



T.C.

ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

**VERGİ HARCAMALARININ GELİR DAĞILIMI VE VERGİ
ADALETİ ÜZERİNE ETKİLERİ: 2017-2021 YILLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET SEZGİ

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. ERHAN GÜMÜŞ**

ÇANAKKALE – 2023





T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

**VERGİ HARCAMALARININ GELİR DAĞILIMI VE VERGİ ADALETİ
ÜZERİNE ETKİLERİ: 2017-2021 YILLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET SEZGİ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. ERHAN GÜMÜŞ

ÇANAKKALE – 2023



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



Mehmet SEZGİ tarafından Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ yönetiminde hazırlanan ve 30/11/2023 tarihinde aşağıdaki jüri karşısında sunulan “**Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Üzerine Etkileri: 2017-2021 Yıllarının Değerlendirilmesi**” başlıklı çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü **Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı**’nda **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

Prof. Dr. Erhan Gümüş

(Danışman)

Doç. Dr. Ahmet Tunç

Doç Dr. Abdullah Aydın

İmza

.....

.....

.....

Tez No : 10604072

Tez Savunma Tarihi : 30/11/2023

Prof. Dr. Ahmet Evren ERGİNAL
Enstitü Müdürü

.../.../20..

ETİK BEYAN

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Mehmet SEZGİ

30/11/2023

TEŞEKKÜR

Bu tezin gerçekleştirilmesinde, çalışmam boyunca benden bir an olsun yardımlarını esirgemeyen saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Erhan Gümüş'e, çalışma süresince tüm zorlukları benimle göğüsleyen, desteklerini esirgemeyen, hayatımın her evresinde bana destek olan annem, babam ve kardeşlerime, yüksek lisans yolunda beraber çalışmalar yürüttüğümüz sayın Barış Durmuş ve Oumout GIOUNOUS'a ve son olarak bu yolda desteklerini benden esirgemeyen tüm dostlarıma sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

Mehmet SEZGİ
anakkale, Kasım 2023

ÖZET

VERGİ HARCAMALARININ GELİR DAĞILIMI VE VERGİ ADALETİ ÜZERİNE ETKİLERİ: 2017-2021 YILLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Mehmet SEZGİ

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ

30/11/2023, 90

Bireyler yaşam standartlarını elde ettikleri gelire göre ayarlamaktadırlar. Dolayısıyla toplumda farklı gelir seviyelerine sahip kesimlerin refah seviyeleri de bu gelirleriyle doğru orantılı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada gelir dağılımının adillik düzeyi önemli bir unsurdur. Toplumda yaratılan refahtan daha az pay alan kesimlerin devlet tarafından sosyal yardımlar ve vergi harcamalarıyla desteklenmesi, o kesimlerin asgari düzeyde insani bir hayat yaşamaları bakımından önemlidir. Ancak piyasada adil bir gelir dağılımı sağlandığı takdirde devletin bu müdahalesine çoğu zaman gerek kalmamakta ve insanlar stabil bir şekilde refah seviyelerini devam ettirebilmektedirler. Dolayısıyla bu noktada gelir dağılımının en adil ve optimal bir hale gelmesi ve vergilendirmede de adaletin sağlanması devlet açısından çoğu zaman bir zorunluluk haline gelmektedir.

Ekonomik hayatta gelir dağılımı ve vergi adaletini bozan unsurlardan biri de önemli bir etki gücüne sahip olan vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları etkin kullanıldığı takdirde hem gelir dağılımını hem de vergi adaletini olumlu bir şekilde etkileme imkanına sahiptir. Ancak yeteri kadar analiz yapılmadan çoğu zaman ilerisi düşünülmeden uygulanan vergi harcama politikaları toplumdaki gelir dağılımı eşitsizliğini ve vergi adaletsizliğini daha da derinleştirebilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamaları ekonomik hayat üzerinde hem olumlu hem de olumsuz bir araç olarak kullanılabilir. Burada kilit nokta ulaşılmak istenen

amaçların ve bu doğrultuda kullanılacak vergi harcama araçlarının doğru ve objektif bir şekilde analiz edilmesidir.

Bu çalışmada daha çok vergi harcama politikalarının sosyal yönü üzerinde durulmuş ve bu doğrultuda 2017-2021 yılları arasını kapsayan dönemde vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaletini nasıl etkilediği incelenmiştir. Araştırmanın konusunu oluşturan yıllarda vergi harcamalarının giderek daha da arttığı gözlemlenmiş ve bunun sonucunda da gelir dağılımı ve vergi adaleti gibi değişkenler üzerinde olumsuz etkiler meydana gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi harcaması, Gelir Dağılımı, Vergi Adaleti, Vergi Bilinci

ABSTRACT

EFFECTS OF TAX EXPENDITURES ON INCOME DISTRIBUTION AND TAX JUSTICE: AN ASSESSMENT OF 2017-2021

Mehmet SEZGİ

Çanakkale Onsekiz Mart University

School of Graduate Studies

Master of Science Thesis in Political Science and Public Administration

Supervisor: Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ

30/11/2023, 90

Individuals adjust their living standards according to the income they earn. Therefore, the welfare levels of the segments with different income levels in the society appear in direct proportion to these incomes. At this point, the level of fairness of income distribution is an important factor. It is important for those segments that receive a smaller share of the welfare created in the society to be supported by the state with social assistance and tax expenditures in order for those segments to live a humane life at a minimum level. However, if a fair distribution of income is provided in the market, this intervention of the state is often not necessary and people can maintain their welfare level in a stable way. Therefore, at this point, the most fair and optimal income distribution and the provision of justice in taxation often become a necessity for the state.

One of the factors that distort income distribution and tax justice in economic life is tax expenditures, which have a significant impact. If tax expenditures are used effectively, they have the opportunity to positively affect both income distribution and tax justice. However, tax expenditure policies that are implemented without adequate analysis and often without thinking ahead can deepen the income distribution inequality and tax injustice in the society. Therefore, tax expenditures can be used as both a positive and a negative tool on economic life. The key point here is to analyze the objectives to be achieved and the tax expenditure instruments to be used in this direction in an accurate and objective way.

In this study, the social aspect of tax expenditure policies was emphasized and in this direction, it was examined how tax expenditures affected income distribution and tax justice in the period covering the years 2017-2021. It has been observed that tax expenditures have increased gradually in the years that are the subject of the research, and as a result, negative effects have occurred on variables such as income distribution and tax justice.

Keywords: Tax expenditure, Income Distribution, Tax Justice, Tax Awareness



İÇİNDEKİLER

Sayfa No

JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iv
ETİK BEYAN.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
İÇİNDEKİLER	xi
SİMGELER ve KISALTMALAR.....	xiv
TABLolar DİZİNİ.....	xv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xvi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

4

2.1. Vergi Kavramı	4
2.1.1. Verginin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi	6
2.1.2. Vergilendirme İlkeleri	12
2.1.3. Vergilendirmenin Amaçları	14
2.2. Vergi Harcaması Kavramı	16
2.2.1. Vergi Harcamalarının Kökeni ve Gelişimi	19
2.2.2. Vergi Harcamasının Amaç ve Nedenleri	20
2.2.3. Vergi Harcaması Uygulamaları	22
Vergi Muafiyeti	22
Vergi İstisnası	23
Vergi İndirimi	23
Vergi Teşviği	23
2.2.4. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri	24
2.3. Önceki Çalışmalar	25

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM		28
TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI		
3.1.	Türk Vergi Sistemi	29
3.1.1.	Vergilerin Sınıflandırılması	31
	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	32
	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	35
	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	37
3.1.2.	Türk Vergi Sisteminde Verginin Ekonomik İşlevleri	40
3.2.	Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları	42
3.2.1.	Vergi Harcaması Olgusunun Türkiye’de Ortaya Çıkışı	42
3.2.2.	Geçmişten Günümüze Türkiye’de Vergi Harcamalarının Seyri	44
3.2.3.	Vergi Harcamaları ve Sosyal Devlet İlişkisi	47
3.2.4.	Vergi Harcamaları Dışında Bırakılan Olgular	49
3.3.	Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Olguları	51
3.3.1.	Gelir Dağılımının Tanımı, Unsurları ve Kapsamı.....	52
3.3.2.	Gelir Dağılımını Ölçmede Kullanılan Yöntemler	54
3.3.3.	Vergi Adaletinin Tanımı, Unsurları ve Kapsamı	55

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM		58
TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİ ADALETİ VE GELİR DAĞILIMI ARASINDAKİ ETKİLEŞİM: 2017-2021 YILLARI ARASI		

4.1.	Araştırmanın Konusu ve Problemi	58
4.2.	Araştırmanın Amaç ve Önemi	59
4.3.	Araştırma Yöntemi ve Kullanılan Teknik	60
4.4.	Verilerin Toplanması	60
4.5.	Araştırmanın Kapsamı	60
4.6.	Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi	61
4.6.1.	Türkiye’deki Gelir Dağılımının Durumu	61
4.6.2.	Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımına Etkisi	69
4.6.3.	Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergi Adaletine Etkileri	72

BEŞİNCİ BÖLÜM
SONUÇ ve ÖNERİLER

76

KAYNAKÇA	81
ÖZGEÇMİŞ	I



SİMGELER VE KISALTMALAR

%	Yüzde oranı
vd.	Ve diğerleri
vs.	Vesaire
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
LIFO	Last out First in (Son giren ilk çıkar)
AB	Avrupa Birliği
MS	Milattan Sonra
KDV	Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
GSYH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
IMF	Uluslararası Para Fonu
VDK	Vergi Denetim Kurulu
SBB	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
BAY	Betimsel Araştırma Yöntemi
KBDMG	Kişi Başına Düşen Milli Gelir
TL	Türk Lirası
\$	Amerikan Doları

TABLULAR DİZİNİ

Tablo No	Tablo Adı	Sayfa No
Tablo 1	Cari ve sonraki yıllar itibarıyla vergi harcaması tahminleri, 2017-2021	46
Tablo 2	Yıllar itibarıyla vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payı, 2017-2021 (%)	47
Tablo 3	Hanehalkı kullanılabilir fert gelirine göre sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı, 2017-2021	53
Tablo 4	Yıllara göre kişi başına düşen GSYH tutarı, 2010-2016 (\$)	62
Tablo 5	Yıllara göre kişi başına düşen GSYH tutarı, 2017-2021 (\$)	63
Tablo 6	Sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%), 2010-2016	64
Tablo 7	Sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%), 2017-2021	65
Tablo 8	Yıllara göre Gini Katsayısının seyri, 2012-2016	66
Tablo 9	Yıllara göre Gini Katsayısının seyri, 2017-2021	66
Tablo 10	P90/P10 oranlarının seyri, 2012-2016 (%)	67
Tablo 11	P90/P10 oranlarının seyri, 2017-2021 (%)	67
Tablo 12	Yıllık ortalama hanehalkı gelirinin değişimi, 2017-2021	69
Tablo 13	Vergi gelirleri ve vergi harcama tutarları karşılaştırması, 2012-2016	70
Tablo 14	Vergi gelirleri ve vergi harcama tutarları karşılaştırması, 2017-2021	71
Tablo 15	Vergi türleri itibarıyla toplam vergi harcaması tahminleri, 2017-2021 (Bin TL)	72
Tablo 16	Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 2010-2021 (%)	75

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No	Grafik Adı	Sayfa No
Şekil 1	Bütçe ekinde yer alan Türkiye’de vergi harcama tahminlerinin büyüklüğü, 2006-2021 (Milyon TL)	45
Şekil 2	Lorenz Eğrisi	55
Şekil 3	Türkiye’deki dolaylı-dolaysız vergi dağılımının OECD ülkeleri ile karşılaştırılması (%)	73
Şekil 4	Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı: 1998-2021 (%)	74

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Günümüzde artık devletlerin en temel gelir kaynağı vergiler olmuştur. Çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan devletlerde devlet gelirlerinin hemen hemen %90'ı vergilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla hem kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi hem de devletin diğer olağan ve olağanüstü giderlerinin karşılanması için vergiler devletler için vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Ancak devlet zaman zaman çeşitli ekonomik, sosyal ve mali amaçlar doğrultusunda çeşitli vergi gelirlerinin tahsilinden vazgeçmektedir. Muafiyet, istisna ve vergi indirimi gibi uygulamalar aracılığıyla vazgeçilen bu vergi gelirleri literatürde vergi harcamaları olarak tanımlanmaktadır.

Vergi harcamaları, kamu harcamalarından farklı olarak önce gelirin toplanıp sonra harcamanın yapılması gibi bir özelliğe sahip değildir. Bu harcama türünde gelir toplanmayarak belli bir ihtiyacın giderilmesi veya politikanın uygulanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarında karmaşık bütçe işlemleri söz konusu olmamakta ve daha kolay uygulanabilir bir yapı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca doğrudan bir parasal harcama durumu söz konusu olmadığından vergi harcamalarının denetimi de oldukça zordur. Bu kolay uygulanabilirlik ve denetim zorluğu gibi özellikleri sayesinde siyasal iktidarlar tarafından vergi harcamalarına olan rağbet giderek artmakta ve vergi harcama uygulamaları aktif şekilde kullanılmaktadır. Ülkemiz açısından da vergi harcamaları olgusu önemli bir yer teşkil etmektedir. Özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında muafiyet ve istisnalar önemli bir yer tutmaktadır. Bunun haricinde yine bir vergi harcama uygulaması olan vergi afları da yine ülkemizde sık sık rastlanan durumlardan biridir.

Vergi harcamaları daha çok ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda kullanılmaktayken vergi harcamaları dışında yer alan vergi affında ise politik amaçlar zaman zaman daha ön plana çıkabilmektedir. Burada çoğu zaman asıl amaç, seçim dönemlerinde halkın üzerindeki vergi yükünün azaltılarak seçimlerde avantaj elde etmeye çalışmaktır. Vergi affı kısa vadede devlet gelirlerini hızlıca arttıran ve seçimlerde iktidar partilerine olumlu katkılar sunan bir uygulama olarak görülse de orta ve uzun vadede devlet gelirlerini azaltmak, toplumdaki vergi bilincini zedelemek ve vergi adaletinde olumsuz etkiler meydana getirmek gibi devlete zarar verecek durumları da bünyesinde barındırmaktadır. Bundan ötürü

vergi afları ile muafiyet, istisna, vergi indirimi gibi vergi harcama uygulamalarının oldukça dikkatli ve doğru bir şekilde kullanılması önem arz etmektedir.

Vergi harcamaları ekonomik amaçlı kullanıldığında üretimi arttırıcı ve GSYH'ye katkı sağlayıcı bir özelliğe sahiptir. Sosyal amaçlı olarak etkin bir şekilde kullanıldığında ise toplumdaki geliri düşük kişilerin refahlarında iyileşme, gelir dağılımı ve vergi adaletinde düzelme gibi olumlu etkiler yaratabilmektedir. Ancak bu noktada vergi harcamalarından tam olarak hangi kesimlerin ne düzeyde faydalanacakları önem arz etmektedir. Bundan ötürü sosyal amaçlı vergi harcamalarının olabildiğince objektif ve doğru bir şekilde analizler yapıldıktan sonra uygulanması elzemdir. Aksi takdirde vergi harcamaları toplumdaki gelir dağılımı ve vergi adaletini daha da bozucu etkiler meydana getirecektir. Türkiye açısından toplam vergi gelirlerinin ortalama olarak %20'sine tekabül eden vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal hayat üzerindeki etkisi de doğal olarak önemli bir seviyede olacaktır. Dolayısıyla bu hususta toplumdaki sınıflar arasındaki dengenin hem gelir hem de vergi açısından bozulmaması hatta daha da iyileşmesi için vergi harcamalarının doğru bir şekilde kullanılması oldukça önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir dağılımı ve vergilemenin adil olması bir ülkedeki toplumsal huzur için önemli göstergelerdir. Bu iki unsurda meydana gelecek bozulmalar toplumdaki vatandaşları rahatsız edecek, yaşam standartlarında sapmalar meydana getirecektir. Özellikle gelir dağılımı noktasında ortaya çıkan refahtan toplumun üst kesimlerinin çok daha fazla pay alması, alt ve üst kesim arasındaki farkın daha da açılmasına sebep olmakta, bu durum ise ülkeyi toplumsal patlamalara gebe bir hale getirmektedir. Bunun önüne geçebilmek için vergi harcamalarının gelirin yeniden dağıtımını noktasında etkin bir şekilde kullanılması ve böylece adil bir ortamın oluşması sağlanmalıdır. Aynı şekilde vergilemede adalet olgusunun zedelenmesi de toplumun alt kesimlerinin gelirlerine oranla daha fazla vergi vermesine sebep olmakta ve bu kişilerin refahlarında azalışlar yaratmaktadır. Vergi harcamaları yoluyla dezavantajlı kesimlere yönelik uygulanacak politikalar, vergi adaletinde düzelmeleri de beraberinde getirecektir.

Türkiye, OECD ve AB ülkeleri ile karşılaştırıldığında, gelirin eşit dağılımını gösteren Gini katsayısı ve vergilemede adaletle dair ipucu veren dolaylı-dolaysız vergilerin toplam gelirler içerisindeki payı gibi göstergeler bakımından daha adaletsiz bir düzenin olduğu ülke görünümündedir. Bu durum düzeltilmesi için birtakım çalışmalar ve politikalar yürütülmektedir. 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Türkiye parlamenter sistemini

terk ederek Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi adı altında yeni bir yönetim anlayışını benimsemeye başlamıştır. Bu değişimden ekonomik ve mali politikaların nasıl ve ne derece etkilendiğinin incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada bu ihtiyacın vergi harcamaları özelinde belli bir kısmının giderilmesi amacı güdülmüştür. Bu doğrultuda, bu çalışmada, Anayasa değişikliğinin yapıldığı yıl olan 2017'den 2021'e dek geçen beş yıllık süreçte vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaleti olguları üzerindeki etkileri ele alınmıştır.

Bu kapsamda birinci bölümde öncelikli olarak vergi harcamaları, gelir dağılımı ve vergi adaleti olgularının önemleri üzerinde durulmuştur. Daha sonrasında ikinci bölümde kavramsal çerçeve sunulmuş ve önceki çalışmalardan bahsedilmiştir. Bu doğrultuda vergi kavramının ortaya çıkışı ve gelişimi, vergi harcaması kavramı ve araçları gibi unsurlar açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde kavramsal incelemelere devam edilmiş ve Türk vergi sistemi genel hatlarıyla ele alınmıştır. Bu doğrultuda Türk vergi sistemi içerisindeki vergi türleri açıklanmış ve vergi harcamalarının yeri vurgulanmıştır. Yine bu bölümde gelir dağılımı ve vergi adaleti olgularının özellikleri, etkileri ve hesaplanma biçimleri ele alınarak açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise Türkiye'de vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaleti ile etkileşimi istatistikî tablolar eşliğinde ele alınmıştır. Bu doğrultuda öncelikli olarak Türkiye'de mevcut gelir dağılımının durumu açıklanmış, ardından vergi harcamalarının gelir dağılımını ve vergi adaletini ne şekilde ve ne kadar etkilediği ayrı ayrı ele alınmıştır. Son olarak elde edilen bulgular ışığında uygulanması gereken politika önerilerine yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

2.1. Vergi Kavramı

Vergi, günümüzde devletler açısından en önemli gelir kaynağı olarak görülmektedir. Devletlerin ilk ortaya çıktığı zamanlardan beri artan bir önemle varlığını sürdüren vergi kavramı, devletlerin egemenlik gücüne dayanarak yönettikleri halktan topladığı bir çeşit zorunlu gelir kaynağıdır. Vergi hem toplanması en kolay hem de teoride herhangi bir şey karşılığında alınmadığı için devletler tarafından en sık başvurulan gelir elde etme yöntemi olmuş ve zaman içerisinde de giderek devletlerin biricik gelir kaynağı haline gelmiştir. Günümüzde artık devlet gelirlerinin büyük çoğunluğunu vergi gelirleri oluşturmaktadır. Toplanan bu vergiler teoride herhangi bir karşılık olmadan alınmakta ancak pratikte kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılarak yeniden halka dönüşü sağlanmaktadır (Yolal: 2017, 10).

Devletler hem kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak hem de bir maliye politikası aracı olarak kullanıp sosyal ve ekonomik hayata müdahil olmak için vergilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bakımdan oldukça önemli bir etkiye sahip olan vergilerin tam ve eksiksiz bir tanımının yapılması bir hayli güç olmaktadır. Ancak genel kabul gördüğü haliyle bir tanım yapılacak olursa vergi; devletin kişilerden kamusal görevleri yerine getirebilmek amacıyla egemenlik hakkına dayanarak, herhangi bir karşılık göstermeksizin, yasal yaptırım tehdidi altında cebren tahsil ettiği bir gelir türü olarak tanımlanabilmektedir (Uğurlu, 2019: 179-180).

Bir verginin ortaya çıkması ve gelir olarak tahsil edilebilmesi için onun öncelikli olarak kanunla belirtilmiş olmasının yanı sıra vergiyi doğuran olayın da meydana gelmesi gerekmektedir. Buna göre vergiyi doğuran olayın oluşması mükellefi idareye karşı borçlu hale getirmektedir. Günümüzde hemen her vergi için ayrı kanun bulunmasından ötürü vergi türleri bakımından vergiyi doğuran olaylar kendi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmiştir. Örneğin gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay kanunda belirtilmiş olan ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı vd. gibi kazançların elde edilmesidir. Bu şekilde vergiyi

doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte idare açısından verginin 4T'si olarak bilinen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri gerçekleştirilmektedir. Tüm bu işlemlerin hukuka uygun bir şekilde yapılması neticesinde en son olarak tahsil edilen vergi devletin kasasına girerek süreç sonuçlanmış olmaktadır (Erdurak, 2014: 4-7).

Cebri bir kamu geliri olan vergi gerek merkezi idare tarafından gerekse de anayasal ve yasal yetkiler verildiği durumlarda yerel idareler tarafından tahsil edilmektedir. Bu cebrilik dolayısıyla toplumdaki herkes belirli ölçütlere göre vergiye tabi tutulmakta buna karşılık vergi vermek istemeyen kişiler gerek hukuktaki boşluklardan yararlanarak gerekse de doğrudan hukuka aykırı işlemler tesis ederek ödenmesi gereken vergiden tamamen ya da kısmen kaçma imkânı bulabilmektedirler. Ancak devletler bu vergi alacaklarını güvence altına alabilmek amacıyla vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişiler hakkında yasal müeyyideler uygulamaktadırlar. Böylece cezai yaptırımlar ile toplumun vergiye olan uyumunu arttırmak ve kaçakçılığı azaltmak amaçlanmaktadır (Batı, 2022: 31-32).

Vergilendirme yetkisi sadece devlet tekelinde olan bir yetki olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun da dayanağını devletin egemenlik yetkisi oluşturmakta ve vergilendirme olgusu da bu egemenliğin mali alana yansımaları olarak görülmektedir. Vergilendirme yetkisini kullanacak ve yeni vergiler salma yetkisine sahip olacak olan organ ise günümüzde hemen hemen birçok demokratik ülkede görülebileceği üzere ülkelerin yasama organları olarak belirlenmektedir. Tarihsel süreç içerisinde vergilendirmenin meşruiyeti, dayanağı ve kaynağı gibi birçok konuda tartışmalar meydana gelmiş ve özellikle 1245 Magna Carta Libertatum ile vergilemenin dayanağının anayasalar olması, iktidarların keyfi vergiler koyamaması ve bu yetkinin yürütme erki elinden alınarak yasama erkine verilmesi yönünde birçok çalışmalar yapılmış ve mücadeleler verilmiştir (Öztürk, 2014: 4818). Bu hususta ülkemizde vergilendirme yetkisi TBMM'nin elinde olup Meclis tarafından çıkarılan kanunlar neticesinde çeşitli vergiler getirilmekte ve kaldırılmaktadır. Verginin en önemli ilkelerinden olan ve vergiye meşruiyet sağlayan kanunilik ilkesi böylece Meclis eliyle yerine getirilmektedir. Meclis tarafından geçirilen vergi yasaları sonrasında konulan vergilerin tahsilatı ise gerek merkezi gerekse yerel idarenin görev ve yetki alanına girmektedir. Böylece yasama erki tarafından çıkarılan yasaya dayanılarak yürütme erki tarafından vergilerin tahsil edilmesi vergilendirmede kuvvetler ayrılığı ilkesi doğrultusunda işlemler tesis edildiğini de gözler önüne sermektedir (Avcı, 2020: 70).

Modern dünyada kullanılan vergilendirme yöntemlerine bakıldığında kişilerin hem gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler sebebiyle gelirleri hem de KDV ve ÖTV gibi vergiler sebebiyle de harcamaları üzerinden vergilendirildikleri görülmektedir. Dolayısıyla vergi, doğrudan doğruya kişilerin gelirleri üzerinde azaltıcı bir etkiye sebep olmaktadır. Bunun sonucunda kişilerin harcama düzeyleri, yaşam biçimleri, refah seviyeleri gibi konular üzerinde birçok önemli değişiklikler meydana gelmekte ve birçok kişisel hakkın zedelenmesi durumu söz konusu olabilmektedir. Bu sebepten ötürü vergi kavramının ortaya çıktığı zamanlardan beri vergiler sebebiyle devlet ve halk arasında sürekli olarak çatışmalar çıkmış ve çeşitli isyanlar yaşanmıştır. Toplum üzerinde halihazırda olumsuz bir psikolojik etki yaratan vergi, özellikle de adaletsiz vergilendirme ve yozlaşmış yönetimler sebebiyle daha büyük memnuniyetsizliklere yol açmakta ve bunun sonucunda da vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergiye karşı hoşnutsuzluğun artması, vergiye uyumun azalması, vergi tahsildarlarına direnç ve devlet erkine başkaldırma gibi durumlar yaşanabilmektedir. Hem kişiler hem de devletin kendisi üzerinde bunca olumsuz etki yaratabilecek olgulara sebep olması yüzünden vergilendirmenin çeşitli ölçütlere bağlanması ve adil bir hale gelmesi devletler açısından giderek bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu doğrultuda tarihsel süreç içerisinde özellikle de 1789 Fransız Devriminden itibaren anayasalar eliyle devletin vergilendirme yetkisine belirli sınırlamalar getirilmiş, aşırılığın ve keyfiyetin önüne geçilmek istenmiş ve adalet, eşitlik, belirlilik gibi diğer birçok ilkeyle birlikte daha adil bir vergilendirme sistemine ulaşılmaya çalışılmıştır. Böylece hem kişisel hakları güvence altına almak hem de devlet ve toplum arasındaki bağın kopmasını engellemek amaçlanmıştır. (Şenyüz vd., 2022).

2.1.1. Verginin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

İnsanlığın toplu yaşama geçmesi ve kabile gibi belli başlı irili ufaklı örgütler oluşturmaya başlamasından beri vergi de ortaya çıkmaya başlamış ve insanlık tarihiyle birlikte çeşitli dönüşümlere uğrayarak günümüze kadar ulaşmayı başarmıştır. Bu hususta henüz para olgusunun olmadığı ve takas ekonomisinin geçerli olduğu ilkel topluluklarda vergi günümüzdekinden farklı olarak emek ya da aynı olarak alınmaktaydı. Vergi kavramıyla ilk kez Sümer kil tabletlerinde karşılaşılmıştır. Bu tabletlerde yer alan bilgilere

göre vergi çoğunlukla emek olarak tarif edilmekte ve kral adına askerlik yapma, tapınaklar inşa etme, su kanalları açma gibi işlerde çalışmakla ödenmekteydi. Böylece tarihsel açıdan ilk vergi emek vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha sonraki dönemlerde Mısır'da verginin ilk sistematik izlerine rastlanmıştır. Gerek devasa piramitlerin inşası gerekse sık sık girilen savaşların finansmanı için büyük gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmuş, buna istinaden de çeşitli mal ve ürünler üzerine vergiler konulmuştur. Ayrıca konulan bu vergilerin eksiksiz şekilde tahsilatının yapılması ve sıkı bir şekilde denetlenebilmesi amacıyla da çeşitli kurumlar oluşturulmuştur (Sirkeci ve Abdula, 2015).

