

Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Yapısının Değerlendirilmesi (1990-2023)*

Bilge Hakan AGUN¹

Aykut TAVŞANCI²

¹Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, bhakanagun@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1270-7698

²Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, aykuttavsanci@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5796-5888

Özet: Vergilemenin temel ilkelerinden bir olan adalet, geçmişten günümüze en çok tartışılan (ve ulaşılmaya çalışılan) kavramlardan birisi olmuştur. Vergilemede adalet ile ulaşılmaya çalışılan, bireyler arasında vergi dağılımını mali güç ölçeğinde hakça yapılmasını sağlanmasındır. Vergi adaletinin bir vergi siteminde sağlayan araçlar ise en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesidir. Dolayısıyla, mali güç ölçütü ve vergi adaletini sağlama da kullanılan araçlar bir vergi sisteminin adil olup olmadığı açısından değerlendirilmektedir. Türkiye’de, Anayasa 73. maddesine göre mali güç vergilemede eşitliğin ve vergi adaletinin bir aracıdır. Fakat, Türkiye’de her ne kadar Anayasanın vergileme ile ilgili adalet ölçüsü mali güç olsa da, 1990 – 2023 yılları arasında vergi yapısı incelendiğinde vergilemede adaleti sağlama da araç olan mali güce göre vergilendirmenin dikkate alınmadığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Mali Güç, Ödeme Gücü, Vergi Adaletini Sağlamada Kullanılan Araçlar, Türkiye’de Vergi Yapısının Adalet Açısından Değerlendirilmesi.

Evaluation of Türkiye Tax Structure in Terms of Principle of Tax Justice (1990-2023)

Abstract: Justice, one of the basic principles of taxation, has been one of the most debated terms. What is meant by justice in taxation is to distribute the tax among the people according to their ability to pay and rendering the distribution equality. The tools used for rendering tax justice in a tax system are minimum allowance, progressivity and discrimination principles. Thus, the tools used for ensuring tax justice and being financial strength measures are evaluated with respect to whether the tax system is just. According to article 73rd of Turkish constitution, financial strength is a tool for ensuring equality and tax justice. However, although the justice measure of the Turkish constitution is financial strength, financial strength do not seem to be taken into account as a tool for ensuring tax justice when the tax structure is examined for the period of 1990-2023.

Key Words: Tax Justice, Financial Strength, Ability to Pay, Tools used for Ensuring Tax Justice, Evaluating Tax Structure of Türkiye with Respect to Justice

1. GİRİŞ

Adalet bir toplum içinde, barış, ahenk, eşitlik, haklılık ve düzen yaratmayı amaçlamaktadır (Çeçen, 1975: 96). Bu amaçları gerçekleştirmek için sağlanmaya çalışılan adalet, toplumların gelişmişlik düzeyine, iklimine ve içinde yaşanan döneme göre değişmektedir (Page, 1944: 103 ve 123). Dolayısıyla, herkesin kabul edeceği bir tanımın oluşturulmasını zorlaştırmaktadır (Karagöz, 2002: 267). Adaletin bir türü olan vergi adaleti de geçmişten günümüze üzerinde en çok tartışılan ve tanımlanmaya çalışılan kavramlardan birisidir.

Hukuk devletinin bir ögesi olan eşit vergilendirme ilkesi, vatandaşlar arasında din, dil, ırk, cinsiyet ve

siyasal düşünce ayrımı yapılmadan vergi alınmasını gerektirmektedir (Çağan, 1980: 138). Eşitlik ilkesinin kamu maliyesindeki anlamı ise vergi yasaları önünde eşitliktir. Bunu sağlayan mali disiplin aracı ise vergi adaletidir (Kumrulu, 1979: 156). Günümüzde vergi adaletini sağlamada kullanılan ölçütlerden biriside mali güce göre vergi alınmasıdır (Öncel vd., 2003: 52). Mali güce göre vergi alınması, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması anlamına gelmektedir (Kızılot vd., 2007: 31). Dolayısıyla, mali gücün unsurları, gelir, servet ve tüketimdir. Bu bağlamda, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlamak içinde kullanılacak temel araçlar şunlardır; en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesidir.

* Bu çalışma, VI. International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series-Ohrid Ohrid, Republic of Macedonia, October 28-29, 2017, kongresinde bildiri olarak sunulmuş ve bildiri kitabında tam metin olarak yayımlanmış bildirinin gözden geçirilmiş ve güncellenmiş son halidir.

Türkiye’de 1990 yılından sonra vergi gelirlerinin toplanması öncelikli politika haline getirilmiş, vergi yükü dağılımındaki adaletin sağlanması dikkate alınmamıştır. 1990 yılında vergi gelirlerinin yüzde 52,1 dolaysız vergi gelirlerinden oluşurken, bu oran 2006 yılında yüzde 31,5’e düşmüştür. Dolaysız vergi gelirlerinin payının azalması, vergi idaresi açısından daha kolay toplanan dolaylı vergi gelirlerinin payını arttırmıştır. 1990 yılında dolaylı vergi gelirlerinin payı yüzde 47,9’dan, 2006 yılında yüzde 68,5’e yükselmiştir. 2023 yılı itibariyle dolaylı vergi gelirlerinin payı yüzde 64,1’e düşmüş, dolaysız vergilerin payı ise yüzde 35,7’e yükselmiştir. Ancak, bu genel görünüm bile, vergi adaletinin sağlanmadığı ya da buna yönelik bir çalışmanın yapılmadığını göstermektedir.

Bu çalışmamızın amacı, Türkiye’de 1990-2023 yılları arasında vergi yapısı değişikliğini gözlemleyerek vergi yükü dağılımında mali gücün zedelendiğini göstermektir. Çalışmamız, iki bölümden oluşmaktadır. İlk olarak, vergi adaleti kavramına ve vergi adaletini sağlamada kullanılan araçlar açıklanmakta, ikinci bölümde ise, vergi adaleti açısından Türkiye’de vergi gelirlerinin gelişimi değerlendirilmektedir.

2. VERGİ ADALETİ VE VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMADA KULLANILAN ARAÇLAR

2.1. Vergi Adaleti Kavramı

Vergilemenin temel ilkesi olan adalet kavramına, eski ve ortaçağda değinilmesine karşın, bu konuya ilişkin kriterler 18. yüzyılda kesinlik kazanmaya başlamıştır (Şanver, 1982: 399, Neumark, 1975: 77, Uluatam, 1991: 230-231). Gelirin mali güce göre vergilendirilmesi ilkesi, ilk çağlarda dile getirilmiş, ancak 1791 yılından itibaren yazına girmiştir (Başaran, 2000: 91). Adalet toplumun anlayışına, zamana ve yere göre değiştiği için bir topluma göre adaletli olan bir olay diğer bir toplum için ise adaletsiz olabilir. Dolayısıyla, adaletin bir türü olarak vergi adaleti, kesin olmamakla birlikte, her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmamaktadır (Soydan Yaltı, 2000: 81). Şöyle ki, bu kavram bireyler arasında bile farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılığın temel nedeni ise, birey veya toplumların zamana göre ekonomik, siyasal, sosyal ve ahlaki düşüncelerin de değişiklik olmasıdır (Erginay, 1987: 43, Sayar, 1970: 104). Ancak, her toplum için az çok belirli bir adalet anlayışı vardır (Yaşa, 1973: 67).

Vergi adaletinin hedefi, bireyler arasındaki vergi dağıtımını hakça (equitable) düzenlemektir. Adil bir vergilemenin (bireyler arasında adil vergi dağıtımının) gerçekleştirilmesi için genellik, eşitlik

ilkelerinin göz önünde bulundurulması da gerekmektedir (Neumark, 1975: 73 ve 75, detaylı bilgi için bkz., 131-199, Turhan, 1993: 206-207). Genel olarak, vergi adaleti, mali araç olarak vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağına ve ekonomik ve sosyal politika aracı olarak da ne şekilde kullanılacağına ilişkindir (Çağan, 1982: 191, Akdoğan, 2006: 195-196). Vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağı sorunu, mali güce göre vergilendirme ile belirlenmektedir. Mali güce göre vergilendirme ise, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili aracıdır (Öncel vd., 2003: 52). Başka bir deyişle, bireylerin ekonomik ve bireysel özellikleri göz önünde bulundurulmakta ve bu kriterlere göre vergilendirilmektedirler. Vergilendirmede mali gücün dikkate alınması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanmaktadır. Çünkü, mali güç, vergi ödeyebilme gücünü göstermektedir (Kaneti, 1986-1987: 30). Dolayısıyla, mali güce göre vergileme ile vergiler, mükelleflerin ödeme kapasitelerine göre dağıtılmasını sağlamaktadır (Hayman, 2005: 405). Vergilemede mali gücü uygulayabilmek için kullanılacak araçlar ve önlemler ise şunlardır: en az geçim indirimi (Ayrıntılı bilgi için bkz: Yakar, 2007: 226-234), artan oranlı vergi tarifesi, ayırma ilkesi, kişisel (sosyal) amaçlı muafiyet, istisna ve vergi indirimleri, veraset ve intikal vergisi, zorunlu ve lüks tüketim maddelerinin farklı vergilendirilmesidir (Öncel vd., 2003: 53, Lang, 2000: 3-4, Erginay, 1987: 54-55).

