



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER
VERGİSİ'NİN VERGİ HASILATINA ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Merve ÖZALP

Kütahya-2025

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER
VERGİSİ'NİN VERGİ HASILATINA ETKİSİ**

Danışman:
Doç. Dr. Eray ACAR

Hazırlayan:
Merve ÖZALP

Kütahya-2025

Kabul ve Onay**KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ****LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

Kamu Yönetimi Ana bilim dalında, 202285321081 öğrenci numaralı, Merve ÖZALP'in hazırlamış olduğu “*TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ’NİN VERGİ HASILATINA ETKİSİ*” başlıklı yüksek lisans tez çalışması ile ilgili tez savunma sınavı jüri tarafından yapılmış ve adayın tezinin OY BİRLİĞİ ile kabul edilmesine karar verilmiştir.

15/01/2025

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Ret
Doç. Dr. Eray ACAR (Danışman)		
Prof. Dr. Üzeyir AYDIN		
Doç. Dr. Ersin Nail SAĞDIÇ		

Onay

Doç. Dr. Eray ACAR
Enstitü Müdürü

Bilimsel Etik Bildirimi

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “*Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi’nin Vergi Hasılatına Etkisi*” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

15/01/2025

Merve ÖZALP

Özgeçmiş

İlköğretim ve ortaöğretimini Kütahya Evliya Çelebi İlköğretim Okulu'nda; lise eğitimini ise Kütahya Atatürk Lisesi'nde tamamladı. Üniversite öğrenimine 2009 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Kamu Yönetimi'nde başlayarak,2013 yılında bu bölümden mezun oldu.2015 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde açılan Gelir Uzman Yardımcılığı sınavını kazanarak Kütahya Defterdarlığı Çinili Vergi Dairesi'ne gelir uzman yardımcısı olarak atandı. 2017 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı'nda yüksek lisans öğrencisi olarak kabul edildi ve tezli yüksek lisans eğitimine başladı.2019 yılında eş durumundan sebeple Gediz Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne tayin oldu. 2019 yılından beri halen Gediz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nde gelir uzmanı olarak görevine devam etmektedir.

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN VERGİ HASILATINA ETKİSİ

ÖZALP, Merve

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Eray ACAR

Ocak, 2025, 95 sayfa

Devletin egemenlik gücüne dayanarak kanunlarla koyulan vergiler, karşılıksız ve cebri olmasının yansıması herkesin kamu giderlerini karşılayabilmek adına mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu iktisadi değerlerdir. Vergilerin alınması ile ilgili asıl düzenlemeler, modern hukuk devletlerinde toplumsal sözleşme niteliğinde sayılan Anayasalarda yer almaktadır. Devlet kamu hizmetlerini sürdürebilmek ve bu hizmetlere ilişkin giderlerini karşılayabilmek, ekonomik ve teknolojik açıdan kalkınmayı sağlayabilmek, en önemlisi de sosyal adaleti gerçekleştirebilmek adına anayasanın 73'üncü maddesi vergi ödevi başlığı ile vergi yükümlülüğünü kanunlaştırmıştır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmasının sağlanması yine anayasada geçen maliye politikasının sosyal amaçlarından biridir.

Türk vergi sisteminde vergiler ekonomik kaynağına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Çalışmamızın konusu olan Katma Değer Vergisi harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler sınıfında yer almaktadır. 2023 yılı itibarıyla kamu gelirlerinin yaklaşık %89'u vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu vergi gelirlerinin ise yaklaşık ortalama %66'sının dolaylı vergiler olduğu ve bu dolaylı vergiler içinde Katma Değer Vergisi payının ise ortalama %49 olduğu görülmektedir. Bu anlamda Katma Değer Vergisi'nin vergi gelirleri içindeki payı, Türkiye'de oldukça yüksektir. Çalışmada öncelikle, vergilemenin teorik alt yapısı, vergi kavramı ve Türk Vergi Sistemi'nde vergilerin sınıflandırılması konusu kavramsal çerçevede ele alınarak her bir vergi türünün nitelikleri açıklanmıştır. Katma Değer Vergisi ayrı bir bölüm halinde kapsamlı bir şekilde ele alınarak; vergi gelirlerinin kamu gelirleri içindeki payları ve Katma Değer Vergisi'ne ilişkin istatistiksel değerler OECD ve Türkiye temelinde karşılaştırmalı olarak ortaya konulmuştur. Çalışma sonucunda karşılaştırmalar aracılığıyla, politik ve iktisadi çıkarımlar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler, Katma Değer Vergisi, Vergi Gelirleri, Vergileme

ABSTRACT**EFFECT OF VALUE ADDED TAX ON TAX REVENUE IN THE TURKISH TAX SYSTEM****ÖZALP, Merve****Master's Thesis, Department of Public Administration****Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Eray ACAR****January, 2025, 95 pages**

Taxes imposed by law based on the sovereign power of the state, in addition to being unrequited and coercive, are economic values that everyone is obliged to pay according to their financial capacity in order to meet public expenses. The actual regulations regarding the collection of taxes are included in the Constitutions, which are considered social contracts in modern states of law. In order to maintain public services and cover the expenses related to these services, to ensure economic and technological development, and most importantly to achieve social justice, the state has legislated the tax obligation under the title of tax duty in the 73rd article of the constitution. Ensuring a fair and balanced distribution of the tax burden is one of the social objectives of the fiscal policy stated in the constitution.

In the Turkish tax system, taxes are based on their economic source; They are classified as taxes on income, taxes on expenditures and taxes on wealth. Value Added Tax, which is the subject of our study, is included in the class of indirect taxes collected on expenditures. As of 2023, approximately 89% of public revenues consist of tax revenues. It is seen that approximately 66% of these tax revenues are indirect taxes, and the share of Value Added Tax in these indirect taxes is 49% on average. In this sense, the share of Value Added Tax in tax revenues is quite high in Turkey. In the study, first of all, the theoretical background of taxation, the concept of tax and the classification of taxes in the Turkish Tax System are discussed within the conceptual framework and the characteristics of each tax type are explained. Value Added Tax is discussed comprehensively in a separate section; The shares of tax revenues in public revenues and statistical values regarding Value Added Tax are presented comparatively on the basis of OECD and Türkiye. As a result of the study, political and economic inferences were made through comparisons.

Keywords: Direct Taxes, Indirect Taxes, Tax Revenues, Taxation, Value Added Tax

ÖNSÖZ

Öncelikle yüksek lisans çalışmama başlama konusunda beni cesaretlendiren, bilgi ve tecrübelerinden çokça faydalandığım değerli tez danışman hocam Doç. Dr. Eray ACAR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Çalışmamı titizlikle inceleyerek değerlendiren, değerli hocam Doç. Dr. Ersin Nail SAĞDIÇ hocama çok teşekkür ederim. Kıymetli görüşleri sayesinde çalışmama katkıda bulunan Prof. Dr. Üzeyir AYDIN hocama teşekkür ederim. Çalışma süresi boyunca desteklerini her zaman hissettiğim, sevgili ablalarım Rahime TAŞKIRAN ve Gönül AYAN'a çok teşekkür ederim. Bana olan güvenleri ve sevgileri sayesinde bu günlere gelmeme vesile olan değerli ailem; fedakâr annem Hatice ve sevgili babam İsmail İRKLİ'ye, canım kardeşlerim Alican ve Cansu İRKLİ'ye, değerli babaannem Huriye İRKLİ'ye ve çok kıymetli hayat arkadaşım Mustafa Mert ÖZALP'a sonsuz teşekkür ederim. Ve çalışmamı hayatımıza girmesiyle dünyamızı renklendiren biricik oğlum Göktuğ ÖZALP'a armağan etmek istiyorum.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ GENEL ÇERÇEVESİ

1.1. VERGİ KAVRAMI	4
1.1.1. Verginin Amaçları	5
1.1.2. Verginin Tarihsel Süreci	6
1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ GENEL ÇERÇEVESİ VE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	7
1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	10
1.2.1.1. Gelir Vergisi	12
1.2.1.2. Kurumlar Vergisi	14
1.2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	18
1.2.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	19
1.2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi.....	20
1.2.2.3. Emlak Vergisi	21
1.2.2.4. Değerli Konut Vergisi.....	22
1.2.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	23
1.2.3.1. Katma Değer Vergisi	25
1.2.3.2. Özel Tüketim Vergisi.....	25
1.2.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	26
1.2.3.4. Konaklama Vergisi	27
1.2.3.5. Özel İletişim Vergisi.....	28
1.2.3.6. Şans Oyunları Vergisi.....	28
1.2.3.7. Damga Vergisi ve Değerli Kağıtlar	29
1.2.3.8. Dijital İşlem Vergisi.....	29
1.2.3.9. Gümrük Vergisi	30
1.2.3.10. Harçlar	30

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ	33
2.1.1. Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	35
2.1.2. Katma Değer Vergisi'nin Tipleri.....	36

2.1.2.1. Gayrisafı Hasıla Tipi KDV	36
2.1.2.2. Gelir Tipi KDV	37
2.1.2.3. Tüketim Tipi KDV	37
2.1.3. Katma Değer Vergisi'nin Konusu	38
2.1.4. Katma Değer Vergisi'nde Mükellef ve Vergi Sorumlusu	38
2.1.5. Katma Değer Vergisi'nde Oran	39
2.1.6. Katma Değer Vergisinde Matrah	40
2.1.6.1. Katma Değer Vergisi'nde Özel Matrah Şekilleri	41
2.1.6.2. Katma Değer Vergisi'nde Matraha Dahil Olan Unsurlar	42
2.1.6.3. Katma Değer Vergisi'nde Matraha Dahil Olmayan Unsurlar	42
2.1.7. Katma Değer Vergisi'nde İndirim	43
2.1.8. Katma Değer Vergisi'nde İstisnalar	44
2.1.9. Katma Değer Vergisi'nde Vergilendirme Usulleri	45
2.1.9.1. Gerçek Usulde Vergilendirme	45
2.1.9.2. Hasılat Esaslı Vergilendirme	46
2.1.10. Katma Değer Vergisi'nde Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası	46
2.1.11. Katma Değer Vergisi'nde Tarh İşlemleri ve Verginin Ödenmesi	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN VERGİ HASILATI İÇERİSİNDEKİ PAYININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. TÜRKİYE'DE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ	52
3.2. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	54
3.3. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ, GSYH PAYLARI VE VERGİ YÜKLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	58
3.4. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE VERGİ TÜRLERİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	60
3.5. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	66
3.6. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE GELİR, SERVET VE HARCAMA VERGİ GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	73
3.7. DOĞRUDAN KDV GELİRLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	78
3.7.1. Türkiye ve OECD ülkelerinde KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri ve Harcama Vergileri İçerisindeki Paylarının Karşılaştırılması	79

SONUÇ.....	83
KAYNAKÇA.....	88
DİZİN	95



TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: 2025 Yılı Gelir Vergisine Tabi Gelirlerin Vergilendirilmesinde Esas Alınan Tarife.....	12
Tablo 1.2: 2023 Yılı Hazır Beyanname Veren Mükellef Sayısı ve Beyan Edilen Gelir Türü	14
Tablo 1.3: 2022, 2023, 2024,2025 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları	16
Tablo 1.4: 2006 ile 2023 Yılları Arası Kurumlar ve Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	17
Tablo 1.5: Veraset ve İntikal Vergisi için 2025 Yılı Matrah Dilim ve Oranları.....	21
Tablo 1.6: Emlak Vergisi Oranları.....	22
Tablo 1.7: Değerli Konut Vergisi Oranları	23
Tablo 2.1: KDV’de Vergiyi Doğuran Olay.....	36
Tablo 2.2: KDV’de I, II ve III Sayılı Listelere İlişkin KDV Oranları.....	40
Tablo 2.3: Katma Değer Vergisi’nde Aylık ve Üçer Aylık Vergilendirme Dönemine Tabi Olan Mükellefler	47
Tablo 3.1: 2006-2023 Yılları Arası Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması	52
Tablo 3.2: Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı % (2006-2023).....	54
Tablo 3.3: OECD Vergi Sınıflandırması.....	56
Tablo 3.4: OECD Ülkeleri Bütçe Gelirleri Oransal Dağılımı 2021	57
Tablo 3.5: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2006-2023).....	58
Tablo 3.6: OECD Ülkelerine İlişkin Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (1990-2022 Yılları Arası Vergi Yüğü %)	59
Tablo 3.7: Vergilerin Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % 2006-2023.....	61
Tablo 3.8: OECD Ülkelerinde Türlerine Göre Vergiler, 2022.....	65
Tablo 3.9: Dolaylı Vergiler (2006-2023)	67
Tablo 3.10: Dolaysız Vergiler (2006-2023).....	69
Tablo 3.11: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Payları (%) ..	71
Tablo 3.12: Vergi Gelirlerinin Dolaylı-Dolaysız Dağılımı (2022)	72
Tablo 3.13: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....	73

Tablo 3.14: Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Milli Gelir İçindeki Payları (OECD-Türkiye)	74
Tablo 3.15: Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....	75
Tablo 3.16: Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Milli Gelir İçerisindeki Payı (OECD – Türkiye).....	76
Tablo 3.17: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı.....	76
Tablo 3.18: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Milli Gelir İçerisindeki Payı (OECD-Türkiye)	78
Tablo 3.19: KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri ve Harcama Vergileri İçindeki Payı.....	80
Tablo 3.20: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki OECD ve Türkiye Ortalaması	81
Tablo 3.21: OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergilerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı.....	82

KISALTMALAR

BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DV	Damga Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GV	Gümrük Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü
ÖİV	Özel iletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi



TEZ METNİ

GİRİŞ

İnsanlık tarihi boyunca, devlet varlığının ön plana çıktığı sürece kadar, insanlar toplumsal ihtiyaçlarını ortak bir şekilde karşılamışlardır. Günümüzde ise bu ihtiyaçlar gelişmiş toplumlarda görüldüğü üzere, bireylerin gelirleri üzerinden kanunlarla belirlenen oranlar dahilinde, devletin egemenlik gücüne dayanarak, cebri olarak tahsil ettiği vergi gelirlerinden karşılanmaktadır. Kamu gelirleri içinde %80 ile %90 bandında yer alan vergi gelirleri, devlet için paha biçilemez bir gelir kaynağıdır.

