

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**MALİYE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİRLİĞİ 15 ÜLKELERİNDE VERGİ GELİRLERİNİN  
VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Neriman Ülkü GÖNEN**

**MAYIS- 2019**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**MALİYE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİRLİĞİ 15 ÜLKELERİNDE VERGİ GELİRLERİNİN  
VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Neriman Ülkü GÖNEN**




**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet TUNÇER**

**MAYIS- 2019**

**TRABZON**

## ONAY

Neriman Ülkü GÖNEN tarafından hazırlanan “Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması” adlı bu çalışma 03.05.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Mehmet TUNCER	Başkan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Levent Yahya ESER	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒ  
Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ -Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Neriman Ülkü GÖNEN

03.05.2019

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinde vergilerden elde edilen gelirlerin vergi adaleti açısından karşılaştırması yapılmıştır. Bu analizle birlikte söz konusu ülkeler arasında OECD, Avrupa Birliği 15 ve Avrupa Birliği ortalamaları doğrultusunda karşılaştırma yapılmıştır.

Tez çalışmanın planlanmasında ve yürütülmesinde ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren sayın hocam Prof. Dr. Mehmet TUNÇER'e sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Bu çalışma boyunca bana maddi ve manevi her açıdan destek olan, üzerimden emeğini hiç eksik etmeyen değerli aileme ve fikir ve düşünceleri ile bana yol gösteren Araş. Gör. Murat ZORKUN'A sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Mayıs, 2019

Neriman Ülkü GÖNEN

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER .....	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT .....	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIII
GİRİŞ.....	1-2

### BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. GENEL OLARAK VERGİ KAVRAMI VE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI ....</b>	<b>3-25</b>
1.1. Verginin Tanımı.....	2
1.2. Verginin Fonksiyonları .....	4
1.2.1. Verginin Mali Fonksiyonu .....	5
1.2.2. Verginin Ekonomik Fonksiyonu .....	5
1.2.3. Vergilerin Sosyal Fonksiyonu.....	5
1.3. Vergi İle İlgili Temel Kavramlar .....	6
1.3.1. Verginin Konusu .....	6
1.3.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	7
1.3.3. Verginin Tarafları .....	7
1.3.3.1. Vergi Alacaklısı .....	7
1.3.3.2. Vergi Mükellefi.....	8
1.3.4. İstisna ve Muafiyet.....	9
1.3.5. Vergi Matrahı.....	9
1.3.6. Vergi Tarifesi .....	10
1.4. Vergilerin Sınıflandırılması .....	10
1.4.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Ayırımı .....	11
1.4.2. Konularına Göre Vergi Türleri.....	12
1.4.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	12
1.4.2.1.1. Gelir Vergisi.....	12

1.4.2.1.2. Kurumlar Vergisi .....	13
1.4.2.1.3. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Özellikleri ve Önemi .....	13
1.4.2.2. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler .....	14
1.4.2.2.1. Katma Değer Vergisi .....	15
1.4.2.2.2. Gümrük Vergileri .....	15
1.4.2.2.3. Özel Tüketim Vergileri .....	16
1.4.2.2.4. Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Özellikleri ve Önemi .....	17
1.4.2.3. Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler .....	17
1.4.2.3.1. Emlak Vergisi .....	18
1.4.2.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi .....	18
1.4.2.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi .....	19
1.4.2.3.4. Servet Vergilerinin Özellikleri ve Önemi .....	19
1.4.3. Vergiye Konu Olan Nesnelere Göre Vergi Ayırımı .....	20
1.4.3.1. Şahıs Vergileri .....	20
1.4.3.2. Mal Vergileri .....	20
1.4.4. Yükümlünün Kişisel Durumuna Göre Vergiler .....	20
1.4.4.1. Subjektif Vergiler .....	20
1.4.4.2. Objektif Vergiler .....	21
1.4.5. Matrahına Göre Vergi Ayırımı .....	21
1.4.6. Kapsamlarına Göre Vergiler .....	21
1.4.6.1. Genel Vergiler .....	21
1.4.6.2. Özel Vergiler .....	22
1.4.7. Vergiyi Tahsil Eden Birimlere Göre Vergiler .....	22
1.4.7.1. Merkezi Yönetim Vergileri .....	22
1.4.7.2. Yerel Yönetim Vergileri .....	22
1.4.8. Tarifelerine Göre Vergiler .....	23
1.4.8.1. Düz-Tek Oranlı Vergiler .....	23
1.4.8.2. Artan Oranlı Vergiler .....	23
1.4.8.3. Azalan Oranlı Vergiler .....	24
1.4.8.4. Tersine Artan Oranlı Vergiler .....	24

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ 15 ÜLKELERİNDE VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI..... 26-87

2.1. Genel Bilgi .....	26
2.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkeleri İle İlgili GSYH ve Nüfus Bilgileri .....	27
2.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri .....	29
2.4. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Türleri İtibariyle Vergi Gelirlerinin Karşılaştırılması .....	31
2.4.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Ayırımı.....	31
2.4.1.1. Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dolaysız Vergiler . . . . .	31
2.4.1.2. Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dolaylı Vergiler.....	32
2.4.2. Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Konularına Göre.....	
Vergilerin Karşılaştırılması.....	37
2.4.2.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	37
2.4.2.1.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Gelir Vergisi .....	39
2.4.2.1.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Kurumlar Vergisi.....	40
2.4.2.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Tüketim Vergileri .....	43
2.4.2.2.1 Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Katma Değer Vergisi.....	45
2.4.2.2.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Özel Tüketim Vergisi .....	47
2.4.2.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler.....	49
2.4.2.3.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Emlak Vergisi.....	50
2.4.2.3.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Motorlu Taşıtlar Vergisi .....	52
2.4.2.3.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Veraset ve İntikal Vergisi.....	54
2.4.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Subjektif ve Objektif Vergi Sınıflandırması.....	55
2.4.3.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Subjektif Vergiler .....	55
2.4.3.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Objektif Vergiler.....	57
2.4.4. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Advalorem ve Spesifik Vergilerin Karşılaştırılması .....	58
2.4.4.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Advalorem Vergiler.....	59
2.4.4.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Spesifik Vergiler.....	60
2.4.5. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergilerin Tarifelerine Göre Karşılaştırılması.....	62
2.4.5.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Artan Oranlı Vergiler.....	62



2.4.5.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Düz Oranlı Vergiler .....	64
2.5. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Yıllara Göre Dağılımı.	66
2.5.1. Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde, OECD ve Avrupa Birliği Ortalamalarında Vergi Gelirlerinin Çeşitli Göstergelerle İncelenmesi.....	66
2.5.2. Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde, OECD ve Avrupa Birliği Ortalamalarında Vergi Gelirlerinin Yıllara Göre Dağılımı.....	75
2.5.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirleri Kompozisyonu.....	80
<b>SONUÇ.....</b>	<b>88</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>93</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>99</b>

## ÖZET

"Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması" adlı bu çalışmanın amacı, incelenen ülkelerdeki vergi gelirlerini vergi adaleti açısından karşılaştırarak, adaletli veya adaletsiz vergilere hangi ülkelerin daha ağırlıklı başvurduğunun belirlenmesidir.

Çalışmada öncelikle incelemeye konu edinilen Avrupa Birliği ülkelerinin nüfus, GSYH ve kişi başına düşen GSYH gibi genel bilgiler hakkında veriler sunulmuştur. Daha sonra Türkiye’de, Avrupa Birliği 15 ülkelerinde ve Estonya, Macaristan, Polonya, Çekya gibi bazı Avrupa Birliği ülkelerinde vergi türlerinin dağılımı incelenerek, çeşitli vergilerden ülkelerin elde ettikleri gelirler karşılaştırılmıştır. İncelenen ülkelerin elde ettikleri vergi gelirlerini bulmak için OECD ve AB istatistiklerinden yararlanılmıştır.

Çalışmanın son kısmında verilere dayalı güncel bir analiz yapılmıştır. Türkiye ve incelenen Avrupa Birliği ülkelerinin vergilerden elde ettikleri gelirler puanlanarak genel bir değerlendirme yapılmıştır. Yapılan bu değerlendirme sonucunda öncelikle vergi türleri itibariyle ülkelere verilen puanlar ile ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve kişi başına düşen GSYH ile bağlantısı kurulmaya çalışılmıştır. Daha sonra, vergi türleri itibariyle ülkelerin vergi gelirleri vergi adaleti açısından değerlendirilmiştir. Vergi gelirleri vergi adaleti açısından değerlendirilirken, öncelikle vergi adaletini olumlu veya olumsuz yönde etkileyen vergiler analiz edilmiş, incelenen ülkelerin bu vergileri uygulamadaki ağırlıkları değerlendirilmiştir. Böyle bir değerlendirme yapabilmek için, vergi gelirleri ile ilgili verilerden, vergi gelirlerinin yıllara göre dağılımından ve vergi gelirleri ile ilgili oluşturulan kompozisyonlardan faydalanılmıştır.

Çalışmada incelenen ülkelerle ilgili bulunan veriler sonucunda, vergi adaletini sağlayan vergilerin gelişmiş ülkeler tarafından, vergi adaletini zedeleyen ülkelerin ise gelişmekte olan ülkeler tarafından daha çok tercih edildiği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Gelirleri, Vergi Adaleti, Türkiye, Avrupa Birliği 15 Ülkeleri, Avrupa Birliği, OECD.

## **ABSTRACT**

“Turkey and the European Union Countries in Comparison Of Justice of Tax Revenue” The purpose of this study called for, comparing terms of the examined tax revenues and tax justice in the country, in which the fair or unfair tax countries to determine whether more predominantly used.

In this study, data on general information such as population, GDP ğer capita of European Union countries are presented. Later in Turkey, 15 countries in the European Union and Estonia, Hungary, Poland, by examining the distribution of the types of taxes in some European Union countries such as the Czech Republic, were compared their income tax from a variety of countries. OECD and EU statistic were used to find the tax revenues of the countries examined.

In the last part of the study, a current analysis based on data was made. Turkey and their income from taxes of European Union countries surveyed scored and made an overall assessment. As a result of this evaluation, firstly, the points given to countries in terms of tax types and the level of development of countries and the per capita GDP were tried to be established. Then, tax revenues of countries were evaluated in terms of tax justice. While the tax revenues were evaluated in terms of tax justice, the taxes that affect the tax justice in a positive or negative way were analyzed firstly and the weights of the countries examined in the application were evaluated. In order to make such an assessment, data on tax revenues, distribution of tax revenues by years and composition related to tax revenues were utilized.

As a result of the data related to the countries examined in the study, it was seen that the taxes providing tax justice are preferred by developed countries and those that damage tax justice are preferred by developing countries.

**Keywords:** Tax Incomes, Tax Justice, Turkey, European Union 15, European Union, OECD.

## TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde GSYH ve Nüfus Verileri (2017) .....	28
2	Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı .....	30
3	Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri ve GSYH İçindeki Payı .....	32
4	Dolaylı Vergilerin GSYH İçindeki ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	34
5	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	38
6	Gelir Vergisinin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	40
7	Kurumlar Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	42
8	Tüketim Vergilerinin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	43
9	Katma Değer Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	46
10	Özel Tüketim Vergisinin Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	48
11	Servet Vergilerinin Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	49
12	Emlak Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	51
13	Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	53
14	Veraset ve İntikal Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	54
15	Subjektif Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	56
16	Objektif Vergilerin Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	58
17	Advalorem Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	60
18	Spesifik Vergilerin Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	62
19	Artan Oranlı Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	63
20	Düz Oranlı Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı .....	65
21	Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinin Vergi Türlerine Göre Puanlaması .....	76

## GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	Gelir Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye'de, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi .....	67
2	Kurumlar Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye'de, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi.....	69
3	Katma Değer Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi .....	70
4	Özel Tüketim Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi .....	71
5	Emlak Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Değişimi.....	72
6	Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye'de, Avrupa Birliği 15, Avrupa Birliği ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi .....	73
7	Veraset ve İntikal Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi .....	75
8	Türkiye, OECD Ülkeleri, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Kompozisyonu.....	81
9	Türkiye, OECD Ülkeleri, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Kompozisyonu .....	82

## KISALTMALAR LİSTESİ

Avrupa Birliği 15: Avrupa Birliği'ne Üye Olan İlk 15 Ülke

AB	: Avrupa Birliği
EV	: Emlak Vergisi
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi

## GİRİŞ

Günümüzde vergi, devletlerin en önemli kaynağıdır. Verginin bu önemi diğer kamu gelirlerinden farklı olarak sahip olduğu özelliklerinden ve toplam kamu gelirleri içindeki ağırlıklı konumundan kaynaklanmaktadır.

Devletler zaman içinde geliştikçe vergiye duyulan ihtiyaç da artmış, böylece vergiler çeşitlik kazanmıştır. Vergiler için bu şekilde sınıflandırma yapılması vergilerin oluşturacağı etkiler açısından önemlidir. Çünkü çeşitli vergi sınıflandırmaları sayesinde vergilerin ekonomiye ne tür etkileri olduğu daha açık bir şekilde görülmektedir.

Çalışmanın konusu, Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinde vergi gelirlerinin vergi adaleti açısından karşılaştırılmasıdır. Vergi türlerinden elde edilen gelirlerin doğru bilgilerle analiz edilmesi için OECD'nin birçok istatistiğinden yararlanılacaktır. Çalışmada esas itibariyle Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerindeki veriler karşılaştırılacaktır. Ancak kontrol amaçlı olarak AB'ye yeni üye olmuş fakat temel ekonomik özellikleri itibariyle Türkiye ile benzerlik gösteren Estonya, Macaristan, Polonya ve Çekya da incelemeye dâhil edilecektir.

Çalışmanın amacı, incelenen ülkelerdeki vergi gelirlerini vergi adaleti açısından karşılaştırarak, adaletli veya adaletsiz vergilerin hangi ülkelerde daha ağırlıklı olarak kullanıldığını belirlemektir.

Çalışmada Avrupa Birliği 15 ortalamasıyla birlikte, Avrupa Birliği ortalaması ve OECD ortalaması da değerlendirilecektir. Söz konusu ortalamalara göre ülkeler karşılaştırılacak ve bu ortalamalara göre analiz yapılacaktır.

Ülkelerin vergi türlerinden elde ettikleri gelirleri doğru yorumlayabilmek için öncelikle vergi türlerine değinilip, daha sonra vergilerden elde edilen gelirleri vergi adaleti açısından karşılaştırmak amacıyla çalışma iki bölümden oluşturulacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde verginin çeşitli tanımları yapılarak bu tanımlardan hareketle vergilerin özellikleri, önemi ve ülke ekonomisi için etkileri üzerinde durulacaktır. Günümüzde vergilerin uygulamada olan önemli çeşitlerine ilişkin yapılan belli başlı sınıflandırmalar hakkında bilgi verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle genel bilgi anlamında Türkiye, Avrupa Birliği 15 ülkeleri ve incelenen bazı Avrupa Birliği ülkeleri hakkında GSYH ve nüfus bilgileri verilecektir. Daha sonra 2016 yılındaki verilerle ülkelerin vergi türleri itibariyle elde ettikleri gelirler belirlenecek ve bu belirleme üzerinden çeşitli değerlendirmeler yapılacaktır. Ülkeler arasında karşılaştırma yapılırken, çeşitli sıralamalar yapılacak, birçok istatistikten ve veriden yararlanılacaktır. Son olarak ülkelerin vergi gelirleri OECD ve Avrupa Birliği ortalamalarına göre de değerlendirilip genel bir puanlama yapılacaktır. Vergi gelirlerinin yıllara göre dağılımı ve vergi gelirleri indeksinden de yararlanılarak ülkelerin vergi adaletini sağlamaları açısından değerlendirmeler yapılacaktır.





## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. GENEL OLARAK VERGİ KAVRAMI VE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

#### 1.1. Verginin Tanımı

Vergi, insanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahiptir. Henüz modern devlet kurulmamışken bile reis, derebeyi gibi yöneticilere gönüllü yardımlar yapılmıştır. Zamanla insanlar siyasal topluluklar haline gelmiş ve kamusal hizmetlerin görülmesi için vergi vermekle yükümlü olmuşlardır. Bu süreçten sonra vergi, devletle vatandaş arasında kuvvetli bir bağ oluşturmuştur.

Vergi, tüzel ve gerçek kişilere, devlet tarafından yüklenen ekonomik bir yükümlülüktür. Devletin harcamalarında kullandığı bütçede en önemli geliri yaratan, finansman kaynağı, kişilere yüklenen bu ekonomik yükümlülüktür. Karşılık beklemezsizin verilen değer, hediye anlamına gelen vergi, vermek kökünden türetilmiştir ve kelime kökeni olarak Türkçedir. Verginin sözlük anlamı ise, devlet örgütünü yürür ve işler halde tutabilmek adına hükümetin topladığı para manası taşır (Hançerlioğlu, 1999: 468).

Vergi üzerine yapılan birçok tanım bulunmaktadır:

-Vergi, kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kişilerden zora dayanarak alınan değerlerdir (Bilici, 2011: 129).

-Vergi, kamu hizmetlerini yapabilmek için gerekli olan giderleri karşılamak amacıyla, devletlerin fert ya da kurumlardan zora dayanarak aldığı tutarlardır (Edizdoğan, 2007: 150).

-Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır (Nadaroğlu, 1996: 213).

Bilinen en eski ve yaygın anlamıyla söylemek gerekirse, vergi, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla, devletin hâkimiyeti uyarınca, zorunlu olarak toplanması gereken tutardır. Vergi, çeşitli kamu harcamalarını finanse edebilmek adına devletin uyguladığı mali bir yükümlülüktür. Geçmiş yıllarda vergiler, devletin koruma sağlama gibi sorumluluklarını ve halkın her kesiminin ulaşamadığı faaliyetleri karşılamak için kullanılmıştır.

Günümüzde vergiler, devlet ve devlet kurumlarının işleyişini sağlayabilmek adına, yasalarla belirlenen çerçevede, toplanan mali tutarlardır. Toplumunu oluşturan bireyler ve kurumlar için önemli olan vergi, beklenmeyen şoklara karşı kırılgan olmayan bir ekonomi için de hayati öneme sahiptir. Vergi, kamu kurumlarının kişi ve ekonomik faaliyet gösteren diğer organizasyonlardan, gerçekleştirilmesi gereken ekonomik ve sosyal amaçlar için, karşılıksız ve zorunlu olarak alınan ödemedir (Türk, 2011: 111).

Vergiye ilişkin tanımlar birbirine benzer olmakla birlikte her bir tanımda verginin farklı özelliklerine yer verilmektedir. Vergilerin niteliğiyle birlikte fonksiyonlarını da göz önünde bulunduran bir tanıma göre "Vergi, devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri fiskal ve ekstra fiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir" (Akdoğan, 2011: 129).

Vergi, devlet veya diğer kamu kuruluşlarının, egemenlik hakkına dayanarak, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçlerine göre, zorunlu ve karşılıksız olarak aldığı iktisadi değerlere denir (Yılmaz, 2015: 68).

## **1.2. Verginin Fonksiyonları**

Verginin ana fonksiyonu kamu giderlerini karşılamak olan mali fonksiyondur. Ancak buna ek olarak vergi, devletin iktisadi ve sosyal hayata müdahale etmesinin de bir aracıdır. Yani devlet vergiyi, gelir sağlamaya ek olarak sosyal ve iktisadi nitelikteki bazı amaçları da gerçekleştirmek için kullanmaktadır.

Günümüzde her bir vatandaşın insanlık onuruna layık olarak yaşamasını sağlamak, sosyal ve refah devleti kavramının tanımı gereği, devletlerin hedefidir. Verginin yalnızca mali bir kavram olmadığını ve toplum hayatına etki eden bir tarafı olduğunu gösteren bu durum, müdahaleci bir yaklaşım olarak ele alınabilir. Yani, vergi tarafsız bir adalet ile uygulanmalı ve uygulama sırasında nüfus, tüketim, üretim, tasarruf, yatırım, emek arzı gibi sosyal değişkenlere etki ettiği göz önünde tutulmalıdır (Rakıcı, 2011: 350). Kamuya hizmet sunmak ve bu hizmetlerin doğurduğu giderleri karşılamak, geçmiş yıllar incelendiğinde, verginin hizmet ettiği yegâne amaçtır. Ne var ki, geçmiş yıllar, verginin yalnızca mali bir amaç uğruna toplanmadığını, verginin mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere farklı amaçlarının olduğunu göstermektedir. Vergi teorisinin en önemli amacı, bahsi geçen tüm bu amaçlar uğruna toplanan vergilerin, toplumda yer alan vatandaşlar arasında hangi esasa dayanarak dağıtılması gerektiğinin belirlenmesidir (Edizdoğan, 2007: 60).

### **1.2.1. Verginin Mali Fonksiyonu**

Ekonomilerin gelişmesi ve insan ihtiyaçlarının artmasıyla, devlet vatandaşlarına bir takım hizmetler sunmak zorundadır. Sunulan bu hizmetlerden dolayı giderlerin karşılanması için sürekli ve düzenli bir gelir kaynağına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergiler ise devlet için bu amacı gerçekleştirecek en önemli kaynaklardan biridir. Bu nedenle vergilerin mali amacı, devletin kamu harcamalarını finanse etmesi, devletin giderlerini gelirleri ile karşılaması şeklinde de tanımlanabilmektedir. Vergilerin mali fonksiyonu, devletin devlet olma niteliğindeki görevlerinin ifası için ihtiyaç duyduğu kaynakların sağlanmasını ifade etmektedir(Pehlivan, 2011: 97).

### **1.2.2.Verginin Ekonomik Fonksiyonu**

Devlet vergi yoluyla, ekonomik kararlılık sağlama, ekonomik kalkınma ve büyüme hedeflerine ulaşabilir. Bu bağlamda vergilendirme, ekonomik amaçlara ulaşmak için kullanılan bir araçtır. Ekonomide alınan vergi tedbirleri ile ekonomiyi yönlendirmek, vergilerin ekonomik fonksiyonudur. Bu tedbirler ışığında, verginin bireysel tasarrufa yönlendirici olması sağlanmalı ve tasarrufun farklı araçlar arasında dağılımı en iyi şekilde tahsis edilmeli, yatırım kararlarına olan negatif etkileri ortadan kaldırılmalı ve bunların yanından vergi sisteminin risk almayı teşvik edici nitelikte olması sağlanmalıdır(Çelik, 2013: 17).Vergi tedbirleriyle yapılan bu yönlendirmelere örnek olarak, yatırım teşviki amacıyla yatırıma yönlendirilen harcamaların vergi matrahından düşülmesi veya tasarruf teşviki için tahvil faizinin düşük oranda vergilendirilmesi veya tamamen istisna edilmesi sayılabilir. Türk vergi sistemi ve diğer tüm ülkelerin vergi sistemleri içerisinde, iktisadi ve toplumsal refah devleti olabilme amacıyla belirlenen ekonomik hedeflere ulaşabilmek adına çeşitli araç ve kurumlar yer almaktadır. Bu hususta en etkili araçlar, artan oranlı tarife yapısına sahip Gelir Vergisi, gelirin dağılımı hususunda iyileştirme sağlarken rekabeti tahsis edecek istisna, indirim ve muafiyet önlemleri, kişilerin özel ve ailevi konumlarını gözeten bir vergi yapısıdır(Rakıcı, 2011: 351).

### **1.2.3. Vergilerin Sosyal Fonksiyonu**

Vergilerin sosyal adalet, gelir dağılımı ve istihdam için etkin bir şekilde yönlendirilmesi, vergilerin sosyal amacını anlatmaktadır. Sosyal adaletin sağlanmasında, vergi bir sosyal politika aracı olarak hizmet verebilmektedir. Toplumsal açıdan, vergilerin ele alınması ilk olarak ünlü maliyeci Adolph Wagner tarafından gerçekleştirilmiştir. Adolph Wagner'e göre, toplumda mevcut olmayan servet, gelir dengesi ve adalet vergi yoluyla düzeltilebilir. Orta ve düşük gelirli kişilerden, yüksek gelir düzeyinde bulunan kişilere oranla daha az vergi alınması, vergilemenin sosyal amacını gerçekleştirebilir (Eker, 2009: 148).

Dinamik gelişme sürecindeki sosyal olaylar beraberinde, parasal ve iktisadi olaylar da değişime uğramıştır ve bu değişim sonucunda olayların etkileri yeniden değerlendirilerek, yeni yaklaşım ve teoriler ortaya çıkmıştır. "Negatif Gelir Vergisi", vergilerin sosyal fonksiyonlarıyla alakalı olarak ortaya atılan ileri ve ilginç bir öneridir. ABD'de Milton Friedman, Gelir Vergisi sisteminin ayrılmaz parçası olan tek bir nakit temelli yardım sisteminin yerine, tüm bireylerin vergi beyannamesi doldurduğu ve sadece belirlenen kritik gelir eşliğini aşanların Gelir Vergisi ödediği, bu eşliği aşmayanların ise devletten yardım çeki aldığı "Negatif Gelir Vergisi" önerisini getirmiştir. Özetle, belirlenen fakirlik eşliğinin altında yer alan bireylerin vergi ödememesi gerektiğini, aksine bu kişilere devletin ödeme yapması gerektiğini belirtmektedir. Bu vergi önerisinde, hem fakirlik eşliğinin üzerinde gelir sahibi aileler vergi beyannamesi doldurarak gerekli mercilere teslim etmekten, hem de bu eşğin altında kalan aileler gelirlerini ve aile büyüklüklerini belirten bir beyanname düzenlemekten sorumludur. Bu toplam sonucunda gelir, belirlenen fakirlik eşliğinin altında ise, kişi ya da aile vergi ödemek yerine devletten para yardımı alacaktır (Nadaroğlu, 1996: 121).

### **1.3. Vergi İle İlgili Temel Kavramlar**

Bu başlık altında vergi ile ilgili temel kavramlar ele alınacaktır. Bu kavramlar verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin tarafları, istisna ve muafiyet, vergi matrahı ve vergi tarifesidir.

#### **1.3.1. Verginin Konusu**

Vergilendirmede en önemli faktör, vergilendirmede uygulanacak bir kaynak olmasıdır. Vergi, üzerinden vergi alınan kaynağı konu edinir. İktisadi ve fiziki faktörler kaynak olabilir. (Ünsal, 2009: 49). Üzerinden vergi alınan "şey" verginin aynı zamanda konusudur (Öz, 2004: 120).

Verginin konusu hem maddi, yani gelir ve servet unsurlar hem de üretim, hukuki bir işlem ve hizmet gibi unsurlar da olabilir. Verginin konusu, üzerinden vergi alınan, vergi kaynağını oluşturan iktisadi unsuru anlatır. Bu bağlamda verginin konusu (Akdoğan, 2011: 142);

- Bir eşya ya da mal,
- Üretim, tüketim ya da hizmetlere konu teşkil eden mal ve bedeller,
- Gelirler olabilir.

Vergi isimleri vergiye konu olan iktisadi unsurlardan gelmektedir. Örnek olarak gayrimenkuller Emlak Vergisinin konusu iken, hava, kara ve deniz motorlu taşıtları, Motorlu Taşıtlar Vergisinin konusudur (Kalenderoğlu, 2002: 73).

### **1.3.2. Vergiyi Doğuran Olay**

Vergi kanunlarıyla ilk olarak, vergi konusu ve verginin mükellefi belirlenir. Ancak verginin konusunun ve mükellefinin belirlenmesi, tek başına devlete yarar sağlayacak bir vergi alacağının doğması adına yeterli olmamaktadır. Mükellefe vergi borcunun, devlete ise vergi alacağının oluşması adına, mükellef ve vergi konusu arasından kanunen aranan şart ve hukuki alakanın tahsis olmuş olması gerekmektedir. Ancak bu işlemler gerçekleştikten sonra bir vergi borcu ve alacağı söz konusu olabilir. Mükellef ve vergi konusu arasında kanunun ön şartlarının oluşmasına ‘vergiyi doğuran olay’ denilmektedir. Vergi Hukuku, vergilendirmenin unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın konuyla alakalı yasa ile açık bir şekilde belirtilmesini zorunlu tutmaktadır. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu uyarınca Emlak Vergisini doğuran olay, yurtiçinde bulunan bina, arsa veya araziden tasarruf sağlanmasıdır (Devrim, 1996: 48). Vergiyi doğuran olay, Katma Değer Vergisi’nde ‘malın teslimi ve hizmetin ifası’ iken, Veraset ve İntikal Vergisi’nde ise ‘bir mirasın kalması veya karşılıksız intikalin gerçekleşmesi’ şeklindedir. Vergiyi doğuran olay yani, vergi borcu ve alacağını ortaya çıkaran olay bazı uygulamalarda oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. Vergi alacağı tespit edilirken kullanılacak vergi kanunu, vergiyi doğuran olaya bağlıdır ve olay meydana geldiği zaman yürürlükte olan kanun hükümleri, vergi borcunun tespitinde esas olarak kullanılacaktır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman, vergilendirme döneminin tespitinde ve uygulanacak zamanaşımı süresinin tespitinde de oldukça önemlidir (Güneş, 2011: 32).

### **1.3.3. Verginin Tarafları**

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi verginin borçlusu olan mükellef, diğeri de vergi alacaklısı durumunda olan devlettir. Soyut bir kavram olan devlet; örgütü aracılığıyla ödevlerini yerine getirerek somutlaşır.

#### **1.3.3.1. Vergi Alacaklısı**

Vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisine sahip kuruma denmektedir. Vergi alacaklısı devlettir. Devlet bu yetkisini anayasal sınırlar dâhilinde, egemenlik gücüne dayanarak kullanmaktadır. Devlet bazen bu yetkisini kendisi kullanmaz, anayasada belirtilen sınırlar dâhilinde, mahallî idarelere, kamu tüzel kişilerine veya meslek kuruluşlarına devredebilmektedir.

Türkiye’de vergilerin büyük bir kısmı devlet tüzel kişiliği tarafından tahsil edilmekte ve Hazineye dâhil olmaktadır. Devletin tahsil ettiği vergiler merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan genel bütçenin en önemli gelirini oluşturmaktadır. Genel bütçeye dâhil vergi gelirlerini devlet hazinesi adına tahsil etme yetki ve görevi, Maliye Bakanlığı’na verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu görevini Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri ve Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı saymanlıklar aracılığı ile yerine getirmektedir(Öner, 2016: 52).

### **1.3.3.2. Vergi Mükellefi**

Vergi usul kanunları uyarınca vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişiye vergi mükellefi denmektedir. (VUK, md.8/1).Vergi mükellefi belirli bir miktarda vergiyi vergi alacaklısına ödemek zorundadır. Ancak, vergi mükelleflerinin maddi ödevlerinin yanı sıra defter tutmak, belge düzenlemek, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak gibi çeşitli biçimsel ödevleri de vardır (Dönmez, 2011: 192). Bireyin yaptığı işin hukuka uygunluğunun, vergi mükellefi olabilmesi bakımından bir önemi yoktur. Birey hukuka aykırı faaliyetler sonucu elde ettiği gelirler sonucunda da vergi mükellefi olabilmektedir. Birey, vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyete sahip olmak zorunda değildir. (VUK, m.9/1). Bu sebeple, medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olmayanlar (reşit olmayanlar), engelliler ve ayırt etme yetisi olmayanlar (mümeyyiz) da vergi mükellefi olabilmektedir. Kanunlarca yasaklanmış bir vergiyi doğuran olay da vergi mükellefiyeti doğurmaktadır(VUK, m.9/2). Vergi mükellefi olabilmek için hukuki işlem ehliyetine sahip olmak zorunlu değildir. On sekiz yaşından küçük olanlar ve kısıtlanmış olanlar da vergi mükellefi olabilirler.

Verginin mükellefi olan kişilerle ilişkileri sebebiyle, kendisi söz konusu verginin mükellefi olmasa da verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödemesinin yapılması konusunda mecburiyetleri olan kişiye, vergi sorumlusu denmektedir (Erginay, 1998: 57). Vergi mükellefi adına defter tutma, vergi kesme, fatura, fiş ve benzeri belgeleri düzenleme ve alma, beyanname verme veya yasaların getirdiği diğer bir takım sorumlulukları yerine getirmekle vergi sorumlusu görevlidir(Bilici, 2011: 89). Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesi vergi sorumlusunu "Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" şeklinde tanımlamaktadır. Vergi mükellefi ve sorumlusunun üstlendikleri ödevler sözleşme ile bir başkasına devredilemez ancak bir temsilci, kendileri adına vergi ödevlerini yerine getirmek üzere atanabilir. Vekiller, vergi idaresi karşısında hiçbir sorumluluk taşımazken vergiye söz konusu olan ödevler, doğrudan mükellef ya da vergi sorumlusunu muhatap kabul etmektedir. Vergi sorumluluk şekilleri üç ana başlık ile ele alınabilir. Ortaklaşa sorumluluk, mirasçılarının sorumluluğu ve müteselsil sorumluluk bu üç ana başlığı oluştururken, ortaklaşa sorumluluğun kendi içerisinde vergi kesenlerin sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu şeklinde alt başlıkları vardır.

#### **1.3.4. İstisna ve Muafiyet**

İstisna, vergiye tabi olan vergi konularının çeşitli nedenlerle kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi dışı bırakılması demektir. Gelir Vergisi Kanununda yer alan telif kazançları istisnası fikir ve sanat eserlerinden elde edilen gelirlerin tamamını, sürekli olarak vergi dışı bırakan bir istisnadır (Dönmez, 2011: 194).

Vergi kanunu istisnaların, muafiyetlerin hangi mükelleflere, hangi şartlar altında, hangi kurum tarafından, hangi koşullarda uygulanacağını açıkça ifade etmek durumundadır. Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası istisna, muafiyet ve indirim oranlarının alt ve üst sınırlar içerisinde değiştirebilme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermektedir. Vergi istisnalarının temelinde sadece ekonomik nedenler yoktur. Siyasi, kültürel, sosyal ve teknik nedenler istisna ve muafiyetlerin belirlenmesinde etken olabilmektedir.

Mali yükümlülük sebebiyle meydana gelen vergiden, ilgili veya farklı bir kanun tarafından belirlenen kişi veya grupların, bu yükümlülük dışında tutulması durumuna ise muafiyet denmektedir (Özkara, 2004: 24).

Bazı mükellefler gelir elde etse dahi, vergi mevzuatınca, vergi yükümlülüğünün dışında bırakılabilirler. Fakat mükellefin vergiden muaf tutulabilmesi için kendi şartlarına değil, kanunlarca belirlenen hükümlere uyma zorunluluğu mevcuttur. Lakin vergiden muaf sayılabilmesi için mükellefin kendi durumu yerine, vergi kanunlarının içerdiği hükümlere uymak zorunluluğu vardır.