Mali güç kavramı maliye yazınında iki farklı şekilde açıklanmıştır. Birinci görüşe göre, mali güce göre vergilendirme, genel bir vergi adaleti ölçüğü olarak kullanılmaktadır. İkinci görüşe göre ise, “temelleri fedakarlık teorisi çerçevesinde ortaya konulan - vergiyle- yükümlü konsepti (Belastungskonzeption) şeklinde” ortaya konmaktadır (Başaran, 2000: 92, Nadaroğlu, 1998: 306-307, Fedakârlık Teorisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Due, 1967: 121-123.). Bir başka deyişle, daha fazla kaynağa sahip olan, kamu hizmetlerine finansmanı için diğerlerinden daha fazla katkı yapmalıdır (Ulbrich, 2003: 172).

Verginin mali güce göre alınması ile vergi adaleti sağlanmaya çalışıldığından, bu yaklaşımına göre, bireylerin gelir ve servetlerinin kontrolü gerekmektedir (Nadaroğlu, 1998: 308). Bireylerin vergi matrahlarını ve de mali güçlerini belirleyen unsurlar ise, yine bireylerin gelir, servet ve tüketimleridir. Gelir, bir bireyin belirli bir dönemde yapmış olduğu harcamalar ile bireysel servetindeki net artışın toplamından oluşmaktadır (Batirel, 1976: 122). Dolayısıyla, bireylerin gelir elde etmesi, servet oluşturması ya da tüketmesi, onların mali gücünün olduğunu göstermektedir (Nemli, 1996: 112-114, Erginay, 1987: 52-53, Yaşa, 1973: 74-77, Budak,

2006: 102). Vergilendirmede adalet, bireylerin mali güçleri ölçüsünde vergi ödemeleri ya da vergi yükünü yüklenmeleridir.

Mali gücün unsurlarından servet, bir bireyin belirli bir dönemde sahip olduğu ekonomik değerlerin toplamıdır (Batirel, 1976: 151). Servetin vergilendirilmesi, servetin emek gelirlerinden daha kolay elde edilmesinden dolayı savunulmaktadır (Lang, 2000: 22). Servetin mali güce göre vergilendirilmesi yatay ve dikey adaletin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Budak, 2006: 107).

Mali gücün unsurlarından tüketim ise, mal ve hizmetlerin birey ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde kullanılmasıdır (Seyidoğlu, 1992: 888). Diğer unsurlarda olduğu gibi, tüketimde mali gücü temsil etmektedir (Nadaroğlu, 1998: 355). Ancak, tüketim vergilerinde matrahın tespiti çok önemlidir. Bireylerin mali güçleri dikkate alınmadan üretim, tüketim ve değişime dayanarak alınan tüketim vergileri gayri şahsi vergi olmaktadır (Budak, 2006: 110-111).

Günümüzde gelirin mali güce göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin gerçekleşmesini sağlayan bir ölçüt olarak eşitlik ilkesinin sonucunda ortaya çıkmıştır. Adalet kavramı öncelikle eşitliği öngörmektedir (Soydan Yaltı, 1998: 103-104, Lang, 2000: 9, Due, 1967: 120). Başka bir deyişle, adaletin özü eşitlik düşüncesine dayanmaktadır (Tamello: 394, Akt. Saban, 2000: 65). Çünkü, adalet eşitlik ilkesini de içermekte ve hatta eşitliğin adaletle iç içe olduğu söylenmektedir (Çeçen, 1975: 97). Vergide eşitlik ise, eşit durumdakilerin eşit vergi yüküne tabi tutulmasını ifade etmektedir (Kumrulu, 1979: 156). Erginay'a göre eşitlik, "vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükellefler, aynı vergi rejimine tabi tutulmalıdırlar" (Erginay, 1987: 48). Genel bir ifadeyle, eşitlik ilkesi, hem tüm bireylerin kanunlar karşısında eşit olmasını ve vergi kanunlarının tüm bireylere eşit şekilde uygulanmasını ve hem de bu ilkeye uygun maddi vergi kanunları çıkarılmasını, mükelleflerin hukuken ve fiilen eşit şekilde vergilendirilmesidir. Buradaki eşitlik kavramı da mali güç ile ilişkilendirilmektedir. Eşit olarak davranılıp davranılmadığı mali güç ölçeğinde saptanmaktadır (Başaran, 2000: 94). Burada mali güç ölçeğinde vergi adaleti ile ilgili olarak karşımıza iki kavram çıkmaktadır: Vergilemede yatay adalet ve vergilemede dikey adalet.

Yatay adalet, bir vergi sisteminde bütün durumları eşit olan bireylerin eşit işleme tabi tutulmalarıdır. Diğer bir deyişle, aynı mali güce sahip olan ve gelir, servet, kişisel özellik gibi durumları eşit olan bireylerin eşit (yatay adalet) vergi ödemeleridir (Musgrave, Musgrave, 1989: 223, Due, 1967: 117,

Nadaroğlu, 1998: 307-308, Tuncer, 1972: 296-297). Yatay adalet kavramında üzerinde durulması gereken nokta, eşitlendirilmesi gereken unsur gelirden uğranılacak zarar değil faydadan uğranılacak zarardır (Nadaroğlu, 1998: 227).

Dikey adalet ise, ödeme güçleri yüksek bireylerin daha yüksek vergi ödemesidir. Diğer bir deyişle, farklı ekonomik durumdaki mükelleflerin mali güçleri arttıkça daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir (Karayan, vd., 2002: 26). Dikey adalet söz konusu olduğunda karar verilmesi gereken konulardan birisi de daha yüksek vergi ödeyecek kişilerin ne kadar daha fazla vergi ödemesi gerektiğine karar verilmesidir (Karayılmazlar, vd., 2005: 144). Örneğin diğer koşulların eşit olması halinde geliri yüksek olan birey daha fazla vergi ödemelidir (Due, 1967: 117, Nadaroğlu, 1998: 307-308, Tuncer, 1972: 296-297).

Dikey adalet ile ilgili üç sorun bulunmaktadır. Bunlar; yüksek vergi ödeyecek bireyleri belirleme sorunu; uygulamaya geçme sorunu (bununla ilgili vergi kanunlarını oluşturmak) ve ne kadar yüksek oranda vergi ödeneceğini belirleme sorunudur (Stiglitz, 1994: 492-493). Bu sorunlarla birlikte, durumları farklı olan bireylerin ödeyecekleri verginin (vergi yükü oranının) belirlenmesinin de güçlükleri bulunmaktadır. Bu güçlükler üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, artan oranlı bir ilişkidir ki, ödenen verginin gelire oranının gelir arttıkça artmasıdır. İkincisi, sabit oranlı bir ilişkidir ki, gelir miktarı ne olursa olsun verginin gelire oranının aynı olmasıdır. Sonuncusu ise, azalan oranlı bir ilişkidir ki, verginin gelire oranının küçük gelirlerde büyük gelirlerden daha yüksek olmasıdır (Due, 1967: 120-121).

2.1. Vergi Adaletini Sağlamada Kullanılan Araçlar

Vergi adaletini sağlamada vergi sistemi içerisinde bulunması gereken araçlar temel olarak doktrinde üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar, en az geçim indirimi, vergilemede artan oranlılık ve ayırma ilkesidir. Bu araçlar aşağıda ele alınacaktır.

2.1.1. En Az Geçim İndirimi

Vergi adaletini sağlamak için bireyin, eşinin ve varsa çocuklarının asgari düzeyde yaşam sürdürmelerine yönelik gerekli olan gelirin, en az geçim indirimi kapsamında vergilendirilmemesi gerekmektedir (Akdoğan, 2006: 220). Diğer bir deyişle, en az geçim indirimi, bireyin mali gücünün hangi gelir düzeyinden başladığının rakam olarak belirlenmesidir (Herekman, 1990: 36). Adil vergilemenin sağlanabilmesi için vergilemede mali

gücün dikkate alınması gerektiğinden, gelirin asgari yaşam standardı için gerekli olan kısmı, başka bir deyişle, en az geçim için belirlenen indirim miktarı vergiden indirilebilmelidir (Lang, 2000: 17, Yakar, 2007: 226). Dolayısıyla, vergilemede adaletin sağlanması için en az geçim indirimi uygulanmalıdır (Bulutoğlu, 1962: 17). Ancak, en az geçim indiriminin rakam olarak belirlenmesi oldukça güçtür. Buna karşın, doktrinde bu gelir miktarının belirlenmesinde temel alınan görüşler şunlardır: fizyolojik asgari görüşü, kültürel asgari görüşü ve medeni asgari görüşüdür (Dikmen, 1958).

Vergi adaletini sağlama aracı olan en az geçim indirimi ülkeler arasında da farklı şekillerde uygulanmaktadır. Genel olarak kabul edilen uygulama şekilleri şunlardır: (i). Matrahtan indirim, (ii). Vergiden indirim ve (iii). Bölme yöntemidir (Akdoğan, 2006: 224-228).