Verginin ilk defa sistematik olarak Mısır'da görülmesinin ve paranın da icadının ardından Antik Yunan Devletleri ve özellikle Antik Atina'da vergiler daha kapsamlı ve çeşitli şekillerde genişlemeye başlamıştır. Bu hususta vergiler Antik Yunan'da ilk olarak şehir devletlerinin kendi aralarındaki savaşları finanse etmek amacıyla kullandığı bir gelir olarak görülmüştür. Daha sonrasında ise Atina'da Atinalı olmayan yabancılardan alınan baş parası gibi vergilerle verginin artık sadece yerel halktan alınan hüviyeti yavaş yavaş değişmeye başlamıştır. Önemli bir ticaret merkezinde bulunan Antik Atina devleti bu ticaret sayesinde güçlenmiş ve refah bir toplum seviyesine gelmiştir. Ayrıca şehirde oldukça güçlü ve zengin büyük bir aristokratik kesim bulunmaktaydı. Gerek toplumdaki bu soylu kesim gerekse de şehirdeki felsefi düşünce ortamı sayesinde Atina şehir devletinin en önemli özelliklerinden biri olan ve günümüzden oldukça farklı yönleri bulunan bir vergi sistemi gelişmiştir. Leitourgia adı verilen bu sistemde vergiler gönüllü olarak zenginler tarafından ödenmesi gereken bir ödev olarak görülmüştür. Buna göre kişilerin ödedikleri vergi ne kadar çoksa bu hem toplumdaki saygınlıklarını arttırmaya yarıyor hem de devlet içerisindeki statülerini arttırarak çeşitli unvanlar elde etmelerini sağlıyordu. Bu sebepten ötürü Atina şehir devletinde sıklıkla soylu kesim arasında yüksek vergi ödeme rekabetleri göze çarpmış ve bu devasa kamu kaynağı sayesinde çeşitli görkemli yapılar yaptırılmıştır. Bunun neticesinde toplumun üzerine pek fazla vergi yükü bindirilmemiş ve genelde vergiler daha çok zenginlerden alınarak günümüz vergi sisteminden oldukça farklı bir durum gözlemlenmiştir. ("Can You Imagine a Taxation System Where the Wealthy Competed to Pay the Highest Taxes? It Really Happened!", 2017).

Tarihte var olmuş en büyük imparatorluklardan biri olan Roma İmparatorluğunda da birtakım çeşitli vergiler ve vergi anlayışları görülmekteydi. Roma, büyük bir tarım imparatorluğu olması ve Akdeniz'deki hakimiyeti sayesinde ticari açıdan oldukça büyük bir

gelişmişlik göstermekteydi. Dolayısıyla devlet geliri de çoğunlukla bu ticari işlemler, mülk gelirleri ve savaş ganimetleriyle sağlanmaktaydı. Ancak “Tributum” adı verilen ve yerel halktan zorunlu durumlarda devlet hazinesi ihtiyaç duyduğunda kişilerin servetleri üzerinden %1 gibi düşük oranlarda servet vergisi alınmaktadır (“Roma İmparatorluğunda Vergilendirme ve Vergilerin Tahsilatı”, 2017)

Tributum vergisinin yanı sıra vergi gelirlerinin önemli kısmını yurttaş olmayanlardan toplanan vergiler oluşturmaktaydı. Kısaca Roma, İtalya bölgesinde bulunan yurttaşlarından çok düşük oranlarda vergi alırken, fethedilen topraklardaki halklardan görece daha fazla bir vergi almaktaydı. İmparatorluğun daha da büyümesi ve yayılması sonucunda zaman içerisinde barbar kavimlerle komşu olunmuş ve zaman zaman bu iki unsur arasında savaşlar yaşanmıştır. M.S. 300’lü yıllardan itibaren barbar kavimlerin Roma’yı sık sık istila etmeleri sonucunda Roma İmparatorluğu ekonomik açıdan maddi sıkıntılar içerisine girmeye başlamış ve devlet hazinesi boşalarak devlet sürekli bir krizle boğuşmak durumunda kalmıştır. Bunun sonucunda da topluma daha fazla vergi yükü bindirilmiş, eskiden Romalı yurttaşların sahip olduğu düşük oranda vergi ödeme ya da hiç ödememe avantajı ortadan kalkmıştır. Böylelikle özellikle de Batı Roma İmparatorluğu’nun son dönemleri ve devamında Bizans İmparatorluğu’nda vergi sürekli alınan cebri bir hale gelmiş ve egemenlik altındaki tüm halklar vergi yükünü paylaşmak durumunda kalmıştır (Saritaş, 2010).

476 yılında Batı Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla birlikte Avrupa’da irili ufaklı birçok devletin ortaya çıktığı, kilisenin egemen olduğu ve karanlık dönem olarak adlandırılan Orta Çağ başlamıştır. Bu çağda Roma’dan miras kalan ticari ve ekonomik hayat yaklaşık üç dört yüzyıl kadar daha devam etmiş ve İslamiyet’in ortaya çıkışıyla birlikte de ticari hayatta gerilemeler görülmüştür. Bunun sonucunda Avrupa devletleri büyük oranda kendi içlerine dönmüş ve bir tarım devleti kimliğine bürünmüşlerdir. Avrupa’da ticari hayat hala canlıyken devlet gelirlerinin büyük kısmını gümrük, ihracat ve ithalat vergileri karşılamıştır. Ancak bu sistemin çöküşüyle birlikte Avrupa içlerinde feodalite adı altında her lordun kendi kalesi, toprağı, köylüsü olmuş; bu topraklarda sadece ihtiyaç kadar üretim yapılarak artık ürün elde etme yoluna gidilmemiş ve bunun sonucunda da bölge düzeyinde herhangi bir ekonomik canlılık görülmemiştir. Devletin daha öncesinde ticaret yoluyla elde ettiği gelirlerinde bu şekilde önemli ölçüde azalmalar yaşanmaya başlanmasıyla birlikte vergi toplanması yoluna başvurulmuştur (Günay, 2020).

Devlet gelirlerinin arttırılması doğrultusunda halk, soylular, ruhban sınıfı ve tüccarlar gibi toplumun çeşitli kesimlerinden ayırım gözetmeksizin vergiler toplanmış ancak yine de vergi yükünün büyük kısmının toplumun alt tabakası üzerinde kalmasından ötürü zaman zaman devlete karşı çeşitli başkaldırılar söz konusu olmuştur. 14. yüzyılda Fransa ve İngiltere’de özellikle Yüzyıl Savaşları sebebiyle büyük finansman ihtiyaçları ortaya çıkmış ve bunun sonucunda da halkın üzerine kaldıramayacağı derecede vergiler bindirilmiştir. Böylece bir yandan savaş devam ederken bir yandan da her iki devletin içerisinde sık sık köylü isyanları meydana gelmiştir (Doğan ve Coşkun, 2022: 34-35).

Bu dönemde Roma ve Antik Yunan’da çeşitlenen vergilere ek olarak daha çeşitli ve halkın tepkisini çeken vergiler konulmuş, keyfi vergi uygulamaları görülmüştür. 14. Yüzyılda Fransa’da konulan tuz vergisi, yine 14. Yüzyılda Fransa’da kralın kızının evliliği için konulan evlilik vergisi gibi vergiler halkın tepkisini çekmiş ve çeşitli tartışmalara sebep olmuştur. Buna ek olarak bu dönemde şarap, baharat ve kumaş gibi görece lüks tüketim olarak görülen ürünlere de lüks tüketim vergileri uygulanması yoluna gidilmiştir. Tüm bu olağan vergilerin yanı sıra Haçlı Seferleri ya da Yüzyıl Savaşları gibi savaş durumlarında da finansman sağlayabilmek adına halkın sırtına olağanüstü durum vergileri bindirilmekte, soylulardan da asker talep edilebilmekteydi. Yine bu dönemde kilisenin güçlü konumu ve halk üzerindeki etkisi sebebiyle dini vergiler de önemli bir yer kaplamaktaydı. Halkın bu vergilere karşı bakışı ise dini boyutu olmasından ötürü daha ılımlı bir şekildeydi. Buna göre kilise mülkleri üzerinde üretim yapanlardan %10 dolaylarında ürün vergisi alınabilmekteydi. Ancak Orta Çağ’ın sonlarına doğru gerek vebadan gerekse de yaşanan savaşlardan ötürü Avrupa nüfusunun büyük oranda azalması sonucunda vergi oranlarında da büyük düşüşler gözlemlenmiştir. Daha sonraki yüzyıllarda ise mutlakiyetçi devletlerin ortaya çıkmasıyla birlikte feodalite gücünü kaybetmiş, halkın üzerindeki vergi baskısı iyice kırılarak çeşitli kanun ve anayasalarla güvence altına alınmıştır (“Orta Çağ Avrupa’sında Vergi Sistemi”, 2021).

Sonuç olarak verginin gelişimine baktığımız zaman başlangıçta kabile başkanı, bey gibi daha küçük toplulukların başında bulunan kişilerce alınan vergilerde, dini ve toplumsal sebepler dolayısıyla büyük çoğunlukla gönüllülüğün esas olduğu görülmektedir. Ancak, zamanla bu toplulukların büyümesiyle birlikte devletler ve imparatorluklar ortaya çıkmaya başlamış ve büyük askeri güçlere sahip olarak zor kullanma yetisini de ellerinde bulduran bu yapılar, artan finansman ihtiyaçlarının karşılanabilmesi adına vergilerin sürekli talep

edilen bir zorunluluk haline dönüşmesine sebep olmuşlardır. Buna göre toplumdaki kişiler çoğu zaman tapınak, saray, mabet gibi büyük yapıların inşasında emeklerini ortaya koyarak çalışmış ve devlete karşı vergisel yükümlülüklerini bir nevi emek yoluyla yerine getirmişlerdir. Bunun yanı sıra geçerli sistem olan takas ekonomisi olmasından ötürü verginin aynı değer olarak alındığı da olmuştur. Kişiler ürettikleri ürünlerin ya da hayvancılıktan kazandıkları süt, yün vs. gibi belli başlı ürünlerin bir kısmını vergi olarak ödemek zorunda kalmışlardır. Daha sonraki süreçlerde paranın icadı ve ekonomik sistem içerisinde geçerli biricik unsur olarak kabul edilmesiyle birlikte verginin yapısında da birtakım değişiklikler meydana gelmiş, zamanla emek ve aynı verginin yerini nakdi vergi almaya başlamıştır. Ancak yakın tarihe kadar bile Osmanlı Devleti de dahil olmak üzere birtakım devletlerde aynı ve nakdi vergilerin aynı anda sistem içerisinde yer aldığı da bilinmektedir.

Verginin gelişimine paralel olarak vergi hukuku da ortaya çıkmıştır. Toplumlar içerisinde ahlak, görgü, hukuk ve din gibi birçok konuda kurallar barındırmakta ve bunlara istinaden çeşitli yaptırımlar uygulamaktadırlar. Bu kurallardan en önemlisi olan ve bizzat devlet güvencesinde bulunan hukuk kuralları gerek kişinin diğer kişilerle gerekse kişinin devletle olan ilişkilerini düzenlemektedir. Bu hususta idare hukuku, medeni hukuk, ceza hukuku vs. gibi birçok hukuk dalı bulunmaktadır. Vergisel işlemlerden doğan uyuşmazlıkların çözümü için de vergi hukuku adı altında ayrı bir alan oluşmuştur. Buna göre tüm vergisel işlemlerde meydana gelen sorunların çözüme kavuşturulması için vergi mahkemeleri kurulup görevlendirilmiştir. Vergi ilişkisi devlet ve kişiler arasında kurulduğundan ötürü vergi hukukunda taraflardan biri devlet olmakta ve bu sebepten ötürü de vergi hukuku genel anlamıyla bir kamu hukuk dalı olarak görülmektedir. Türk vergi sistemine bakıldığında genel vergi hukuku ve özel vergi hukuku olmak üzere ikili bir durumun var olduğu göze çarpmaktadır. Genel vergi hukuku, genel olarak tüm vergilerle alakalı temel ilkelere, verginin ne şekilde ortaya çıkacağına, vergini tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin yollara ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bilgilere yer veren hukuk dalı olarak görülmektedir. Özel vergi hukuku ise Türk vergi sistemi olarak da bilinen ve içerisinde tek tek özel kanunlarla salınmış olan vergileri barındıran bir alandır. (Şenyüz vd., 2022: 1-16).

Vergi hukuku, devletin mali işlemlerinin hukuki yönünü incelemekte olan mali hukukun gider hukuku ve bütçe hukukuyla birlikte alt dallarından birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla genel tabloya bakıldığında devletin mali işlemleri gelir, gider ve bütçe olmak üzere üç düzlemde ele alınmaktadır. Gelir hukukuyla eşdeğer olarak görülen vergi hukuku dolayısıyla devletin diğer gelir kaynaklarını da içerisine almaktadır. Bu açıdan vergi hukuku kapsam bakımından sadece vergi ve vergisel işleri kapsamamaktadır. Buna ek olarak resim, harç, harcamalara katılma payı, şerefiye, parafiskal gelirler ve mülk gelirleri gibi devletin elde etmiş olduğu diğer çeşitli gelir türleri de vergi hukuku kapsamında değerlendirilmektedir (Batı, 2022: 30-37).

Vergi hukukuna konu bir işlemin ortaya çıkabilmesi için aynı zamanda bir idari işlem olarak kabul edilen vergilendirme işleminin unsurları olan yetki, biçim, sebep, amaç ve konu unsurlarından herhangi birinde kişilerin iddiasına göre bir sakatlık durumunun söz konusu olması gerekmektedir. Bu bakımdan yetki unsuru yapılan idari işlemin önceden belirtilmiş olan bir hukuki kurala dayanılarak yapılmış olmasını, şekil unsuru idari işlemin kanunda yazıldığı şekliyle yerine getirilmesini, sebep unsuru vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını, konu unsuru idari işlem tesis edilmesiyle amaçlanan sonucu ve amaç unsuru da idari işlemin nihai amacını ifade etmektedir. Buna göre bu unsurlarda meydana gelecek sakatlıklar yapılan işlemin davaya konu olmasına sebep olmakta ve duruma göre tesis edilen işlemlerin iptaline yol açmaktadır. Bu sebepten ötürü idare tarafından tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme işlemleri yapılırken bahsedilen bu unsurlar dikkate alınmalı ve herhangi bir sakatlığa mahal verilmemelidir. Ancak çoğu zaman gerek kanunların karmaşıklığı gerekse de kamu görevlilerinin tecrübe ve bilgi eksiklikleri dolayısıyla çeşitli sakatlık durumları meydana gelmekte ve mükellefler tarafından dava yoluna gidilmesi sonucunda idare ve mükellefler karşı karşıya gelmektedirler (Özcan, 2016).

Vergi hukuku, koymuş olduğu kuralların geçerliliğini sağlayan ve kendisine meşruiyet veren kaynaklara sahiptir. Bu kaynaklar genel olarak asli ve tali kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar. Bu bakımdan asli kaynaklar tarafların mutlak surette uyması gereken zorunlu kaynaklardır. Anayasa, kanunlar, Uluslararası vergi antlaşmaları, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelikler, Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihatları birleştirme kararları normlar hiyerarşisi dikkate alınmak suretiyle asli kaynak olarak kabul edilmektedirler. Yardımcı kaynak olarak da bilinen tali kaynaklar ise ortaya yeni bir norm koymayan ve herhangi bir bağlayıcılığı bulunmayan genel olarak asli kaynakların çözüm

üretme noktasında yetersiz kaldığı durumlarda kendisine başvurulacak kaynaklardır. Mukteza, sirküler doktrinler ve diğer yargı kararları tali kaynaklara örnek olarak verilebilir (Şenyüz vd., 2022: 19-52).

2.1.2. Vergilendirme İlkeleri

Özellikle 18. Yüzyıldan itibaren başlayan anayasacılık hareketleri ve insan hakları vurgularıyla birlikte toplumu doğrudan ve derinden etkileyebilme potansiyeline sahip olan vergiler için de belli kriterler konulması ve vergilendirmeni bazı temel ilkelere dayandırılması yoluna gidilmiştir. Bu hususta Adam Smith ve Adolph Wagner gibi iktisatçılar ortaya bazı ilkeler koymuşlardır. Smith vergilendirmenin adil, net, kolay ve düşük maliyetli olmasını istemiştir. Wagner ise Smith'in ortaya koyduğu ilkelere genellik, yeterlilik, eşitlik ve esneklik gibi ilkeleri ilave etmiştir. Bu sayede yavaş yavaş belirli kalıplara oturan vergilendirme olgusu, daha sonraki süreçte demokratik ve anayasal devletlerin de ortaya çıkmasıyla birlikte modern bir görünüme ulaşmıştır (Yüce, 1999). Günümüzde vergilendirmede esas olan ilkeler genel kabul gördüğü haliyle aşağıdaki gibidir:

Türkiye açısından bakıldığında 1876 yılında ilan edilen Kanun-ı Esâsî ile birlikte başlayan anayasal düzen sayesinde vergilendirmeye ilgili hususlar anayasaya girmiş ve sonrasında devam eden dönemlerde yeni anayasalarla birlikte vergilendirme ilkeleri daha da çeşitlenerek kendilerine yer bulmuşlardır. Buna göre 1876 tarihli ilk anayasada herkesin ödeme gücüne göre vergi ödeyeceği ve kanuna dayanmaksızın vergi alınmayacağı belirtilmiştir. Bir savaş ve geçiş dönemi anayasası olan 1921 anayasası olağanüstü bir dönem kapsamından ötürü vergiyle ilgili hususlara yer vermemiştir. 1924 tarihli anayasada ise vergilendirme konusu yeniden ele alınmıştır. Bu anayasada vergiler, devlet giderlerine halkın iştiraki olarak tanımlanmış ve vergilerin sadece kanunla salınabileceği yeniden belirtilmiştir. Daha sonrasında 1961 anayasasında yine vergi, resim ve harçların yalnızca kanunla koyulabileceği belirtilmiş, herkesin ödeme gücüne göre vergi ödeyeceği kayıt altına alınmış ve ek olarak kanunun belirttiği hadler içinde kalmak koşuluyla vergi oranları ve muafiyet, istisna durumları hakkında Bakanlar Kuruluna değişiklik yetkisi verilmiştir. Son olarak da 1982 anayasasında vergilendirme ilkeleri daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Herkesin ödeme gücüne göre vergi ödeyeceği, vergi yükünün adaletli ve

dengeli dağılımının sağlanacağı ve vergilerin kanuna dayanacağı gibi hususlar kaleme alınmıştır (Karakoç, 2014).

Günümüzde Türkiye açısından vergilendirme için ölçüt kabul edilen ilkeler en güncel ve modern haliyle 1982 Anayasasında yer almaktadır. Buna göre anayasada vergilendirme ile ilgili olarak sosyal devlet, vergilendirmede eşitlik ve hukuki güvenlik, verginin belirliliği ve netliği, verginin kanuniliği ve kıyas yasağı, verginin genelliği, ödeme gücüne göre vergilendirme ve ölçülülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması gibi ilkeler yer almakta; konulacak yeni vergiler ve vergi tahsilatı bu ilkeler baz alınarak yapılmaktadır (Erkin, 2012).

Genellik ilkesi, toplanacak verginin toplumdaki tüm bireyleri kapsamamasını ifade eden bir ilkedir. Buna göre, vergi genel itibariyle hiçbir kişi ayırt etmeksizin toplanması gereken bir olgu olarak ele alınmaktadır (Üstün, 2003: 256).

Adalet ilkesi, devletin uygulayacağı politikaların sosyal adalet anlayışı doğrultusunda uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Böylece, devletin toplumdaki vergi yükünün dengeli bir şekilde dağılımını gözeterek vergi politikaları uygulaması amaçlanmıştır (Gök vd., 2013: 270-272).

Eşitlik ilkesi, toplumdaki herkesi kapsayan vergilendirme sürecinde kişiler arasında gelir durumuna ve ödeme gücüne göre bir ayrıma gidilerek bu ölçüte göre vergilendirme yapılmasını ifade etmektedir (Yılmaz, 2017: 278).

Kanunilik ilkesi, yeni vergi koyma veya mevcut vergiler üzerinde değişiklik yapma ya da vergiyi tamamen kaldırma işlemlerinin yalnızca yasama organının elinde olmasını ifade etmektedir. Böylece, tüm vergisel işlemler halkın seçmiş olduğu temsilciler eliyle kanuni bir dayanağa dayandırılmaktadır (Karakoç, 1264).

Belirlilik ilkesi, konulacak verginin konusunun, oranının, tarh ve tahsil zamanlarının hem idare hem de vergi yükümlüleri açısından kesin ve net bir şekilde anlaşılır olmasını ifade etmektedir. Bu ilke doğrultusunda, kişilerin vergisel yükümlülüklerine dair farkındalıkları ve bilinçleri artacağı ve vergi kayıplarının azalacağı öngörülmektedir (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 207-208).

Kıyas yasağı ilkesi, verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilke kapsamında, vergisel yükümlülükler getirme veya mevcuttakiler

üzerinde değişiklikler yapma yetkisinin, yasama erki dışında herhangi bir idari ve yargı organı vasıtası tarafından kıyas yoluyla kullanımının mümkün olmaması sağlanmaktadır (Birsenoğul, 2003: 165-166).

Ölçölülük ilkesi, vergilendirme sürecinde uygunluk, gereklilik ve orantılılık gibi üç unsurun dikkate alınmasını belirten ilkedir. Buna göre, konulacak verginin hedeflenen amaca uygun olması ve kişilerin durumlarının göz önünde alınması gerekmektedir (Erkin, 2012: 244).

2.1.3. Vergilendirmenin Amaçları

Vergilemenin mali, ekonomik, sosyal, dini ve ahlaki olmak üzere devlet nezdinde çeşitli amaçları bulunmaktadır. Burada mali amaç vergilemenin esas amacını oluşturmaktadır. Mali amaç, yapılan kamu hizmetlerinin vergiler yoluyla finansmanının sağlanmasıdır. Bu durum Refah Devleti anlayışının iktisadi politikaya hâkim olmaya başladığı 1940'lı yıllara kadar sürmüştür. Batı ekonomilerinde Liberalizm düşüncesinin hâkim olması sebebiyle vergilerin sadece mali amaç doğrultusunda kullanılması fikri benimsenmiştir. Bu doğrultuda devletlerin yalnızca adalet, savunma ve emniyet gibi kamu giderlerini karşılamak için vergilere başvurması istenmiştir. Keynesyen düşüncenin kabul görmesiyle birlikte vergilerin mali amacı yanına diğer birtakım sosyal amaçlar da eklenmeye başlamıştır (Edizdoğan vd., 2017: 146).

Vergilemenin sosyal amacına 1982 Anayasa'sında özel olarak değinilmiştir. Anayasa'da toplumdaki vergi mükelleflerinin üzerindeki vergi yükünün, dengeli ve adil bir şekilde dağılımının maliye politikasının sosyal amacını oluşturduğu ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra yeni vergiler konulması ve hangi konulardan hangi oranlarda vergi salınacağı gibi hususlarda yine sosyal amaç ön plana çıkabilmektedir. Türkiye'de uygulanan artan oranlı gelir vergisi sistemi ve Türk vergi sisteminde yer alan Servet vergileri aracılığıyla daha fazla servete sahip olan ve toplumun görece daha zengin kesimlerini oluşturan kimselerden daha çok vergi alınmakta böylece toplumdaki alt ve üst sınıfa mensup kişiler arasındaki servet farklılıklarının azaltılması ve vergilemede adaletin sağlanması hedeflenmektedir (Demir ve Gülten, 2013: 270-271).

Vergilemenin fiskal olmayan amaçlarını oluşturan sacayaklarından biri de iktisadi amaçtır. Vergiler yoluyla ekonomide tasarruf, yatırım, istihdam ve kalkınma gibi birçok makroekonomik gösterge üzerinde olumlu veya olumsuz etki oluşturmak mümkün olmaktadır. Vergi, kişilerin satın alma güçlerini azaltan önemli bir faktör olması bakımından özel sektöre dönük olarak tüketim, tasarruf, yatırım ve istihdam gibi birçok değişken üzerinde önemli bir unsurdur. Vergi oranlarının azaltılması yoluyla uygulanacak mali politikalar doğrultusunda belirli sektörlerde çeşitli düzeylerde yatırım yapılması teşvik edilebilmekte, yatırımların ve buna bağlı olarak da istihdamın artması sağlanabilmektedir (Şaşmaz ve Yayla, 2019: 319-320).

Vergiler yoluyla ekonomik kalkınma ve büyüme üzerinde de önemli etkiler meydana gelebilmektedir. Talep enflasyonu sebebiyle yüksek enflasyon oranlarının görüldüğü bir ekonomide vergilerin arttırılması yoluyla talebin kısılması ve bunun sonucunda da enflasyonun artış hızında düşüşler yaşanması beklenmektedir. Böylece GSYH üzerinde tüketim harcamalarının etkisi daha az olacağından büyüme oranları da bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Buna karşılık durgunluk içerisinde olan bir ekonomide ise vergilerin azaltılması yoluna gidilerek kişilerin gelirlerinin ve taleplerinin artması hedeflenebilmektedir. Bunun sonucunda ise GSYH’de tüketim harcamalarının etkisi artmaya başlayacak ve büyüme oranlarına olumlu bir yansıma olacaktır. Dolayısıyla ekonominin içerisinde bulunduğu duruma bağlı olarak vergilerin arttırılması ya da azaltılması büyüme rakamlarını etkileyebilme potansiyeline sahip önemli bir olgu olarak kabul edilmektedir (Savaşan ve Sağbaş, 2013: 103-104).

Günümüzde, henüz özel teşebbüsün ve girişimciliğin tam olarak etkin ve verimli olmadığı Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, vergi politikası aracılığıyla Ar-Ge çalışmaları yürüten, etkili ve verimli üretim yapabilen, ülkeye önemli düzeyde katma değer sağlayan ve yatırımlara gereken önemi gösteren firma ve sektörlerin çeşitli vergi istisna, muafiyet ve indirimleriyle birlikte teşvik edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Böylece kısa vadede büyüme oranları üzerinde olumlu etkiler meydana gelirken, orta ve uzun vadede ise ülkenin kalkınması noktasında önemli bir adım atılmış olacaktır (Demircan, 2003: 100-101).

Vergi politikaları artık günümüzde olmasa da daha eski dönemlerde zaman zaman dini amaçlarla da uygulanmıştır. Bu hususta, İslâm ülkelerinde Müslümanlardan zekât ve öşür alınırken gayrimüslimlerden ise cizye ve haraç gibi vergiler alınması örnek olarak gösterilebilir (Avcı vd., 2022).

İktisadi literatürde yer alan erdemli ve erdemsiz mallar üzerinden de zaman zaman çeşitli ülkelerde özel vergi politikaları uygulanabilmektedir. Bu doğrultuda özellikle Müslümanların çoğunlukta olduğu Türkiye gibi ülkelerde alkollü içecekler, tütün ve uyuşturucu maddelere erişim ya doğrudan kısıtlanmakta ya da vergiler yoluyla özellikle alkol ve tütün ürünlerinin fiyatları arttırılarak tüketicilerin taleplerini azaltmaları amaçlanmaktadır. Böylece alkol ve tütünün birey veya toplum üzerinde sebep olabileceği ahlaki bozulmaların önüne geçilmek istenmektedir (Edizdoğan vd., 2017: 149).

2.2. Vergi Harcaması Kavramı

Modern dünyada vergiler artık devletlerin en temel gelir kaynağı haline gelmiştir. Dolayısıyla vergilerin doğru ve eksiksiz bir şekilde toplanabilmesi kamu gelirleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bu hususta vergilerin toplanması için yapılan ve başta personel giderleri olmak üzere tüm idari maliyetler ile mükelleflerin vergiye uyumlarını, vergi ahlaklarını ve vergi ödeme iştahlarını arttırmaya yönelik uygulanan politikalar sonucunda ortaya çıkan uyum maliyetleri gibi birtakım maliyetler meydana gelmektedir. Zorunlu olarak görülen bu maliyetler sebebiyle devlet gelirlerinde birtakım azalmalar yaşanmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 343-346).