#### **1.3.5. Vergi Matrahı**

Vergi oluşumunun hesaplanmasında temel faktör olan, iktisadi değerler vergi matrahı şeklinde isimlendirilmektedir (Ay, 2014: 155). Matrah, yalnızca ekonomik bir değer değil kimi zaman hacim, ağırlık, uzunluk gibi ölçü birimlerinde de kendisini gösterebilmektedir. Bu tanıma bakıldığında vergi matrahının bir miktar veya değer ifade ettiği söylenebilir. Vergi etkinliklerinde değerlerin esas alınması durumunda “advalorem vergi” kavramı ortaya çıkmaktadır. Matrahın miktar esaslı olması durumunda da “spesifik vergi” kavramı ile karşılaşılmaktadır. Miktar ve değer ifadeleri ile ne anlatılmak istendiği, kanun hükümlerine bakılarak anlaşılabilir. Günümüzde gelir, gümrük, harcama ve servet vergilerinin çok büyük bir bölümü değer esaslı olarak toplanmaktadır. Değer esaslı vergiler miktar esaslı vergilere kıyasla vergi adaleti bakımından çok daha uygundur (Işık, Karayılmazlar, Organ ve Işık, 2005: 117). Bunun en önemli nedeninin, miktar esaslı vergilerde vergi tutarının vergi konusu değer ile ters orantılı olarak belirlenmesi olduğu söylenebilir.

Spesifik vergilerde vergi matrahı, sayı, litre, hacim, ağırlık, metre, adet gibi fiziksel miktarlar ile belirlenirken, advalorem vergilerde matrah oluşumunu bedel, fiyat ve değer gibi ekonomik ifadeler ön plana çıkmaktadır. Örneğin, gelir vergisinde matrah gelirin safi tutarıdır. Bunun yanında kaynaklara bakıldığında vergi türleri ile ilgili olarak farklı isimlendirmelerin de yapıldığı görülmektedir. Spesifik vergiler için “maktu vergiler” ismi kullanılırken advalorem vergiler de “nispi vergiler” şeklinde adlandırılmaktadır. Vergi ile ilgili kanun metinlerine bakıldığında verginin mükellefi başta olmak üzere, vergi oranı ve verginin konusu gibi unsurların net bir biçimde ifade edildiği görülmektedir. Fakat bu metinlerde vergi matrahı genellikle miktar biçiminde kendisine yer bulmuştur. Vergi matrahının nasıl tespit edilmesi gerektiği ile ilgili olarak kanunda çeşitli bilgiler yer almaktadır (Özbilen, 2010: 227).

### **1.3.6. Vergi Tarifesi**

Ödenmesi gereken vergi tutarının hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçü, vergi tarifesi olarak isimlendirilmektedir. Vergi tarifesi denildiğinde ilk olarak verginin oranı akla gelmektedir. Bunun en önemli nedeni, vergi matrahının belirli bir oran esas alınarak hesaplanmasıdır. Buna göre vergi oranının vergi tarifesinin esas unsuru olduğu söylenebilir (Pehlivan, 2010: 105). Vergi oranı, vergi matrahının yüzde veya binde bir bölümünün esas alınarak ifade edilmesidir. Vergi oranlarının yapısının anlaşılabilmesi için, marjinal ve efektif vergi oranları arasında yer alan bağlantılardan yararlanılması gerekmektedir. Bu iki oran arasındaki ilişki, vergi oranlarının yapısında da belirleyici bir faktör olmaktadır. Vergi miktarındaki değişimin, vergi matrahındaki değişime oranı, marjinal vergi oranı olarak isimlendirilmektedir. Ortalama vergi oranı ise vergi miktarının vergi matrahına oranıdır (Şener, 2010: 248).

### **1.4. Vergilerin Sınıflandırılması**

Vergiler çeşitli amaçlara yönelik alınmaktadır. Zaman içerisinde bu amaçlar değişmekte ve bu doğrultuda vergi tasnifi çeşitlenmektedir. Vergiler matrahlarına göre, dolaylı ve dolaysız oluşlarına göre, mükellefin özel durumuna göre, alındığı iktisadi kaynaklarına göre sınıflandırılmaktadır. Ayrıca bu sınıflandırmaların dışında, vergilerin tarifelerine göre, kapsamlarına göre ve vergileri tahsil eden birime göre pek çok şekilde sınıflandırılması mevcuttur(Turhan, 1987: 100).

Vergilerin sınıflandırılmasının asıl sebebi, bu sınıflandırmada yer alan vergi gruplarının niteliklerini öğrenmektir. Bununla birlikte vergileri tek tek tanımak, daha iyi öğrenebilmek açısından faydalı olacaktır. Ayrıca vergileri sınıflandırmak vergilerin ekonomik etkileri açısından daha net değerlendirme yapmak için iyi bir yöntemdir.



#### 1.4.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Ayırımı

Dolaylı ve dolaysız vergiler aynı zamanda vasıtalı ve vasıtasız vergiler olarak da anılmaktadır. Tarihte görülen en eski vergi sınıflandırmalarından olan bu sınıflandırma bugün geçerliliğini ve önemini korumaya devam etmektedir (Erginay, 1998: 72). Dolaylı ve dolaysız vergiler, mükellefin vergiyi ödemesi ve bu vergi yükünü başka bir kişiye devir edip edememesi uyarınca belirlenmektedir.

Dolaylı vergi ve dolaysız vergi olarak vergileri sınıflandırmak, ülkelerin vergi sisteminin adaleti konusunda bilgi vermek için son derece önemlidir. Çünkü dolaysız vergiler kolay yansıtılamazlar ve bu vergiler tahsil edilirken kişilerin ödeme güçleri dikkate alınmaktadır. Bu durumda bir ülkede dolaysız vergilerin payı ne kadar fazla ise o ülkenin vergi sisteminde adalet o kadar sağlanmış demektir. Dolaylı vergiler ise, kolayca yansıtılabilen ve kişilerin hiçbir şekilde şahsi durumlarını dikkate almayan vergilerdir. Dolaylı vergilerin bir ekonomide payının fazla olması, o ülkenin vergi sisteminde adaletsizlik olduğunu göstermektedir (Şener, 2010: 248).

Bir vergi ödendikten sonra yasal olarak başkalarına devredilemiyorsa, yani verginin yasal yükümlüsü ile fiili yükümlüsü aynı kişilerse, bu vergiler dolaysız vergilerdir. Dolaysız vergiler genel itibarıyla gelir ve servetin vergilendirilmesinde karşılaşılan genel fiyat seviyesini etkilemeyen, nispi fiyatları değiştirmeyen ve yansıtılamayan vergilerdir. Dolaysız vergilerin aynı zamanda tarhi, tahakkuku ve tebliği mükellefin bizzat beyan ettiği geliri veya serveti üzerinden yapılan ve yine tahsili de mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından yerine getirilen vergilerdir (Çetinkol, 2013: 11).

Bazı vergilerin yasal yükümlüsü ile fiili yükümlüsü aynı kişiler olabilir. Yani, vergi yükü yasadaki öngörüldüğü şekilde yansıtılarak bir başkasına devredilebilir. Bu tür vergiler dolaylı vergilerdir (Erdem, 2006: 100-101). Dolaylı vergiler genel fiyatları etkileyip, nispi fiyatları değiştiren vergilerdir. Fiyatlandırmada, harcama üzerinden alınan vergilerin bu grup altında olması sağlanmaktadır.

Dolaysız vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkileri vardır. Bu vergiler subjektiftir ve kişilerin ödeme güçlerini dikkate alırlar ve yansıtılması daha zor olan vergilerdir. Dolaysız vergiler bu özellikleriyle vergi adaletini sağlayan vergiler olarak görülmektedir. Dolaylı vergilerin ise gelir dağılımını bozucu etkileri vardır. Dolaylı vergiler objektif, kişilerin ödeme gücünü dikkate almayan ve yansıtılması daha kolay olan vergilerdir. Dolaylı vergiler bu özellikleri nedeniyle vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedirler. Bu nedenle dolaylı vergilere ric'i vergilerdir. Çünkü bu vergiler düşük gelir düzeyine sahip olanlar için yüksek, yüksek gelir düzeyine sahip olanlar için ise düşük vergi yükü ortaya çıkarırlar (Şen, 2016: 63).

Türk Vergi Sisteminde yer alan dolaysız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi olarak sıralanmaktadır.

Dolaysız ve dolaylı vergilerin birbirinden ayıran birtakım özellikler bulunmaktadır (Şen vd., 2016: 61):

-Bir vergi gelir ve servet üzerinden alınıyorsa dolaysız, tüketim üzerinden alınıyor ise dolaylı vergidir.

-Verginin konusu sürekli ve yükümlüsü biliniyorsa ise dolaysız vergi; değilse, dolaylı vergidir.

-Bir vergi ödeme gücü ile uyumlu ise dolaysız vergi, ödeme gücü ile uyumlu değilse dolaylı vergidir.

-Bir verginin tarh ve tahsil aşamaları mevcut ise dolaysız; değilse, dolaylı vergidir.

Türk Vergi Sisteminde yer alan dolaylı vergiler; Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi ve Gümrük Vergisi olarak sıralanmaktadır.

#### **1.4.2. Konularına Göre Vergi Türleri**

Verginin ekonomik kaynaklarına göre sınıflandırılması üç şekilde olmaktadır. Bunlardan ilki gelir, ikincisi harcamalar ve üçüncüsü servet üzerinden alınan vergilerdir.

##### **1.4.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Gelir, iktisadi ve vergileme açısından olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanabilir. İktisadi açıdan ele alındığında gelir, üretim unsurlarının üretim süreci sonucunda ortaya çıkan bir değerler akımıdır(Tosuner ve Arıkan, 2015: 10). Vergileme açısından ise belirli bir zaman aralığında, bir kişinin (genellikle bir yılda) çeşitli kaynaklar aracılığıyla eline geçen kazanç ve iratların net tutarıdır(Eker, 2009: 216). Görüldüğü üzere, tanımlar arasında çok büyük bir fark bulunmamakla birlikte bu farklılığın temel sebebi, mali anlamda gelir daha çok uygulamaya yönelik iken, iktisadi açıdan teorik yöndedir. Gelir üzerinden toplanan vergilerde, verginin ekonomik kaynağı, diğer bir deyişle matrahının niteliği gelir tarafından oluşturulmaktadır. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi, gelir üzerinden alınan vergileri oluşturmaktadır.

##### **1.4.2.1.1. Gelir Vergisi**

Gelir Vergisi, gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettikleri irat ve kazançların safi tutarı üzerinden, yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumu da göz önünde tutulmak suretiyle artan oranlı tarifeye göre alınan, subjektif ve dolaysız bir vergidir (Nadaroğlu, 1996: 336).

Gelir Vergisi'nin artan oranlı olarak uygulanması, geliri daha yüksek olan kişilere daha yüksek vergi oranları uygulamak suretiyle zenginleri sadece fazla vergi ödemek zorunda bırakmaz, aynı zamanda gelirlerinin daha büyük bir kısmından da mahrum bırakır. Böylece artan oranlı bir Gelir Vergisi, vergi sonrası geliri vergi öncesi gelire göre daha adil kıymış olur (Schiller, 2007: 50).

Gelir Vergisi ödeme gücünün en iyi göstergesi olan geliri esas aldığı için, vergilemede yatay ve dikey adalet ilkelerine uygun olduğu savunulmaktadır. Nitekim farklı geliri olanların farklı vergilendirilmesi ve aynı geliri olanların da aynı şekilde vergilendirilmesi, ancak gerçek anlamda artan oranlı bir Gelir Vergisi ile mümkündür (Bach, 1967: 216-217).

Gelir Vergisi'nin, Üniter Gelir Vergisi, Sedüler Gelir Vergisi ve Bileşik Gelir Vergisi olmak üzere 3 vergilendirme yöntemi vardır. Üniter Gelir Vergisi, genel gelir vergisi olarak da isimlendirilmektedir. Belli bir dönem içinde çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin hepsinin bir araya toplanarak vergilenmesini ifade eder. Sedüler Gelir Vergisi çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler birbirleri ile ilişki kurulmaksızın ayrı ayrı vergilendirilir.

Bileşik Gelir Vergisi ise, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler önce ayrı ayrı vergilenmekte, daha sonra ise birleştirilerek, ek bir vergi alınmaktadır (Bilici, 2011: 178).

#### **1.4.2.1.2. Kurumlar Vergisi**

Kurumlar Vergisi genel ve objektif nitelikli olan, piyasa şartlarında yansıtılma olanağı bulunan dolaylı bir vergidir. Kişilerin sahip oldukları ekonomik güçlerini bir araya getirerek ortaklık kurmalarını, kişisel güçlerine oranla ekonomik bakımdan daha güçlü hale gelmelerini sağlar. Bu gücün vergi açısından kavranması gereği, Kurumlar Vergisi uygulaması ihtiyacını ortaya çıkarır (Yılmaz, 2015: 188).

Kurumlar Vergisi'ne vergilemede adalet açısından bakıldığında, önemli olan sermaye sahiplerinin kim olduğudur. Sermaye genellikle yüksek gelir gruplarının elinde olduğu için, Kurumlar Vergisi'nin yükü genellikle sermayedarlar üzerinde kalır. Bu durumda Kurumlar Vergisi vergilemede adalet açısından Gelir Vergisi kadar olmasa da yararlı olacaktır (Black vd. 2006: 181).

#### **1.4.2.1.3. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Özellikleri ve Önemi**

Gelir Vergisinin ve Kurumlar Vergisinin birtakım özellikleri vardır. Bu özellikler;

-Gerçek ve tüzel kişilerin 1 takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları vergilendirmektedirler.

-Artan oranlılığa elverişli vergilerdir.

-Ekonomik amaçlı ve sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar içermektedirler.

-Kişinin ödeme gücü ve en az geçim indirimi dikkate alınarak vergilendirme yapılmaktadır.

-Verginin safi gelir üzerinden alınmasını sağlamaktadırlar. Gelirin safi miktarının belirlenmesi zor ise, karinelere göre matrah tespiti yapılır. Bu usul uygulamada götürü usul ve basit usul olarak nitelendirilmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin ekonomiye etkileri oranlarına göre değişebilir. Örneğin; bir gelir vergisinin oranı yüksekse ve mükellef üzerinde fazla yük oluşturuyorsa, gelir elde edenlerin vergi sonrasında gelirleri azalacağı için dolaylı olarak tasarrufları da azalır. Gelir vergilerinin ekonomiye bir diğer etkisi de satın alma gücünü azaltmasıdır. Vergi sonrası geliri azalan bireylerin satın alma gücü düşeceği gibi talepte de azalma meydana gelmektedir. Bu durum ekonomik faaliyetlerin yavaşlamasına sebep olabilir. Gelir vergileri, ekonomik stabilizatör gücünün en yüksek olduğu vergilerdir. Bir verginin ekonomik stabilizatör gücü yüksekse o vergi, ekonomik kriz dönemlerinde ekonomiyi dengeleyici ve iyileştirici etkide bulunmaktadır. Bu da gelir vergilerinin olumlu yönlerinden biridir.

Gelir vergileri artan oranlı olmaları, kişilerin ödeme güçlerini dikkate alması, tabanının geniş olması ve özellikle de dolaysız vergi olası sebebiyle, hem vergi sisteminde hem de ekonominin genelinde adaletli bir yapı oluşturmaktadır (Çetinkol, 2013: 11).

#### **1.4.2.2. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler**

Tüketim vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması ve harcanması sırasında alınan vergilerdir. Bu bakımdan üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulurlar. Bireyler, geliri harcadıkları aşamada, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirilirler (Edizdoğan, 2007: 203).

Tüketim vergileri dolaylı vergiler arasında yer almaktadır. Bu vergiler, kişilerin ailevi ve şahsi durumlarını göz önünde bulundurmadıklarından objektif vergilerdir. Muafiyet, istisna ve indirimlere yer vermezler. Bireyin geliri büyüdükçe tüketimden çok tasarrufa yönelme olduğu için mükellefin ödediği verginin oranı küçülecektir. Düşük gelir elde edenler ise, tasarruf yapmaktan çok tüketime yönelecekleri için ödenen verginin oranı büyüyecektir. Tüketim vergileri bu yönüyle düşük gelir gruplarından daha çok, yüksek gelir gruplarından ise daha az alındığı için, hem yatay hem de dikey vergi adaletine ters düşmektedirler (Çetinkol, 2013: 12).

Tüketim üzerinden alınan vergiler Genel Tüketim Vergileri ve Özel Tüketim Vergileri olarak iki ana grupta incelenmektedir. Genel Tüketim Vergilerinin konusunu, bütün mal ve hizmetlerin tüketimi oluşturmaktadır. Genel Tüketim Vergilerinin uygulamadaki örnekleri Katma Değer Vergisi ve Gümrük Vergileridir. Özel Tüketim Vergisinin konusu ise bazı mal ve hizmetlerin tüketimidir. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Sekiz Yıllık Eğitime

Katkı Payı, Şans Oyunları Vergisi Özel Tüketim Vergileri kapsamındadır. Genel Tüketim Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi dışında bazı vergiler de tüketim vergileri sayılmaktadır. Bunlar; Harçlar, Değerli Kâğıtlar Vergisi ve Damga Vergileridir.

#### **1.4.2.2.1. Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisi, ekonomik faaliyetlerin tüm aşamalarında alınan, fakat verginin tüm satış fiyatına değil, sadece o aşamada ortaya çıkarılan katma değere uygulanan vergilerdir. Katma Değer Vergileri, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin, kolayca yansıtılabilen fakat mükellefin bu durumu pek hissetmediği vergilerdir. Katma Değer Vergisi, genel tüketim vergileri arasında yer almaktadır ve bu vergi türünün en somut ve en gelişmiş örneğidir. Katma Değer Vergisi yalnızca Türkiye’de değil birçok Avrupa Birliği ülkesinde de uygulanmaktadır (Bilici, 2011: 188).

Katma Değer Vergisi’nin matrahı, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden alışlar üzerinden hesaplanan vergi düşülerek bulunur. Bu yöntem, vergi indirim yöntemi şeklinde isimlendirilmektedir (Arıkboğa, 2015: 9).

Katma Değer Vergisinde, üretimin bir aşamasında katma değer üzerine konan vergi, yüksek fiyat şeklinde bir sonraki aşamaya geçse bile, bir sonraki aşamadaki katma değer bir parçası olmadığı için, bu aşamadaki vergi matrahına dâhil edilmemektedir. Böylece Katma Değer Vergisi vergi piramitleşmesini önlemektedir (Edizdoğan, 2012: 204).

Katma Değer Vergisi sadece yurt içi tüketimi vergilendirmeyi amaçladığı için, ihracatçı tarafından mal ya da hizmet alışlarından ödenen Katma Değer Vergisinin ihracat sırasında geri verilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır (Mclure, 1397: 155-204).

Katma Değer Vergisi sadece perakendecilere değil bütün firmalara yayıldığından, perakendecilerden gelen şikâyetleri ve kaçakçılık tehdidini azaltmaktadır. (Due, 1957: 366).

#### **1.4.2.2.2. Gümrük Vergileri**

Gümrük Vergisi, malların gümrük sınırını aşması dolayısıyla alınan bir vergidir. Dolaylı vergiler kategorisinde yer alan Gümrük Vergileri, mal üzerinden alındıkları için objektif niteliktedirler. Bu vergilerin yansıtılmaları son derece kolaydır (Nadaroğlu, 1996: 368).Gümrük Vergileri bazen devlete gelir kaynağı oluşturmanın dışında, yerli sanayiye yabancı ürünlerin rekabetinden korumak için alınabilir.

Devletlerin önemli gelir kaynakları arasında yer alan Gümrük Vergisi, yerli üreticiyi de koruyucu bir özellik taşımaktadır. Gümrük Vergisi nedeniyle ithalat oranlarında ciddi bir düşüş yaşanacak ve yerli sanayici yabancı üreticilerle daha kolay rekabet içerisine girebilecektir.

Devletler, çeşitli mal ve hizmetlere Gümrük Vergisi koyarak ithalat ürünlerine belirli sınırlamalar getirmektedirler. Bazen ülkenin ihtiyaç duyduğu bir ürünün daha kolay temin edilebilmesi için Gümrük Vergilerinin oranları düşük tutulmakta, bazen de tam tersi bir biçimde ülkeye girmesi istenmeyen ürünler için Gümrük Vergisi oranları yükseltilmektedir. Bu bakımdan Gümrük Vergisinin, ürünün ithal edildiği ülke için caydırıcılık oluşturma gibi bir işleve sahip olduğu söylenebilir (Bilici, 2011: 190).

#### **1.4.2.2.3. Özel Tüketim Vergileri**

Özel Tüketim Vergileri, harcamaların fiilen yapıldığı anda sınırlı sayıda mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Özel Tüketim Vergileri, sürümü yüksek, talep esnekliği zayıf mallardan alınır. Bu mallardan çok vergi hasılatı sağlamak veya tüketimi özendirmemek amacıyla vergi oranları yüksek tutulur (Dönmez, 2011: 136).

Özel Tüketim Vergileri, sigara, alkol gibi zararlı malların üretimini sınırlandırması açısından çok faydalı bir vergidir. Kaynak dağılımını düzenleme gücü çok yüksektir. Özel Tüketim Vergileri aynı zamanda, gelir dağılımını düzenlemek amacıyla da alınmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi, lüks tüketimi vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Lüks malların vergilendirilmesinin temel amacı, bunlar için yapılan tüketim harcamalarının, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmesidir. Bir başka deyişle, devlet lüks malları vergilendirirken kaynak dağılımında etkinliği düşünmez, bunun yerine gelir dağılımında adaleti sağlamayı amaçlar (Batirel, 1979: 140).

Özel Tüketim Vergisi, negatif dışsallığı olan mallardan alındığında, malların hem sosyal hem de özel maliyeti dengelenmiş ve kaynak dağılımında etkinlik sağlanmış olur. Bu sayede devlet aynı zamanda ürünün verdiği sosyal zararları da giderme görevini yerine getirmektedir (Pechman, 1996: 148).

Akaryakıt üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi, sosyal maliyeti giderme fonksiyonunun yanında, fayda prensibine göre alınan vergilerin güzel bir örneğidir. Bu verginin uygulanması durumunda, araç kullanıcıları devlet tarafından sunulan karayolları hizmetlerinin finansmanına özel bir katkı sağlamış olurlar. Bu katkı aracın durumuna ya da kullanım şekline göre özel bir tüketim vergisi ödenerek sağlanabileceği gibi, araçta kullanılan aksesuarlar ya da bizzat araca konan akaryakıt üzerinden özel bir vergi alınmak suretiyle de sağlanabilir. Her durumda Özel Tüketim

Vergisi'nin amacı hizmetin bedelinin bir kısmının hizmetten faydalanan kişilere ödettirmektir (Johansen, 1965: 203).

#### **1.4.2.2.4. Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Özellikleri ve Önemi**

Tüketim üzerinden alınan vergiler birçok ülkede GSYH'nin büyük kısmını oluşturan vergilerdir. Tüketim vergilerinin özellikleri şunlardır (Edizdoğan, 2012: 165);

-Tüketim vergileri gelir vergilerinin aksine, gelirlerin kaynağından değil, daha çok kullanımı üzerinden alınmaktadır.

-Tüketim vergileri faydalanma ilkesine daha uygun vergilerdir. Kişiler yararlandıkları ölçüde vergiye tabi tutulmuş olurlar. Bu sebeple diğer vergilere oranla genellikle hissedilmezler.

-Tüketim üzerinden alınan vergiler, çeşitlerine göre birçok amaca ulaşmak için kullanılabilirler. Örneğin; Özel Tüketim Vergisi, piyasa başarısızlıklarını gidermek, çevreyi korumak, alkol ve sigara tüketimini kısmak için de kullanılabilirler. Bu sayede toplumun genel sağlık seviyesine katkı sağlanmış olur.

-Tüketim vergileri, gelir vergisindeki gibi mükelleflerin kişisel durumlarını göz önüne almazlar. Bu özelliği sebebiyle vergilemede yatay ve dikey adalete ters düşen vergilerdir.

-Tüketim üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Bir ülke ekonomisinde büyük paya sahip olan tüketim vergileri o ülkenin vergi sisteminde adaletsizlik oluşturabilmektedirler.

-Tüketim üzerinden alınan vergilerin hükümet tarafından oranlarında yapılacak bir değişiklik, belirli bir sektörleri teşvik edebilir veya sınırlandırmak da isteyebilir. Bu tür vergilerde oran değişiklikleri, gelir dağılımındaki bozuklukları düzeltme amaçlı da yapılabilir. Mal ve hizmet alımı üzerine yeni bir vergi koyulması veya mevcut vergilerin artırılması, bu mal ve hizmetlere olan talebi daraltıcı yönde etki eder. Çünkü verginin artmasıyla o malın veya hizmetin fiyatı da artacaktır.

#### **1.4.2.3. Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler**

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu gayrimenkul-menkul mallar, para ve alacakları toplamını ifade eder. Servet vergileri bu değerlerin tamamı veya bir kısmı üzerinden alınan vergilerdir (Bilici, 2011: 181).

Günümüzde servet vergilerinden çok az gelir elde edilmesine rağmen bu vergiler birçok ülkede uygulanmaktadır. Servet vergileri gelişmiş ülkelerde gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek için kullanılmaktadır (Arıkboğa, 2015: 12).

Servet vergileri, vergiyi doğuran olayın kapsamına göre çeşitlenmiştir. Vergi konusunun servetin toplamı olduğu vergiler, servet üzerinden alınan vergilerdir. Servet üzerindeki mülkiyet

hakkının veraset ya da bağış yoluyla karşılıksız olarak başkalarına devredilmesi sonucu, servet transferi üzerinden alınan vergiler oluşur. Türkiye’de bu çeşit olan vergi, Veraset ve İntikal Vergisidir (Yılmaz, 2015: 235).

#### **1.4.2.3.1. Emlak Vergisi**

Emlak Vergisi, ülkelerde genel olarak yerel yönetimler tarafından tahsil edilen ve yerel idarelerin finansal ihtiyaçlarının karşılanması için alınan vergidir (Organ ve Çiftçi, 2015: 129). Emlak Vergisinin yükümlüsü bina ve arazinin malikidir. Bina maliki bundan faydalanamıyorsa, Emlak Vergisini intifa hakkı sahibi ödemektedir. Malik ve intifa hakkı sahibi bulunmuyorsa, bina veya araziye malikmiş gibi kullanan kişi verginin yükümlüsü olmaktadır. Emlak Vergisi, servet vergisi türü olduğu için aslında çok gelir sağlayan bir vergi türü olmasa da, bu tür servet vergilerinin gelir dağılımını düzeltici etkileri bulunmaktadır (Bilici, 2011: 189).

Emlak Vergisi vergilemede adalet açısından incelendiğinde, emlak sahiplerinin ödeyeceği bu verginin en azından kısa dönemde yansıtılmayacağı ve bütün yükünün emlak sahipleri üzerinde kalacağı görülür (Helen, 1973: 39-86). Buna göre vergiden kaçınmanın ya da vergiyi yansıtmamanın tek yolu, davranış değişikliğine gitmektir. Ancak bütün taşınmazlar aynı oranda vergilendirilirse, bir yatırımcı tarafından sahip olunan emlakın türünde ya da bulunduğu yerde yapacağı değişiklik vergi yükünü azaltmayacaktır. Bu durumda vergiden kaçınmak için tek seçenek sahip olunan emlak miktarını, yani yatırımı azaltmaktır. Ancak emlak sahipleri taşınmazı bir başka satıcıya satmak suretiyle vergiden kaçınmayı istemeyeceklerdir. Bir kere vergi konulduğunda ve bu bilindiğinde bütün potansiyel emlak alıcıları, gelecekteki getirileri azalacağı emlake daha düşük bir bedel ödemeyi teklif edeceklerdir. Bu da verginin satıcı üzerinde kalması, yani yansıtılmaması anlamına gelir (Fisher, 1996: 357).

#### **1.4.2.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Motorlu Taşıtlar Vergisi, mülkiyetinde motorlu taşıtı bulunan kişilerden alınan vergilerdir. Motorlu taşıta sahip olma ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edildiği için servet vergileri arasında yer almaktadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisinin konusu, bir gerçek ya da tüzel kişinin servetine dâhil olup malikleri adına tescil eden taşıtlardır. Vergi, genel olarak, taşıt kimin adına tescilli ise ondan alınmaktadır. Buna bağlı olarak; aracın hukuki ve fiili sahibinin aynı olmasını sağlamak, sorunların giderilmesi bakımından önemlidir (Edizdoğan, 2007: 172).



Motorlu Taşıtlar Vergisi, tahakkuk tahsilat oranının çok yüksek olması, düşük maliyetle toplanması, gelir ve servet dağılımını düzeltici özelliği, Gelir Vergisinin gelir yaklaşımındaki başarısızlığını telafi edici ve denetleyici karakteri ile vergi adaleti açısından önemli bir vergi özelliğine sahiptir (Şenyüz, 2000: 11).

#### **1.4.2.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi**

Veraset ve İntikal Vergisi, veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun, bir kişiden diğer bir kişiye karşılıksız olarak intikal eden mallar üzerinden alınan vergilerdir. Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi miras, bağış ve piyango gibi yollardan karşılıksız surette mal edinen gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu verginin konusunu miras yoluyla edinilen mallar, bağış ve hibe yoluyla edinilen mallar ile müşterek bahis talih oyunlarından kazanılan ikramiyeler oluşturmaktadır (Pehlivan, 2011: 299).

Veraset ve İntikal Vergisi, dolaysız bir vergidir. Vergiler kategorilere ayrıldığında Veraset ve İntikal Vergisinin servet vergileri başlığı altında ele alındığı görülmektedir. Bir malın miras yoluyla elde edilmesi durumunda mirasın kabul edilmesi, vergiyi doğuran olay olmaktadır. Bağış durumunda ise bağışın kabul edilmesi ile birlikte vergi doğmaktadır. Bir kişiye miras kalması durumunda veya herhangi bir şeyin bağışlanması halinde bunun beyan edilmesi gerekmektedir. Bu beyanın ardından süreç işletilerek veraset ve intikal vergisi tahsil edilecektir. Beyanın gerçekleşmemesi durumunda, vergi zıyaı suçu işlenmiş olur (Yılmaz, 2015: 236).

Veraset ve İntikal Vergisi dikey servet eşitsizliğinin giderilmesinde kullanılır. Tek başına veraset ve intikal sözleşmesinin varlığı bile servet dağılımındaki eşitsizlikleri azaltabilir. Örneğin, bir babanın tüm servetini düşük gelirli ver birikmiş serveti bulunmayan dört çocuğu arasında paylaşması halinde, nesiller arası servet eşitsizliği bu şekilde azaltılmış olacaktır. Böylece, bütün çocukları kendi hisselerine düşen miras üzerinden vergilendirmek suretiyle nesiller arası servet eşitsizliğinin teşvik edilmesi önlenmiş olacaktır (Black, 2006:197).

#### **1.4.2.3.4. Servet Vergilerinin Özellikleri ve Önemi**

Devlete gelir kaynağı sağlamanın dışında, sosyal amacı olan servet vergilerinin bir takım özellikleri vardır. Servet vergilerini diğer vergilerden ayıran özellikleri genel itibariyle aşağıda sıralanmaktadır (Yılmaz, 2015: 236);

-Servet vergileri, ülkedeki büyük gelir farklarını ortadan kaldırmak için en etkili vergidir. Gelir dağılımını düzeltmesi açısından en adaletli vergidir.

-Savaş gibi olağanüstü durumlarda da servet vergileri alınabilir. Bu tür vergiler olağanüstü durumlarda devlet için önemli bir gelir kaynağı olmaktadır. Olağanüstü durumlarda servet vergilerinin alınması borçlanmadan daha iyi bir finansman kaynağı olmaktadır.

- Servet vergilerinin matrahı kolay değişmez.
- Servet vergilerinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları çok maliyetli olmaktadır.

### **1.4.3.Vergiye Konu Olan Nesnelere Göre Vergi Ayırımı**

Vergileri birbirinden ayıran bir unsur da vergilerin konusunu oluşturan nesnelerdir. Vergiye konu olan nesnelere göre vergiler, şahıs üzerinden ve mal üzerinden alınan vergiler olarak iki türdür.

#### **1.4.3.1. şahıs Vergileri**

şahıs vergisinde verginin konusu yükümlünün kendisi, yani fiziki varlığıdır. Ancak bu vergilerde yükümlü, aynı zamanda verginin matrahını da temsil etmektedir. şahıs vergisinin en tipik rneği Baş Vergisidir (Nadaroğlu, 1996: 231).

şahıs vergileri Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulamaya konulmuştur. Cizye, rfi Vergiler ve Yol Vergisi o dönemin şahıs vergisi örnekleridir (Erdem, 2006: 92).

- şahıs vergileri tarihin çok eski dönemlerinde uygulanan bir vergidir.
- şahıs vergileri tahsil edilirken, kişilerin iktisadi güçleri dereceli olarak artan bir şekilde hesaplanmıştır. İlk uygulandığı zamanlarda vergilemede adalet ilkesine uyulmaya çalışılmıştır.
- şahıs vergileri tersine artan oranlılık gösteren vergilerdendir.

#### **1.4.3.2. Mal Vergileri**

Bireyin fiziki varlığı ile ilişkili olmayan tüm vergiler mal ile ilgilidir. Burada mal konusu geniş anlamda incelenmektedir. Verginin konusu ya mal elde edilmesi, ya mal harcaması, ya da belirli mal stokları olabilir. Hatta hizmet bile geniş anlamda mal olarak ele alınabilir (Edizdoğan, 2007: 252). Birçok vergi türü, bireylerin fiziksel varlıkları ile herhangi bir ilişkileri olmamaları nedeniyle mal vergileri kapsamında yer almaktadır.

### **1.4.4. Yükümlünün Kişisel Durumuna Göre Vergiler**

Yükümlünün kişisel durumuna göre yapılan vergi ayırımı, vergilendirme yapılırken mükellefin şahsi ve ekonomik durumlarının göz önünde bulundurulması ile ilişkilidir.

#### **1.4.4.1. Subjektif Vergiler**

Devletin vergi alacağını tespit ederken vergi yükümlüsünün şahsi durumunu, bekâr veya evli oluşunu, elde ettiği gelirin kaynağını, miktarını göz önünde bulundurarak tahsil ettiği vergiler subjektif vergilerdir (Türk, 2011: 174).

Günümüzde uygulanan Gelir vergisi ile Veraset ve İntikal Vergileri subjektif bir vergidir. Örneğin, Gelir Vergisinde kişinin tüm geliri bir bütün olarak ele alınır. Ayrıca söz konusu vergilerde muafiyet ve istisna uygulamalarının olması subjektif olduğunu göstermektedir (Nadaroğlu, 1996: 232).

#### **1.4.4.2. Objektif Vergiler**

Vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumları göz önüne alınmaksızın bir iktisadi unsurdan alınan vergiler objektif vergilerdir (Erdem, 2006: 99).

Objektif vergilerde verginin konusu ile vergi ödeyen kişi arasında hiçbir ilişki kurulamaz. Günümüzde uygulanmakta olan objektif vergiler; Tüketim Vergileri ve Gümrük Vergileridir. Anonim bir şekilde tahsil edilen Damga Vergisi de bu tür vergilere örnektir.