2.1.2. Artan Oranlılık

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde kullanılan diğer bir araç ise, vergi tarifelerinin artan oranlı olarak belirlenmesidir. Artan oranlılık, mali güçle orantılı olarak, bireyin ödeyeceği vergi matrahının artması durumunda ortalama vergi oranının da yükselmesini ifade etmektedir (Dikmen, 1969: 291, Herekman, 1990: 40, Başaran, 2000: 87). Başka bir deyişle, bireyin geliri arttıkça diğer kişilere oranla ortalama vergi oranı da artmaktadır (Rosen, 1999: 258, Musgrave, Musgrave, 1989: 356, Shapiro, 1996: 13). Optimal artan oranlılık miktarı ise, kişinin yapması gereken fedakârlık oranına bağlıdır (Steuerle, 2007: 12). Artan oranlılığın kullanılmasındaki amaç ise sosyal refahı sağlamak, gelirin yeniden dağılımını gerçekleştirmek, dolayısıyla da vergi adaletini sağlamaktır (Livingston, 2007: 1-2). (Karşı görüş; “Düz oranlı vergi, vergi adaleti açısından uygun vergidir. Genel görüşün tersine düz oranlı vergi sisteminde; çok kazanandan çok, az kazanandan ise daha az vergi alınır. Standart indirim dikkate alındığında ise düz oranlı vergi sisteminde gerçek vergi oranları artan hale gelmektedir. Bu nedenle, düz oranlı vergi adil bir vergidir.” Başka bir deyişle, düz oranlı vergi gizli artan oranlı bir vergi haline gelecektir (Aktan, 2007).) Ortalama vergi oranındaki yükselme matrahtaki büyümeye oranla eşit, küçük veya daha büyük olabilir (Turhan, 1993: 55). Bilindiği gibi, artan oranlılığın uygulanmasında kullanılan yöntemler ise şunlardır: sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılıktır (Akdoğan, 2006: 232-239).

Artan oranlılık konusunda literatürde farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşler, artan oranlılığa karşı olanlar ile artan oranlılığı savunanlar (J. S. Mill, Buckingham,

Wagner, Neumann, Stein, J. Garnier, J. J. Rousseau, J. B. Say, Gide, Seligman, Sax, yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren ise; Henry Simons, Walter Blum, Harry Kalven) şeklinde iki gruba ayrılmaktadır (Akdoğan, 2006: 231, Steuerle, 2007: 13). Artan oranlılığa karşı olan görüşler dört başlık altında toplanmıştır. İlk olarak, liberal görüşü savunanlar, devlet faaliyetlerinin sınırlı olmasından hareketle kamu harcamaları az olacağından, bu harcamaların düz oranlı vergilerle karşılanması gerektiğini belirtmektedirler. İkinci olarak, liberal görüşü benimseyenlere karşı piyasa mekanizması zaten geliri kendiliğinden adil bir şekilde dağıtacaktır. Bunun içinde artan oranlılığa gerek yoktur. Üçüncü olarak, artan oranlılığın keyfi bir şekilde kullanılabilmesidir. Son olarak, artan oranlılığın vergi ahlakının bozulmasına yol açması durumudur. Tüm bu karşı görüşlere rağmen, artan oranlılığı savunan görüşler ise iki başlık altında toplamaktadır. İlk olarak, vergi matrahının artması ile birlikte vergi gelirlerinin artacağı, ikinci olarak, artan oranlı tarifenin uygulandığı vergilerin telafi niteliğinde olmasıdır (Nadaroğlu, 1998: 311-314).

2.1.3. Ayırma İlkesi

Mali güçle orantılı olarak vergi ödenmesini sağlama da kullanılan son araç ayırma ilkesidir. Ayırma ilkesinin temeli, gelirin elde edildiği kaynak ile bireyin sosyal durumunun dikkate alınmasıdır (Nadaroğlu, 1998: 320, Akdoğan, 2006: 240). Başka bir deyişle, bireyler eşit gelire sahip olsalar bile, emek gelirinin sermaye gelirin oranla korunması düşüncesine dayanmaktadır (Laufenburger, 1949: 227). Yani, servet sahibinin serveti olmayan birine göre daha fazla mali güce sahip olmasından dolayı daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir (Nadaroğlu, 1998: 320, Akdoğan, 2006: 240). Ayırma ilkesi, gelirin, sağlandığı kaynağa göre mali güç itibarıyla dayanıklılığının değişik olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2006: 240). Ayırma ilkesi açısından gelirler üç gruba ayrılmaktadır: Emek gelirleri, sermaye gelirleri ve emek-sermaye bileşimi gelirler (Nadaroğlu, 1998: 320). Ayırma ilkesinin bir vergi sisteminde uygulanma şekilleri ise şunlardır: Gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı vergi oranları uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine indirim uygulanması ve vergi tarifesine sınırlama konulmasıdır (Akdoğan, 2006: 243-244, Herekman, 1990: 46-47, Nadaroğlu, 1998: 322-323).

Artan oranlılık konusundaki görüş farklılıkları ayırma ilkesinde de bulunmaktadır. Ayırma ilkesinin aleyhinde olan görüşler şu şekilde özetlenebilir: Sermayenin ve servetin ağır bir şekilde vergilendirilmesi sermayenin azalmasına yol

açması; oran farklılaştırılmasının ne şekilde belirleneceğinin güçlükleri olması ve sermaye geliri elde edenlerin en az emek geliri elde edenler kadar risk almasıdır. Bu ilkeyi savunanların görüşleri ise şu şekilde özetlenebilir: Sermaye ve servetin iyi bir gelir kaynağı olması; sermaye geliri, emek gelirlerine kıyasla daha düzenli ve sürekli olması; emeğe kıyasla, sermayenin gelir yaratma kapasitesi ve olanağı daha yüksek olması ve sermaye gelirin, emek gelirine oranla daha büyük olmasıdır (Nadaroğlu, 1998: 320-321, Akdoğan, 2006: 241-242).

3. TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN VERGİ YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ (1990-2023)

3.1. Türkiye'de Vergi Adaleti

Türkiye'de vergilendirmeye yönelik ilkeler¹ 1982 Anayasanın 73. maddesine dayanmakta olup, üst norm olarak kabul edilmektedir (Saban, 2005: 3 ve 48). Anayasanın Vergi Ödevi Başlıklı 73 maddesine göre;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine kanunun belirttiği yukarı ve aşağı

sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Vergilemede eşitlik ve dolayısıyla da vergilemede adaleti sağlamada kullanılan ölçüt olan mali güce göre vergilendirme, 1961 Anayasasında olduğu gibi, 1982 Anayasasında da yer verilmiştir. Mali güce göre vergilendirme aynı zamanda, Anayasanın vergi adaletine ilişkin kuralıdır (Çağan, 1983: 79). Bir anlamda yasama organı, vergi sistemini düzenlerken kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir (Çağan, 1983: 79). Anayasanın 73. maddesinde yer alan mali güç ölçüsü net olarak belirlenmiş değildir (Bulutoglu, 1983: 61). Fakat, mali güç genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi açısından gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergesidir (Kızılot, vd., 2007: 31).

Anayasa 73. maddesinin ilk iki fıkrasında ““Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denilerek verginin mali güce göre ödenmesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını² amaçlamaktadır. Dolayısıyla, vergilemede eşitliğin ölçütü mali güç olmakta, bu ölçütün vergilemede eşitlik ve vergi adaletini sağlamaya yönelik³ bir araç olduğu anlaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesine göre ise “Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi de, mali gücü aynı olandan aynı, farklı olanlardan ise

¹ “Türkiye Büyük Millet Meclisinin kurulmasına çıkarılan 1921 Anayasasında (Teşkilatı Esasiye Kanunu) mali hükümlere yer verilmemiştir. Bunun nedeni Kanun-u Esasi'nin vergiye ilişkin ilkelerinin bu anayasa bakımından da geçerli olmasıdır (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 27). 1924 Anayasasında ise mali hükümler oldukça geniş yer verilmiştir. 1924 Anayasasının vergilendirmeye ilgili hükümleri şunlardır; Vergi, Devletin genel giderlerine halkın katılması demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya bunlar namına resim, aşar ve sair yükümler alınması yasaktır (Madde 84), Vergiler ancak bir kanunla salınır alınır. Devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yükümlülükler, kanunları yapıncaya kadar, alınabilir (Madde 85). Bazı maddeleri 20.09. 1971 tarih ve 1488 sayılı kanunla değiştirilmiş olan 09.07.1961 tarih ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yer alan vergi ile ilgili hükümler şunlardır; Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve

aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olamk şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmağa Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir (Madde 61)”, Kenan Bulutoğlu, “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, Prof.Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara, 1983, s.58 – 59.

² Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995, E. 1994/85, K. 1995/32, (RG:28.09.1996, 22771), Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1995/6, K.1995/29(RG. 28.09.1996,22771), Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E. 1994/80, K. 1995/27, Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995, E. 1995/7, K. 1995/35 (19.10.1996/ 22792), Anayasa Mahkemesi, 15.04.1998, E. 1997/78, K. 1998/9, Anayasa Mahkemesi, 20.03.2001, E.1999/51, K.2001/63, Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003, E. 2003/48, K. 2003 / 76, (11.09.2004 / 25580), Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004, E. 2004/14, K.2004/84, (RG: 22.10.2005, 25974).