Türk vergi sistemi; ticari, zirai, serbest meslek, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi kazanç türünü vergilendiren, üniter yapıda bir vergi sistemidir. Vergilendirilen vergi türleri için ise çeşitli sınıflandırmalar bulunmaktadır. Vergiler ekonomik kaynağına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, mükelleflerin gelirleri üzerinden ödeme güçlerine göre alınan, dolaysız yani yansıtılmayan vergiler iken, harcamalar üzerinden alınan vergiler ödeme gücünü gözetmeksizin harcama ve tüketimler üzerinden alınan yansıtılabilen dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergiler fiyat içine gizlenebilmesi, yansıtılabilmesi, toplama maliyetinin düşük olması gibi sebeplerden ötürü sıkça tercih edilen vergilerdendir.

Özellikle Türkiye'nin aralarında olduğu, gelişmekte olan ülkelerde, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde payının yüksek olduğu, gelişmiş ülkelerde ise tam tersi dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içindeki payının görece düşük olduğu ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum gelişmiş ülkelerin, güçlü ekonomik yapıları ve vergi sistemlerinin etkinliği ile açıklanabilmektedir. Ayrıca dolaysız vergilerin, mükelleflerin ödeme gücünü gözeterek şahsi gelirleri üzerinden alınması, bu vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik vergilerden olduğunu gösterebilmektedir.

Çalışma üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde; vergi kavramı ile Türk Vergi Sistemi genel çerçevede tanımlanmış, vergilerin ekonomik sınıflandırılmasına göre, her bir vergi türünün nitelikleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde Katma Değer Vergisi kapsamlı bir şekilde ele alınarak, uygulamadaki çeşitli özelliklerine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde, vergi gelirlerinin, kamu gelirleri içindeki payları çeşitli rakamsal veriler eşliğinde incelenerek yorumlanmıştır. Çalışmanın amacı; harcamalar

üzerinden alınan vergiler arasında yer alan Katma Değer Vergisi'nin vergi hasılatında ne kadar oranda yer edindiğinin, rakamsal olarak incelenmesi ve sonucun yorumlanmasıdır. Çalışmada Gelir idaresi Başkanlığı tarafından açıklanan verilere göre, Türkiye'de tahsil edilen vergilerin, özellikle Katma Değer Vergisi'nin, vergi gelirleri içindeki oranları incelenerek, OECD ülkelerindeki oranlar ile karşılaştırılması yapılmıştır. Elde edilen bilgiler sonucu çalışma, karşılaştırma yoluyla yorumlanmıştır. Türkiye'de vergi hasılatının dolaylı vergiler yönünde artış trendi gösterdiği, özellikle Katma Değer Vergisi'nin vergi gelirleri içindeki payının sürekli arttığı, dolaysız vergilerin ise payının dolaylı vergilere göre, görece az olduğu sonucuna varılmıştır.





BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ KAVRAMI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ GENEL ÇERÇEVESİ

1.1. VERGİ KAVRAMI

Verginin kelime anlamı, kamu hizmetleri için harcanmak üzere, hükümetlerin ya da yerel yönetimlerin kanunlara göre, ayırım gözetmeksizin herkesten, doğrudan ya da bazı malların içerisine dahil edilerek dolaylı yoldan, toplandığı para olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu Sözlükleri, 2024).

Vergi özünde, tüzel ya da gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler üzerindeki toplumun payını, diğer bir deyişle hakkını ifade etmektedir. Burada devletin beşerî veya fiziki sermayesi kullanılmadan, gelirin elde edilmesi mümkün olmadığından, kişiler bahsedilen kaynakları kullanmanın karşılığında, devlete vergi ödemekle mükelleftirler (Çomaklı, Turan ve Doğruyol, 2017, s. 121).

Verginin yasal boyutuna bakacak olursak burada birincil kaynağımız anayasadır. 1982 Anayasası 73'üncü maddesi ile kamu giderlerini karşılayabilmek üzere, herkesin mali gücüne göre vergi vermek ve ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi, harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği, kaldırılabilmesi veya değiştirilebilmesi belirtilerek, verginin kanunilik ilkesi ortaya konulmuştur. Bu yasallık ilkesi, verginin muhatabı olan tarafları ile vergi arasında tarafsız, sağlıklı bir uygulamanın sağlanması bakımından oldukça önemlidir (Akdoğan, 1998, s. 6).

Verginin toplanmasında öncelikli amaç, kamu hizmetlerini karşılamaktır. Vergi kamu hizmetlerini gerçekleştirmeye yönelik giderleri karşılamak için, devletin gerçek ve tüzel kişilerden olmak üzere, toplumdaki herkesten cebri yolla ve karşılıksız olarak aldığı iktisadi değerlerdir. Vergi toplama yetkisi devlete aittir ve bu yetki ancak yasa ile konulabilir. Devletin kendisine vatandaşlık ya da mülklik sebebiyle bağlı olan kişiler üzerindeki egemenlik gücü dolayısıyla, vergi alabilmektedir (Orhaner, 2000).

Birçok ülkenin kamu gelirleri arasında birincil sırada olan kaynağı, vergilerdir. Verginin ödeme gücüne göre alınması, verginin öncelikli özelliğidir. Vergiler genellikle konuları bakımından servet, gelir ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Servet ve gelir vergileri, ödeme gücünü dikkate alan vergiler iken harcama vergileri, nesnel ve objektif kökenli olmaları sebebiyle ödeme gücünü gözetmeyen artan oranlı vergilerdir. Bu sebeple bu türden vergilerin vergi sistemleri içinde fazlaca olması, vergi yapılarını adaletsiz kılarak gelir dağılımında adaletsizliğe sebep olabilmektedirler (Çaşkurlu ve Ejder, 2022, s. 124)

1.1.1. Verginin Amaçları

Kamu gelirleri içerisinde ciddi öneme sahip olan vergilerin, mali (fiskal), sosyal (ekstra fiskal) ve ekonomik amaçları vardır. Mali amaç, kamu hizmetlerini finanse edebilmek için gelir elde etmektir. Gelişen ve değişen günümüz koşullarına göre, mali amacın yanına, mali olmayan; sosyal ve ekonomik amaçlar da eklenmiştir. Özellikle sanayi devriminden sonraki süreçlerde bu eklenmeler yaşanmıştır. Öncesinde tek amaç gelir elde etmek olduğu halde, ilerleyen zamanlarda ekonominin büyüme ve kalkınmasında, enflasyon işsizlik gibi sorunların çözülmesinde, gelir dağılımındaki adaletsizliği önlemede, ülke içerisinde üretimi veya tüketimi etkilemede, belirli üretimi teşvik etmede, vergiler ekonomik etkilere sebep olabilmektedirler. Bu özellikleri sebebiyle vergiler, devletin maliye politikası için önemli bir araç olarak görülmekte ve sosyoekonomik sıkıntıların çözüme ulaştırılmasına önemli katkılar sağlayabilmektedir (Orhaner, 2000).

Mali amaçlı vergilendirme, verginin geleneksel amacını oluşturan kamu harcamalarına finansman sağlamanın yanında, vergi yükünü, vergi sorumluları arasında eşit ve dengeli bir şekilde dağıtmayı da amaçlamalıdır. Devletin, varlığını sürdürebilmesi, kamusal hizmetlerin sunumunu sağlayabilmesi için, vergide yatay ve dikey adalet kavramlarını da dikkate alarak, optimal düzeyde vergi hasılatı elde etmeyi amaçlamalıdır. Kısacası verilelendirmenin mali amacında, bireylerin ödeme güçleri dikkate alınmalı, vergi hasılatı elde edilirken, katlanılan yükün mümkün mertebe düşük düzeyde tutarak, tahsilat işlemlerini düşük bir maliyetle yapılması öngörülmektedir (Yolal, 2017, s. 20).

Vergiler, devletin uygulamakta olduğu, mali ve ekonomik politikalar için önemli bir araçtır. Vergi politikalarının desteği olmadan, devletin maliye ve para politikaları istenilen sonuçlara ulaşmada yetersiz kalabilmektedir. Bu sebeple vergiler, ekonomiye müdahale anlamında öncelikle, enflasyon ve deflasyon ile mücadele etmede, ihracatın gelişmesinde veya ithalatın azaltılmasında, sermaye birikiminde, yatırımlar ve kalkınma planları üzerinde, bazı sektörlerin teşvikinde etkili birer araç olarak kullanılmaktadırlar (Kırbaş, 1991, s. 4).

Vergilerin ekonomik ve mali amaçlarının yanında bir de sosyal amaçları bulunmaktadır. Verginin gelir dağılımında adaleti sağlama amacı, verginin en temel sosyal amacını oluşturmaktadır. Devletin kamu hizmetleri sunumundan doğan maliyetinin, gelir grupları arasında dağılımının yapılması ve ortalama olarak aynı gelir

düzeyinde bulunanların, aynı yük altında kalmalarının sağlanması, vergilerin sosyal yönü açısından belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu rol hakkında özellikle kişisel gelir vergilerinde; en az geçim indirimi, artan oranlı tarife yapısı, ayırma kuramı, çeşitli istisna ve muafiyetler gibi vergisel teknikler bulunmaktadır (Kırbaş, 1991, s. 5).

1.1.2. Verginin Tarihsel Süreci

Vergi tarihinin, devlet tarihi kadar eski olduğu, hatta devlet kurumu ile ortaya çıktığı söylenmektedir. Devletin varlığını devam ettirebilmesi, görevlerini ifa edebilmesi için, en önemli gelir kaynağı olan, vergilere ihtiyaç duymaktadır. Tarihsel dönemlerde vergi toplamayan devlet hiç görülmemiştir. Tarihi gelişme boyutunda vergi, birçok aşamalardan geçerek şekillenmiştir. Zamanın ve gelişen şartların durumuna göre gerek ekonomik gerekse sosyal ve siyasal şartlar sebebiyle vergi, birçok gelişim süreci geçirmiştir (Pehlivan, 2005, s. 99).

Ekonominin gelişmediği ilk uygarlıklar dönemlerinde, kamunun ihtiyaçları, toplumu oluşturan kişilerin ekonomi sürecine, emekleriyle katılması ile karşılanmaktaydı. Böyle dönemlerde vergi, aynı olarak, yani mal ile alınmakta, vergisel yükümlülükler bedeni olarak yerine getirilmekteydi. Ardından zamanla, aynı mübadele ismiyle anılan, malın mal ile değişiminin gündeme gelmesiyle, vergilerin mal olarak, diğer bir ifadeyle, ayın olarak ödenmesi süreci başlayarak, aynı vergiler yaygınlaşmıştır (Pehlivan, 2005, s. 99).

Bu dönemlerde verginin konusu ve sorumlusunun açık bir şekilde ortaya koyulamadığı, devletlerin düzenli bir şekilde vergi alma eğiliminde olmadığı, ülkede savaş veya olağanüstü durumlar yaşandığında, vergi kaynağına başvurdıkları görülmüştür. Devletlerin henüz yeni yeni örgütlendiği, toplumun ihtiyaçlarının asgari ölçüde olması, devlet olarak giderlerin, yöneticinin hazinesinden karşılanması gibi sebepler, verginin; yardım, bağış veya bedenen çalışma şeklinde olarak toplanmasına neden olmuştur (Mutlu, 2023, s. 4).