#### **1.4.5. Vergi Matrahına Göre Vergi Ayırımı**

Matrah, verginin hesaplanmasına esas oluşturan bir madde, değer veya paradır. Vergi sistemlerinde advalorem ve spesifik matrah olmak üzere 2 tür matrah vardır.

Verginin matrahını parasal bir değer olarak ifade eden tarifelerin uygulandığı vergilere advalorem vergi denir (Erdem, 2006: 99). Gelir Vergisi advalorem vergi örneğidir. Verginin matrahını fiziki büyüklüklere göre tespit edilerek tahsil edilen vergiler ise spesifik vergilerdir (Türk, 2011: 172). Motorlu Taşıtlar Vergisi spesifik bir vergi örneğidir.

Spesifik ve ad valorem vergilerin bir takım özellikleri vardır. Bu vergilerin özelliklerini inceleyerek matrahı konusunda fikir elde edilebilir. Spesifik vergilerin uygulama alanı oldukça sınırlıdır. Uygulanmaları bakımından büyük güçlükler yaratmaktadırlar. Spesifik vergiler değere göre ters orantılı vergilerdir. Advalorem vergilerin uygulanması idari açıdan oldukça zordur fakat spesifik vergilere göre uygulama alanı daha geniştir. Değer esasına dayalı vergiler oldukları için günümüz vergileri daha çok bu şekilde kullanılmaktadır (Edizdoğan, 2007: 253).

#### **1.4.6. Kapsamlarına Göre Vergiler**

Kapsamına göre vergiler, özel vergiler ve genel vergiler olarak ikiye ayrılır.

#### **1.4.6.1. Genel Vergiler**

Genel vergiler, kişilerin tüm gelir ya da servetini konu alan vergilerdir. Üniter Gelir Vergisi, genel vergi örneğidir. Harcamalar üzerinden alınan tüm üretim veya işlemleri konu alan vergiler de genel vergilerdir.

#### **1.4.6.2. Özel Vergiler**

Özel vergiler, sadece bazı işlemlere uygulanan vergilerdir. Özel vergiler tüm gelir, servet veya tüketimi konu almazlar. Sedüler Gelir Vergisi özel vergi örneğidir. Genel ve özel vergilerin bir takım özellikleri vardır. Bu özellikleri incelemek iki vergi türünü ayırabilmek için faydalı olacaktır.

-Genel vergilerde şahsılık ilkesi en ileri düzeyde uygulanmaktadır. Özel vergiler ise bu durumu gerçekleştiremezler.

-Genel vergiler daha çok gelişmiş ülkelerde uygulanmaktadır. Çünkü bu vergiler gelişmiş bir vergi idaresi yapısına ve eğitilmiş yükümlülere ihtiyaç duyabilirler. Özel vergiler ise daha çok gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Bu ülkelerde genelde vergi geliri kavranması kolay bazı mallardan alınır. Ve bu mallar üzerinden özel vergiler alınır.

#### **1.4.7. Vergiyi Tahsil Eden Birimlere Göre Vergiler**

Kanunlarla bazı vergilerin tahsili yerel yönetimlere vergilerken, bazı vergilerin tahsili ise merkezi yönetime verilmiştir.

##### **1.4.7.1. Merkezi Yönetim Vergileri**

Vergiler genellikle etkinliği itibariyle merkezi yönetim tarafından toplanmaktadır. Bazı vergilerin yerel yönetimlere bırakılması söz konusudur. Fakat bazı vergilerin ise merkezi yönetim tarafından toplanması daha etkin olmaktadır (Güneş, 2011: 74).

Bir yerel yönetim biriminin egemenliği, idari vesayet kavramı ile de yakından ilişkilidir. Yerel yönetim birimleri, merkezi yönetimin elverdiği ölçüde egemenlik tesis edebileceklerdir. Vergilerin merkezi yönetim ve yerel yönetim şeklinde bir ayrıma tabi tutulmasında genel olarak benimsenen görüş, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergiler ile Özel Tüketim ve Gümrük Vergileri gibi dolaylı vergilerin merkezi yönetime bırakılması şeklindedir. Bu görüşe göre Emlak Vergisi ise yerel yönetim birimlerinin sorumluluğuna bırakılacaktır (Ay, 2014: 147).

Gelir Vergisi, en az geçim indirimi, artan oranlılık vb. tekniklerle şahsileştirildiği için, bu tekniklerin uygulanabilmesi açısından merkezi yönetimler yerel yönetimlere oranla çok daha etkindir (Işık vd., 2005: 98).

#### **1.4.7.2. Yerel Yönetim Vergileri**

Bazı vergilerin tahsili merkezi yönetimden ziyade, yerel yönetimler tarafından daha etkin bir şekilde yapılmaktadır. Hem yerel yönetimlerin kendi öz gelirlerini oluşturması açısından hem de kaynaklara daha kısa sürede ulaşılması açısından yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi verilmiştir (Aktan vd., 2006: 33).

Belediyelerin tahsil etmekle yükümlü oldukları vergi gelirleri 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Buna göre Emlak Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Yangın Sigorta Vergisi, Haberleşme Vergisi belediyelerin öz gelirlerini oluşturmaktadır (Arıkboğa, 2015: 7).

Yerel yönetimlerin topladığı vergilerde söz sahibi olmaları, yerel yönetimlerin mali özerkliğini güçlendirmektedir. Bazı vergilerin toplanmasında mükelleflerin kayıtlarına ulaşmak yerel yönetimler için daha kolaydır. Objektif vergilerin konusu yerel yönetim sınırları içinde sabit kaldığından yerel yönetimler tarafından toplanması daha etkindir. Çünkü yerel yönetimler bu vergileri merkezi yönetime oranla daha iyi takip edebilirler (Akdoğan, 2011: 173).

#### **1.4.8. Tarifelerine Göre Vergiler**

Konusu ve matrahı belli olan bir verginin miktarının belirlenebilmesi için vergi tarifesinden yararlanılması gerekmektedir. Vergi tarifeleri bazen miktar esas alınarak oluşturulurken bazen de oran bazlı olmaktadır. Miktarın esas alındığı tarifelerde, verginin konusu fiziki ölçütler dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Örneğin, Motorlu Taşıtlar Vergisinde tarife, motor silindir hacmine veya aracın yaşına göre belirlenmektedir. Araç eskidikçe vergi miktarı da azalacaktır. Aracın motor hacmi büyüdükçe, aracın vergisi de artış göstermektedir (Edizdoğan, 2007: 151). Oransal tarifelerde ise yüzde veya binde olarak belirli bir oranın alınması söz konusudur (Demir, 2015: 140). Tarifelerine göre vergiler4 ayrı başlık altında ele alınabilir: Düz -Tek Oranlı Vergiler, Artan Oranlı Vergiler, Tersine Artan Oranlı Vergiler ve Azalan Oranlı Vergiler.

##### **1.4.8.1. Düz-Tek Oranlı Vergiler**

Vergi matrahının, bütün seviyelerde aynı düzeyde kalması durumunda düz oranlı verginin varlığından söz edilebilir. Düz oranlı vergide, vergi miktarı vergi matrahının doğrusal bir işlevidir. Düz oranın olduğu yerde, matrah ile vergi miktarı arasındaki farklılaşma doğru orantıya sahiptir (Pehlivan, 2010: 107). Bu durumda oran, matrahın değerine göre şekillenmemekte, kendi değerini

korumaktadır. Bu vergi türü, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi başta olmak üzere bireysel olmayan vergilerde kullanılmaktadır (Ay, 2014: 158).

#### **1.4.8.2. Artan Oranlı Vergiler**

Artan oranlı vergilerde, vergi matrahı ile birlikte vergi oranında da bir artış yaşanmaktadır. Bu tarifeye sahip vergilerde ortalama vergi oranının marjinal vergi oranından daha düşük seviyelerde olduğu söylenebilir (Şener, 2010: 248). Bireyin geliri arttıkça sağladığı marjinalyazarar azalmaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2010: 160). Artan oranlı verginin uygulandığı başlıca vergi türleri, Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisidir.

Artan oranlı vergi, vergi adaletine uygun olması nedeniyle bireysel gelir vergisinde sıklıkla kullanılmaktadır (Doğruyol, 2012: 313). Artan oranlı vergi, üç farklı biçimde kendisini göstermektedir. Bunlar; sınıf bazlı artan oranlılık (basit artan oranlılık), dilim bazlı artan oranlılık ve gizli artan oranlılıktır.

-Sınıf bazlı artan oranlılıkta vergi matrahının çeşitli miktarlar halinde gruplara ayrıldığı görülmektedir. Bir üst sınıfa çıktıkça vergi oranında da bir artış yaşanmaktadır. Basit artan oranlılık, vergi adaleti ile bağdaşmaması nedeniyle pek tercih edilmemektedir (Demir, 2015: 142).

-Dilim bazlı artan oranlılıkta vergi matrahı dilimler halinde ayrılmakta ve her dilim için ayrı vergi oranları uygulanmaktadır. Dilim bazlı artan oranlılıkta vergi oranının yüksek olmaması dikkat çekmektedir. Bu oluşum, vergi mükellefinin çıkarlarını koruması bakımından ön plana çıkmaktadır (Ay, 2014: 159).

-Gizli artan oranlılık, vergi tarifesinin bütün vergi mükelleflerine eşit olarak uygulandığı oluşumdur. Fakat mükelleflerin bazılarında indirim yapılmakta ve böylece gizli bir oran artışı sağlanmaktadır (Bilici ve Bilici, 2013: 180).

#### **1.4.8.3. Azalan Oranlı Vergiler**

Vergi matrahında artış yaşandıkça verginin düşmesi, azalan oranlı vergi olarak isimlendirilmektedir. Bu oluşumda ortalama vergi oranı marjinal vergi oranından daha yüksektir (Şener, 2010: 249).

Azalan ve artan oranlı vergilerdeki uzunluk ve yükseklik farkı, vergi sorumlularının geriye dönük olarak sergileyecekleri tutum bakımından belirleyici olmaktadır. Bir vergideki uzunluk farkının çok olması halinde oluşumun yumuşak bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Bir oluşumdaki en büyük ve en küçük oranlar arasındaki fark, yükseklik farkı olarak isimlendirilmektedir. En büyük ve en küçük matrah dilimleri arasındaki fark ise uzunluk farkı

olarak adlandırılmaktadır (Ay, 2014: 159).

#### **1.4.8.4. Tersine Artan Oranlı Vergiler**

Tersine artan oranlılığın esas olarak bir vergi problemi olduğu söylenebilir (Bilici ve Bilici, 2013: 181). Bu vergide tek oran söz konusu olmasına rağmen kişinin geliri arttıkça ortalama vergi oranı azalmaktadır (Demir, 2015: 143).

Bir vergilendirmede, gelir seviyesi düşük olanın korunması, vergi adaletinin bir gereğidir. Fakat tersine artan oranlı vergide tam tersi bir durum söz konusudur. Bu tür vergiler, ric'i vergiler olarak da isimlendirilmektedir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ 15 ÜLKELERİNDE VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

#### 2.1. Genel Bilgi

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye, Avrupa Birliği 15 ülkeleri, Çekya, Estonya, Macaristan ve Portekiz incelenecektir. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinin vergilerden elde ettikleri gelirler incelenecek ve bu ülkelerin vergi gelirleri karşılaştırılarak, vergilemede adalet açısından değerlendirilecektir. Karşılaştırma yapılırken baz alınacak ortalamalar, Avrupa Birliği 15 ortalaması, AB ülkelerinin ortalaması ve OECD ortalamasıdır. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinin vergilerden elde ettikleri gelirler incelenirken 2016 yılına ait verilerden yararlanılmaktadır. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin vergilerden elde ettikleri gelirler benzerlik taşıdıkları için, Avrupa Birliği'nde olup, Avrupa Birliği 15 içinde yer almayan ve vergi gelirleri bakımından Türkiye ile benzerlik taşıyan bazı ülkeler de çalışmaya dâhil edilmiştir. Bu ülkeler; Çekya, Polonya, Macaristan ve Estonya'dır.

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkeleri ile ilgili genel GSMH ve nüfus bilgileri verilecek ve bu ülkelerin toplam vergi gelirleri ile bu gelirlerin GSYH içindeki payları ele alınacaktır. Sonrasında vergileri sınıflandırarak, tek tek vergilerden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri ve GSYH içindeki payları incelenerek, vergilemede adalet açısından değerlendirilecektir. Vergilerden elde edilen gelirlerin yıllara göre eğilimini görebilmek ve daha doğru bir değerlendirme yapabilmek için, 1980 yılından 2016 yılına kadar 10'ar yıl aralıklarla vergi gelirleri de incelenecek ve vergilemede adalet açısından değerlendirilecektir.

İlk bölümde yapılan vergi sınıflandırmalarının hepsi bu bölümde dikkate alınmayacaktır. Çünkü bahsedilen vergilerin bazıları diğer sınıflandırma çeşitleri arasında da yer aldığı için daha önce verilen bir bilginin tekrar edilmesi çalışmanın akıcılığını bozacaktır. Bazı sınıflandırmalar ise, günümüzde önemini kaybettiği için incelenmeyecektir. Örneğin geçmişte vergilerin aynı olarak alınması söz konusu olduğu için aynı ve nakdi vergi ayırımına ihtiyaç duyulmuştur. Ancak uzun zamandır vergiler sadece nakdi olarak alındıkları için, artık böyle bir sınıflandırmaya gerek kalmamaktadır. Vergi sınıflandırmaları yapılırken ve veriler elde edilirken, OECD'den yararlanılmıştır. Fakat bazı sınıflandırma çeşitlerine ait veriler, vergilerin sınıflandırılmış şekliyle bulunamamaktadır. Bu nedenle, her sınıflandırma çeşidine konu olan vergiler hangi sınıflandırma içinde yer alıyorsa tek tek her ülkenin vergi sistemine göre incelenerek hesaplanarak bulunmuştur.



Örneğin; dolaylı vergilerden elde edilen gelirler dolaylı vergilerin tek tek bulunarak hesaplanmasıyla oluşturulmuştur. Diğer sınıflandırma çeşitlerine ait bilgiler de bu şekilde baz hesaplanmıştır.

Vergi sınıflandırmalarında, vergilerden elde edilen gelirler bulunurken uygulamada olan vergi örneklerinden yararlanılmıştır. Dolaysız vergilerden elde edilen gelir hesaplanırken gelir ve servet vergileri hesaplanarak bulunurken, dolaylı vergilerden elde edilen gelirin bulunmasında tüketim vergileri hesaplanmıştır. Subjektif ve objektif vergi ayırımı, artan ve düz oranlı vergi ayırımı ile spesifik ve advalorem vergi ayırımlarında vergi gelirleri hesaplanırken öncelikle her ülkenin tek tek vergi sistemine bakılmış, buna göre vergiler o ülkelerde dahil oldukları sınıflandırma türüne eklenmişlerdir.

## **2.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkeleri İle İlgili GSYH ve Nüfus Bilgileri**

Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinin vergilerden elde ettikleri gelirleri incelemeye önce, o ülkelerle ilgili genel bilgiler vermek bu çalışmadaki diğer bilgileri yorumlayabilmek açısından faydalı olacaktır. Söz konusu ülkelerle ilgili bulunan veriler, Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinin GSYH, kişi başına düşen GSYH ve nüfus bilgileridir. GSYH, bir milli ekonomide bir yıllık bir dönemde yurt içinde üretilen nihai mal ve hizmetlerin bir para birimi ile gösterilmesidir. Nüfus ise bir ülkede, bir bölgede veya bir kentte yaşayan kişileri gösterir.

Tablo 1’de Avrupa Birliği 15 ülkelerinin, Estonya, Macaristan, Yunanistan, Polonya, Çekya’nın ve Türkiye’nin GSYH, kişi başına düşen GSYH ve nüfus bilgileri verilmiştir. Bu bilgilere göre GSYH’si en yüksek ülke Almanya’dır. Almanya’nın 2017 yılında GSYH’si 3677 milyar \$’dır. İngiltere, Fransa, İtalya ve İspanya AB ülkeleri arasında Almanya’dan sonra GSYH’si en yüksek ülkelerdir.

Türkiye’nin 2017 yılında GSYH’si 841 milyar \$’dır. Türkiye bu gelirle, AB ülkeleri ve Estonya, Macaristan, Polonya, Çekya arasında yedinci sıradadır ve birçok AB ülkesini geride bırakmaktadır.

Tablo 1’e göre, AB ülkelerinin 2017 yılında GSYH’lerinin ortalaması 657 milyar \$’dır. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalaması ise, 1.052 milyar \$ iken, OECD ortalaması 1.480 milyar \$’dır.

Portekiz, Çekya, Lüksemburg, Macaristan GSYH’si en düşük ülkelerdir. Lüksemburg’un 2017 yılında GSYH’si 62 milyar \$’dır. Lüksemburg bu gelirle Tablo 1’de incelenen AB ülkeleri arasında son sıradadır. GSYH’si en düşük ülke Lüksemburg iken, kişi başına düşen GSYH’si en yüksek ülkenin yine Lüksemburg olması, Lüksemburg’un nüfusunun diğer ülkelere kıyasla daha az olmasıyla ilgilidir. Lüksemburg’un 2017 yılında kişi başına düşen GSYH’si 104.103 iken, nüfusu 575.249’dur.

**Tablo 1: Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde GSYH ve Nüfus Verileri (2017)**

	<b>GSYH</b>	<b>Kişi Başına Düşen GSYH</b>	<b>Nüfus</b>
<b>Almanya</b>	3.677 Milyar \$	44.469 \$	82.175.100
<b>İngiltere</b>	2.622 milyar \$	39.720 \$	65.382.600
<b>Fransa</b>	2.583 Milyar \$	38.476 \$	66.750.000
<b>İtalya</b>	1.935 Milyar \$	31.952 \$	60.665.600
<b>İspanya</b>	1.311 Milyar \$	28.156 \$	46.440.100
<b>Hollanda</b>	826 Milyar \$	48.223 \$	16.979.100
<b>Türkiye</b>	851 Milyar \$	10.540 \$	78.741.100
<b>İsveç</b>	538 Milyar \$	53.442 \$	9.851.000
<b>Polonya</b>	524 Milyar \$	12.415 \$	37.967.200
<b>Belçika</b>	492 Milyar \$	43.323 \$	11.311.100
<b>Avusturya</b>	416 Milyar \$	47.290 \$	8.464.555
<b>İrlanda</b>	333 Milyar \$	69.330 \$	4.761.865
<b>Danimarka</b>	324 Milyar \$	56.307 \$	5.707.300
<b>Estonya</b>	25 Milyar \$	19.104 \$	1.968.957
<b>Finlandiya</b>	251 Milyar \$	45.703 \$	5.487.300
<b>Portekiz</b>	217 Milyar \$	21.136 \$	10.553.800
<b>Çekya</b>	215 Milyar \$	21.136 \$	10.553.800
<b>Yunanistan</b>	200 Milyar \$	18.613 \$	10.783.700
<b>Macaristan</b>	139 Milyar \$	14.224 \$	9.830.500
<b>Lüksemburg</b>	62 Milyar \$	104.103 \$	576.249
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>1.052 Milyar \$</b>	<b>46.016 \$</b>	<b>28.848.434</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>1.480 Milyar \$</b>	<b>39.061 \$</b>	<b>1.560.439</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>657 Milyar \$</b>	<b>33.014 \$</b>	<b>18.186.836</b>

**Kaynak:** OECD (2018a), "Gross National Income",

<https://data.oecd.org/natincome/grossnational-income.htm> ( 29.11.2018).

Tablo 1’de incelenen AB ülkeleri arasında kişi başına düşen GSYH’si Lüksemburg’dan sonra en yüksek olan ülkeler İrlanda, Danimarka ve İsveç’tir. İrlanda’nın kişi başına düşen GSYH’si 69.330 \$’dır.

Tablo 1’e göre AB ülkelerinin kişi başına düşen GSYH’lerinin ortalaması 33.014 \$’dır. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalaması 46.016 \$ iken, OECD ortalaması 39.061 \$’dır.

Türkiye kişi başına düşen GSYH’si ile Tablo 1’de incelenen AB ülkeleri arasında son sıradadır. Türkiye’nin 2017 yılında kişi başına düşen GSYH’si 10.540’tır. Türkiye’nin GSYH ile incelenen AB ülkeleri arasında yedinci sırada iken, kişi başına düşen GSYH ile son sırada olması ülke nüfusunun fazla olmasıyla açıklanabilir. Söz konusu AB ülkeleri arasında Almanya’dan sonra nüfusu en yüksek ülke Türkiye’dir.

Türkiye'den sonra kişi başına düşen GSYH'si en düşük ülkeler Macaristan, Yunanistan, Çekya, Polonya ve Yunanistan'dır. Polonya'nın kişi başına düşen GSYH'Sİ 12.415 iken, Macaristan'ın kişi başına düşen GSYH'si 14.224'tür. Estonya'nın kişi başına düşen GSYH'si 18.613 iken, Estonya'nın kişi başına düşen GSYH'si 19.104'tür.

### **2.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri**

Toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payını inceleyerek o ülkelerin toplam vergi yükü hakkında genel bir bilgiye ulaşılabılır. Toplam vergi yükü, bir ülkede belli bir dönemde ödenen tüm vergilerin o dönemde elde edilen gayri safi yurt içi hasılaya oranı şeklinde hesaplanmaktadır (İnaltong, 2012: 17) .

Vergi yükü sadece kişi başına düşen vergi geliri ile ilgili bir kavram değildir. Vergi yükü, siyasal, sosyal ve devlete yüklenen fonksiyonlarla da ilgili olabilir. Ülkeler ne kadar gelişmiş olursa olsun, farklı vergi politikaları nedeniyle mükellefler sıkıntıya düşebilir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 35-40).

Tablo 2'de Türkiye'nin, Estonya, Polonya, Çekya, Macaristan ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinin toplam vergi gelirleri verilmiştir. Türkiye'nin %25,5 oranla söz konusu ülkeler arasında 19. sıradadır.

Tablo 2'ye göre 2016 yılında vergi yükü en fazla olan ülke %45,9 ile Danimarka'dır. Danimarka'dan sonra vergi yükü en yüksek ülkeler sırayla Fransa, Belçika, Finlandiya, İsveç ve İtalya'dır.

2016 yılında AB ülkelerinin ortalama vergi yükü %37,6 iken, Avrupa Birliği 15 ülkelerinin vergi yükü %39,0'dır. OECD'de ortalama vergi yükü ise %34,3'tür.

İrlanda, İspanya, İngiltere, Portekiz, Lüksemburg, Almanya, Hollanda, Estonya ve Yunanistan vergi yükü en düşük ülkelerdir. Özellikle İrlanda'nın 2016 yılında toplam vergi geliri %23'tür. İrlanda vergi yükü açısından en son sırada yer alan ülkedir. Bu ülkeler 2016 yılı itibariyle vergi yükleri AB ortalamalarının ve OECD ortalamasının altında olan ülkelerdir.

Türkiye'nin vergi yükü 2016 yılında %25,5'tir. Türkiye bu oranla Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalamasının çok altındadır. Söz konusu vergi yükünün mükellefler üzerinde yük oluşturması sebebiyle vergi yükü açısından iyi bir sonuç olduğu söylenebilir. Fakat vergi yükü vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı olarak düşünüldüğünde vergilerden fazla gelir elde edemeyen ülke konumundadır.

**Tablo 2: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (2016 / %)**

<b>Danimarka</b>	45,9
<b>Fransa</b>	45,3
<b>Belçika</b>	44,2
<b>Finlandiya</b>	44,1
<b>İsveç</b>	44,1
<b>İtalya</b>	42,9
<b>Avusturya</b>	42,7
<b>Macaristan</b>	39,4
<b>Hollanda</b>	38,8
<b>Yunanistan</b>	38,6
<b>Almanya</b>	37,6
<b>Lüksemburg</b>	37,1
<b>Polonya</b>	36,0
<b>Estonya</b>	34,7
<b>Portekiz</b>	34,4
<b>Çekya</b>	34,0
<b>İspanya</b>	33,5
<b>İngiltere</b>	33,2
<b>Türkiye</b>	25,5
<b>İrlanda</b>	23,0
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>39,0</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>37,6</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>34,3</b>

**Kaynak:** OECD (2018b),

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Türkiye, İrlanda hariç bütün Avrupa Birliği 15 ülkelerinden daha az vergi yüküne sahiptir. Fakat sadece İrlanda Türkiye'den daha düşük vergi yüküne sahip ülkedir. Türkiye'deki vergi yükünün Avrupa Birliği 15 ülkelerinden düşük olmasının önemli bir sebebi vergi tabanının daha dar olması olarak gösterilebilir. Ancak, listedeki bazı ülkelere bakıldığında bunun yeterli bir sebep olmadığı görülmektedir. Türkiye'de vergi gelirlerinin düşüklüğünün ana sebebinin vergide kayıp ve kaçığın fazla olması olduğu düşünülmektedir (İlhan,2007:7). Toplam vergi yükü bu denli düşük olduğu halde Türk toplumunda vergilerin çok yüksek olduğu yönünde bir algılama mevcuttur. Bunun sebebi vergi yükünün adaletsiz dağılımıdır. Türkiye'de dolaylı vergilerin yükü dolaysız vergilere göre daha yüksektir. Türkiye'nin dolaylı vergilerin oranını azaltması gerekmektedir; ancak devletin kaynak ihtiyacı sebebiyle bu yakın gelecekte olacağı benzememektedir. Ayrıca şu anki dağılım değişir ve vergi yükü kurumsal vergilere yönlendirilirse kurumların artan maliyetlerini tüketiciye yansıtacakları ve toplumun çoğunluğunun bu sefer artan mal ve hizmet fiyatlarından zarar göreceği öngörülebilir. Diğer yandan, yatırımcılara avantaj sağlayacak vergi düzenlemelerinin yapılmasının ekonomik büyümenin önünü açacağı ve bundan yarar sağlanacağı söylenebilir. Dolayısıyla, Türkiye açısından en önemli vergi dağılımı sorununun yatırımların önündeki vergi yükü, diğer bir deyişle vergi takozu, olduğu görülmektedir. Ekonomide büyüme

sağlandığında vergi adaletsizliği sorununun da daha kolay çözüldüğü görülecektir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 49).

#### **2.4. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Türleri İtibariyle Vergi Gelirlerinin Karşılaştırılması**

Vergilerin sınıflandırılmasının yapılması ile ülkelerin vergi sistemleri hakkında fikir sahibi olunabilir. Ülkelerin hangi vergilerden ne kadar gelir elde ettiklerini bilmek, bu vergilere göre Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ülkelerini daha iyi karşılaştırmak için faydalı olacaktır.

##### **2.4.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması**

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı vergilerin en önemli sınıflandırma türüdür. Çünkü bu sınıflandırmaya göre ülkelerin vergilemede adalet ilkesine uyulup uyulmadığı görülebilmektedir. Aşağıda dolaylı ve dolaysız vergilerden elde edilen gelirler karşılaştırılarak incelenecektir.

###### **2.4.1.1. Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dolaysız Vergiler**

Dolaysız vergiler, yansıtılması kolay olmayan vergilerdir. Dolaysız vergiler genelde mükellefin ödeme gücünü dikkate alan vergilerdir. Artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma prensibi gibi verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan teknikler dolaysız vergilere uygulanabilir. Böylece dolaysız vergiler, vergi adaletini gerçekleştirme amacına daha çok hizmet ederler (TÜSİAD, 2012: 17).

Dolaysız vergiler gelir üzerinden alınan ve servet üzerinden alınan vergiler olarak belirlenip, Tablo 3’teki veriler bu tür vergilere göre hesaplanmıştır.

Tablo 3 incelendiğinde, dolaysız vergilerden en çok gelir elde eden ülke Danimarka’dır. Danimarka’nın 2016 yılında dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %67,5’tir. Lüksemburg, İngiltere, Belçika da dolaysız vergilerden en çok gelir elde eden ülkelerdendir.

Dolaysız vergilerin payı yüksek olan ülkeler vergilemede adaleti sağlamaya çalışan ülkelerdir. Gelişmekte olan ülkelerde dolaysız vergilerin payı düşük iken, gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin payı daha yüksektir (Erdağ, 2002: 52).

Söz konusu ülkelerin dolaysız vergilerden elde ettiği gelirler hem Avrupa Birliği 15 ortalamasının hem de OECD ortalamasının üstündedir. Bu ülkeler dolaysız vergilerin adaleti

sağlama işlevi açısından olumlu bir tutum sergilemektedir. Dolaysız vergileri daha çok gelişmiş ülkelerin tercih etmesi Tablo 2’deki verilerle de görülmektedir.

Avusturya, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İsveç dolaysız vergilerden elde edilen gelir bakımından Avrupa Birliği 15 ortalamasına yakın veya bu ortalamanın biraz üstünde olan ülkelerdir. Avusturya’nın 2016 yılında dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %51’dir.

**Tablo 3: Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri ve GSYH İçindeki Payı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
Danimarka	30,6	67,5
İngiltere	16,1	65,5
Lüksemburg	17,2	65,2
Belçika	19,2	64,0
İrlanda	11,3	60,1
İtalya	16,5	57,8
Fransa	14,7	57,6
İsveç	14,1	57,4
Almanya	13,1	56,1
İspanya	12,0	55,0
Finlandiya	16,7	53,4
Hollanda	11,1	51,3
Avusturya	12,5	51,0
Portekiz	21,2	45,1
Yunanistan	11,7	42,5
Çekya	7,9	41,1
Türkiye	6,6	37,3
Estonya	7,9	35,1
Macaristan	8,2	32,9
Polonya	8,1	11,4
Avrupa Birliği 15 Ortalaması	15,8	57,3
OECD Ortalaması	13,4	53,3
AB Ortalaması	13,1	48,0

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Yunanistan, Hollanda ve İspanya dolaysız vergilerden en az gelir elde eden Avrupa Birliği 15 ülkeleridir. Tablo 3’e göre Yunanistan’ın 2016 yılında dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %42,5’tir. Bu ülkelerde dolaysız vergilerin payı diğer ülkelere göre daha azdır.

Polonya, Macaristan ve Estonya dolaysız vergilerden en az gelir elde eden AB ülkeleridir. Polonya AB ülkeleri arasında en az dolaysız vergi gelirine sahip ülkedir. Polonya’nın 2016 yılında dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %11,4’tür. Söz konusu

ülkelerin dolaysız vergilerden elde ettiği gelirler, Avrupa Birliği 15 ve AB ülkelerinin ortalamasının çok altındadır.

Türkiye'nin 2016 yılında dolaysız vergilerden elde ettiği gelir hem Avrupa Birliği 15 ortalamasının hem de OECD ve AB ülkelerinin ortalamasının çok altındadır. Türkiye'nin dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %37,3'tür. AB ülkelerinin ortalamasının dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %48 iken, Avrupa Birliği 15 ortalamasının dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %57,3'tür. OECD ortalamasının dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %53,3'tür. Dolaysız vergilerin vergi adaleti açısından sahip olduğu önem dikkate alındığında, bu vergilerin Türkiye'de toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılması son derece önemlidir.

Dolaysız vergiler, vergi dilimi kırılmaları nedeniyle vergi yükünün adaletli şekilde dağılımını sağlayamamaktadır (Ay ve Haydanlı, 2017: 138). Örneğin gelir vergisine ait vergi dilimlerinin yapısı sebebiyle memurlar ve sözleşmeli personellerin ödediği vergi geliri, iş insanlarını geride bırakmaktadır. Ancak bu konuda en önemli sorunların yanlış gelir beyanlarıyla vergi kaçırma ve tahakkuk eden vergilerin tahsil edilememesi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, dolaylı vergilerin toplanabilmesi devlet açısından bir külfet olarak görülmektedir. Vergi beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi ve özellikle büyük mükelleflerin vergilerinin tahsili devletin organlarının doğru yapılmasıyla mümkün olacaktır. Dolayısıyla vergi yükünün önemli bir kısmı, tahsil edilmesi bir külfet getirmeyen dolaylı vergiler ile kayıtlı maaşlı çalışanlardan tahsil edilen dolaysız vergilere binmektedir (TÜSİAD, 2012: 46).

#### **2.4.1.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dolaylı Vergiler**

Dolaylı vergiler mal ve hizmetler üzerinden alınan ve onların fiyatlarının bir parçası olarak algılanan vergilerdir. Dolaylı vergiler kolay yansıyan vergilerdir. Dolaylı vergilerde mükellef önceden belli değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile mükellef belirlenir. (TÜSİAD, 2012: 17). Dolaylı vergiler, gelir ve servet elde edildiği zaman değil harcadığı zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirilirler. Bu nedenle vergilendirilmiş malları daha çok kullananlar diğerlerine göre daha fazla vergi öderler (Erdağ, 2002: 52)

Dolaylı vergiler Tüketim Vergilerinden oluşmaktadır ve Tablo 4'teki veriler bu şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 4 incelendiğinde, 2016 yılında dolaylı vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler Estonya, Polonya, Macaristan ve Türkiye'dir. Polonya, dolaylı vergilerden en çok gelir elde eden AB ülkesidir. Polonya'nın 2016 yılında dolaylı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri

içindeki payı %88'dir. Türkiye'nin 2016 yılında dolaylı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %62,7'dir. Söz konusu ülkelerin dolaylı vergilerden elde ettiği gelir Avrupa Birliği 15 ortalamasının ve OECD ortalamasının üstündedir.

**Tablo 4: Dolaylı Vergilerin GSYH İçindeki ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2016/%)**

	<b>GSYH İçindeki Payı</b>	<b>Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı</b>
<b>Polonya</b>	10,7	88,6
<b>Macaristan</b>	16,7	67,1
<b>Estonya</b>	11,3	64,9
<b>Türkiye</b>	11,1	62,7
<b>Çekya</b>	11,3	58,9
<b>Yunanistan</b>	15,8	57,4
<b>Portekiz</b>	13,6	54,9
<b>Avusturya</b>	12,0	49,0
<b>Hollanda</b>	11,5	48,6
<b>Finlandiya</b>	14,5	46,5
<b>İspanya</b>	9,8	45,0
<b>Almanya</b>	10,2	43,9
<b>Fransa</b>	11,1	42,9
<b>İsveç</b>	12,4	42,5
<b>İtalya</b>	12,1	42,2
<b>İrlanda</b>	7,5	39,8
<b>Belçika</b>	10,8	36,0
<b>Lüksemburg</b>	9,1	34,8
<b>İngiltere</b>	10,7	34,5
<b>Danimarka</b>	14,9	32,4
<b>AB Ortalaması</b>	<b>11,7</b>	<b>52,0</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>13,1</b>	<b>46,6</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>12,5</b>	<b>42,6</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Danimarka, İngiltere, Lüksemburg ve Belçika dolaylı vergilerden en az pay elde eden ülkelerdir. Danimarka'nın dolaylı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %32,4'tür. Danimarka bu oranla dolaylı vergilerden elde ettiği gelire göre en son sırada yer almaktadır.