³ Anayasa Mahkemesi, 12.03.1998, E.1996/76, K.1998/6,(RG:21.09.2002, 24883).

farklı oranda vergi alınması esasına dayanır⁴ ” ve “Mali güc kavramının ödeme gücü anlamına geldiği kuşkusuzdur...Ödeme gücünün başlıca göstergeleri, gelir, servet ve harcamalardır. Bu üç unsurunda vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, ödeme gücü fazla olanın az olana oranla daha fazla oranla vergi ödemesi gereğini belirtir...Mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergileme, enaz geçim indirimi⁵, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi⁶, servet vergilerinde lüks kabul edilen servet unsurlarının, temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi harcama vergilerinde lüks tüketim konu olan mal, hizmetler ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, çeşitli istisna durumları ve muafiyet uygulamaları vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır⁷”. Anayasa Mahkemesi bu kararlarında da gördüğü üzere, vergi adaletini sağlamada araç olan mali güc ve unsurlarının neler olduğunu açıklamıştır.

⁴ Anayasa Mahkemesi, 12.03.1998, E.1996/76, K.1998/6, (RG:21.09.2002, 24883)

⁵ 5615 Sayılı Kanunla uygulamaya konulan,01/01/2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulamak üzere, “Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için % 10, (RG: 23.04.2015, Kanun No: 6645/8) diğer çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz. İndirimin uygulamasında “çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla,

3.2. Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Vergi Yapısının Değerlendirilmesi (1990-2023)

Gelişmekte olan ülkeler etkin ve adil bir vergi sistemi oluşturma aşamasında önemli sorunlarla karşılaşmaktadırlar (Tanzi and Zee, 2005: 20). Çünkü, gelişmekte olan ülkeler için temel amaç vergilemede adaletin sağlanmasından daha çok kamu gelirlerinin artırılarak kamu harcamalarının finansmanını sağlanmasıdır. Bu nedenle, vergilemede adalet öncelikle sağlanması gereken bir konu olarak düşünülmemektedir.

Türk vergi gelirlerinin 1990-2023 yılları arasında vergi adaleti açısından incelenirken, vergi gelirlerinin kaynağı ve bireylerin mali güçlerini belirleyen unsurlar olan; gelir, servet ve tüketimden alınan vergiler açısından incelenmektedir. Bu bağlamda, Türk vergi gelirleri aşağıda detaylı olarak değerlendirilmektedir.

Bir ülkede vergi adaleti açısından mali gücün unsurlarına göre vergilendirilmeye gidilmesi gerektiği birinci bölümde açıklanmıştı. Bu bağlamda, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı-dolaysız vergi gelirleri ayırımında ağırlık dolaysız vergi gelirlerinde olmalıdır. Bu bölümde, ilk olarak dolaylı-dolaysız vergi gelirlerin, ikinci olarak gelir üzerinden alınan vergilerin, üçüncü olarak servetten alınan

ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelinine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.”, RG: 04.04.2007, 26483.

⁶ “Ayrırma kuramı ilk kez, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunuyla, ücretlerde götürü gider adıyla uygulanmıştır. Daha sonraki yıllarda ismi özel indirim olarak değiştirilmiştir. Özel İndirim sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretlilere uygulanmıştır” (Taş, 2000: 295), GVK’nın 31. maddesinin 1. fıkrasında yer alan özel indirim gideri uygulaması 4842 sayılı yasayla 01.01.2004’ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Gelir Vergisinde, ücretlilere uygulanan vergi dilimleri diğer gelir unsurlarına göre 5’er puan daha düşük olarak %15-20-25-30-35 şeklinde iken, 5479 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle 2006 yılından itibaren ise vergi oranları %15-20-27-35 olarak değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile ücret gelirleri diğer gelir unsurları ile aynı oranda vergilendirilmeye başlanmıştır. Daha sonra, “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresi Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/95, K: 2009/144 sayılı Kararı ile Kararın Resmi Gazetede yayımlandığı tarihten itibaren altı ay sonra yürürlüğe girmek üzere ücret gelirleri yönünden iptal edilmiştir. RG: 08.01.2010, 27456.

⁷ Anayasa Mahkemesi, 20.03.2001, E.1999/51, K.2001/63 (RG:29.03.2002, 24710).

vergilerin ve son olarak da tüketimden alınan vergilerin gelişimlerine yer verilecektir.

3.2.1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Gelirlerinin Payscale Gelişimi

Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergi gelirlerinin payı, Tablo 1’de de görüldüğü üzere, 1990 yılında yüzde 52,1 olmasına karşın, bu oran 2023 yılında yüzde 35,7’ye gerilemiştir. Dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1994 yılındaki ekonomik krizin de etkisi ile birlikte 1995 yılına kadar sürekli düşüş eğilimi göstermiş ve bu yılda yüzde 42,5 olarak gerçekleşmiştir. 2000 yılına kadar ise inişli-çıkışlı bir seyir izleyerek 1999 yılındaki ekonomik krizin sonucunda bu yılda, yüzde 40,9’a kadar gerilemiş, 2001 yılındaki krizinde etkisiyle 2002 yılında yüzde 23,5’e düşmüştür. 2005

yılında ise, en düşük düzeye inerek yüzde 31,4 olarak gerçekleşmiş, 2023 yılında ise yüzde 35,7’e yükselmiştir.

Buna karşılık, toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergi gelirlerinin payının arttığı görülmektedir. 1990 yılında bu pay yüzde 47,9’dan 2023 yılında yüzde 64,3 gibi yüksek bir paya çıkmıştır. 1994 ve 1999 yıllarında yaşanan ekonomik kriz sonucu izleyen yıllarda bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı sırasıyla yüzde 57,5 ve yüzde 58,3 olarak gerçekleşmiştir. 2001 yılındaki krizin sonucunda ise 2002 yılında payı yüzde 65,7’ye yükselmiştir. Tüm bu payasal gelişimler (dolaysız vergi gelirlerinin payı düşerken, dolaylı vergi gelirlerinin payının artmış olması), vergi adaletinin mali aracı ve de ekonomik ve sosyal politika aracı olarak kullanılmasını sağlamadan uzak durulduğunu göstermektedir.

Tablo 1: Dolaysız-Dolaylı Vergi Ayrımı ve Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payları (%) (1990-2023)

Yıllar	Dolaysız Vergi Gelirlerinin Payı	Dolaylı Vergi Gelirlerinin Payı
1990	53,5	46,5
1991	53,3	46,7
1992	51,5	48,5
1993	49,5	50,5
1994	44,1	55,9
1995	42,5	57,5
1996	40,3	59,7
1997	41,7	58,3
1998	47,6	52,4
1999	46,1	53,9
2000	41,7	58,3
2001	41,2	58,8
2002	34,3	65,7
2003	33,6	66,4
2004	31,7	68,3
2005	31,4	68,6
2006	32,4	67,6
2007	35,0	65,0
2008	36,2	63,8
2009	36,6	63,4
2010	32,8	67,2
2011	33,4	66,6
2012	34,4	65,6
2013	32,1	67,9
2014	33,9	66,1
2015	32,9	67,1
2016	34,1	65,9
2017	34,2	65,8
2018	38,6	61,4
2019	39,6	60,4
2020	35,0	65,0
2021	37,3	62,7
2022	39,2	60,8

2023

35,7

64,3

Notlar: 1. Tabloda gösterilen oranlar içerisinde belediyelerin tahsil etmiş oldukları emlak vergisi gelirleri dâhil değildir.

2. Tabloda gösterilen oranlar içerisinde “Kaldırılan Vergi Artıkları” ile “Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler”e ilişkin tutarlar kapsamı belirsiz olduğu için oran hesaplamalarına dâhil edilmemiştir.

3. Vergi gelirleri içerisinde yer alan “Harç” tutarları da oran hesaplamalarına dâhil edilmemiştir.

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> ve Türkiye İstatistik Kurumu'nun <https://www.tuik.gov.tr/> adreslerinden düzenlenmiştir.

3.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı, Tablo 2’den de görüleceği üzere, 1990 yılında yüzde 52,6 iken, bu oran dalgalı bir seyir izlemiştir. Bu oran, 1994 krizi sonucunda 1995 yılında yüzde 41,7’ye düşmüş, bu

düşüş devam ederek 1999 yılındaki krizinde etkisi sonucunda 2000 yılında yüzde 40,3’e gerilemiş, 2001 yılındaki kriz sonucunda ise bu pay 2002 yılında 33,1’e gerilemiştir. Fakat genel olarak azalma eğilimi içerisinde hareket ederek 2005 yılında yüzde 29,1’ye kadar düşmüş, 2023 yılında ise yüzde 34,0’a yükselmiştir. Ancak, toplam vergi geliri içerisinde gelir üzerinden alınan vergi gelirlerinin azalması vergi adaleti açısından olumsuz bir yapı arz etmektedir.