Orta çağın ikinci yarısından sonra ise, yöneticilerin hazineleri devlet giderlerini karşılamakta yetersiz kalmaya başlamış ve bu sürecin sonunda, nakdi ve gönüllü yardım kavramları ortaya çıkmıştır. Orta çağın sonlarına gelindiğinde, yöneticinin hazinesi ve devletin bütçesi birbirinden ayrılarak, verginin düzenli bir şekilde alınmaya başlaması sonucu, modern anlamda, vergilendirmenin ilk tohumları atılmıştır (Mutlu, 2023, s. 4).

Daha sonra demokratikleşme süreci ile, iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istediği ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Nitekim anayasal demokrasi sisteminin kurulması adına, iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak, hukuk düzenine bağlanması adımı, tarihte ilk kez 1215 yılında İngiltere’de imzalanan Magna Carta anlaşması ile gerçekleşmiştir. Bu anlaşma ile iktidarın vergilendirme yetkisi sınırlandırılırken, temsilsiz vergi olmaz ilkesi de tarihte, ilk kez gündeme gelmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 7)

Yeni çağa ilişkin, ekonomik ve kamusal sistemler incelendiğinde, ideolojik gelişmelerin ve para ekonomisinin gelişmesi ile iktisadilik unsuru, devletin ekonomi anlayışı açısından, daha fazla önem arz etmiştir. Devlet ve ekonomiye ilişkin görüşlerin bilimsel açısından değerlendirilmeye başlanması, vergileme ve kamu ekonomisi konuları hakkında, oldukça fazla yoğunlaşılmasına sebep olmuştur (Mutlu, 2023, s. 5).

Yakınçağa geldiğimizde ise vergiler, kamu harcamalarına zorunlu katılma bedelinin haricinde, devletler tarafından ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacıyla da kullanılmaya başlanmıştır. Bu yönüyle verginin gelir sağlama amacı olan mali amacının yanında, mali olmayan sosyal ve ekonomik amaçları da ortaya çıkmaya başlamıştır. Nitekim 1929 Ekonomik Buhranı devletlerin mali politikalarında önemli gelişmeler yaşanmasına sirayet etmiştir. Devletin yüklendiği sorumlulukların artmasına paralel olarak, kaynak ihtiyacının da artması sonucu vergilerin önemi ciddi oranda artmıştır (Mutlu, 2023, s. 5).

1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ GENEL ÇERÇEVESİ VE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Türkiye Cumhuriyeti, birçok farklı açıdan olduğu gibi mali yapı açısından da kendisinden öncedeki devlet yapılanmasını hemen değiştirememiştir. Mali yapı, zamanın ekonomik, sosyal ve siyasal gelişmeleri doğrultusunda, ihtiyaçlara göre şekillenmiştir. Nitekim vergi açısından da yeni bir vergi sistemi düzeni kuruluncaya kadar, Türkiye’de Osmanlı’dan kalan vergi sistemi bir süre kullanılmıştır (Gürdal, Yardımcıoğlu ve Beşel, 2016, s. 34).

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu ilk dönemlerde, Osmanlı devletinden kalan tarım ve toprak sistemine dayalı vergi sistemini kullanmaya devam etmiştir. İlk zamanlarda Osmanlıdan miras kalan vergi sistemleri, birkaç yönüyle değişikliğe uğramış

ancak asıl değişiklikler 1950 ve sonrasında görölmüştür (Gürdal, Yardımcıoğlu ve Beşel, 2016, s. 34).

Türkiye tarihinin en önemli vergi reformu, 1950’lili yıllarda yaşanmıştır. Bu yıllarda Almanya’nın vergi sistemi örnek alınarak; Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi kanunları kabul edilmiştir. Yine bu yıllarda Amme Alacaklarının Tahsili Usulü hakkında kanun yayımlanmıştır. 1960’lı ve 70’li yıllarda planlı kalkınmaya yönelik uygulamalar, daha fazla kamu kaynağına ihtiyaç duymaya sebep olmuş ve bunun sonucunda yeni vergiler yürürlüğe girmiş, uygulamada olan vergilerin ise oranları arttırılmıştır. Bu dönemlerde ayrıca ihracat muaflığı, yatırım indirimi gibi uygulamalarla vergi teşvikine yönelik bazı kazanımlar sağlanmaya çalışılmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 10)

Türk Vergi Sistemi’nde, zamanla birçok değişiklikler gerçekleşmiştir. Fakat içlerinde en önemlisi, 1984 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesi olmuştur. KDV’nin gelmesiyle uygulamada olan birçok gider vergileri kaldırılarak, yerlerini KDV’ye bırakmıştır. Gelir vergileri açısından yapılan önemli değişikliklerden biri de 2006 yılında Kurumlar Vergisi’nin kaldırılarak, yerine yeni Kurumlar Vergisi Kanun’unun getirilmiş olması ve gelir vergisi açısından birçok yeniliğin yapılmış olmasıdır. Ardından bir diğerk önemli gelişme de 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanun’unun uygulamaya gelmesi olmuştur. (Gürdal, Yardımcıoğlu ve Beşel, 2016, s. 35).

Belirli ölkelerde belirli dönemlerde uygulanmakta olan vergilerin tümü o ölkenin “vergi sistemi” olarak tanımlanmaktadır. Vergi sistemleri, ölkeler arasında benzerlik gösterebileceğı gibi, zaman içerisinde değişime uğrayarak farklılıklar da gösterebilmektedir. Vergi sistemlerini inceleyebilmek için, çeşitli bilimsel kriterler esas alınmaktadır. Bunların en başında geleni, uygulanmakta olan vergilerin sayısına göre, “tek vergili sistem” ve “çok vergili sistem” ayrımıdır. Bir ölkenin vergi sistemi tek bir vergi üzerine kurulmuşsa yani tek bir vergi türü alınmaktaysa tek vergi sistemi, birden çok vergi uygulanmaktaysa, çok vergili sistem denilmektedir. Türkiye’de dahil olmak üzere, günümüzde devletlerin çoğalan gelir ihtiyacını karşılayabilmek için, vergi sistemlerinin birden fazla verginin uygulandığı, çok vergili sistem üzerine kurulduğı görölmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 225).

Bir diğerk ayırmadan daha bahsedecek olursak, vergilerin alınması esnasında vergi yükümlüsünün kişisel durumlarını dikkate alınıp alınmamasına göre objektif ve sübjektif

vergi ayrımıdır. Kapsamlarına göre vergiler ise, genel vergi ve özel vergi olarak ayrılmakta olup, vergilendirilen ekonomik kaynaklarına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak ayrımlar yapılmaktadır. Verginin ödenmesi ile verginin yükünü fiiliyatta taşıyan mükellefin aynı olup olmamasına göre yapılan ayırım ise dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 226).

Bu sınıflandırmalar arasında genellikle en çok kullanılan ayırım, vergilerin dolaylı ve dolaysız ayrımıdır. Esas olarak harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler iken, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergilerdir. Vergilendirme sistemlerinde, dolaylı ve dolaysız vergiler, ülkelerin ekonomik yapılarına bağlı olduğu kadar, gelişmişlik düzeyleriyle de ilgilidir. Vergilerin dolaylı ve dolaysız olduğunu belirleyen, üç ölçüt bulunmaktadır. Bunlar yansıma ölçütü, ödeme gücü ölçütü ve belirlilik ölçütüdür (Mutlu ve Çelen, 2012, s. 17)

- *Yansıma Ölçütü:* Dolaylı vergiler, yapıları gereği kolayca yansıtılabilen vergilerdir. Dolaylı vergilerde, verginin kanuni mükellefi ve fiili mükellefi aynı kişiler değildir. Kanuni mükellef vergiyi ödeyerek, ödediği bu vergiyi, piyasanın talep, fiyat ve arz mekanizmasından faydalanarak, tüketiciye ya da malı tedarik edenlere yansıtmaktadırlar.
- *Ödeme Gücü Ölçütü:* Dolaylı vergiler, mükelleflerin ödeme gücünü, şahsi özelliklerini dikkate almayan, tersine artan oranlılık gösteren vergilerdir. Dolaysız vergilerde ise bu durum tam tersidir. Dolaysız vergiler, mükelleflerin ödeme gücünü gözetken vergilerdir. Bu vergilerde, mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alma konusunda, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma prensibi gibi vergisel teknikler kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu vergiler, verginin sosyal amacı olan, vergide adaleti sağlama amacına daha çok hizmet eden vergilerdir.
- *Belirlilik Ölçütü:* Dolaylı vergilerde vergi, mükelleflerin harcamalarına bağlı olarak doğmaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergi tahakkuk etmektedir. Yani verginin doğması için tüketim ya da işlemin yapılması gerekmektedir. Bu yönüyle dolaylı vergilerin belirliliğinden söz etmek güçtür. Dolaysız vergilerin ise belirlilik özellikleri baskındır. Bu verginin mükellefleri önceden bellidir ve dolaysız vergiler belirli aralıklarla tahakkuk etmektedir (Mutlu ve Çelen, 2012, s. 17).

1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler, verginin ana kaynağını oluşturmaktadır. Günümüz ülkelerinin vergi sistemleri içinde ciddi bir paya sahip olan gelir vergileri ayrıca devletin uyguladığı maliye politikalarının da güçlü birer aracıdır. Gelir üzerinden alınan vergiler, mükelleflerin kişisel durumlarını göze alıp gelir dağılımını sağlamaya yönelik olmasının yanında, uygulanan teşvik politikalarıyla da kaynak ayrımı konusunda da etkin bir rol oynamaktadır. Bunun yanında gelir üzerinden alınan vergiler, uygun şartların sağlandığı, etkin bir şekilde uygulandığı durumlarda, ekonominin istikrarlı bir şekilde sürdürülmesine de olanak sağlamaktadır (Şener, 2007, s. 232).

Gelirin nitelikleri ve tanımı, benimsenmiş olan gelir teorilerine göre de farklılaşabilmektedir. Geliri tanımlamaya yönelik teorilerden bahsedecek olursak, bunların başında; kaynak teorisi ve safi artış teorisi gelmektedir. Eğer gelir, üretim faktörleri yönüyle ele alınarak tanımlanıyorsa, kaynak teorisi, servette meydana gelen artışlar yönüyle ele alınarak tanımlanıyor ise safi artış teorisinden bahsedilmektedir (Erol, 2011, s. 84).

Kaynak teorisine göre, belirli bir üretim sürecine katılım sonunda elde edilmiş olan ekonomik değerlerin bütünü gelir olarak adlandırılmaktadır. Üretimin girdileri olan; emek, sermaye ve girişimin üretim sürecine katılmaları sonucunda çıktı olarak elde edilen; ücret, faiz, rant veya kar gibi ekonomik değerlerin toplamı, gelir olarak nitelendirilmektedir. Örnek verecek olursak, kişiler üretim sürecine emeği ile katılıyorsa bundan ücret, sahip olduğu arazinin kiralanması yoluyla üretime katılıyorsa bundan rant veya biriktirmiş olduğu parayı başkasına kullanıyorsa bundan faiz geliri elde etmektedir. Kaynak teorisinin temeline göre, eğer bir değer, gelir olarak sayılacaksa öncelikle bu değer, üretim sürecine katılması ve bunun sürekli olması gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 11).

Bir diğer teori olan safi artış teorisi ise geniş anlamda geliri, ifade etmektedir. Bu teoriye göre, kişilerin servetlerinde oluşan her türlü artış, gelir olarak nitelendirilmektedir. Kaynak teorisine göre gelirin, üretim sürecine girmesi sonunda meydana gelmesi ve süreklilik arz etmesi, safi artış teorisinde söz konusu değildir. Yani herhangi bir üretim olmadan ya da süreklilik olmadan da servetteki her türlü artış gelir olarak tanımlanmaktadır. Kişinin geliri, belirli bir dönemde tüketmiş olduğu değerler ve o dönemin başlangıcında ve sonucunda servetinde oluşan net artışın toplamı olmaktadır.

Ayrıca safi artış teorisine göre, kişilerin; bağış, miras, piyango gibi yollardan elde ettiği süreklilik arz etmeyen kazançları da gelir sayılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 12).

Türk vergi sistemi, yedi kazanç üzerinden elde edilen geliri vergilendirmektedir. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır. Burada yedi kazanç türünden altısı kaynak teorisine göre, sonuncu kazanç türü olan diğer kazanç ve iratlar ise, safi artış teorisine göre vergilendirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 14).

Gelir vergisi, gerçek şahısların gelirlerinden alınan bir vergi türüdür. Burada gelir vergisinin, şahsi olması özelliğine değinilmektedir. Şahsi yani kişisel olması, vergilendirme sürecinde, mükelleflerin özel durumlarını dikkate alması yönünden öne çıkmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanun’unda yer alan çeşitli indirimler, istisnalar gibi uygulamalar, mükelleflerin özel durumlarını dikkate alan, vergilendirme uygulamalarıdır. Gelir vergisinin bir diğer özelliği, yıllık olarak alınmasıdır. Gerçek mükelleflere yönelik vergilendirme, bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamından oluşmaktadır. Bir takvim yılının bazı istisnaları da bulunmaktadır. Örneğin kurumlar vergisi yönünden vergilendirilen bazı şirketler, takvim yılı yerine özel hesap dönemine göre vergilendirilebilmektedir (Atabey ve Gürboğa, 2008, s. 120).