Verginin olağan maliyetlerinden farklı olarak vergi gelirlerini azaltan bir unsur daha ortaya çıkmaktadır. Bu husus ise toplanması gereken verginin istemli ve planlı bir şekilde toplanmaması, tahsil edilmemesi durumudur. Devletin tamamen kasıtlı bir şekilde vergi alacağından vazgeçip kamu gelirlerinde azalmaya sebep olması literatürde vergi harcaması olarak tanımlanmıştır. Devletler böylece toplanması gereken vergilerin bir kısmından vazgeçerek verginin toplanmaması yoluyla yani diğer adıyla vergi harcaması aracılığıyla maliye politikaları uygulama yolunu seçmektedirler (“Vergi Harcamaları”, 2018).

Devlet, harcama yapabilmek için ilk olarak gelir kaynaklarına sahip olmak ya da bu kaynakları yaratmak durumundadır. Bu hususta vergi devletlerin en temel gelir kaynağı olmaktadır. Buna ilaveten resim, harç ve borçlanma gibi uygulamalar da devlet kasasına ek gelir sağlamaktadır. Elde edilen gelirler çeşitli kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamakta ve halktan toplanan gelir tekrardan halka sunulurken bir nevi geri dönüşüm sağlanmaktadır. Bu şekilde bir harcama yöntemi en temel adıyla kamu harcaması olarak tanımlanmaktadır.

Devletin bu tipik toplama ve harcama modelinin yanı sıra verginin toplanmadan harcanması ya da verginin tahsilinden vazgeçme yoluyla harcama durumları da söz konusu olmaktadır. Genel vergi uygulamalarından bir sapma olarak da görülebilecek bu durum vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcamaları, gerek zahmetsiz bir şekilde yapılabilir olması gerekse de kişiler üzerinde hem psikolojik hem de maddi açıdan olumlu etkisi olması sebebiyle oldukça sık tercih edilebilmektedir (Akın, 2019: 6-13).

Kamu harcamaları ve vergi harcamaları devletin yapmış olduğu temel iki harcama yöntemi olarak kabul edilmektedir. Kamu harcamaları daha çok doğrudan bir harcama yöntemi olup somut bir şekilde girdi-çıkıtı analizleri yapılabilmesine imkân verirken, vergi harcamaları ise daha soyut bir nitelikte olup fayda ve etkisinin tam olarak doğru ölçülebilmesine çoğu zaman imkân olmayan bir yöntemdir. Bu iki model bütçe hazırlanırken birlikte ele alınmakta ve birbirlerini tamamlayıcı özellikler göstermektedirler. Bu hususta bazı durum ve olaylarda kamu harcamaları daha etkin ve avantajlı olabilirken bazı durumlarda da vergi harcamaları daha avantajlı olabilmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 83-84).

Kamu harcamaları, çoğu zaman kimlere ne kadar hizmet verildiğini ve ne kadar harcama yapıldığını açıkça göstermesi sebebiyle daha hesap verilebilir bir düzlemdeyken, buna karşılık vergi harcamalarının gerek büyüklüğünün tam olarak hesaplanamaması gerekse de harcamalardan yararlananların tam belirlenememesi sebebiyle hesap verilebilirliği ve denetlenebilirliği daha düşük bir düzeyde olmaktadır. Bu durum siyasal iktidarlar açısından seçim dönemlerinde oy maksimizasyonu sağlama noktasında vergi harcamalarını oldukça önemli ve avantajlı bir duruma getirebilmektedir. Ayrıca bu iki harcama türü arasında hız ve basitlik noktasında da birtakım farklar bulunmaktadır. Kamu harcamaları yapılırken birçok bürokratik aşamadan geçilmek zorunda olunması sebebiyle bu harcama türü doğal olarak daha merkeziyetçi ve katı bir yapıya sahip olmaktadır. Ancak vergi harcamaları hususunda hiyerarşik bir izin verme durumu ve bürokratik aşamalar olmaması sebebiyle vergi harcamalarının uygulanması daha kolay ve hızlı olmaktadır (Karaş ve Hayrulloğlu, 2020: 92-94).

Vergi harcaması, günümüzde hemen hemen birçok devlet tarafından uygulanan ve devletin kasasından somut şekilde herhangi bir azalmaya sebep olmadan yapılan harcama olarak tanımlanabilmektedir. Yani kısaca verginin henüz elde edilmeden harcanmasıdır. Devlet bu sayede bazı vergilerin tahsilinden belirli amaçlar doğrultusunda vazgeçmektedir. Bu hususta muafiyet, istisna, vergi indirimleri, vergi afları, terkin gibi birçok uygulamanın

kullanımı söz konusu olmaktadır. Muafiyet uygulaması belirli kişi veya grupların vergi dışında bırakılması durumudur. İstisna ise belirli konulardan vergi alınmamasını ifade etmektedir. Vergi indirimleri ise genelde vergiye uyumu arttırabilmek amacıyla vergisel yükümlülüklerini tam ve eksiksiz yerine getiren mükelleflere yönelik olarak uygulanan bir yöntemdir (Kılıcı, 2019: 6-15).

Diğer vergi harcama uygulamalarından farklılık arz eden vergi afları ise gelişmiş devletlerde daha az, gelişmekte olan devletlerde ise sıklıkla görülen ve genel olarak toplum tarafından merakla beklenen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulama özellikle seçim dönemlerinde seçmenler tarafından büyük oranda talep edilip dile getirilmekte ve buna karşılık siyasilere tarafından da oy maksimizasyonu açısından bu talepler karşılanmaya çalışılmaktadır. Vergi affı uygulamaları sonucunda vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemiş olan mükelleflere karşı devlet tarafından bir şans daha verilmekte ve birçok vergiye işlemiş olan gecikme zamları silinmekte, vergi borçları yapılandırılarak taksitlendirilmektedir. Son olarak vergi borçlarının terkini ve ertelenmesi gibi uygulamalar ise genelde belirli bir bölgeyi büyük çapta etkileyen doğal afet, toplumsal kriz vs. gibi durumlar sonucunda bölge halkının yüklerini hafifletmek amacıyla uygulanmaktadır (Savaşan, 2006: 43-51).

Devletler çoğunlukla vergileri bir maliye politikası aracı olarak sosyal amaçlar doğrultusunda kullanabilmektedirler. Dolayısıyla vergilerin en önemli fonksiyonlarından biri de bir sosyal politika aracı olarak kullanılabilmesidir. Bu sebepten ötürü devletler sıklıkla vergiler yoluyla birtakım sosyal politikalar gerçekleştirmektedirler. Belirlenen ve vergisel işlemlerle gerçekleştirilmesi istenen birçok sosyal politika çoğu zaman sadece vergi harcamaları uygulamalarıyla da yerine getirilebilmektedir. Bu hususta Türkiye’de 2022 ve 2023 yılları itibarıyla asgari ücretten gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmayacak olması, vergi harcaması yoluyla verginin bir sosyal politika aracı olarak kullanıldığının en önemli göstergelerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletler bu şekilde gerek bazı kesimlerden vergi almama ya da alınan vergileri önemli oranda azaltma gerekse de bazı kesimlere daha fazla vergi yükü bindirme gibi politikalar izleyerek servetin toplum içerisinde dağılımına müdahil olup adil gelir dağılımı gibi politikalar yürütebilmektedirler. Genel olarak sosyal devlet anlayışının etkin olduğu Türkiye ve belli başlı Avrupa devletlerinde sıklıkla görülen bu uygulamalar Amerika Birleşik Devletleri gibi daha liberal

bir anlayışla yönetilen ülkelerde ise pek tercih edilmemekte ve devletin gelir dağılımına müdahil olması istenmemektedir (Saraç, 2010: 263-273).

Vergi harcamaları, esasen bir kamu politikası aracı olarak sıklıkla kullanılmasına rağmen faydalarının tam olarak tespit edilebilmesi, kimlerin bu harcamalardan ne oranda faydalandığı ve maliyet-fayda hesaplamasının yapılabilmesi gibi hususlarda birtakım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vazgeçilen vergi tutarının hesaplanması da net bir şekilde yapılamamakta ve büyük oranda tahminler üzerinden gidilmektedir. Bu sebepten ötürü vergi harcamaları zaman zaman yanlış bir şekilde kullanılabilmekte, etkisiz ve verimsiz harcamalar yapılarak devlet bütçesine zarar verilebilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamaları yapılırken tüm unsurlarıyla enine boyuna araştırılmalı ve büyük oranda etkinlik sağlanmalıdır. Böylece uygulanan politikalarından da olumlu sonuçlar elde etmek daha mümkün hale gelecek ve vergi harcamalarının verimsiz olduğu, etkin kullanılmadığı ve kamu zararına yol açtığı minvalinde tartışmalar da son bulacaktır.

2.2.1. Vergi Harcamalarının Kökeni ve Gelişimi

Verginin ilk çağlardan beri süregelen durumuna karşılık vergi harcamaları daha güncel ve modern bir olgudur. Vergi harcamaları bir kavram olarak ilk defa 1960'lı yıllarda Almanya ve ABD gibi ülkeler tarafından kullanılmış ve bu hususta ortaya ilk raporlar konulmuştur. Ancak literatürde genel kabul gördüğü haliyle vergi harcamaları olgusu daha çok ABD ile ilişkilendirilmekte ve ABD kökenli bir kavram olarak kabul edilmektedir. Bunun da en önemli sebebi dönemin ünlü ABD vergi hukuku uzmanlarından biri olan Stanley Surrey'in vergi harcamaları hususunda çalışmalar yapması ve çalışmalarında bu kavramın ilk tanımlarına rastlanmış olmasıdır. Surrey'in de katkılarıyla birlikte ilk kez 1974 yılında ABD bütçe kanununda vergi harcamalarına yer verilmiş ve kavramın tanımı ilk defa resmi bir belgede kendisine yer bulmuştur. Böylece vergi harcamaları, vergi yasalarında gelir kaybına sebebiyet veren, muafiyet, istisna, vergi indirimleri ve teşvik gibi uygulamalar ile kişi ve kurumların vergi yüklerinin azaltılması olarak tanımlanmış ve bugün de kabul edilen temel tanım ortaya çıkmıştır. 1975 yılından itibaren de artık vergi harcamalarına bütçede özel bir önem verilmiş, bu hususta çeşitli analizler ve raporlar eklenmiştir (Ağdemir ve Abukan, 2020: 716-719).

ABD'deki gelişmeler sonucunda bilinirliği artan vergi harcamaları daha sonrasında Avrupa kıtasında da ele alınmaya başlanmış; Fransa, İspanya ve İngiltere gibi gelişmiş Avrupa devletlerince de bütçe kanunlarında kendisine yer verilmiştir. 1980'li yıllardan itibaren Neo-liberal anlayışın dünya ekonomilerine hâkim olmaya başlamasıyla birlikte kamu yönetiminde de modern bir anlayış doğmaya başlamış, kamu bütçe ve harcamalarının daha şeffaf, açık ve hesap verilebilir olması yönünde adımlar atılmıştır. Bu hususta vergi harcamaları da çeşitli tahmin yöntemleriyle hesaplanarak diğer OECD ülkelerinin bütçe kanunlarında kendisine yer bulmuştur ("Vergi Harcamaları ve 2016 Vergi Harcamaları Raporu", 2018).

80'li yıllarda özellikle OECD, IMF ve Dünya Bankası gibi küresel ölçekteki kurum ve örgütlerin vergi harcamaları hususunda raporlar yayımlamaları ve bu olguya dikkat çekmeleriyle birlikte vergi harcama olgusu artık global anlamda bir değere kavuşmuştur. Günümüzde ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen hepsinde vergi harcama raporlarının oluşturulması ve şeffaf bir şekilde kamuoyuna açıklanması bir norm haline gelmiştir (Eriçok, 2019: 328).

2.2.2. Vergi Harcamasının Amaç ve Nedenleri

Vergi harcamaları, vergi kanunlarında belirtilen bazı vergi mükellefi kişilere ve faaliyetlere birtakım vergisel avantajlar sağlayan hükümleri ifade eder. Böylece kişiler vergi indirimi, vergiden muaf olma ya da ayrıcalıklı vergi oranlarından faydalanma imkânına sahip olabilmektedirler. Vergi harcamalarının vergi mükellefleri üzerinde önemli etkileri olması sebebiyle bu harcamalar, günümüzde devletler tarafından çeşitli politikaları hayata geçirmek amacıyla aktif bir şekilde kullanılmaktadır. Bu noktada vergi harcamalarının amaçları ekonomik, siyasi ve sosyal amaçlar olmak üzere çeşitlilik arz etmektedir (Kılıcı, 2019: 13).

Vergi harcamalarının ekonomik amacı, en başta ülkenin kalkınmasına olumlu yönde etki etmektir. Bu doğrultuda kalkınmada öncü rol oynayacak sektörlerin vergi indirim ve istisnalarıyla desteklenmesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca bu sektörlerde vergi harcamaları yoluyla maliyetlerin azalması ve yatırımların artması neticesinde istihdam ve üretimde de artış yaşanması olası hale gelmektedir. Bu noktada vergi harcamalarının yatırımlar üzerinde önemli derecede artışlara sebep olması bu politikalarla ulaşılmak istenen asıl hedeftir.

Böylece yatırımlardan beklenen kârlılığın ve yatırımların artması dolayısıyla kalkınmaya önemli bir katkı sağlanmış olacaktır (Karaş ve Hayrullohoğlu, 2020: 95).

Vergi harcamalarının ekonomik açıdan bir diğer etkisi de özellikle ekonominin durgunluk zamanlarında ortaya çıkmaktadır. Bu dönemlerde gerek kişilerin gelirlerinin arttırılması gerekse işletmelerin maliyetlerinin azaltılmasını sağlamak amacıyla vergi harcamalarının daha çok kişiyi kapsayacak şekilde genişletilebilmektedir. Böylece devletlerin bireysel ve kurumsal davranışları etkilemek için vergi harcamalarını kullanabilmesi mümkün olmaktadır. Bu hususta bireylerin gelirlerinde meydana gelen reel artış dolayısıyla talepleri artarken araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergi istisnaları da işletmeleri inovasyona yatırım yapmaya ve üretimi arttırmaya teşvik ederek arzı arttırmaktadır. Bunun sonucunda vergi harcamalarının etkileri neticesinde talep ve arzda artışların meydana gelmesiyle birlikte ekonominin durgunluk hali içerisinde çıkmasına olumlu bir katkı sağlanmış olmaktadır (Kişioğlu, 2018: 11).

Vergi harcamaları yoluyla ayrıca ülke içerisinde gelişmişlik bakımından geri kalmış bölgelerin desteklenmesi ve oraların kalkınması da mümkün olabilmektedir. Yatırım teşviklerinin ve vergi avantajlarının bu bölgelere kaydırılması neticesinde mevzubahis yerlerin zamanla gelişim göstermesi beklenmektedir (Giray, 2002: 45).

Vergi harcamalarının sosyal amacı ise doğrudan doğruya sosyal devlet olgusuyla ilgili bir amaçtır. Bu harcamalar yoluyla toplumun zenginlik bakımından farklı sınıfları arasında yoksul kesimlerin lehine bir gelir transferi yapılmaktadır. Böylece toplumun görece geliri daha az olan kesimlerinin gelirleri arttırılarak asgari yaşam koşullarını daha rahat bir şekilde karşılamaları hedeflenmiştir. Bu doğrultuda toplumdaki dezavantajlı grupların, engellilerin ve yaşlıların durumlarının vergi muafiyetleri aracılığıyla daha iyi bir hale getirilmesi planlanmaktadır. Bunların yanı sıra vergi harcamaları, düşük gelirli bireyler gibi belirli vergi mükelleflerine de çeşitli faydalar sağlamaktadır. Ayrıca kamuya yararlı vakıf ve derneklerin desteklenmesi, sağlık, eğitim, spor vb. hizmetlere ulaşımın masrafsız ve kolay ulaşılabilir hale getirilmesi ve yardıma muhtaç kişilere yönelik hizmet sağlayanların vergisel yükümlülüklerinin azaltılması gibi uygulamalar da görülebilmektedir. Kısaca vergi harcamalarının sosyal yönüyle daha çok gelir eşitsizliği ve yoksulluk sorunlarını çözmek ve toplumdaki sosyal dengeyi sağlayarak korumak amaçlanmaktadır (Balkaya, 2000: 30-31).

Vergi harcamaları politika haline getirilirken karşılaşılan durumlardan biri de siyasi unsurların devreye girebilme olasılığının varlığıdır. Kamu harcamalarından farklı olarak denetlenebilirliği daha zor olan vergi harcamalarının planlanması sürecinde baskı ve çıkar grupları da zaman zaman rol oynayabilmektedir. Bu gruplar kendi lehlerine avantaj sağlamak amacıyla siyasi ve idarecilere baskı yaparak vergi harcama politikalarının sosyal ve ekonomik amaçlarından sapmalarına sebep olabilmektedirler (Bratić, 1986: 124).

2.2.3. Vergi Harcaması Uygulamaları

Türkiye’de 1982 Anayasasına göre herkes ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılınmıştır. Dolayısıyla toplumun tümünü kapsayan bir vergilendirme anlayışı söz konusudur. Ancak vergi harcaması olarak değerlendirilen muafiyet, istisna, vergi indirimleri ve vergi afları gibi uygulamalar neticesinde belirlenen amaçlar doğrultusunda kimi kişiler ve konular vergilendirme dışında bırakılmış, bu kapsama giren kimseler üzerine vergisel yükümlülükler bindirilmemiştir. Bu kısımda bu uygulamalar daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

Vergi Muafiyeti

Vergi muafiyeti, vergilendirilmesi gereken kişi veya kurumların çeşitli amaçlar doğrultusunda kısmen ya da tamamen vergilendirme dışında bırakılması olarak tanımlanmaktadır. Bu uygulamada temel hedef sadece gerçek/tüzel kişi ya da kişi grupları olmakta ve bunlar da kanunilik ilkesi gereği çeşitli kanunlarda belirtilmektedir. Dolayısıyla kanunda bahsi geçmeyen kimseler için bir muafiyet tanınması durumu söz konusu olmamaktadır. Bu hususta esnaf muafılığı ve diplomat muafılığı gibi muafılık türleri vergi muafiyetinin en tipik örneklerini oluşturmaktadır (Aksoy, 2017: 6-7).

Vergi İstisnası

Vergi istisnası, vergi kanunlarında vergilendirilmesi gerektiği belirtilen ancak merkezi hükümetin sektörel büyüme, teşvik vs. gibi çeşitli amaçlar doğrultusunda vergi dışında bıraktığı konuları ifade etmektedir. Vergi dışı bırakılacak olan konuların yine muafiyette olduğu gibi kanunlarda belirtilmesi gerekmekte ve kanunda açıkça vergiden istisna olduğu belirtilen konularda faaliyet gösterenler vergisel yükümlülüklerden kurtulmaktadırlar. Vergi istisnası ve muafiyeti sonuç olarak kişiler üzerinde bir etki meydana getirmesi bakımından birbirlerine benzeseler de aralarında temel bir fark bulunmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere muafiyet doğrudan kişi ya da gruplara getirilirken istisna ise vergiye tabi olabilecek konular üzerine getirilmektedir (Yıldız, 1999: 142-147).

Vergi İndirimi

Salınan vergilerin doğru ve eksiksiz şekilde toplanabilmesi için gerekli olan durumların başında toplumun vergiye uyumu, vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi unsurlarının yüksek olması gerekmektedir. Dolayısıyla devletler çoğu zaman bu unsurları arttırmak için çeşitli politikalar üretmekte ve ödülleri verme yoluna gidebilmektedirler. Vergi indirimi de yine bu amaçla vergiye olan uyumu arttırabilmek için devletin başvurduğu uygulamalardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre toplumda vergisel yükümlülüklerini belirli sürelerle eksiksiz yerine getiren kimselere ödeyecekleri vergilerden çeşitli indirimler yapılabilmektedir. Bu hususta ülkemizde yıllık ödenmesi gereken kurumlar ve gelir vergisi gibi vergilerde belirlenen kriterlere uymuş olan vergiye uyumlu mükelleflere %5 oranında bir vergi indirimi imkânı sağlanmaktadır (Özvar ve Saruç, 2021: 113-117).

Vergi Teşviği

Vergi teşviği, ekonomik kalkınma ve ilerlemeye etkisi en çok olan vergi harcama uygulamalarından biri olarak görülmektedir. Vergi teşviği kavramı, seçilen belli başlı

ekonomik faaliyetlerin diğer faaliyetlere nazaran daha çok ve daha hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından vergi yükümlülükleri ve vergi yükü bakımından avantajlı bir konuma getirilmesini ifade etmektedir. Bu bakımdan vergi teşvikleri genel itibariyle, düşük oranlı kurumlar ve gelir vergisi, hızlandırılmış amortisman, vergi cenneti, vergi tatili, yatırım indirimi ve kredileri, gümrük muafiyeti ve AR-GE vergisel teşvikleri olarak sınıflandırılabilir (Acinöroğlu, 2009: 149-150).

Vergi teşvikleri yoluyla gelişmesi istenen ekonomik birimlere vergi yükü açısından çeşitli ayrıcalıklar tanınmakta ve bu birimlerin yatırımlarını arttırarak sektörel düzeyde istenilen seviyeye çıkarılması hedeflenmektedir. Bu doğrultuda düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi politikası uygulanarak kârların kişi ve kurumların elinde kalması ve buna bağlı olarak da bu kazancın yatırıma dönüştürülmesi hedeflenmektedir. Bunun yanı sıra vergi tatili uygulaması da yine kazancın yatırıma dönüştürülmesinin hedeflendiği bir politika olarak görülmektedir. Vergi tatilinde, belirli bir süre için belirli sektörler için yönelik olarak vergilerin tamamen ya da büyük oranda kaldırılması söz konusudur. Böylece vergilerin devlete ödenmeden doğrudan yatırıma yönlendirilmesi planlanmaktadır (Tekin, 2006: 303-305).

2.2.4. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi vergi toplama maliyetine benzer somut bir maliyete sahip olmamasına karşılık devletin toplam vergi gelirlerinde azalma yaratması bakımından başlı başına bir maliyet unsuru olarak kabul edilebilir. Ancak bu durum vergi harcamalarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmaması durumunda ortaya çıkacak bir sorundur. Vergi harcamaları iyi hesaplanmış ve tasarlanmış politikalar doğrultusunda kullanıldığında en az maliyetle en çok verimin elde edilebilmesine imkân tanıyan bir olgudur.

Vergi harcamalarının büyüklüğünün doğrudan doğruya tam ve net verilerle hesaplanıp bütçede gösterilmesi çoğu zaman bir sorun olarak görülmektedir. Kamu harcamalarında olduğu gibi önce gelirin toplanıp ardından giderin yapılması gibi bir durumun söz konusu olmaması sebebiyle vergi harcamalarında tam olarak ne kadarlık bir büyüklüğün ortaya çıktığının hesaplanması önem arz etmektedir (Saraç, 2010: 267). Türkiye

açısından Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %20'sine denk gelen vergi harcamaları bu yönüyle de bütçe içerisinde oldukça önemli bir ağırlığa sahiptir. Bundan ötürü vergi harcamalarının gerçeğe en yakın şekilde hesaplanabilmesi adına çeşitli yöntemler oluşturulmuştur.

Bu yöntemlerden ilki ve en basiti vazgeçilen gelir yöntemidir. Bu yöntemde, vergi ayrıcalığı sebebiyle vergi gelirlerinde ortaya çıkan azalmalar hesaplanmaktadır. Buna göre vergi harcamasının yapılmaması durumunda elde edilecek gelirle, yapılması durumunda elde edilecek gelir arasındaki fark hesaplanarak vergi harcamasının büyüklüğü ortaya konulur. Burada sadece her iki durumda toplam vergi gelirleri arasındaki fark göz önüne alınırken toplumun vergi harcaması karşısında vereceği davranış tepkisi ve uygulanan politika sonucunda elde edilecek maddi ve manevi kazanç hesaplanmamaktadır (Çiçek ve Uğur, 2018: 357).

Bir diğer yöntem olan kazanılan gelir yönteminde ise bir vergi harcamasının kaldırılmasına bağlı olarak mükellef davranışlarında meydana gelecek değişiklikler neticesinde ortaya çıkabilecek vergi artışları hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde vazgeçilen gelir yönteminin aksine mükellef davranışları daha fazla önem arz ettiği için mükellef davranışlarının doğru ve objektif bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir (Kulu, 2000: 25-26).

Son yöntem olan eşdeğer harcama yönteminde ise bir vergi harcaması kaldırılıp yerine o boşluğu dolduracak bir kamu harcaması getirildiğinde oluşacak durumu ölçmek amaçlanmaktadır. Dolayısıyla burada doğrudan doğruya vergi harcamasının kamu harcaması olarak karşılığı ve büyüklüğü gözler önüne serilmektedir. Karar alıcılara karşılaştırma yapma ve seçme şansı sunan bu yöntem, yoğun bir analiz gerektirmesi sebebiyle zor bir yöntem olarak kalmakta ve vergi harcaması hesaplamalarında pek tercih edilmemektedir (Özdemir vd., 2019: 387).

2.3. Önceki Çalışmalar

Yapılan literatür taramasında, incelenen dönem olan ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişi kapsayan 2017-2021 yıllarına dair vergi harcamalarının gelir dağılımı ve

vergi adaleti üzerine etkileriyle ilgili doğrudan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bunun yanı sıra Eriçok'un (2019) "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021" başlıklı makalesinde, Türkiye'de vergi harcamalarının ortaya çıkış sürecine ve Türkiye'de vergi harcama uygulamalarına değinilmiştir. Makalede çeşitli istatistiki veriler ışığında Türkiye'de vergi harcamalarının GSYH, bütçe, vergi gelirleri ve vergi türleri gibi değişkenlerle ilişkisi incelenmiştir.

Kurt ve Çelikay'ın (2020) "Vergi Harcamaları ile Gelir Eşitsizliği Arasındaki Nedensellik Üzerine Bir İnceleme" adlı makalesinde 16 ülke verilerinden yola çıkılarak nicel bir araştırma yapılmış ve vergi harcamalarındaki artışın gelir dağılımında adaleti zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

Uray'ın (2017) "Türkiye'de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi" adlı çalışmasında vergi harcamalarının vergilendirmede adalet olgusunu ne şekilde etkilediğinin üzerinde durulmuş ve bu doğrultuda vergi harcamalarının vergi adaletini olumsuz bir şekilde etkilediği sonucuna varılmıştır.

Akın'ın (2019) "Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme" adlı çalışması ise dünyada ve Türkiye'de vergi harcamaları durumlarının karşılaştırılması bakımından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda gelişmiş ülkelerin vergi harcama politikalarını etkin bir şekilde kullanarak GSYH içerisindeki payını arttırdıkları ancak buna karşılık Türkiye'de vergi harcama politikalarının tam olarak etkin ve verimli bir şekilde kullanılmadığı ve vergi harcama tutarlarının GSYH'ye oranının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere nazaran daha düşük kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kılıcı'nın (2019) "Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri" adlı çalışmasında da yine Türkiye ve diğer ülkeler arasında vergi harcamaları ile gelir dağılımı arasındaki ilişkiye dair karşılaştırmalı bir analiz ortaya konulmuştur. Sonuç olarak vergi harcamalarının gelir dağılımında olumlu bir etki meydana getirebilmesi için bu

harcamalardan öncelikli olarak düşük gelirli bireylerin faydalanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yavuz'un (2022) "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Açıdan İncelenmesi ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması" başlıklı doktora tezi de yine Türkiye ve seçilmiş bazı OECD ülkelerindeki vergi harcama verilerinin analizini esas almıştır. Bu araştırmada Türkiye'de vergi harcamalarının GSYH'ye oranının diğer ülkelere göre azlığının sebepleri üzerinde durulmuş ve bunun yanı sıra "Vergi harcamaları hangi alanlarda kullanılsaydı daha etkin ve verimli olurdu?" sorusu teorik olarak tartışılmıştır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

İnsanlık tarihinde örgütlü yapıların oluşmaya başlamasıyla birlikte ortaya çıkan vergi, zaman içerisinde giderek devletlerin en önemli gelir kaynağı haline gelmiştir. Devlet hazinesinin bu en önemli gelir kaynağı önceleri düzensiz, kuralsız ve başıboş bir şekilde tamamen emir ve buyruklarla salınmakta ve toplanmaktayken daha sonrasında birçok ülkede toplumların vergi düzenine karşı isyanları ve mücadeleleri sonucunda özellikle Orta Çağ’ın sonlarından itibaren kurallı ve düzenli bir şekilde toplanmaya ve bir sistematığe oturtulmaya başlanmıştır. Bu hususta günümüze kadar gelen süreçte her ülke kendine has bir vergi düzeni oturtmuş ve bunu bir sistem haline getirmiştir. Türkiye’de de vergi sistemi özelinde, öncelikli olarak Osmanlı İmparatorluğundan miras kalan vergi düzeni devam ettirilmiş ve ardından zamanın da gereklerine uygun olarak gerekli düzeltmeler ve eklemeler yapılmış, günümüzdeki modern Türk vergi sistemi oluşturulmuştur.