Tablo 2: Gelir, Servet, Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergi Gelirleri ile Damga Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) (1990-2023)

Yıllar	Gelirden Alınan Vergiler ^A	Servetten Alınan Vergiler ^B	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergileri ^C	Dış Ticaretten Alınan Vergiler ^D	Damga Vergisi
1990	52,6	0,9	24,9	18,2	3,4
1991	52,5	0,9	26,8	16,7	3,2
1992	50,6	0,9	29,1	16,5	3,0
1993	48,6	1,0	29,5	17,8	3,1
1994	43,2	1,0	36,1	17,1	2,6
1995	41,7	0,8	35,9	18,8	2,8
1996	39,5	0,9	39,3	17,7	2,6
1997	40,9	0,8	37,8	17,9	2,7
1998	46,8	0,8	35,1	14,6	2,7
1999	44,9	1,2	37,8	13,6	2,4
2000	40,3	1,3	39,2	16,5	2,7
2001	40,1	1,1	42,4	14,2	2,1
2002	33,1	1,3	47,2	16,2	2,2
2003	31,1	2,5	49,1	15,2	2,1
2004	29,6	1,6	47,8	18,9	2,1
2005	29,1	2,3	48,0	18,5	2,1
2006	30,1	2,3	44,5	20,7	2,4
2007	32,6	2,5	43,0	19,6	2,5
2008	33,7	2,5	41,3	20,1	2,4
2009	33,8	2,8	43,8	17,1	2,5
2010	30,2	2,6	45,2	19,5	2,5
2011	30,9	2,6	42,1	21,8	2,6
2012	31,8	2,6	42,3	20,6	2,7
2013	29,6	2,5	43,1	21,8	3,0
2014	31,4	2,4	42,0	21,1	3,1
2015	30,5	2,4	42,7	21,3	3,1
2016	31,7	2,4	43,4	19,5	3,0
2017	32,0	2,2	41,0	21,8	3,0
2018	36,3	2,3	35,5	23,1	2,8
2019	37,1	2,4	35,6	22,0	2,9
2020	32,9	2,2	39,2	23,1	2,6

2021	35,5	1,9	33,6	26,5	2,5
2022	38,0	1,2	30,0	29,0	1,8
2023	34,0	1,7	37,3	25,1	1,9

^A Bu Sınıflama, 2004 yılından itibaren “Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler” olarak isimlendirilirken 2006 yılında itibaren ise “Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler” olarak değiştirilmiştir.

^B Bu sınıflama, 2004 yılından itibaren “Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler” olarak değiştirilmiştir.

^C Bu sınıflama, 2004 yılından itibaren “Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri” olarak değiştirilmiş ve ayrıca “Damga Vergisi” ve “Harçlar”da ayrı sınıflamaya tabi tutulmuştur.

^D Bu sınıflama, 2004 yılından itibaren “Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler” olarak değiştirilmiştir.

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> adresinden düzenlenmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergi gelirleri kendi içerisinde temel olarak iki gruba ayrılmaktadır: Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi. Aşağıda ilk olarak bu iki verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payısal gelişimine (Tablo 3) yer verilecek, devamında ise bu vergilerin kendi içerisindeki gelişimleri (Tablo 4a ve Tablo 4b) değerlendirilecektir.

Tablo 3'den de görüleceği üzere, toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı yıllar itibarıyla dalgalanmalar gösterse de bir düşüş içinde olmuştur. 1990 yılında yüzde 42,1 olan payı,

1995 yılında yüzde 31,8'e, 2000 yılında yüzde 23,9'a, 2005 yılında yüzde 19,6'ya gerilemiş, 2023 yılında ise yüzde 15,9 olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda, bu gelişim, ülkemizde vergi adaleti açısından mali gücün unsurlarına göre vergilendirilmeye gidilmediği göstermektedir.

Kurumlar vergisi gelirleri ise yıllar itibarıyla dalgalı seyir izlemiş, 1994 ve 1999 yılındaki krizlerden olumsuz etkilenmemiştir. Ancak, 1990 yılındaki toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (yüzde 10,5) ile 2023 yılındaki payı (yüzde 18,0) arasında özellikle 2006 yılından itibaren kurumlar vergisinin oranındaki düşme yönünde yapılan değişikliklere karşın önemli bir artış ortaya çıkmıştır.

Tablo 3. Gelirden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) (1990-2023)

	Gelir Vergisi Gelirleri	Kurumlar Vergisi Gelirleri
1990	42,1	10,5
1991	43,3	9,2
1992	43,3	7,3
1993	41,2	7,4
1994	34,8	8,4
1995	31,8	9,9
1996	30,9	8,6
1997	32,4	8,5
1998	38,5	8,3
1999	33,9	10,6
2000	23,9	9,0
2001	29,7	9,4
2002	23,5	9,5
2003	20,6	10,5
2004	20,2	9,9
2005	19,6	9,5
2006	21,7	8,4
2007	23,3	9,3
2008	23,3	10,4
2009	23,0	10,8
2010	19,9	10,3
2011	19,9	11,0
2012	21,0	10,8
2013	20,4	9,3
2014	21,9	9,6
2015	22,0	8,5
2016	21,9	9,8
2017	21,7	10,2

2018	23,2	13,1
2019	25,0	12,1
2020	19,8	13,1
2021	19,6	15,9
2022	15,7	22,4
2023	15,9	18,0

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> adresinden düzenlenmiştir.

Tablo 4'den de görüleceği üzere, gelir vergisi gelirin gelir üzerinden alınan vergi gelirleri içerisinde payı 1990 yılında yüzde 80,1 iken, 1995 yılında yüzde 76,2'ye, 2000 yılında yüzde 59,2'ye gerilemiş, 2005 yılında ise yüzde 67,5'e yükselmiştir. 2023 yılında da yüzde 46,9 olarak gerçekleşmiştir. Gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisi gelirlerinin payı sürekli azalmıştır.

Aynı yıllarda kurumlar vergisi gelirin payı ise yüzde 19,9'dan yüzde 53,1'e yükselmiştir. Buradaki oransal gelişme, yani, gelir üzerinden alınan vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi gelirlerinin düşmesine karşılık kurumlar vergisi gelirlerinin artması ilk bakışta vergi adaletini sağlamada kullanılan ayırma ilkesinin göz önünde bulundurulduğuna işaret etmektedir. Ancak, gelir vergisi gelirlerinin düşmesi, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin dikleşmesine neden olmaktadır. Bu ise vergi adaletini bozmaktadır. Tüm bunlara karşın, her iki vergi gelirlerinin kendi içindeki dağılımına da

bakmak gerekmektedir. Bu açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

Gelir vergisi gelirleri ise, iki temel gelir kaynağından meydana gelmektedir. Bunlar; beyana dayanan gelir vergisi geliri ve stopaj gelirdir. Gelir vergisi gelirleri içerisinde beyana dayanan vergi gelirlerinin payı 1990 yılında yüzde 11,7 iken kesinti yoluyla alınan gelir vergisi hasılatının payı yüzde 84,1'dir. Bu pay dağılımı ise 2023 yılında sırasıyla yüzde 5,2 ve yüzde 92,7 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dağılımların 1995 yılında yüzde 9,8 ve yüzde 84,2, 2000 yılında ise, yüzde 5,6 ve yüzde 91,2 olduğu görülmektedir. Gelir vergisinde mali gücü olmayandan vergi alınmamasının aracı en az geçim indiriminin ve emeğin daha az vergilendirilmesinde de ayırma ilkesinin uygulanmasıdır. Ayrıca, gelir vergisinin temelini beyana dayanması gerektirir. Tüm bunlara karşın, gelir vergisi hasılatının dağılımında en büyük pay vergi kesintisi yoluyla elde edilen gelirlerdir.

Tablo 4. Gelir, Kurumlar ve Diğer Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin “Gelirden Alınan Vergi Gelirleri” İçindeki Payları (%) (1990-2023)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Gelir Vergisi	80,1	82,5	85,6	84,8	80,5	76,2	78,3	79,2	82,3	75,5
Beyana Dayanan	11,7	10,3	12,1	10,4	10,1	9,8	9,6	7,4	8,3	9,7
Basit Usulde	0,9	0,7	0,7	0,9	1,6	1,7	1,4	1,1	0,9	0,2
Gelir Vergisi Tevkifatı	84,1	86,3	84,3	86,0	84,4	84,2	85,0	88,4	72,4	80,6
Geçici Vergi	3,3	2,7	2,9	2,7	3,9	4,3	4,0	3,1	2,5	2,2
D.T.H.B.Faiz G.V.Tev.	-	-	-	-	-	-	-	-	15,9	7,3
Kurumlar Vergisi	19,9	17,5	14,4	15,2	19,5	23,8	21,7	20,8	17,7	23,7
Beyana Dayanan	54,8	59,8	60,1	62,6	57,4	53,4	51,3	52,9	48,1	32,5
KurumlarVer. Tevkifatı	6,0	4,4	5,2	3,8	3,6	3,2	4,2	3,6	9,5	3,1
Geçici Vergi	39,2	35,8	34,7	33,6	39,0	43,4	44,5	43,5	42,4	64,4
Vergi Barışı Kıy.Mad.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ek Gelir Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3
Faiz Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0
Ek Kurumlar Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,5
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Gelir Vergisi	59,2	74,0	71,0	66,4	67,2	67,5	72,2	71,5	69,2	68,1
Beyana Dayanan	5,6	4,2	6,3	6,4	6,0	5,6	5,1	4,4	4,8	5,2
Basit Usulde	0,2	0,2	0,3	0,2	0,3	0,5	0,5	0,6	0,5	0,6
Gelir Vergisi Tevkifatı	91,2	93,7	91,0	90,2	89,7	90,1	91,0	91,9	91,6	91,3
Geçici Vergi	2,9	1,8	2,4	3,2	4,0	3,8	3,4	3,1	3,1	2,9
D.T.H.B.Faiz G.V.Tev.	0,1	0,1	0,0	-	-	-	-	-	-	-
Kurumlar Vergisi	22,4	23,5	28,8	33,6	32,8	32,5	27,8	28,5	30,8	31,9
Beyana Dayanan	16,8	18,7	19,4	19,2	6,6	2,4	4,7	1,1	3,1	2,7
KurumlarVer. Tevkifatı	1,1	1,0	0,9	0,8	0,9	1,1	1,9	0,3	1,0	1,2
Geçici Vergi	82,1	80,3	79,7	79,8	92,5	96,5	93,4	98,6	95,9	96,1
Vergi Barışı Kıy.Mad.	-	-	-	0,2	-	-	-	-	-	-
Ek Gelir Vergisi	0,9	0,1	0,0	0,0	-	-	-	-	-	-
Faiz Vergisi	15,6	2,4	0,2	0,0	-	-	-	-	-	-