Gelirin bir diğer özelliği de safi ve gerçek olmasıdır. Gerçek olmasından maksat, çeşitli kazançlardan sağlanan gelirlerin, her zaman gerçek hesaplara kaydedilmesidir. Safi olması ise, gelir elde edilirken yapılmış olan giderlerin indirilmesi ya da zarar durumu oluşmuşsa, zararının düşülmesi sonucu gelirin hesaplanmasıdır. Ayrıca gelirin elde edilmiş olması da gerekmektedir. Kişi geliri üzerinde tasarruf yetkisine sahipse, örneğin bağış yapabiliyor, onunla mal ya da hizmet alabiliyorsa geliri elde etmiş sayılmaktadır (Atabey ve Gürboğa, 2008, s. 120).

Ülkemizde gelir vergisinin, üniter ve sedüler olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Üniter gelir vergisinde, mükelleflerin bütün kazançları ve iratları toplanmak suretiyle vergilendirilmektedir. Toplama yöntemi ile geliri oluşturan birden fazla kazanç ve irat hesaplanmaktadır. Eğer zarar meydana gelmiş ise, kar ile karşılaştırılarak mahsup edilmektedir. Daha sonra kalan safi gelirden, mükelleflerin kişisel durumları var ise bu durumların da göz önüne alınarak, kanununda bahsi geçen indirimler uygulanmakta ve son olarak vergi matrahı meydana çıkmaktadır. Sedüler gelir vergisinde ise üniter gelir vergisinin tam tersi durum söz konusudur. Mükelleflerin çeşitli kazanç ve iratları toplama

suretiyle değil de ayrı ayrı hesaplanma suretiyle vergilendirilmektedir. Bu vergilendirilme sisteminde ayrıca, kar ile zararın karşılıklı olarak mahsubu üniter vergi sisteminde olduğu gibi yapılmamaktadır. Ancak yine kişisel durumların değerlendirilerek, çeşitli indirimlerin yapıldığı görülmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 16).

Türkiye’de ve birçok ülkede uygulanan gelir vergisi sistemi, genellikle üniter vergi sistemidir.

1.2.1.1. Gelir Vergisi

193 sayılı gelir vergisi kanunu (GVK), 31/12/1960 yılında yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği zamandan beri sayısız değişikliğe uğrayan gelir vergisinin birinci maddesinde, gelirin tanımını yapmaktadır.

Gelir vergisi, bir vergilendirme döneminde, gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlardan eğer varsa indirimlerin ya da giderlerin düşülmesi sonucu hesaplanan safi tutara, kanunda uygulanan belirli tarifelerin uygulanması sonunda hesaplanan vergidir. Gelir vergisi, dolaysız bir vergidir ve yalnızca gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan alınmaktadır. Burada kazanç emek yoluyla, irat ise sermaye yoluyla elde edilmektedir. Gelir vergisi kazanç ya da irat yoluyla elde edilen tüm gelirleri kapsamaktadır. Kanunda yer alan belirli tarifeler artan oranlıdır. Artan oranlı yapıda olması, vergide adalet yönünden oldukça önemlidir (Bal, 2019, s. 30).

Tablo 1.1: 2025 Yılı Gelir Vergisine Tabi Gelirlerin Vergilendirilmesinde Esas Alınan Tarife

Vergi Matrahı	Vergi Oranı
158.000 TL'ye kadar	%15
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	%20
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL (ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası	%27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.000 TL), fazlası	%35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası	%40

Kaynak: (Gelir Vergisi Kanunu, 1960, s. 103).

Tablo 1.1.’de, 2025 yılı gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirmesinde esas alınan tarifeye yer verilmiştir. Gelir vergisi, artan oranlı bir vergidir. Gelir arttıkça gelire uygulanacak olan vergi oranı da artmaktadır. Burada bahsedilen gelir, mükellefin bir yıl

içinde elde ettiği, yıllık geliri olmaktadır. Gelir vergisinin unsurları olan; ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar, bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsama giren kazançlar ve iratlardan elde edilen gelirler, gelir vergisi kanunu 103'üncü maddede yer alan, esas tarife başlıklı bölüme göre hesaplanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu 3'üncü maddesi mükellef bölümlü başlığında, gelir vergisi mükellefiyetinden bahsedilmiştir. Buna göre mükellefiyet konusunda kanun, yerleşme esasını benimsemiştir. Türkiye sınırları içerisinde yerleşmiş olanlar ile merkezi Türkiye'de bulunup, işleri dolayısıyla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının gelir vergisi mükellefi oldukları, maddeler halinde belirtilmiştir (GVK, Md.3).

Gelir vergisi başkaca bir hüküm olmadığı sürece, mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından beyan edilen gelire göre, vergi dairesince tarh edilir. Tarh işlemi ile vergi alacağı doğmuş olmaktadır. Verginin tarh işlemi, yani verginin hesaplanması, mükellefin ikametgahı yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesince yapılmaktadır. Gelir vergisinde verginin muhatabı gerçek kişilerdir. Ancak bazı durumlarda, örneğin küçük ya da kısıtlılar adına, kanuni temsilciler de verginin muhatabı olabilmektedirler. Aynı şekilde vergiyi kaynakta keserek mükellefin adına kesinti yapanlar da verginin muhatabı olabilmektedirler (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 236).

Gelir vergisinde üç çeşit beyanname bulunmaktadır. Bunlar; yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyannamelerdir. Yıllık beyanname, mükellefin bir takvim yılında, çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazançlar ile iratların bir arada toplanarak hesaplanması ve bu yolla hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine yönelik beyanname'dir. Yıllık beyanname de bir takvim yılında elde edilen gelirler, ertesi yılda beyan edilmektedir. Muhtasar beyanname, işverenlerin ya da vergi sorumluların verdiği beyanname'dir. Münferit beyanname ise dar mükelleflerin yani Türkiye'de yerleşik olmayan kişilerin, Türkiye'de elde ettikleri, kesinti yoluyla vergilendirilmemiş olan kazançlarının, vergilendirilmesi sonucu verilen beyanname'dir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 201-215).

Gelir vergisi beyannamelerinin verilme süreleri GVK 'da belirtilmiştir. Buna göre bir takvim yılına ilişkin yıllık beyanname, ertesi yılın mart ayının, birinden başlayarak yirmi beşinci günü akşamına kadar verilerek, mart ve temmuz ayları sonuna kadar iki eşit taksitle ödenmektedir. Memleketi terk halinde, terkten önce gelen 15 gün

içerisinde, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilerek, beyanname verilme süresinde ödenmektedir (GVK, Md. 92-117). Tevkifat yapmak durumunda olan vergi sorumluları, bir ay içinde elde ettiği geliri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname olarak vererek, beyanname verme süresi içinde ödenmektedir (GVK, Md. 98-119). Mükferit beyannamede ise iki durum vardır. Eğer dar mükellefin elde ettiği gelir, serbest meslek kazancı yolu ile elde edilmişse faaliyetin sona erdiği, serbest meslek kazancı dışında başka bir gelir ve irattan gelir elde edilmiş ise, kazancın ya da iradın iktisap edilmesinden itibaren, 15 gün içerisinde verilerek, beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine ödenmektedir (GVK, Md. 101-120).

Gelir vergisi mükelleflerinden, faaliyetleri; ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan biri ya da tamamı olanlar, bu kazançlarından sağladıkları gelirlerini, hazır beyan sistemi yolu ile beyan edebilmektedirler. Bu sistem ile mükellefler, vergi dairesine gitmeden, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bulunan hazır beyan sistemi vasıtası ile beyannamelerini sistem üzerinden verebilmektedirler. Tablo 1.2.'de 2023 yılına ilişkin hazır beyanname sistemini kullanarak beyanname veren mükellef sayıları ve gelir türlerine ilişkin rakamsal veriler verilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2023).

Tablo 1.2: 2023 Yılı Hazır Beyanname Veren Mükellef Sayısı ve Beyan Edilen Gelir Türü

Hazır Beyan Sistemi Kapsamında Beyanname Veren Mükellef Sayısı (Adet)	1.668.308
Beyan Edilen Toplam Gelir (TL)	217.843.550.509
Beyan Edilen Gayrimenkul Sermaye İradı (TL)	113.145.367.115
Beyan Edilen Ücret (TL)	101.839.448.414
Beyan Edilen Menkul Sermaye İradı (TL)	62.199.982.079
Beyan Edilen Diğer Kazanç ve İratlar (TL)	3.436.173.477

Kaynak: (GİB Faaliyet Raporu, 2023).

1.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Gelir üzerinden alınan vergilerden bir diğeri de kurumlar vergisidir. Gelir vergisi nasıl ki gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını konu almakta ise, kurumlar vergisi de şirketlerin ve kurumların kazançlarını konu alarak, bu kazançları vergilendiren, bir vergi türüdür.

Kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlamak üzere uygulanan bir vergidir. 19.yüzyılın sonuna doğru sanayileşen ülkelerde, şirketlerin hızlı bir şekilde artmasının

sonucunda, gerçek kişileri vergilendiren gelir vergisini tamamlamak üzere, şirketleri vergilendiren bir vergi arayışına girilmesinin neticesinde, kurumlar vergisi uygulamasına ihtiyaç duyulmuştur. Elbette ki kurumlar vergisinin, sanayileşmiş ülkelerde uygulaması her ülkeye göre aynı olmamıştır.

Türkiye’de 1907 yılında kabul edilen, temettü vergisinin mükellefleri, gerçek veya kurum olmasına göre ayırım olmadan uygulanmaktaydı. Gerçek kişiler ile şirketlerin ve kurumların ayrı vergilendirilmesi, 1950 yılında getirilen gelir reformu ile gerçekleştirilmiştir. Bu yıldan itibaren gelir ve kurumlar vergisi kanunları ayrı ayrı uygulanmaya başlamıştır (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2012, s. 244).

Yürürlükte olan Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 21/06/2006 tarih ve 5520 sayılı kanundur. Kurumlar vergisinin ana konusunu, kurumların gelir unsurlarından olan, kazançları oluşturmaktadır. Daha önce gelir vergisi bölümünde bahsedilen yedi kazanç türü, kurumlar vergisinin de konusuna girmektedir. Kurumlar vergisi, mükellefiyet yönünden gelir vergisinden ayrılmaktadır. Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirirken, kurumlar vergisi ise şirketleri ve kurumları vergilendirmektedir.

5520 sayılı KVK’da, verginin konusu başlıklı birinci maddesinde, kurumlar vergisinin konusu belirtilmektedir.

KVK’da, tam ve dar mükellefiyet olarak iki tür mükellefiyetten söz edilmektedir. Eğer kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni veya iş merkezi Türkiye de bulunuyorsa, tam mükelleftir. Bu mükelleflerin hem Türkiye’de hem de yabancı ülkelerde, elde etmiş oldukları kurum kazançlarının tümü vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyette ise kanuni veya iş merkezinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan yabancı kurumlar söz konusudur. Bu mükellefler, dar mükelleflerdir. Ve sadece, Türkiye içinde elde ettikleri kurum kazançları, vergilendirilmektedir (Armağan, 2007, s. 231).

Kurumlar vergisinde vergi matrahına uygulanacak olan oran, düz oranlı bir yapıya sahiptir. Gelir vergisinde uygulanan artan oranlı tarife, kurumlar vergisinde yerini sabit oranda uygulanan tarifeye bırakmıştır.

Kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi mükelleflerin ya da vergi sorumluların beyanları üzerine, tarh olunan vergilerdendir. Gelir vergisi subjektif kökenli iken, kurumlar vergisi objektif kökenli bir vergidir. Gelir vergisi, mükelleflerin kişisel ya da ailevi durumlarına göre ödeme güçlerini dikkate alan bir vergi iken, kurumlar vergisinin objektif kökenli olmasından dolayı, mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alan bir özelliği

yoktur. Yine gelir ve kurumlar vergisi uygulamada olan istisnalar ve indirimle yönünden de farklılar göstermektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 250).

Tablo 1.3: 2022, 2023, 2024,2025 Yılları Kurumlar Vergisi Oranları

Kurumlar Vergisi Mükellefleri	2022 Yılı KV. Oranı	2023 Yılı KV. Oranı	2024 Yılı KV. Oranı	2025 Yılı KV. Oranı
Aşağıda sayılan kurumlar dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri için	%23	%25	%25	%25
6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için	%25	%30	%30	%30
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için	%21	%23	%23	%23
İhracat yapan kurumlar için	%22	%20	%20	%20
Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%22	%24	%24	%24
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve ihracat yapan kurumlar için	%20	%18	%18	%18
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%20	%22	%22	%22

Kaynak: (GİB Kurumlar Vergisi Oranları, 2025).

