yargı organlarının etkinliğini etkilerken, diğer yandan da vergi alacağının zamanında toplanması bakımından olumsuz sonuçlar yaratabilecektir.<sup>295</sup>

**- Vergi Sistemimiz Basit Olmalıdır**

İdeal bir vergi sisteminin temel özelliklerinden biri de basitliğidir. Basitlik ilkesi hem verginin tarhı ve tahsili hem de denetimi açısından önemlidir. Daha basit bir vergi sistemi, gerek vergi idaresi gerekse vergi mükellefinin işlerini kolaylaştıracak ve yüklerini hafifletecektir. Bir vergi sistemi basit olduğu ölçüde uygulanabilir. Türk Vergi Sistemi basit olmaktan uzaktır. Bugün vergi mükellefleri, beyanname sayısının fazlalığı ve ödenecek verginin hesaplanmasındaki güçlükler nedeniyle beyannamelerini kendileri düzenleyemez hale gelmiş, muhasebeci tutmak vb. masraflara katlanmak zorunda kalmıştır.<sup>296</sup>

**- Toplumda “Vergi Bilinci” Yerleştirilmelidir:**

Ülkemiz için sorun, vergi ödememek değil vergi bilincine sahip olmamaktır. Ancak vergi bilinci, devletin ve dolayısıyla milletin geleceğini nerede gördüğümüze ilişkin bir bilinç/ahlak sorunudur.

---

<sup>294</sup> Aktan, a.g.e., s. 4.

<sup>295</sup> Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 188.

<sup>296</sup> Dilek Dileyici, Özlem Özkıvrak, “Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı:2, 2000, s. 12.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede her zaman hukuki tedbirler almak yeterli olmaz. Vergi ödeme bilincinin toplumda mevcut olması da büyük önem taşır. Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi için en başta devlet yöneticilerinin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanmaları ve buna uygun davranmaları gereklidir. Vatandaşların vergi olarak ödedikleri paraların doğru yerlere harcanmadığı, rüşvet, zimmet, yolsuzluk gibi olayların çok yaygın olduğu bir toplumda “vergi ahlakı”nı tesis etmek kolay değildir. Uygar insan kendisini, çevresini ve toplumu sorgulayan insandır. Uygar insan, hukukun üstünlüğü ilkesine saygılı, sosyal devleti olgunlaştırma ve yaşatma isteğinde olan insandır. Uygar insan, çevresine ve topluma karşı sorumluluk duyan, kazancının vergisini yasalar çerçevesinde ödeyen ve ödediği verginin nerelere, niçin harcadığını denetleyen insandır. Bu noktada, uygar bir vatandaş olarak, ülkemize ve milletimize duyduğumuz sorumluluk çerçevesinde vergimizi ödemeli, toplumsal barışın, huzurun ve adaletin, ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi için vergi bilincini doğumdan itibaren oluşturmalı, “Vergi bilinci ve ahlakı” konusunu ilköğretimden başlayarak ders müfredatına koymalıyız.<sup>297</sup>

**- Vergi Sistemimiz Adil Olmalıdır:**

Vergileme ilkeleri içerisinde en çok tartışılan ilke adalet ilkesidir. Adalet ilkesi, kişilerin ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katılmalarını ifade eder. Şüphesiz adalet kavramı sübjektiftir. Bu nedenle vergilemede adalet sorunu önemli bir tartışma konusudur. Bir kişi için adil olan bir uygulama, bir başkası için hiç de adil olmayabilir. Fakat genel olarak bakıldığında vergilemede adaletin sağlanmasında iki yaklaşımın geçerli olduğu görülür. Fayda yaklaşımında kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları faydaya göre vergilendirilmeleri esastır. Ödeme gücü yaklaşımına göre ise, kişiler kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaya göre değil, ödeme güçlerine göre vergi ödemektedirler. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan en önemli teknik, artan oranlılıktır. Artan oranlılıkta matrah yükseldikçe uygulanan vergi oranının artmasının, az kazananın az, çok

---

<sup>297</sup> Necdet Yılmaz, **Vergi Ülkenin,Dünü,Bugünü ve Yarınıdır**, Denizli SMMM Odası Yayını, 2008, s.3. <http://www.denizlismmmo.org>.

kazanandan çok vergi alınmasına yol açarak vergi adaletinin sağlanmasına hizmet ettiği savunulmaktadır.<sup>298</sup>

**- “Yatay Adalet” ve “Dikey Adalet” İlkeleri Uygulanmalıdır:**

Yatay adalet ilkesi, aynı ya da benzer durumda olan vergi yükümlülerinin aynı esaslar dahilinde vergilendirilmesini öngörmektedir. Dikey adalet ilkesi ise, vergi konuları itibariyle farklı gelir ve servete sahip olan ve farklı harcama eğilimleri olan yükümlülerin aynı ölçüde değil, farklı miktarda vergi ödemelerini öngörmektedir. Önemle belirtelim ki, bu ilke geleneksel maliye teorisinde sık sık yanlış anlamalara ve değerlendirmelere maruz kalmıştır.<sup>299</sup>