Ek Kurumlar Vergisi	1,9	0,0	0,0	0,0	-	-	-	-	-	-
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	65,9	64,4	66,1	68,7	69,6	72,0	69,2	68,0	63,9	67,4
Beyana Dayanan	5,1	5,7	5,3	4,8	4,1	4,3	4,7	4,5	5,1	4,9
Basit Usulde	0,7	0,6	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,2	0,1	0,1
Gelir Vergisi Tevkifatı	91,3	90,8	91,6	92,2	93,2	93,2	92,9	93,3	92,9	93,3
Geçici Vergi	2,9	2,9	2,6	2,5	2,3	2,1	2,0	2,0	1,9	1,7
D.T.H.B.Faiz G.V.Tev.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kurumlar Vergisi	34,1	35,6	33,9	31,3	30,4	28,0	30,8	32,0	36,1	32,6
Beyana Dayanan	2,4	13,1	5,3	7,2	1,9	1,3	6,6	4,3	5,4	4,1
KurumlarVer. Tevkifatı	1,1	1,2	0,8	0,5	0,6	0,7	0,6	0,5	0,3	0,2
Geçici Vergi	96,5	85,7	93,9	92,3	97,5	98,0	92,8	95,2	94,3	95,7
Vergi Barışı Kıy.Mad.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ek Gelir Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Faiz Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ek Kurumlar Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2020	2021	2022	2023						
Gelir Vergisi	60,2	55,2	41,3	46,9						
Beyana Dayanan	5,2	6,3	5,3	5,8						
Basit Usulde	0,1	0,1	0,0	0,0						
Gelir Vergisi Tevkifatı	92,7	91,7	92,3	92,2						
Geçici Vergi	2,0	1,9	2,3	2,0						
D.T.H.B.Faiz G.V.Tev.	-	-	-	-						
Kurumlar Vergisi	39,8	44,8	58,7	53,1						
Beyana Dayanan	0*	7,9	1,8	24,5						
KurumlarVer. Tevkifatı	0,2	0,2	0,2	0,3						
Geçici Vergi	99,8	91,9	98,0	65,9						
Vergi Barışı Kıy.Mad.	-	-	-	-						
Ek Gelir Vergisi	-	-	-	-						
Faiz Vergisi	-	-	-	-						
Ek Kurumlar Vergisi	-	-	-	9,3						

* Beyana dayanan Kurumlar Vergisinde kurumların zararı nedeniyle kendilerine toplamda 268.289.000 TL'lik verginin geri ödemesi yapılmıştır.

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> adresinden düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi gelirindeki değişime baktığımızda ise, beyana dayanan kurumlar vergisi gelirinin toplam kurumlar vergisi geliri içindeki payı 1990 yılında yüzde 54,8'den 2023 yılında yüzde 24,5'e düştüğü görülmektedir. Beyana dayanan kurumlar vergisi gelirindeki bu büyük düşüşe karşın, kurumlar vergisi gelirleri içerisindeki geçici vergi gelirlerinin payı 1990 yılında yüzde 39,2'den 2023 yılında yüzde 65,9'e yükselmiştir. Kurumlar vergisinde geçici verginin bu kadar çok yükselmesinin nedeni ise, kurumların ödedikleri geçici vergiye yakın miktarda vergi ödemeleridir. Bu durum da göstermektedir ki kurumların yılsonunda verdikleri beyanname de yıl içinde ödediklerinden fazla vergi ödememeleridir. Dolayısıyla, kurumların bir şekilde vergiden kaçındıkları veya kaçırıldıkları sonucuna ulaşılabilir. Bu durum ise vergide adaletsizliği yol açmaktadır.

3.2.3. Servetten Alınan Vergilerin Gelişimi

Türkiye'de servetten alınan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, Tablo 2'de de görüldüğü gibi, 1990 yılında yüzde 0,9 iken, bu oran dalgalı bir seyir izleyerek yükselmiş ve 2023 yılında yüzde 1,7 olarak gerçekleşmiştir. Servetten alınan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 1995 yılında yüzde 0,8, 2000 yılında ise yüzde 1,3 olarak gerçekleşmiştir. Yine de, 2023 yılında yüzde 1,7'ye yükselen bu oran 1990 yılındaki yüzde 0,9 oranına göre çok yüksek bir artışı göstermiş olsa da vergilemede yatay ve dikey adaleti sağlamaya yönelik düzeyde gerçekleşmemiştir.

Tablo 5. Motorlu Taşıtlar ve Veraset ve İntikal Vergisinin Servetten Alınan Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (1990-2023)

	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi	Diğer Vergiler**
1990	80,0	20,0	-
1991	79,7	20,3	-
1992	81,0	19,0	-
1993	82,1	17,9	-
1994	77,5	22,5	-

1995	87,0	13,0	-
1996	90,0	10,0	-
1997	91,7	8,3	-
1998	90,6	9,4	-
1999 ^a	70,8	5,9	23,3
2000 ^b	58,0	3,8	38,2
2001 ^c	92,1	5,0	2,9
2002 ^d	94,8	4,1	1,1
2003 ^e	57,7	2,7	39,6
2004*	96,2	3,8	-
2005*	96,7	3,3	-
2006	96,2	3,8	-
2007	96,6	3,4	-
2008	96,5	3,5	-
2009	96,4	3,6	-
2010	95,9	4,1	-
2011	96,0	4,0	-
2012	95,8	4,2	-
2013	95,6	4,4	-
2014	94,8	5,2	-
2015	95,4	4,6	-
2016	94,2	5,8	-
2017	93,8	6,2	-
2018	93,3	6,7	-
2019	92,9	7,1	-
2020	92,5	7,5	-
2021	89,2	10,7	0,1
2022	88,9	10,9	0,2
2023***	53,9 (40,3)	5,7	0,1

a: 1999 yılında, diğer vergiler, sadece "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi" gelirinden,

b: 2000 yılında, diğer vergiler, "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi" ve "Ek Emlak Vergisi" gelirlerinden,

c: 2001 yılında, diğer vergiler, "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi" ve "Ek Emlak Vergisi" gelirlerinden,

d: 2002 yılında, diğer vergiler, "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi" ve "Ek Emlak Vergisi" gelirlerinden,

e: 2003 yılında, diğer vergiler, "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi", 4837 Sayılı Kanun Ek Emlak Vergisi", "4962 Sayılı Kanun Taşıtlar Vergisi" ve "Ek Emlak Vergisi" gelirlerinden oluşmaktadır.

* Bu yıllara ilişkin Maliye Bakanlığı'nca oluşturulan tablolarda, servet niteliği taşıyan "Motorlu Taşıtlar Vergisi" gelirlerine yer verilmemiştir. 2004 yılı konsolide bütçe gelirlerinin ay içi gerçekleştirmeleri tablosunda "Motorlu Taşıtlar Vergisi" gelirlerine hiç değinilmemiş olup, bu rakam tarafımızca tahmin edilmiştir. 2005 yılına ait "Motorlu Taşıtlar Vergisi" gelirleri ise, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri başlığı altında "Mal. Kullanımı, Kull. İzni veya Faal Bulunma İz. Al. Vergiler" gelirleri içerisinde yer verilmiştir. Bu yıllara ilişkin vergi geliri rakamları ilgili başlık altına alınarak oranlar tarafımızca hesaplanmıştır.

** 2021 yılından itibaren Değerli Konut Vergisi tahsilatları başlamıştır.

*** Parantez içi oran ek motorlu taşıtlar vergi tahsilat oranını göstermektedir.

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> adresinden düzenlenmiştir.

Bununla birlikte, servetten alınan vergi gelirlerinin kendi içerisindeki dağılımına baktığımızda, servet vergisi gelirlerini başlıca motorlu taşıtlar vergisi oluşmaktadır. Yukarıda Tablo 5'den de görüleceği üzere, 1990 yılında servetten alınan vergi gelirleri içerisinde servet vergisi niteliği taşıyan motorlu taşıtlar vergisi gelirlerinin payı yüzde 80,0'dan, dalgalı bir seyir izleyerek, 1999 yılında ek motorlu taşıtlar vergi geliri (diğer vergi gelirleri) ile birlikte yüzde 94,1'e yükselmiş, 2003 yılında yüzde 57,7'ye kadar düşmüştür. Bu yıl, diğer vergi gelirleri ise yüzde 39,6 olarak gerçekleşmiştir. Bu vergiler, ek

motorlu taşıtlar vergisi, 4837 SK. Ek Emlak Vergisi, 4962 SK. Taşıtlar Vergisi ve Ek Emlak Vergisinden oluşmuştur. Motorlu taşıtlar vergi hasılatı, 2004 yılından itibaren de tekrar yüzde 96'lar seviyesine çıkmış, 2023 yılında yüzde 53,9 olarak gerçekleşmiştir. Bunun yanında veraset ve intikal vergisinin payı da, 1990 yılında yüzde 20'den, 2003 yılında yüzde 2,7'ye gerilemiş, 2006 yılında yüzde 3,8 gibi düşük bir artış göstermiş ve 2023 yılında yüzde 5,7 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere, servetten alınan vergilerin neredeyse tamamı motorlu taşıtlar vergisinden alınmaktadır.