2016 yılında dolaylı vergilerden elde edilen gelire göre Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %42,6'dır. AB ülkelerinin ortalamasının dolaylı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %52'dir. OECD ortalamasının dolaylı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %46,6'dır.



Dolaylı vergilerin vergilemede adaletsizlik oluşturması sebebiyle Danimarka ve İngiltere'nin daha adaletli vergi sistemine sahip ülkeler olduğu söylenebilir. Türkiye, Yunanistan ve Portekiz'in ise dolaylı vergilerden yüksek pay elde ettikleri için, vergilemede adalet açısından diğer ülkelere kıyasla daha az adaletli bir vergi sistemine sahip oldukları söylenebilir. Fakat dolaylı vergiler daha az maliyetli vergiler olduğu için ve mükellef psikolojisine daha uygun oldukları için Türkiye, Yunanistan ve Portekiz gibi ülkeler de dolaylı vergilerin bu özelliklerinden faydalanabilmektedirler.

Türkiye'de devlet, faaliyetlerini sürdürmek için önemli bir miktarda finansmana ihtiyaç duymaktaydı. Bu ihtiyaç arttıkça devletin gelirlerini arttırıp bütçesini dengelemek için seçtiği yol genellikle dolaylı vergilerin arttırılması olmaktadır. Geçmiş yıllarda, uygulanan vergi kalemlerindeki rakamsal artışın yanında yeni vergi kalemlerinin de uygulamaya sokulduğu görülmektedir. Öncelikle ÖTV artışı, zincirleme tepkiler yaratıp herkesi etkilemekteydi. Buna KDV'deki artışlar da eklendiğinde, ülkede geçmiş yıllarda fiyatların genel olarak artmasına sebep olduğu görülür (Kalkınma Bakanlığı, 2006: 16).

Dolaylı vergilerin vergi adaletsizliğine yol açtığı kabul edilen bir olgudur. Ancak, bu tip vergilerin finansmanının devlet açısından çok kolay olması kamunun acil finansman ihtiyacı duyduğu dönemde bunları kullanarak kolayca bütçesini dengelemesini sağlamıştır. Dolaylı vergilerin bazıları direkt olarak müşteri harcamalarına istinaden büyük vergi mükelleflerinden alınır. Bu vergileri satışlarına yansıtan şirketlerden paranın tahsili kolay olmaktadır. Enerji, Telekom gibi birkaç büyük şirketin egemen olduğu sektörlerdeki vergiler tahsil kolaylığı açısından avantaj sağlamaktadır (Resmi Gazete, 2006: 17).

Dolaysız vergiler denildiğinde akla öncelikle Gelir Vergisi gelmektedir. Gelir Vergisinin etkin kullanılabilmesi için ekonominin olabildiğince açık bir şekilde işlemesi gerekmektedir. Bunun yanında hem tarımda hem sanayide hem de ticarete daha büyük şirketlerin ortaya çıkması ve bunların kurumsallaşması, muhasebe kayıtlarının gerektiği gibi tutulması Gelir Vergisinin uygulanmasını kolaylaştıran etkenlerdir. Diğer önemli nokta da devletin vergi toplama personelinin yeterli sayı ve nitelikte olmasıdır (Ekici, 2009: 219). Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında sayılan bu önemli noktalardan hiçbirinin bu ülkelerde olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu ülkelerin dolaylı vergileri tercih etmeleri son derece olağandır. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha yüksektir. Kurumsallaşmış büyük şirketlerden oluşan ekonomileri olan ve devlet kadroları nitelikli elemanlardan kurulmuş olan bu ülkelerde dolaysız vergilerin tahsili sağlanabilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise bunları sağlayamadıkları için ihtiyaçları olan gelirleri dolaylı vergiler yoluyla sağlamaktadırlar (Ay ve Talaşlı, 2008: 137).

Gelişmekte olan ülkelerde finansal sorunların yaşanması gelişmemiş ekonomi sebebiyle kaçınılmazdır. Finansman yaratmak için tüketimden aldığı vergilere dayanan bu ülkeler, bunun yanında dış ticaret vergilerine de bağımlılık gösterir. Bu bağımlılık ülkede dış ticaretle uğraşan

kesime ek külfet getirdiği için bunların uluslararası pazarda rekabet güçlerine darbe vurulmuş olur. Gelişmekte olan ülkelerde tarımsal kazançlar, arazi kazançlar ve kamu kesimi ücretlerinin bazı ülkelerde zaman zaman hiç vergilendirilmediği, gayrimenkul ve servetlerin ise çok düşük oranlarda vergilendirildiği görülmektedir. Gelir vergisinin ve Kurumlar Vergisinin yükünün kısıtlı bir kesime yüklendiği görülmektedir (Organ ve Yegen, 2015: 167).

Gelişmiş ülkeler ile gelişmemiş ülkeler arasındaki vergi türleri açısından oluşan bu fark, birçok alanda yansımaları neden olur. Devletin ya da şirketlerin ekonomi politikaları, mükelleflerin davranışları, dış yatırımcılar gibi faktörler bu durumun sonuçlarını hissetmektedir. Vergi adaleti açısından dolaysız vergilerin payının artırılmasının daha doğru olduğu ifade edilmektedir. Vergi gelirlerinin çoğunluğunun dolaysız vergilerden elde edildiği ülkeler vergi adaleti açısından daha iyi durumdadırlar (Ay ve Talaşlı, 2008: 137) .

Gelişmekte olan ülkelerin bir diğer ortak özelliği ise GSMH içerisinde kamu gelirlerinin az bir yer kaplamasıdır. Bu tip ülkelerin milli gelirleri gelişmiş ülkelere göre düşük olmaktadır. Nihayetinde gelire bağlı olan vergi de dolayısıyla düşük olmaktadır. Ancak, bu ülkelerde vergi gayretinin de düşük olduğu gözlemlenmektedir. Vergi gayreti devletin vergi toplamak için, kişilerin de vergi vermek için gösterdikleri gayret olarak görülmektedir. Bu ülkelerin vergi yasalarının bazı ekonomik koşullardan kopuk olduğu, bazı vergi oranlarının gerçekçi olmadığı, vergi toplamakla yükümlü devlet görevlilerinin ve idarecilerin görevlerinde başarılı olmadıkları görülmektedir (TÜSİAD, 2012: 49).

Gelişmekte olan ülkelerde içerisinde bulunan ekonomik yapı vergilerin yapılanmasını değiştirir. Bu ülkeler gelişme süreçleri boyunca değişen vergi tablolarına sahip olurlar. Bu ülkeler gelir üzerinden daha az vergi alırlar. Bunun bir sebebi de bireylerin gelişmiş ülkelerdeki kadar yüksek Gelir Vergisi oranlarını karşılayabilecek ekonomik seviyede olmamalarıdır (Durmuş, 2007: 39).

Gelişmekte olan ülkelerde devlet yatırımlarının finansmanının dolaylı vergilerden sağlanması yaygındır. Ancak bu uygulama adaletli bir uygulama değildir. Buna birçok kesimden tepki gelmesi kaçınılmazdır. Ancak öte yandan dolaysız vergilere yük bindirilirse vergi yükü artacak olan üretici kurumlar ile ücretli çalışanlar bu durumdan memnun olmayacaklardır (Demircan, 2003: 108-109).

Bir ülkede dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payı dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payını aşmışsa, o ülkede vergi adaletinin zedelendiği söylenebilir. Dolaysız vergiler, eğer etkinlikle ve doğru şekilde toplanırsa, ekonomi açısından son derece yeterli olacaktır ve keskinlikleri düşüktür; zira çok vergi verecek olan kesimlerin geliri de çok olduğundan bunu karşılayabilirler (Kaldor, 1996: 25). Gelişmekte olan ülkeler toplam vergilerden beklendiği gibi

düşük gelir elde etmektedirler. Ancak düşük olan bu vergilerin de çoğunluğu dolaylı vergilerden gelmektedir. Dolayısıyla bu ülkelerde vergi dağılımı adaletsizdir.

#### **2.4.2. Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Konularına Göre Vergilerin Karşılaştırılması**

Vergileri konularına göre ayırmak, alındığı iktisadi kaynağa göre sınıflandırmaktır. Konularına göre vergi türleri gelir üzerinden alınan vergiler, tüketim vergileri ve servet üzerinden alınan vergiler olarak üçe ayrılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler, vergi kanunlarında belirtilen yedi gelir unsuru üzerinden alınmakta, tüketim vergileri mal ve hizmet tüketimi ile bu mal ve hizmetlerin her türlü alımı ve satımı üzerinden de tahsil edilmektedir. Servet üzerinden alınan vergiler ise, kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerdir.

Konularına göre vergi türlerinin sınıflandırılmasında, öncelikle gelir, tüketim ve servet vergileri ve bu vergilerin uygulamada olan en tipik örnekleri ile incelenecektir.

##### **2.4.2.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler dolaysız ve subjektif vergilerdir. Bu nedenle ödeme gücünü dikkate alarak tahsil edilirler. Gelir Vergisinin en önemli avantajı, bir ülkedeki istihdam edilen tüm nüfusun bu verginin mükellefi olmasıdır. Ayrıca, diğer vergilere göre vergi makamlarının bu vergiyi denetlenmesi daha kolay, mükelleflerin ise bu vergiden kaçınma durumları daha zordur. Maliye açısından da Gelir Vergileri büyük öneme sahiptir (Aliyev ve Hopoğlu, 2016: 35).

Gelir vergileri artan oranlı olması, kişiselleştirilebilmeleri ve dolaysız olmaları gibi bir takım olumlu özelliklerinden dolayı ekonomik ve sosyal etkileri açısından daha tercih edilebilir vergilerdir. Gelir Vergisi artan oranlı olduğu için, ekonomi üzerinde otomatik stabilizatör niteliği görmektedir. İndirim, muafiyet ve istisnaların uygulanması açısından daha elverişlidirler (Akdoğan, 2003: 282).

Tablo 5’teki veriler gelir üzerinden alınan vergiler hesap edilerek bulunmuştur. Sadece iki verginin toplamının gelir üzerinden alınan vergilere denk gelmemesinin sebebi, çeşitli ülkelerde bu gruba dâhil olan vergilere farklı vergi kalemlerinin de eklenip bulunmasıdır. Fakat bu çalışmada sadece iki vergi türü incelenmiştir.

Tablo 5 incelendiğinde gelir üzerinden alınan vergilerden en yüksek gelir elde eden ülke Danimarka'dır. Danimarka'nın 2016 yılında gelir vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %62,5'tir.

Lüksemburg, Finlandiya, Belçika ve İsveç gelir vergilerinden yüksek gelir elde eden ülkeler arasında ilk sıralardadır. Lüksemburg'un gelir vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %37,1'dir. Söz konusu ülkelerin gelir vergilerinden elde ettiği gelirler hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının çok üstündedir.

**Tablo 5: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Danimarka</b>	28,7	62,5
<b>İrlanda</b>	10,0	43,3
<b>Lüksemburg</b>	13,7	37,1
<b>İsveç</b>	15,7	35,7
<b>İngiltere</b>	11,9	35,7
<b>Belçika</b>	15,7	35,6
<b>Finlandiya</b>	15,3	34,6
<b>İtalya</b>	13,7	32,0
<b>Almanya</b>	12,0	31,9
<b>Portekiz</b>	9,9	28,8
<b>İspanya</b>	9,4	28,2
<b>Avusturya</b>	11,9	28,0
<b>Hollanda</b>	10,6	27,3
<b>Yunanistan</b>	9,1	23,6
<b>Fransa</b>	10,6	23,5
<b>Estonya</b>	7,8	22,4
<b>Çekya</b>	7,4	21,8
<b>Türkiye</b>	5,4	21,2
<b>Polonya</b>	6,7	20,0
<b>Macaristan</b>	7,1	17,9
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>11,5</b>	<b>34,1</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>13,2</b>	<b>33,8</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>11,3</b>	<b>25,6</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Gelir Vergisinden elde edilen gelire göre Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %33,8 iken, AB ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %25,6'dır. OECD ortalamasının Gelir Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %34,1'dir.

Macaristan, Polonya, Türkiye, Çekya, Estonya, Fransa ve Yunanistan Gelir Vergilerinden en az gelir elde eden ülkelerdir. Macaristan'ın Gelir Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı iken %17,9 iken, Türkiye'nin Gelir Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %21,2'dir.

Toplam geliri düşük olan ülkelerin ekonomik boyutlarının da küçük olması beklenir. Bu ülkelerde üretim ve istihdam düşüktür dolayısıyla bunlardan alınacak vergi de düşüktür. Daha düşük gelir grubundaki ülkelerde ticaret vergilerinin önem kazandığı görülür. Bunun yanında direkt gelirlerden alınan vergiler daha önemsiz kalır. (Greenaway ve Milner, 1991: 97). Gelişmekte olan ülkeler sanayilerini geliştirmeye çalışırlar. Dolayısıyla bu ülkeler sanayicilerini korumak için onlardan daha az vergi alırlar. Buradan doğan açık ise satışlara yüklenir. Direkt kişilere yüklenen gelir vergisi yükü ise daha düşüktür. Gelişmekte olan ülkeler karşılaştırıldığında gelişmiş ülkelerin iki kat daha fazla vergi topladığı görülmektedir. Diğer bir karşılaştırma ise gelişmiş ülkelerin Gelir Vergisi oranlarıdır. Bu ülkelerin topladıkları Kişisel Gelir Vergileri, Kurumlar Vergisine göre dört kat fazladır. Gelişmekte olan ülkeler aynı zamanda dış ticaretten de daha fazla gelir elde etmektedirler. Bu farkların sebepleri hem ülkelerin gelirlerindeki ve gelir dağılımlarındaki farklılıklar, hem de vergi yönetiminin kuruluş biçiminin farklı olmasıdır. Gelişmiş ülkelerin zenginleri politikaya yakın konumlanmaktadır. Bu sayede vergi yönetiminin sermaye çıkarlarına daha uygun olmasını sağlayabilmektedirler (Horoz, 1993:7).

#### **2.4.2.1.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Gelir Vergisi**

Gelir Vergisinin dolaysız, subjektif, artan oranlı olmasından dolayı gelişmiş ülkeler bu vergileri geliştirmekte olan ülkelere göre daha çok tercih etmektedirler. Gelir Vergisinin dolaysız olması vergilemede adaleti sağlarken, subjektif olması kişilerin ödeme gücüne göre değerlendirilmesini sağlamaktadır.

Gelir Vergisinin artan oranlı olması, matrah arttıkça vergi oranının da artması anlamına gelir. Yani yüksek gelir gruplarının daha çok, düşük gelir gruplarının ise daha az vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu tür vergilerin olumlu özelliklerinin yanında ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyecek özelliklerinin de olduğu görülmektedir. Gelir Vergisi gibi dolaysız vergiler kolay yansıtılmadığından mükellefler vergi yükünü olduğu gibi hissederler. Kişisel Gelir Vergilerinin yatırımları ve tasarrufları azaltıcı etkileri de söz konusudur (Birinci ve Akyazı, 2017: 50-58).

Gelir Vergisi, artan oranlı olması ve esnekliğinin yüksek olmasından dolayı otomatik stabilizatör gücü en yüksek vergidir. Bu nedenle, ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde daha avantajlı vergilerdir.

Tablo 6'ya göre Gelir Vergisi'nden en çok gelir elde eden ülke Danimarka'dır. Danimarka'nın 2016 yılında Gelir Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %53'tür. Danimarka'dan sonra en yüksek gelir elde eden ülkeler İsveç, Belçika, Finlandiya ve Almanya'dır. İsveç'in Gelir Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %30'dur.

Polonya, Macaristan, Çekya ve Yunanistan, Gelir Vergisi'nden AB ülkeleri arasında en az gelir elde eden ülkelerdir. Çekya gelir vergisinden elde ettiği gelire AB ülkeleri arasında son sıradadır. Çekya'nın 2016 yılında gelir vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %11,1'dir. Söz konusu ülkelerin Gelir Vergisi'nden elde ettiği gelir AB ortalamalarının ve OECD ortalamasının altındadır.

**Tablo 6: Gelir Vergisinin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Danimarka</b>	24,4	53,0
<b>İrlanda</b>	7,3	31,7
<b>İsveç</b>	13,2	30,0
<b>Finlandiya</b>	13,0	29,6
<b>Belçika</b>	12,3	27,8
<b>İngiltere</b>	9,1	27,3
<b>Almanya</b>	10,0	26,6
<b>İtalya</b>	11,1	25,8
<b>Lüksemburg</b>	9,2	24,8
<b>Avusturya</b>	9,2	21,6
<b>İspanya</b>	7,2	21,4
<b>Portekiz</b>	6,8	19,9
<b>Fransa</b>	8,6	19,0
<b>Hollanda</b>	7,3	18,7
<b>Estonya</b>	6,0	17,3
<b>Yunanistan</b>	5,5	15,0
<b>Türkiye</b>	3,7	14,6
<b>Polonya</b>	4,9	14,5
<b>Macaristan</b>	4,9	12,5
<b>Çekya</b>	3,8	11,1
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>9,9</b>	<b>25,1</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>8,4</b>	<b>24,4</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>8,6</b>	<b>22,4</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Türkiye'nin Gelir Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %14,6'dır. Türkiye Gelir Vergisi'nden AB ülkelerinin ortalamasından daha az gelir elde etmektedir.

Avrupa Birliği 15 ÷lkelerinin ortalamasının Gelir Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %25,1'dir. AB ÷lkelerinin ortalamasının Gelir Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %22,4'tür. OECD ortalamasının Gelir Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,4'tür.

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan iki vergi bulunmaktadır. Bunlardan biri olan gelir vergisi, kişinin gelirine göre artan yapısıyla vergi adaletini sağlamakta çok etkilidir. Bunun yanında bu vergide bulunan asgari geçim indirimi gibi indirimler, muafiyetler ve istisnalar gelir vergisinin adaletli yapısını perçinlemektedir. Ancak yukarıdaki tabloda gör÷ldüğü gibi, Türkiye'de Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olması, bu verginin vergi adaleti açısından sahip olduğu üstünlüğün etkisini Türkiye açısından azaltmaktadır.

#### **2.4.2.1.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 ÷lkelerinde Kurumlar Vergisi**

Kurumlar Vergisi gelir üzerinden alınan vergilerdendir. Kurumlar Vergisi dolaysız bir vergi olması sebebiyle gelir dağılımında adaleti sağlayan vergilerdendir. Fakat Kurumlar Vergisinin ÷lkelerin ekonomisi üzerindeki etkilerini incelerken üzerinde durulması gereken önemli nokta yatırımlara ve tasarrufa etkisidir.

Kurumlar Vergisi gelir üzerinden alındığı için, tüketim ve tasarruf hacmini de etkilemektedir. Vergiler yoluyla tasarruflarda meydana gelen azalmanın sermaye birikimi ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere yol açması, özel kesimin yatırım hacmini daraltmaktadır. Vergilerin yatırımları olumsuz olarak etkilememesi için, vergi oranları belirli bir sınırın üzerinde olmamalı ve vergilendirilecek kaynaklar doğru seçilmelidir (Demircan, 2003: 97-100).

Tablo 7'ye göre Kurumlar Vergisi'nden en yüksek gelir elde eden ÷lke Lüksemburg'dur. Lüksemburg'un 2016 yılında Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %12,2'dir. İrlanda ve Hollanda Lüksemburg'dan sonra Kurumlar Vergisinden yüksek gelir elde eden ÷lkelerdir. İrlanda'nın Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %11,6'dır. Lüksemburg, İrlanda ve Hollanda'nın Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirler Avrupa Birliği 15 ÷lkelerinin ortalamasının ve OECD ortalamasının üstündedir.

İspanya, İsveç, Danimarka ve Avusturya, Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirle Avrupa Birliği 15 ortalamasının ve OECD ortalamasının altında yer alan ÷lkelerdir. Danimarka'nın Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5,9'dur.

Fransa, Kurumlar Vergisi'nden en az gelir elde eden ÷lkedir. Fransa'nın 2016 yılında Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %4,5'tir. Fransa'dan

sonra Kurumlar Vergisinden en az gelir elde eden ülkeler Finlandiya, İtalya ve Almanya'dır. Finlandiya'nın Kurumlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5'tir. Fransa, Finlandiya, İtalya ve Almanya'nın Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği gelirler hem Avrupa Birliği 15 ortalamasının hem de OECD ortalamasının altındadır.

Türkiye'nin Kurumlar Vergisi'nden 2016 yılında elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %6,5'tir. Türkiye Kurumlar Vergisi'nden AB ülkelerinin çoğuna göre daha az gelir elde etmektedir. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalamasının Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %7,1'dir. AB ülkelerinin Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %7,1'dir. OECD ortalamasının Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %8,9'dur.

**Tablo 7: Kurumlar Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	<b>GSYH İçindeki Payı</b>	<b>Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı</b>
<b>Lüksemburg</b>	4,5	12,2
<b>İrlanda</b>	2,7	11,6
<b>Macaristan</b>	2,1	10,6
<b>Portekiz</b>	3,1	8,9
<b>Hollanda</b>	3,3	8,5
<b>İngiltere</b>	2,8	8,4
<b>Belçika</b>	3,4	7,8
<b>İspanya</b>	2,3	6,8
<b>Türkiye</b>	1,7	6,5
<b>Yunanistan</b>	2,2	5,9
<b>Danimarka</b>	2,7	5,9
<b>İsveç</b>	2,5	5,7
<b>Avusturya</b>	2,4	5,6
<b>Çekya</b>	3,6	5,5
<b>Polonya</b>	1,8	5,5
<b>Almanya</b>	2,0	5,3
<b>Estonya</b>	1,8	5,1
<b>İtalya</b>	2,1	5,0
<b>Finlandiya</b>	2,2	5,0
<b>Fransa</b>	2,0	4,5
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>2,8</b>	<b>8,9</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>2,6</b>	<b>7,1</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>2,6</b>	<b>7,1</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Türkiye'de Kurumlar Vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı OECD ve AB ortalamalarına göre düşüktür. Ancak kişisel vergilerde gözlemlenen büyük farka oranla bu kalemdeki fark o kadar büyük değildir.



#### 2.4.2.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Tüketim Vergileri

Tüketim vergileri, kişilerin tasarruf etmek için ayırdıkları gelir üzerinden değil, mal ve hizmet kullanımı üzerinden alındıkları için tasarrufu artırıcı etkileri vardır. Tüketim vergileri dolaylı vergiler oldukları için kolay hissedilmezler ve mükellef üzerinde psikolojik baskı oluşturmazlar. Tüketim vergilerinde, verginin kaynağı olan malın fiyatı arttıkça bu kaynaktan elde edilen gelir de artacağı için, enflasyona karşı etkili bir araç olarak kullanılabilirler. Ayrıca harcama vergilerinin tahsili daha kolaydır, çünkü satış anında tahsil edilirler (Edizdoğan, 2007: 179-180).

Tüketim vergilerinin şahsi nitelik taşımaması ise olumsuz özelliklerindedir. Tüketim vergilerinde kişilerin ödeme güçlerinin dikkate alınmaması nedeniyle, vergilemede olması gereken dikey ve yatay adalet bozulmaktadır.

**Tablo 8: Tüketim Vergilerinin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Türkiye</b>	11,1	43,6
<b>Estonya</b>	14,9	42,9
<b>Macaristan</b>	16,7	42,4
<b>Yunanistan</b>	15,8	40,9
<b>Portekiz</b>	13,6	39,5
<b>Polonya</b>	10,7	34,8
<b>Çekya</b>	11,3	33,2
<b>İrlanda</b>	7,5	32,5
<b>Danimarka</b>	14,9	32,3
<b>Finlandiya</b>	14,5	32,3
<b>İngiltere</b>	10,7	32,2
<b>Hollanda</b>	11,5	29,6
<b>İspanya</b>	9,8	29,3
<b>İsveç</b>	12,4	28,2
<b>İtalya</b>	12,1	28,1
<b>Avusturya</b>	12,0	28,1
<b>Almanya</b>	10,2	27,1
<b>Lüksemburg</b>	9,1	24,7
<b>Belçika</b>	10,8	24,5
<b>Fransa</b>	11,1	24,5
<b>AB Ortalaması</b>	<b>11,7</b>	<b>32,7</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>10,9</b>	<b>32,4</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>11,7</b>	<b>30,2</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Tablo 8’de tüketim üzerinden alınan vergi gelirleri bulunmuştur. İncelemeye alınan vergiler KDV ve ÖTV’dir. Fakat tüketim üzerinden alınan vergilerin bu tablodaki verilerle farklı olmasının

sebebi farklı vergi kalemlerinin bazı ülkelerde tüketim üzerinden alınan vergilere eklenmiş olmasıdır.

Tablo 8'e göre tüketim vergilerinden toplam vergi gelirleri içindeki payına göre en çok gelir elde eden ülke Türkiye'dir. Türkiye'nin tüketim vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %43,6'dır. Estonya ve Macaristan da, AB ülkeleri arasında tüketim vergilerinden yüksek gelir elde eden ülkelerdir. Estonya, Macaristan ve Türkiye bu gelirle hem AB ülkelerinin hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının çok üstündedir.

Tablo 8'e göre tüketim vergilerinden toplam vergi gelirleri içindeki payına göre, Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında en yüksek gelir elde eden ülkeler Yunanistan ve Portekiz'dir. Yunanistan'ın 2016 yılında tüketim vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %40,9'dur. Yunanistan Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında harcamalar üzerinden elde ettiği gelirle birinci sıradadır. Portekiz'in tüketim vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %39,5'tir. Yunanistan ve Portekiz, tüketim vergilerinden elde ettiği gelirle hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının üstündedir.

Danimarka, Finlandiya, İrlanda ve İngiltere de, tüketim vergilerinden toplam vergi gelirleri içindeki payına göre yüksek gelir elde eden ülkelerdir. Danimarka'nın tüketim vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %32,3'tür. Söz konusu ülkelerin tüketim vergilerinden elde ettiği gelir Avrupa Birliği 15 ortalamasının üstündedir.

Tablo 8'e göre tüketim vergilerinden toplam vergi gelirleri içindeki payına göre en az gelir elde eden ülkeler Belçika, Lüksemburg ve Fransa'dır. Belçika'nın tüketim vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,5'tir. Söz konusu ülkeler tüketim vergilerinden hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının altında gelir elde etmektedir

Tüketim vergilerinin Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %30,2'dir. Tüketim vergilerinin AB ülkelerinin elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %32,7'dir. OECD ortalamasının tüketim vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %32,4'tür.

Gelirden ve servetten alınan vergiler dolaysız vergilerdir. Dolaysız vergiler vergi adaleti açısından daha uygundur. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi vergiler dolaylı vergi türleridir. Dolaysız vergilerde, vergi hesaplanırken kişilerin geliri göz önünde bulundurulur. Dolaylı vergiler ise mal ve hizmetler üzerinden hesaplanır. Daha zengin insanların daha fazla harcama yapacakları için daha fazla dolaylı vergi ödeyecekleri varsayılsa da bu varsayım aynı mal için aynı vergi miktarının alındığı gerçeğini değiştirmez ve dolayısıyla dolaylı vergiler adaletsizdir

(Durmuş, 2007: 41). Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakılarak, o ülkenin vergi adaleti konusunda bir çıkarım yapılabilir. Bir ülkede toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı ne kadar yüksekse, o ülkenin vergi sisteminin daha adaletli olduğu söylenebilir. Gelişmiş ülkelerin topladığı Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi dolaysız vergi kalemlerinden elde ettikleri gelir dolaylı vergilerden elde edilen gelire göre daha yüksek olarak görülmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise vergi yüklerini dolaylı vergilerin üzerine yıkmıştır. Türkiye de bu ülkelerden biridir. Bunun çözülmesi için vergi sisteminin doğru tasarlanması ve iyi yürütülmesi, kayıtdışı ekonominin önüne geçilmesi gerekmektedir. Toplam vergi hasılatı da düşük olan Türkiye'nin, toplanamayan dolaysız vergiler konusuna eğilmesi gereklidir (Ay ve Talaşlı, 2008: 137).

#### **2.4.2.2.1 Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisi, genel tüketim vergilerinin özelliklerini taşıyan, dolaylı bir vergidir. Devlet mal ve hizmet yaratılan her aşamada bu vergiyi almaktadır. KDV'yi devlet malın satıcısından tahsil eder. Satıcı kendisinden önceki KDV'yi mahsup eder ve kendisinin üretmiş olduğu katma değeri nihai tüketiciye yansıtır. KDV bu yönüyle kolay yansıtılabilen ve vergilemede adaletsizliğe yol açan bir vergidir.

KDV gibi dolaylı vergiler zengin ya da fakir olsun, temel malları tüketen insanların üstüne aynı yükü getirir, vergi yükümlülerinin şahsi durumlarını göz önüne almaksızın vergilendirme yapılır. Bu yüzden adaletsiz vergiler olduğu bir gerçektir. KDV ve ÖTV gibi vergilerin oranlarının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır (Gürlek, 2007: 13-18).

Tablo 9'a göre Katma Değer Vergisi'nden en çok gelir elde eden ülke Estonya'dır. Estonya'nın Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %27,2'dir. Estonya'dan sonra Katma Değer Vergisi'nden en çok gelir elde eden ülkeler Macaristan, Çekya, Polonya, Yunanistan, İsveç Katma Değer Vergisinden en çok gelir elde eden ülkelerdir. Bu ülkelerin Katma Değer Vergisinden elde ettikleri gelir hem OECD hem de AB ortalamalarının üstündedir.

Türkiye Katma Değer Vergisinden AB ortalamalarının ve OECD ortalamasının üstünde gelir elde eden ülkedir. Fakat Türkiye'nin Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirler OECD ve Avrupa Birliği 15 ortalamalarına çok yakındır. Türkiye'nin Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %9,8'dir.

İtalya, Avrupa Birliği 15 Ülkeleri arasında Katma Değer Vergisinden en az gelir elde eden ülkedir. İtalya'nın 2016 yılında Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %14,4'tür. Fransa, Belçika, Lüksemburg ve Hollanda Katma Değer Vergisinden diğer

ülkelere kıyasla daha az gelir elde eden ülkelerdir. Fransa'nın Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %15,3'tür. Söz konusu ülkelerin Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirler OECD ortalamasının ve Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

Avrupa Birliği 15 ortalamasının Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %18,9'dur. AB ülkelerinin Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %20,4'tür. OECD ortalamasının Katma Değer Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %20'dir.

**Tablo 9: Katma Değer Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	<b>GSYH İçindeki payı</b>	<b>Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı</b>
<b>Estonya</b>	9,4	27,2
<b>Portekiz</b>	8,5	24,8
<b>Macaristan</b>	9,4	23,9
<b>Çekya</b>	7,4	21,8
<b>Polonya</b>	7,1	21,1
<b>Yunanistan</b>	7,3	21,0
<b>İsveç</b>	9,3	21,0
<b>İngiltere</b>	6,9	20,8
<b>Finlandiya</b>	9,1	20,7
<b>Danimarka</b>	9,5	20,6
<b>İrlanda</b>	4,7	20,2
<b>Türkiye</b>	5,0	19,8
<b>İspanya</b>	6,4	19,0
<b>Almanya</b>	7,0	18,6
<b>Avusturya</b>	7,8	18,3
<b>Hollanda</b>	6,9	17,8
<b>Lüksemburg</b>	6,3	16,9
<b>Belçika</b>	6,8	15,4
<b>Fransa</b>	6,9	15,3
<b>İtalya</b>	6,2	14,4
<b>AB Ortalaması</b>	<b>7,5</b>	<b>20,4</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>6,7</b>	<b>20,0</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>7,3</b>	<b>18,9</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Türkiye'nin KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Avrupa Birliği 15 ve OECD ortalamaları ile benzer seviyelerde olsa da GSYH içerisinde KDV'nin payının bir miktar düşük olduğu görülmektedir. Ancak KDV'nin genel vergi oranları içerisindeki payı diğer ülkelere göre düşük değildir, bu da dolaysız vergi gelirlerinin Türkiye'deki düşük oranını göstermektedir.

Katma Değer Vergisi'nin dolaylı, yansıtılması kolay olan ve herkesten eşit oranda alınan bir vergi olması, vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir. Katma Değer Vergisi'nde yüksek gelirli kişilerin aleyinde bir durum söz konusu değildir. Geliri artan kesim, bir müddet sonra tasarrufa yönelecektir. Sermaye birikiminin yüksek gelir gruplarında toplanmasıyla birlikte bu kesim tüketmediği için, vergi matrahı dışında kalacaktır. Dolayısıyla gelir dağılımı yüksek gelir gruplarının lehine değişecektir (Ayhan, 1983: 20).

Yüksek fiyatlar şeklinde kendisini ögsteren Katma Değer Vergisi'nde tüketiciler bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Düşük gelir grupları açısından Katma Değer Vergisi, ağır yük oluşturarak, gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir (Kızılyalı, 1973: 137).

#### **2.4.2.2.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Özel Tüketim Vergisi**

Özel Tüketim Vergileri, üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınır. ÖTV bir gider vergisi olup, dolaylı vergilerdendir. Mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olması sebebiyle ÖTV mükelleflerin psikolojisine daha uygundur (Büyükbalkan, 2017: 1).

Özel Tüketim Vergileri vergilendirilmek amacıyla seçilen bazı malların tüketiminin kısılmasında faydalıdır. Örneğin; sigara, alkollü içecekler ve şans oyunları üzerinden alınan ÖTV bu malların tüketimini kısmak amacıyla alınabilmektedir.

Tablo 10'a göre, Avrupa Birliği 15 ülkelerine kıyasla Özel Tüketim Vergisinden en çok gelir elde eden ülke Türkiye'dir. Türkiye'nin 2016 yılında Özel Tüketim Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %22,2'dir. Türkiye bu oranla, AB ortalamalarının ve OECD ülkelerinin ortalamasının iki katından fazladır. AB ülkeleri arasında Özel Tüketim Vergilerinden en çok gelir elde eden ülke Estonya'dır. Estonya'nın Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %13,8'dur.

Yunanistan, Finlandiya, İtalya ve İngiltere de Özel Tüketim Vergilerinden yüksek gelir elde eden ülkelerdir. Yunanistan'ın Özel Tüketim Vergilerinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %12,2'dir. Söz konusu ülkelerin Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirler hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının üstündedir.

Tablo 10'a göre, Özel Tüketim Vergilerinden en az gelir elde eden ülke İsveç'tir. İsveç'in Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %6'dır. İsveç'ten sonra Özel Tüketim Vergisi'nden en az gelir elde eden ülkeler Almanya, Lüksemburg, Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve Avusturya'dır. Almanya'nın Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %7'dir. Almanya, Lüksemburg, Avusturya ve Belçika

Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirlerle OECD ortalamasının ve AB ortalamalarının altında yer alan ülkelerdir.