KVK 32’nci maddesinde, kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı başlıklı bölümünde, kurumlar vergisi oranını belirleyen düzenlemeye yer verilmiştir. Kanunun yayımlandığı 2006 yılında, %20 olan kurumlar vergisi oranı, yıllar içinde birçok değişikliğe uğramıştır. 2022, 2023, 2024,2025 yılları kurumlar vergisi oranlarına tablo 3’te yer verilmiştir. Kurumların ve şirketlerin türlerine göre farklı oranda uygulanan oranlar ve uygulanan yılları tablo içerisinde gösterilmektedir.

Tablo 1.4.’te ise 2006 ile 2023 yılları arasında gelir üzerinden alınan vergiler arasında yer alan, kurumlar vergisi ve gelir vergisi gelirlerinin, genel bütçe vergi gelirleri içindeki payına yer verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde, 2006 yılında %21,01 olan kurumlar vergisi oranının, yıllar içerisinde azalarak, 2023 yılında %13’lere kadar düştüğü

görülmektedir. Gelir vergisinin ise kurumlar vergisinin aksine, 2006 yılında %8 seviyelerinde olan oranı, 2023 yılında %15'lere yükselmiştir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payının, ortalama %30 seviyelerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 1.4: 2006 ile 2023 Yılları Arası Kurumlar ve Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Oranı %	Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Oranı %	Kurumlar ve Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Toplam Oranı %
2006	21,01	8,2	29,21
2007	22,2	9,2	31,4
2008	23,4	9,8	33,2
2009	23,4	10,5	33,9
2010	21,0	9,7	30,7
2011	21,0	10,3	31,3
2012	22,0	10,1	32,1
2013	21,4	8,6	30,0
2014	22,7	8,8	31,5
2015	22,7	8,0	30,7
2016	23,4	8,9	32,3
2017	23,0	9,2	32,2
2018	23,8	11,4	35,2
2019	25,3	10,7	36,0
2020	20,7	11,5	32,2
2021	20,5	13,6	34,1
2022	13,6	19,3	32,9
2023	13,7	15,9	29,6

Kaynak: (GİB Vergi İstatistikleri, 2024).

Gelir üzerinden alınan vergilerden olan, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payının düşmesi, öte yandan kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının artması öncelikle ayırma ilkesinin uygulanmaya çalışıldığını düşündürmektedir. Ancak gelir vergisinden elde edilen gelirdeki düşme, artan oranlı tarifenin dikleşmesine yol açmaktadır. Bu durum vergide ise vergide adaleti olumsuz yönde etkilemektedir (Kılıç, 2018, s. 403).

Gelir vergisinin vergilendirme dönemi, kurumlar vergisinde hesap dönemine dönüşmektedir. Yıllık olarak gelirlerini beyan eden kurumların vergilendirme dönemleri hesap dönemi iken, kendilerine özel hesap dönemi belirleyenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Mükellefler hesap dönemleri içinde, elde ettikleri vergiye tabi kazanç ve iratlarını beyan döneminde beyan etmektedirler. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden, dördüncü ayın, birinci gününden başlayarak, yirmi beşinci günü akşamına kadar mükelleflerin bağlı oldukları

vergi dairesine verilmektedir. Beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ise ödenmektedir. Burada bahsedilen bağlı olduğu vergi dairesi, ilgili kurumun, kanuni ya da iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir.

1.2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden alınan vergiler isminden de anlaşılacağı üzere, kişilerin sahip oldukları servetlerinden alınan vergilerdir. Verginin konusu burada kazanç değil, servettir. Çeşitli özellikleri sebebiyle ülkeden ülkeye zamanın şartlarına göre farklı şekillerde uygulanmakta olan servet üzerinden alınan vergilerin, hepsinde olan özelliklerinden biri de kişilerin çeşitli faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarını değil de bu kazançları dolayısıyla sahip oldukları varlıklarını yani servetlerini konu almalarıdır (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2012, s. 251).

Servet vergileri, kişilerin malvarlıkları yani gayrimenkul ya da menkul mal gibi yüksek değere sahip olan para ve alacakları üzerinden alınan, dolaylı olmayan bir vergidir. Türkiye’de uygulanan birincil örneği; vefat eden kişinin, mirasçılarına bağış yoluyla bıraktığı serveti üzerinden, mirasçıların beyan ederek vergilendirildiği bir vergi çeşidi olan, veraset ve intikal vergisidir.

Servet vergilerinden olan, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi haricinde, servet vergisi uygulamasına 1942 yılında Varlık Yasası ile başlanılmıştır. Ancak kanun, toplumda oluşan eleştiriler ve baskılar sonucu fazla uygulamada kalamayarak, 1944 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde birçok ülkede, olağanüstü hallerde uygulanmakta olan servet vergileri gerek ekonomik koşullar gerekse pandemi sonrası yaşanan sıkıntılar nedeniyle sürekli alınmaya başlamıştır. Özellikle Avrupa bölgesindeki bazı ülkeler (Norveç, İspanya, İsviçre) net servet vergisi olarak isimlendirilen bu vergiyi, sürekli almaktadırlar (Eğilmez, 2024).

Servet vergilerini uygulayabilmek için, öncelikle kayıt dışı ekonominin azalması gerekmektedir. Diğer türlü bu vergiye, kayıt dışı yollarla muhatap olmayan kesim zaten vergi dışında kalmayı tercih edecek, gelirini zamanında beyan ederek ödeyen kesimi ise uyumsuzluğa sevk edecek, böylece vergide adaletsizlik durumu oluşacaktır (Eğilmez, 2024).

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler; motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve değerli konut vergisidir.

1.2.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), ilk olarak 1957’de Hususi Otomobil Vergisi olarak alınmaya başlanmıştır. Daha sonra Motorlu Kara Taşıtları ismiyle anılan bu vergi, en son 23/02/1963 tarih ve 11342 sayılı resmî gazetede yayımlanarak Motorlu Taşıtlar Vergisi ismini almıştır. Günümüzde halen 18/02/1963 tarihli 197 sayılı kanun olan MTV kanunu yürürlükte (Uçkaç, 2004, s. 181).

MTV, 18/02/1963 yılında kabul edilen, 197 sayılı MTV kanunu ile düzenlenmiştir. MTV kanunu birinci maddesinde motorlu taşıtlar vergisine tabi olanlar belirtilmiştir.

MTV mükellefleri hem gerçek hem de tüzel kişilerdir. Zaten kanunun üçüncü maddesinde, ilgili yerlere tescili gerçekleşmiş motorlu taşıtlara sahip olan gerçek ve tüzel kişiler, verginin mükellefidir ibaresi bulunmaktadır. Ebetteki böyle bir düzenleme, hukuki anlamda da mantıklıdır. Zira servet vergilerinden biri olan motorlu taşıtlar vergisi, kişileri değil, onların sahip olduğu serveti vergilendirmektedir. Servet sahibi de gerçek ya da tüzel kişi ayrımı olmaksızın vergilendirilmektedir. Burada en önemli husus, ilgili aracın cinsi ile kayıt ve tescilli olmasıdır. Araç motorlu kara taşıtı ile uçak veya helikopter sınıfında olmalı ve mutlaka tescilli olmalıdır. Şunu da eklemek gerekirse, motorlu taşıtların çevreye verdikleri zarardan ötürü, motorlu taşıtlar vergisinin bir nevi çevre vergisi olduğu da söylenmektedir (Gerçek, 2023, s. 10).

Motorlu taşıtlar, kanunda belirtilen tarifeye göre vergilendirilmektedir. İlgili aracın; motor silindir hacmi, değeri, motorun gücü ve yaşına göre MTV dört tarifeye ayrılmıştır. Bir sayılı tarife; otomobil, kaptıkaçı, arazi taşıtları ile motosikletler, iki sayılı tarife; minibüs, panel van, motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri bulunmaktadır.

Üç sayılı tarife, 5897 sayılı kanunun 2’nci maddesi ile, 2009 yılında kaldırılmıştır. Dördüncü sayılı tarife ise, taşıtın cinsi ile kalkış ağırlığına göre uçak ve helikopterler yer almaktadır. Bu tarifelerde yer alan taşıtların cinsleri, yaşları ile ağırlıkları, motor silindir hacimleri, kalkış ağırlıkları gibi özellikleri değerlendirilerek yıllık vergi tutarları, kanunun beşinci maddesinde açıkça belirlenmiştir (MTV, 1963: 5).

MTV, her yıl ocak ayında motorlu taşıtın tescil edildiği yer vergi dairesi tarafından, otomatik olarak tahakkuk etmektedir. Tahakkuk edilen vergi, mükellefe tebliğ edilmiş sayılır. Ayrıca vergi tutarları her yıl ocak ayında yeniden değerlendirilme oranına göre

yeniden değerklenmektedir. Spesifik kökenli bir vergi olan motorlu taşıtlar vergisi, ocak ve temmuz aylarında iki eşit taksit halinde ödenmektedir (MTV, 1963: 9).

1.2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi

Servet üzerinden alınan bir diğerk vergi olan veraset ve intikal vergisi (VİV), 1959 yılında, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanun’u ile uygulanmaya başlamıştır. VİV, kişilere veraset ya da intikal yoluyla geçmiş olan mal veya paraların vergilendirilmesini düzenlemektir (Uçkaç, 2004, s. 191).

Kanunun 1’inci maddesine göre “*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğerk şahsa intikali*” bu verginin konusunu oluşturmaktadır (VİV Kanunu, 1959: 1).

VİV’de vergiyi doğduğı olay, kanunun ikinci maddesinde tanımları yapılan malların, yukarıda sayılan kişilere veraset suretiyle ya da hangi yolla olursa olsun bedelsiz bir şekilde intikalinin gerçekleşmesidir. Buna göre, kişinin ölüm olayının gerçekleşmesi, gaiplik durumunun oluşması ya da kişinin sağı iken, başka bir kişiye yaptığı bağışlamalar ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir (Değirmenci, 2020, s. 599).

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset yolu ile ya da bedelsiz yani ivazsız bir şekilde, mal intikal eden, gerçek ve tüzel kişilerdir. Verginin mükellefi veraset yoluyla ya da ivazsız şeklide iktisap ettiğı mal için, vergi dairesine beyanname vermekle yükümlüdür. Veraset ve intikal beyannamesi; eğer  l m Türkiye’de gerçekleşmişse, ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde,  l m Türkiye’de gerçekleşmiş ancak verginin mükellefleri Türkiye sınırları dışında bulunuyor ise, ölüm tarihinden itibaren altı ay içerisinde,  l m Türkiye sınırları dışında gerçekleşmiş ve mükellefler Türkiye’de bulunuyor ise, ölüm tarihini takip eden altı ay içinde,  l m Türkiye sınırları dışında gerçekleşmiş ve mükellefler vefat edenin bulunduğı memlekette bulunuyor ise ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde,  l m Türkiye sınırları dışında gerçekleşmiş ve mükellefler de vefat eden kişinin bulunduğı yerde bulunmuyor ise ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde, gaiplik durumu söz konusu olduğunda, gaiplik kararının ölüm siciline işlendiğı tarihi takip eden, bir ay içerisinde verilir. İvazsız intikallerde ise veraset ve intikal vergisi beyannamesi, malların hukuken iktisap edildikleri tarihi izleyen bir ay içerisinde verilmektedir. Ayrıca gerçek ya da tüzel kişiler tarafından düzenlenebilen yarış ile çekilişler veya şans oyunlarında kazananlardan kesilen veraset ve intikal vergisine

ilişkin beyanname, bunları düzenleyenler tarafından çekilişin ya da müsabakanın yapıldığı günü takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar verilir (Değirmenci, 2020, s. 600-603).

VİV’de matraha uygulanacak vergi oranı, nispet başlıklı kanunun 16.maddesinde belirtilmiştir.

Tablo 1.5: Veraset ve İntikal Vergisi için 2025 Yılı Matrah Dilim ve Oranları

Matrah	Verginin Oranı %	
	Veraset Yolu ile İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 2.400.000 TL için	1	10
Sonra gelen 5.700.000 TL için	3	15
Sonra gelen 12.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 24.000.000 TL için	7	25
Matrahın 44.100.000 TL’yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: (VİV Kanunu, 1959: 16).

Tablo 1.5.’de 2025 yılında uygulamada olan vergi oranlarına ve matrahlarına yer verilmiştir. Belirtilen matraha uygulanacak olan vergi oranları, veraset yolu veya ivazsız intikal yoluna göre farklılaşmaktadır. Mükellefin beyanı üzerine tarh olan veraset ve intikal vergisi 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere toplamda altı eşit taksit halinde ödenmektedir.