3.2.4. Tüketimden Alınan Vergilerin Gelişimi

Tablo 2’den de görüleceği üzere, ülkemizde toplam vergi gelirleri içerisinde “Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri” gelirlerinin oranı 1990 yılında yüzde 24,9 iken, 2023 yılında yüzde 37,3’e çıkmıştır. Bu vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içinde payı 1995 yılında yüzde 35,9’a, 2000 yılında yüzde 39,2’ye ve 2005 yılında ise yüzde 48,0’a, 2010

yılında yüzde 45,2’ye gerilemiş ve 2023 yılında da yüzde 37,3’e gerilemiştir. “Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler”in gelirleri ise 1990 yüzde 18,2 iken dalgalı bir seyir izleyerek 2023 yılında yüzde 25,1 olarak gerçekleşmiştir. “Damga Vergisi”nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise düşme eğiliminde olmuştur. 1990 yüzde 3,4’ken, 2023 yılında yüzde 1,9’a gerilemiştir.

Tablo 6. Dahilde Alınan KDV, ÖTV, İthalattan Alınan KDV ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) (1990-2023)

	Dahilde Alınan KDV	ÖTV*	İthalde Alınan KDV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
1990	17,3	4,9	10,7	2,6
1991	18,9	5,1	10,8	2,8
1992	19,5	6,7	10,8	2,8
1993	19,7	7,1	12,0	2,8
1994	21,2	11,8	12,6	3,1
1995	20,4	13,0	13,8	2,4
1996	19,2	17,5	14,8	2,6
1997	18,6	16,7	15,1	2,5
1998	17,6	14,0	12,6	3,5
1999	16,7	17,8	11,9	3,2
2000	17,2	16,2	14,9	3,3
2001	18,7	17,4	13,2	3,9
2002	19,7	23,4	15,1	1,7
2003	18,6	27,0	14,1	1,4
2004	13,3	29,5	17,7	1,6
2005	12,0	31,2	17,2	1,7
2006	11,9	27,7	19,1	2,0
2007	11,3	26,4	17,9	2,1
2008	10,3	25,7	18,4	2,3
2009	12,5	26,1	15,6	2,4
2010	13,0	28,2	17,8	1,8
2011	12,2	26,2	19,8	1,8
2012	11,7	26,7	18,6	2,0
2013	12,1	27,3	20,0	2,0
2014	11,3	27,0	19,1	2,2
2015	11,9	27,1	19,1	2,4
2016	12,3	29,3	17,4	2,5
2017	10,7	26,7	19,3	2,6
2018	9,4	22,3	20,4	3,0
2019	8,5	22,6	19,3	3,5
2020	8,9	25,8	19,8	3,4
2021	11,0	18,3	23,3	2,9
2022	7,7	18,5	25,5	2,6
2023	11,6	21,3	21,8	3,0

* ÖTV 2002 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu yıla kadar geçen süreçte ÖTV kapsamına dahil edilen vergilerin (Ek vergi, taşıt alım vergisi ve akaryakıt tüketim vergisi) oranları ise tarafımızdan hesaplanmıştır. Bu vergiler 2002 yılında da tahsil edildikleri için 2002 yılı ÖTV gelirlerine de dahil edilmiştir.

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> adresinden düzenlenmiştir.

Ülkemizde, toplam vergi gelirlerinin yarısından fazlası dolaylı vergi gelirlerinden meydana gelmektedir. Dolaylı vergilerin daha çok temel tüketim maddeleri üzerinden alınması ve bu tüketim maddelerinin de düşük gelir grubundaki bireylerin tüketimlerinin büyük bir kısmını oluşturmasından dolayı dolaylı vergi gelirleri arttıkça düşük gelir grupları üzerindeki vergi yükü de artmış olmaktadır. Dolayısıyla, dolaylı vergiler mali gücü dikkate almadığından vergi adaleti ve gelir dağılımı bozulmaktadır.

Dolaylı vergi gelirlerinin temelini (dâhilde ve ithalde) KDV gelirleri ve 2002 yılından itibaren de ÖTV gelirleri oluşturmaktadır. ÖTV, KDV'ye göre dar tabanlı bir vergidir. Buna karşın, Türkiye'de çok büyük sayıda mala uygulanmaktadır. Tablo 6'da tüketim üzerinden tahsil edilen dolaylı vergi gelir paylarının toplam vergi gelirleri içerisindeki oranları yer almaktadır.

Aşağıda Tablo 7'de de görüleceği üzere, dolaylı vergi gelirleri içerisinde (dâhilde ve ithalde alınan) KDV'nin payı 1990 yılında yüzde 60,2'dir. Bu pay 1995 yılında yüzde 59,6; 2000 yılında yüzde 65,1; 2005 yılında yüzde 42,4'e gerilemiş; 2010 yılında yüzde 49,5'e yükselmiş ve 2016 yılında tekrar yüzde 44,9'a düşmüştür; 2023 yılında ise yüzde 51,8'e yükselmiştir. Dolaylı vergi gelirlerinin neredeyse yarısı dâhilde ve ithalde alınan KDV gelirlerinden oluşmuştur.

ÖTV'nin uygulanmaya başlandığı yıl olan 2002 yılına kadar bu gelirler içerisinde akaryakıt tüketim vergisi gelirlerinin payı da olmuştur. 2002 yılında dolaylı vergi gelirleri içerisinde ÖTV'nin payı 2002 yılında yüzde 15,6'dan sürekli artış göstererek 2023 yılında yüzde 33,1'e çıkmıştır. Dar tabanlı olarak uygulanması gereken ÖTV, Türkiye'de dolaylı vergi gelirlerinin ana kaynağını oluşturmuştur. Dar gelirli gruplar ile üst gelir grupları aynı vergiyi ödeyerek vergi adaletinin mali aracı olan mali güç dikkate alınmamış ve gayri şahsi bir vergi haline gelmiştir.

Tablo 7. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri, Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin ve Damga Vergisi Gelirlerinin Tüketim Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (1990-2023)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004*	2005*	2006
Dahilde Alınan KDV	37,2	40,5	40,2	38,9	37,9	35,6	32,1	31,9	33,6	31,0	39,5	31,8	30,1	28,0	19,5	17,4	17,5
Ek Vergi	1,8	1,7	0,3	0,3	2,7	2,8	3,3	2,1	1,5	1,8	3,5	3,6	3,0	0,0	-	-	-
Taahit Alım Vergisi	2,8	2,7	3,5	4,1	2,4	2,5	2,8	2,9	2,7	2,6	2,8	1,3	0,4	0,0	-	-	-
ÖTV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15,6	42,6	43,2	45,5	40,6
Akaryakıt Tüketim Vergisi	6,0	6,6	10,1	9,8	15,9	17,3	23,3	23,6	22,6	28,7	21,5	24,7	16,5	0,0	-	-	-
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	5,7	5,9	5,8	5,5	5,6	4,3	4,3	4,2	6,7	5,9	5,6	6,6	2,6	2,1	2,4	2,5	2,9
Şans Oyunları Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,4	0,4
Damga Vergisi	7,3	7,1	6,2	6,1	4,7	4,9	4,4	4,6	5,1	4,5	4,6	3,6	3,4	3,1	3,1	3,0	3,5
Özel İletişim Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	2,7	2,6	2,2	1,9	0,3	0,0	3,9
Özel İşlem Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	1,4	1,4	1,3	1,2	0,2	0,0	-
4705 SGK Tahsil Edilen Özel İşlem V.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,8	4,2	-
Gümrük Vergisi	5,3	3,1	2,7	10,1	7,5	8,1	4,8	4,6	3,7	3,1	2,5	0,1	0,2	0,1	-	-	-
İthalde Alınan KDV	23,0	23,1	22,3	23,7	22,5	24,0	24,8	26,0	24,0	22,1	25,6	1,7	1,5	1,6	2,0	1,9	2,3
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	11,0	9,7	8,9	1,6	0,7	0,6	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	22,5	23,1	21,2	26,0	25,0	28,0
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Dahilde Alınan KDV	17,5	16,2	19,7	19,3	18,3	17,9	17,9	17,1	17,7	18,6	16,3	15,3	14,1	13,7	17,6	12,7	18,0
Ek Vergi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Taahit Alım Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ÖTV	40,7	40,2	41,2	42,0	39,3	40,6	40,2	40,7	40,4	44,5	40,6	36,4	37,5	39,8	29,2	30,5	33,1
Akaryakıt Tüketim Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	3,3	3,6	3,8	2,6	2,6	3,1	2,9	3,4	3,5	3,8	3,9	4,9	5,8	5,2	4,7	4,3	4,7
Şans Oyunları Vergisi	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,7	0,9	0,8	1,0
Damga Vergisi	3,8	3,8	3,9	3,7	4,0	4,2	4,4	4,6	4,6	4,6	4,6	4,6	4,8	4,0	4,0	3,0	2,9
Özel İletişim Vergisi	4,4	4,4	4,0	3,0	2,7	2,5	2,1	2,1	1,8	1,7	1,1	0,9	1,0	0,9	0,9	0,7	0,6
Özel İşlem Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,2	0,4	0,4	0,4
4705 SGK Tahsil Edilen Özel İşlem V.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gümrük Vergisi	2,5	2,2	2,3	2,4	2,9	2,9	2,6	2,9	3,2	3,1	3,6	4,2	4,3	4,9	4,9	5,6	5,1
İthalde Alınan KDV	27,5	28,8	24,7	26,6	29,8	28,3	29,5	28,8	28,5	26,3	29,4	33,2	31,9	30,5	37,2	42,0	33,8
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	2,5	2,2	2,3	2,4	2,9	2,9	2,6	2,9	3,2	3,1	3,6	4,2	4,3	4,9	4,9	5,6	5,1

Not 1: 1990-2003 yılları arasında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne hazırlanan istatistiklerde damga vergisi ve harçlar mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirleri ana kalemine dahil edilmiştir. Bu yıllara ilişkin oran hesaplarında harçlar bu kalem içerisinde çıkarılmıştır.