Vergi sistemi genel olarak verginin nasıl konulacağı, nelerin vergi konusuna gireceği, verginin kimlerden ve ne şekilde tahsil edileceği, vergi oranlarının ne düzeyde olacağı gibi temel unsurları barındıran bir olgudur. Ancak bunların yanı sıra bazı konu ve kişilerin vergi dışına çıkartılması, vergi indirimleri ve vergi afları gibi çeşitli vergi harcaması uygulamaları da vergi sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedirler. Toplumdaki kimi kesimler tarafından benimsenen, kimi kesimler tarafından da vergi adaletini bozması sebebiyle eleştirilen vergi harcamaları, Türkiye’de 2000’li yılların başından itibaren dikkate değer bir unsur olarak ele alınmış ve bu hususta resmî kurumlar tarafından hazırlanan vergi harcama raporları kamuoyuna sunulmaya başlanmıştır. Bu bölümde Türkiye’de vergilerin yeri, vergi harcamalarının etkisi ve gelir dağılımı ile vergi adaleti olgularının durumu konuları ele alınıp incelenecektir.

3.1. Türk Vergi Sistemi

Kanunlar neticesinde oluşturularak yürürlüğe konulmuş ve tüm vergileri kapsayan bütüne vergi sistemi adı verilmektedir. Hemen her ülke kendi ekonomik, siyasi, tarihi koşulları neticesinde kendine has bir vergi sistemi oluşturmuştur. Türkiye Cumhuriyeti de gerek Osmanlı'dan kalan vergi mirası gerekse de zamanla eklenen yeni vergiler ve yapılan güncelleştirmeler sonucunda kendisine özgü bir vergi sistemine sahip olmuştur. Bunun sonucunda Türk vergi sistemi gelir, servet ve harcama olmak üzere üç ayrı gruba ayrılmış ve bu doğrultuda bir vergilendirme sistemi kurulmuştur.

Osmanlı İmparatorluğunun devamı niteliğinde olan Türkiye Cumhuriyeti'nde vergi sistemi de başlangıçta doğal olarak Osmanlı'dan miras kalan olgulardan biri olmuş ve bu doğrultuda vergilendirme yapılmıştır. Osmanlı vergi sisteminin en önemli özelliği şer'i ve örfi olmak üzere ikili bir yapıda olması ve ağırlıklı olarak tarım ve hayvancılığa dayalı vergilerden oluşmasıydı. Devletin resmi dini olarak kabul edilen İslamiyet'ten ötürü alınan vergilere şer'i, geleneklere bağlı olarak konulan ve herhangi bir din ayrımı yapmaksızın toplumun genelini kapsayan vergilere ise örfi vergiler adı verilmekteydi. Şer'i vergiler öşür, ağnam, cizye ve haraç gibi çeşitli vergileri kapsamakta ve devletin vergi gelirlerinin büyük kısmını oluşturmaktayken örfi vergiler ise daha çok savaş gibi olağanüstü durumlarda ordunun finansman ihtiyacını karşılamak üzere alınan düzensiz vergileri kapsamaktaydı (Öz, 2004).

Osmanlı devleti esas itibariyle fetihçi bir tarım devleti görünümünde olduğundan vergi sisteminde de tarım ve ordu büyük bir yer tutmaktaydı. Toprağın kullanımı, işlenmesi ve vergisinin ödenmesi de buna bağlı olarak gelişmiş ve toprak ile askerin birbirine bağlı olduğu bir düzen oluşturulmuştur. Bu doğrultuda Selçuklularda kullanılan ikta sistemi geliştirilmiş ve tımar adıyla uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre topraktan sağlanan vergi gelirlerinin büyük bir kısmı taşrada tımarlı sipahi adı verilen askerlerin yetiştirilmesi için harcanmış ve böylece savaş durumunda her an hazır bir askeri güce sahip olma avantajı söz konusu olmuştur. 17. Yüzyıldan itibaren Osmanlı fetihlerinin yavaşlaması ve devletin zayıf düşmeye başlamasıyla birlikte tımar sistemi de bozulmuş ve Anadolu'da toprağın işlenmesi durarak şehirlere göçler başlamıştır. Tımar sistemindeki bozulmalar sonucunda devletin hem vergi gelirlerinde hem de askeri gücünde önemli kayıplar meydana gelmiştir. Bunun önüne

geçilebilmesi amacıyla vergi gelirlerinin peşin olarak tahsil edildiği iltizam sistemine geçilmiş ve Anadolu’da mültezimler yayılmaya başlamıştır. Ancak mültezimlerin daha fazla vergi geliri elde etmek amacıyla halk üstünde daha sıkı baskılar oluşturması sonucunda vergi sistemindeki aksaklıklar daha da kötüleşmiş ve bu konuda birtakım köklü değişiklik ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Çetinkol, 2013: 8).

1839 ve 1856 yıllarında sırasıyla ilan edilen Tanzimat ve Islahat Fermanlarıyla birlikte devletin vergi sisteminde de birtakım yeniliklere gidilmiş; iltizam sisteminin kaldırılması planlanmış ve şer’i-örfi vergi ayrımı kaldırılarak tek bir vergi sınıfına doğru yol alınmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda vergilendirmede vatandaşların ödeme güçlerinin dikkate alınması ve din ayrımı yapılmaksızın herkesten eşit ve adil bir şekilde vergi alınması gibi ilkelere vurgu yapılmıştır. Ayrıca Tanzimat ve Islahat Fermanlarının en büyük etkileri vergilerin keyfiyetinin engellenmesi üzerine olmuştur. Bu hususta ilk olarak “Meclis-i Ahkâm-ı Adliye” kurulmuş, böylece padişahın vergilendirme yetkisinin denetlenmesi amaçlanmış ve vergide keyfiyetin önüne geçilmek istenmiştir. Ancak yine de bahsedilen ve ortaya atılan bu ilkelerin hayata uygulanması tam anlamıyla gerçekleştirilememiş ve bozuk vergi düzeni aynı şekilde devam etmiştir. Kaldırılması planlanan ve 1839’da kaldırıldıktan kısa süre sonra tekrar uygulanmaya başlanan iltizam sistemini kaldırma çabaları da tam olarak başarıya ulaşamamış ve Cumhuriyet’in ilk yıllarına dek bu sistem varlığını sürdürmeye devam etmiştir (Sarısaman, 2004).

1876 yılında Osmanlı Devleti’nin ilk ve tek anayasası olan Kanun-i Esasi’nin ilan edilmesiyle birlikte verginin keyfiliği büyük oranda engelleniyor ve vergi konulması yasaya bağlanıyordu. Ancak çok uzun ömürlü olmayan bu anayasal sistem kısa bir süre sonra lağvedilip yeniden padişahın sözünün yasa olduğu bir sisteme geçilmiş ve vergideki keyfi uygulamalar aynen devam etmiştir. Osmanlı vergi sisteminde bir büyük sorun da alınan dış borçların ödenememesi sonucunda bazı vergi tahsilatlarına yabancı devletlerce el konulması problemiydi. Bu hususta Osmanlı vergi gelirlerini kontrol altına almak ve dış borç ödemelerini gerçekleştirmek üzere Düyunu Umumiye idaresi kurulmuş ve bu idare uzun yıllar boyunca Osmanlı vergi gelirlerinin büyük kısmına el koyarak devletin ekonomik ve mali açıdan daha da çökmesine sebep olmuştur (Adiloğlu ve Yücel, 2021: 70-75).

23 Nisan 1920’de Büyük Millet Meclisi’nin açılmasıyla birlikte Anadolu’da Osmanlı’dan bağımsız olarak yeni bir idare doğmuş ve başlatılan kurtuluş mücadelesinin de başarıya ulaşması neticesinde Osmanlı Devleti yıkılarak Türkiye Cumhuriyeti kurulmuştur. Devlet hazinesinde hiç para bulunmayan bu yeni kurulan devletin dolayısıyla en elzem ihtiyaçlarından biri düzenli vergi geliri olmuştur. Bu hususta Cumhuriyet’in ilk yıllarında vergisel konularda çeşitli yeniliklere gidilmiştir. Aşar, ağnam gibi eski usul olan ve halkın sırtında çok büyük bir yük olan eski Osmanlı idaresinden kalan vergiler kaldırılmış, sayım vergisi, bina vergisi, arazi vergisi gibi daha modern görünümlü vergiler getirilmiştir. Bunların yanı sıra Vergi sisteminde de çeşitli değişiklikler yapılmış, Alman iktisatçı Fritz Neumark ve ekibi tarafından hazırlanan yeni vergi uygulamalarıyla birlikte gelir vergisi hayata geçirilmiştir (Kaya, 2019: 13-14).

Türkiye’de vergi alanında asıl atılım ise 1950’li yıllardan itibaren meydana gelmiştir. Bu tarihlerde Batılı devletlerin vergi konusundaki uygulamaları izlenerek esaslı değişiklikler yapma yoluna gidilmiştir. Gelir vergisi ve gider vergileri reformu gibi köklü yeniliklerle Türk vergi sistemi Batılı ve çağdaş bir kimliğe büründürülmek istenmiştir. Batı Almanya’nın vergi kanunu ve uygulamalarıyla birlikte Fransa’nın vergi idaresindeki teşkilatlanması aynen örnek alınarak küçük değişikliklerle yaşama geçirilmiştir. Daha sonraki yıllarda bu temelin üstüne yapılan sürekli değişiklik ve güncelleştirmelerle birlikte Türk vergi sistemi giderek daha dinamik bir hal almaya başlamıştır (Öz, 2004).

Türkiye’de vergisel gelişmeler anayasalarla da garanti altına alınmıştır. Bu doğrultuda 1921’de çıkarılan Teşkilat-Esasiye Kanunu adlı anayasa olağanüstü şartların geçerli olduğu bir savaş anayasası olmasından ötürü vergisel hükümleri barındırmamıştır. Ancak daha sonrasında 1924, 1961 ve 1982 anayasalarının hepsinde verginin kanuniliği, verginin keyfiyetinin önlenmesi, vatandaşların ödeme gücüne göre vergi ödemesi gibi temel ilkelere yer verilerek vergi sisteminin düzenli ve etkin bir şekilde işlemesi amaçlanmıştır (Akyazan, 2009: 4-10).

3.1.1. Vergilerin Sınıflandırılması

Türk vergi sistemi gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergileri ayrı ayrı sınıflandırmaya tabi tutarak üçlü bir yapı üzerinde şekillenmiştir. Bu doğrultuda gelire dayalı

olarak gerçek kişilerin kazançlarından gelir vergisi, tüzel kişilerin kazançlarından ise kurumlar vergisi alınması yoluna gidilmiş; servete dayalı olarak motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi vergiler alınmış ve harcamalar üzerinden de KDV ve ÖTV gibi vergiler başta olmak üzere çeşitli vergiler konulmuştur. Bu kısımda bahsedilen vergi türleri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Türk vergi sisteminde gelire dayalı olarak tahsil edilen iki vergi türü bulunmaktadır. Bunlardan ilki gerçek kişileri ilgilendiren gelir vergisi, bir diğeri ise tüzel kişileri ilgilendiren kurumlar vergisidir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961). Dolayısıyla bu tanıma göre geliri elde eden kişi gerçek kişi olmalı, gelir bir takvim yılı içerisinde elde edilmeli, kişinin hem kazanç hem de iratlarından oluşmalı ve bunların safi tutarı esas alınmalıdır.

Günümüzde geçerli olan modern gelir vergisi her ne kadar 1949 yılında yapılan düzenlemeyle birlikte Türk vergi sistemine dahil olmuştur. Bunun öncesinde Osmanlı'dan miras kalan aşar vergisi bir çeşit gelir vergisi niteliğindedir. Gerek Osmanlı'da gerekse de yeni Türk Devletinin ilk yıllarında aşar vergisi devlet hazinesinde önemli bir yere sahipti. Ancak 1923 yılında yapılan İzmir İktisat Kongresi'nde köylü üzerinde büyük bir yük olan aşar vergisinin kaldırılmasına karar verilmiş ve bunun sonucunda da devlet gelirlerinde önemli bir azalma meydana gelmiştir. Daha sonrasında bu açığın kapatılması için kazanç vergisi adı altında aşara göre daha modern bir vergi türü getirilmiştir. 1930'lu yıllardan sonra kazanç vergisinde yapılan değişikliklerle birlikte bu vergi türü 1949 yılına kadar devletin temel gelir vergisi haline gelmiştir (Kaya, 2019: 19-34).

1930 ve 40'lı yılların ekonomik buhran ve savaş koşulları altında Türkiye'de vergisel düzlemde sık sık değişikliklere gidilmiş ve bu sebepten istikrarlı bir vergi düzeni oturtulamamıştır. Ancak II. Dünya Savaşı'nın bitmesiyle birlikte başlayan Truman ve Marshall yardımları neticesinde Türkiye yüzünü tamamen Batı'ya dönmüş ve bu doğrultuda çeşitli düzenlemeler yapma yoluna gidilmiştir. 1948 yılında yapılan II. İzmir İktisat Kongresi'nde de bu yeni düzenlemeler üstünde durulmuş ve yeni, modern bir gelir vergisi

oluşturulması kararı alınmıştır. Bu karar neticesinde 1949 yılında Türkiye'nin ilk gelir vergisi kanunu oluşturulmuş ve 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Oldukça kapsamlı olan ve eskiyle bağını büyük oranda kopararak yeni kurallar getiren bu kanunla eski vergi yapısının karmaşıklığını azaltmak, vergiyi anlaşılır kılmak ve vergi gelirlerini arttırmak amaçlanmıştır. Ardından 1960 yılında hazırlanan yeni gelir vergisi kanunuyla birlikte günümüzde de hala geçerliliğini koruyan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Türk vergi sisteminde sayılan amaçlar doğrultusunda kendisine yer bulmuştur. Üzerinde zaman zaman çeşitli güncelleme ve değişiklikler yapılsa da hala vergi sistemimizin en temel kanunu olarak geçerliliğini korumaya devam etmektedir (İnan, 2010: 351-358).

Gelir vergisi kanunuyla birlikte gelirin kapsamı genişletilmiştir. Bu doğrultuda ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere çeşitli gelir türleri kanun kapsamına alınmıştır (Bilici, 2022: 8-14). Böylelikle gelir vergisi yakın zamanlara kadar vergi gelirleri içerisinde uzun bir zaman boyunca en önemli gelir kaynağı haline gelmiş ve devlet gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmuştur. Günümüzde artan oranlı bir tarifeye göre vergileme esasına sahip olan gelir vergisinde kişilerin gelirine göre %15-20-27-35-40 oranlarında vergi kesintileri yapılmaktadır (323 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği, 2022). Dolayısıyla gelir vergisi herkes için aynı tarifeyi öngörmekten ziyade sübjektif bir yapıda şekillendirilmiştir. Böylece vergide adaletin ve gelir dağılımında eşitliğin sağlanması amaçlanmıştır.

Gelir üzerinden alınan bir diğer vergi de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre salınan kurumlar vergisidir. Dünyada özellikle I. Dünya Savaşını takip eden dönemde yaygınlaşan kurumlar vergisi, Türkiye'de uzunca bir süre uygulanmamış ve 1949 yılında çıkartılan 5422 sayılı kanunla Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Kurumlar vergisi, gelir vergisinde olduğu gibi gelir üzerinden vergileme amacı taşıyan ancak gelir vergisinin aksine objektif bir niteliğe sahip olan bir vergi türüdür. Kurumlar vergisinin objektif niteliği sonucunda vergiye tabi tüm tüzel kişi mükelleflere kanunca belirtilen aynı vergi oranı uygulanmaktadır. Kanunun ilk yürürlüğe girdiği 1950 yılında kurumlar vergisi için öngörülen oran %10 ile sınırlı kalmıştır. Ancak daha sonraki yıllarda özellikle ekonomik krizler neticesinde bütçe açıkları verilmesi ve cari açığın artması sonucunda bu oranda artırıma gidilmiştir. Bu hususta 1960-80 arasını kapsayan dönemde bu verginin oranı %20-25 düzeylerinde olmuş ancak 1980 yılında meydana gelen 12 Eylül darbesinin de etkisiyle

kurumlar vergisi oranı iki katına çıkartılarak %50'lerde sabitlenmiştir. 2000'li yıllara dek bu yüksek vergi oranı uygulanmaya devam etmiş, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile kanuni oran %20 olarak belirlenmiştir (Armağan, 2007: 230-234).

Kurumların ortaklarından bağımsız olarak ayrı bir hukuki kişiliğinin olması ve bunun sonucunda da çeşitli haklara sahip olma ve borç altına girebilme kabiliyetleri bulunmasından ötürü ortaklardan ayrı olarak kendi tüzel kişilikleri nezdinde vergiye tabi olmaları gerektiği düşüncesi, kurumlar vergisinin ortaya çıkmasında önemli bir rol oynamıştır. Ayrıca kurumların özünde yatan temel unsur olan sermayenin vergilendirilmesi toplumsal adalet ve gelir dağılımı konuları açısından da zorunlu bir durum yaratmıştır. Aksi halde yalnızca gelir vergisiyle sadece gerçek kişilerin kazançlarının vergilendirmesi gelir dağılımında önemli ölçüde bozucu bir etki meydana getirebilirdi. Bu sebepten kurumların da vergiye tabi tutulması gelir dağılımının daha adil olması yolunda atılan önemli adımlardan biridir (Yılmaz ve Batı, 2023: 119).

Kurumlar vergisinin konusunu da yine gelir vergisinin konusuna giren ticari kazanç, zirai kazanç gibi gelir unsurları oluşturmaktadır. Ancak gelir vergisinde her kazanç veya irat türü tek tek kendi içerisinde ayrı oranlarda değerlendirilirken kurumlar vergisinde tüm kazanç ve iratlar tek bir potada eritilerek tamamı kurum kazancı olarak değerlendirilmektedir (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006). Kurumlar vergisi mükellefleri kanunda tek tek sayılmış olup bunlar: sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Sayılan bu kurumlar kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmamasına göre tam veya dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedirler (Erdurmaz, 2022: 266-269).

1949 yılında vergisel reform çalışmaları neticesinde hemen hemen aynı esaslar doğrultusunda hazırlanarak yürürlüğe konulmuş olan gelir ve kurumlar vergisinde zaman içerisinde değişen ve gelişen durumlar neticesinde bir vergi türü zaman zaman diğerine göre daha avantajlı bir duruma gelmiştir. Bu hususta kurumlar vergisini gelir vergisine göre daha avantajlı bir konuma getiren özelliklerin başında tek ve düz oranlı bir tarifeden faydalanılması durumu gelmektedir. Ancak bunun yanı sıra kurumlar vergisi kanununda yer alan çeşitli muafiyet ve istisnaların fazlalığı da yine kurumlar vergisini cazip hale getiren etmenlerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu hususta kanunun gösterdiği çeşitli alanlarda faaliyet gösteren kurumlar vergi muafiyeti kapsamına girebilmekte ya da kanunda teşvik

yoluyla geliştirilmek istenen konular vergi kapsamı dışında bırakılarak bu alanda faaliyet gösterecek olan kurumların önemli düzeyde vergi avantajından faydalanmasının önü açılmaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 87-91).

Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Kişilerin yıllar içerisinde birikimleri sonucunda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul değerler üzerinden alınan vergiler servet vergileri olarak tarif edilmektedir. Hemen her ülkenin kendine özgü bir servet vergisi anlayışı bulunmaktadır. Türkiye’de de günümüzde kişilerin özellikle araç ve ev gibi şahsi malları üzerinden servet vergisi alınmaktadır. Servet vergisinde esas amaç toplum içerisindeki gelir adaletsizliğini olabildiğince azaltmaktır. Dolayısıyla servet vergileri yapı itibarıyla gelir ve harcama vergileri gibi diğer vergi türlerinin aksine mali bir amaçtan ziyade sosyal bir amaç gütmektedir. Toplumdaki bireylerin kazançları sadece yıllık faaliyetleri üzerinden olmayıp geçmişten gelen birikimler neticesinde daha fazla kazanç ve avantaj sağlama durumları da yaşanmaktadır. Bu sayede ortaya çıkabilecek olan çeşitli fırsat eşitsizliği ve haksız rekabet gibi durumların bir nebze de olsa önüne geçilebilmesi amacıyla servet vergileri önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Böylece devletler bir taraftan kamu gelirlerinde bir artış yaratırken diğer taraftan toplumsal dengeyi gözetme yolunu tutmaktadırlar. Bu doğrultuda kişilerin sahip oldukları malların temel veya lüks olmasına göre daha fazla vergiye tabi olması durumu söz konusudur. Böylece eşitlik ilkesi gereği yoksulun da zenginin de evinden vergi alınırken, kişilerin haline münasip evlerinden daha az vergi alınıp villa tarzı lüks yapılardan daha fazla vergi alınması ise vergilemede adalet ilkesinin gözetildiğini gözler önüne sermektedir (Ömür ve Gerçek, 2017: 199-200).

Türkiye’de servet vergisinin gelişimine bakıldığında oldukça tartışmalı ve problemlili bir durumun varlığı görülmektedir. 1942 yılında II. Dünya Savaşı şartlarından ötürü olağanüstü bir dönemde çıkarılan ve iki yıl boyunca yürürlükte kalan ve bir çeşit servet vergisi olan “Varlık vergisi” günümüzde dahi hala tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Savaş durumundan ötürü ekonomide yaşanan bozulmaların önüne geçilebilmesi amacıyla çıkarılan varlık vergisi oldukça sert tedbirler öngörmekteydi. Üzerine bu vergi tahakkuk ettiği halde vergisini ödemeyen kişilerin mallarına hacizler konulması ve zorunlu

fiziksel çalışmaya tabi tutulmaları bu tedbirlerin başında gelmekteydi. Ayrıca çeşitli meslek gruplarında gayrimüslim kişilerden varlık vergisi tahsil edilirken Müslüman kimselerin vergiden muaf tutulması da birçok tartışmalara yol açmıştır. Esas olarak zengin kimselerden tahsil edilmesi öngörülen varlık vergisi, maliye idaresinin elindeki bilgilerin sınırlı ve yetersiz olması sebebiyle alt ve orta sınıf vatandaşlara da karine usulüyle uygulanmış ve bunun sonucunda da kişilerin gelirlerinin oldukça üzerinde olan tutarlar tahakkuk ettirilmiştir. Bu durum da zaman zaman toplumda şiddetli tartışmalara ve infiallere sebep olmuştur. Bu şekilde yaklaşık iki yıl boyunca yürürlükte kalan varlık vergisi 1944 yılında çıkarılan bir kanunla yürürlükten kaldırılmıştır (Öz vd., 2014: 88-89).

Günümüz Türk vergi sisteminde servet üzerinden emlak vergisi, değerli konut vergisi, veraset ve intikal vergisi ve son olarak motorlu taşıtlar vergisi (MTV) alınmaktadır. En önemli servet vergilerinden biri olan MTV kişilerin sahip oldukları motosiklet, otomobil gibi taşıtları üzerinden alınan hem değer esaslı advalorem hem de nitelik esaslı spesifik matraha sahip bir vergidir. MTV'nin hesaplanmasında taşıtın motor silindir hacmi, değeri ve yaşı gibi unsurlar baz alınmaktadır. Bu sayede lüks sayılan araçlar üzerinden daha yüksek vergiler alınma imkânı doğmakta, buna karşılık yaşlı ve silindir hacmi görece daha düşük olan ve toplumun yoksul kesimleri tarafından tercih edilen taşıtlar üzerinden daha az vergi alınabilmektedir. Böylece gelir ve servet eşitsizliğinin olumsuz etkisi bir nebze de olsa giderilmek istenmiştir (Şahin, 2018: 53-55).

Bir diğer vergi türü olan veraset ve intikal vergisinin konusunu ise vefat nedeniyle varislere kalan menkul/gayrimenkul mallar ve bağış yoluyla bir kişiden diğerine intikal ettirilen menkul/gayrimenkul mallar oluşturmaktadır. Genel vergi gelirleri içerisinde oldukça düşük bir orana sahip olan veraset ve intikal vergisinde amaç daha çok varis ve bağışı alanların ödeme güçlerinde meydana gelebilecek olan önemli ölçüdeki artışlar vergilendirilmesidir. Bu sayede yine servet dağılımında oluşabilecek eşitsizliğin vergi aracılığıyla azaltılması amaçlanmaktadır (Şafak ve Yurtsever, 2015: 27-28).

Türkiye'de özellikle de belediyeler için oldukça önemli olan emlak vergisi yerel bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Emlak vergisi oranları, her ne kadar kanun yoluyla belirlense de vergiye esas olacak evin değeri ilden ile ve ilçeden ilçeye değişiklik gösterebildiği için bu vergi türü görece dinamik bir vergi türü olarak da değerlendirilebilmektedir. Yine diğer servet vergilerinde olduğu gibi bu vergi aracılığıyla da servet dağılımındaki adaletsizliğe müdahale etme imkânı bulunmakta ve bu doğrultuda

değerli/lüks sayılabilecek evlerin malikleri daha yüksek tutarlarda vergilendirilmektedirler (Keskin, 2018: 36-37). Vergi sistemimize son yıllarda dahil olmuş olan vergilerden biri de değerli konut vergisidir. 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değerli konut vergisinde adından da anlaşılacağı üzere asıl amaç, normal olarak kabul edilen kişilerin haline münasip evlerinin aksine daha yüksek değerlerde olan konutların vergilendirilmesidir. 2023 yılı için 9.967.000 TL ve üzerinde bina vergi değerine sahip olan konutların bu vergi kapsamına alınması kararlaştırılmıştır. Böylelikle görece üst sınıfa tabi olan kişilerin lüks konutlar yoluyla servet dağılımına yapacağı bozucu etkilerin önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Yılmaz ve Batı, 2023: 255-258).

Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama vergileri kişilerin gelir ve servetlerinden bağımsız olarak yalnızca yapılan harcamanın ve üretilen katma değer vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla toplumdaki tüm kişilere aynı tarife üzerinden uygulanan harcama vergileri genel itibarıyla objektif bir nitelik taşımaktadır. Türk vergi sisteminin üçlü yapısının son ayağı olan harcama vergileri aynı zamanda günümüzde ülkemiz vergi gelirleri arasında %60'ı geçen pay oranıyla en yüksek paya sahip olan vergilerdir (SBB, 2022: 65). Gelir ve servet vergilerinin aksine dolaylı olarak alınan ve halkın doğrudan psikolojik etkisini hissetmediği bu vergiler bir nevi mali anestezi bir özelliğe sahiptir. Bu özellik dolayısıyla vergi gelirleri arttırılmak istendiğinde ilk olarak başvurulacak vergi türü de yine bu vergiler olacaktır. Harcama vergileri hem uygulamada kolaylık sağlaması hem de kolayca devlet hazinesine yüksek miktarda getiri sağlaması bakımından Türk vergi sisteminde de oldukça önemli bir konumda bulunmaktadır (Çapar, 2004: 6-16).

Harcama vergileri genel ve özel olmak üzere iki ayrı sınıfta değerlendirilmektedir. Bunlar, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergileri ve yalnızca belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileridir. Genel tüketim vergilerinde amaç daha çok mali olup ekonomiye doğrudan müdahale etmeden olabildiğince fazla vergi geliri elde etmektir. Özel tüketim vergilerinde ise mali bir amacın yanı sıra sosyal bir amaç da güdülmektedir. Bu vergiler aracılığıyla toplum sağlığını ve çevreyi olumsuz etkileyebilecek

durumlar vergilendirilmekte ve olumsuz etkinin böylece en aza indirilmesi hedeflenmektedir (Çapar, 2004: 13).