1.2.2.3. Emlak Vergisi

Servet üzerinden alınan bir diğer vergi olan emlak vergisi, 11.08.1970 tarihli, 13576 sayılı resmî gazetede yayımlanan, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun’unda düzenlenmiştir. Emlak vergisinin diğer vergilerden ayrılan en önemli özelliği, vergi dairelerin değil de belediyelerin tahsil ettiği bir vergi olmasıdır. Emlak vergisinin konusu binalardır. Emlak vergisinin mükellefleri ise, 1319 sayılı kanunun 3’üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Emlak vergisi, ülke sınırları içindeki gayrimenkullerin vergilendirilmesi sonucu alınan vergidir. Emlak vergisinin belediyelerce tahsil edilmesi özelliği, bu verginin yerel yönetimlere sağlanan finansman ihtiyacını karşılamaya yöneliktir. Binaların, arsaların ve arazilerin değerleri üzerinden alınan bu vergi, merkezi yönetim veya yerel yönetimler nezdinde yönetilerek, merkezi yönetimce, yerel yönetimlere aktarılabilir. Emlak vergisinin öne çıkan özelliği, objektif bir vergi olmasıdır. Yani vergi tahsil edilirken,

mükelleflerin kişisel durumları gözetilmemektedir. Daha sonra yerel bir vergi olması, gayri safi olması ve mülkilik ilkesine uygun olması bu verginin belirgin diğer özellikleri arasındadır. (Organ ve Çiftçi, 2015, s. 129)

213 sayılı Vergi Usul Kanun’u değer tespitine yönelik maddelerine göre, emlak vergisinin oranları, takdir komisyonları tarafından takdir edilen birim değerlerine, binalar hakkında, Çevre Şehircilik ve İklim bakanlığı ile Hazine ve Maliye bakanlığınca, yılda en az dört ay önce ortak olarak tespit ve ilan edilen, binaların metrekare maliyet bedelleri gözetilerek belirlenmektedir (2024 Yılında Uygulanacak Emlak Vergisine Esas Değerler, 2024).

Emlak vergisinin vergi değeri, mükellefiyetin olduğu başlangıç yılından itibaren, her yıl bir önceki yıla göre VUK’ta geçen, yeniden değerlendirme oranının, yarısı kadar arttırılması yolu ile tespit edilmektedir. Emlak vergisi, dört yılda bir olmak üzere, takdir komisyonlarınca, takdir edildiği yılı takip eden, ocak ve şubat aylarında yıllık olarak tarh etmektedir.

Tespit edilen vergi değerine uygulanacak olan oranlar ise, büyükşehir ve büyükşehir olmayan diğer yerlere göre ayrılarak mesken, iş yeri, arsa ve arazi türüne göre belirlenmiştir. Tablo 1.6.’da uygulanan emlak vergisi oranlarına yer verilmiştir (2024 Yılında Uygulanacak Emlak Vergisine Esas Değerler, 2024).

Tablo 1.6: Emlak Vergisi Oranları

	Büyükşehirlerde	Diğer Yerlerde
Mesken	Binde 2	Binde 1
İşyeri	Binde 4	Binde 2
Arsa	Binde 6	Binde 3
Arazi	Binde 2	Binde 1

Kaynak: (02.01.2024 tarihli, 11-2 Sayılı Türmob Mevzuat Sirküleri).

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun’u ödeme süresi başlıklı 30’uncu maddesine göre, emlak vergisi iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Kanuna göre birinci taksiti mart, nisan ve mayıs aylarında, ikinci taksiti ise kasım ayında ödenmektedir.

1.2.2.4. Değerli Konut Vergisi

7 Aralık 2019 tarihli, 30971 sayılı resmî gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile vergi sistemimizde

iki yeni vergi türü, yer almıştır. Bunlardan biri dijital hizmet vergisi, diğeri de değerli konut vergisidir.

İlgili kanunun değerli konut vergisi (DKV) başlıklı bölümü 42’nci madde de verginin konusu belirtilmektedir. *“Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değeri 5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir.”*

DKV’ne tabi mesken nitelikli taşınmazların vergiye esas değeri Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafınca belirlenmektedir. Eğer değeri, bahsi geçen kurum tarafınca belirlenememiş ise, bina vergi değeri dikkate alınmaktadır. Ayrıca ilgili meskenlerin, vergi değerleri her yıl bir önceki yıla göre, yeniden değerlendirilme oranında arttırılmaktadır.

Tablo 1.7: Değerli Konut Vergisi Oranları

5 Milyon TL ile 7 Milyon 500 Bin TL arasında olanlar	Binde 3
7 Milyon 500 Bin TL ’den fazlası ile 10 Milyon TL arasında olanlar	Binde 6
10 Milyon TL’den fazlasını aşanlar	Binde 10

Kaynak: (7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2019: 44).

Tablo 1.7.’de, kanunun matrah ve nispet başlıklı bölümünde geçen, değerli konut vergisi oranlarına yer verilmiştir. Burada vergiye esas olacak matrah, bina vergi değeri ile Kadastro Genel Müdürlüğü tarafınca belirlenen değerden hangisi yüksek ise, yüksek olandır. Değerli konut vergisinin mükellefi, mesken nitelikli taşınmazın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa ilgili meskene malik gibi tasarruf edenlerdir.

İlgili meskene paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında, elbirliği mülkiyet ile malik olanlar ise vergiden müteselsilen sorumludurlar.

Kanun’un 47 ’inci maddesi, verginin beyanı ödemesi ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir. İlgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Ödenen vergiler genel bütçe geliri olarak kaydedilmektedir.

1.2.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir ve servetten farklı olarak harcamalar üzerinden alınan vergilerde söz konusu olan husus, kişilerin yapmış oldukları tüketimleri diğeri bir deyişle harcamaları

üzerinden verginin alınmasıdır. Burada gelir ya da servet elde edildiği anda değil de harcandığı anda, ilgili mal ya da hizmetin fiyatı içerisine gizlenerek vergilendirilmektedir. Bu vergilere dolaylı vergiler de denilmektedir. Tüketim harcamalarına göre miktarı değişen bu vergiler, tersine artan oranlı vergilerdir. Tersine artan özellikte olmaları sebebi ile, mükelleflerin gelir durumu arttıkça, harcadığı mal ya da hizmetler üzerinden ödedikleri verginin gelirine oranı, küçülmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler, verginin doğmasına sebep olan özelliklerinin niteliğine göre; hukuki muamele vergileri ve iktisadi muamele vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan hukuki nitelikte olanlar, hukuki olaylar ve kişilerarası hukuki işlemler sonucuna göre alınan vergilerdir. Örneğin, damga vergisi gibi. İktisadi muamele vergileri ise, tüketim, üretim gibi iktisadi işlemler neticesinde alınan, vergilerdendir. Katma değer vergisi iktisadi muamele vergisinin, en güzel örneğidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 399).

İktisadi nitelikte işlemler üzerinden alınan dolaylı vergiler konularına göre; genel ve özel gider vergileri olarak ayrılmaktadır. Genel gider vergileri, daha geniş kapsamlı konuları ele alırken, özel gider vergileri, seçilmiş konuları ele almaktadır. Genel gider vergileri, mal veya hizmetin üretiminden tüketimine kadar, her aşamada ayrı ayrı olarak alınan vergiler iken, özel gider vergileri, genellikle perakende satış esnasında, tek aşamada alınan vergilerdir. Türkiye’de harcamalar üzerinden alınan ilk gider vergisi, 1926 yılında uygulanmaya başlayan, Umumi İstihlak Vergisi’dir. Ancak bu vergi fazla uzun ömürlü olmamıştır. 1927’de kaldırılan vergi yerine, Muamele Vergisi adı altında, yeni bir gider vergisi gelmiştir. Daha sonra birbiri ardına yeni kanunlarla, birden fazla gider vergileri uygulanmıştır. En son olarak, 6802 sayılı 1956 tarihi Gider Vergileri Kanunu yerini, 1985 yılında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanun’una bırakmıştır. Zamanla artan harcamaları karşılamak üzere, ek kaynaklara ihtiyaçlar duyuldukça, çeşitli isimler altında, özel tüketim vergileri de uygulanmaya başlanmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 400).

Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergileri; KDV, özel tüketim vergisi (ÖTV), gümrük vergisi (GV), banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), damga vergisi (DV), özel iletişim vergisi, (ÖİV), şans oyunları vergisi, değerli kağıtlar vergisi, harçlar, konaklama vergisi, dijital işlem vergisi oluşturmaktadır.

1.2.3.1. Katma Değer Vergisi

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden biri olan KDV, 3065 Sayılı Kanun ile 25/10/1984 tarihinde resmî gazetede yayımlanarak, 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Katma değer vergisi hakkında ayrıntılı bilgilere çalışmanın ikinci bölümde yer verilmiştir.

1.2.3.2. Özel Tüketim Vergisi

12.06.2002 tarihli 4760 sayılı sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanun'unu ile ilgili sayılı listelerde bulunan, bazı özel tüketime yönelik harcamaların, vergilendirmesi amaçlanmıştır. ÖTV kanunu ile yeni vergiler getirilmemiş, gelmesi ile uygulamada olan çeşitli vergiler örneğin; fon, vergi, katılama payı gibi tahsil edilen vergiler, tek çatı altında toplanmıştır. Birden fazla dağınık halde olan tüketim vergileri, bu kanun başlığı altında toplu hale getirilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 417).

Özel tüketim vergisi, birden fazla türde malları vergilendirmeyi amaçlayan bir tüketim vergisidir. Bir diğer tüketim vergisi olan katma değer vergisi ile karşılaştıracak olursak, belli başlı ayrılan yönlerine değinmemiz yerinde olacaktır. Öncelikle özel tüketim vergisi, kanunda geçen sayılı listelerde yer alan mallar üzerinden alınırken, katma değer vergisi, istisna dışında kalan, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. ÖTV genellikle, mal teslimi esnasında tek seferde alınırken, katma değer vergisi, malın üretiminden tüketimine kadar, her aşamasında alınmaktadır. Ayrıca özel tüketim vergisine dahil olan mallar, özel tüketim vergisinin de dahil olduğu matrah üzerinden, katma değer vergisine tabi olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 418).

Tüketim harcamaları üzerinden alınan, dolaylı bir vergi olan ÖTV, yalnızca belirli malları kapsadığı için “dar tabanlı dolaylı vergi” veya “kısmi harcama vergileri” olarak da isimlendirilmektedir.

ÖTV'ye tabi olan mallar, genellikle dayanıklı tüketim malları, akaryakıt, doğalgaz ürünleri, alkollü içecekler, tütün ürünleri ve motorlu taşıtlardır (Giray ve Zeren, 2022, s. 242).

ÖTV tüketicilere fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilen vergilerden olduğu için, mali anestezi özelliğine sahiptir. Bu özelliğe sahip olması sebebi ile mükelleflerin, vergiye olan dirençleri düşüktür. Mükellef direncinin düşük olması, uygulamada kolaylık, tek seferde alınması, verginin toplama maliyetlerinin düşük olması, katma değer

vergisinde olduğu gibi indirim mekanizmasının olmaması gibi sebeplerle, ÖTV gelirlerinden, yüksek hasılatlar sağlamaktadır. Ayrıca alkollü içecekler, sigara, tütün gibi sağlığa zararlı maddeler üzerinden alınan yüksek oranda özel tüketim vergisi, caydırıcılığı artırma yönünden, devletin uygulamayı planladığı sosyal amaçlar arasındadır (Gülüm, 2009, s. 55).

Kanunun 1'inci maddesinde, ÖTV'nin konusuna yer verilmiştir. Buna göre kanuna ekli I, II, III, IV sayılı cetvellerde yer alan mallar, bu verginin konusunu oluşturmaktadır. I sayılı listede; akaryakıt, doğalgaz, solvent türevleri, II sayılı listede; kayıt ve tescile tabi olan motorlu taşıtlar, uçak, yat, kontra, III sayılı listede; alkollü içecekler, sigara ve tütün ürünleri, kola, gazoz gibi asitli içecekler, IV sayılı listede ise dayanıklı tüketim malları, lüks tüketim malları, silah vb. gibi mallar yer almaktadır (ÖTV Kanunu, 2002: 1).

ÖTV'nin mükellefi; (I), (III) ve (IV) sayılı listede belirtilen malları, inşa, imal ya da ithal edenler ile bu malları müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. (II) sayılı listede ise kayıt ve tescile tabi edilen motorlu taşıtlar için, bu taşıtları kullanmak üzere ithal edenler ya da motorlu araç ticareti yapanlar ile müzayede yoluyla satışını sağlayanlardır. Kayıt ve tescile tabi olmayanlarda ise, imal ve inşa edenler ile ithal edenler, bu araçların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirmiş olanlardır.