**Tablo 10: Özel Tüketim Vergisinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Türkiye</b>	5,7	22,2
<b>Estonya</b>	4,7	13,8
<b>Portekiz</b>	4,4	12,9
<b>Yunanistan</b>	4,5	12,2
<b>Çekya</b>	3,3	11,6
<b>Finlandiya</b>	4,8	10,9
<b>Polonya</b>	3,6	10,7
<b>İngiltere</b>	3,4	10,3
<b>İtalya</b>	4,4	10,3
<b>Macaristan</b>	4,6	9,8
<b>İrlanda</b>	2,2	9,4
<b>Danimarka</b>	4,2	9,2
<b>Hollanda</b>	3,3	8,4
<b>Fransa</b>	3,7	8,1
<b>İspanya</b>	2,7	8,0
<b>Belçika</b>	3,4	7,7
<b>Avusturya</b>	3,2	7,5
<b>Lüksemburg</b>	2,7	7,4
<b>Almanya</b>	2,6	7,0
<b>İsveç</b>	2,6	6,0
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>3,2</b>	<b>9,7</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>3,4</b>	<b>9,0</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>3,0</b>	<b>8,3</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Özel Tüketim Vergilerinde Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %9’dur. AB ülkelerin Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %8,3’tür. OECD ortalamasının Özel Tüketim Vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %9,2’dir.

Özel Tüketim Vergisi, Türkiye’deki en adaletsiz vergi uygulamalarından biridir. Temel mantık olarak alkol ve sigara gibi insan sağlığına zararlı ürünlerden, fosil yakıtlar gibi çevreye zararlı ürünlerden ve otomotiv, elektronik, mücevher gibi lüks addedilen sektörlerden alınan bu vergi bunların tüketimini düzenler. Ancak Türkiye’de devlet, özellikle lüks kalemlerden bu vergiyi alarak dolaysız vergi toplayamadığı zengin kesimlerden harcamaları üzerinden vergi toplamaya çalışmaktadır. Bunun yanında, akaryakıt gibi çoğu sektörün temel ihtiyacı olan ürünlerin özel tüketim sayılması düşündürücüdür. Sonuç olarak bu vergiler ülkemizin toplam vergi gelirlerinin %22’sini oluşturmaktadır ki bu OECD ortalamasının iki katından fazladır.

### 2.4.2.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler

Servet vergilerinin devlete gelir sağlamanın ötesinde, toplum içindeki mali dengesizliği düzeltme, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama gibi sosyal işlevleri de bulunmaktadır (Öz, 2004: 2). Toplumdaki keskin gelir dağılımını azaltmak için faydalı olan servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok yüksek değildir. Servet vergilerinin payının yüksek olması, ekonomideki tasarrufların fazla olduğunu gösterir. Çünkü servet vergileri kişilerin gelirleri veya tüketimleri üzerinden değil, birikimleri üzerinden alınmaktadır.

**Tablo 11: Servet Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
İngiltere	4,2	12,6
Lüksemburg	3,5	9,3
Fransa	4,1	9,1
Belçika	3,5	8,0
İspanya	2,6	7,7
Yunanistan	2,6	6,7
İtalya	2,8	6,5
İrlanda	1,3	5,8
Türkiye	1,2	4,8
Polonya	1,4	4,1
Danimarka	1,9	4,0
Hollanda	1,5	3,9
Portekiz	1,3	3,7
Finlandiya	1,4	3,2
Macaristan	1,1	2,9
Almanya	1,1	2,8
İsveç	1,1	2,4
Estonya	0,8	2,1
Çekya	0,5	1,4
Avusturya	0,6	1,3
Avrupa Birliği 15 Ortalaması	2,2	5,8
OECD Ortalaması	1,9	5,8
AB Ortalaması	1,8	4,7

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Servet vergilerinin uygulamada olan en tipik örnekleri, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi’dir. Tablo 11’deki veriler ile incelenen bu tür vergilerin toplamının farklı olmasının sebebi, bazı ülkelerde servet vergilerine farklı vergi kalemlerinin de eklenmiş olmasıdır.

Tablo 11'e göre Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında servet vergilerinden en çok gelir elde eden ülke İngiltere'dir. İngiltere'nin 2016 yılında servet vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %12,6'dır. İngiltere'den sonra servet vergilerinden en çok gelir elde eden ülkeler Lüksemburg ve Fransa'dır. Lüksemburg'un servet vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %9,3'tür. Fransa'nın servet vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %9,1'dir. İngiltere, Fransa ve Lüksemburg servet vergilerinden elde ettikleri gelire hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının çok üstündedir.

Türkiye servet vergilerinden elde ettiği gelir açısından, OECD ve Avrupa Birliği 15 ortalamalarından daha az gelir elde etmektedir. Türkiye'nin servet vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %4,8'dir. Avrupa Birliği 15 ortalamasının ise servet vergilerinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5,8'dir. OECD ortalamasının servet vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5,8'dir.

Tablo 11'e göre servet vergilerinden en az gelir elde eden ülke Avusturya'dır. Avusturya'nın servet vergilerinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,3'tür. Avusturya'dan sonra servet vergilerinden az gelir elde eden ülke Çekya'dır. Avusturya ve Çekya'nın servet vergilerinden elde ettiği gelir bakımından hem OECD hem de Avrupa Birliği 15 ortalamalarının altında yer almaktadır.

Türkiye'de kişilerin tasarrufları üzerinden alınan servet vergilerinin, toplam vergi içindeki payı düşüktür. Bunun sebebi kişilerin tasarrufa değil harcamaya yönelmiş olması olabileceği gibi, servetin beyanı ve takibinin doğru yapılamaması ve alınan vergilerin azlığı ile vergi oranlarının düşüklüğü de olabilir.

#### **2.4.2.3.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Emlak Vergisi**

Emlak Vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ekonomik değerleri üzerinden alınan vergilerdir. Emlak Vergisi dolaysız ve objektif nitelikli bir vergidir (Organ ve Çiftçi, 2015: 128). Verginin tahsil edilirken kişilerin şahsi durumlarının dikkate alınmaması ekonomide adaletsizlik oluşturabilir.

Emlak Vergisi çoğu ülkelerde yerel yönetim tarafından tahsil edilmektedir. Toplam vergi gelirleri arasında payı çok yüksek değildir. Bu durum belediyenin gelirlerini etkilemektedir.

Emlak Vergisinin yerel idareler açısından daha etkin olarak görülmesinin sebebi, belediyelerin verdikleri hizmete karşılık olarak görülmesidir. Bununla birlikte, mükellefe daha yakın idare tarafından verginin toplanması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için bir avantaj olmaktadır (Organ ve Çiftçi 2015: 130).



Tablo 12'ye göre, Emlak Vergisinden en yüksek gelir elde eden ülkeler İngiltere, Fransa, İspanya ve Yunanistan'dır. İngiltere Emlak Vergisinden elde ettiği gelire Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında birinci sıradadır. İngiltere'nin Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %9,4'tür. Fransa'nın Emlak Vergisinden elde ettiği gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5,9'dur. İngiltere, Fransa, İspanya ve Yunanistan'ın Emlak Vergisinden elde ettiği gelirler hem AB ortalamalarının hem de OECD ortalamasının üstündedir.

**Tablo 12: Emlak Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>İngiltere</b>	3,1	9,4
<b>Fransa</b>	2,6	5,9
<b>Yunanistan</b>	2,0	5,6
<b>Polonya</b>	1,2	3,7
<b>İspanya</b>	1,2	3,4
<b>İtalya</b>	1,3	3,0
<b>Belçika</b>	1,3	3,0
<b>Danimarka</b>	1,4	3,0
<b>İrlanda</b>	0,6	2,6
<b>Hollanda</b>	0,9	2,4
<b>Portekiz</b>	0,8	2,4
<b>Finlandiya</b>	0,8	1,8
<b>İsveç</b>	0,8	1,7
<b>Macaristan</b>	0,6	1,5
<b>Almanya</b>	0,4	1,2
<b>Türkiye</b>	0,3	1,0
<b>Estonya</b>	0,3	0,8
<b>Çekya</b>	0,2	0,7
<b>Avusturya</b>	0,2	0,5
<b>Lüksemburg</b>	0,1	0,2
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>1,1</b>	<b>3,4</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>1,1</b>	<b>3,0</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>0,6</b>	<b>2,3</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Avrupa Birliği 15 ortalamasının Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %3'tür. AB ülkelerinin Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %2,3'tür. OECD ortalamasının Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %3,4'tür.

Avrupa Birliği 15 ortalamasının Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %3'tür. AB ülkelerinin Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %2,3'tür. OECD ortalamasının Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %3,4'tür.

Hollanda, Portekiz, Finlandiya ve Almanya Emlak Vergisinden Avrupa Birliği 15 ortalamasının altında gelir elde eden ülkelerdir. Hollanda'nın Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,9'dur. Söz konusu ülkelerin Emlak Vergisinden elde ettiği gelirler OECD ortalamasının altındadır.

Lüksemburg, AB ülkeleri arasında Emlak Vergisinden en az gelir elde eden ülkedir. Lüksemburg'un Emlak Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,2'dir. Lüksemburg'dan sonra Estonya, Çekya, Türkiye, Avusturya Emlak Vergisinden fazla gelir elde edemeyen ülkelerdir. Türkiye'nin Emlak Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1'dir.

Türkiye'de Emlak Vergisinden elde edilen gelirin Avrupa Birliği 15 ve OECD ülkelerine göre daha düşük olduğu görülmektedir. Bazı zengin ülkelerde Emlak Vergisi oranlarının çok yüksek olduğu bilinmektedir. Türkiye'de ise bu oranların çok yüksek olarak uygulanmadığı görülmektedir. Türk halkının yapısı düşünöldüğünde yeni düzenlemeler ile Emlak Vergisinden elde edilen kamu gelirlerinin arttırılabilmesi mümkündür.

#### **2.4.2.3.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Motorlu Taşıtlar Vergisi önemli servet vergilerindedir. Toplam vergi gelirleri içindeki ve GSYH içindeki payı çok yüksek değildir. Fakat bu vergiler Türkiye'de ve incelenen AB ülkelerinde servet vergileri arasında en yüksek paya sahiptir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Avrupa ülkelerinde daha çok çevre vergileri olarak görölmekteyken, Türkiye'de sadece servet vergisi olarak kullanılmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Türkiye'de tahsil edilirken kişilerin ödeme güçleri dikkate alınmamakta, oranları sadece motor yaşlarına ve hacimlerine göre belirlenmektedir. Bu yüzden adaleti sağlama işlevini bir türlü gerçekleştirememiştir (Polat ve Eser, 2014: 279).

Tablo 13'e göre Motorlu Taşıtlar Vergisinden en çok gelir elde eden ülkeler Yunanistan ve Hollanda'dır. Yunanistan'ın Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5'tir. Hollanda'nın Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %3,1'dir. Yunanistan ve Hollanda Motorlu Taşıtlar Vergisinden hem OECD hem de AB ortalamalarından daha fazla gelir elde etmektedir.

Türkiye Motorlu Taşıtlar Vergisinden Avrupa Birliği 15 ortalamasının ve OECD ortalamasının altında gelir elde etmektedir. Türkiye'nin 2016 yılında Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,6'dır.

Türkiye'nin MTV gelirleri oransal olarak AB ve OECD ülkelerine göre çok büyük farklılıklar göstermemektedir. Özellikle otomotiv satışlarından ve akaryakıt ürünlerinden alınan dolaylı vergiler düşünöldüğünde MTV'nin yüksek olmaması büyük bir anlam ifade etmemektedir. Bu dolaylı vergilerin MTV'ye kaydırılarak nispeten daha adaletli bir durum yaratılacağı düşünölebilir.

**Tablo 13: Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Yunanistan</b>	1,8	5,0
<b>Hollanda</b>	1,2	3,1
<b>İrlanda</b>	0,7	2,9
<b>Avusturya</b>	0,9	2,2
<b>İtalya</b>	0,8	1,9
<b>Portekiz</b>	0,6	1,7
<b>İspanya</b>	0,6	1,7
<b>Danimarka</b>	0,8	1,7
<b>Türkiye</b>	0,4	1,6
<b>Almanya</b>	0,6	1,5
<b>Estonya</b>	0,5	1,3
<b>Finlandiya</b>	0,5	1,2
<b>Çekya</b>	0,4	1,2
<b>Belçika</b>	0,5	1,1
<b>İngiltere</b>	0,4	1,1
<b>İsveç</b>	0,5	1,0
<b>Macaristan</b>	0,4	1,0
<b>Polonya</b>	0,2	0,7
<b>Fransa</b>	0,1	0,3
<b>Lüksemburg</b>	0,1	0,3
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>0,6</b>	<b>1,8</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>0,6</b>	<b>1,7</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>0,6</b>	<b>1,6</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Fransa ve Lüksemburg Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında Motorlu Taşıtlar Vergisinden en az gelir elde eden ülkelerdir. Fransa'nın Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,3'tür. Lüksemburg'un Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,3'tür. Fransa ve Lüksemburg'un Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirler AB ülkelerinin ve OECD ortalamasının çok altındadır.

Avrupa Birliği 15 ortalamasının Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde edilen gelirin GSYH içindeki payı %0,6 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,7'dir. AB ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %0,6 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,6'dır. OECD ortalamasının Motorlu Taşıtlar Vergisinden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %0,6 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,8'dir.

#### **2.4.2.3.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Veraset ve İntikal Vergisi**

Servet vergileri, servet dağılımını düzeltmenin önemli bir fonksiyonudur. Veraset ve İntikal Vergisi ölüme bağlı olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden her türlü gayrimenkul mallar ile

ölüm dışında, yaşayan kişiler arasında bir kişiden diğer bir kişiye karşılıksız olarak intikal eden menkulve gayrimenkul malları vergilendiren ve yapı olarak iki ayrı vergiden oluşan servet vergisi türüdür (Gönül, 2008: 25).

**Tablo 14: Veraset ve İntikal Vergisi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 /%)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Belçika</b>	0,7	1,6
<b>Fransa</b>	0,6	1,2
<b>İspanya</b>	0,2	0,7
<b>İngiltere</b>	0,2	0,7
<b>Hollanda</b>	0,3	0,7
<b>Almanya</b>	0,2	0,6
<b>İrlanda</b>	0,1	0,6
<b>Finlandiya</b>	0,2	0,5
<b>Danimarka</b>	0,2	0,4
<b>Lüksemburg</b>	0,2	0,4
<b>Yunanistan</b>	0,1	0,2
<b>İtalya</b>	0	0,1
<b>Macaristan</b>	0	0,1
<b>Türkiye</b>	0	0,1
<b>Avusturya</b>	0	0
<b>Portekiz</b>	0	0
<b>Çekya</b>	0	0
<b>İsveç</b>	0	0
<b>Polonya</b>	0	0
<b>Estonya</b>	0	0
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>0,2</b>	<b>0,5</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>0,1</b>	<b>0,4</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>0,1</b>	<b>0,3</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Tablo 14'e göre Veraset ve İntikal Vergisinden en çok gelir elde eden ülke Belçika'dır. Belçika'nın Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,6'dır. Belçika'dan sonra Veraset ve İntikal Vergisinden en çok gelir elde eden ülke Fransa'dır. Fransa'nın Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,2'dir. Belçika ve Fransa Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirle hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının üstündedir.

İspanya, İngiltere ve Hollanda da Veraset ve İntikal Vergisinden Avrupa Birliği 15 ülkelerine göre yüksek gelir elde eden ülkelerdir. İspanya'nın Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,7'dir. Söz konusu ülkelerin Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirler hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının üstündedir.

AB ülkeleri arasında Veraset ve İntikal Vergisinden en az gelir elde eden ülkeler Macaristan ve İtalya'dır. Macaristan'ın Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri

içindeki payı %0,1'dir. İtalya'nın Veraset ve İntikal Vergisi'nden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,1'dir. Macaristan ve İtalya'nın Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelir hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının altındadır.

Türkiye, Avrupa Birliği 15 ülkelerine göre Veraset ve İntikal Vergisinden çok az gelir elde etmektedir. Türkiye'nin Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,1'dir. Türkiye Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirle hem OECD hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

Veraset ve İntikal Vergisinden elde edilen gelire göre Avrupa Birliği 15 ortalamasının GSYH içindeki payı %0,2 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,5'tir. OECD ortalamasının Veraset ve İntikal Vergisinden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,4'tür.

Veraset ve İntikal Vergisi vergi sisteminde önemli bir pay oluşturmaz. Öyle ki bazı ülkelerin bu vergilerden hiç gelir elde etmediği görülmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi servet vergileri arasında en az gelir elde edilen vergidir. Veraset ve İntikal Vergisi'nin vergi tabanının geniş olmasına ve tarifesinin genelde yüksek olmasına rağmen daha az gelir elde edilmesi, bu vergi türünün geniş çapta muafiyet ve istisnalara yer vermesiyle ilgilidir (European Commission, 2004: 1).

### **2.4.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Subjektif ve Objektif Vergi Sınıflandırması**

Vergiler sınıflandırılırken objektif ve subjektif olarak da ikiye ayrılmaktadır. Objektif vergiler bireylerin özel durumları dikkate alınmadan hesaplanan ve herkese uygulanacak vergi oranının eşit olduğu vergiler iken subjektif vergiler, ödeme güçleri başta olmak üzere herkesin özel şartlarına uygun olarak alınmaktadır.

#### **2.4.3.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Subjektif Vergiler**

Subjektif vergiler, bireylerin ödeme güçlerini dikkate alarak herkesten özel şartlarına göre alınan vergilerdir. Subjektif vergiler daha çok gelir vergilerinde görülmektedir. Gelir vergisinin artan oranlı olması kişinin ödeme gücüne ulaşmada en iyi yöntemdir. Subjektif vergiler kişilerin ödeme gücünü dikkate alıp, daha adil bir vergilemeyi sağlamasına rağmen objektif vergilerin ekonomide payı daha fazladır.

Tablo 15'teki veriler, Türkiye için Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi'nin toplanmasıyla, diğer ülkelerde ise incelenen ülkelerin vergi sistemlerine bakılarak, subjektif ve objektif vergilerin bulunmasıyla hesaplanmıştır.

Tablo 15'e göre subjektif vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler Danimarka, İsveç, Belçika, Almanya ve Finlandiya'dır. Danimarka Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında en çok subjektif vergi elde eden ülkedir. Danimarka'nın subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %56,9'dur.

**Tablo 15: Subjektif Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Danimarka</b>	24,6	56,9
<b>İsveç</b>	13,2	45,8
<b>Belçika</b>	13,0	45,6
<b>Almanya</b>	10,2	44,7
<b>Finlandiya</b>	13,2	43,1
<b>İtalya</b>	11,1	42,8
<b>İrlanda</b>	7,4	40,8
<b>Lüksemburg</b>	9,4	40,5
<b>Avusturya</b>	9,2	38,7
<b>Fransa</b>	9,2	37,2
<b>İspanya</b>	7,4	36,2
<b>İngiltere</b>	9,3	35,8
<b>Türkiye</b>	3,7	33,5
<b>Hollanda</b>	7,6	32,5
<b>Portekiz</b>	6,8	28,1
<b>Polonya</b>	4,9	25,8
<b>Estonya</b>	3,8	25,7
<b>Yunanistan</b>	5,6	23,4
<b>Macaristan</b>	4,9	20,0
<b>Çekya</b>	3,8	19,5
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>10,4</b>	<b>39,2</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>8,5</b>	<b>36,7</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>8,7</b>	<b>34,2</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Avusturya ve İspanya subjektif vergilerden Avrupa Birliği 15 ortalamasından daha az gelir elde eden ülkelerdir. Avusturya'nın subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %38,9'dır. İspanya'nın subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %36,2'dir. Avusturya ve İspanya'nın subjektif vergilerden elde ettiği gelirler OECD ortalamasının üstündedir.

AB ortalamasının subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %34,2 iken, AB ortalamasının subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %39,2'dir. OECD ortalamasının subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %36,7'dir.

Çekya, subjektif vergilerden toplam vergi gelirleri içindeki payına göre en az gelir elde eden ülkedir. Çekya'nın subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %19,5'tir.

Türkiye'nin subjektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %33,5'tir. Türkiye'nin subjektif vergilerden elde ettiği gelir AB ortalamasının üstünde, Avrupa Birliği 15 ve OECD ortalamasının altındadır.

Subjektif vergilerin GSYH içindeki payının Türkiye'de çok düşük olduğu görülmektedir. Buna rağmen bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı diğer ülkelere göre aynı oranda düşük değildir. Bu tablo, vergi toplanmasındaki zafiyeti göstermektedir. Daha düzgün ve iyi uygulanan bir vergi sistemiyle Türkiye'nin vergi gelirlerini büyük oranda arttırması ve bu sayede dolaylı vergi yükünün azaltılarak vergi adaleti sağlanması gerekmektedir.

#### **2.4.3.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Objektif Vergiler**

Objektif vergiler bireyleri tek tek vergilendirmeden önce durumlarını dikkate almayan genelde ve her bir bireye uygulanacak vergi oranının eşit olduğu vergilerdir. Tüketim vergileri ve Kurumlar Vergisi gibi vergiler objektif vergi örneklerindedir.

Tablo 16'daki veriler, incelenen ülkelerin vergi sistemlerine bakılarak, subjektif ve objektif vergilerin bulunmasıyla hesaplanmıştır. Tablo 16'ya göre, objektif vergilerden en çok gelir elde eden ülke Çekya'dır. Çekya'nın objektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %15'tir. Çekya bu verilerle AB ülkelerinin ortalamasının çok üstündedir.

Hollanda, Türkiye, Fransa ve Avusturya objektif vergilerden yüksek gelir elde eden ülkelerdir. Hollanda'nın objektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %65,7'dir. Türkiye'nin objektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %66,5'tir. Hollanda, Fransa, Türkiye ve Avusturya'nın objektif vergilerden elde ettikleri gelirler hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamasının üstündedir.

Danimarka, İsveç ve Belçika Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında objektif vergilerden en az gelir elde eden ülkelerdir. Danimarka objektif vergilerden elde ettiği gelirle son sırada yer almaktadır. Danimarka'nın objektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %43,1'dir. İsveç'in objektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %54,2'dir. Belçika'nın objektif vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %54,4'tür. Danimarka, İsveç ve Belçika'nın objektif vergilerden elde ettiği gelirler hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

**Tablo 16: Objektif Vergilerin Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	<b>GSYH İçindeki Payı</b>	<b>Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı</b>
<b>Çekya</b>	15,5	80,5
<b>Macaristan</b>	19,9	80,0
<b>Yunanistan</b>	17,8	76,6
<b>Estonya</b>	15,5	74,3
<b>Polonya</b>	14,0	74,2
<b>Portekiz</b>	17,4	71,8
<b>Hollanda</b>	15,6	67,5
<b>Türkiye</b>	14,3	66,5
<b>İngiltere</b>	16,6	64,2
<b>İspanya</b>	13,2	63,8
<b>Fransa</b>	15,3	62,8
<b>Avusturya</b>	14,5	61,3
<b>Lüksemburg</b>	13,7	59,5
<b>İrlanda</b>	10,9	59,2
<b>İtalya</b>	14,8	57,2
<b>Finlandiya</b>	17,4	56,9
<b>Almanya</b>	12,6	55,3
<b>Belçika</b>	15,4	54,4
<b>İsveç</b>	15,7	54,2
<b>Danimarka</b>	18,6	43,1
<b>AB Ortalaması</b>	<b>15,5</b>	<b>65,8</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>15,6</b>	<b>63,3</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>15,0</b>	<b>60,8</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Objektif vergilerden elde edilen gelirlerde Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %60,8 iken, AB ortalamasının %65,8’dir. OECD ortalamasının objektif vergilerden elde ettikleri gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %63,3’tür.

Türkiye objektif vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerindeki oranı açısından hem AB hem OECD ortalamalarının üstündedir. Vergi adaleti açısından bu zararlı bir durumdur. Bu durumun olumsuz etkilerini azaltabilmek için, objektif vergilerin oranları düşürülerek bu vergilerden daha az gelir elde edilebilir.

#### **2.4.4. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Advalorem ve Spesifik Vergilerin Karşılaştırılması**

Advalorem ve spesifik vergi sınıflandırması vergi borcunun ağırlık, uzunluk, hacim vb. ölçütlerine dayanarak yapılan hesaplanma biçimine dayanmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi, spesifik vergilere örnek iken, Katma Değer Vergisi ise advalorem vergilere örnek verilebilir.



#### 2.4.4.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Advalorem Vergiler

Advalorem vergilerde verginin matrahı parasal bir değer olarak ifade edilir. Gelir Vergisi advalorem vergi örneğidir. Advalorem vergilerin uygulanması idari açıdan oldukça zordur fakat spesifik vergilere göre uygulama alanı daha geniştir. Değer esasına dayalı vergiler oldukları için günümüz vergileri daha çok bu şekilde kullanılmaktadır (Edizdoğan, 2007: 253).

Genel itibariyle ülkelerin vergi sistemlerinde, MTV ve ÖTV spesifik olarak ele alınırken, diğer vergiler advalorem olarak hesaplanmaktadır. ( ÖTV'nin bazı ürünlerde spesifik, bazı ürünlerde ise advalorem olarak uygulandığı görölmektedir. Bu durumda spesifik olarak alınan ölçü, hacim vb. üzerinden alınan kısmı spesifik vergilere, değer üzerinden alınan kısmı ise advalorem vergilere dahil edilmiştir.) İstisna olan ülkeler için ise, incelenen bu ülkelerin vergi sistemleri tek tek incelenerek hangi sınıflamaya dahil edildiği belirlenerek hesaplanmıştır.

Tablo 16'ya göre, Advalorem vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler İsveç, Danimarka, Lüksemburg ve Belçika'dır. İsveç'in advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %25,9 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %89,3'tür. Danimarka'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %38,4 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %88,4'tür. Lüksemburg'un advalorem vergilerden elde ettiği geliri GSYH içindeki payı %20,3 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %87,6'dır. Belçika'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %25,2 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %87,8'dir. Söz konusu ülkelerin advalorem vergilerden elde ettiği gelirler hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının çok üstündedir.

Almanya, İngiltere, İspanya, Fransa ve İrlanda'nın da advalorem vergilerden elde ettikleri gelirler yüksektir. Almanya'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %19,8 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %86,1'dir. İngiltere'nin advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %22,5 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %86,1'dir. İspanya'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %17,5 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %84,4'tür. Fransa'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %20,8 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %84,5'tir. İrlanda'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %15,5 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %87,5'tir. Almanya, İngiltere, Fransa, İspanya ve İrlanda'nın advalorem vergilerden elde ettikleri gelirler hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının üstündedir.

**Tablo 17: Advalorem Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016/%)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
İsveç	25,9	89,3
Danimarka	38,4	88,4
Belçika	25,2	87,8
Lüksemburg	20,3	87,6
İrlanda	15,5	87,5
Almanya	19,8	86,1
İngiltere	22,5	86,1
Fransa	20,8	84,5
İspanya	17,5	84,4
Finlandiya	25,4	84,0
Avusturya	19,7	83,6
Macaristan	22,6	82,6
İtalya	20,8	82,1
Çekya	21,6	82,0
Hollanda	19,0	81,0
Portekiz	20,6	81,0
Estonya	21,6	80,0
Polonya	19,0	80,0
Yunanistan	17,2	73,6
Türkiye	11,2	65,0
AB Ortalaması	21,0	87,4
OECD Ortalaması	19,3	83,6
Avrupa Birliği 15 Ortalaması	22,0	83,4

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Yunanistan, Portekiz, İtalya ve Hollanda advalorem vergilerden toplam vergi gelirleri içindeki payına göre Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında en az gelir elde eden ülkelerdir. Yunanistan advalorem vergilerden elde ettiği gelirle Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında son sıradadır. Yunanistan'ın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %73,6'dır. Portekiz'in advalorem vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %81'dir. İtalya'nın advalorem vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %82,1'dir. Söz konusu ülkelerin advalorem vergilerden elde ettikleri gelirler OECD ortalamasının ve Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

Türkiye'nin advalorem vergilerden elde ettiği gelir Avrupa Birliği 15 ülkelerine göre çok azdır. Türkiye'nin advalorem vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %65'tir. Türkiye'nin advalorem vergilerden elde ettiği gelir OECD ortalamasının, AB ülkelerinin ortalamasının ve Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

Avrupa Birliği 15 ortalamasının advalorem vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %83,4'tür. OECD ortalamasının advalorem vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %83,6'dır.

Advalorem vergiler spesifik vergilere göre daha adaletlidir. Dolaylı vergiler dahi, advalorem esasına göre alındığında daha adaletli olmaktadır. Türkiye’de diğer ülkelere göre advalorem vergilerin daha az uygulandığı görülmektedir. Bu durumun Türkiye’nin vergi sistemini vergi adaleti açısından olumsuz yönde etkilediği söylenebilir.

#### **2.4.4.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Spesifik Vergiler**

Verginin matrahını fiziki büyüklüklere göre tespit edilerek tahsil edilen vergiler, spesifik vergilerdir (Türk, 2011: 172). Spesifik vergiler, matrahtaki değişikliği öngörmeyen, bu nedenle de verimlilik dereceleri yüksek olmayan vergilerdir. Spesifik vergiler istikrarlı gelir sağlayan, gümrüklerde de kolaylık sağlayan vergilerdir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi spesifik vergi örneğidir. Özel Tüketim Vergisi ise, çeşitli ürünlere göre hem spesifik hem de advalorem olarak uygulanmaktadır. Tablo 17’deki veriler, MTV ve ÖTV’nin spesifik olarak elde edilen kısmının toplanmasıyla bulunmuştur. Bununla birlikte her ülkenin vergi sistemlerindeki vergi türlerinin hangi sınıflandırmaya girdiği dikkate alınarak veriler hesaplanmıştır.

Tablo 18’e göre, Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında spesifik vergilerden en çok gelir elde eden ülke Yunanistan’dır. Yunanistan’ın spesifik vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %26,4’tür. Türkiye Avrupa Birliği 15 ülkelerine göre spesifik vergilerden en çok gelir elde eden ülkedir. Türkiye’nin spesifik vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %35’tir. Yunanistan’ın ve Türkiye’nin spesifik vergilerden elde ettiği gelir hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının üstündedir.

Spesifik vergilerden elde edilen gelire göre Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %16,6’dır. AB ülkelerinin spesifik vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %12,6’dır. OECD ortalamasının spesifik vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %16,4’tür.

İsveç, spesifik vergilerden Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında en az gelir elde eden ülkedir. İsveç’in spesifik vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %10,7’dir. İsveç’in spesifik vergilerden elde ettikleri gelirler hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

**Tablo 18: Spesifik Vergilerin Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	<b>GSYH İçindeki Payı</b>	<b>Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı</b>
<b>Türkiye</b>	6,8	35,0
<b>Yunanistan</b>	6,3	26,4
<b>Portekiz</b>	4,9	20,0
<b>Estonya</b>	6,0	20,0
<b>Polonya</b>	4,3	19,0
<b>Hollanda</b>	4,5	19,0
<b>Çekya</b>	1,2	19,0
<b>İtalya</b>	5,2	17,9
<b>Avusturya</b>	4,1	17,4
<b>Macaristan</b>	1,5	16,7
<b>Finlandiya</b>	5,3	16,0
<b>İspanya</b>	3,3	15,6
<b>İrlanda</b>	2,9	15,5
<b>Fransa</b>	3,8	15,5
<b>İngiltere</b>	3,6	13,9
<b>Almanya</b>	3,2	13,9
<b>Lüksemburg</b>	2,8	12,4
<b>Belçika</b>	3,5	12,2
<b>Danimarka</b>	5,0	11,6
<b>İsveç</b>	3,1	10,7
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>3,3</b>	<b>16,6</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>5,0</b>	<b>16,4</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>3,6</b>	<b>12,6</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Türkiye’de spesifik vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranları hem AB hem de OECD ülkelerinin ortalamalarının iki katından daha fazladır. Yapılan satın alımın hacmi hesaba katılmadan uygulanan bu vergiler birçok adaletsiz uygulamayı beraberinde getirebilmektedir. Çok düşük fiyatlı ürünlere çok yüksek spesifik vergiler uygulanması bu vergilerde görülebilir.

#### **2.4.5. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergilerin Tarifelerine Göre Karşılaştırılması**

Vergi tarifesi, ödenecek vergi miktarını belirlemek için matraha uygulanan ölçülerdir. Genel olarak vergiler tarifelerine göre artan oranlı, sabit (düz) oranlı, azalan oranlı ve tersine artan oranlı olmak üzere 4 grupta sınıflandırılmaktadır.

Bu çalışmada artan ve sabit (düz) oranlı vergiler analiz edilmiştir. Türkiye’de ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinde genellikle artan ve sabit (düz) oranlı vergilerin tahsil edilmesi, bu durumun nedenini oluşturmaktadır.

#### 2.4.5.1. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Artan Oranlı Vergiler

Artan oranlı vergiler, matrah arttıkça vergi oranının da arttığı vergilerdir. Türkiye’de Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi bu vergilere örnektir. Artan oranlı vergilerde ödeme gücüne yönelik farklı oranlar uygulanmaktadır. Bu farklı oranların ve imtiyazların amacı vergilemede adaleti sağlamaktır. Çünkü düşük gelir gruplarına yüklenen vergilerin yarattığı etki daha hissedilebilir düzeydedir. Bunu önlemek için artan oranlı vergiler uygulanarak, yüksek gelir grubundaki kişilere daha fazla fedakârlık düşmektedir. Artan oranlı vergilerdeki bu özellik nedeniyle bu tür vergileri geliştirmekte olan ve gelişmiş ülkeler daha çok tercih etmektedir (Barut, 2013: 31).

**Tablo 19: Artan Oranlı Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	<b>GSYH İçindeki Payı</b>	<b>Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı</b>
<b>Danimarka</b>	24,6	53,4
<b>İngiltere</b>	9,3	37,4
<b>İrlanda</b>	7,4	32,3
<b>Finlandiya</b>	13,2	31,9
<b>Hollanda</b>	9,6	30,3
<b>İsveç</b>	13,2	30,0
<b>Belçika</b>	13,0	29,4
<b>İtalya</b>	11,1	28,9
<b>İspanya</b>	7,4	28,9
<b>Almanya</b>	10,2	28,4
<b>Lüksemburg</b>	9,4	25,4
<b>Fransa</b>	9,2	24,7
<b>Avusturya</b>	9,2	22,1
<b>Yunanistan</b>	5,6	20,8
<b>Polonya</b>	4,4	20,0
<b>Portekiz</b>	6,8	19,9
<b>Türkiye</b>	4,7	17,9
<b>Macaristan</b>	4,9	14,1
<b>Çekya</b>	3,8	11,8
<b>Estonya</b>	6,0	0,8
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>10,1</b>	<b>30,7</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>8,7</b>	<b>28,2</b>
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>8,5</b>	<b>24,0</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Tablo 19’deki veriler, incelenen ülkelerin vergi sistemlerinde sınıflandırmaya dâhil olan vergilerin bulunmasıyla hesaplanmıştır.

Tablo 19’a göre artan oranlı vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler Danimarka ve İngiltere’dir. Danimarka’nın artan oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri

içindeki payı %56'dır. Danimarka artan oranlı vergilerden elde ettiği gelire hem Avrupa Birliği 15 ortalamasının hem de OECD ortalamasının üstünde yer almaktadır.