Genel tüketim vergileri kendi arasında toplu muamele, yayılı muamele ve katma değer vergisi şeklinde üçlü bir ayrıma sahiptir. Yayılı muamele vergisi üretimden tüketime kadar olan her aşamada üretim, dağıtım, satış ve tüketim meydana geldikçe alınır. Bu sebeple çokça çifte vergilendirmeye sebep olan bu vergi türü çok fazla tercih edilmemektedir. Toplu muamele vergisi ise üretimden tüketime kadar olan süreçte yalnızca bir defa ve toplu olarak alınan vergidir. KDV ise yine yayılı muamele vergileri gibi her aşamada alınmakta ancak yayılı muamele vergilerinin aksine yalnızca ortaya çıkan katma değeri vergilendirdiği için piramitleşmeye sebep olmamaktadır. KDV, yine vergiyi ödeyenler bakımından bir indirim hakkı sunması sebebiyle kendi içerisinde doğal bir otokontrol sistemi kurulmasına olanak sağlamaktadır (Kaplan, 2004: 8-11).

Genel tüketim vergileri arasında KDV ülkemiz açısından en çok önem arz eden vergilerin başında gelmektedir. Üretim aşamasında elde edilen katma değer vergilendirilmesi esasına dayanan KDV, belli başlı muafiyet ve istisna durumları haricinde hemen her mal ve hizmet üzerinden alınmaktadır. Kolayca yansıtılabilen bir vergi olması sebebiyle verginin kanuni mükellefi üreticiler/satıcılar olduğu halde nihai taşıyıcı olarak vergi yükü tüketiciler üzerinde kalmaktadır (Yılmaz ve Batı: 2023: 173-177).

Türkiye’de ilk kez 1985 yılında 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile KDV uygulamasına geçilmiştir. Ancak KDV uygulanması düşüncesi bu tarihin çok daha öncesine dayanmaktadır. İlk olarak İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda değinilen KDV üzerine 1970’li yıllardan itibaren çalışmalar yapılagelmiş ve 1985 yılında ilk defa olarak yürürlüğe konulmuştur. Toplumun genelini ilgilendiren bir vergi olan KDV tabana yayılmış olan bir vergidir. Dolayısıyla düşük oranlarda dahi çok yüksek gelirler elde etmek mümkün olduğu için KDV uygulamasına geçilmesinin en büyük sebebini bu durum oluşturmuştur. Ayrıca buna ek olarak basit bir vergi olması, sanayi kesimi üzerindeki vergi yükünü azaltıp yatırım ve üretimi teşvik etmesi, enflasyon ortamında talebi kısımaya yaraması ve vergi kaçakçılığını azaltması gibi faydalar sağlaması bakımından da KDV Türk vergi sisteminde oldukça işlevsel bir vergi türü haline gelmiştir (Bozdoğan, 2015: 89-95).

Türkiye’de KDV’nin yanı sıra oldukça önemli bir konumda bulunan bir diğer harcama vergisi de özel tüketim vergisidir (ÖTV). KDV’nin aksine tüm mal ve hizmetlerden

değil, yalnızca kanunla belirtilmiş mallar üzerinden alınan bir vergidir. Yine KDV gibi dolaylı bir vergi özelliği göstermesi sebebiyle toplum tarafından doğrudan doğruya etkisi çok hissedilmese de özellikle günümüzde artık taşıtlar başta olmak üzere birçok mal üzerindeki yüksek oranlı ÖTV oldukça dikkat çekmekte ve tartışma konusu olmaktadır (Özdemir, 2009: 12-14).

1985'te Türk vergi sistemine dahil olan KDV, devlet gelirlerinde önemli düzeyde artışlar yaşanmasını sağlamış ve bütçe açıklarının kapatılması yolunda olumlu yönde etki yapmıştır. 2000'li yılların başına kadar olan on beş yıllık süreçte ülkemizde birçok krizler meydana gelmiş, ülke ekonomisi iyiden iyiye bozularak istikrarsız bir düzen almış ve bunun sonucunda da önemli düzeyde cari açık verilmiştir. Tüm bunların sonucunda devlet gelirlerini arttırmanın yolları araştırılmış ve bu sebeple 2002 yılında ÖTV yürürlüğe girmiştir (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 17-19).

ÖTV, devlet gelirlerini arttırmak gibi mali bir amacın yanı sıra toplumdaki zararlı alışkanlıkların önüne geçmek ve çevreye zararlı durumların etkisini en aza indirmek gibi belli başlı sosyal amaçları da bünyesinde barındıran bir vergi türüdür. Bu hususta ÖTV, en çok alkol ve tütün ürünleri, taşıtlar ve çeşitli petrol ürünlerinde karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra ÖTV'nin lüks tüketimi vergilendirerek gelir dağılımını olumlu yönde etkilemesi gibi bir özelliği de bulunmaktadır. Bu özellik etkili bir şekilde kullanıldığında gelir dağılımında adaletin sağlanması yolunda önemli bir adım atılabilme imkânı doğmaktadır (Hanbay, 2013: 63-64).

ÖTV ve KDV Türk vergi sisteminde oldukça önemli olarak kabul edilen ve günlük hayatımızın hemen her alanında karşımıza çıkan harcama vergileridir. Bu iki vergi türünün yanı sıra gümrük işlemlerinde alınan gümrük vergisi, bankacılık işlemleri sırasında alınan banka ve sigorta muameleleri vergisi, başlangıçta deprem vergisi olarak geçici süreliğine çıkarılan ancak daha sonrasında kalıcı hale gelen özel iletişim vergisi (ÖİV), damga vergisi ve şans oyunları vergisi de diğer harcama üzerinden alınan vergiler kapsamına girmektedirler (Bilici, 2022: 133-134).

Türkiye ekonomisi incelendiğinde son yıllarda istikrarlı bir şekilde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının arttığı ve bu oranın 2021 itibarıyla %65'lere ulaştığı görülmektedir. Bu vergilerde toplumdaki herkesin aynı oranda vergilendirilmesi sebebiyle bir diğer taraftan gelir dağılımı ve vergi adaleti üzerinde bozucu bir etki meydana

gelmektedir. Bu şekilde toplumun zengin kesimleri de görece daha yoksul kesimlerle aynı düzeyde KDV ödemekte ve bundan ötürü de görünüşte haksız bir durumun ortaya çıktığı göze çarpmaktadır. Tüm bu durumlar özelinde dolaylı vergilerin devlet gelirleri içerisindeki payının artması, bu olumsuzluğu daha da körükleyen bir etmen olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1.2. Türk Vergi Sisteminde Verginin Ekonomik İşlevleri

Vergi en temel anlamıyla kamusal harcamaların finansmanını sağlamak üzere devletin, halktan ödeme gücüne göre karşılıksız ve zorunlu bir şekilde aldığı nakit değer olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla verginin ilk ve en temel amacı kamu hizmetlerinin finansmanı olarak kabul edilmektedir. Ancak bu mali amacın yanı sıra vergiyle ulaşılmak istenen birtakım mali olmayan amaçlar da söz konusu olmaktadır. Bu hususta geliri düşük olan vatandaş ya da yardıma muhtaç kişilere gelir transferi yapmak, gelir dağılımında adaleti sağlamak ve kaynak dağılımını etkin şekilde yapmak gibi çeşitli politikalar mali olmayan amaçlara örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla vergiler bu özellikleri sayesinde bir maliye politikası aracı olarak sık sık kullanılmaktadırlar (Çetinkol, 2013: 19-20).

Vergilerin, ekonominin durgunluk ya da genişleme döneminde olmasına bağlı olarak iki farklı şekilde kullanılabilmesi mümkündür. Daralan bir ekonomide vergilerde azaltma yoluna gidilerek halkın reel gelirinin artması sağlanmakta ve böylece piyasada ek bir gelir oluşturularak ekonomide canlanmanın sağlanması amaçlanmaktadır. Bu duruma zıt olarak aşırı genişlemiş ve enflasyonist bir sürece girmiş olan ekonomide ise halkın üzerindeki vergi yükü daha da arttırılarak hane halkı gelirlerinin azaltılması yoluna gidilmekte ve böylece piyasada oluşan aşırı talep baskısının önüne geçilerek enflasyonist süreci yavaşlatma amacı güdülmektedir. Türkiye'nin geçmişten gelen ekonomik problemleri sebebiyle enflasyon olgusuyla boğuşan bir devlet olması da göz önüne alınırsa, verginin enflasyonu düşürme noktasında Türkiye açısından işlevselliği daha da önem kazanacaktır. Devlet bu şekilde ekonominin durumuna göre vergiyi etkin bir politika aracı olarak kullanma imkânına sahip olabilmektedir. Ancak özellikle genişleme durumunda vergi yükünün arttırılması yoluna gidilmesi halk nezdinde hoşnutsuzlukla karşılanacağından çoğu zaman siyasal iktidarlar tarafından bu yola doğrudan başvurmak pek tercih edilmemekte ve bu da uygulanana

enflasyonu düşürücü politikaların istenen başarıya ulaşamamasına sebep olabilmektedir (Ekonomi 101: Maliye Politikası: 2023).

Vergilerin ekonominin durumuna göre tüketimi teşvik etmek ya da azaltmak amacıyla kullanılmasının yanı sıra ekonomiye müdahale amacıyla kullanıldığı bir diğer nokta da üretim konusudur. Bu hususta özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından geliştirilmek istenen ya da korunmak istenen alanlar için çeşitli vergi teşvikleri, istisnalar, muafiyetler ve indirimler getirilirken; denetlenmesi istenen alanlar için de ağır vergiler getirilebilmektedir. Böylece verginin etkin bir politika aracı olarak kullanılması sonucunda üretim ve yatırımlar hedefler doğrultusunda doğrudan doğruya arttırılabilmekte ya da azaltılabilmektedir (Kaya, 2019: 7-9).

Verginin ekonomide bu dengeye getirme işlevi kriz anlarında önemli bir özellik olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra vergilerin gelir ve servet dağılımında adaleti sağlama gibi sosyal nitelikli etkileri de bulunmaktadır. Türkiye'nin de dâhil olduğu gelişmekte olan ülkeler grubunda zengin azınlığın gelirden aldığı pay eğer çeşitli regülasyonlarla düzenlenmezse gitgide artan bir seyir izlemekte ve bunun sonucunda alt ve üst sınıflar arasında bir uçurum oluşmaktadır. Devletler bu olumsuz durumun önüne geçmek ve toplumun genel refahını arttırmak amacıyla vergiyi bu noktada önemli bir araç olarak kullanma imkanına sahip olmaktadır. Toplumun görece yoksul ve yardıma muhtaç kesimlerine yapılacak vergi indirimleri, çeşitli sosyal yardımlar ve sosyal transferler sonucunda bu kişilerin gelirlerinde artışlar meydana getirilerek gelirden daha yüksek pay almaları sağlanabilmektedir. Buna ek olarak artan oranlı tarifeler dolayısıyla yüksek gelirli kişilerden daha yüksek vergiler alınması da zengin bireylerin servetlerini uçuk bir şekilde katlayarak toplum içerisindeki gelir dağılımını bozmasını engellemektedir (Teyyare ve Sayaner, 2018: 311-314).

Toplumdaki gelir eşitsizliğini ölçmede kullanılan araçlardan biri olan Gini katsayısı bu hususta önemli ipuçları verebilmektedir. 0 ve 1 arasında değerlendirilen Gini katsayısı 0'a yaklaştıkça toplumdaki gelir dağılımının en adil olduğu ve 1'e yaklaştıkça da gelir dağılımındaki bozulmanın en üst noktaya çıktığı kabul edilmektedir. Türkiye'de Gini katsayısının durumu ve en zengin ile en yoksul grupların gelirden aldıkları paya bir sonraki bölümde ayrıntılı bir şekilde yer verilecektir.

3.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları

Genel olarak çeşitli politikalar doğrultusunda tahsilinden vazgeçilen vergi geliri olarak tanımlanan ve muafiyet, istisna, af, indirim gibi uygulamaları olan vergi harcaması olgusu, Türkiye’de özellikle 2000’li yıllardan itibaren resmi olarak ortaya çıkan ve giderek ivme kazanan bir mali politika aracıdır. Bu doğrultuda 2000’li yıllardan önce de vergi politikalarında muafiyet ve istisnalar uygulanmasına karşılık bunların resmi raporlarla gösterilip kamuoyuna sunulması ve bütçe içerisine dahil edilmesi 21. yüzyılda ortaya çıkan bir durumdur. Vergi afları ise kısaca çıkarılacak af kanunları neticesinde çeşitli vergi gecikme zamlarının ve cezalarının silinmesi, borçların yapılandırılması ve vatandaşlara ödeme kolaylığı sağlanması gibi amaçlar güden bir uygulamadır. Bu sayede vatandaşların üzerindeki vergi yükü azaltılmakta ve hazine gelirleri kısa sürede daha fazla artmaktadır. Bu kısımda Türkiye’deki vergi harcamaları ve bunun bir kolu olan vergi aflarının genel durumu incelenecektir.

3.2.1. Vergi Harcaması Olgusunun Türkiye’de Ortaya Çıkışı

Dünyada 1960’lı yıllarda ortaya çıkan ve özellikle 1970’li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere diğer gelişmiş Avrupa devletleri tarafından da dikkate değer bir unsur olarak ele alınmaya başlayan vergi harcamaları o tarihlerden itibaren artan bir ivmeyle önem kazanmaya başlamış ve ayrıca gelir dağılımı, vergi adaleti, vergiye uyum gibi çeşitli unsurlarda deformasyon yarattığı gerekçesiyle birçok tartışmalara da sebep olmuştur. Bu hususta vergi harcamalarının daha net ve doğru gösterilmesi amacıyla OECD’ye üye ülkelerin vergi harcama raporları hazırlaması bir zorunluluk haline getirilmiştir. Türkiye’de 2000’li yılların başında Avrupa Birliği’ne katılım ve uyum süreci sebebiyle birçok değişim ve gelişmeler yaşanmaya başlanmıştır. Bu değişim rüzgarıyla birlikte gelen yeniliklerden biri olan vergi harcamaları raporlarının oluşturulması hususu sonucunda da ilk defa 2001 yılında Maliye Bakanlığı tarafından vergi harcamaları raporu hazırlanmıştır (Eriçok, 2019: 328-330).

Türkiye’de vergi harcamalarına ilk dikkat çeken belge VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı olmuştur. Buna göre muafiyet, istisna, vergi indirimleri ve vergi aflarının ekonomik ve sosyal politikalar doğrultusunda yeniden düzenleneceği ve vergi harcamaları yoluyla vazgeçilen gelirlerin bütçede açıkça raporlanarak gösterileceği belirtilmiştir (**VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000: 28**). Bu doğrultuda 20001 yılında T. C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından ilk defa olarak vergi harcamaları raporu hazırlanarak kamuoyuna sunulmuştur. Ancak bu hazırlanan raporda vergi harcamalarına ilişkin sayısal rakamlardan ziyade vergi türlerine göre vergi harcamalarının neler olduğunun sınıflandırması yapıldığından kalkınma planında bahsedilen hususun tam olarak yerine getirildiği söylenememektedir. Ayrıca artık vergi harcamaları önemli bir olgu olarak kabul edilmesine rağmen henüz resmî belgelerde bir tanımının yapılmamış olması da yine bir eksiklik olarak dikkat çekmekteydi (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2020: 96).

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında bahsi geçen ve daha sonrasında ilk defa hazırlanan vergi harcamaları raporlarına ilişkin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilk kanuni dayanak da oluşturulmuştur. Böylece vergi harcamalarının Türkiye nezdinde resmi olarak ilk defa tanımı yapılmış ve vergi harcama raporlarının hazırlanması zorunlu hale getirilerek bu raporların bütçe ekinde gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu hususta 2006 yılından itibaren tahmini olarak hesaplanan vergi harcama tutarları vergi türleri bakımından tasniflenerek raporlaştırılmış ve her yıl düzenli bir şekilde Bütçe Kanunu ekine eklenerek kamuoyuna duyurulmaya başlanmıştır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 348-349).

2016 yılından itibaren Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi harcamaları raporu bütçe ekinden bağımsız olarak daha kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde hazırlanmaya başlanmış ve kamuoyuna sunulmuştur. Bu çalışmada bütçe ekiyle sunulan ve genellikle sayısal unsurlar üzerinde duran vergi harcama raporlarının aksine ulusal ve uluslararası gelişmeler ve mevzuatlardaki yenilikler incelenmiş, OECD ve Avrupa ülkelerinde yapılan vergi harcama çalışmaları da dikkate alınarak daha nitel ve kapsamlı bir rapor oluşturma çabası içine girilmiştir. Ancak 2018 yılında yapılan sistem değişikliğiyle birlikte bu raporların ayrıntılı olarak yayımlanması durdurulmuş ve yeni oluşturulan kurumlardan biri olan Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından ek olarak sunulmaya devam edilmiştir (Gerçek ve Uygun, 2021: 30-31).

3.2.2. Geçmişten Günümüze Türkiye’de Vergi Harcamalarının Seyri

Türk vergi sisteminde yer alan gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu gibi kanunlar başta olmak üzere birçok vergi kanununda çeşitli istisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi durumlar söz konusu olmaktadır. Bunların başında mesleki giderler, KOBİ’ler için vergi indirimleri, esnaf muafiyeti, genç girişimci kazanç istisnası, sosyal içerik üreticiliği istisnası, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı istisnası gibi konular gelmektedir. Dolayısıyla toplumun hemen her kesimini etkileme potansiyeli bulunan ve büyük tutarlara ulaşarak haksız rekabete yol açabilecek bu harcamaların şeffaf bir şekilde raporlanarak kamuoyuna sunulması ve denetlenmesi önem arz etmektedir. Bu hususta Türkiye’de vergi harcaması raporları ilk olarak VII. Beş Yıllık Kalkınma Planları doğrultusunda 2001 yılında yayımlanmıştır. Ardından 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun çıkarılmasıyla birlikte 2006 yılından itibaren vergi harcama raporlarına bütçe ekinde yer verilerek kamuoyuna sunumu gerçekleştirilmiştir (Kişioğlu, 2018: 38-52).

2006 ve 2015 yılları arasında vergi harcamaları ayrı bir rapora gerek duyulmaksızın yalnızca bütçe ekinde sunulmuştur. Dolayısıyla burada ayrıntılı bir rapordan ziyade daha genel hatlarıyla çizilmiş bir rapor ortaya konulmuştur. Ancak 2016 yılında tüm dünyada vergi alanında yaşanan son gelişmeler ve güncel teknikler ışığında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ayrıntılı vergi harcama raporları yayınlanmıştır. 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmesiyle birlikte vergi harcama raporları yeniden rafa kaldırılmış ve bütçe ekinde yayınlanması usulüne devam edilmiştir.

Vergi harcamaları doğrudan doğruya elde edilen bir gelirin harcanması şeklinde olmayıp tahsilinden vazgeçilen vergi şeklinde yapılan bir harcama olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu harcamaların hesaplanması noktasında net verilerden ziyade tahminler üzerinden yaklaşık değerler bulunması anlayışı ön plana çıkmaktadır. Bu hususta vergi harcamalarının ölçülmesinde üç temel yaklaşım bulunmaktadır. Vazgeçilen gelir, kazanılan gelir ve harcama denkliği yaklaşımlarıdır. Vazgeçilen gelirden vergi harcaması neticesinde oluşan vergi gelirlerinde meydana gelen azalış hesaplanmaktayken kazanılan gelir yönteminde ise uygulanan vergi harcamaları kaldırıldığında vergi gelirlerinde meydana gelecek olan artış hesaplanmaktadır. Son olarak harcama denkliği yaklaşımı ise vergi harcamaları kaldırıldığında aynı fayda düzeyine erişmek için yapılması gereken kamu

harcamalarının hesaplanması prensibine dayanmaktadır. Çoğunlukla vazgeçilen gelir yöntemi baz alınarak hesaplanan vergi harcamaları 2006'dan itibaren günümüze kadar olan süreçte sürekli olarak bir artış eğilimi göstermiştir (Kaya ve Gülsün, 2018: 12).

Aşağıda yer alan şekil 1'de Türkiye'de 2006 yılından itibaren bütçe ekinde sunulan vergi harcamalarının seyri görülmektedir. Buna göre bütçe ekinde yer alan veriler incelendiğinde düşük düzeyde istikrarlı bir artış durumu söz konusuken 2017 yılına gelindiğinde büyük bir artış gözlemlenmiştir. Bu durumun en büyük sebebi olarak ise o tarihlerde Türkiye'nin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi adı altında yeni bir sisteme geçiş içerisinde olması gösterilebilir. 2017'de sıçrama yapan vergi harcamaları daha sonrasında 2021 yılına kadar da istikrarlı bir şekilde artışını sürdürmeye devam etmiştir. Bu yıllar aralığında meydana gelen artışın hangi vergi kalemlerinde olduğu ve gelir dağılıma ne düzeyde etki ettiği ise gelecek bölümde ele alınacaktır.



Şekil 1. Bütçe ekinde yer alan Türkiye'de vergi harcama tahminlerinin büyüklüğü, 2006-2021 (Milyon TL)

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Eklerindeki Vergi Harcamaları Listesi, 2006-2021 verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 1

Cari ve sonraki yıllar itibarıyla vergi harcaması tahminleri, 2017-2021

Bütçe Yılı	2017	2018	2019	2020	2021
2017 Bütçe Kanunu	102.215.991.015	114.264.408.361	126.583.755.577	-----	-----
2018 Bütçe Kanunu	-----	132.141.880.923	147.986.042.808	165.180.541.121	-----
2019 Bütçe Kanunu	-----	-----	178.695.912.832	205.401.393.389	229.165.426.066
2020 Bütçe Kanunu	-----	-----	-----	195.590.812.732	222.661.650.447
2021 Bütçe Kanunu	-----	-----	-----	-----	230.770.095.925

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2017-2021 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları Eklerindeki Vergi Harcamaları Listesi verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Vergi harcamalarının hesaplanması hususunda tahmin yöntemi kullanıldığı için tahminlerin olabildiğince doğru ve eksiksiz bir şekilde yapılabilmesi de oldukça önem arz eden bir başka husustur. Türkiye’de bütçe yapılırken bütçenin geçerli olacağı yıl ve takip eden iki yılın tahminleri de yapılmaktadır. Dolayısıyla bütçe ekinde sunulan vergi harcama raporuna yine aynı şekilde izleyen iki yılın tahminleri de eklenmektedir. Tablo 1’de gösterildiği üzere yıllar itibarıyla bu tutarlar incelendiğinde yapılan tahminlerin çok başarılı olmadığı ve sürekli önemli düzeyde sapmalar meydana geldiği görülmektedir. Dolayısıyla bu durum o yıl için hesaplanan vergi harcama tahminlerinin de daha büyük düzeylerde olabileceği ihtimalini doğurmaktadır. Bu durum da yine toplum içerisinde vergi harcamaları yoluyla gelir dağılımında adaleti bozucu etki yapabilme potansiyeline sahip bir olumsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi harcamalarının önemini anlaşılabilmesi adına bakılması gereken değerlerden biri de vergi gelirleri içerisinde vergi harcamalarının payıdır. Tablo 2’de görüldüğü üzere 2017 yılından itibaren vergi harcamaları toplam vergi gelirleri içerisinde ortalama olarak %20 civarında bir paya sahiptir. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisinde bu denli

yüksek bir oranda pay sahibi olması, bu yolla ekonomik ve sosyal hayata ciddi düzeyde etki edilebileceğini gözler önüne sermektedir. Bundan ötürü gerek kamu hizmetlerinin sekteye uğramaması gerekse de toplumda vergi yoluyla alt ve üst sınıflar arasındaki uçurumun artmaması amacıyla vergi harcamalarının olabildiğince doğru bir şekilde hesaplanması, şeffaf bir şekilde açıklanması ve etkin bir şekilde kullanılması oldukça önem arz etmektedir.

Tablo 2

Yıllar itibarıyla vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payı, 2017-2021 (%)

YILLAR	Vergi Harcamaları/Vergi Gelirleri
2017	18,1
2018	19,8
2019	20,9
2020	21,4
2021	21,8

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2017-2021 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları ve Eklerindeki Vergi Harcamaları Listesi verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.2.3. Vergi Harcamaları ve Sosyal Devlet İlişkisi

Türkiye, Anayasa’da sosyal bir hukuk devleti olarak ifade edilmiştir. Ayrıca yine Anayasa’nın vergilendirme ile ilgili hükümlerinde sosyal adalet olgusuna yer verilmiştir. Dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti yapı itibarıyla sosyal devlet niteliği daha ağır basan bir devlet hüviyetindedir. Sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak da çeşitli uygulamalar aracılığıyla toplumun alt kesimlerinin desteklenmesi yoluna gidilmektedir. Bu uygulamaların başında artan oranlı gelir vergisi, emekten daha az sermayeden daha fazla vergi alınmasını öngören ayırma ilkesi, kişinin yaşamını asgari düzeyde rahatça sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergilendirme dışında bırakılmasını ifade eden en az geçim indirimi ve vergi harcamaları gelmektedir (Sevinçhan, 2014: 55-58).

Liberal anlayışa göre devlet sadece belli başlı polis görevleri yerine getirmesi gereken bir olguyken, sosyal devlet anlayışında ise devletin ekonomik ve sosyal hayata doğrudan müdahil olması söz konusudur. Bu noktada özellikle vergiler aracılığıyla toplumun alt kesimlerine yönelik politikalar üretilmektedir. Vergi harcamaları da yine bu politikaya hizmet eden bir araç olarak kullanılmaktadır. Özellikle gelir vergisindeki çeşitli muafıklar yoluyla toplumun yardıma muhtaç kesimlerinin desteklenmesi yoluna gidilmektedir Böylece toplumun dezavantajlı kesimlerinin üzerindeki vergi yükü azaltılarak hem refahlarında iyileşmeler meydana gelmesi hem de gelir dağılımında daha adil bir düzenin oturtulması amaçlanmaktadır (McDonald, 2010, 128-130).

Devletin vergi harcamaları yoluyla sosyal amaçlar gütmesi neticesinde toplumun alt kesimleri ve Devlet arasında da zamanla organik bir bağ oluşmaya başlamakta ve “Devlet Baba” kavramı ortaya çıkmaktadır. Devletin yoksul vatandaşlarına çeşitli sosyal yardımları neticesinde ortaya çıkan bu kavramla birlikte devletin sosyal yönüne vurgu artmaktadır. Türkiye’de de bu anlayışın hâkim olduğu görülmektedir. Bu noktadan hareketle Türkiye’nin 1982 Anayasası’nda belirtilmiş olduğu üzere sosyal devlet ilkesi ışığında politikalar yürüttüğü söylenebilmektedir. Devlet, sosyal politikalar aracılığıyla aynı zamanda pozitif dışsallıklar yayarak toplumdaki diğer bireyler üzerinde de olumlu etkiler yapabilmektedir. Bu hususta yoksulluk ve işsizliğin azaltılması, bireylerin barınma, beslenme, eğitim ve sağlık gibi sosyal ihtiyaçlarının karşılanması neticesinde özellikle orta ve uzun vadede toplumun geneline olumlu yönde etki edecek durumlar ortaya çıkacaktır (Erdoğan ve Yenigün, 2008: 21-25).

Türkiye’de sosyal harcamalar anlamında 2000’li yıllardan itibaren istikrarlı bir artış gözlemlenmektedir. Günümüzde ise Türkiye’nin sosyal harcamalara GSYH’sinin %15’ini ayırdığı görülmektedir. Ancak bu oran diğer OECD ülkeleri ile kıyaslandığında daha düşük bir seviyeyi gözler önüne sermektedir. Almanya, Fransa, Belçika ve İtalya gibi gelişmiş ülkelerin GSYH’lerinin %25’i düzeyinde bir sosyal harcama yaptığı görülürken, Türkiye’nin de gelişmiş bir ülke olma yolunda bu hususa da ayrıca önem atfetmesi gerektiği ifade edilmektedir. Sosyal harcamalar da bir kamu harcaması niteliğinde olduğundan buraya kaynak aktarımı için en basit yolla vergilerin arttırılması gerekecektir. Ancak bu durumun toplumda yaratacağı sosyal huzursuzluk sosyal harcamaların artışının olumsuz bir etki meydana getirmesine sebep olacaktır. Dolayısıyla bu noktada vergi geliri artışına ihtiyaç duymayan vergi harcamalarının daha etkin ve aktif kullanılması önem arz etmektedir.