ÖTV kanunun 12'nci maddesinde, oran veya tutar başlıklı bölümde, ÖTV oranlarına yer verilmiştir. ÖTV'ye tabi olan mallar için tek tek malların ait oldukları, ilgili sayılara ve cetvellere göre, ayrı ayrı oranlar belirlenmiştir. Her bir cetvel için, kanun farklı oran uygulamasını öngörmüş ve malların karşılarında bu oranlara yer verilmiştir. Bahsi geçen oranlar, her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenmektedir.

ÖTV, mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Kanunun 14'üncü maddesinde, yine oranlarda olduğu gibi vergilendirme dönemlerinde de her bir sayıdaki mallara göre, ayrı ayrı vergilendirme dönemleri tayin edilmiştir.

1.2.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta muameleleri (BSMV) vergisinin konusunu; bankalar, sigorta şirketleri ve bankerlerin, yaptıkları tüm işlemler sebebi ile kendi nam ve hesaplarına olsun ya da olmasın, hesaben veya nakden almış oldukları paralar oluşturmaktadır. Banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler

vergi dışıdır. Diğer tüm işlemleri ise vergiye tabiidir. BSMV'nin mükellefleri; bankalar, sigorta şirketleri ve bankerlerdir. BSMV'de verginin matrahı, BSMV mükelleflerinin gerçekleştirmiş oldukları işlemler neticesinde, nakit ya da hesaben almış oldukları paraların tutarlarıdır. Kambiyo işlemlerinde ise verginin matrahı, kambiyo satış tutarlarıdır (Erdağ, 2002, s. 34).

BSMV, 6802 Gider Vergileri Kanun'unda düzenlenmiştir. Kanunun nispet başlıklı 33'üncü maddesi vergi oranlarına değinmektedir. Buna göre; banka ve sigorta muamelelerinde vergi oranı %15, kambiyo işlemlerinde oran ise matrahın binde ikisidir (Gider Vergileri Kanunu, 1956: 33).

BSMV vergisinin mükellefleri, bir ay içinde gerçekleştirdikleri vergiye tabi olan işlemlerini, ertesi ayın on beşinci günü akşamına kadar, vergi dairesine beyanname ile bildirmek ve ödemek durumundadırlar (Erdağ, 2002, s. 34).

1.2.3.4. Konaklama Vergisi

Konaklama vergisi, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanun'unda düzenlenerek, 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Kanunun hizmet vergileri başlıklı 2'nci bölümü 34'üncü maddesinde, tek madde halinde konaklama vergisinin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefleri, oranı ve vergiden müstesna olanlara yer verilmiştir.

Konaklama vergisinin konusu, gider vergisi kanunun 34'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Konaklama vergisinin mükellefleri kanun maddesinde sayılan hizmetleri sunanlardır. Konaklama vergisinde hizmetin sunumunu sağlamak ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Konaklama için ödenen ücretin, konaklamadan önce ödenmiş olması durumunda, vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte, aynı şekilde hizmetten önce fatura ve benzeri nitelikteki belgelerin düzenlenmesi ile de vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Konaklama vergisinde vergiyi doğuran olay, hizmetin alınmaya başlanması ile gerçekleşmektedir (Konaklama Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2022).

Konaklama vergisinde matrah, vergiye tabi olan hizmet karşılığında, KDV hariç bu hizmetler için ödenen para, mal ya da hizmet karşılığı sağlanan, parasal bir değer ifade eden değerlerin toplamıdır. Konaklama vergisinin matraha uygulanacak kanuni oranı %2'dir. Vergilendirme dönemi ise faaliyette bulunulan yılın, aylık dönemleridir. Vergilendirme dönemine ilişkin beyanname, ilgili dönemi takip eden ayın 26'ncı günü

akşamına kadar mükellefin, katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilerek ödenmektedir (Gider Vergisi Kanunu, 2023: 34).

1.2.3.5. Özel İletişim Vergisi

Özel iletişim vergisi (ÖİV), 1999 Marmara depreminin neden olduğu ekonomik kayıpları karşılayabilmek amacı ile 1999 yılında vergi sistemine dahil olmuştur (Durak, 2023).

Kanunun ilk haliyle geçici bir vergi olduğu, 8'inci maddesinde de bahsedildiği üzere, 2000 yılına kadar uygulamada kalması öngörülmekteydi. Ancak daha sonra çeşitli sebeplerle, kanunun uygulamada kalma süresi, sürekli uzatılmıştır. En son 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanun'unda, herhangi bir süre kıstası olmaksızın sürekli uygulanan bir vergi olarak, vergi sisteminde yer almıştır (Durak, 2023).

ÖİV'nin mükellefleri, elektronik haberleşme hizmetini sağlayan işletmecilerdir. Bir aya ait ÖİV, takip eden ayın on beşinci günü akşamına kadar, beyan edilerek ödenmektedir (Gider Vergisi Kanunu, 2023: 39).

1.2.3.6. Şans Oyunları Vergisi

Şans oyunları vergisi, 2007 yılında yürürlüğe giren, 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. 2007 yılına kadar, 6802 sayılı gider vergileri kanunu üçüncü bölümde geçen şans oyunları vergisi, yeni kanunun 6'ncı maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

Kanunun altıncı maddesinde, her türlü şans oyunlarından elde edilen hasılatın, şans oyunları vergisine tabi olacağına değinilmektedir. Şans oyunları vergisinin konusu, düzenlenen her türlü şans oyunlarından elde edilen gelirdir. Verginin matrahı, şans oyunlarının düzenlenmesi sonucunda toplanan gelirdir. Verginin mükellefi ise, bu oyunları düzenlenmesini sağlayan kişi ya da kurumlardır. Matraha uygulanacak vergi oranı; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde %5, at yarışlarında %7 ve diğer şans oyunlarında ise %10'dur. Şans oyunları vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılına ait, birer aylık dönemlerdir. Şans oyunları vergisine ait beyanname, ilgili vergilendirme dönemini izleyen ayın 20'nci günü mesai bitimine kadar, vergi dairesine beyan edilerek, ödenmektedir (Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2007: 6).

1.2.3.7. Damga Vergisi ve Değerli Kağıtlar

Damga vergisi (DV) 488 sayılı DV Kanun'unu ile, değerli kağıtlar ise 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanun'unu ile düzenlenmiştir. Bu kanunların konusunu, kâğıtlar oluşturmaktadır. Diğer harcama vergileri gibi ekonomik kökenli vergiler olmayıp, hukuki işlemler üzerinden alındıkları için, hukuki kökenli vergilerdir.

Damga vergisi, kişilerin birbirleri arasında veya resmî kurumlar ile hukuki sebepler dolayısıyla gerçekleştirdikleri işlemlerde, düzenledikleri belge veya kağıtlar gibi evraklar üzerinden, kanunda öngörülen oranın uygulanması suretiyle alınan bir vergidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 433).

Damga vergisinin konusunu, kanunda geçen bir sayılı cetvelde yer alan kağıtlar oluşturmaktadır. Maktu ve nispi ölçülere göre iki şekilde matrahı hesaplanan damga vergisinin mükellefleri, kanunda bahsi geçen kağıtları düzenleyen ve imza edenlerdir. Eğer hukuki işlemin bir tarafı kişi, diğer tarafı resmi bir kurum ise, damga vergisinin mükellefi kişi olmakta, resmi kurum vergi mükellefi olmamaktadır. Damga vergisinde kâğıtların niteliği ve mahiyeti oldukça önemlidir, zira vergi oranı, ilgili evrağın niteliğine göre ait olduğu tablodan bakılarak uygulanmaktadır (A.g.e., s.434).

1963 tarihli 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanun'u 1'inci maddesinde değerli kağıtların niteliği belirtilmiştir. *"Bu Kanuna bağlı tabloda yazılı kağıtlar ve belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan noter belgeleri "değerli kâğıt" sayılır."* Tabloda tek tek niteliklerine göre belirlenen değerli kağıtların, yine tabloda gösterilen bedeller üzerinden ilgililerine satılması sonucu, değerli kâğıt bedeli tahsil edilmektedir.

1.2.3.8. Dijital İşlem Vergisi

Dijital işlem vergisi 07.12.2019 tarihli 30971 sayılı resmî gazetede yayınlanan Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile vergi sistemine dahil olan, yeni bir harcama vergisidir. Kanunun uygulaması, 01.03.2020 tarihi olarak uygun görülmüş, uygulamasına yönelik detaylar için de Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği yayımlanmıştır (Kaya, 2020, s. 461).

Dijital işlem vergisinin konusunu, dijital ortamda sunulan her türlü hizmetler oluşturmaktadır. İlgili kanunun 1'inci maddesinde, verginin konusuna giren işlemler tek

tek sayılmıştır. Dijital ortamlarda gerçekleştirilen her türde reklam hizmetleri, sesli veya görsel dijital içeriğin satılması, kullanıcıların etkileşime geçebileceği dijital ortamın sağlanması ve işletilmesi hizmetleri, dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir. Dijital hizmet vergisinin mükellefleri, bu hizmetleri sağlayanlardır. Hizmetin sağlanmasından sonra elde edilen hasılat, verginin matrahını oluşturmaktadır. Matraha uygulanacak vergi oranı ise %7,5'tir. Vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonunda, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince, eğer bağlı olduğu vergi dairesi yok ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafınca belirlenecek vergi dairesince, tarh edilmektedir. Tarh edilen vergi, beyanname verme süresinde ödenmelidir (Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2019).

1.2.3.9. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), gümrük ve tekel vergileri başlıklı maddesinde, gümrük vergisi ile ilgili usul ve uygulamaların VUK kapsamı dışında olduğunu, bu vergilerin süreçlerinin gümrük idarelerine bırakıldığına değinmektedir (Akdemir, 2023, s. 201).

Gümrük vergisinin konusunu, gümrük tarifesinde yer alan malların, ülkemize, kara, hava veya deniz yoluyla girmesi ya da çıkması oluşturmaktadır. Bu yönüyle gümrük vergisi, uluslararası mal hareketliliğinden kaynaklanan giriş ve çıkış işlemlerinden alınan, tabanı geniş bir vergidir. Vergi, gümrük kanununda yer alan tarifeye göre hesaplanmakta ve gümrük idarelerince, tahakkuk ettirilerek tahsil edilmektedir (Şen, 2022, s. 17).

1.2.3.10. Harçlar

Harçlar 17/07/1964 tarihli, 492 sayılı Harçlar Kanunu ile düzenlenmiştir. Harçlar, bazı kamu hizmetlerine katılma bedeli olarak da nitelendirilebilir. Kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında, zora dayalı olarak alınan harçlar, vatandaşların belirli işlemleri gerçekleştirmeleri esnasında, alınan mali yükümlülükler olarak, tanımlanabilir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 471).

492 sayılı Harçlar Kanunu 1'inci maddesinde, tahsil edilen harçlara yer verilmiştir. Bunlar; yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, pasaport ikamet

tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışışleri Bakanlığı tasdik harçları, tapu ve kadastro harçları, gemi ve liman harçları, konsolosluk harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafik harçlarıdır.





İKİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞER VERGİSİ

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Türkiye’de harcama vergilerinin uygulanmaya başlaması, Cumhuriyetin ilk zamanlarına kadar gitmektedir.1926’da Aşar Vergisi’nin kaldırılması ile oluşan gelir boşluğunu doldurmak ve sanayileşmenin finansmanı için, 735 Sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu, yürürlüğe girmiştir. Her türlü mal ve hizmetin, üretiminden tüketimine kadar her aşamada vergilendirilmesini öngören, ithalat ile ihracat dahil olmak üzere, %2,5 oranında alınan bu vergi, başarılı olamamış ve uygulamada bir yıl kaldıktan sonra yürürlükten kaldırılmıştır.1926 yılında uygulanan bir diğer harcama vergisi, 737 Sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi’dir. Bu vergi ile restoran, sinema, tiyatro vb. alanlarda yapılan mal ve hizmet teslimleri vergileye tabi olmakta ve oranı %15 ile %30 arasında uygulanmaktaydı. Ancak bahsi geçen bu vergi de fazla uzun ömürlü olmayarak, 1934 yılında kazanç vergisinin gelmesi ile yürürlükten kaldırılmıştır (Çelik, 1995, s. 334).

1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile, Türkiye’de toplu muamele uygulamasına geçilmiştir. Bu kanun ile, öncelikle makine kullanan işletmelerin, imal ettikleri ürünlerin teslimleri üzerinden, ihracat ve ithalattan vergi alınmaya başlanmıştır. Ülke içi üretim ve ithalat için % 6, ihracat içinse %2 oranında alınan bu vergi, makine kullanmayan işletmeleri kapsam dışına bırakması ve ilk defa indirim mekanizmasına sahip olması yönüyle, özellik arz etmektedir.