**- Vergi Sistemimiz Etkinlik İlkesine Uygun Olmalıdır:**

İktisadilik ilkesi olarak da bilinen bu ilke, vergilerin toplanması için gerekli vergi harcamalarının en düşük seviyede olmasını ve böylece hazineye daha çok vergi geliri girmesini ifade eder. Vergilemede hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından yapılan harcamalar önemlidir. Çünkü vergi idaresi için vergi gelirlerinin toplanması bir takım harcamaları gerektirir. Öte yandan vergi mükellefleri açısından da ödemekle yükümlü olduğu vergilerle ilgili işlemleri yerine getirmek amacıyla yaptığı bir takım maliyetler (uyum maliyetleri=compliance cost) söz konusudur. Türk Vergi Sisteminin bünyesinde bulundurduğu özellikler (karmaşıklık, kanunların anlaşılabilir olması, gereksiz ayrıntılar vb.) etkinlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.<sup>300</sup>

**- Vergi Sistemimiz Kimseye Ayrıcalık Sağlamamalıdır:**

İdeal bir vergi sisteminin toplumda belirli kesimlere ayrıcalıklı işlem yapılmasına izin vermemesi gerekir. Tüm bireylere hiç ayırım yapılmadan ve ayrıcalıklar (imtiyazlar) sağlanmadan aynı vergi yasaları eşit olarak uygulanmalıdır. “Kanun önünde eşitlik” adaletli bir vergi sistemi oluşturulmasının vazgeçilmez koşullarından birisidir. Bu durumun gerçekleşmesi, vergi oranı ve vergi istisna ve

<sup>298</sup> Dileyici, Özkıvrak, a.g.m., s. 12.

<sup>299</sup> Aktan, a.g.m., s. 3.

<sup>300</sup> Dileyici, Özkıvrak, a.g.m., s. 13.

muafiyetleri ile yakından ilgilidir. Çünkü bir vergi sisteminin önemli ölçüde vergi muafıkları ve istisnalar içermesi, belli kesimlere ayrıcalıklı işlem yapılmasına neden olmaktadır. Şüphesiz vergi istisna, muafiyet ve indirimleri ile ekonomik kalkınmanın sağlanması, gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesi vb. amaçlara ulaşmak istenmektedir. Fakat genellikle siyasal iktidarların istisna, muafiyet ve indirimleri belli kişi ve gruplara ayrıcalık sağlamada bir araç olarak kullandığı gözden kaçırılmamalıdır.<sup>301</sup>

**- Gelir İdaresi Güçlendirilmelidir:**

Gelir İdaresi Başkanlığının insan kaynağı kalitesi güçlendirilmeli, kaliteli insan gücünü daha fazla çekmesini sağlayacak performans ve yönetim unsurlarına sahip hale getirilmelidir. Gelir İdaresi Başkanlığının teknoloji alt yapısının daha fazla geliştirilmesine hız verilmeli, vergi istihbaratının kullanımının genişletilmeli, istihbarat bilgilerinin karşılaştırılmasına yönelik teknik gelişim sağlama çalışmaları yapılmalıdır.<sup>302</sup>

**- Vergi Konuları Genellik İlkesine Uygun Şekilde Geniş Kapsamlı Olarak Belirlenmelidir:**

Kamu tercihi ve anayasal iktisat teorisinde vergileme yetkisinin kötüye kullanımını engelleyecek önerilerden birisi de vergi konularının önceden anayasa içerisinde açık olarak belirlenmesidir. Gerek tarihsel tecrübeler, gerekse günümüzde demokratik ve anti-demokratik ülkelerin birçoğunda yaşanan tecrübeler, yönetimlerin vergi konularını keyfice belirlediklerini göstermektedir. Her türlü mal ve hizmet, işlem, üretim, tüketim, ithalat, ihracat, alım-satım vs. konular üzerine vergiler konulabilmektedir. Burada maliye bilimi açısından cevaplanması gereken çok önemli bir soru bulunmaktadır. Vergiler hangi konular üzerine konulmalıdır? Bu konuda bazı sınırlar olmalı mıdır? Bu konuda Anayasal

---

<sup>301</sup> a.g.m., s. 13.

<sup>302</sup> T.C.Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, **Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasına Yönelik Öneriler**, 2007, s. 17.

İktisatçılar vergi konularının anayasa içerisinde belirlenmesi görüşünü savunmaktadırlar.<sup>303</sup>

**- Toplumun Desteği İçin Kamuoyu Oluşturulmalıdır:**

Vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleştirilmelidir. Kamuoyunun oluşması için kampanyalar düzenlenmelidir. Eğitim kurumlarında ve toplumsal iletişimin olduğu her yerde vergi bilincini artıracak çalışmalar yapılmalıdır. Mükelleflerde vergiye karşı oluşmuş direnci, bilgilendirme ve eğitim çalışmaları ile kırmak suretiyle gönül uyumu artırılmalıdır.<sup>304</sup>

**- Vergilemede Saydamlık Temin Edilmelidir:**

Saydamlık ilkelerinin gereği olarak ve toplumun bilgilendirilmesi amacıyla vergi istatistikleri, vergi harcamaları gibi kalemleri de içerecek şekilde daha ayrıntılı ve düzenli bir takvimle yayınlanmalıdır.