Danimarka'dan sonra artan oranlı vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler İrlanda ve Finlandiya'dır. Söz konusu ülkelerin artan oranlı vergilerden elde ettiği gelir hem Avrupa Birliği 15 ortalamasının hem de OECD ortalamasının üstündedir.

Çekya ve Estonya artan oranlı vergilerden en az gelir elde eden ülkedir. Estonya'nın artan oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,8 iken, Çekya'nın artan oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %11,8'dir. Türkiye ise artan oranlı vergilerden en az gelir elde eden ülkeler arasında yer almaktadır.

Türkiye'nin artan oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %17,9'dur. Söz konusu ülkelerin artan oranlı vergilerden elde ettiği gelir hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının altındadır.

Artan oranlı vergilerden elde edilen gelire göre Avrupa Birliği 15 ortalamasının GSYH içindeki payı %10,1 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %30,7'dir. OECD ortalamasının artan oranlı vergilerden elde ettiği gelirin GSYH içindeki payı %8,5 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı %24'tür.

Dolaysız vergileri içeren vergi gelirlerinin, Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olduğu görülmektedir. Vergi adaleti açısından, toplam vergi gelirleri içinde vergilerin ne kadar daha fazla bölümü artan oranlı olabilirse o kadar daha iyidir.

#### **2.4.5.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Düz Oranlı Vergiler**

Sabit (düz) oranlı vergilerde matrah artmasına rağmen vergi oranının hiç değişmediği vergilerdir. Türkiye'de Kurumlar Vergisi düz oranlı vergilere örnek olarak gösterilebilir. Fakat düz oranlı vergiler her ülkenin vergi sistemine göre değişiklik göstermektedir.

Düz oranlı vergilerin tahsil edilme maliyeti daha azdır. Aynı zamanda düz oranlı vergiler tarafsız vergilerdir. Politik baskılardan daha uzaktır. Düz oranlı vergilerin olumlu özelliklerinin yanı sıra, adalet ilkesine ters düştüğünü savunanlar da vardır (Vural, 2010: 184).

Tablo 20'deki veriler, incelenen ülkelerin vergi sistemlerine uygun olarak her ülke için bulunan düz oranlı vergilerin tespit edilip gelirlerinin tek tek toplanmasıyla elde edilmiştir.

Tablo 20'ye göre düz oranlı vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler Çekya, Macaristan, Estonya ve Türkiye'dir. Türkiye'nin düz oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %70'dir. Türkiye'nin, Macaristan'ın ve Çekya'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelir hem OECD ortalamasının hem de AB ortalamalarının üstündedir.

Avrupa Birliği 15 ülkeleri arasında düz oranlı vergilerden en çok gelir elde eden ülke Estonya'dır. Estonya'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %63'tür. Estonya'dan sonra düz oranlı vergilerden en çok gelir elde eden ülke Çekya'dır. Çekya'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %53,3'tür. Estonya ve Çekya'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelir hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği 15 ortalamasının üstündedir.

**Tablo 20: Düz Oranlı Vergilerin Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Dağılımı (2016 / %)**

	GSYH İçindeki Payı	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
<b>Estonya</b>	17,2	63,0
<b>Çekya</b>	15,3	53,3
<b>Macaristan</b>	19,3	50,3
<b>Portekiz</b>	18,7	45,2
<b>İrlanda</b>	11,0	43,5
<b>Türkiye</b>	14,3	44,6
<b>İspanya</b>	13,4	39,8
<b>Danimarka</b>	18,8	38,2
<b>İngiltere</b>	16,8	36,6
<b>Polonya</b>	14,0	35,5
<b>Finlandiya</b>	17,5	34,3
<b>İsveç</b>	15,8	31,6
<b>Belçika</b>	15,7	31,3
<b>Yunanistan</b>	17,9	29,4
<b>Almanya</b>	12,8	29,4
<b>Avusturya</b>	14,6	29,4
<b>Fransa</b>	15,4	27,0
<b>İtalya</b>	14,9	26,8
<b>Hollanda</b>	15,9	24,8
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>15,8</b>	<b>46,0</b>
<b>AB Ortalaması</b>	<b>15,0</b>	<b>43,0</b>
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>15,2</b>	<b>41,1</b>

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Hollanda, İtalya ve Fransa düz oranlı vergilerden en az gelir elde eden ülkelerdir. Hollanda'nın düz oranlı vergilerden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,8, iken, İtalya'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,8'dir. Fransa'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %27'dir. Hollanda, İtalya ve Fransa'nın düz oranlı vergilerden elde ettiği gelir hem OECD ortalamasının hem de Avrupa Birliği ortalamalarının altındadır.

Düz oranlı vergilerden elde edilen gelire göre Avrupa Birliği 15 ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %41,1 iken, AB ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %43 ve OECD ortalamasının düz oranlı vergilerden elde ettiği gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %46'dır.

Türkiye'nin vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan düz oranlı vergiler, artan oranlı vergilere göre daha adaletsizdir. Türkiye'de vergi toplama zorluğunun yanı sıra bazı ekonomik seçimler sonucundan bu vergiler tercih edildiği söylenebilir.

## **2.5. Türkiye'de, Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde, OECD ve AB ortalamalarında Vergi Gelirlerinin Çeşitli Göstergelerle İncelenmesi**

Türkiye, AB 15, AB ve OECD ortalamalarının vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri ve GSYH içindeki payları incelenirken, çalışmaya biraz daha açıklık getirmek ve çeşitli göstergelerden hareketle yorum yapabilmek için, çeşitli göstergeler oluşturulmuştur. Öncelikle çalışmanın bu kısmında, incelenen ülkelerdeki vergi gelirlerinin yıllara göre dağılımı incelenerek, tarihsel süreçte vergi gelirlerine biraz değinilecektir. Daha sonra ülkelerin vergilerden elde ettikleri gelirler puanlanarak bir değerlendirme yapılacaktır ve son olarak da, vergi gelirleri ile ilgili bir kompozisyon oluşturulacaktır.

### **2.5.1. Türkiye'de, Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde, OECD ve AB Ortalamalarında Vergi Gelirlerinin Yıllara Göre Dağılımı**

Türkiye'de ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinde vergi gelirleri yıllara göre değişmektedir. Bazı vergi türlerinden elde edilen gelirler artarken, bazı vergi türlerinden elde edilen gelirler artmaktadır. Yıllara göre vergi gelirlerini incelemek vergilemede adalet açısından daha net sonuçlar çıkarılmasına yardımcı olacaktır. Bu tür bir inceleme sonucunda vergilemede adaleti sağlayan vergilerin hangi ülkelerde zamanla artış veya azalış görülebilecektir.

Vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları yıllara göre incelenirken, 1980, 1990, 2000, 2010 ve 2016 olarak 10'ar yıllık dilimler dikkate alınacaktır. İncelenen vergi türleri ise, KDV, ÖTV, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve MTV gibi uygulamada olan tipik vergi türleridir.

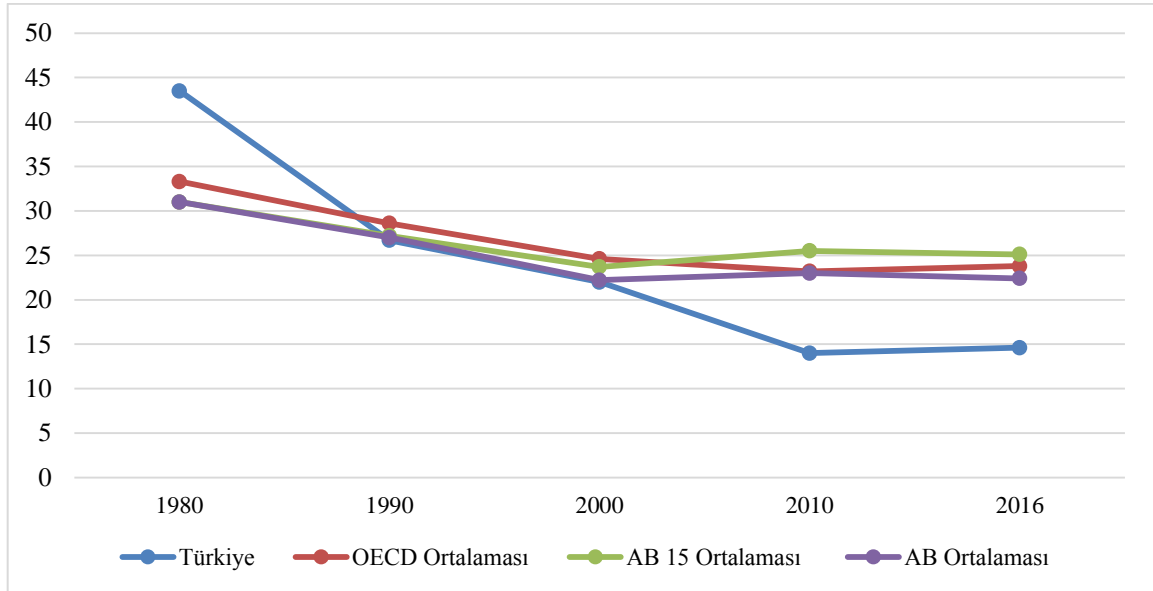
Gelir Vergisi'nin yıllara göre dağılımı incelendiğinde, incelenen ülkelerde 1980 yılından 2016 yılına kadar sürekli yaşanan bir azalış görülmektedir. 1980 yılında Türkiye'de Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı %43,5 iken, 1990 yılında yaklaşık %26'dır. 2000 yılında %22,2 olan bu oran, 2010 yılında %14'e kadar düşmüştür. 2016 yılında ise %14,6'ya ulaşmıştır. Grafik 1 incelendiğinde Türkiye'de 1980 yılından itibaren Gelir Vergisi gelirlerinde



genel itibariyle büyük bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Neredeyse %30 oranında görülen bu düşüş, Türkiye’de vergilemede adalet açısında değerlendirildiğinde Türkiye’de vergilemede adalet açısından olumsuz bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Gelir Vergisi subjektif olması, artan oranlı olması, vergi tabanının geniş olması ve dolaysız olması yönüyle vergilemede adaleti sağlayan vergilerden biridir. Gelir Vergisi gelirlerinde düşüş yaşanması Türkiye için 1980 yılından 2016 yılına kadar gelindikçe vergilemede adaletten uzaklaşıldığı söylenebilir (Topal, 2016: 151).

**Grafik 1: Gelir Vergisi’nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye’de, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi**



**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Grafik 1’e göre Gelir Vergisi’nin toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD’de ortalaması 1980 yılında %33,3 iken, 1990 yılında %28,6 ve 2000 yılında ise %24,6’ya düşmüştür. 2010 yılında %23’e kadar düşen bu oran, 2016 yılında tekrar %25’e yükselmiştir. Gelir Vergisi gelirlerinin OECD’de yıllara göre dağılımına bakıldığında, 1980 yılından 2016 yılına kadar %8 oranında düşüş yaşandığı görülmektedir. Fakat 2010 yılından sonra zamanla Gelir Vergisi geliri artmaya başlayan bu ülkelerde, bu vergi türündeki gelirlerde artış devam ederse, daha adaletli bir vergi sistemine ulaşılabileceği söylenebilir.

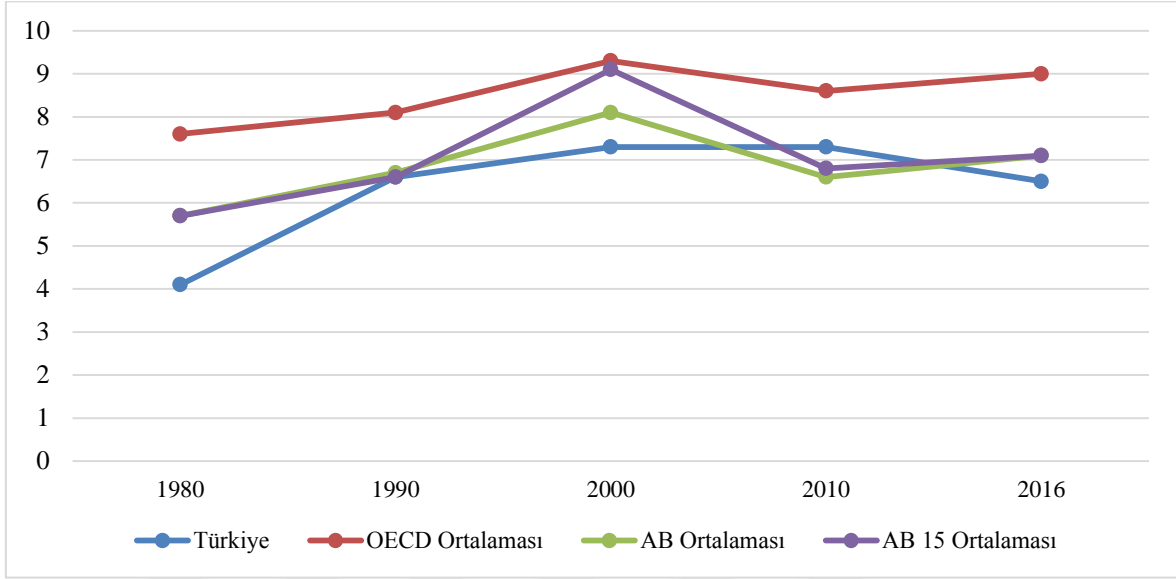
Avrupa Birliği 15 ortalaması Gelir Vergisi’nden en çok geliri elde eden ve diğer ülkelere göre Gelir Vergisi gelirlerinde en az düşüş gösteren ortalamadır. Gelir Vergisi’nin adaletli yapısı ele alındığında, Avrupa Birliği 15 ülkelerinin adaletli bir vergi sistemine uyum sağladığı söylenebilir. Tablo 1 ve Tablo 2 de dikkate alınır, söz konusu ülkelerin sadece Gelir Vergisi’nden

yüksek gelir elde etmediği, bununla birlikte hem kişi başına düşen gayri safi yurt içi hasılanın hem de toplam vergi gelirlerinin en yüksek ülkeler olduğu görülmektedir. Tablo 1, Tablo 2 ve Grafik 1 incelendiğinde, Avrupa Birliği 15 ortalamasının vergi gelirlerinin, özellikle de Gelir Vergisi gelirlerinin yüksek olduğu ve gelişmiş ülkelerin daha adaletli bir vergi sistemine sahip olduğu görülmektedir. 2000 yılına kadar Gelir Vergisi gelirlerindeki düşüşün, 2000 yılından sonra istikrarlı bir şekilde artması dolayısıyla Avrupa Birliği ülkelerinde Gelir Vergisi gelirlerinin ilerleyen yıllarda da artış gösterirse, vergi adaleti açısından söz konusu ülkeleri olumlu etkileyeceği söylenebilir.

Grafik 1'e göre, Avrupa Birliği ortalamasının Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının da azaldığı görülmektedir. 1980 yılında %31 olan bu oran, 1990 yılında %27 ve 2000 yılında ise %21'ye kadar düşmüştür. 2000 yılında %21 olan bu ortalama, 2010 yılında %23'e yükselmiştir. Daha önce belirtilen olumlu özellikleri dolayısıyla, Avrupa Birliği ülkelerinin bu vergiden elde ettiği gelirlerin yükselmesi, vergi sistemini vergi adaleti açısından olumlu etkileyebilir. 2016 yılına doğru ufak bir düşüş yaşansa da, Gelir Vergisi'nin Avrupa Birliği ülkeleri ortalamasında yıllara göre gösterdiği bu eğilimin ilerleyen yıllarda da devam edebileceği söylenebilir.

Grafik 2'ye göre Türkiye'de, Kurumlar Vergisi gelirleri 1980 yılından 2000 yılına kadar artarken, 2010 yılından sonra azaldığı görülmektedir. Türkiye'de Kurumlar Vergisi geliri 1980 yılında %4,1 iken, 1990 yılında %6,6'dır. 2000 ve 2011 yıllarında Türkiye'nin Kurumlar Vergisi'nden elde edilen gelir %7,3 iken, 2016 yılında bu oran %6,5'e düşmüştür. Türkiye'de Kurumlar Vergisi gelirleri OECD ortalaması, Avrupa Birliği ortalaması ve Avrupa Birliği 15 ortalamasına göre daha çok değişiklik göstermiştir. Kurumlar Vergisi'nin yıllara göre artış göstermesi dolaysız bir vergi olması nedeniyle vergilemede adalet açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır.

**Grafik 2: Kurumlar Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi**

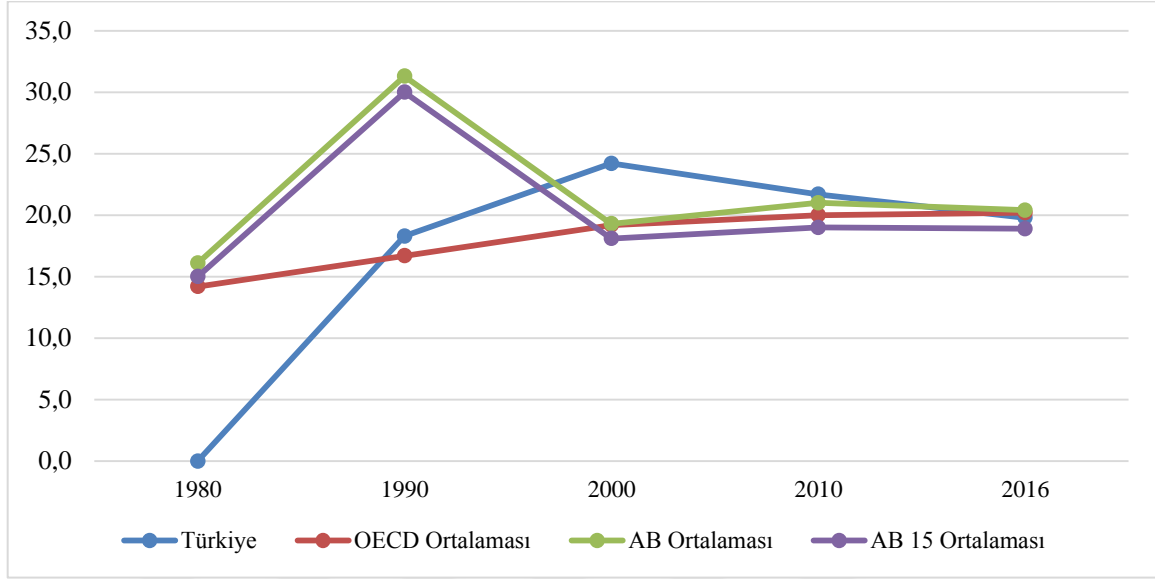


**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

OECD ülkelerinin Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği ortalama gelir 1980 yılında %7,6 iken, 1990 yılında %8,1'dir. 2000 yılında %9,1 olan bu oran 2010 yılında %8,6'ya ve 2016 yılında da %9'a düşmüştür. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği ortalama gelirin 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %5,7, 1990 yılında %6,6'dır. 2000 yılında %8,1'e kadar çıkan bu oran, 2010 yılında %6,8 ve 2016 yılında ise %7,1'e kadar düşmüştür. Avrupa Birliği ülkelerinin Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği ortalama gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %5,4 iken, 1990 yılında bu oran %6,6'ya ve 2000 yılında %9,1'e kadar yükselmiştir. 2010 yılında bu oran %6,8'e düşmüş, 2016 yılında ise %7,1'e yükselmiştir.

Türkiye'de 1985 yılında uygulamaya konulan Katma Değer Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının 1990 yılında %18,3 olduğu görülmektedir. 2000 yılında %24,2 olan bu oran, 2010 yılında %21,7 ve 2016 yılında %19,8'dir. Katma Değer Vergisi'nden elde edilen gelirlerin 2000 yılına kadar yükselip, 2000 yılından sonra düştüğü görülmektedir. Ancak bu azalmanın, 2002 yılında KDV içinden çıkarılarak yürürlüğe konulan Özel Tüketim Vergisi kanunundan kaynaklandığını da unutmamak gerekir. Katma Değer Vergisi'nin düşük ve orta gelir grupları üzerinde yük oluşturması ve bu grupların aleyhine vergi olması nedeniyle Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin 2000 yılından sonra azalış göstermesi vergi adaleti açısından iyi bir durumdur. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının azalması Türkiye'de daha adaletli bir vergi sistemi için önemlidir.

**Grafik 3: Katma Değer Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi**



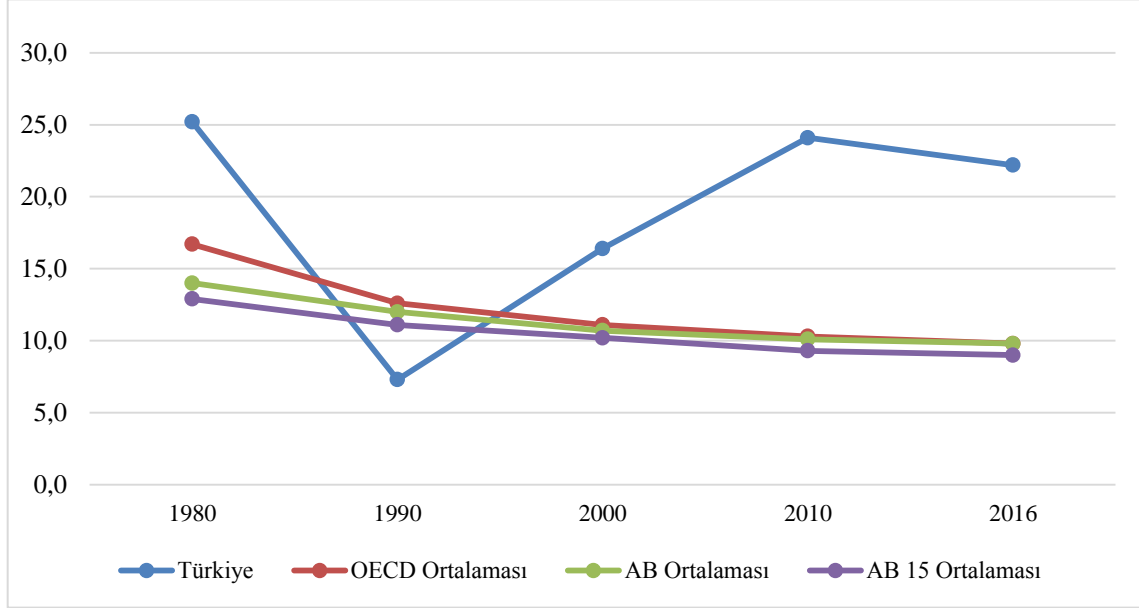
**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

OECD ülkelerinin Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %14,2 iken, 1990 yılında %16,7'dir. 2000 yılında %18 olan bu oran 2010 yılında %19'a kadar yükselmiştir. 2016 yılında OECD ülkelerinin Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %20,2'dir. OECD ülkelerinin Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelirin ortalaması 2016 yılına kadar sürekli artmıştır. Katma Değer Vergisi'nin vergi adaletini olumsuz yönden etkilemesi nedeniyle OECD ülkelerinin aleyhine bir durum olduğu söylenebilir.

Avrupa Birliği ülkelerinin Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %16,1 iken, 1990 yılında %31,3'e yükselmiştir. 2000 yılında %19'a düşen bu oran, 2010 yılında ise %21'e tekrar yükselmiş ve 2016 yılında %20,4'e düşmüştür. Avrupa Birliği ülkelerinde Katma Değer Vergisi'nden elde edilen gelirler yüksek olmakla birlikte, vergilemede adalet açısından olumsuz bir durum olduğu söylenebilir.

Avrupa Birliği 15 ülkelerinin 1980 yılında Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %15 iken, 1990 yılında %30'dur. 2000 yılında Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Katma Değer Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %18,1 iken, 2010 yılında %19, 2016 yılında %18,9'dur. Diğer ülkelerin KDV'den elde ettiği gelire kıyasla Avrupa Birliği 15 ülkeleri Katma Değer Vergisi'nden daha az gelir elde etmektedir. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin KDV'den daha az gelir etmesi, gelişmiş ülkelerin daha adaletli ve dolaysız vergileri tercih ettiklerini desteklemektedir.

**Grafik 4: Özel Tüketim Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi**



**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Grafik 4 incelendiğinde Özel Tüketim Vergisi'nden elde edilen gelirlerin en çok Türkiye'de değişim gösterdiği görülmektedir. 1980 yılında Türkiye'de bu vergi türünden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %25,2 iken, 1990 yılında bu oran %7,3'e düşmüştür. 2000 yılında %16,4 olan bu oranın 2010 yılında %24,1'e yükselerek, 2016 yılında tekrar %22,2'ye düştüğü görülmektedir. Şunu da belirtmek gerekir ki, ÖTV kapsamında vergilendirilen ürünlerin 1985 yılında KDV kapsamına alınması ve 2002 yılında da tekrar bu kapsamdan çıkarılarak ÖTV Kanunu içinde vergilendirilmesi de bu dalgalanmadaki esas faktördür.

OECD ülkelerinin Özel Tüketim Vergisi gelir ortalamasının 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %16,7 iken, 1990 yılında %12,2'dir. 2000 yılında bu oran %10,8'e, 2010 yılında %10,2'ye ve 2016 yılında da %9'a düşmüştür. Avrupa Birliği ülkelerinin Özel Tüketim Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %14 iken, 1990 yılında %12'dir. 2000 yılında %10,1 olan bu oran 2010 yılında %10,1 ve 2016 yılında %9,8'e kadar düşmüştür. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Özel Tüketim Vergisi gelir ortalamasının 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %12,9 iken, 1990 yılında %11,1'dir. 2000 yılında %10,2 olan bu oran, 2010 yılında %9,2'ye ve 2016 yılında ise %9'a düşmüştür.

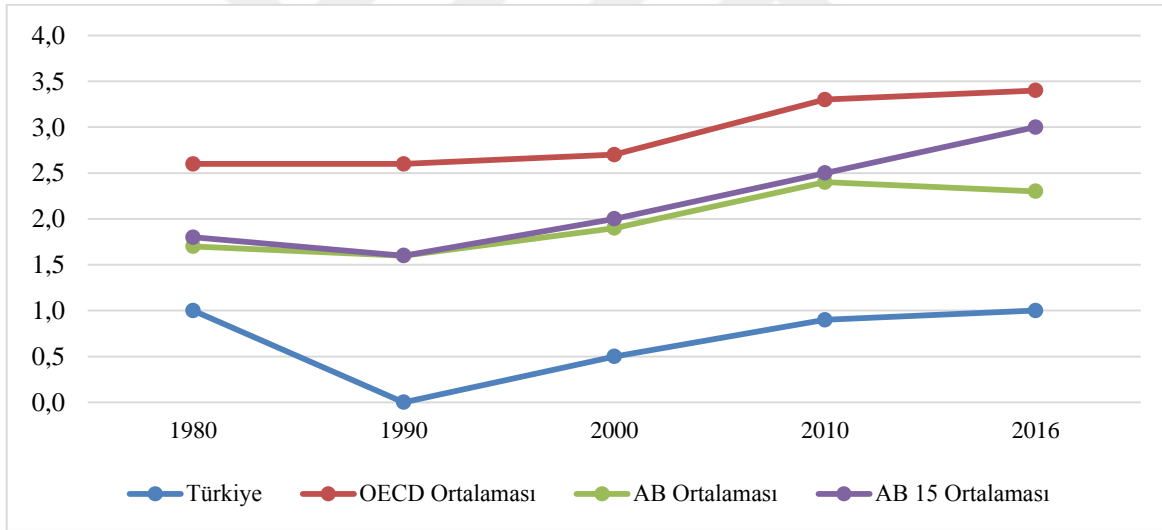
Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi OECD, Avrupa Birliği 15 ve Avrupa Birliği ülkelerinin ortalamalarına göre sürekli artış göstermektedir. Özel Tüketim Vergileri'nin Türkiye'de yüksek oranda alınması ve bu vergiden yüksek gelir elde edilmesi gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından olumsuz bir durumdur. Özel Tüketim Vergileri de diğer tüketim vergileri gibi

vergilemede adaletsizlik oluşturmaktadır. Avrupa Birliği 15, Avrupa Birliği ve OECD ortalamalarında görülen Özel Tüketim Vergisi gelirlerindeki azalış, söz konusu ülkelerde vergi adaleti açısından olumlu sonuçlar doğurabilir.

Grafik 5 incelendiğinde, Emlak Vergisi'nden en az gelir elde eden ülkenin Türkiye olduğu görülmektedir. Türkiye'nin Emlak Vergisi'nden elde ettiği gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1990 yılından sonra sürekli artmıştır. 1980 yılında %1 olan bu oran, 2000 yılında %0,5'e yükselmiştir. 2010 yılında Emlak Vergisi gelirleri %0,9 olarak, 2016 yılında %1'e yükselmiştir.

OECD ülkelerinin ortalaması Emlak Vergisi'nden en yüksek gelir elde eden ortalamadır. OECD ülkelerinin 1980 ve 1990 yılında Emlak Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %2,6 iken, 2000 yılında %2,7'ye yükselmiştir. 2010 yılında %3,3'e yükselen bu oran 2016 yılında da artmaya devam ederek %3,4'e ulaşmıştır.

**Grafik 5: Emlak Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Değişimi**



**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

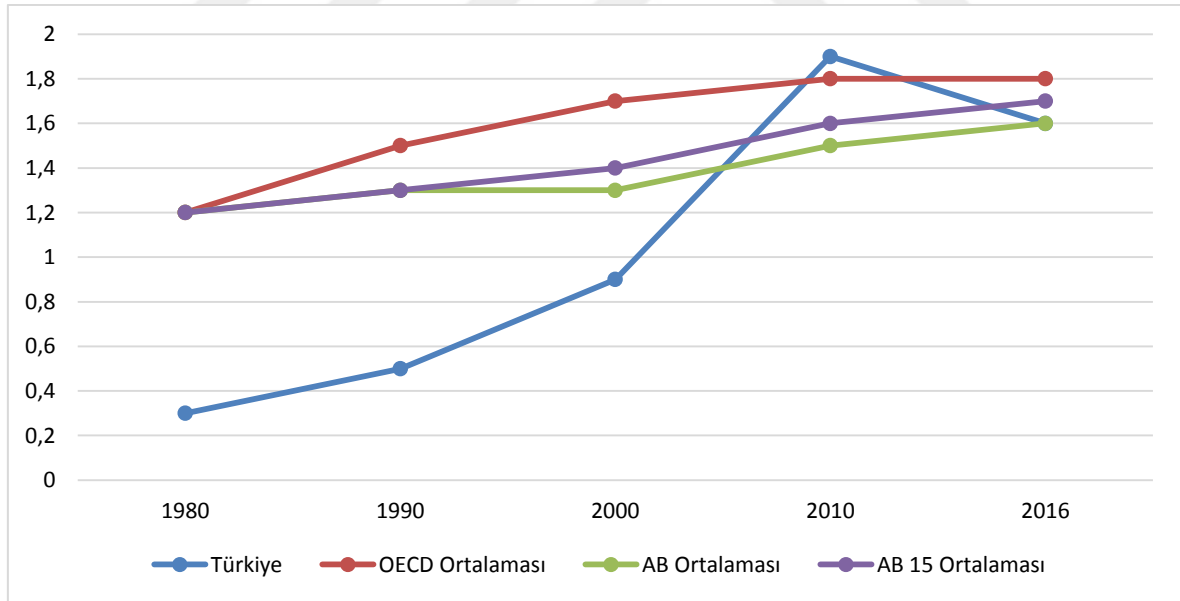
Avrupa Birliği ülkelerinin Emlak Vergisi'nden 1980 yılında elde ettiği gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,7 iken, 1990 yılında bu oran %1,6'ya düşmüştür. 2000 yılında %1,9 olan bu oran, 2010 yılında %2,5'e kadar yükselmiş ve 2016 yılında ise %2,3'e düşmüştür.

Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Emlak Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,8 iken, 1990 yılında %1,6'ya düşmüştür. 1990 yılından sonra sürekli artan bu oran 2000 yılında %2, 2010 yılında %2,5 ve 2016 yılında %3'e yükselmiştir.

Emlak Vergisi artan oranlı değil nispi oranlı bir vergidir. İki kişiden biri diğerinden on kat daha zengin olsa bile, ikisinin de aynı vergilendirme bölgesinde olmaları koşuluyla ödeyecekleri Emlak Vergisinin oranı aynı olacaktır ve bu durum vergilemede adaletsizliğe yol açabilir. Fakat son yıllarda Emlak Vergisi'nin farklılaştırılmış vergi oranlarının uygulanması sebebiyle değişiklik göstermektedir. Özellikle Avrupa'da gayrimenkuller kişinin ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmekte ve vergileme kişinin bu özelliği göz önünde bulundurularak yapılmaktadır (Edizdoğan, 2010: 309).

Grafik 6 incelendiğinde, genel itibariyle ülkelerde Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde edilen gelirlerde 1980 yılından itibaren artış olduğu görülmektedir. Özellikle Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde edilen gelirlerde en büyük değişim Türkiye'de görülmektedir. Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi gelirlerinin 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,3 iken, 1990 yılında bu oran %0,5'e yükselmiştir. 2000 yılında %0,9'a yükselen bu oran, 2010 yılında da %1,9'a yükselerek, günümüze kadar olan zamanda en yüksek halini almıştır. 2010 yılından sonra Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi gelirleri 2016 yılında %1,6'ya düşmüştür.

**Grafik 6: Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye'de, Avrupa Birliği 15, Avrupa Birliği ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi**



**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

OECD ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde ettiği gelir ortalaması 1980 yılından 2016 yılına kadar sürekli artış göstermektedir. 1980 yılında OECD ortalamasının Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde ettiği gelir %1,2 iken, 1990 yılında %1,5'e ve 2000 yılında da %1,7'ye yükselmiştir. 2010 yılında OECD ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde ettiği gelirin

ortalaması %1,8'e yükselmiş, 2016 yılında aynı oranda kalmıştır. OECD ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi gelirlerinin ortalaması 1980 yılından 2016 yılına kadar %0,6 oranında artmıştır.

Avrupa Birliği ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi gelir ortalaması incelendiğinde, 1980 yılında bu vergi türünden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,2 iken, 1990 ve 2000 yıllarında %1,3 ve 2016 yılında ise %1,6 olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi gelir ortalaması 1980 yılından 2016 yılına kadar %0,4 oranında artmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinin ortalaması, Motorlu Taşıtlar Vergisi gelirlerinin diğer ortalamalara ve Türkiye'ye göre en az artış gösterdiği ortalamadır.

Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde edilen gelirin ortalaması da, diğer ülkelerdeki gibi zamanla artış göstermektedir. Avrupa Birliği 15 ülkelerinin 1980 yılında Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden elde edilen gelir ortalamasının toplam vergi geliri içindeki payı %1,2, 1990 yılında %1,3 ve 2000 yılında %1,4'tür. 2010 yılında %1,6 olan bu oran, 2016 yılında %1,7'ye yükselerek 1980 yılından 2016 yılına kadar %0,5 oranında artmıştır.