Topluma ilave yük bindirmemesi sebebiyle vergi harcamaları, sosyal adaletin sağlanması noktasında daha etkili ve pratik bir çözüm olarak görülmektedir (Geyik ve Şeren, 2021: 18-21).

Genel itibarıyla vergi harcamaları sosyal devlet anlayışı doğrultusunda oluşturulan politikaların uygulama araçlarından biridir. Devlet, vergi harcamaları yoluyla belirli sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmayı hedeflenmektedir. Ancak bu noktada sosyal ihtiyaçların ve yardıma muhtaç kesimlerin tespitinin doğru ve tam yapılabilmesi önem arz etmektedir. Aksi takdirde çeşitli çıkar gruplarının da baskılarıyla birlikte vergi harcamalarının sosyal yönü politik yöne doğru kayma tehlikesi taşımaktadır. Bu nedenle karar alıcıların toplumun genel refahının ve gelir dağılımı adaletinin artması için bu vergi harcama politikalarını dikkatli bir şekilde tasarımları ve değerlendirmeleri elzemdir.

3.2.4. Vergi Harcaması Dışında Bırakılan Olgular

Vergi harcaması olarak kabul edilmeyen durumların başında vergi afları gelmektedir. Vergi affı, devletin vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükelleflere bir şans daha verdiği, borçlarını yapılandırdığı ve bazı ceza ve gecikme zamlarını sildiği bir uygulamadır. Devlet vergi afları sayesinde devlet hazinesine kısa zamanda yüklü miktarda gelir getirmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla vergi affının devlet açısından en biricik amacı acil nakit ihtiyacını karşılamaktır. Ancak iyi planlanmamış ve kısa süreli aralıklarla çıkarılan af kanunları neticesinde vergi affından beklenen devletin kasasını doldurma etkisi çoğu zaman tam anlamıyla gerçekleşmemekte ve vergi gelirleri beklentilerin altında kalabilmektedir. Dolayısıyla bu tarz bir gelir sağlama amacıyla vergi aflarına başvuru yapılmasının kolay kolay tercih edilmemesi ve en son çare olarak bu yola girilmesi tavsiye edilmektedir (Kargı, 2011: 103-105).

Ülkemizde gerek Anayasa'da gerekse de vergi kanunlarında vergi affıyla ilgili bir hüküm bulunmaması sebebiyle özellikle seçim dönemlerinde hem seçmeni memnun edip oy maksimizasyonu sağlamak hem de kısa sürede yüksek vergi geliri elde etmek amacıyla sık sık vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir. Bu durum olağanüstü dönemlerde kullanılması gereken vergi aflarının etkinlik ve verimliliğini en aza indirmektedir. Ayrıca halk nezdinde sürekli olarak bir af geleceği beklentisi yaratarak halkın vergisel

yükümlülüklerini dürüstçe yerine getirmesini engellemekte ve böylece toplumun vergiye olan uyumunu iyiden iyiye azaltmaktadır (Yelman, 2017: 69-70).

Vergi aflarından en çok olumsuz etkilenen kesim vergisel yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefler olmaktadır. Yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi afları toplumun genelinin faydalandığı bir uygulama değildir. Vergisini zamanında ödeyen ve diğer vergisel yükümlülüklerini de yine eksiksiz şekilde yerine getiren mükellefler bu tarz af kanunlarından bir fayda görmemekte ve toplum içerisinde bu kişiler nezdinde zaman zaman bir huzursuzluk da ortaya çıkmaktadır. Dürüst bir şekilde devlete karşı olan sorumluluklarını yerine getiren mükellefler, sorumsuz davranan kişilerin af kanunları neticesinde ödüllendirildiklerini düşünerek vergiye karşı olumsuz tavırlar almaya başlamakta ve bu sebepten ötürü de vergiye olan uyum büyük bir yara almaktadır (Savaşan, 2006: 46-51).

Ülkemizde vergi aflarının kökeni Osmanlı'nın son dönemlerine kadar gitmekte ve yol vergisi üzerine zaman zaman çeşitli aflar getirildiği görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'ye miras kalan olgulardan biri de vergi affıdır. Vergi affı aynı zamanda daha geniş bir perspektife sahip olan ve bünyesinde sosyal güvenlik prim affını da barındıran mali af kavramının içerisine giren bir olgudur. Bu kapsamda halihazırda tam olarak oturmamış bir vergi sisteminin geçerli olduğu ilk zamanların Türkiye'sinde 1950 yılındaki vergi reformuna kadar tam olarak yedi tane vergi affı kanunu çıkarılmış ve ortalama her üç yıla bir af kanunu düşmüştür. Ardından Batı devletleri örnek alınarak yapılan gelir ve kurumlar vergisi kanunları neticesinde Türk vergi sisteminde daha düzenli bir görünüm ortaya çıkmıştır. Ancak yine bu dönemde de 2000'li yılların başına kadar olan elli yıllık süreçte on sekiz adet vergi affı getirilmiş ve yine ortalama her üç yıla bir af kanunu düşmüştür. Son olarak günümüze baktığımızda ise vergi aflarının artık iyice rutin bir uygulama haline geldiği görülmektedir. 2000'li yılların başından itibaren günümüze değin olan süreçte çoğunluğunu vergi aflarının oluşturduğu on dokuz adet mali af kanunu yürürlüğe girmiş ve hemen hemen her iki yıla bir vergi affı düşmüştür. Dolayısıyla bu durum vergi aflarının halk tarafından sürekli uygulanan rutin bir uygulama olarak görülmesi sonucunu doğurmuştur (Ünal, 2018: 49-52).

Ülkemizde özellikle son dönemde vergi aflarının bu sıklıkla uygulamaya konulması toplumda zaman zaman tartışmaların yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Kimi kesimlerce vergi aflarının artık işlevselliğini kaybettiği, getirisinin götürüsünden fazla olduğu ve

ekonomik kriz ortamında toplumun sorumlu ve sorumsuz fertleri arasında gelir dağılımını bozucu etki yarattığı savunulmaktadır. Buna karşılık kimi kesimler tarafından da ekonomik kriz ortamında ödeme güçlüğü çeken vatandaşlara bir can simidi olması sebebiyle faydalı bir uygulama olduğu savunulmaktadır. Tüm bunlar neticesinde vergi aflarının uzun vadede vergiye uyumu bozacağı, vatandaşların sürekli olarak af beklentisi içerisine girerek vergilerini ödemeyeceği ve sonuç olarak da devlet gelirlerinde azalışlar meydana geleceği öngörülmektedir (Kargı ve Yüksel, 2010: 31-34).

Genel olarak bakıldığında eğer planlı ve etkili bir şekilde kullanılırsa vergi aflarının oldukça fazla bir öneme sahip olduğu görülmektedir. Ekonomideki olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla şirket ve kişilerin vergi yüklerini azaltmak, vergisel ödevlerini yerine getirmeyip devlete karşı borç altına girmiş kişilere sıfırdan temiz bir sayfa açma şansı vermek, idarenin ve vergi memurlarının yüklerini azaltmak, devlet hazinesine kısa sürede yüklü bir gelir kapısı oluşturmak ve vergi mahkemelerinde birikmiş davaların sonuca bağlanması gibi birçok faydası bulunmaktadır. Vergi affı kanunları belirli aralıklarla ve planlı bir şekilde yürürlüğe girip olağanüstü bir uygulama olarak görülürse tüm bu faydalar da ancak o zaman ortaya çıkacaktır.

3.3. Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Olguları

Gelir dağılımını en basit anlamda bireysel ve fonksiyonel gelir dağılımı olarak ikiye ayırmakta, bireysel gelir dağılımını da ekonomideki çeşitli aktörlerin ortaya çıkan gelirden aldıkları pay olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra klasik iktisatçılar tarafından ortaya konulan fonksiyonel gelir dağılımında ise emek, sermaye, girişimci ve ham maddenin üretime koşulması sonucunda bu faktörlerin milli gelirden aldıkları paya vurgu yapılmaktadır. Toplumun refah seviyesini ve toplumsal sınıflar arasındaki durumu gösteren başlıca ölçütlerden biri olan gelir dağılımı, ekonomik bir olgu olmasının yanı sıra toplumsal bir olgudur. Dolayısıyla gelir dağılımının dengeli olması toplum içerisindeki huzuru ve bütünlüğü sağlayan temel etmenlerden biridir (Akın, 2015: 10-13).

Fonksiyonel gelir dağılımı neticesinde kapitalist sistem içerisinde zaman zaman gelir dağılımında adaletsizlikler meydana gelebilmekte ancak devletler bu tarz durumlarda ikincil gelir dağılımı olarak tanımlanan ve toplumun alt kesimlerine gelir transferini öngören bir

mekanizmayı hayata geçirebilmektedirler. Gelir dağılımında adalet kadar önem taşıyan bir diğer unsur ise vergi adaleti olgusudur. Toplumda çeşitli düzeylerde gelirlere sahip olan bireyler bulunmakta ve alınan vergiler de teorik olarak kişilerin gelir düzeylerine göre orantılı bir şekilde olmaktadır. Ancak özellikle dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payının artmasıyla birlikte vergi adaletinde de önemli düzeyde bozulmalar meydana gelebilmektedir. Bu kısımda ülkemiz açısından önem arz eden bu iki kavram incelenecektir.

3.3.1. Gelir Dağılımın Tanımı, Unsurları ve Kapsamı

Gelir dağılımı, bir ekonomi içerisinde genellikle bir yıllık zaman dilimi içerisinde elde edilen gelirin toplumdaki kişiler arasındaki dağılımını ifade etmektedir. Bu noktada kişisel gelir dağılımı olarak da ifade edilebilen hanehalkı gelir dağılımı önem arz eden bir husustur. Buna göre toplum içerisindeki kişiler gelir düzeylerine göre beş gruba ayrılmakta ve bu grupların ekonomide yaratılan gelirden aldıkları pay hesaplanmaktadır (Erikli ve Yücel: 2019: 245-246).

Aşağıda TÜİK'in yayınlamış olduğu %20'lik gruplar halinde hanehalkı kullanılabilir fert gelirine göre gelir dağılımı görülmektedir. Tabloya bakıldığında gelirden en düşük payı alan kesimin aldığı miktar beş yıllık süre zarfında 14 bin liralardan 24 binlere kadar çıkmış ancak oransal bazda yine %6,5 dolaylarında seyretmiştir. Bunun yanı sıra toplumun diğer kesimlerinde de yine sayısal miktarda artış gözlemlenmesine karşılık oransal açıdan yatay bir seyir durumu ortaya çıkmıştır. 2017'den 2021 yılına değin beş yıllık süreçte sadece gelirden en yüksek payı alan %20'lik kesimin oranında bir düşüş gözlemlenmiştir. Bu düşüş gelir dağılımında daha adil bir noktaya doğru gidildiğine dair bir gösterge olarak kabul edilebilse de yaşanan düşüşün başlangıca göre 0,8'lik ufak bir düşüş olması bunu pek mümkün kılmamaktadır. Ayrıca yine tabloya göre gelirden en yüksek payı alan %20'lik kesim neredeyse %50'ye yaklaşan paylarıyla toplumun geri kalan %80'ine eşdeğer bir gelir elde etmektedir. Bu durum gelir dağılımında apaçık bir dengesizliğin ve problemin göstergesi olarak değerlendirilebilmektedir. Bunun sonucunda toplumdaki alt ve orta sınıflar ile üst sınıf arasında derin bir uçurum oluşmakta ve bu uçurum da gerek ekonomik gerekse de toplumsal düzeyde önemli olumsuzluklara sebep olabilmektedir.

Tablo 3

Hanehalkı kullanılabilir fert gelirine göre sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı, 2017-2021

	Yüzde 20'lik gruplar - Quintiles					
	Toplam Total	İlk %20 ⁽¹⁾ First quintile ⁽¹⁾	İkinci %20 Second quintile	Üçüncü %20 Third quintile	Dördüncü %20 Fourth quintile	Son %20 ⁽¹⁾ Last quintile ⁽¹⁾
2017						
Yüzde (%) - Percentage (%)	100.0	6.3	10.6	15.1	21.4	46.7
Ortalama (TL) - Mean (TL)	46 131	14 537	24 412	34 797	49 299	107 616
2018						
Yüzde (%) - Percentage (%)	100.0	6.1	10.5	15.1	21.5	46.8
Ortalama (TL) - Mean (TL)	51 374	15 762	27 044	38 749	55 204	120 114
2019						
Yüzde (%) - Percentage (%)	100.0	6.5	11.0	15.5	21.7	45.4
Ortalama (TL) - Mean (TL)	59 873	19 355	32 834	46 363	64 812	136 022
2020						
Yüzde (%) - Percentage (%)	100.0	6.0	10.7	15.2	21.6	46.5
Ortalama (TL) - Mean (TL)	69 349	20 665	37 077	52 753	74 982	161 276
2021						
Yüzde (%) - Percentage (%)	100.0	6.4	10.9	15.3	21.5	45.9
Ortalama (TL) - Mean (TL)	76 733	24 714	41 762	58 483	82 594	176 133

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021

Gelirden en yüksek payı alan %20'lik kesimin gelirin neredeyse yarısını aldığı bir ortamda gelir dağılımında eşitsizliğin mevcut olduğu söylenebilir. Böylesi bir eşitsizlik gerek toplumda gerekse de ekonomide birtakım olumsuzluklar meydana getirebilme potansiyelini de beraberinde bulundurmaktadır. Bu hususta toplumun çoğunluğunu oluşturan alt ve orta sınıftaki bireyler gelirlerini büyük ölçüde temel ihtiyaçlarını karşılamaya ve tüketime yöneltmekte bunun sonucunda da herhangi bir tasarrufta kolay kolay bulunamamaktadırlar. Bu durum ise ekonomide yeni yatırımların ortaya çıkmasını olumsuz etkilemekte ve ülkenin büyüme rakamlarını potansiyelinin altında bırakmaktadır.

Ekonomideki bu olumsuz etkinin yanı sıra toplumdaki kişilere anayasal bir hak olarak tanımlanan fırsat eşitliği de önemli düzeyde yara almaktadır. Ülkemiz nezdinde özellikle son dönemlerde yaşanan sağlık sistemindeki sıkıntılar neticesinde devlet hastanelerinde kolay kolay randevu bulamayan alt ve orta sınıf mensubu kişiler özel hastanelerin de gelirlerine oranla fazla olan muayene ücretlerini karşılayamamaları dolayısıyla sağlık hizmetlerinden tam ve etkin şekilde faydalanamamaktadırlar. Ancak en

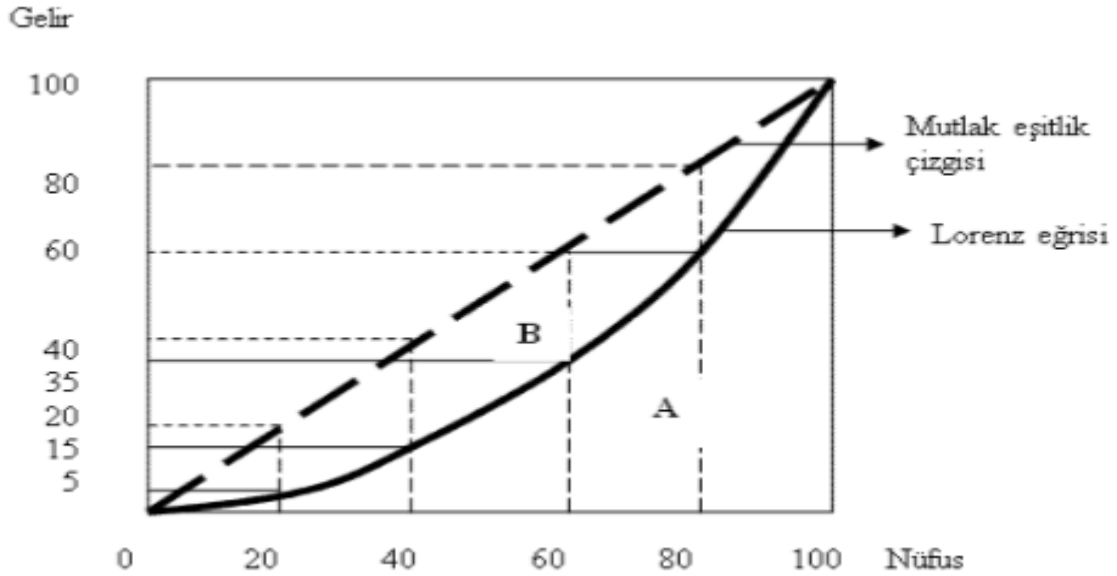
üstteki %20'lik kesim ekonomik açıdan refah içerisinde olduğundan böyle bir derdi olmayacaktır. Ayrıca buna ek olarak eğitimde de önemli eşitsizlikler ortaya çıkabilmektedir. Günümüzde artık iyice yaygınlaşan özel eğitim sebebiyle en üstteki %20'lik kesim ekonomik durumları rahatça el verdiği için çocuklarını kaliteli ve düzgün eğitim veren özel eğitim kurumlarına gönderip kaliteli eğitimler almasını ve ileride toplum içerisinde önemli noktalara gelebilmelerini sağlayabilmektedirler. Ancak bu tarz eğitime ayıracak bütçesi olmayan geri kalan %80'lik kısım ise çocuklarının daha kalitesiz bir eğitim almasına göz yummaya mecbur kalmaktadırlar (Durna, 2011: 23-27).

3.3.2. Gelir Dağılımını Ölçmede Kullanılan Yöntemler

Gelir dağılımını ölçmek için birçok yöntem bulunmaktadır. Bunların başında gelen ve yaygın olarak bilinenler ise Lorenz eğrisi, Gini katsayısı, Pareto etkisi, yüzde paylar analizi ve ters U hipotezi gelmektedir. Yüzde paylar analizinde ülke nüfusu %5-10-20'lik gruplara ayrılmakta ve bu grupların ekonomiden aldıkları paylar hesaplanmaktadır. Bu sayede toplumda gelirden en az ve en düşük pay alan kesimlerin aldıkları payların rahatça görülebilme imkânı ortaya çıkmaktadır. İtalyan iktisatçı Wilfred Pareto'nun ortaya koyduğu bir teori olan Pareto etkisi ise, bir ülkedeki zenginliğin %80'inin nüfusun %20'lik gibi azınlık bir kesime ait olduğunu iddia eden bir teoridir. Simon Kuznets tarafından ortaya atılan Ters U hipotezi ise ülkede gelir düzeyinin artmasının öncelikle eşitsizliği arttıracığını ama sonrasında üretim artmaya devam ettikçe bu eşitsizliğin giderileceğini iddia eden bir hipotezdir (Acar, 2015: 46-48).

Lorenz eğrisi ve Gini katsayısı bu ölçümler içerisinde en çok dikkat çeken iki unsur olarak kabul edilmektedir. Amerikalı istatistikçi Max Lorenz tarafından geliştirilen Lorenz eğrisinde, bir kare grafik üzerinde dikey ekseninde GSYH'den alınan pay %20'lik dilimler halinde ve yatay ekseninde ise nüfus yine %20'lik dilimler halinde yerleştirilir. Her bir %20'lik nüfusun gelirden aldığı paylar işaretlenip bu noktalar üzerinden bir çizgi çekildiğinde ortaya bir eğri çıkmakta ve bu eğri de Lorenz eğrisi olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanı sıra her bir nüfus diliminin ekonomiden alması gereken pay ise köşegen olarak çizilen çizgiye denk gelen noktaları ifade etmektedir. Bu çizgiye ise mutlak eşitlik çizgisi adı verilmektedir. Yine mutlak eşitlik doğrusu ve Lorenz eğrisi arasında kalan alanın, mutlak eşitlik doğrusunun

altında kalan tüm alana bölünmesiyle de Gini katsayısı elde edilir. Dolayısıyla bu eğriler ve Gini katsayısı yardımıyla yapılan analizde Lorenz eğrisi mutlak eşitlik doğrusuna ne kadar yakın olursa ya da bir diğer deyişle Gini katsayısı sıfıra ne kadar yakın olursa toplumdaki gelir dağılımında adaletin o kadar yüksek olduğu sonucuna ulaşılır (“Türkiye’de Gelir Dağılımı, Gini Katsayısı ve Yoksulluk Oranları”, 2019).



Şekil 2. Lorenz Eğrisi

Kaynak: Mahfi Eğilmez, 2019

3.3.3. Vergi Adaletinin Tanımı, Unsurları ve Kapsamı

Vergi adaleti kabaca herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi olarak tanımlanmaktadır. 1982 Anayasası’nda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının temel amaçlarından biri olduğuna vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla vergiler salınırken ve bütçe oluşturulurken kişilerin ödeme güçleri göz önünde bulundurulmalı ve adaletli bir vergilendirme sistemi oluşturulmalıdır. Vergi adaleti esasen vergi yükü mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtıldığında gerçekleşen bir olgudur. Ancak bu yükün nasıl adil dağıtılacağı ve nasıl bir dengenin tutturulacağı noktasında tarihsel süreç içerisinde birçok fikir öne sürülmüştür. Bunların başında fayda ilkesi ve ödeme gücü ilkesi gelmektedir (Kılıç, 2018: 397-399).

Fayda ilkesi, kısaca kişilerin kamusal hizmetlerden faydalandıkları ölçüde vergi ödemesi prensibine dayanan bir yaklaşımdır. Burada ise ortaya çıkan temel sorun kimin hangi hizmetten ne düzeyde fayda sağladığının tespit edilebilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun için bu prensibi savunanlar ortaya üç görüş atmışlardır. Bunlar değişim, sigorta primi ve sosyal üretim giderlerine katılım payıdır. Değişim yaklaşımına göre kişinin elde ettiği fayda marjinal fayda yaklaşımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre kişiden vergi olarak alınan para kendisine kalsaydı ona sağlayacağı fayda, devletin vergi olarak sağladığı hizmetten elde ettiği faydadan az ise bu durumda o para vergi olarak alınacaktır. İkinci yaklaşıma göre ise devlet toplumdaki kişilerin mal ve mülklerini koruyan bir sigorta şirketi olarak görülmekte ve kişiler de bu koruma karşılığında devlete sigorta primi niteliğinde bir vergi ödemekle mükellef kılınmaktadır. Son yaklaşımda ise toplum bir üretim birliği olarak kabul edilmekte ve üretimin gerçekleşmesi için çeşitli genel giderler olduğu varsayılmaktadır. Toplumdaki tüm bireyler de üretimden faydalandıkları için bu genel giderlere katılmak zorunda ve bu yolda vergi ödemelidirler. Dolayısıyla her üç yaklaşım da kişiyi elde ettiği bir fayda karşılığında vergi mükellefi konumuna sokmaktadır (Yereli ve Ata, 2011: 26-30).

Vergilemede adaletin sağlanması noktasında bir diğer teori ise ödeme gücü yaklaşımıdır. Buna göre toplumdaki kişiler tüm hizmetlerden faydalansalar da faydalanmasalar da ödeme güçlerine göre belirli bir miktarı vergi olarak ödemek zorundadırlar. Bu yaklaşım neticesinde toplumda kimi kesimler ödediği vergiye nazaran kamusal hizmetlerden daha fazla fayda elde ederken, kimi kesimler de daha az fayda elde etmektedir. Ancak çeşitli uygulamalar neticesinde bu oransızlığın bir nebze de olsa azaltılabilmesi imkânı mevcuttur. Bunun da en temel ve basit yolu olarak dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarının yüksek olması, gelirler dilimlere ayrılarak artan oranlı bir tarife uygulanması ve düşük gelirli kişilere hayatlarını belirli bir refah seviyesinin üzerinde tutabilmeleri amacıyla çeşitli vergi indirimleri getirilmesi uygulamaları görülmektedir (“Vergi Adaleti”, 2015).

Ülkemiz açısından bakıldığında dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla toplam vergi gelirleri içerisinde daha yüksek bir paya sahip olması, vergilemede adalet ilkesinin zedelendiği konusunda tartışmalara yol açmaktadır. Dolaylı vergiler toplumdaki herkes için sabit olduğundan zengin ve yoksul kimseler de aynı ürün için aynı vergiyi ödemek zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla gelirleri arasında devasa farklar bulunan toplumun iki ayrı sınıfının

dolaylı vergi bakımından aynı vergiyi ödemesi bu vergi türünün vergisel adalet açısından vergi gelirleri içerisindeki payının az olmasını gerekli kılmaktadır. OECD ülkeleri bazında düşünüldüğünde tüm bu ülkelerde ortalama olarak %30'lar civarında seyreden dolaylı vergiler ülkemizde ise %60'lar civarında seyretmektedir. Bu durum ise verginin daha adil olarak kabul edildiği OECD üyesi ülkelere nazaran ülkemizin vergilemede adaletin sağlanması noktasında daha geride olduğunu gözler önüne sermektedir (Kılıç, 2018: 400-402).

Dolaylı vergilerin bu denli yüksek olması aynı zamanda ekonomik açıdan kayıt dışılığı da arttırarak ekonomiyi olumsuz etkileyen unsurlardan biri haline gelmektedir. Bu sebepten ötürü devletin vergi gelirleri potansiyelinin altında kalmakta, toplum içerisinde vergiye olan bakış olumsuzlaşmakta, vergiye uyum azalmakta ve vergi bilinci konusunda toplum daha bilinçsiz bir noktaya doğru yol almaktadır. Sonuç olarak dolaylı vergilerin kolay ve zahmetsizce toplanabilmesi bakımından sıklıkla tercih edilmesi dolayısıyla toplam vergi gelirleri içerisinde bu vergilerin payının artması gerek toplumsal gerekse ekonomik açıdan birçok olumsuzluğu da beraberinde getiren bir durumdur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİ ADALETİ VE GELİR DAĞILIMI ARASINDAKİ ETKİLEŞİM: 2017-2021 YILLARI ARASI

Türkiye’de vergi harcamalarının 2017 yılından 2021 yılına değin beş yıllık süreçte gelir dağılımı, vergi adaleti, vergi bilinci ve vergiye uyum gibi çeşitli değişkenler üzerindeki etkilerinin incelendiği araştırmanın bu bölümünde öncelikli olarak araştırmanın temel niteliğini belirten amaç, yöntem ve teknikler hakkında bilgi verilmiştir. Bu kapsamda araştırmanın konusu, problemi, araştırmanın literatürdeki önemi ve hangi eksikliği gidereceği, araştırmanın yöntemi, kapsamı ve kullanılan araştırma tekniği ile araştırmanın kapsam ve sınırları hakkında açıklamalar yapılmıştır. Ardından araştırma sonucu elde edilen bilgi ve bulgular değerlendirilmiştir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Problemi

Türkiye’de vergi harcamalarının durumu zaman zaman gündeme gelmekte ve eleştiri konusu olmaktadır. Özellikle de vergi aflarının çıkarıldığı ve TBMM’de bütçe görüşmelerinin yapıldığı zamanlarda bu tartışmalar daha da alevlenmektedir. Vergi harcamalarının ne kadar olduğunun tam olarak doğru tespitinin mümkün olmaması bu harcama türü konusunda doğal olarak bir spekülasyonu da beraberinde getirmektedir. Bütçe gelirlerinin büyük kısmını oluşturan vergi gelirlerinin büyük bir önemi bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerinden yapılan feragatlerin adil ve eşit olması, bu politikanın etkin ve verimli kullanılmasının en temel zorunluluğu olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada 2017-2021 yılları arasında yapılan vergi harcamalarının vatandaşların refahına ve gelirlerine etkisi üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla bu kapsamda araştırmanın konusunu, yapılan vergi harcamalarının gelir dağılımı ile vergi adaleti olguları üzerine etkileri oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, uygulanan vergi harcama politikalarının halkın yararına mı yoksa zararına mı etki ettiği ve toplumda iyi ve kötü anlamda hangi kesimleri etkilediği gibi konulara odaklanılmıştır.