**- Vergi Suç ve Ceza Sistemi Yeniden Düzenlenmelidir:**

Vergi suç ve ceza sistemi daha etkin ve âdil bir yapıya kavuşturulmalıdır. Vergi ceza sistemindeki temel sorunların giderilmesi ve ceza hukukundaki temel prensiplere uygun hale getirilmesi bakımından vergi mevzuatının ilgili bölümleri yeniden düzenlenmelidir.<sup>305</sup>

**- Gelir Dağılımında Adalet Sağlanmalıdır:**

Literatürdeki hakim anlayışa göre vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesindeki temel ölçüt gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Vergilemede adalet sağlanması için kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergi arasında bağlantı olmalıdır. Ayrıca emek ve sermaye gibi gelir unsurları arasında ve şahsi ve ailevi durumlarına göre mükellefler arasında ayırım yapan bir sistemin mevcut olması gerekliliği söz konusudur.

---

<sup>303</sup> Aktan, Saraç, Dileyici, a.g.m, s. 430-431.

<sup>304</sup> T.C.Maliye Bakanlığı, a.g.e, s. 14.

<sup>305</sup> DPT, **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, s. 57.

**- Vergilemede istikrar ilkesi sağlanmalıdır:**

Vergi ile ilgili kurallar ve kurumlar çok sık değiştirilmemeli, vergilerin ne üzerinden, ne miktarda ya da ya oranda alınacağı gibi hususlar önceden açık olarak belirlenmelidir. Bireyler ekonomik karar ve davranışlarında mevcut vergi sistemini esas alırlar. Vergi sisteminin çok sık ve ani değişikliğe uğraması, bir kısım vergi yükümlülerinin mağdur olmasına neden olabilir.

**- Vergilemede Kanunilik İlkesi Uygulanmalıdır:**

Vergilemede kanunilik ilkesine göre vergi, mevzuata uygun ve doğru olarak alınmalıdır. Kanuna aykırı olarak alınan bir vergi bir yandan vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal ederken aynı zamanda, özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınmasını sonucunu oluşturduğundan vergilemede eşitlik ilkesi zedelenmiş olmaktadır.

## SONUÇ

Devlet kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi ve başarılı bir ekonomik kalkınma politikası yürütebilmesi etkin bir vergi sistemine sahip olması gerekir. Tüm ülkeler için iyi bir vergi sisteminin oluşturulması ve çağdaş bir sosyal düzenin inşası bakımından vergileme ilkeleri büyük ölçüde önem taşır. Vergileme ilkelerinin tarihi geçmişi vergilemenin teorik bir çerçevede incelenmeye başladığı ortaçağ dönemine kadar uzanmaktadır. İktisadi ve sosyal gelişmelerdeki değişimlere paralel olarak vergileme ilkeleri de değişim göstermektedir. Tüm dünyada piyasa ekonomisinin yükselişi, küreselleşme ve rekabete dayalı bu yarışta yer almaları ülkeleri mali disiplini sağlamak üzere vergileme ilkelerinde bir takım düzenlemeler yapmaya zorlamaktadır.

Ayrıca bir ülkede vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek ve iyi bir vergi sisteminin en önemli özelliklerinden birisi olan vergileme ilkelerinin sapmalara uğramadan etkin bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Vergilemede belirli bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke başka bir amaç için geçerli olmayabilmektedir. Dolayısıyla farklı vergileme ilkeleri ile iktisadi, sosyal ve ahlaki vb. yönlerde etkin olmayan vergi şekilleri ve teknikleri düzenlenebilir. Önemlerinden dolayı vergileme ilkeleri anayasalarda yer almıştır.

Günümüz modern vergi sistemlerinde genel kabul gören rasyonel vergileme ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeler; mali vergileme ilkeleri (vergilemede verimlilik, esneklik gibi), iktisadi vergileme ilkeleri (vergilemede tarafsızlık, iktisadi etkinlik), sosyal etkinlik (vergilemede adalet ve eşitlik, genellik, ödeme gücü) ve idari vergileme ilkelerinden (vergilemede açıklık, belirlilik, kolaylık) oluşmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde vergileme ilkeleri incelendiğinde, Anayasamızda, Anayasa Mahkemesi Kararları ve vergi kanunlarında vergileme ilkelerine yer verildiği görülmektedir. Örneğin Anayasanın 73/1. maddesinde “herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü ile verginin genellik ve mali



güce göre vergileme ilkelerine yer verilmiştir. Kanunilik ilkesi, Anayasa'nın 73/3. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Verginin kanuniliği ilkesi ayrıca Anayasa Mahkemesinin 1989/42 Sayılı bir kararında şu şekilde ifade edilmiştir: Vergi kamunun hukuksal temel koşulu olup; oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının, yönetim ve yükümlülükler bakımından belirgin olmasına dayanır.