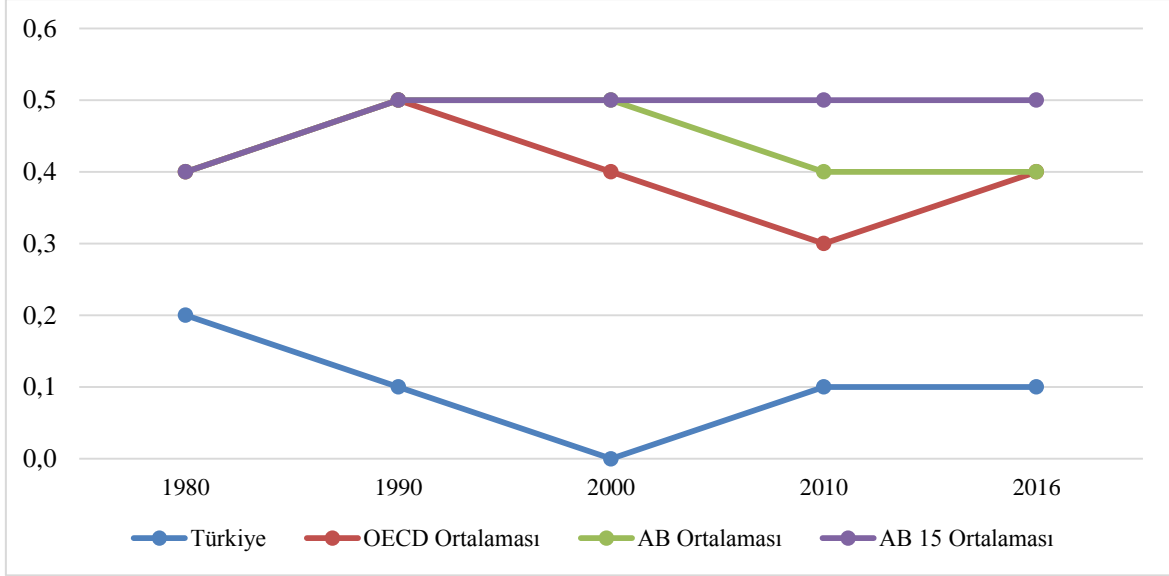
Grafik 7 incelendiğinde, Veraset ve İntikal Vergisi gelirlerinin birçok ülkede değişim gösterdiği görülmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi gelirlerinde en çok değişim gösteren ülke Türkiye'dir. Türkiye'de 1980 yılında Veraset ve İntikal Vergisi'nden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,2'dir. Bu vergi gelirleri 1980 yılından 2000 yılına kadar azalış göstermekle birlikte, 1990 yılında %0,1' düşmüştür. 2010 yılında Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi gelirleri tekrar %0,1'e yükselmiş ve 2016 yılında aynı oranda kalmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi'nden Türkiye'de, incelenen ülkelerin ortalamalarına göre daha az gelir elde edilmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi'nin toplumdaki gelir eşitsizliklerini düzenleme işlevinden dolayı Türkiye bu vergiden daha az gelir elde edilmesi, vergilemede adalet açısından değerlendirildiğinde diğer ülkelerin gerisinde kaldığı söylenebilir.

OECD ülkelerinin Veraset ve İntikal Vergisi gelir ortalaması 1980 yılından 2016 yılına kadar sürekli değişim göstermiştir. OECD ortalamasının bu vergi türünden elde ettiği gelir 1980 yılında %0,4 iken, 1990 yılında %0,5'e yükselmiştir. 2000 yılında tekrar %0,4'e düşen vergi geliri 2010 yılında %0,3'e düşerek son olarak 2016 yılında tekrar %0,4'e yükselmiştir.

Avrupa Birliği ülkelerinin Veraset ve İntikal Vergisi gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı yıllara göre çok değişiklik göstermemektedir. 1980 yılında %0,4 olan bu vergi geliri 1990 yılında %0,5'e yükselmiş, 2000 yılında aynı oranla devam etmiştir. 2010 yılında %0,4'e düşen bu verginin gelir ortalaması 2016 yılında %0,4 olarak devam etmiştir.



**Grafik 7: Veraset ve İntikal Vergisi'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye, AB 15, AB ve OECD Ortalamalarında Yıllara Göre Gelişimi**



**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalaması, diğer ortalamalara göre ve Türkiye'ye göre Veraset ve İntikal Vergisi gelirleri arasında en az değişiklik gösteren ortalamadır. 1980 yılında Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Veraset ve İntikal Vergisi gelir ortalamasının toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,4 iken, 1990 yılında %0,5'e yükselmiş ve 2016 yılına kadar aynı oranla devam etmiştir.

### 2.5.2. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinin Vergilerden Elde Ettikleri Gelirlerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları İtibariyle Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, yukarıda Türkiye, Avrupa Birliği 15 ülkeleri ve Çekya, Estonya, Polonya, Macaristan'ın vergi türlerine göre elde ettikleri gelirlerden oluşturulan tablolardan yola çıkılarak bir ölçek geliştirilmeye çalışılmıştır. Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere OECD ortalaması sıfır kabul edilerek incelenen ülkelerin bu orta noktadan olumlu veya olumsuz yönde ortalamadan %5'e kadar sapma olan ülkelere (+ veya-) 1, ortalamadan %5 ile %10 arasına kadar sapma olan ülkelere (+ veya-)2, ortalamadan %10 ile %15 arasına kadar sapma olan ülkelere (+ veya -)3, ortalamadan %15 ile %20 arasına kadar sapma olan ülkelere (+ veya -)4 ve ortalamadan %20 ile %25 arasına kadar sapma olan ülkelere (+ veya -) 5 puan verilmiştir. Bununlabirlikte her bir sınıflandırma türüne göre elde edilen puanların toplanması ile ülkelerin toplam puanı elde edilmiştir. Son olarak tablodaki verilerden yola çıkarak, her bir sınıflandırmadan ülkelerin aldığı puanlar ve toplam puanlar üzerinden, incelenen ülkelerde vergi adaletini sağlamaya yönelik değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 21’de görüldüğü gibi, bu çalışmada incelenen bütün sınıflandırma türleri puanlamaya dâhil edilmemiştir. Örneğin, dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırmasından sadece biri puanlamaya dâhil edilmiştir. Çünkü birindeki puanlamanın tersi zaten diğerinde olacağı için çifte puanlamanın engellenmesi gerekmektedir. Diğer sınıflandırma şekillerinde de benzer şekilde hareket edilmiştir.

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırılmasının sonucunda çeşitli ekonomik etkiler ortaya çıkmaktadır. Örneğin, dolaysız vergiler vergi adaleti açısından faydalı olurken, dolaylı vergiler mükellefin psikolojisine daha uygun, vergi idareleri açısından daha az maliyetli ve daha etkin vergiler olarak görülmektedir.

**Tablo 21: Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinin Vergi Türlerine Göre Puanlaması (2016)**

Ülkeler	Dolaysız Vergiler	Gelir Üzerinden Alman Vergiler	Tüketim vergileri	Servet Üzerinden Alman Vergiler	Subjektif Vergiler	Advalorem Vergiler	Artan Oranlı Vergiler	Toplam Değer
Danimarka	3	6	1	-1	5	1	6	21
Belçika	3	1	1	1	2	1	3	12
Lüksemburg	3	1	1	1	1	1	2	10
İsveç	1	1	1	-1	2	2	2	8
İngiltere	3	1	1	2	-1	1	-1	6
Finlandiya	1	1	1	-1	2	-1	3	6
Almanya	1	-1	1	-1	2	1	2	5
İtalya	1	-1	1	1	2	-1	2	5
İrlanda	2	2	-1	0	1	1	2	5
Fransa	1	-3	1	1	1	1	2	4
<b>Avrupa Birliği 15 Ortalaması</b>	<b>1</b>	<b>-1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>-1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
İspanya	1	-2	1	1	-1	1	0	1
Avusturya	-1	-2	1	-1	1	-1	1	0
<b>OECD Ortalaması</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Hollanda	-1	-2	1	-1	-1	-1	-1	-6
<b>AB Ortalaması</b>	<b>-2</b>	<b>-2</b>	<b>-1</b>	<b>-1</b>	<b>-1</b>	<b>1</b>	<b>-1</b>	<b>-7</b>
Portekiz	-2	-2	-2	-1	-2	-1	-2	-12
Çekya	-3	-3	-1	-1	-4	-1	-3	-13
Polonya	-9	3	-1	-1	-3	-1	-2	-14
Yunanistan	-3	-3	-2	1	-3	-2	-2	-14
Estonya	-4	-3	-3	-1	-3	-1	-2	-17
Türkiye	-4	-3	-3	-1	-1	-4	-3	-19
Macaristan	-5	-4	-2	-1	-4	-1	-3	-20

**Kaynak:** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Tablo 21’de dolaysız vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler Danimarka, Belçika, Lüksemburg, İngiltere ve İrlanda’dır. Dolaysız vergiler gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu tür vergiler tahsil edilirken kişilerin ödeme güçleri dikkate alındıkları için daha adaletli oldukları düşünülmektedir. Bu nedenle söz konusu ülkelerde vergileme adalet açısından bir değerlendirme yapılacak olunursa, dolaysız vergilerin payının yüksek olduğu görüldüğü için bu tür vergilerin vergi sistemine fayda sağladığı söylenebilir.

Macaristan, Polonya, Estonya ve Türkiye gibi ülkelerde dolaysız vergilerin payının düşük olduğu görülmekte ve söz konusu ülkeler dolaysız vergilerin bu olumlu özelliklerinden daha az yararlanmaktadırlar. Fakat bu ülkeler de, dolaylı vergilerin tahsilinin kolay olması, maliyetlerinin daha az olması ve mükellefin psikolojisine uyan vergiler olması gibi faydalarından yararlanmaktadırlar.

Dolaysız vergilerin vergilemede adaleti sağlaması nedeniyle, vergi sisteminde daha çok dolaysız vergileri tercih eden ülkelerin bu konuda daha avantajlı oldukları bir gerçektir. Öyle ki gelişmiş ülkelerin çoğunda dolaysız vergiler ağırlıkta iken, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin büyük oranda uygulandığı görülmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin ekonomiye oldukça faydalı etkileri vardır. Gelir üzerinden alınan vergiler çeşitli ekonomik ve sosyal muafiyet ve istisnalar içerirler. Bu vergiler tabanının geniş olması, artan oranlı olması, dolaysız olmaları ve kişilerin ödeme gücü ile en az geçim indirimini dikkate almaları sebebiyle vergilemede adalete faydalı olmaktadır. Ayrıca gelir vergileri otomatik stabilizatör gücü yüksek vergilerdir. Bir verginin otomatik stabilizatör gücünün yüksek olmasının ekonomiye olumlu etkisi, kriz dönemlerinde ekonomiyi kendiliğinden dengeye getirmesidir. İrlanda, Danimarka ve Polonya gelir üzerinden alınan vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler olarak, gelir vergilerinin bu olumlu özelliklerinden faydalanmaktadırlar.

Macaristan, Fransa, Estonya, Çekya ve Türkiye’de gelir vergilerinden düşük gelir elde edilmesi söz konusu ülkelerde vergi adaleti açısından olumsuz etki yaratmaktadır. Fakat bu tür vergilerin ekonomiye birtakım olumsuz etkilerinin olduğu da görülmektedir. Gelir vergileri vergilendirme sonrasında kişilerin gelirlerini azaltacağından, satın alma gücünü de azaltır. Bu nedenle ekonomide durağan bir etki yaratmaktadır. Türkiye, Estonya ve Macaristan gibi ülkelerde gelir vergilerinin payının düşük olması adalet açısından olumsuz etki yaratırken, gelir vergilerinin olumsuz özellikleri nedeniyle bu ülkelerde çeşitli yönlerden fayda sağladığı da görülmektedir.

Gelir vergilerinden özellikle de gelir vergisinin subjektif olması, artan oranlı olması, tabanının geniş olması ve çeşitli muafiyet ve istisnalara yer vermesi vergi sistemine sağladığı en büyük avantajlardır. Ne var ki, gelir vergilerinden yüksek gelir elde eden ülkeler bu avantajlardan dolayı şanslıdırlar. Özellikle de vergi sisteminde adalet sorunu olan ülkeler; Danimarka, Polonya ve İrlanda gibi gelir vergilerinden yüksek gelir elde eden ülkelerin uyguladığı vergi politikasını

izleyerek kendi ülkelerine uyarlayabilirler. Gelir vergisinin subjektif olması, mükellef için bir avantajdır. Bu avantajlı vergi türü, kişilerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacaktır.

Tüketim vergilerinden en çok gelir elde eden ülkeler Danimarka, İsveç, Belçika, Fransa, Finlandiya'dır. Harcama vergilerinin vergilemede yatay ve dikey adaleti bozma gibi bir takım olumsuz etkileri söz konusudur. Bu vergilerden yüksek gelir elde eden ülkeler bu verginin olumsuz etkilerine maruz kalırken, harcama vergilerinin bazı olumlu özelliklerinden de faydalanabilirler. Harcama vergileri kolay hissedilmeyen, kolay tahsil edilebilen ve maliyeti daha az olan vergilerdir. Türkiye ve Estonya'da harcama vergilerinden yüksek gelir elde edilmektedir.

Tüketim vergileri aynı zamanda bazı türleri nedeniyle çeşitli amaçlara yönelik olarak fayda sağlayabilmektedir. Örneğin, Özel Tüketim Vergileri çevreyi koruma ve insan sağlığına etkileri nedeniyle alınan fayda sağlama amacı olan vergilerdendir.

Servet vergileri toplumdaki keskin gelir farklılıklarını ortadan kaldırmaya çalışan, vergilemede adaleti sağlayan önemli vergilerdendir. İngiltere, Belçika, Lüksemburg, Fransa ve İtalya servet vergilerden en yüksek gelir elde eden ülkelerdir. Bu vergilerin vergi sistemine faydası büyük olmasına karşın, genel itibariyle ülke ekonomisine çok fazla etkisi olmayan, yüksek gelir getirmeyen vergilerdir. Servet vergilerinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları vergi dairelerine çok maliyetli olmaktadır. Servet vergilerinden en az gelir elde eden ülkeler İsveç, Finlandiya, Almanya, Avusturya, Estonya, Çekya ve Türkiye'dir.

Servet vergilerinden elde edilen gelirler her ne kadar az olsa da, bu vergilerin sosyal amacının büyük önemi unutulmamalıdır. Servet vergileri keskin gelir farklarını düzenlemeye yarayan vergilerdir. Servet vergilerinden daha fazla gelir elde edilmesi tüm ülkeler için, he mali hem de sosyal olarak çok faydalı olabilir.

Vergilerin subjektif ve objektif olarak ayrılması, vergilerin şahsiliğini, yani ödeme gücü ilkesine göre alınmasını ifade etmektedir. Subjektif vergiler kişilerin şahsi durumlarını göz önünde bulunduran vergilerdir. Vergi uygulanmasında muafiyet ve istisnaların yer alması bu vergilerin subjektif vergiler olduğunu kanıtlamaktadır. Subjektif vergilerden en çok gelir elde eden ülke Danimarka'dır. Subjektif vergilerin söz konusu olumlu özelliklerinin yanında, tahsilinin zor olması ve etkinliği sağlayamaması gibi birtakım olumsuz özellikleri de bulunmaktadır. Macaristan ve Çekya subjektif vergilerden en az gelir elde eden ülkelerdir.

Advalorem ve spesifik olarak vergilerin sınıflandırılması vergilerin matrahına göre sınıflandırılmasını ifade etmektedir. Advalorem vergiler spesifik vergilere göre daha adaletli olan fakat tahsili zor olan vergilerdir. İsveç advalorem vergilerin en çok uygulandığı ülke iken, Türkiye advalorem vergilerin en az uygulandığı ülkedir. Spesifik vergilerin ise en çok uygulandığı ülke Türkiye'dir. Spesifik vergiler verimlilik açısından ve adalet açısından uygun olmayan vergiler olsa da, istikrarlı gelir sağlayan ve gümrüklerde kolaylık sağlayan vergilerdir.

Vergiler tarifelerine göre sınıflandırıldıklarında uygulamada olan vergilerin artan ve düz oranlı olarak iki türde oldukları görülmektedir. Artan oranlı vergiler vergi adaleti açısından ve gelir farklarını ortadan kaldırmak açısından faydalı oldukları halde bazı ülkelerde düz oranlı vergilerin daha çok uygulanmakta olmalarının sebepleri, kolay tahsil edilmeleri ve daha az maliyetli olmalarıdır. Danimarka ve Finlandiya artan oranlı vergilerden en yüksek gelir elde eden ülkeler iken, Çekya ve Macaristan ise düz oranlı vergilerden en yüksek gelir elde eden ülkelerdir.

Tablo 21'deki analize göre vergi gelirlerinden toplam olarak en yüksek puan alan ülke Danimarka'dır. Danimarka'nın en yüksek puan almasını etkileyen vergi türü gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bununla birlikte Danimarka'da subjektif ve artan oranlı vergiler ağırlıklı olarak yer almaktadır. Danimarka'da subjektif ve artan oranlı vergilerden daha fazla gelir elde edilmesi Danimarka'nın adaletli bir vergi sisteminin olduğunu göstermektedir.

Danimarka'dan sonra vergi gelirlerinden yüksek puan alan ülkeler Belçika, İsveç, Lüksemburg ve Finlandiya'dır. Belçika'da subjektif ve artan oranlı vergiler ağırlıklı olarak uygulanmaktadır. İsveç'te servet vergileri az olmakla birlikte diğer vergi türlerinden ortalamaların üstünde gelir elde edilmektedir. Lüksemburg'da vergi türlerinden benzer puanlar alınmakla birlikte, AB ve OECD ortalamalarının üstünde gelir elde edilmektedir. Finlandiya, gelir ve tüketim vergilerinden ortalamaların üstünde gelir elde etmekte iken, servet vergilerinden daha az gelir elde etmektedir. Finlandiya'nın vergi gelirlerinin daha çok artan oranlı ve subjektif vergilerden oluştuğu görülmektedir.

Ortalamalar incelendiğinde, OECD sıfır kabul edilmekteyken, AB ülkelerinin vergi gelirlerinden aldıkları puan ortalama olarak OECD'nin altındadır. Avrupa Birliği 15 ortalamasının vergi gelirlerinden aldığı puan ise OECD ve AB ülkelerinin ortalamasının üstündedir. AB ülkelerinin ortalaması, dolaysız vergilerden daha az gelir elde etmektedir. Avrupa Birliği 15 ortalaması ise dolaysız vergilerden yüksek gelir elde etmektedir. Gelir vergilerinden hem AB hem de Avrupa Birliği 15 ortalaması harcama vergilerine göre daha düşük gelir elde etmekteyken, servet vergilerinden Avrupa Birliği 15 ülkeleri daha fazla gelir elde etmektedir. Avrupa Birliği 15 ortalaması subjektif vergilerden AB ortalamasına göre daha fazla gelir elde ederken, advalorem vergilerden AB ülkelerine göre daha düşük gelir elde etmektedir. Artan oranlı vergilerden ise, Avrupa Birliği 15 ortalaması OECD'den daha fazla, AB ortalaması ise OECD'den daha az gelir elde etmektedir.

Avusturya'nın vergi gelirlerinden aldığı puan OECD ile aynı, sıfır puandır. Bu nedenle Avusturya'nın vergi gelirlerinden aldığı puanın OECD ve AB ortalamalarıyla yaklaşık degerde olduğu görülmektedir. Avusturya gibi, vergi gelirlerinden OECD, AB ve Avrupa Birliği 15 ortalamaları ile yakın puan alan diğer ülkeler İspanya, İngiltere ve İrlanda'dır.

Macaristan, Türkiye, Çekya, Estonya ve Yunanistan vergi gelirlerinden en düşük puan alan ülkelerdir. Macaristan gelir vergilerinden daha az gelir elde etmekte, tüketim ve servet vergilerinden daha fazla gelir elde etmektedir. Macaristan'da subjektif vergiler ve düz oranlı vergiler daha çok uygulanmaktadır.

Türkiye, vergi gelirlerinden aldığı puanla Tablo 21'deki ülkeler arasında son sıralarda yer almaktadır. Türkiye'de gelir üzerinden alınan ve adaleti sağlayan vergilerden olan servet vergilerinden daha az gelir elde edilmekteyken, tüketim vergilerinden daha yüksek gelir elde edilmektedir. Türkiye'de vergilemede adaletin iyi sağlanmadığının göstergelerinden biri de, artan oranlı vergilerden daha düşük, düz oranlı vergilerden ise artan oranlı vergilere kıyasla daha yüksek puan almasıdır. Ayrıca Türkiye, spesifik vergilerden daha çok gelir elde ederken, advalorem vergilerden daha az gelir elde etmektedir.

Çekya'da objektif ve artan oranlı vergiler daha çok uygulanmaktadır. Estonya ve Yunanistan'ın düşük puan almasının sebepleri ise özellikle artan oranlı vergilerin ve subjektif vergilerin payının az olmasıdır.

Elde edilen verilerden hareketle, vergilerden yüksek puan alan ülkelerin özellikle kişi başına düşen GSYH ile doğru orantılı oldukları söylenebilir. Buna göre Danimarka, Belçika ve İsveç vergilerden en yüksek puan alan ülkelerdir. Söz konusu ülkelerin GSYH gelirleri de yüksektir. Fakat GSYH'si en yüksek ülkelerin ise, Almanya ve İngiltere olduğu görülmektedir. Danimarka, Belçika ve Finlandiya gibi ülkelerin kişi başına düşen GSYH ile vergi gelirlerinin en yüksek olduğu ülkeler olmalarına rağmen GSYH'nin orta düzeyde olması, söz konusu ülkelerin nüfuslarının az olmasıyla açıklanabilir. Bu nedenle kişi başına düşen GSYH ile ülkelerin elde ettikleri vergi gelirlerinin arasında orantı olduğunu söylemek daha doğru olacaktır.

Türkiye, Macaristan, Çekya, Estonya ve Yunanistan gibi ülkelerin ise kişi başına düşen GSYH'si düşük ve vergi gelirlerinden aldıkları puanlar da düşüktür. Fakat dikkat çeken bir durum Türkiye'nin GSYH'nin yüksek olmasıdır. Bu durum Türkiye'nin nüfusunun da fazla olması sebebiyle GSYH'nin yüksek olduğunu açıklamaktadır.

### **2.5.3. Türkiye ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirleri Kompozisyonu**

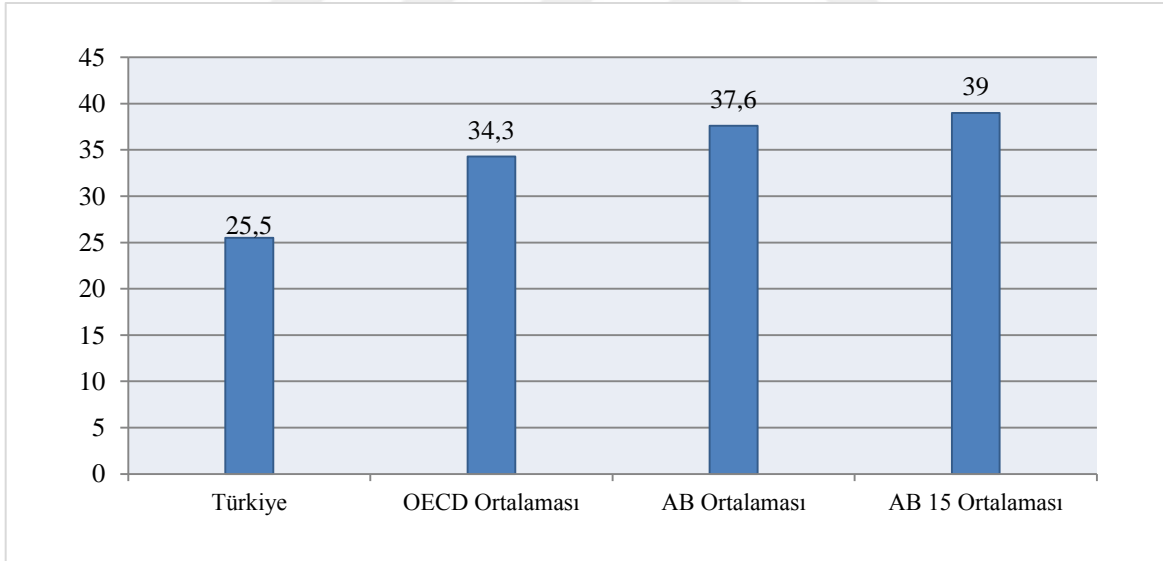
Vergiler devletin en önemli gelir kaynaklarıdır. Toplam vergi gelirlerinin bir ülkede yüksek olması, o ülkedeki bireylere daha iyi hizmet sunulmasını, devletin vergiden daha çok gelir elde ederek borçlanmaya daha az başvurmasını, kısaca devletin işlevlerini yerine getirmesini kolaylaştırabilir. Fakat, devlete gelir sağlamak amacıyla her vergiden yüksek gelir elde etmek finansal açıdan faydalı gibi görünse de, ülkelerin vergi sistemine zarar verdiği durumların olduğu da söylenebilir. Çünkü uygulamada olan bazı vergi türleri vergi adaletini sağlarken, bazı vergi türleri de vergi adaletine zarar vererek mükellefin üzerinde büyük bir yük bırakabilir. Bu durum

sonucunda da, mükellefin vergiye gönüllü uyumu azalabilir, vergi kayıp ve kaçakları artarak vergi sistemi daha da adaletsiz bir yapıya dönüşebilir.

Bu çalışmada, toplam vergi gelirleri ve uygulamada olan vergi türlerinden Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi'nin 2016 yılına göre GSYH içindeki payları incelenmiştir. Değerlendirmeye dahil olan ülkeler Türkiye, OECD ülkelerinin ortalaması, Avrupa Birliği ülkelerinin ortalaması ve Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalamasıdır.

Yapılan çalışmanın amacı öncelikle, vergi adaletini sağlayan ve vergi adaletini zedeleyen vergileri bularak söz konusu vergilerin hangi ülkelerde daha çok uygulandığını belirlemektir. Bu analiz sonucunda vergi adaletine daha çok uyum sağlayan ülkeler ile vergi adaletini sağlamayan ülkeler arasında karşılaştırma yapılarak söz konusu ülkelerin vergi adaletini sağlamak amacıyla hangi vergileri daha ağırlıklı olarak almaları gerektiği değerlendirilebilir.

**Grafik 8: Türkiye, OECD Ülkeleri, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Kompozisyonu**

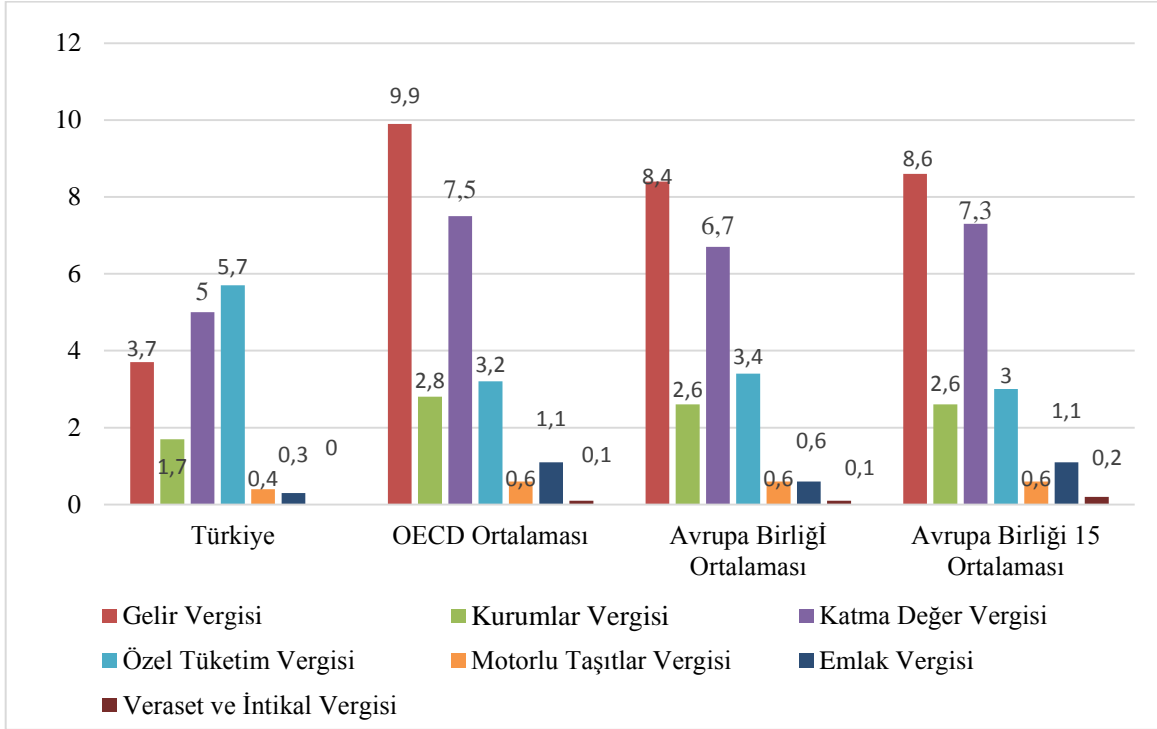


**Kaynak :** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (29.11.2018).

Grafik 8 incelendiğinde, toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ortalamasında yüksektir. Avrupa Birliği ülkelerinin de toplam vergi gelirleri de yüksek ve Avrupa Birliği 15 ülkelere yakındır. OECD ülkelerinin toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Avrupa Birliği ülkelerinden daha düşüktür ve Türkiye ise söz konusu ülkelere göre daha az vergi geliri elde etmektedir.

Vergi gelirlerinin yüksek olmasının ülkelerin ekonomilerine finansal açıdan sağladığı faydalar oldukça fazladır. Fakat vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde, toplam vergi gelirinin yüksek olması her zaman adalet açısından olumlu sonuçlar doğurmayabilir. Bu noktada önemli olan vergi gelirlerinin hangi vergi türlerinden oluştuğudur.

**Grafik 9: Türkiye, OECD Ülkeleri, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Avrupa Birliği 15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Kompozisyonu**



**Kaynak :** OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Gelir Vergisi'nin GSYH içindeki payı incelendiğinde, en yüksek gelir elde eden ülkelerin Avrupa Birliği 15 ülkeleri olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği 15 ülkelerinden sonra Gelir Vergisi'nden yüksek gelir elde eden ülkeler sırasıyla Avrupa Birliği ülkeleri ve OECD ülkeleridir. Türkiye Gelir Vergisi'nden diğer ülkelere kıyasla çok az gelir elde etmektedir.

Gelir Vergisi'nde vergi adaletini sağlayacak birçok unsur bulunmaktadır. Özellikle de Gelir Vergisi'nin kişilerin ödeme gücüne göre alınması en önemli kriterdir. Yüksek gelir gruplarından yüksek oranda, düşük gelir gruplarından ise düşük oranda vergi alınması, hem mükellefin üzerinde ağır yük oluşturmayacak hem de vergi adaleti sağlanmış olacaktır. Gelir Vergisi uygulamasında vergilendirilecek gelire uygulanacak oran açısından ayırma gidilmesinin bir örneği de ücret gelirleridir. Gelirin yedi unsuru içinde ücret gelirinin vergi oranları diğerlerine göre daha düşük tutulmaktadır. Bu durum vergi adaletini olumlu etkilemektedir. Çünkü ücret gelir elde edenler bir emek karşılığı gelir elde etmektedir. Belirli miktarda kazanılan ücretlerden düşük oranda vergi



alınmasının sebebi ise, serbest meslek kazançları, zirai kazançlar ve ticari kazançlar gibi diğer gelir unsurlarından daha düşük miktarda gelir elde edilmesidir (Güran, 2004: 255).

Gelir Vergisi'nin vergi adaletini sağlayan bir diğer göstergesi de, genel itibariyle artan oranlı tarife yapısının tercih edilmesidir. Böyle bir Gelir Vergisi uygulamasında gelir düzeyi arttıkça, vergi oranının da artması söz konusudur. Gelir Vergisi'nin artan oranlı olarak uygulanması ödeme gücü ilkesini desteklemekte ve hem sosyal adaleti hem de vergi adaletini sağlamaktadır (Hyman, 1990: 361-365).

Grafik 9 incelendiğinde, OECD ülkelerinin Kurumlar Vergisi gelir ortalamasının diğer ülkeler arasında en yüksek olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği 15 ve Avrupa Birliği ülkelerinin ortalamasının Kurumlar Vergisi'nden elde ettiği gelir, OECD ülkelerinin ortalamasına çok yakındır. Türkiye ise, Kurumlar Vergisi'nden, OECD ve Avrupa Birliği ülkelere göre daha az gelir elde etmekte ve söz konusu ülkeler arasında büyük fark olduğu görülmektedir.

Kurumlar Vergisi, sermaye sahipleri üzerinden alınan, dolaysız bir gelir vergisidir. Kurumlar Vergisi vergilemede adalet açısından incelendiğinde, üzerinde durulması gereken nokta sermaye sahiplerinin kim olduğudur. Sermaye genellikle yüksek gelir gruplarının elinde olduğu için, Kurumlar Vergisi'nin yükü özellikle yüksek gelir grupları üzerinde kalır. Bu durum, Gelir Vergisi'nde olduğu kadar olmasa da Kurumlar Vergisi'nin vergi adaletini sağlama tezini desteklemektedir (Black, Calitz, Steenekamp, 2006: 149).

Katma Değer Vergisi'nin GSYH içindeki payı incelendiğinde, en yüksek paya Avrupa Birliği ülkelerinin ortalamasının sahip olduğu görülmektedir. Fakat Avrupa Birliği 15 ile OECD ülkelerinin ortalamaları arasında, bu vergi türünden elde edilen gelirlerde çok büyük fark yoktur. Türkiye ise Katma Değer Vergisi'nden diğer ülkelere kıyasla daha az gelir elde etmektedir.

Katma Değer Vergisi'nde, yüksek gelir gruplarında tüketime ayrılan gelir miktarı daha azdır. Çünkü yüksek gelir gruplarının gelirinin tüketime ayrılmayan kısmı, tasarrufa ayrılmaktadır. Bu durumda gelir arttıkça gelirin bir oranı olarak Katma Değer Vergisi'nin yükü azalır. Böylece yüksek gelir gruplarının tüketim eğilimi düşük gelir gruplarına göre daha az olduğu için, yüksek gelir grupları Katma Değer Vergisi'nden daha az etkilenir (Fisher, 1996: 405). Genel olarak bir vergide adaletin sağlanması için düşük gelir gruplarının daha az, yüksek gelir gruplarının daha fazla etkilenmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi'nde bu durum tam tersi olduğu için, bu verginin vergi adaletini zedelediği söylenebilir. Katma Değer Vergisi tüketim vergileri arasında en çok gelir elde edilen bir vergidir. Tüketim vergilerinin kişilerin ödeme güçlerini dikkate almaması, dolaylı bir vergi olması sebebiyle bu durumun Katma Değer Vergisi'nden yüksek gelir elde eden ülkelerin vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir .

Grafik 9 incelendiğinde, Özel Tüketim Vergisi'nden en çok gelir elde eden ülkenin Türkiye olduğu, Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri ile arasında çok fark olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği 15 ülkeleri de Özel Tüketim Vergisi'nden elde ettiği gelire Türkiye'den sonra ikinci sırada gelmektedir. OECD ülkeleri ise, incelenen ülkeler arasında Özel Tüketim Vergisi'nden en az gelir elde eden ülkelerdir.

Özel Tüketim Vergisi Türkiye'de ve Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanması açısından farklılık göstermektedir. Avrupa Birliği'nde Özet Tüketim Vergisi üç kategori üzerinden alınmaktadır; alkol ve alkollü içecekler, tütün mamülleri ve enerji ürünleri. Türkiye'de ise Özel Tüketim Vergisi çok geniş kapsamlıdır. Avrupa Birliği'nden farklı olarak alkolsüz içecekler olan kolalı gazozlar, motorlu kara, hava ve deniz taşıtlar, lüks tüketim maddeleri olarak değerlendirilen maddeler de Özel Tüketim Vergisi kapsamındadır. Ayrıca Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi'nin amacı, zararlı bir takım maddelere vergi koyarak fiyatı arttırmak ve bu maddelerin kullanımını azaltmaktır. Türkiye'de ise Özel Tüketim Vergisi genel itibariyle gelir sağlamak amacıyla alınmaktadır. Lüks tüketim malları açısından da Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinde Özel Tüketim Vergisi farklılık göstermektedir. Lüks tüketim malları adı altında olan bazı kitaplar, ihtiyaç maddesi olan traş losyonu gibi maddeler bile Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi kapsamındadır (Yıldırım, 2015: 246-247).

Özel Tüketim Vergisi bir tüketim vergisi olması, Türkiye'de lüks adı altında görülen fakat günümüzde ihtiyaç olarak kullanılan bazı ürünlerin bu vergi kapsamında tutulması bireylerin üzerinde yük oluşturacaktır. Bu ürünlerin sadece yüksek gelir grupları arasında kullanılmayıp, düşük gelir gruplarının da oldukça tüketmesi nedeniyle Özel Tüketim Vergisi düşük gelir grupları üzerinde vergi yükü bırakarak vergi adaletini de bozmaktadır.

Özel tüketim Vergisi'nin bağımlılık yapan maddelerin (sigara, alkol vb.) tüketiminden alınmasının adaleti sağlayacağı geçmiş dönemlerde geçerli olan bir durumdur. Günümüzde daha çok bu maddeleri yüksek gelir gruplarıyla birlikte düşük gelir grupları da tüketmekte oldukları için, bu mallar üzerinden alınan yüksek oranlı bir tüketim vergisi gelir dağılımını iyice bozacaktır (Turhan, 1993: 167-168).

Özel Tüketim Vergisi zorunlu mallardan uzaklaştığı ve lüks mallarda ise kalite ve birim fiyatlarına göre yeterli ölçüde bir derecelendirmeye gidildiği takdirde gelir dağılımında adaleti sağlamaktadır. Gelir dağılımında adaletin sağlanmaya çalışılması bakımından Özel Tüketim Vergisi'nin talebin gelir esnekliği yüksek olan lüks mallar üzerine konulması gerekmektedir (Edizdoğan, 1981: 16-19).

Grafik 9 incelendiğinde, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden en çok gelir elde eden ülkelerin Avrupa Birliği ülkelerinin ve OECD ülkelerinin ortalaması olduğu görülmektedir. Türkiye, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden Avrupa Birliği ve OECD ülkelere göre daha az gelir elde

etmektedir. Fakat Türkiye’de servet vergileri arasında en çok gelir, Motorlu Taşıtlar Vergisi’nden elde edilmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi’nde adalet açısından değinilmesi gereken nokta, ticari araçlardan alınan verginin tüketicilere yansıtılmasıdır. Motorlu Taşıtlar Vergisi, özel araçlarda değil, ticari araçlarda tüketicilere yansıtılır ve az ya da çok tüm ekonomiye yayılır. Tüketiciler kamunun otoyol harcamalarından nihai olarak fayda sağlayanlarıdır. Kullanıcılar ödedikleri vergiyi fiyatlar yoluyla yansıtıklarında tüketiciler yararlandıkları cadde ve yolların giderlerini ödemek zorunda kalırlar (Edizdoğan, 2012: 386).

Servet vergisi olmasına rağmen Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulanması bakımından adaletsizlik yaratabilirler. Türkiye’de bu vergiden Avrupa Birliği ve OECD Ülkelerine göre daha az gelir elde edilmektedir. Fakat söz konusu ülkelerin servet vergisi gelirleri içinde Motorlu Taşıtlar Vergisi en yüksek gelir elde edilen vergi değildir. Ayrıca, Avrupa Birliği ülkelerinde Motorlu Taşıtlar Vergisi daha çok çevreye zarar veren araçların, yaydıkları zarar niteliğinde uygulanmaktadır. Türkiye’de ise Motorlu Taşıtlar Vergisi, caddelerin, yolların ve ana yolların yapım, bakım ve onarım masraflarını karşılamak için uygulanmaktadır (Anderson, 1973: 167). Motorlu Taşıtlar Vergisi’nde vergi yaş, ağırlık ve hacim gibi ölçülerden hareketle birim başına belirlenir. Bu nedenle hesaplanan vergi, parasal değeri düşük olan vergi konularında oransal olarak yüksek, yüksek parasal değerli unsurlarda ise hafif olmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi de miktar üzerinden alınan bir vergi olduğu için, söz konusu durum vergi adaletsizliğine yol açmaktadır.

Grafik 9 incelendiğinde Emlak Vergisi’nden Avrupa Birliği 15 ülkelerinin ve OECD ülkelerinin ortalamasının yüksek gelir elde ettiği görülmektedir. Emlak Vergisi’nden Türkiye’de ise daha az gelir elde edilmektedir. Servet vergilerinin vergilemede adaleti sağlama özelliği düşünüldüğünde, ödeme gücü ilkesini ve vergi tarifesini dikkate almak gerekmektedir. Emlak Vergisi Türkiye’de düz oranlı ve ödeme gücü dikkate alınmayarak uygulanan bir vergidir. Emlak sahipleri kişiler arasında ödeme gücü yüksek olanlar ile ödeme gücü daha düşük olanlara aynı oranda uygulandığı için vergilemede adaletsizlik yaratabilir. Fakat Avrupa Birliği ülkelerinde Emlak Vergisi oranlarında farklılaşmaya gidilmiştir. Gayrimenkul sahipliği ödeme gücünün bir göstergesi olduğu için, vergileme buna göre yapılmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi’nden en çok gelir elde eden ülkeler Avrupa Birliği 15 ülkeleridir. Avrupa Birliği ülkeleri ve OECD ülkeleri Veraset ve İntikal Vergisi’nden Avrupa Birliği 15 ülkelerine göre daha az gelir elde etmektedir. Türkiye’de ise Veraset ve İntikal Vergisi’nden elde edilen gelirin GSYH içindeki payı %0 ile %0,1 arasındadır.

Veraset ve intikal vergisinin servet vergileri içindeki payı çok düşüktür. Düşük gelir elde edilmesine rağmen devletin bu vergiyi alması, ödeme gücündeki artışı vergilendirmek istemesidir. Vergilemede adaleti sağlayan ve gelir eşitsizlikleri ortadan kaldırmaya yarayan bu vergiden,

Avrupa Birliği 15 ÷lkelerinde daha çok gelir edilmesi vergilemede adaletin sağlandığını göstermektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi, Gelir Vergisi gibi vergilemede adaleti sağlayan en önemli vergilerdendir. Bu durumun en önemli gerekçesi olarak, bu verginin ödeme gücü ilkesine uygun olması gösterilebilir. Çünkü, miras kalan kişinin iktisadi refahında bir iyileşmeye neden olduğu için, miras kalan kişiden, emek harcanmadan elde ettiği mal ve servet üzerinden vergi alınması vergi adaletini sağlamak için son derece uygun gör÷lmektedir (Sayar, 1970: 214).

Veraset ve İntikal Vergisi'nin mirasın büyüklüğüne ve akrabalık derecelerine göre farklılaşan oranda Veraset Vergisi ödenmesi de bu verginin vergilemede adaleti sağladığını desteklemektedir (Taylor, 2004: 479). Miras, hiçbir maliyeti olmayan, kazanılmamış bir gelir hükmünde olduğu için, vergileme için oldukça uygun bir matrah olduğu söylenebilir. Böylece miras üzerine bir vergi konulması da bireylerin üzerinde büyük bir yük oluşturmamaktadır (Anderson, 1973: 176).

Türkiye, OECD, Avrupa Birliği ve Avrupa Birliği 15 ÷lkelerinde vergi gelirlerinin karşılaştırmalı indeksi incelendiğinde, toplam vergi gelirlerinin en yüksek olduğu ÷lkerin Avrupa Birliği 15 ve Avrupa Birliği gibi refah seviyesi yüksek ÷lkeler olduğu gör÷lmektedir. OECD ÷lkelerinde ve Türkiye'de ise toplam vergi gelirleri daha düşüktür. Gelir üzerinden alınan vergilerden en yüksek gelir yine Avrupa Birliği'ne aitken, Türkiye söz konusu ÷lkelerden daha düşük gelir elde etmektedir. Servet üzerinden alınan vergilerden ise en yüksek gelir elde eden ÷lkeler, her servet vergisi türü için değişmekle birlikte, genel itibariyle Avrupa Birliği ÷lkelerinde ve OECD ÷lkelerinde yüksek iken, Türkiye'de daha düşüktür. Gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergiler genel itibariyle son yıllarda Avrupa Birliği ÷lkelerinde artış göstermekte iken, Türkiye'de daha az gelir elde edildiği gör÷lmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler incelendiğinde, bu vergiden ÷lkelerin elde ettiği gelirler arasında çok fark yoktur. Katma Değer Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, Avrupa Birliği 15 ÷lkelerinin çok az farkla bu vergiden daha az gelir elde ettiği gör÷lmektedir. Özel Tüketim Vergisi'nden ise, en çok gelir elde eden ÷lke Türkiye'dir. Avrupa Birliği ÷llkeleri ile Türkiye arasında ÖTV gelirleri için büyük fark olduğu gör÷lmektedir. Tüketim üzerinden alınan vergilerin son yıllarda gelirlerinin azaldığı fakat büyük oranda farklılık göstermediği gör÷lmektedir.

Vergi türlerinden elde edilen gelirler vergi adaleti açısından karşılaştırıldığında, gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergilerin bazı vergi türlerinde değişiklik göstermekle birlikte, vergi adaletini sağlayarak vergi sistemini olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir. Tüketim üzerinden alınan vergiler ise, vergi adaletini büyük oranda zedeleyecektir.

Bununla birlikte, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin daha çok Avrupa Birliği 15 ve Avrupa Birliği içerisinde bulunan gelişmiş ülkeler tercih ederken, Türkiye ve vergi gelirleri Türkiye ile yakınlık gösteren gelişmekte olan ülkelerin ise tüketim üzerinden alınan vergileri tercih ettikleri görülmektedir.

Gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergi gelirlerinin genel itibariyle Avrupa Birliği lkelerinde arttığı, Türkiye’de ise azladığı görülmektedir. Tüketim üzerinden alınan vergi gelirlerinde ise son yıllarda azalış yaşansa da Türkiye’de bu oran yine de çok yüksektir. Bu durumun sebebi olarak, ülkelerin verginin fonksiyonlarından daha çok mali fonksiyonuna ağırlık vermeleri gösterilebilir.

Avrupa Birliği lkeleri verginin sadece mali fonksiyonu ile ilgilenmemekte, vergilerin vergi adaletini sağlamak gibi sosyal fonksiyonuna da ağırlık vermektedirler. Örneğin, bir servet vergisi olan Motorlu Taşıtlar Vergisi Türkiye’de ağırlıklı olarak gelir elde etme amaçlı alınmaktayken, Avrupa Birliği lkelerinde evre vergisi gibi sosyal amaçlı olarak uygulanmaktadır. Aynı Şekilde Emlak Vergisi bir servet vergisi olmasına rağmen, Türkiye’de farklı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı oranda vergilendirilmesi söz konusu iken, Avrupa Birliği lkelerinde farklılaştırılmış oranlar uygulanarak daha adaletli bir yapı gözetilmektedir. Eğer gelişmekte olan ülkeler vergileri sadece mali amaçla kullanıp, tüketim üzerinden alınan vergilere daha çok ağırlık verirlerse, tüketim vergilerinden elde edilen gelirler artsa bile vergilemede adaletsizlik daha ileri boyutlara ulaşacaktır.

## SONUÇ

Zaman içinde ekonomiler geliştikçe ve insan ihtiyaçları arttıkça devletler de daha fazla gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda vergiler, devletin bu ihtiyaçlarını karşılayan en önemli gelir kaynaklarıdır. Devlet için bu denli önemli olan vergiler bir takım sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Vergi sınıflandırmaları, vergilerden elde edilen gelirlerin daha kolay incelenmesi ve çeşitli etkilerinin daha doğru tespit edilebilmesi gibi amaçlarla yapılmaktadır.

Vergilerin türleri arasında, verileri elde edilebilen bazı sınıflandırmalar şunlardır: Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı, konularına göre vergiler, matrahlarına göre vergiler, tarifelerine göre vergiler, yükümlünün şahsi durumuna göre vergiler. Çalışmanın ikinci bölümünde veriler bazında bu sınıflandırmalar incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Bu sınıflandırmaların dışında yapılan başka sınıflandırmalar da vardır. Ancak bu sınıflandırmalar, bir bölümünün günümüzde önemi kalmaması dolayısıyla, bir bölümünün de veri bulunamaması dolayısıyla, incelemeye tabi tutulmamıştır.

Elde edilen verilere göre toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı en yüksek olan ülke Danimarka'dır. İrlanda ve Türkiye ise GSYH içindeki payına göre toplam vergi gelirleri en düşük olan ülkelerdir. Genel olarak bakıldığında, vergi gelirleri yüksek olan ülkelerin kişi başına düşen GSYH'nin de yüksek ve vergi gelirleri düşük olan ülkelerin ise kişi başına düşen GSYH'nin de düşük olduğu görülmektedir. Buna göre, elde edilen veriler değerlendirildiğinde, vergi gelirlerinin ülkelerin kişi başına düşen GSYH ile orantılı olduğu görülmektedir.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı, vergilerin önemli sınıflandırma çeşididir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakılarak, ülkelerin vergi sistemlerinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi yapılabilir. Dolaysız vergilerin bir ekonomide payının yüksek olması, vergilemede adaletin sağlanması açısından faydalı olacaktır. Bu nedenle dolaysız vergileri gelişmiş ülkeler daha çok tercih ederken, dolaylı vergileri ise, belki bir zorunluluğun da sonucu olarak gelişmekte olan ülkeler tercih etmektedir.

Danimarka, Belçika, Lüksemburg ve İngiltere dolaysız vergilerden en çok gelir elde eden ülkelerdir. Dolaylı vergilerin en çok uygulandığı ülkeler ise Polonya, Macaristan, Türkiye ve Estonya'dır. Elde edilen veriler sonucunda Türkiye'de dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilerden çok daha fazla olduğu görülmektedir. Dolaylı vergiler vergi adaletini zedelemektedirken, dolaysız vergiler vergi adaletini olumlu etkilemektedir.

Danimarka, İrlanda ve Polonya AB ülkeleri arasında gelir üzerinden alınan vergilerden en yüksek gelir elde eden ülkelerdir. Gelir vergilerinin tabanının geniş olması, artan oranlı olması, subjektif olduğu için çeşitli muafiyet ve istisnalara yer vermesi ve kişilerin ödeme gücü ilkesine uyulması bu vergilerin sağladığı avantajlardır. Portekiz, Çekya, Macaristan ve Estonya gelir vergilerinden en az gelir elde eden ülkelerdir. Türkiye, gelir vergilerinden elde ettiği gelire OECD ve AB ortalamalarının altında yer almaktadır.

Tüketim vergilerinin yatay ve dikey adaleti bozduğu bir gerçektir. Tüketim vergilerinde kişilerin şahsi durumları göz önünde bulundurulmaz, bu nedenle bu vergilerin düşük ve orta gelir grupları üzerinde daha fazla vergi yükü oluşmasına sebep olur. Bu vergilerden en çok gelir elde eden ülkeler Danimarka, İsveç ve Belçika iken, en az gelir elde eden ülkeler Türkiye ve Estonya'dır.

Servet vergilerinden fazla gelir elde edilememesine rağmen, bu vergiler ekonomik ve sosyal etkileri açısından oldukça faydalıdır. Çünkü servet vergileri, sadece ekonomik ve mali amaçlarla değil, toplumdaki keskin gelir farklılıklarını ortadan kaldırmak gibi sosyal amaçlarla da alınmaktadır. Bu nedenle servet vergileri, vergi adaletine en çok uyum sağlayabilen vergilerdendir. Elde edilen verilere göre servet vergilerinden en çok gelir elde eden ülkeler İngiltere, Lüksemburg, Belçika, Fransa, İtalya ve İspanya iken, en az gelir elde eden ülkeler Türkiye ve Estonya'dır.

Subjektif ve objektif vergi ayırımı, vergilerin tahsil edilirken kişilerin şahsi durumlarının göz önünde bulundurulmasıyla ilgilidir. Subjektif vergiler objektif vergilere göre mükellefler açısından düşünüldüğünde daha faydalıdır. Subjektif vergilerden en çok gelir elde eden ülke Danimarka iken, en az gelir elde eden ülkeler Macaristan ve Çekya'dır. Objektif vergilerden en yüksek gelir elde eden ülkeler ise, Polonya, Yunanistan, Macaristan ve Estonya iken, en az gelir elde eden ülkeler ise, Danimarka, Belçika ve İsveç'tir. Türkiye'de objektif vergilerden subjektif vergilere göre daha fazla gelir elde edilmektedir.

Advalorem ve spesifik vergi ayırımı, vergilerin matrahlarına göre sınıflandırılmasını ifade eder. Advalorem vergiler, daha adaletli bir yapıya sahiptirler fakat tahsil edilmeleri zordur. Spesifik vergiler ise etkin olmayan fakat istikrarlı gelir elde edilen ve gümrüklerde kolaylık sağlayan vergilerdir. Advalorem vergilerden en çok gelir elde eden ülke İsveç, en az gelir elde eden ülke Türkiye iken, spesifik vergilerden en çok gelir elde eden ülke de Türkiye'dir.

Artan oranlı ve düz oranlı vergi ayırımı vergilerin tarifelerine göre yapılan sınıflandırma çeşididir. Artan oranlı vergilerin vergi adaleti açısından daha uygun olmasına rağmen genel itibarıyla bazı ülkelerde daha çok düz oranlı vergilerin uygulanmasının sebebi, bu tür vergilerin kolay tahsil edilmeleri ve maliyetlerinin daha az olmasıdır. Danimarka ve İngiltere artan oranlı vergilerden daha çok gelir elde ederken, Çekya ve Estonya düz oranlı vergilerden daha fazla gelir

elde etmektedir. Türkiye de düz oranlı vergilerden, artan oranlı vergilere göre daha fazla gelir elde etmektedir.

İncelenen vergi sınıflandırılmalarına göre, vergi adaletini sağlayan vergilerden en çok gelir elde eden ülkelerin gelişmiş ülkeler olduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise, daha çok vergi adaletini zedeleyen vergilerden gelir elde etmektedirler. Bu durumun bir sebebi de, söz konusu ülkelerin vergilerin genellikle mali fonksiyonu üzerinde durarak sosyal fonksiyonunun önem vermemeleri olabilir.

Vergi gelirlerinin yıllara göre eğilimi incelendiğinde, 1980 yılından itibaren birçok vergi gelirinde artış veya azalış olduğu görülmektedir. Gelir Vergisi'nde 1980 yılından 2016 yılına doğru bu verginin gelirlerinde düşüş meydana gelmiştir. Özellikle Türkiye'de Gelir Vergisi'nden, Avrupa Birliği ortalaması, Avrupa Birliği 15 ortalaması ve OECD ortalamasına göre daha az gelir elde edilmektedir. Türkiye'de Gelir Vergisi'nden elde edilen gelirler diğer ortalamalara göre daha fazla azalma eğilimi vardır ve bu durum vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

Kurumlar Vergisi gelirleri Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinin genelinde 2016 yılına doğru artmaktadır. Türkiye'de ise kısımlarla birlikte, son yıllarda Kurumlar Vergisi gelirlerinin azaldığı görülmektedir. İncelenen ülkelerin ortalamalarına kıyasla Türkiye'de Kurumlar Vergisi'nden daha az gelir elde edilmektedir.

Katma Değer Vergisi'nde son yıllara göre çok az bir gelir kaybı yaşansa da, vergi gelirlerinin büyük bir kısmını bu verginin oluşturduğu görülmektedir. Özellikle Türkiye'de Katma Değer Vergisi 1985 yılında uygulamaya konulmuş olmasına rağmen Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinin elde ettiği gelire yakın bir değer almaktadır. İncelenen ülkeler arasında Avrupa Birliği 15 ülkelerinin Katma Değer Vergisi gelirlerinde diğer ülkelere kıyasla daha az gelir elde etmeye başladığı görülmektedir. Bu durum refah seviyesi yüksek olan ülkelerin vergilemede adaleti sağlayacak vergileri daha çok tercih ettiklerini desteklemektedir.

Özel Tüketim Vergisi bir tüketim vergisi olduğu gibi vergilemede adaletsiz yaratmaktadır. Bu vergi, sigara ve alkol gibi bağımlılık yapan maddelerden alınmıyor olsa da, düşük gelir gruplarının aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Çünkü bağımlılık yapan maddelerin kullanımı geçmiş yıllarda olduğu gibi sadece yüksek gelirli kişilerden alınmadığı için, günümüz şartların böyle bir vergiden yüksek gelir elde edilmesi vergilemede adaleti zedeleyecektir. Özel Tüketim Vergisi'nden en çok gelir elde eden ülkelere biri Türkiye'dir. Avrupa Birliği ülkeleriyle birlikte OECD ülkelerinde ÖTV'den elde edilen gelirlerde 1980 yılından itibaren bir azalma görülmektedir. Türkiye'de de 2010 yılı itibariyle ÖTV gelirleri düşmeye başlamış, fakat ÖTV'den diğer ülkelere kıyasla çok yüksek gelir elde edildiği görülmektedir.



Emlak Vergisi servet vergileri olmasına rağmen, ödeme gücü farklı olan iki emlak sahibinin aynı oranda vergilendirilmesinden dolayı vergilemede adaletsizlik yaratmaktadır. Türkiye’de Emlak Vergisi’nden diğer Avrupa Birliği ve OECD ülkelerine göre çok daha az gelir elde edildiği görülmektedir. 1980 yılından 2016 yılına doğru ülkelerin genelinde Emlak Vergisi’nden daha fazla gelir elde edildiği söylenebilir.

Miktar üzerinden alınan ve vergilemede adaletsizliğe sebep olan Motorlu Taşıtlar Vergisi 1980 yılında itibaren sürekli artış göstermektedir. 1980 yılında Türkiye’de çok düşük oranda alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi, Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde elde edilen gelire yaklaşmıştır. Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde zamanla sürekli artış gösteren bu vergi geliri, Türkiye’de 2010 yılından itibaren azalmaya başlamıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi, toplumdaki gelir eşitsizliklerini gidermek için önemli bir yeri olan adaletli vergilerdendir. Veraset ve İntikal Vergisi’nden Türkiye’de incelenen ülkelere kıyasla çok daha az gelir elde edilmektedir. Son yıllarda Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinde Veraset ve İntikal Vergisi gelirlerinde artış veya azalış yaşanmamakla birlikte, OECD ülkelerinde daha fazla gelir elde edilmeye başlanmıştır.

Vergi gelirlerinin ekonomimizde büyük bir önem taşıdığı dönemde bazı vergi çeşitlerinde gelir artışı yaşanırken, bazı vergi çeşitlerinde de gelir azalmaktadır. Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi gelirlerinin son yıllarda azaldığı görülmektedir. Kurumlar Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gelirlerinde ise artış yaşanırken, Türkiye’de bu vergilerden elde edilen gelirler azalmaktadır.

Gelir Vergisi’nin ve Veraset ve İntikal Vergisi’nin özellikle Avrupa Birliği 15 ülkelerinde daha çok tercih edilmesi ise söz konusu ülkelerin daha adaletli vergi sistemine sahip olduklarını ve refah seviyesi yüksek olan ülkelerin adaletli vergileri tercih ettiklerini desteklemektedir. Türkiye’de gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergiler daha düşük paya sahipken, vergilemede adaletsizlik oluşturan tüketim vergilerinden daha çok gelir elde edilmektedir.

Türkiye, AB 15, AB ve OECD ülkelerinin vergi gelirlerinin değerlendirilmesi için yapılan puanlamaya göre, toplam olarak en yüksek puan alan ülke Danimarka’dır. Danimarka’dan sonra İsveç, Belçika ve Lüksemburg en yüksek puanlara sahiptir. Söz konusu ülkeler subjektif ve artan oranlı vergilere ağırlık vermektedirler. Avrupa Birliği 15 ortalaması OECD ortalamasından yüksek değer almakta iken, Avrupa Birliği ortalaması daha düşük değer almaktadır.

Macaristan, Türkiye, Estonya, Çekya ve Yunanistan vergi gelirlerinden en düşük puan alan ülkelerdir. Söz konusu ülkelerde düz oranlı vergilerin ve tüketim vergilerinin payı yüksektir.

Özellikle Türkiye’de tüketim vergilerinden daha yüksek puan alınmakta ve düz oranlı vergiler artan oranlı vergilere kıyasla daha ağırlıklı uygulanmaktadır.

Yapılan değerlendirmelere göre vergi türlerinin ekonomiye farklı etkileri söz konusu olmakla birlikte, faydaları ve zararları da ülkeden ülkeye göre değişmektedir. Bu nedenle daha iyi bir vergi sistemi için, gelişmiş ülkelerin de daha çok tercih ettiği gibi vergilemede adaleti sağlayan vergilerin tercih edilmesi gerekmektedir. Vergilerden düşük gelir elde eden ülkeler; yüksek vergi geliri elde eden, vergi sistemi adaletli ve gelişmiş olan ülkelerdeki vergi uygulamalarını kendi ekonomilerine uyarlanacak şekilde örnek alabilmelidirler. Vergilerin bireylerin üzerinde yük oluşturmaması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması için, vergilerin sadece mali fonksiyonuna göre hareket edilmemelidir. Vergilerin sosyal fonksiyonu düşünülerek gelir elde edilmesi gereken, vergi adaletini sağlayan vergilerden daha yüksek gelir elde edilmelidir. Vergiler kişilerin ödeme gücüne göre alınmalı, mümkün olunan boyutta artan oranlılık uygulanmalı, dolaysız vergilerin payına daha fazla yer verilmeli ve gelir ve servet üzerinden alınan vergilere tüketim vergilerinden daha çok ağırlık verilmelidir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akdoğan, Abdurrahman (2011), **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

\_\_\_\_\_ (2003), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aktan, C. C., Dileyici, D., Vural, İ. Y. (2006), **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, 1. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Aliyev, Polad ve Hopoğlu, Sertaç (2016), "Vergilerin Gelir Dağılımı Temelinde Verimliliđi", **Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi İktisadi Yenilik Dergisi**, 3(2), 35-38.

Arıkboğa, Ülkü (2015), "Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi", **Maliye Dergisi**, (168), 7-19.

Ay, Hakan (2014), **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara.

Ay, Hakan ve Haydanlı, Mehmet (2017), "Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi", **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 4 (3). 136-153.

Ay, Hakan ve Talaşlı, Esra (2008), "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", **Maliye Dergisi**, (154), 135-155.

Ayhan, Emin Haluk (1983), **Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi**, Uzmanlık Tezi.

Bach, George Leland (1966), *An Introduction to Analysis and Policy*, 30. Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey.

Barut, Nuriye (2013), **Türkiye'de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bilici, Nurettin (2011), **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem (2013), **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Birinci, Nagihan ve Akyazı, Haydar (2017), Düz ve Artan Oranlı Gelir vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 13 (1), 45-60.

Black Philip A., Calitz Estain, Steenekamp Tjaart J. (2006), **Public Economics**, 30. Edition, Oxford University Press.

Büyükbalkan, Uğur (2017), Mali Müşavirler Bu Vergi Teşviklerinden Mükelleflerini Yararlandırıyorlar Mı?. <https://www.ugurbuyukbalkan.com/single-post/2017/06/22/Mali-M%C3%BC%C5%9Favirler-Bu-Vergi-Te%C5%9Fviklerinden-M%C3%BCkelleflerini-Yararland%C4%B1r%C4%B1yorlar-M%C4%B1>. Erişim Tarihi: 27.10.2018.

Cole, A. (2015). Estate and Inheritance Taxes around the World, (458).

Çelik, Kadir (2013), **İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

Çetinkol, Göksel (2013), **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Demir, İhsan C. (2015), **Kamu Maliyesi**, Limit Yayınları, Afyonkarahisar.

Demircan, Esra (2003), Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (21), 97-116.

Devrim, Fevzi (1996), **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaası, İzmir.

Doğruyol, Cengizhan (2012), **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.

Dönmez, Recai (2011), **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Durmuş, Mustafa (2007), Vergileme ve Kalkınma, **Maliye Dergisi**, (152), 1-59.

Due, John F. (1957), Sales Taxation, Routledge and Kegan Paul, London.

Edizdoğan, Nihat (2007), **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.

\_\_\_\_\_ (1981), **Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri**, Bursa Üniversitesi Basımevi, 6. Baskı, Bursa.

Edizdoğan, Nihat vd. (2010), **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın, Bursa.

Eker, Aytaç (2009), **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir.

Ekici, Mehmet (2009), Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler, **Elektronik Sos. Bilimler Dergisi**, 8(30), 200-223.

Erdağ, Nevzat (2002), **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım Yayın, İstanbul.

Erdem, Metin (2006), **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.

Erginay, Akif (1998), **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara.

European Commission (2014), Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth. Specific Contract No:8.

Gönül, Murat (2008), **Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar ile Tarifinin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Greenaway, D. ve Milner, C. (2003), **Effective Protection, Policy Appraisal and Trade Policy Reform**, Research Paper Series, Nottingham.

\_\_\_\_\_ (1991), Fiscal Dependence on Trade Taxes and Trade Policy Reform, **Journal of Development Studies**, 27 (2), 95–132.

Güneş, Gülsen (2011), **Verginin Yasallığı İlkesi** (3. b.), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Güran, M. Cahit (2004), **Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması**, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22(2), 255.

Gürlek, Sedef (2007), **Tüketim Vergilerinden Katma Değer Vergisi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Proje Sunumu, 13-15.

Hançerlioğlu, Orhan (1999), **Ekonomi Sözlüğü** (8. b.), Remzi Kitabevi, İstanbul.

Horoz, Yeşim (2006), **İhracat Yönelik Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hyman, D. N. (1990), **Public Finans: A Contemporary Application of Theory to Policy**, Chiago: The Dryden Press.

Işık, Kadir vd. (2005), **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.

İlhan, Gökâl (2004), "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, 12, 1-13.

İnaltonç, Ceyhan (2012), "Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası**, 369, 16-30

Kaldor, Nicholas (1996), **Harcama Vergisi**, (Çev.Çetin Hacıosmanoğlu), Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara.

Kalenderoğlu, Mahmut (2002), **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, (2. b.), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Kalkınma Bakanlığı (2006), **Kalkınma Planı (2007-2013)**, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Yayınları, Ankara.

Kılıçaslan, Harun ve Yavan, Sercan (2017), "Türkiye’de Vergi Yüğüünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 13 (13), 33-51.

Kırbaş, Sadık (1999), **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kızılyalı, Hüsnü (1973), **“Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri”**, Katma Değer Vergisi Semineri, CII, Ankara, Emel Matbaası.

Nadaroğlu, Halil (1996), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

OECD (2018a), "Gross National Income", <https://data.oecd.org/natincome/gross-national-income.htm> ( 29.11.2018).

OECD (2018b), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> ( 29.11.2018).

Organ, İbrahim ve Yegen, Baki (2015), "OECD'ye Üye Ülkeler Açısından Gelir vergisi Mükellef Sayılarının ve Seçmen Sayılarının Değerlendirmesi", **Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 4 (5), 161-176.

Organ, İbrahim ve Çiftçi, Taha (2015), "Türkiye'de Emlak Vergisinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8 (4), 129-145.

Öner, Erdoğan (2016), **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

Öz, Ersan (2004), **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özbilen, Şevki (2010), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özkara, Mehmet (2004), "Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma", **Vergi Sorunları Dergisi**, (194), 24-36.

Parle, M. William, Hirlinger ve W. Mike (1986), "Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments", *Public Administration Review*.

Pechman, Joseph (1996), *Federal Tax Policy*, The Brookings Inst. Washington.

Pehlivan, Osman (2011), **Kamu Mâliyesi**, 10. Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Polat, Sedat ve Eser, Levent Yahya (2014), "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 15(2), 269-289.

Rakıcı, Cemil (2011), "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, (14), 347-349.

Resmi Gazete, (2006), **Dokuzuncu Kalkınma Planı**, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Ankara, (26215).

Schiller, Bradley R. (2007), Essentials of Economics, 6, Edition, New York.

Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2015), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 2. Baskı, Ankara.

Şener, Orhan (2010), **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, (11 b.), Beta Yayınevi, İstanbul.

Topal, M. H. (2016), "Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, (2), 149-172.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2015), **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

Turhan, Salih (1987), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul.

\_\_\_\_\_ (1993), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Türk, İsmail (2011), **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara.

TÜSİAD (2012), **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları**, Sis Matbaacılık, İstanbul.

Ünsal, Hilmi (2009), **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, (2. b.), Detay Yayıncılık, Ankara.

**Vergilerin Sınıflandırılması** (2014). Eylül 6, 2018 tarihinde Muhasebe Dersleri: <http://muhasebedersleri.com/butce-vergi/vergi2.html> adresinden alındı.

Vural, İstiklal (2010), "Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri", **Maliye Dergisi**, 158, 179-200.

Yılmaz, Binhan E. (2015), **Maliye**, Der Yayınları, İstanbul.

Yıldırım, Elif Ayşe (2015), **Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1), 246-247.

URL, [https://europa.eu/european-union/index\\_en](https://europa.eu/european-union/index_en) ( Erişim Tarihi: 10.02.2019)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. RG. 10.1.1961-10703



## ÖZGEÇMİŞ

Neriman Ülkü GÖNEN 10.08.1991 tarihinde Ankara İli Altındağ İlçesi'nde doğdu. 2003 yılında Kışladüzü İlköğretim Okulunu, 2006 yılında Sümer Ortaokulunu, 2010 yılında Körfez Hereke Lisesi'ni bitirdi. 2011 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi'nde kazandığı Maliye Bölümü'nü 2015 yılında bitirdi. 2015 yılında Karadadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı.

Neriman Ülkü GÖNEN, bekar olup İngilizce bilmektedir.