4.2. Araştırmanın Amaç ve Önemi

Türkiye’de ve dünyanın hemen her ülkesinde olduğu gibi vergi gelirleri bütçe açısından oldukça önemli bir kaynak teşkil etmektedir. Bunun yanı sıra, ülkemizde vergi olgusu Anayasa ve kanunlarla desteklenmiş ve bir sistem oluşturulmuştur. Buna istinaden kişilerin vergisel hak ve sorumlulukları 1982 Anayasası’nda belirtilmiş ve sınırları çizilmiştir. Buna göre kişiler ödeme güçlerine göre vergi ödemekle mükellef olmakta ve bunun karşılığında ödedikleri vergiden kamusal hizmet olarak faydalanma hakkına sahip olmaktadır. Ancak kişilerin ödemiş oldukları vergilerin yanı sıra bir de ödemedikleri yani devletin çeşitli politikalar doğrultusunda almaktan vazgeçtiği vergi gelirleri bulunmaktadır. Kısaca vergi harcaması denilen bu olgu aracılığıyla toplumda sosyal, ekonomik ve siyasi birçok amaç güdülmesi söz konusu olabilmektedir. İşte bu noktada yapılan vergi harcamalarının toplumun hangi kesimlerini etkilediği, bunlardan kimlerin kazançlı çıktığı, bu harcamaların etkin ve verimli yapılp yapılmadığı minvalinde soruların sorulması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu araştırmanın amacı da bu soruların cevabına ulaşmaktır.

Yapılan literatür taramasında Türkiye’de vergi harcamaları konusu üzerine genel olarak yakın zamanlarda birçok araştırmalar yapıldığı gözlemlenmiştir. Ancak bu araştırmaların kapsamının çoğunlukla vergi harcamalarının genel bir değerlendirmesi ve diğer ülkelerle karşılaştırılması olduğu görülmüştür. Ülkemiz açısından 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile birlikte yeni bir hükümet modeline geçilmesi bizi 2017 ve 2021 yılları arasındaki bu yeni sistemin hâkim olduğu süreçte vergi harcamalarının seyri ve etkileri üzerine bir araştırma yapılması gerektiği fikrine itmiştir. Dolayısıyla değişen hükümet sisteminin vergi harcama politikaları üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi bu araştırmayı diğerlerinden farklı kılmakta ve bu dönemde uygulanan vergi harcama politikalarının ülke içerisinde gelir dağılımı ve vergi adaleti olgularına etkilerinin ortaya konulması ise bu araştırmayı önemli kılmaktadır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kullanılan Teknik

Araştırma yöntemleri nitel ve nicel araştırma olarak iki ayrı yönetime ayrılmaktadır. Türkiye’de 2017-2021 yılları arasında vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaleti olgularına etkilerinin incelendiği bu çalışmada nitel araştırma yönteminden yararlanılmıştır. Burada nitel araştırma ile amaçlanan, incelenen problemin kendi tabii ortamındaki durumunu gözlemek ve o problem ile ilgili sorgulayan, değerlendiren ve yorumlayan bir gözle duruma bakmaktır. Nitel araştırma var olan durumların fark edilmeyen yönlerini ya da o durumun bilinen yönlerinin daha yenilikçi ve farklı bir yaklaşımla ortaya konulmasına imkân sağlamaktadır. Bu araştırma türünde sayısal veriler yerine, kelime ve görseller kullanılmakta ve bu doneler üzerinden değerlendirme yapılmaktadır.

Araştırmada ayrıca Betimsel Araştırma Yönteminden (BAY) faydalanılmıştır. Araştırma tekniği olarak da literatür tarama yöntemi kullanılmıştır.

4.4. Verilerin Toplanması

Bu çalışmada literatür taraması sonucu elde edilen bilgiler ve Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve TÜİK gibi kurumların hazırlayıp sundukları çeşitli ekonomik ve istatistiki veriler aracılığıyla oluşturulan grafik ve tablolar bir araya getirilmiş ve tüm bunlardan anlamlı bir bütün oluşturulmuştur.

4.5. Araştırmanın Kapsamı

Yapılan araştırma, yeni hükümet sisteminin temellerinin atıldığı ve Anayasa değişikliğinin yapıldığı yıl olan 2017 yılından başlayarak 2021 yılına kadar olan beş yıllık süreci kapsamaktadır. Bu doğrultuda oldukça geniş ve kapsamlı bir alan olan vergi konusunun sadece vergi harcamaları kısmına odaklanılarak da ayrıca bir sınırlamaya gidilmiştir.

4.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmanın bu kısmında literatür taraması sonucunda elde edilen veriler sunulmuştur. Bu doğrultuda öncelikli olarak araştırmanın da esas konusunu oluşturan gelir dağılımı ve vergi adaleti konularının Türkiye'deki mevcut durumları hakkında bilgiler verilmiş, sonrasında ise vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaletine etkileri üzerine istatistiki bilgiler sunulmuştur. Son olarak da yapılan genel bir değerlendirmeye elde edilen bulguların çıktısı sağlanmıştır.

4.6.1. Türkiye'de Gelir Dağılımının Durumu

Türkiye 2007'li yıllardan itibaren ortalama olarak 10.000\$ seviyesinde bir kişi başına GSYH endeksine sahip olmuştur. Dolayısıyla Türkiye bu hususta orta gelir tuzağına saplanıp kalmış bir ülke olarak tanımlanmaktadır. Zaman zaman yaşanan ekonomik sıkıntılar neticesinde bu tutarda düşüşler yaşanırken, kriz dönemlerinin atlatıldığı zamanlarda ise artışlar yaşanmıştır. Özellikle 2013'e kadar artan bir seyir izleyen kişi başına GSYH endeksi, bu tarihten itibaren genel olarak bir düşüş trendi içerisine girmiştir. 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile yeni sisteme geçilmesi de bu düşüşün önünü pek alamamış ve bu konudaki istikrarsız süreç devam etmiştir.

Türkiye'nin 2010-2016 yılları arasındaki kişi başına düşen milli geliri (KBDMG) incelendiğinde aşağıda yer alan tablo 4'ten de görülebileceği üzere 2013 yılına kadar sürekli bir artış yaşandığı ancak daha sonrasında 2013'ten 2016'ya dek istikrarlı bir düşüş meydana geldiği gözlemlenmiştir. Bu süreçte yedi yıllık ortalama KBDMG ise 11.486\$ olarak hesaplanmıştır.

Tablo 4

Yıllara göre kişi başına düşen GSYH tutarı, 2010-2016 (\$)

YILLAR	KİŞİ BAŞINA DÜŞEN GSYH (\$)
2010	10.629
2011	11.289
2012	11.675
2013	12.582
2014	12.178
2015	11.085
2016	10.964
ORTALAMA	11.486

Kaynak: TÜİK Gayrisafi Yurt İçi Hasıla Hesaplamaları, 2010-2016

2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçildiğinde aşağıda yer alan tablo 5'te de görüldüğü üzere 2017 yılı için kişi başına düşen gelir 10.696\$ olarak hesaplanmıştır. Sonraki yıllarda ise bu tutarın sürekli bir düşüş eğilimi içerisine girdiği görülmüşse de 2021 yılında bir artış gözlemlenmiştir. Genel olarak bakıldığında ise 2017-2021 yılları arasında beş yıllık ortalama kişi başına düşen gelir 9.575\$ olarak hesaplanmıştır. Bu da 2017 yılında yeni sisteme geçilmeden önceki düzeyin altında bir tutardır. Bu beş yıllık süreçte gerek ülkenin bu yeni sisteme adaptasyonu gerekse de yaşanan ekonomik sıkıntılar neticesinde böyle bir tablo ortaya çıkmıştır.

Tablo 5

Yıllara göre kişi başına düşen GSYH tutarı, 2017-2021 (\$)

YILLAR	KİŞİ BAŞINA DÜŞEN GSYH (\$)	DEĞİŞİM (%)
2017	10.696	0
2018	9.793	-8,4
2019	9.195	-6,1
2020	8.600	-6,5
2021	9.592	11,5
ORTALAMA	9.575	-10,48

Kaynak: TÜİK Gayrisafi Yurt İçi Hasıla Hesaplamaları, 2017-2021

Aşağıdaki tablo 6’da yer alan ve gelirden aldıkları paya göre oluşturulan sıralı yüzde 20’lik gruplara bakıldığında gelirden en düşük payı alan ilk yüzde 20’lik grubun 2010’dan 2016’ya değin GSYH içerisindeki payında bir artış eğilimi gözlemlenmektedir. Buna karşılık gelirden en yüksek payı alan beşinci yüzde 20’lik dilimin ise GSYH içerisindeki payında istikrarsız bir şekilde artış ve azalışlar gözlemlenmiştir. Yedi yıllık ortalamaya bakıldığında ise en düşük yüzde 20’lik grubun aldığı pay 2010’daki orandan daha yüksek olacak şekilde %6,01 olarak ölçülürken en yüksek yüzde 20’lik grubun aldığı ortalama pay ise 2010’daki orandan çok az yüksek olacak şekilde %46,55 olarak ölçülmüştür. Bu hususta 2010 ve 2016 yılları arasını kapsayan yedi yıllık dönemde gelirden en düşük payı alan toplumun görece yoksul kesimlerinin durumlarında az da olsa ilerleme kaydedildiği, buna karşılık en zengin kesimin payında ise yine düşük miktarda bir artış yaşandığı görülmektedir.

Tablo 6

Sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%), 2010-2016

YIL	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	ORTALAMA
TOPLAM	100	100	100	100	100	100	100	100
İlk yüzde 20	5,8	5,8	5,9	6,1	6,2	6,1	6,2	6,01
İkinci yüzde 20	10,6	10,6	10,6	10,7	10,9	10,7	10,6	10,67
Üçüncü yüzde 20	15,3	15,2	15,3	15,2	15,3	15,2	15,0	15,2
Dördüncü yüzde 20	21,9	21,7	21,7	21,4	21,7	21,5	21,1	21,57
Beşinci yüzde 20	46,4	46,7	46,6	46,6	45,9	46,5	47,2	46,55

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2010-2016

Anayasa değişikliğinin yapıldığı 2017 yılından 2021'e dek olan verilere bakıldığında ise, ilk yüzde 20'lik grubun GSYH'den aldığı payın istikrarsız bir görüntü çizdiği görülmektedir. Dönem içerisinde artış ve azalışlar yaşansa da 2017-2021 yılları arasında kapsayan beş yıllık dönem ortalaması olarak pay %6,12 olarak ölçülmüş ve böylece 2010-2016 yıllarını kapsayan önceki yedi yıllık döneme nazaran istatistiksel olarak biraz daha iyileşme yaşanmıştır. Gelirden en yüksek payı alan beşinci yüzde 20'lik dilimde de dönem içerisinde yine artışlar ve azalışlar meydana gelmiş, beş yıllık dönem ortalaması 47,1 olarak ölçülmüştür. Bu grubun da GSYH'den aldığı payı önceki yedi yıllık döneme göre istatistiksel olarak arttırdığı görülmüştür.

İkinci yüzde 20'lik grup beş yıllık dönem ortalaması olarak önceki yedi yıllık döneme göre payını çok az arttırabilirken, üçüncü ve dördüncü yüzde 20'lik grupların GSYH'den aldıkları paylarda önemli ölçüde düşüşler yaşandığı göze çarpmaktadır. Toplumda orta sınıf olarak kabul edilen bu iki sınıfın paylarındaki azalma aynı zamanda kamuoyunda güncel olarak orta sınıfın yok olmaya başladığı tartışmalarına da sebep olmaktadır.

Tablo 7

Sıralı yüzde 20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%), 2017-2021

YIL	2017	2018	2019	2020	2021	ORTALAMA
TOPLAM	100	100	100	100	100	100
İlk yüzde 20	6,3	6,1	6,2	5,9	6,1	6,12
İkinci yüzde 20	10,7	10,6	10,9	10,6	10,8	10,72
Üçüncü yüzde 20	14,8	14,8	15,2	14,9	15,1	14,96
Dördüncü yüzde 20	20,9	20,9	21,4	21,1	21,3	21,12
Beşinci yüzde 20	47,4	47,6	46,3	47,5	46,7	47,1

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2017-2021

Lorenz eğrisi üzerinden elde edilen Gini katsayısı gelir dağılımı eşitsizliği ölçüm yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Sıfır ve bir arasında değerler alabilen Gini katsayısı sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında adaletin arttığı, bire yaklaştıkça da gelir dağılımı adaletin bozulduğu kabul edilmektedir (Acar, 2015). Bu hususta 2012-2021 yılları arasında kapsayan on yıllık dönem itibarıyla Türkiye’de Gini katsayısının durumu incelenecek olursa 2012-2016 yılları arasındaki beş yıllık dönemin ortalama Gini katsayısı değeri 0,399 olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşın 2017-2021 yıllarını kapsayan beş yıllık dönemin ortalama Gini katsayısı ise 0,404 olarak ölçülmüştür. Literatürde Gini katsayısındaki artışların gelir dağılımındaki bozulmanın arttığını gösterdiği kabul edilmektedir (Küçükkaya, 2017: 19-22). Bu doğrultuda ülkemiz açısından ikinci beş yıllık dönemde istatistiksel olarak gelir dağılımındaki bozulmanın arttığı söylenebilir. Avrupa Birliği ülkeleri baz alındığında Gini katsayısı bazında genel ortalama 0,3 dolaylarındadır (Eurostat, 2023). Bundan ötürü Türkiye’nin AB ile kıyas noktasında gelir dağılımında daha adaletsiz bir noktada olduğu sonucuna varılabilir.

Tablo 8

Yıllara göre Gini Katsayısının seyri, 2012-2016

YILLAR (Anket Yılı)	GİNİ KATSAYISI
2012	0,402
2013	0,400
2014	0,391
2015	0,397
2016	0,404
ORTALAMA	0,399

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2012-2016

Tablo 9

Yıllara göre Gini Katsayısının seyri, 2017-2021

YILLAR (Anket Yılı)	Gini Katsayısı
2017	0,405
2018	0,408
2019	0,395
2020	0,410
2021	0,401
ORTALAMA	0,404

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2017-2021

Türkiye açısından gelir dağılımındaki adaleti gösteren ölçütlerden biri de P90/P10 oranıdır (Şahin, 2023: 79). GSYH'den en yüksek payı alan %10'luk dilimin, en az pay alan %10'luk dilime oranı şeklinde hesaplanan P90/P10 oranı incelendiğinde aşağıda yer alan tablo 10'dan da görülebileceği üzere 2012 ve 2016 yıllarını kapsayan beş yıllık dönemde bu oranın %13,4 olduğu göze çarpmaktadır. 2017-2021 yıllarını kapsayan dönemde ise tablo

11’de de görüldüğü üzere bu oran 13,7 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla bu noktada ülkenin en zengin kesiminin gelirden alınan pay noktasında toplumun en yoksul kesimine nazaran payını daha da arttırdığı görülmektedir. Bu durumun da gelir dağılımı adaletsizliği üzerinde olumsuz etkileri söz konusu olabilmektedir.

Tablo 10

P90/P10 oranlarının seyri, 2012-2016 (%)

YILLAR	P90/P10 ORANI
2012	14,2
2013	13,6
2014	12,6
2015	13,3
2016	13,6
ORTALAMA	13,4

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2012-2016

Tablo 11

P90/P10 oranlarının seyri, 2017-2021 (%)

YILLAR	P90/P10 ORANI
2017	13,4
2018	13,7
2019	13,0
2020	14,6
2021	13,7
ORTALAMA	13,7

Kaynak: TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2017-2021

Türkiye’de 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ve sonrasında 2018 yılındaki Cumhurbaşkanlığı seçimiyle birlikte tam anlamıyla bir sistem değişikliğine gidilmiş, parlamenter sistemden Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş yapılmıştır. 2017 yılından 2021’e kadar olan süreçte hem yeni sistemin getirmiş olduğu adaptasyon sorunları hem ülke içerisinde yaşanan ekonomik sıkıntılar hem de 2019 yılının son aylarında patlak veren Covid-19 pandemisi süreci sebebiyle ekonomik anlamda birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır. Özellikle çift haneli enflasyon ve artan dolar kuru sebebiyle maaş ve ücret dengelerinde bozulmalar gözlenmiştir. Bu doğrultuda TÜİK istatistiklerine göre 2017’den 2021’e kadar yıllık ortalama hanehalkı gelirlerinde yıllık olarak %15 dolaylarında artışlar yaşanmıştır. Ancak hem artan dolar kuru hem de enflasyon oranı göz önüne alındığında meydana gelen bu artışlar olması gerekenden daha az olarak gerçekleşmiştir. Bu durum özellikle de düşük gelirli vatandaşların satın alma güçlerini olumsuz şekilde etkileme potansiyeli barındırmaktadır. Aşağıda yer alan tablo 12 incelendiğinde 2017 yılında 46.131 TL olan yıllık ortalama hanehalkı geliri, 2021 yılında 76.733 TL’ye çıkmıştır. Bu noktada enflasyon oranı ve yıllık dolar kuru değişimi oranı baz alınarak gelirler arttırılmış olsaydı 2021 yılında ortalama hanehalkı geliri 131.740 TL olarak hesaplanıyor olacaktı. Dolayısıyla mevcut olan ve olması gereken arasında böylesi %100’e yakın bir farkın ortaya çıkması toplumun alt kesimlerini olumsuz bir şekilde derinden etkileyen bir durumu yansıtmaktadır.

Tablo 12

Yıllık ortalama hanehalkı gelirinin değişimi, 2017-2021

YIL	2017	2018	2019	2020	2021
Yıllık Ortalama Hanehalkı Geliri (TL)	46.131	51.374	59.873	69.349	76.733
Değişim (%)	0	11,4	16,5	15,8	10,6
Ortalama Dolar Kuru (TL)	3,0	3,65	4,81	5,67	7,0
Ortalama Dolar Kuru Değişim (%)	0	21,6	31,8	17,9	23,5
Yıllık Enflasyon (%)	8,53	11,92	20,3	11,84	14,6
Enflasyon ve Dolar Kuruna Göre Olması Gereken Gelir (TL)	46.131	50.000	66.760	101.542	131.740

Kaynak: TÜİK ve Merkez Bankası verilerinden yola çıkarak tarafımda hazırlanmıştır.

4.6.2. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımına Etkisi

Bir ekonomide yaratılan gelirin topluma nasıl paylaştırıldığını gösteren bir olgu olan gelir dağılımı, kamu harcamaları ve vergi harcamalarının düzeyi, enflasyon, vergilerin salınım şekli, kayıt dışılık oranı gibi çeşitli faktörlerden etkilenmektedir (Şerbetçi, 2015: 94). Bu faktörlerden biri olan vergi harcamalarının niteliği ve seviyesi gelir dağılımını yakından ilgilendiren bir durumdur. Bu hususta toplumun alt kesimlerine yönelik vergi harcamalarının daha fazla olması gelir dağılımında adalete olumlu olarak yansıyan bir durumken, toplumun zengin kesimlerine yönelik vergi harcamalarının fazlalığı ise tam tersi şekilde gelir

dağılımındaki adaleti azaltan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Şerbetçi, 2015: 100-103).

Türkiye’de vergi harcamalarının seyri 2012-2016 ve 2017-2021 yıllarını kapsayan beş yıllık iki ayrı dönemde iki ayrı şekilde gelişim göstermiştir. 2012-2016 döneminde vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranının ortalama olarak %6 dolaylarında olduğu ve düşük de olsa bir düşüş eğilimi içerisine girdiği göze çarpmaktadır. Dolayısıyla bu dönem için dengeli ve kontrollü bir vergi harcama politikası uygulandığı söylenebilir. Ancak 2017 yılında gerek vergi harcamalarının hesaplanmasında Avrupa standartlarının esas alınması gerekse Anayasa değişikliği ile yeni sisteme geçiş çabaları neticesinde bir önceki yıl olan 2016’ya göre miktar olarak yaklaşık üç katlık bir artış yaşanmıştır. 2017 ile başlayan ikinci dönemdeki veriler incelendiğinde vergi harcamalarının sürekli bir artış eğilimi içerisine girdiği göze çarpmakta ve 2017’de %18,1 olan vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payının 2021’de %21,8’e çıktığı görülmüştür.

2017-2021 yıllarını kapsayan ve yapılan Anayasa değişikliği ile yeni sisteme geçilen bu beş yıllık süreç içerisinde vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %20 dolaylarında seyretmiştir. Bu hususta yeni sisteme geçilmesiyle birlikte vergi harcamaları hem miktar hem de oran olarak artış göstermiştir. Dolayısıyla vergi gelirlerinin beşte birine tekabül eden böylesi bir olgunun vergi dağılımına etkisi de kaçınılmaz olarak fazla olacaktır.

Tablo 13

Vergi gelirleri ve vergi harcama tutarları karşılaştırması, 2012-2016

Bütçe Yılı	Vergi Gelirleri (TL)	Vergi Harcamaları (TL)	Vergi Geliri/ Vergi Harcaması (%)
2012	300.995.224.000	19.230.425.934	6,4
2013	347.890.019.000	22.416.848.762	6,4
2014	378.016.251.000	23.888.412.239	6,3
2015	427.048.060.000	26.112.614.049	6,1
2016	504.450.400.000	29.962.636.948	5,9

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları, 2012-2016

Tablo 14

Vergi gelirleri ve vergi harcama tutarları karşılaştırması, 2017-2021

BÜTÇE YILI	Vergi Gelirleri (TL)	Vergi Harcamaları (TL)	Vergi Geliri/Vergi Harcaması (%)
2017	564.746.658.000	102.215.991.015	18,1
2018	667.319.541.000	132.141.880.923	19,8
2019	853.843.670.000	178.695.912.832	20,9
2020	912.523.630.000	195.590.812.732	21,4
2021	1.058.733.147.000	230.770.095.925	21,8

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları, 2017-2021

Baz alınan dönem olan 2017-2021 yılları arasında vergi harcamalarına kanunlar bazında bakıldığında en yüksek vergi harcaması kalemlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu göze çarpmaktadır. Aşağıda yer alan tablo 15 incelendiğinde, beş yıllık süreçte gelir vergisindeki vergi harcaması tutarı yaklaşık 2,5 kat artış gösterirken, KDV de yine 2,5 kat artmış, kurumlar vergisinin ise 3 kattan fazla bir artış gösterdiği görülmektedir. Miktar olarak gelir vergisi üzerinde yapılan vergi harcamaları daha çok olsa da kurumlar vergisine dair vergi harcamalarındaki oransal artış daha fazla olmuştur. Kurumlar vergisi genel itibariyle toplumun orta ve üst sınıflarını daha çok ilgilendiren bir vergi türü olması bakımından, burada meydana gelen vergi harcamaları artışları gelir dağılımında olumsuz bir etki meydana getirme potansiyeli taşımaktadır.

Tablo 15

Vergi türleri itibarıyla toplam vergi harcaması tahminleri, 2017-2021 (Bin TL)

KANUN ADI/KANUN YILI	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir V. K.	37.714.098	54.249.756	68.267.364	76.917.255	91.172.602
Kurumlar V. K.	15.110.237	17.654.341	28.030.970	40.164.909	49.423.342
KDV	23.493.419	32.820.811	49.796.734	49.275.433	58.252.412
ÖTV	14.711.310	18.862.690	24.903.208	22.561.657	20.515.678
Diğer Kanunlar	11.186.925	8.554.280	7.697.634	6.671.557	11.406.060
TOPLAM	102.215.991	132.141.880	178.695.912	195.590.812	230.770.095

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları, 2017-2021

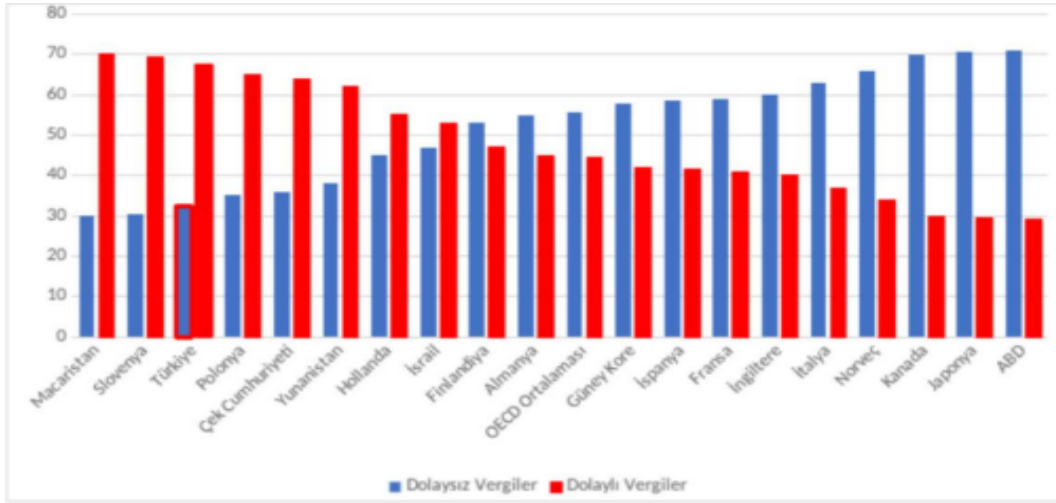
Gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi belli başlı kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetlere bakıldığında vergi harcamalarına ilişkin olarak GVK'de 63 (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961), KVK'de (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006) ise 41 adet madde hükmü bulunmaktadır. Bu hususta her iki kanun bakımından gelir dağılımına bozucu etki yapmadan vergi harcamalarının planlanması ve bu doğrultuda uygulanması elzemdir.

4.6.3. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergi Adaletine Etkileri

İyi ve etkin bir vergi sisteminin en temel koşulu vergilemede adaletin sağlanmasıdır. Vergilemede adalet olgusu ise günümüzde hemen hemen her devlet tarafından vergilemede ödeme gücü ilkesinin baz alınması yoluyla sağlanmaktadır. Bu ilke doğrultusunda geliri az olanlardan az, çok olanlardansa belirli oranlar dahilinde daha çok doğrudan vergi alınması yoluna gidilmektedir (Karaş ve Hayrulloğlu, 2020: 99). Vergilemede adaletin sağlanması yolunda muafiyet, istisna ve vergi indirim gibi çeşitli vergi harcamaları uygulamalarına da başvurulmaktadır. Bu hususta geliri az olan kimselerin çeşitli gelirleri zaman zaman vergi kapsamı dışına çıkarılabilmektedir. Ancak bu konu özelinde ülkemiz açısından vergi

harcamaları uygulamalarının daha çok politik amaçlarla yapıldığına dair birtakım eleştirilerin olması, bu tarz uygulamaların vergilemede adaleti zedelediğine dair tartışmalara yol açmaktadır (Şanver, 2018, 40).