Dolayısıyla teorik olarak geliştirilen tüm vergileme ilkelerine Türk Vergi Sistemi içinde hukuki olarak yer verildiği görülmektedir. Ancak çalışmanın hipotezini oluşturan vergileme ilkelerinin tam olarak Türkiye'de uygulanabilirliğinin gerçekleşmediği söylenebilir. Bu sonuca hem genel olarak Türk Vergi Sisteminin yapısı incelenerek hem de temel dolayısız vergi türü olan gelir vergisi ve kurumlar vergileri incelenerek ulaşılmıştır.

- Gelir unsurları açısından bakıldığı zaman vergilemede eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme, verimlilik ve istikrar ilkelerine aykırılıklar bulunmaktadır.
- Vergi oranları uygulaması açısından, ödeme gücü ilkesi ve kanunilik ilkelerinde sapmalar görülmektedir.
- Tam ve Dar Mükellef vergilendirilmesinde vergilemede adalet ilkesine aykırılık bulunmaktadır.
- Vergi sistemimizde yer alan vergi teşvik uygulamaları vergilemede genellik ve adalet ilkelerini zedelemektedir.

Türk Vergi Sistemimizde yaşanan sorunlar vergileme ilkelerinin uygulanamamasında önemli bir unsurdur. Aynı zamanda ülkemizde yıllardır "vergi reformu" adı altında yapılan bir çok düzenlemenin vergi sistemimizin iyileştirilmesi yönünde yeterli olmadığı görülmektedir. Bu nedenle vergi sistemimizin ideal bir vergi sisteminde olması gereken açıklık, basitlik, adalet, etkinlik ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda etkin bir vergi sistemi oluşturmak üzere;

-Vergileme ilkeleri anayasada belirtilerek, mutlaka güvence altına alınmalı, bu vergi kuralları; oranlarının ve konularının belirlenmesi gibi, somut kurallardan oluşmalıdır.

-Vergilerin ne üzerinden alınacağı, yani vergi konuları önceden açık olarak Anayasada belirlenmelidir. Yöneticilerin keyfi vergiler ihdas etmeleri bu şekilde engellenmelidir.

-Gelir dağılımında adaletin sağlanması için ayırma ilkesinin sağlanmasına yönelik en az geçim indirimi gibi önlemler alınmalıdır.

-Vergilendirme ya da vergileme politikasının belirlenmesi bakımından; konulması amaçlanan genel nitelikteki önlem ve uygulamaların, mükellefler açısından yaratabileceği etkilerin ve bunlar karşısında mükelleflerin ve genelde toplumun yaklaşım ve davranışlarının göz önünde tutularak, bir uyum noktasının araştırılması gerekmektedir.

-Yasalarda vergileme yönünden suç sayılan, eylem ve fiiller net bir biçimde açık, anlaşılır ve adil olarak belirlenmelidir. Bu suçları işleyen kişilere, işledikleri suçun niteliğine göre, caydırıcı cezalar öngörülmelidir. Öngörülen cezalar mutlaka uygulanmalı, hiç kimseye bu konuda ayrıcalık tanınmamalıdır.

-Vergilerin bileşimi çeşitli hedeflere göre düzenlenmiş bir bütün oluşturmalı, çeşitli vergi tedbirleri arasında çelişkiler ortaya çıkmamalıdır.

-Bir verginin konulması sırasında; vergi konusunda mevcut hükümlerin birbirleriyle uyum halinde bulunmasını, kanun maddeleri arasında çelişkilerin bulunmamasını, vergilerin birbirlerini tamamlamasını ve bir vergi kanununun konusuna giren bir işlemin, başka bir vergi kanunu ile vergi dışında tutulmamasını sağlayacak unsurların bir arada olması gerekir.

-Mükelleflerin, ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla vergi yasaları ve uygulaması, mükellefleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmamalıdır.

-Vergilendirmede çok sık yasal ve idari değişikliklere gitmek, mükelleflerde hoşnutsuzluk yaratmaktadır. Özellikle de verginin konusunun ve oranının değişmesi, ek vergiler konulması, sık sık vergi afları çıkarılması ve yasaların karmaşık bir yapıya sahip olması mükelleflerin vergi ödeme gayretini azaltmaktadır.