Not 2: 2004 yılından itibaren ise damga vergisi mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirlerinden bağımsız olarak istatistikleştirilmiştir. Damga vergisi gelirleri mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirlerine dahil edilerek oranlar tarafımızdan hesaplanmıştır.

* Bu yıllara ilişkin Maliye Bakanlığı'nca oluşturulan tablolarda, "Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi", servet niteliği taşıyan vergi gelirleri içerisinde yer almıştır. Bu gelir, buradan çıkarılarak mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirleri içerisinde tarafımızca dahil edilmiştir.

Kaynak: Oranlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa> adresinden düzenlenmiştir.

4. SONUÇ YERİNE

Kamusal faaliyetlerin başlıca finansman aracı vergilerdir. Vergilerin adil bir şekilde toplanabilmesi için de etkin bir vergi sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin öncelikli amacı kamu harcamalarının finansmanı olduğu için vergi adaletinin sağlanması geri planda kalmaktadır. Türkiye’de 1980 sonrası başlayan liberalleşme dönemi, 1990 sonrası hızlanmış ve gerekli alt yapı yatırımlarının yapılması için gerekli finansmanın ihtiyacı artmıştır. Bu finansman ihtiyacı da hükümetleri toplanması kolay, az maliyetli ve tahsili kolay olan dolaylı vergilere yönelmesine yol açmıştır. Bu durum ise gelir dağılımını dikkate almadığı için vergi adaletini de bozucu etki yaratmaktadır. Özellikle, 1990 sonrası vergi adaletini sağlamada kullanılan mali güç ilkesi dikkate alınmamıştır. 1990 sonrası vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı hızlı bir şekilde artmıştır. Fakat, dolaylı vergilerin mali gücü dikkate alınmaması adaletsizliğin daha da artmasına yol açmıştır.

1990 – 2023 dönemine ilişkin çalışmamızda, vergi gelirlerinin yapısının dolaylı vergiler lehine değiştiği ve bunun da vergi yükü dağılımında adaleti daha da bozduğu ve bu dönemde bu bozulmayı önleyici herhangi bir politika değişikliğine gidilmediği, ayrıca, Anayasamızın 73. maddesine göre vergilendirmede mali güç ölçütünün dikkate alınmadığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2006). Kamu Maliyesi. Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aktan, C. C. (2007). “Düz Oranlı Vergi”. Erişim Adresi; http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/d_uzvergi/duz-oranli.htm, Erişim Tarihi: 04.09.2017.
- Başaran, F. (2000). Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?. Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayın No: 600, İstanbul, 87-102.
- Batirel, Ö. F. (1976). Kamu Maliyesi Teorisine Giriş. İ.İ.T.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 268, İstanbul.
- Budak, T. (2006). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bulutoğlu, K. (1962). Vergi Politikası, Sermet Matbaası.
- Bulutoğlu, K. (1983). Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”. Prof.Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1-4), 129-151.

- Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağan, N. (1983). 1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme. Prof.Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara.
- Çeçen, A. (1975). Hukuk’ta Norm ve Adalet. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 32(1-4), 71-115.
- Çomaklı, Ş. E. ve Gedikli, M. (2011). Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, Erzurum.
- Dikmen, O. (1958), Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, İkinci Seri, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Dikmen, O. (1969). Maliye Dersleri, Birinci Kitap Giriş ve Genel Vergi Teorisi. Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Due, J. F. (1967). Maliye (Bir İktisadi Analiz). Çev. İler Sevim Görgün, İzzettin Önder, Üçüncü Baskı (1963), İstanbul Üniversitesi, Yayın No. 1241, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Erginay, A. (1987). Kamu Maliyesi. Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 12. Baskı, Tuhan Kitabevi, Ankara.
- Hayman, D. N. (2005). Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy. Eighth Edition, USA.
- Herekman, A. (1990). Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı). Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Kaneti, S. (1986-1987). Vergi Hukuku. Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Karagöz, Y. (2002). Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlük. C.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 26(2), 267-295.
- Karayan, J., Swenson, E., W, Charles and Neff, J. W. (2002), Strategic Corporate Tax Planning. Wiley, USA.
- Karayılmazlar, E., ve Güran, M. C. (2005). Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 60(2), 141-169.
- Kızılot Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2007). Vergi Hukuku. 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kumru A. (1979). Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 36(1-4), 147-162.
- Lang, J. (2000). Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri. Çev. Funda Başaran, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: “Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, T.C. Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No. 12, İstanbul, 3-34.
- Laufenburger, H. (1949). Verginin, İktisadi ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması”, (Çev. Bedii Necmettin Feyzioğlu), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(1) , 225-235.
- Livingston, M. A. (2007). From Milan to Mumbai, Changing Tel Aviv: Progressive Taxation in Italy, Israel, India and United States, Erişim: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=893263, (12.09.2017).
- Musgrave, R. A. and Musgrave, P. G. (1989). Public Finance in Theory and Practice, Fifth Edition, McGraw Hill Book Company, New York.
- Nadaroğlu, H. (1998). Kamu Maliyesi Teorisi. Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Beta, İstanbul.

- Nemli, A. (1996). Kamu Maliyesine Giriş. Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Neumark, F. (1975). Vergi Politikası (Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri). Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan N. (2003). Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Page, H. D. (1944). Tabii Hukuk ve Hukuki Pozitivizm. Çeviren: Hamide Uzbak, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2(1), 96-126.
- Rosen, H. S. (1999). Public Finance. Fifth Edition, Irwin McGraw – Hill, International Edition.
- Saban, N. (2005). Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul.
- Sayar, N. S. (1970), Kamu Maliyesi (Kamu Gider ve Gelirleri). Dördüncü Baskı, Cilt I, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın ve Yardım Bürosu, Sayı: 125, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Seyidoğlu, H. (1992), Ekonomik Terimler Sözlüğü. Güzem Yayınları, Ankara.
- Shapiro, R. J. (1996). Why Fairness Matters: Progressive Versus Flat Taxes. Erişim Adresi; file:///C:/Users/win7/Downloads/Robert_J_Shapiro_A_p_r_il_1996.pdf, Erişim Tarihi; 08.09.2017.
- Soydan, B. Y. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak. Vergi Sorunları Dergisi, 119, 98-118.
- Soydan, B. Y. (2000). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük, ve Sosyal Devlet Kavramı ile Okumak. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, T.C. Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No. 12, İstanbul, 81-101.
- Steuerle, S. E. (2007). And Equal (Tax) Justice For All?. Erişim Adresi; http://www.urban.org/UploadedPDF/900579_equal_tax_justice.pdf, (10.09.2017).
- Stiglitz, J. E. (1994). Kamu Kesimi Ekonomisi. Çev. Ömer Faruk Batirel, İkinci Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No. 549, İstanbul.
- Şanver, S. (1982). Vergi Ödevi. Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul.
- Tamello, "Adaletin Özü Olarak Eşitlik", Çeviren: Murat Önderman, HFSA 1, 394, Aktaran: Nihal SABAN (2000), "Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998", T.C. Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No. 12, İstanbul, 81-101.
- Tanzi, V. and Zee, H. (2005). "Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Vergi Politikası", Çeviren; İ.Halil Bağdınlı, Vergi Sorunları Dergisi, 205, 20-27.
- Taş. M. (2000). Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, T.C. Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No. 12, İstanbul, 275-300.
- Tuncer, S. (1972). Kamu Maliyesi. Üçüncü Baskı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No. 41, Yalkon Ofset Matbaası, İstanbul.
- Turhan, S. (1993). Vergi Teorisi ve Politikası. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/Anasayfa>
- Uluatam, Ö. (1991). Kamu Maliyesi. Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Ulbrich, H. H. (2003). Public Finance, In Theory & Practice, Thomson,
- Yakar, S. (2007). En Az Geçim İndirimi ve Türkiye Uygulaması. Vergi Dünyası, 308, 226-234.
- Yaşa, M. (1973). Kamu Maliyesine Giriş. İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 1835, Fakülteler Matbaası, İstanbul.