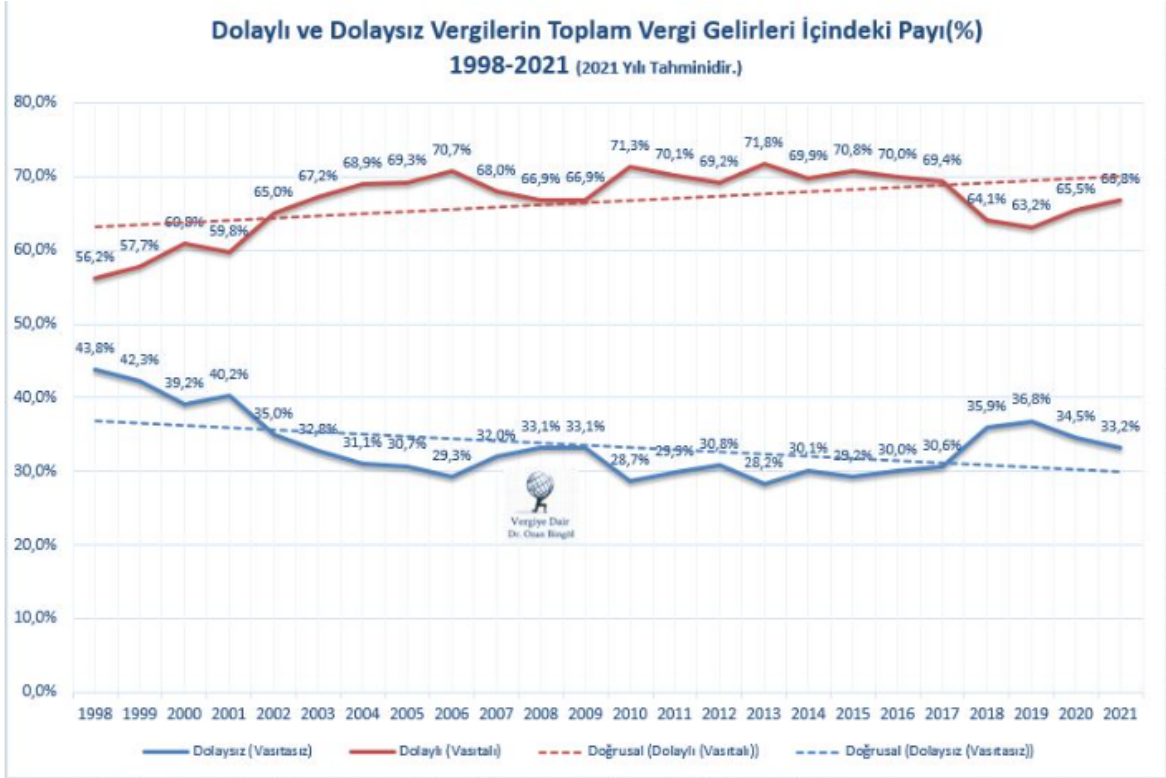
Ülkemiz açısından toplam vergi gelirlerinin neredeyse %20'sinden fazlasına karşılık gelen vergi harcamalarının vergi adaleti üzerinde de birtakım etkileri söz konusu olmaktadır. Öncelikli olarak dolaylı-dolaysız vergi türlerinden hangisinin daha etkin şekilde kullanıldığı ve hangi vergi türünde vergi harcamalarının daha çok yer kapladığı önem arz etmektedir. Aşağıda yer alan şekil 3'te de görülebileceği üzere Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ortalama olarak %70 civarında olduğu görülmektedir. Dolaylı vergiler yapısı gereği zengin-fakir ayırt etmeksizin toplumun tüm kesimlerine aynı ölçüde uygulanan bir vergi türüdür (Çiçek ve Uğur, 2019: 291). Dolayısıyla kişinin gelir durumu ve ödeme gücünün dikkate alınmadığı böylesi bir vergi türünün toplam vergi gelirlerinin büyük kısmını oluşturması, vergilemede adalet açısından oldukça tartışmalı bir durumu yansıtmaktadır. Aşağıdaki grafik incelendiğinde OECD ülkeleri içerisinde gelişmiş ülkelerin dolaysız vergileri daha etkin kullandıkları buna karşılık gelişmekte olan ülkelerinse dolaylı vergilere daha fazla ağırlık verdiği görülmektedir.



Şekil 3. Türkiye'deki dolaylı-dolaysız vergi dağılımının OECD ülkeleri ile karşılaştırılması (%)

Kaynak: Gündoğdu, 2022

Aşağıda yer alan şekil 4 incelendiğinde 2017 öncesinde %70'lerde seyreden dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 2017 Anayasa değişikliği ile birlikte azalışa geçmiş ve 2017-2021 yılları arasında kapsayan beş yıllık dönem için ortalama olarak %65 dolaylarında gerçekleşmiştir. Dolayısıyla bu dönem bazında vergilemede adaletin iyileştirilmesi adına olumlu adımlar atıldığı söylenebilir.



Şekil 4. Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı: 1998-2021 (%)

Kaynak: Vergiye Dair web sitesinden alınmıştır.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlıkları, vergilemede adaletle ilgili ipucu veren unsurlardan biridir. Bunun yanı sıra dolaysız vergilerin içindeki gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da yine vergilemede adaletin ne düzeyde olduğuna dair çıkarımlar yapmaya yarayacak göstergelerden biridir. Aşağıda yer alan tablo 16 incelendiğinde kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının 2010 yılından 2021 yılına kadar olan süreçte ortalama olarak %20 dolaylarında seyrettiği görülmektedir. Buna karşılık kurumlar

vergisinin payı ise ortalama olarak %10 dolaylarındadır. Bu noktadan hareketle genel olarak toplumun büyük kısmını kapsayan ücretli ve maaşlı çalışanların ve daha düşük gelirli kişilerin tabi olduğu gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının, görece toplumun daha üst ve refah içerisinde yaşayan kesimlerinin, ortağı veya sahibi oldukları kurumları nezdinde vergilemeye tabi tutulduğu kurumlar vergisinin payından daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum zaten hâlihazırda dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki %70’lik payıyla vergilemede adaleti zedelemesine ek olarak dolaysız vergiler içerisinde de vergilemede adaleti zedeleyici muhtemel bir olgunun varlığını açığa çıkarmaktadır.

Tablo 16

Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 2010-2021 (%)

YILLAR	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir	20,2	19,5	18,8	18,8	19,4	20	20,1	19,8	19	20,7	20,5	18,9
Vergisi												
Kurumlar	9,4	10,1	10	9,2	9	9,1	8	8,8	10,6	9,5	10,8	10,6
Vergisi												

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları, 2010-2021

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye Cumhuriyeti 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ve 2018 yılında yapılan Cumhurbaşkanlığı seçimleriyle birlikte parlamenter sistemi terk ederek Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi adı verilen yeni bir yönetim sistemine geçiş yapmıştır. Dolayısıyla devlet yönetiminde meydana gelen böylesi bir değişimin ekonomi başta olmak üzere birçok alana da etkisi kaçınılmaz olarak olmuştur. Bu hususta yeni sistemin ekonomik düzen üzerinde yarattığı değişimlerin incelenmesi önem arz etmektedir. Bu araştırmada da ekonomi genelinde ve vergi harcamaları özelinde bir çalışma yapılmıştır. 2017-2021 yıllarını kapsayan bu araştırmada yeni sisteme geçilmesiyle birlikte vergi harcamalarının seyrinin ve niteliğinin ne olduğu ve yine bu harcamaların gerek gelir dağılımı gerekse vergi adaleti gibi olgular üzerinde ne gibi etkiler meydana getirdiği sorularının peşine düşülmüştür.

Vergi harcamaları ülkemiz açısından günümüzde artık neredeyse toplam vergi gelirlerinin %20'sine karşılık gelecek bir büyüklüğe ulaşmıştır. Dolayısıyla bütçe içerisinde bu kadar önemli bir ağırlığı olan bir unsurun ne amaçlar doğrultusunda ve ne şekilde kullanılacağı da önem arz etmektedir. Bu hususta vergi harcamalarının ekonomik ve toplumsal hayatı düzenleyici ve dengeleyici bir politika unsuru olarak kullanılması kritik bir öneme sahip olmaktadır. Vergi harcamaları kavramı bünyesinde istisna, muafiyet ve vergi indirimleri gibi birçok uygulama aracını barındırmaktadır. Dolayısıyla böylesine çeşitli enstrümanlara sahip bir unsurun toplumun hemen her kesimine etki edebilmesi de kolay bir hale gelmektedir.

Vergi harcaması yapısı gereği uygulaması kolay olan ancak titizlikle uygulanması gereken bir politika olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet vergi harcaması yoluyla ekonomik ve sosyal hayata bazen belirli bir hedefi gerçekleştirmek amacıyla doğrudan bazen de görünmez bir şekilde hissettirmeden müdahil olabilme imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarının hangi alanlarda, ne şekilde uygulanacağı doğru ve objektif bir biçimde analiz edilirse, bu uygulamaların etkinliği de en optimal seviyeye çıkacaktır. Vergi harcamaları aynı zamanda devlet açısından büyük bir zaman tasarrufu da sağlamaktadır. Vergi harcamaları kısaca vazgeçilen vergi gelirleri olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla vergi harcaması olgusunu yaratan şey, devletin kendi isteğiyle çeşitli gelirleri

toplamamasıdır. Vergi harcamalarına denk gelen vergi tutarı, eğer devlet bu gelirlerden vazgeçmeseydi doğrudan hazineye gelir olarak kaydedilecekti. Bu noktadan sonra ise bu vergiler çeşitli politikalar yoluyla kamu harcaması olarak topluma geri dönecekti. Dolayısıyla devlet bu hususta bazı vergi gelirlerini almaktan vazgeçme yoluyla çeşitli politikaları zahmetsizce hayata geçirme imkânı bulabilmektedir. Sonuç olarak vergi harcamaları yoluyla hem zaman tasarrufu sağlanmış olmakta hem de kamu görevlilerinin yükleri biraz daha azaltılmaktadır.

Vergi harcamaları çoğu zaman gizli bütçe olarak da kabul edilmektedir. Gelirlerin toplanarak giderlere harcanmasını sağlayan bütçeden farklı olarak gelirlerin toplanmadan bir ihtiyacı gidermesi amacı güdülmektedir. Toplam vergi gelirlerinin 1/5'lik kısmına denk gelen vergi harcamaları, bu büyüklüğü dolayısıyla gerek gelir dağılımı gerek vergi adaleti gerekse vergi bilinci gibi çeşitli değişkenler üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler yapabileme gücüne de böylece sahip olmaktadır. Vergi harcama uygulamalarından biri olan ve ülkemizde sık sık kullanılan vergi afları doğrultusunda toplumdaki vergi bilincinin zedelendiğine dair güncel tartışmalar yaşanmaktadır. Dolayısıyla böylesi kritik sorunlara yol açabilecek uygulamaların daha az kullanılması ve kullanılacağı zamanlarda ise daha iyi ve doğru bir şekilde mevcut durumun analiz edilmesi önem taşımaktadır. Böylece vergi bilinci gibi devlete uzun vadede büyük problemler çıkarabilecek ve vergi gelirlerinin azalmasına sebep olabilecek bir sorunun önüne en başından geçilmiş olur.

Vergi harcamalarının artırılması ya da azaltılması yönündeki tartışmalarda literatürde devletin sosyallik yönüne vurgu yapan görüşün ön plana çıktığı görülmektedir. Bu hususta, sosyal devlet anlayışını savunan kesimlerce vergi harcamalarının hem dengeli gelir dağılımını hem de vergi adaletini sağlama noktasında vergi harcamalarının toplumun alt tabakasına yönelik daha fazla artırılması savunulmaktadır. Bu doğrultuda kullanılan vergi harcamalarının olumlu bir etki yapacağı düşünülmektedir.

Vergi harcamalarının oldukça etkili olduğu ve bu çalışmanın da üzerinde durduğu hususlardan biri de gelir dağılımında adalet konusudur. Bu konu özellikle Türkiye gibi orta gelir tuzağına takılıp kalan ve gelişmekte olan ülke statüsünde olan ülkeler için daha önemli bir hal almaktadır. Bu tarz ülkelerde toplumun alt ve üst kesimleri arasında çoğunlukla gelir düzeyi ve refah seviyesi açısından devasa farkların olması ve bu farkların da giderek toplumsal huzursuzluklara dönüşmesi gelir dağılımında adil bir düzenin oturtulmasının ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu hususta gelir dağılımı adaleti açısından sorun

yaşayan ülkelerde devletin vergi harcaması yoluyla sosyal politikalar uygulaması ve toplumun üst kesimlerinin faydalandığı vergi harcamalarının daha dar kapsamlı bir hale getirilmesi gelir dağılımında daha adil sonuçlar yaratabilmektedir.

Vergi harcamaları aynı zamanda vergilemede adaletin sağlanması yolunda da önemli bir unsur olarak görülmektedir. Vergi harcamalarından toplumun hangi kesiminin daha çok faydalandığı hususu vergi adaletine dair birtakım çıkarımlar yapmayı sağlamaktadır. Buna göre yapılan vergi harcamalarından toplumun daha zengin ve üst kesimleri daha çok fayda sağlıyor ve refahlarını bu doğrultuda arttırabiliyorlarsa bu durumda vergi adaletinin bozulduğu söylenebilir. Dolayısıyla Türkiye gibi en zengin %20'lik kesimin GSYH'den %47 civarında pay aldığı bir ülkede vergi harcamaları da yine bu kesimin daha çok faydalanabileceği şekilde uygulanırsa, bu durum vergilemede adaleti doğrudan olumsuz etkileyen unsurların başında gelecektir.

Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki %70'lere varan payından ötürü güncel olarak vergi adaletinin zedelendiği yönünde birçok tartışma yaşanmaktadır. Özellikle KDV gibi zengin fakir ayırt etmeksizin hemen herkesin aynı oranda vergilendirmeye tabi olduğu dolaylı vergilerde, ödeme gücüne göre ya da ayırma ilkesi doğrultusunda adımlar atılamamaktadır. Bunun yanı sıra daha çok toplumun alt kesimlerine dahil olan maaşlı ve ücretli kişilerin tabi olduğu kişisel gelir vergisi tutarının, toplumun daha üst kesimlerinin tabi olduğu kurumlar vergisi tutarından daha fazla olması vergilemede adaleti olumsuz etkileyen bir başka husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hususta ülkemiz açısından hem dolaylı vergilerin azaltılıp dolaysız vergilere daha fazla ağırlık verilmesi hem de dolaysız vergiler içerisinde kurumlar vergisi payının arttırılması, vergi adaletinin daha da artması yolunda önemli bir adım olacaktır.

Toplumda vergi adaletinin bozulması toplumun alt kesimlerini daha çok etkileyen olumsuz bir durum olarak görülmektedir. Adaletsiz vergi düzeninin artması sonucunda bu kesimlerin gerek gelirlerinde düşüş gerekse refah seviyelerinde azalışlar meydana gelmektedir. Bundan ötürü düşük gelirli kimselerden olabildiğince az vergi alınması, bu kesimlerin en azından eski refah seviyelerini koruyabilmeleri adına sosyal transferlerle desteklenmesi ve dolaylı vergilerin temel ihtiyaçlarda az, lüks tüketimde ise katlanarak arttığı bir hale gelmesi gibi önlemler alınması, vergileme açısından adil bir düzen için olumlu etkiler meydana getirecektir.

Vergi harcamaları genel olarak ekonomik, politik ve sosyal amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır. Bu çalışmada 2017-2021 yıllarını kapsayan beş yıllık döneme ilişkin istatistiki veriler ışığında vergi harcamaları ile vergi adalet ve gelir dağılımı ilişkileri üzerine bir araştırma yapılmış, vergi harcamalarının daha çok sosyal ve politik yönleri üzerinde durulmuştur. Elde edilen bulgular ışığında öncelikli olarak vergi harcamalarının bu dönem itibariyle büyük bir artış gösterdiği ve 2021 itibariyle toplam vergi gelirlerine oranı olarak %21,8'e ulaştığı görülmüştür. Bu durum vergi harcama uygulamalarının aktif şekilde kullanıldığını gözler önüne sermektedir. Ancak bu noktada bu uygulamaların gelir dağılımı ve vergi adaleti gibi unsurları olumsuz bir şekilde etkilemeden tam olarak etkin bir şekilde kullanıldığı söylenememektedir.

Baz alınan beş yıllık dönemde kişisel gelir vergisindeki harcama tutarı toplamda 2,5 kat artarken, kurumlar vergisi 3, KDV ise yine 2,5 kat artış göstermiştir. Toplumun daha alt kesimlerini kapsayan kişisel gelir vergisindeki vergi harcamaları, kurumlar vergisinin altında kalmış, KDV ile eşit artış göstermiştir. Dolayısıyla bu dönem içerisinde düşük gelirli kişilere yönelik vergi harcama tutarları tam olarak etkin bir durum ortaya koyamamıştır. Gelecek dönemler itibariyle toplumun alt kesimlerine yönelik vergi harcamalarının daha fazla artırılması, bu kişilerin belirli bir refah seviyesini korumaları bakımından önemli bir hale gelecektir. Bu hususta devletin vergi harcama politikalarının sosyal yönüne daha fazla ağırlık vermesi, vergi adaleti açısından oldukça büyük önem taşıyacak bir unsur olacaktır.

Devlette politika yapımcıların hem kolay uygulanabilir hem de hesap verebilirliğinin düşük olması sebebiyle vergi harcamalarını daha sık tercih etmeleri ve bu yolla çeşitli politikalar oluşturmaları bundan sonra da giderek artacak bir durum olarak karşımıza çıkacaktır. Bu hususta vergi harcamalarının etki boyutu da daha fazla artacak ve gerek gelir dağılımı gerekse vergi adaleti gibi unsurlar üzerindeki etkileri de daha güçlü olacaktır. Bundan ötürü uygulanacak politikaların bu dengeleri olumsuz olarak bozmaması noktasında daha derin ve objektif analizler yapılmasına ihtiyaç duyulacaktır.

Bu çalışmada ele alındığı kadarıyla hem gelir dağılımını hem vergi adaletini bozan unsurlar belirli bir dönem kapsamında değerlendirilmiş ve elde edilen bulgular neticesinde çeşitli öneriler yapılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın literatüre yapmış olduğu özgün katkı, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle birlikte 2017-2021 yıllarını kapsayan dönemde, vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaleti gibi önemli iki unsur üzerindeki etkilerinin incelenmesi olmuştur. Yapılan literatür taramasında çoğunlukla vergi

harcamalarının genel bir incelemesi ve diğer ülkelerle karşılaştırılması konularının ele alındığı görülmüş, bu çalışmanın esasını oluşturan dönemi ve aynı iki değişkeni birlikte ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır.



KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 6 Ocak). Resmî Gazete (Sayı: 10700). Erişim: 19 Temmuz 2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
- 323 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği (2022, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 32059). Erişim: 13 Mayıs 2023, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-13.htm>
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 21 Haziran). Resmi Gazete: (Sayı: 26205). Erişim: 8 Haziran 2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>
- Acar, İ. (2015). “Türkiye’de Gelir Dağılımı”. *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 4(8), 42-59.
- Acinöroğlu, S. (2009). “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2), 148-165.
- Adiloğlu, B ve Yücel, G. (2021). “Düyunu Umumiye Osmanlı Devlet Borçları İdaresi”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 21, 67-78.
- Ağdemir, Z. ve Abukan, D. (2020). “Vergi Harcaması Kavramının Kökeni Üzerine”. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 709-723.
- Akın, E. B. (2019). Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Konya.
- Akın, F. (2015). “Gelir Dağılımı ve Gelir Dağılımına Müdahale Gereği”. *İş ve Hayat Dergisi*, 1(1), 9-24.
- Akkaya, Ş. ve Aktuğ, M. (2021). “Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi”. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 65, 1-23.
- Aksoy, E. (2017). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

- Akyazan, A. E. (2009). “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 80, 1-30.
- Armağan, R. (2007). “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Avcı, M., Taşdemir, Y. ve Kılıç, Ö. (2022). “İslam Ekonomisinde Vergi Uyumu: Dünya Değerler Araştırmasından Bulgular”. *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi*, 8(1), 33-72.
- Avcı, O. (2020). “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(42), 67-93.
- Balkaya Akça, F. N. (2000). Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Seçkin Yayınevi: Ankara.
- Bilici, N. (2022). *Türk Vergi Sistemi*. Savaş Yayınevi: Ankara.
- Birsenoğul, H. (2003). “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(3-4), 157-169.
- Bozdoğan, D. (2015). Hukuki Güvenlik Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Bratić, V. (1986). “Tax Expenditure: A Theoretical Review”, *Financial Theory and Practice*, 30/2, 113-127.
- Can You Imagine a Taxation System Where the Wealthy Competed to Pay the Highest Taxes? It Really Happened! (2017). Erişim: 3 Şubat 2022, <https://www.ancient-origins.net/history/can-you-imagine-taxation-system-where-wealthy-competed-pay-highest-taxes-it-really-happened-021541>
- Çapar, M. (2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Çetinkol, G. (2013). Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Çiçek, U. ve Uğur, K. (2018). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi”. *International Journal of Disciplines in Economics and Administrative Sciences Studies*, 4(8), 353-364.
- Çiçek, U. ve Uğur, K. (2019). “Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı-Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırılması”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 10(24), 290-310.
- Demir, İ. C. ve Gülten, Y. (2013). “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.
- Demircan, E. S. (2003). “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 97-116.
- Doğan, A. ve Coşkun, M. E. (2022). “Vergilendirmenin tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan Vergi İsyanları”. *Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 28-41.
- Durna, C. (2011). Gelir Dağılımı Adaletsizliğinin İnsan Haklarına Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınları: Bursa.
- Ekonomi 101: Maliye Politikası (2023, 1 Şubat). Erişim: 10 Mayıs 2023, <https://www.mahfiegilmez.com/2023/02/ekonomi-101-maliye-politikas.html>
- Erdoğan, M. ve Yenigün, E. (2008). *Türkiye’de Sosyal Bütçe: Nasıl Yapılıyor?, Nasıl İzlenir?*. TESEV Yayınları: İstanbul.
- Erdurak, M. T. (2014). Katma Değer Vergisi Kanununda Vergiyi Doğuran Olay ve Vergiyi Doğuran Olayda Özellik Gösteren Durumlar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Erdurmaz, S. (2022). *Matrah Vergi Hukuku Konu Anlatımı*. Temsil Yayınları: Kocaeli.

- Eriçok, R. E. (2019). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021”. *İstanbul İktisat Dergisi*, 69(2), 321-355.
- Erikli, S. ve Yücel, A. (2019). “Gelir Eşitsizliği Bireylerin Refahını Etkiler mi? Türkiye’den Bulgular”. *Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 243-260.
- Erkin, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 235-249.
- Eurostat (2023). *Gini Coefficient of Equivalised Disposable Income - EU-SILC Survey*.
Erişim: 26 Temmuz 2023,
https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ilc_di12/default/table?lang=en
- Ferhatoğlu, E. (2005). “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 77-93.
- Geyik, O. ve Şeren, G. Y. (2021). “Vergilerin Sosyal Harcamalar Özelinde Toplum Geri Dönüşü: Türkiye Üzerine Bir Analiz”. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), 17-28.
- Giray, F. (2002). “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 27-52.
- Gök, M., Biyan, Ö. ve Akar, S. (2013). “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Günay, E. (2020). “Orta Çağ Toplumlarının İktisadi Uygulamaları ile İktisadi Düşüncelerinin Özellikleri: Orta Çağ’da İslam ve Batı Medeniyeti Karşılaştırması”. *Journal of Islamic Research*, 31(1), 72-88.
- Gündoğdu, S. (2022). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme”. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 161-172.
- Gürdal, T. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(2), 205-226.

- Hanbay, E. (2013). Özel Tüketim Vergisinin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- İnan, M. (2010). “Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946–1960 Dönemi”. *Maliye Dergisi*, 158, 349-364.
- Kaplan, F. R. (2004). Özel Tüketim Vergileri ve Türkiye Uygulaması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2014). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Karaş, E. ve Hayrulloğlu, B. (2020). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 44, 91-105.
- Kargı, V. (2011). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kargı, V. ve Yüksel C. (2010). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54, 23-44.
- Kaya, A. (2019). 1949 Yılı Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler ve Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaya, D. G. ve Gülsün, F. (2020). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Seçilmiş Bazı Kamu Mali Göstergeleri İçerisindeki Yeri”. *International Journal on Social Sciences*, 5(3), 8-29.
- Kayalıdere, G. ve Özcan, P. M. (2012). “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 341-366.
- Keskin, N. (2018). “Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payscale Gelişimi (2006-2016)”. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 32-42.

- Kılıç, K. K. (2019). Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Kılıç, Ö. (2018). “Türkiye’de Vergi Adaleti”. *Akademik Bakış Dergisi*, 66, 396-411.
- Kişioğlu, Ö. F. (2018). Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Yıllarının Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kulu, B. (2000). “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, *Vergi Dünyası*, 228, 24-29.
- Küçükaya, H. (2017). Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Gelir Eşitsizliğinin Panel Veri Analizi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- McDonald, H. (2010). Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Orta Çağ Avrupası’nda Vergi Sistemi (2021, 12 Mayıs). Erişim: 26 Kasım 2021, <https://www.akademiktarihtr.com/ortacagdavergi/#:~:text=Orta%20%C3%87a%C4%9F%20Avrupas%C4%B1'nda%20devletin,Lortlar%20da%20vergi%20%C3%B6d%C3%BCyordu.>
- Ömür, Ö. M. ve Gerçek, A. (2017). “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 197-216.
- Öz, E. (2004). “Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi”. *Mevzuat Dergisi*, 7(84).
- Öz, E., Kutbay, H. ve Buzkıran, D. (2014). “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 4, 86-99.
- Özcan, O. (2016). “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1(75), 159-190.
- Özdemir, B. (2009). “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”. *Maliye Dergisi*, 157, 1-32.

- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kişioğlu, Ö. F. (2019). “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.
- Öztürk, M. V. (2014). “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.
- Özvar, S. ve Saruç, N. T. (2021). “Vergi Uyumu ve Ödül Etkisi: Gelir ve Kurumlar Vergisinde Uygulanan İndirim”. *Maliye Dergisi*, 181, 112-140.
- Roma İmparatorluğunda Vergilendirme ve Vergilerin Tahsilatı (2017, 4 Mayıs). Erişim: 23 Mart 2022, <https://vergialgi.com/roma-impatorlugunda-vergilendirme-ve-vergilerin-tahsilati#:~:text=Cumhuriyet%20D%C3%B6neminde%20Roma'n%C4%B1n%20mali,fethedilen%20%C3%BClkelerde%20ya%C5%9Fayan%20halktan%20al%C4%B1nmaktayd%C4%B1>
- Saraç, Ö. (2010). “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Sarısamam, S. (2004). “Mahkeme Kayıtlarına Göre Cumhuriyetin İlk Yıllarında İltizam Problemi —Afyonkarahisar Örneği—. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 111-120.
- Sarıtaş, D. Ö. (2010). Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Savaşan, F. (2006). “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Savaşan, F. ve Sağbaş, İ. (Ed.). (2013). *Vergi Teorisi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları: Eskişehir.
- Sevinçhan, E. (2014). Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- SBB (2022). *Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu*. Erişim: 5 Mart 2023, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu-30072022.pdf>

- Sirkeci, O. ve Abdula, M. S. (2015). “Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları”. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1239-1252.
- Şafak, H. ve Yurtsever, H. (2015). “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 15(1), 27-37.
- Şahin, K. (2023). “Türkiye’de Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımların Rolü”. *Kamu Yönetimi ve Politikaları Dergisi*, 4(1), 71-103.
- Şahin, S. (2018). Türkiye’deki Motorlu Taşıtlar Vergisinin Servet Vergisi Niteliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Denizli İli Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şanver, C. (2018). “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.
- Şaşmaz, M. Ü. ve Yayla, Y. E. (2019). “Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 41, 317-328.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Yayınevi: Bursa.
- Şerbetçi, G. (2015). “Türkiye’de Uygulanan Finansal Politikaların Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 93-116.
- Tekin, A. (2006). “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 301-316.
- Teyyare, E. ve Sayaner, K. (2018). “Türkiye’de Gelir Eşitsizliğinin Maliye Politikası Araçları ve Kurumsal Faktörler Açısından Analizi ve Çözüm Önerileri”. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 309-334.
- Türkiye’de Gelir Dağılımı, Gini Katsayısı ve Yoksulluk Oranları (2019, 18 Eylül). Erişim: 5 Haziran 2022, <https://www.mahfiegilmez.com/2019/09/turkiyede-gelir-dagilm-gini-katsays-ve.html>

- Uğurlu, H. (2019). “Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”. *The Journal of International Scientific Researches*, 4(2), 178-194.
- Uray, M. S. (2017). Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Isparta.
- Ünal, S. (2018). Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Üstün, Ü. S. (2003). “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.
- Yavuz, E. (2022). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Yelman, E. (2017). “Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67-84).
- Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yıldız, Z (1999). “Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Derneği*, 7(7), 141-149.
- Yılmaz, B. E. ve Batı, M. (2023). *Türk Vergi Sistemi*. Seçkin Yayıncılık: Ankara.
- Yılmaz, S. (2017). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-301.
- Yolal, M. (2017). Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi”. *Vergi Raporu*, 215, 9-27.
- VDK (2021). *Faaliyet Raporu*. Erişim: 29 Ocak 2023, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>

Vergiye Dair. (2021, 15 Temmuz). Erişim: 6 Ağustos 2022, <https://vergiyedair.com/2021/07/15/dolayli-ve-dolaysiz-vergi-oranlarimiz-ve-sayin-cumhurbaskaninin-aciklamasi-hangisi-dogru/>

Vergi Adaleti. 2015, 17 Mart. *Dünya Gazetesi*.

Vergi Harcamaları. 2018, 6 Temmuz. *Ekonomist Gazetesi*.

Vergi Harcamaları ve 2016 Vergi Harcamaları Raporu (2018, 14 Ocak). Erişim: 3 Aralık 2022, <https://vergiyalgi.com/vergi-harcamalari-ve-2016-vergi-harcamalari-raporu>

Yüce, M. (1999). “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi”. *Mevzuat Dergisi*, 2(21).