-Bir vergi sisteminin oluşturulmasında bir takım hususlara dikkat edilmesi gerekir. Her şeyden önce, bir ekonomik sistem benimsenmeli ve buna uygun bir vergi sistemi planlanmalıdır. Bu bağlamda, yükümlülerin rızasının ve işbirliğinin kazanılması, kanun önünde eşitliğin vergi sistemine yansıtılması, yani vergilemede genellik ilkesi ve yükümlü haklarının kabulü gereklidir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKBAY, Mehmet, Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri Ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No. 3, İstanbul, 1995.
- AKBULUT, Ali Rıza, “Kamu Maliyesi ve Vergi Düzenlemeleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 260, (Nisan, 2003).
- AKBULUT, Akın, “İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 267, (Kasım, 2003).
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, “Uygulama İle İlgili Bazı Göstergelere Göre Vergi Kaybı Ve Etkileyen Faktörler’ Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 1, Yıl. 1985, S. 12, G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 61/33.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), 2. B., G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 165/54, Ankara, 1996.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi, Yayın No:9, Ankara, 1980.
- AKMAZ, Kemal, AKYOL, Öznur, ”Türkiye’de vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri”, Vergi Raporu, sayı: 94, (Temmuz, 2007).
- AKSOY, Şerafettin, Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Devlet Borçlar-Bütçe-Maliye Politikası), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- AKTAN, Coşkun Can, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler" Maliye Yazıları Dergisi, Sayı:24, 1990.
- AKTAN, Coşkun Can, VURAL, İstiklal Y., ‘Vergi Rekabeti’, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:22, 2004.
- AKTAN, Coşkun Can, ”Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?”, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını, S.4, 2002.
- AKTAN, Coşkun Can-SARAÇ, Özgür-DİLEYİCİ, Dilek, “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat, Yıl:1, Sayı:3, 2000.
- AKYOL, Murat, ”Türk Vergi Sistemindeki Temel Sorunlar”, Ekonomi Politik, (Kasım, 2003), <http://kaykusuz.tripod.com/id26.html>.

- ALPAY, Alper, "En Az Geçim İndirimi Sorununa Bir Yaklaşım", Mali Hukuk Dergisi, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını, S. 47, (Kasım, 1977).
- ARICAN, Süral, "Vergi Sistemi ve Ülkelerarası Vergi Sistemi Mukayesesi", Vergi Dünyası, Yıl:6, Sayı:5, 1987.
- ARIKAN, Zeynep, AKDENİZ, Ahmet, "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 2005.
- ARMAĞAN, Ramazan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı, 156, (Ocak-Haziran, 2009).
- ARRONSON, J. Richard, Public Finance, Mc. Graw Hill, New York, 1995.
- ATAÇ, Beyhan, Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 118, Eskişehir, 1999.
- ATAR, Yavuz, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 1991.
- BAKIRCI, Fehim, "Bütçe Politikalarının Mikroekonomik Etkileri", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 2, Sayı 2, 2001.
- BATIREL, Ömer Faruk, "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", Vergi Dünyası, Sayı: 230, (Ekim, 2000).
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, SEZER, Yasin, "Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak Ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması", AKÜ İİBF Dergisi, Cilt II, Sayı:1, 2000.
- BİYAN, Özgür, "Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri", Bilanço, Bursa SMMMÖ, Sayı:57, (Mart, 2004).
- BROWN, C.V. and JACKSON, P.M., Public Sector Economic, Bacil Blackwell, Cambridge, 1990.
- BUDAK, Tamer, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri", Vergi Dünyası, Sayı:308, (Nisan, 2007).
- BULUT, Ramazan, "Vergi Düzenlemelerinin Gelir Dağılımı ve Adalet Etkisi", Mevzuat Dergisi, Sayı:9, (Eylül, 1998).
- BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, 6. B., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- BULUTOĞLU, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul: Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.
- CHELLIAH, Rosa J., Fiscal Policy in Underdeveloped Countries with Special Reference to India, George Allen and Unwin Ltd., London, 1969.

- COŞKUN, İsa, "Vergi Cennetleri", Vergi Dünyası, Sayı:192, 1997.
- ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇETİNKAYA, Oğuz, "Vergi Hukukunda İlkeler",  
[www.cetinkaya.av.tr/downloader.asp?type=booklets&fid=33](http://www.cetinkaya.av.tr/downloader.asp?type=booklets&fid=33)
- ÇEVİK, Savaş, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", Vergi Dünyası, Yıl:23, Sayı:270, (Şubat, 2004).
- DAĞBAŞ, İsa, Vergi Teorisi, Ece Matbaası, Ankara, 2008.
- DEMİRCAN, Esra Siverekli, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, (Temmuz-Aralık, 2003).
- DEMİRDAĞ, Levent, "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Zirai Kazancı Vergileme Usulü",  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/45MaliCozum/05-LeventDemirdag41.doc>
- DEVRİM, Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, Remzioglu Ltd. Şti., Ankara, 1995.
- DİLEYİCİ, Dilek, ÖZKIVRAK, Özlem, "Yeni Yüzyılda Mali Ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı:2, 2000.
- DOĞANYİĞİT, Sadettin, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", Yaklaşım Dergisi, S.41, (Mayıs, 1996).
- DOĞRUSÖZ, Bumin, "Anayasal Mali Düzen", XIII Türkiye Maliye Sempozyumu, (14-16 Mayıs, 1998) İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, "Anayasadan Vergisel Beklentiler", 07.01.2010, Referans Gazetesi  
[http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=135115&YZR\\_KOD=156](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=135115&YZR_KOD=156).
- DOĞRUSÖZ, Bumin, "Vergilemede İlkeler", Dünya Gazetesi, 02.06.2005.
- DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu DPT, Ekonomik Sosyal Göstergeler, Ankara, 2005.
- DPT, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın no:DPT:2734-ÖİK:685, Ankara, 2007.
- DÜZGÜN, Özden, "Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar", 10.08.2006. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/> ...
- EDİZDOĞAN, Nihat, Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

- ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.
- ERDEM, Burhan, Kamu Maliyesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 949, Eskişehir, 1996.
- ERGİNAY, Akif, Kamu Maliyesi, A.Ü.Hukuk Fakültesi Yayını, No:382, Ankara, 1976.
- EKER, Aytaç, Kamusal Maliye, Doğu Matbaası, İzmir, 1996.
- EKER, Aytaç, ALTAY, Asuman, SAKAL, Mustafa, Maliye Politikası, Takav Matbaacılık, İzmir, 1996.
- EYÜPGİLLER, Saygın, ‘Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Işığında Değerlendirilmesi’, Vergi Dünyası, Sayı:222, 2000.
- EYÜPGİLLER, Saygın, ”Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”.  
archive.ismmmo.org.tr/.../14%20-%2053%20SAYGIN%20EYÜPGİLLER%20.doc.
- FALAY, Nihat, İbni Haldun’un İktisadi Görüşleri, İ. Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayın No: 2420/409, İstanbul, 1987.
- GENÇ Yıldırım, YAŞAR Recep, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, Vergi Dünyası, Sayı: 338, (Ekim, 2009).
- GERÇEK, Adnan, ”Mükellef Hakları ve Anayasal Vergileme İlkeleri”, Pusula, Haftalık Ekonomi ve Politika Gazetesi, (Haziran, 2009).
- GERÇEK, Adnan, “Rasyonel Vergi Sistemi Kriterleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan, İzmir: D.E.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, 1997.
- GERÇEK, Adnan, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, Vergi Sorunları, Yıl 28, Sayı 204, (Eylül, 2005).
- GERÇEK, Adnan, YÜCE, Mehmet, Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa, 1998.
- GİRAY, Filiz, Vergi Teşvik Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2008.
- GİRAY, Filiz, ”Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, Akdeniz, İ.İ.B.F. Dergisi (9), 2005.
- GİRAY, Filiz (2003), “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, Vergi Dünyası, Sayı:272, (Nisan, 2003).

- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme” Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998.
- GÖKBUNAR, Ramazan, KÖMÜRCÜLER, Emin, YALÇIN, A.Zafer,” Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri”, Türk İdare Dergisi, sayı 455, (Haziran, 2007).
- GÖKTAŞ, Abdulkadir, “Küreselleşme Ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi – II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 90, (Haziran, 2000).
- GUIDING PRINCIPLES FOR TAX LAW TRANSPARENCY, “Vergi Kanunlarının Saydamlık İlkeleri”,(Çev: Ali İhsan Özgür Çilingir), Tax Policy Concept Statementıcpa Issued By The Tax Division Of The American Institute Of Certified Public Accountants/Issued, September, 2003.  
<http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=637>
- GÜNAYDIN, İhsan, GÜRDAL, Temel, ESER, Yahya Levent, ”Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri“, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 45 Sayı:518, 2008.
- HEALEY Nigel and COOK, Mark, Supply Side Economics, Third Edition, Heinemann Educational Publishers, Oxford, 1996.
- HEPEKSAZ, Engin, ”Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 44 Sayı:514, 2007.
- HEREKMAN, Aykut, Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.
- HEREKMAN, Aykut, Kamu Maliyesi-II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988.
- İLKMEN, Şeref N. İlkmen, Maliye, İ. Ü. Orman Fakültesi Yayın No:140, İstanbul, 1970.
- İRTENK, Saffet R., Maliye, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:64, İzmir, 1971.
- İSMMMO, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, (İstanbul İli Anket Çalışması), 2007.
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KARAARSLAN, Ali, “Türk Vergi Sisteminin Sorunları Ve Bazı Öneriler (1)”, Yaklaşım Dergisi, S. 44, Ağustos 1996.
- KARACA, Yüksel; “Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Emek Piyasasında Vergi Yükü: Sosyal Sigorta Katkı Payları Mı? Gelir Vergisi Mi?”, Yaklaşım, Y.10, S. 119, (Kasım, 2002).
- KARGI, Veli, “Dolaylı Vergilerde Adalet Sorunu”, Vergi Raporu, Sayı:98, (Kasım, 2007).



- Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 87 ,05.02.2009 Tarih Ve 27132 Sayılı Resmi Gazetede, 2009/3 Sayılı Başbakanlık Genelgesi Olarak Yayımlanmıştır, Ankara, 2009.
- KILDIŞ, Yusuf, “Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış”, Vergi Dünyası Dergisi , Sayı 321, (Mayıs, 2008).
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 7.Baskı, Ankara, 1995.
- KIVANÇ, H. Hakan, ”Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi“, Vergi Dünyası, Sayı:323, (Temmuz, 2008).
- KİRMANOĞLU, Hülya, Kamu Ekonomisi Analizi, İstanbul, 2007.
- KOÇ, Ali Fuat, DAĞLI, M. Fatih, ”Vergi Yüku Dağılımı ve Vergi Adaleti” Vergi Raporu, Sayı:88, (Ocak, 2007).
- KOYUTÜRK, Serdan, “31. CIAT Genel Kurulu’ndan Gündeme Gelen Konular”, Vergi Dünyası, Sayı:191, (Temmuz, 1997).
- KUÇURADİ, İonna, “Adalet Kavramı, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri”, (Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz ), Alkım Yayınevi, İstanbul, 1997.
- KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı-1-4, XXXVI, Ankara, 1979.
- Magna Carta, <http://www.darulkitap.com/muhtelif/sosyalbilimler/m/002.htm>.
- MUSGRAVE, Richard A., The Theory of Public Finance -A Study in Public Economy, Mc. Graw-Hill Book, Company, Inc., London, 1956.
- MUSGRAVE, Richard Musgrave and MUSGRAVE, P., Public Finance in Theory and Practice, McGraw Hill Book Company, Inc., New York, 1984.
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992.
- NEMLİ, Arif, Kamu Maliyesine Giriş, Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- NEUMARK, Fritz, Vergi Politikası, (Çev: İclal CANKOREL), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, İstanbul, 1975.
- ORHANER, Emine, Kamu Maliyesi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 7. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- ÖNDER, İzzettin, TÜREL, Oktay, EKİNCİ, Nazım, Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993.

- ÖNER, Erdoğan, Kamu Maliyesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K., Ankara, 1986.
- ÖNER, Erdoğan, “Vergi-Enflasyon İlişkisi ve Enflasyon Vergisi II”, Sabahaddin Zaim’e Armağan İktisat Fakültesi Mecmuası, 1994/B-C, C. 1-4.
- ÖZ, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ÖZER, İlhan, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 163, Doğan Basımevi, Ankara, 1977.
- ÖZER, İlhan, “Vergilemede İki Temel Sorun”, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl:27, Sayı:324, 1993.
- ÖZKARA, Mehmet, ”Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”. 10.08.2006. [www.alomaliye.com/mehmet\\_ozkara\\_ana\\_sayfa.htm](http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_ana_sayfa.htm)
- PALAMUT, Mehmet E. Palamut, “Adaletli Gelir Dağılımının Sosyal Refah Üzerindeki Olumlu Rolü”, Demirtaş Sanayiciler Derneği, Yayın No:3, Bursa, 2002.
- PEDÜK, Türkbek, ”Rasyonel Bir Vergi Sisteminin Anlamı ve Kriterleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 126, (Haziran, 2003).
- PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004.
- ROSEN, Harvey S., Public Finance, McGraw-Hill Irwin, New York, 2002.
- SAĞBAŞ, İsa, ODABAŞ, Hakkı, “Kamu Maliyesi Bilimine Musgrave ve Buchanan’ın Katkıları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:273, 2004.
- SARAÇOĞLU, Fatih, ”Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, Maliye Araştırma Konferansları, Prof. A.Bora Ocakcıoğlu’na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:4306/567 84, 40.Seri, Yıl:2000/2001, İstanbul, 2001.
- SARAÇOĞLU, Fatih, “Tobin Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 5, (Ekim-Aralık, 2004).
- SARAÇOĞLU, Fatih, “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, [www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf](http://www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf), 18.03.2004.
- SARAÇOĞLU, Fatih, ”Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı:Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, Legal Dergisi, S. 6, (Haziran, 2005).
- SARAÇOĞLU, Fatih, ”Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, S. 27, (Ekim, 2002).

- SARIOĞLU, Fatih, "Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık", G.Ü.İ.İ.B.F., Dergisi, 1/2002.
- SAVAŞ, Abdullah, "İktisadi, Sosyal ve İdari Açısından Vergileme İlkeleri" (Aralık, 2008), [http://www.muhasabenet.net/makaleler\\_abdullah\\_savas.html](http://www.muhasabenet.net/makaleler_abdullah_savas.html)
- SAYGILIOĞLU, Nevzat, "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 59, 1986.
- SEVİĞ, Veysi, "Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi", 21.06.2008, Referans Gazetesi, [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=99799](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=99799)
- SEVİĞ, Veysi, "Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları", [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR\\_KOD=157&HBR\\_KOD=136169](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=136169). 30.01.2010.
- SÖNMEZ, Erdal, AYAZ, Garip, Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.
- SÖYLER, İlhami, "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu", Maliye Dergisi, Sayı:126, 1997.
- SÖYLER, İlhami, "Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi", Vergi Sorunları, Sayı:209, (Şubat, 2006).
- ŞANVER, Salih, "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Yasalarında 1985 Değişiklikleri", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S. 1-2, (Ocak-Şubat, 1986).
- ŞEKER, Murat, "Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergiler ve AB Vergi Sistemi İle Uyumlaştırma Süreci", Vergi Raporu, Yıl:14, Sayı:80, (Şubat, 2006).
- ŞENYÜZ, Doğan, "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", İ.Ü.-İktisat Fakültesi Dergisi, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694/542, İstanbul, 1993.
- ŞENYÜZ, Doğan, "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi", Bülten, Sayı:17, 1994.
- ŞENYÜZ, Doğan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, M., GERÇEK, A., Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.
- TAŞ, Metin, Vergi Politikaları Bağlamında, Bir Yaklaşım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000. Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasına Yönelik Öneriler, 2007.
- TAŞ, Metin, "Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Kısaca Değerlendirilmesi", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, S. 6, (Haziran, 1991).
- T.C.MALİYE BAKANLIĞI, Hesap Uzmanları Kurulu, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasına Yönelik Öneriler, 2007.

- TEKBAŞ, Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ankara, 2009.
- TEKİR, Sabri, Vergi Teorisi, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987.
- THE WORLD BANK, World Development Report 1997, Selected World, Development Indicators, New York, 1997.
- TEMİZEL, Zekeriya, “Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi”, Türkiye III.Vergi Kongresi Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları, İstanbul, (23-24 Mayıs, 1996).
- TOSUNER, Mehmet, YERELİ, Burçin, ARIKAN, Zeynep, Vergi Hukuku, Anadolu Yayıncılık, İzmir, 1997.
- TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Yayınları, İstanbul, 1998.
- TURHAN, Salih, ” İktisadi İstikrar ve Vergi Politikası Uygulamasına İlişkin Sorunlar”. 2002, <http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/dergi/d1/m00004.pdf>.
- TÜRK, İsmail, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.
- TÜRKAY, İmdat, Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, Uygulama El Kitabı, Ankara, SMMM Odası, Yayın No:57, Ocak 2008.
- TÜRKİYE V.VERGİ KONGRESİ, (28-29 Nisan, 2000), İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Derneği, Ofset Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- UÇAR, Serkan, ”Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, Sayı: 318, (Şubat, 2008).
- VURAL, F. Savaş, Anayasal İktisat, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993.
- YAYMAN, Derya, ÇİMAT, Ali, “Türk Vergi Sisteminin Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi”, Vergi Raporu, Sayı: 106, (Temmuz, 2008).
- YILMAZ, Güneş, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Sayı 177, 2003.
- YILMAZ, Kemal, Vergi Denetim Birimlerinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri, 1 Mayıs 2008, <http://www.Memurlar.Net/Haber/108852>
- YILMAZ, Necdet, Vergi Ülkenin, Dünü, Bugünü ve Yarınıdır, Denizli SMMM Odası Yayını, 2008, <http://www.denizlismmmo.org>
- 21.TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU, ”Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler”, Ç.Ü.Biga İ.İ.B.F.Yayımları, Yayın no:1, 2007.

YÜCE, Mehmet, "Kırgız Cumhuriyetinde Uygulanan Merkezi Vergiler", Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı: 7, (Eylül, 2005).

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli, 1988/7 E., 1988/27 K. sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 99/10 E. No.lu kararı.

Anayasa, md.89.

Anayasa Mahkemesi, konuyla ilgili 06.10.1986 Tarihli ve 21/23 sayılı kararı.

07.11.1989 gün ve E.No:1989/6, K.No: 1989/42 Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi.

209 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 06.02.1998 tarih ve 23250 sayılı Resmi Gazete.

220 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 22.01.1999 tarih ve 23558 sayılı Resmi Gazete.

## ÖZGEÇMİŞ

### ÖZGEÇMİŞ

**Doğum Yeri ve Yılı** : Ankara-11.04.1974

**Öğr.Gördüğü Kurumlar:** **Başlama Yılı** **Bitirme Yılı** **Kurum Adı**

**Lise** : 1987 1990 Muradiye-Osmangazi Ticaret Lisesi

**Lisans** : 1992 1996 Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye

**Yüksek Lisans** : 1997 Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Ens.

**Doktora** : - - -

**Medeni Durum** : Evli

**Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi:** İngilizce-Orta

**Çalıştığı Kurum (lar)** : **Başlama ve Ayrılma Tarihleri** **Çalışılan Kurumun Adı**

1. 11.09.1997 2004 Mustafa Kemal İlköğretim Okulu Hilvan-Şanlıurfa

2. 2004 2007 Göztepe İlköğretim Okulu Yüreğir-Adana

2007 hala bu okulda görevde Birinci İnönü İlköğretim Okulu Seyhan-Adana

**Yurtdışı Görevleri** : -

**Kullandığı Burslar** : -

**Aldığı Ödüller** : -

**Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar** : -

**Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri** : -

**Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler** : -

**Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:** -

**Yayımlanan Çalışmalar** : -

**Diğer** : -

Tarih-İmza  
Adı Soyadı  
Mehtap DOĞRU  
BİNOKAY