Aslında uygulamasının basit olması sebebi ile tahsilatı kolaylaştıran, ancak vergi yükünü, sınai müesseslere kaydırması, ihracatı vergilemesi ve geniş kapsamda olması gibi nedenlerle eleştiri konusu olan bu vergi,30 yıl kadar uygulandıktan sonra, 1957 yılında yerini Gider Vergileri Kanun’una bırakarak, yürürlükten kaldırılmıştır (Çelik, 1995, s. 335).

Gider Vergileri Kanun’un gelmesi ile uygulamada olan birden fazla harcama vergileri, tek çatı altında birleştirilmiştir. İstihsal Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi bu vergilerden bazılarıdır.

Zamanla çeşitli eleştirilere uğrayan gider vergileri, belirli kesimleri esas aldığından adaletsizliğe yol açmış olması, ağır vergi yükü sebebi ile işletmeler açısından sıkıntı yarattığı gibi sebeplerden dolayı terk edilmiş ve 1985 yılında KDV uygulamasına geçilmiştir (Çelik, 1995, s. 336).

Türk KDV modeli, mal ve hizmetlerin üretim aşamasından başlayarak, tüketime kadar olan tüm safhalarda uygulanan ve her safhada eklenen katma değeri, vergileyen bir yapıya sahiptir. Ayrıca KDV’de, her safhada hesaplanan vergiden, yaratılan katma değerle ilgili, alım ve giderler için ödenen KDV’nin, indirilmesi olanağı bulunmaktadır (Oktar, 2008, s. 1).

KDV, TBMM tarafından 3065 Sayılı Kanun ile 25 Ekim 1984 tarihinde resmî gazetede yayımlanarak, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesi ile Türk Vergi Sistemi’nde vergi gelirleri içerisinde, dolaylı vergi gelirlerinin payı artmıştır.

KDV’de, bir önceki aşamada ödenen verginin indirilmesi yolu ile, her aşamada yaratılan değer, vergilendirilmiş olmaktadır. Bu özelliği sebebiyle vergi yükü, el değiştirme sayısına göre, toplu bir şekilde artmamakta, ayrıca her aşamada vergi tahsil edildiğinden dolayı, vergi oranlarını yüksek tutma zorunluluğu olmamaktadır. Ayrıca vergi indirimi mekanizmasının da etkisi ile, verginin kaçırılması ihtimali de azalmaktadır. Bu yönleriyle KDV, yayılı ancak kümülatif etkisi olmayan bir muamele vergisidir (Edizdoğan, 1985, s. 69).

KDV, zamanla tüketim vergi gelirleri içerisinde, büyüyen bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Dünya çapında tüm Avrupa ülkeleri dahil 170’den fazla ülkede KDV uygulanmaktadır (Araujo, 2019).

KDV, yayılı bir harcama vergisidir. Mal teslimi, hizmet ifası ve her türlü ithalat KDV’nin konusuna girmektedir. Ayrıca KDV üretimden tüketim zincirine kadar her aşamada alınan, toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek payı oluşturan, dolaylı bir vergidir. KDV’nin mal ve hizmetin içerisine dahil olması sebebi ile mükellefler, kendilerinden ne kadar vergi alındığının farkında olmamaktadır. Bu yönü sebebi ile KDV’nin mali anestezi özelliği bulunmaktadır (Karadeniz Kabakçı, 2013, s. 267).

KDV toplu muamele vergileri gibi, tek seferde ve sadece sınai işlemlerde uygulanmamaktadır. Yayılı muamele vergileri olarak her aşamada alınması yönü ile yayılı bir vergidir denilebilir. Ancak yayılı muamele vergisinden, üretimden en son tüketiciye kadar, sadece yaratılan katma değer vergilendirilmesi yönü ile ayrıldığı ifade edilebilir. Çünkü yayılı vergilerde, sadece yaratılan katma değer değil, imalatın bütün safhası ya da ticari işlemin her aşaması, satış fiyatı üzerinden vergilendirilmektedir. Verginin, her safhada alınması ise vergi piramitleşmesine neden olmamakta, indirim mekanizmasının

varlığı nedeni ile üretimi cezalandırmamaktadır. Burada verginin matrahı, yaratılan katma değer olduğundan dolayı, vergi yükümlüsü önceki safhalarda ödediği vergiyi belgelendirmek zorundadır. Bu yönüyle KDV’de vergi güvenliği ve kontrol mekanizmasının işlerliği söz konusudur. KDV’nin gelir vergisi hasılatına da katkıları vardır. İhracat gerçekleştiren işletmelere, vergi istisnası olanakları vardır. Yatırımları hızlandırması, sağladığı istisna ve muafiyetlerle ticareti teşvik etmesi, KDV’nin olumlu özelliklerindendir (Türk, 2005, s. 174).

2.1.1. Katma Değer Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay

Devlet olarak kamu alacağı, mükellef olarak da vergi borcu olarak tanımlanan vergi, kanunlarda belirtilen, vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ile diğer bir ifadeyle, vuku bulması ile doğmaktadır.

Her kanunda vergiyi doğuran olayın nasıl meydana geldiği belirtilmektedir. Örnek verecek olursak; Gelir Vergisi’nin konusu, gerçek kişilerin bir yıl içerisinde elde ettiği kazancıdır. Burada gelir vergisinin doğması için önemli olan husus, gelirin elde edilmiş olmasıdır. Gelirin elde edilmesi ile vergi alacağı meydana gelmektedir. Yani vergiyi doğuran olay, gerçekleşmiş olmaktadır (Ak, 2001, s. 23).

KDV’de, mal teslimlerinde malın teslimiyle, hizmetlerde ise hizmetin ifasıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Burada mal teslimi, malın üzerindeki mülkiyet hakkının malik ya da şahsına hareket edenlerce, alıcı ya da onun adına işlem yapanlara devredilmesidir. Malın alıcıya devredilmek üzere gönderilmesi için nakliyeye başlanması, ya da nakliyecilere tevdi edilmesi de teslim hükmündedir (Özbalcı, 2003, s. 260).

KDV’de vergiyi doğuran olay yönünden, fatura ve benzeri nitelikte belgelerin düzenlenmiş olması çok önemlidir. Eğer mal teslim edilmeden, hizmet ifasında bulunulmadan önce fatura ve benzeri nitelikte belgeler düzenlenmişse de vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir. İthalatta, gümrük vergisinin ödeme mükellefiyetinin başlaması ayrıca gümrük beyannamesinin tescil edilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır (Aydın, 2009, s. 78).

Kanunda özel durumlar için vergiyi doğuran olay ayrıca belirtilmiştir. Örneğin, kısım kısım mal teslimlerinde her bir kısım malın teslimi ile, komisyoncu vasıtasıyla teslimlerde malın alıcıya teslimi ile, nakliye vasıtasıyla teslimlerde nakliyenin başlaması

ile, elektrik, su, gaz gibi unsurlarda aboneliklerin başlaması ile, tarım ürünleri lisanslı depoculuğunda, senedin temsil ettiği malın depodan çekilmesi ile, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır (Aydın, 2009, s. 79).

Tablo 2.1.'de KDV'de vergiyi sebep olan işlem ve vergiyi doğuran olay verilmiştir.

Tablo 2.1: KDV'de Vergiyi Doğuran Olay

Yapılmış Olan İşlem	Vergiyi Doğuran Olay
-Malın Teslimi veya Hizmetin İfasında	-Malın Teslim Edilmesi veya Hizmetin İfa Edilmesi
-Malın Teslimi, Hizmetin İfasından Önce Fatura vb. Belge Düzenlenmişse	-İlgili Belgelerin Düzenlenmesiyle
-Mal veya Hizmet Kısım Kısım Teslim Ediliyor ya da İfa Ediliyorsa	-Her Bir Kısımın Teslimiyle ya da Her Kısım Hizmetin İfasıyla
-Komisyon Yolu ile Satışlarda	-Malın Alıcılara Teslimiyle
-Malların Alıcıya Ya da Onun Adına Gönderilmesinde	-Malların Nakliyyeye Başlanılması ya da Sürücüye Tevdii Edilmesiyle
-Enerji Dağıtımlarında ve Kullanımlarında	-Bedellerinin Tahakkuk Edilmesiyle
-İthatta	-Gümrük Vergisi Kanuna Göre Mükellefiyetin Başlaması ya da Gümrük Beyannamesinin Tescil Edilmesiyle
-Dar Mükellefler Tarafından Yapılan Transit Taşımacılıkta	-Gümrük Bölgesine Girilmesi Ya da Çıkılması
-5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Yasasına Göre Düzenlenmiş Olan Ürün Senetlerinin Temsil Ettiği Ürünlerde	-Ürünün Depodan Çekilmesiyle

Kaynak: (Tosuner ve Arıkan, 2017, s. 384).

2.1.2. Katma Değer Vergisi'nin Tipleri

Bir teşebbüsün, başka teşebbüslerden aldığı ürünlere, işletmesinde emek ve sermayesini eklemesi sonucu yaratmış olduğu değer üzerinden, KDV alınmaktadır. İşletmenin aldığı mallar, hammadde ve sermayedir. Sermaye mallarının maliyetinden, satış bedellerinin çıkarılması şekline göre KDV, belirli tiplere ayrılmaktadır (Özsoy, 1972, s. 6).

2.1.2.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV

Gayrisafi hasıla tipi Katma Değer Vergisi'nde, sermaye malları haricindeki mal alımlarının, satış tutarından indirilmesi ile KDV matrahı elde edilmektedir.

Sermaye ile yatırım malları amortismanına tabi olup, bir teşebbüste bir yıldan uzun süre faydalanılabilen mallardır. Milli gelir, kapalı bir ekonomide (ithalat ve ihracat yoksa) sermaye ve yatırım mallarına yapılan harcamalar olarak tanımlanmaktadır (A.g.e. s. 6).

$$Y=C+I \quad C: \text{Tüketim } I: \text{Yatırım}$$

$$Y=\text{Milli Gelir} = W(\text{Ücret}) + P(\text{Kar, Kira}) + D(\text{Amortisman})$$

Formülün her tarafına Ara ve Hammaddeleri (A) eklersek;

$$A+Y=C+I+A$$

(A+Y) Bize üretilen malın satış bedelini, vermektedir. Bu değerden maliyetler olan ara ve hammadde alımlarını indirirsek, KDV matrahı, $Y=C+I$ gayrisafı milli hasıladır. Bu hesaplanan matrahtan alınan vergi Katma Değer Vergisi'dir.

2.1.2.2. Gelir Tipi KDV

Gayrisafı hasıla tipi yönteminde KDV hesaplanırken, satışlardan yalnızca mallar ve sermaye dışındaki alış tutarları düşülmektedir. Ancak gelir tipi KDV'de sermaye mallarının amortisman bedelleri ve ham maddeler düşülerek KDV hesaplanmaktadır.

$$Y=W+P+D=C+I$$

ve böylece matrah:

$$C+I-D=W+P \text{ dir.}$$

Kısaca özetlemek gerekirse matrah, sermaye mallarından amortisman payının düşülmesi ile elde edilen, safı millî hasıladır.

2.1.2.3. Tüketim Tipi KDV

Satış bedeli ile üretim değerinden, sermaye malları haricindeki alımların düşülmesi ile, gayrisafı hasıla tipi KDV matrahına, bu matrahtan da sermaye mallarına ait amortisman paylarının düşülmesi ile gelir tipi KDV matrahına ulaşılmaktadır. Eğer satış bedellerinin toplam tutarından tüm alışlar, yani tüm harcamalar indirilirse tüketim tipi KDV matrahı elde edilmektedir.

$$A+Y=C+I+A \quad A+Y-I-A=C \quad Y-I=C$$

Türkiye'de uygulanmakta olan tüketim tipi KDV modelinde, tüketim malları satışları vergilendirilmektedir. Avrupa Birliği uygulamasında da görüldüğü gibi, KDV'yi tahsil eden ülkeler genellikle, tüketim tipi KDV'yi kullanmaktadır. Türkiye'de daha önce KDV türü olarak, gelir tipi KDV ile tüketim tipi KDV ortak kullanılmaktaydı. Reform kanunu olarak da anılan 4369 sayılı kanun ile 31 Aralık 1998 tarihinden itibaren, gelir tipi

KDV terk edilerek, tüketim tipi KDV sistemine geçilmiştir (Bozdoğan ve Organ, 2017, s. 8).

2.1.3. Katma Değer Vergisi'nin Konusu

Türkiye'de yapılan; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV kanunu 1'inci maddesinde belirtilmiştir.

Tam ya da dar mükellef, resmi ya da özel ayrımı yapılmadan, işlemlerin Türkiye'de yapılması kaydı ile, bahsedilen işlemleri kim yaparsa yapsın vergilendirilmektedir. Ayrıca öteki kanunlarda geçen muafiyet ve istisna uygulamaları, KDV kanununda geçerli değildir (KDV Uygulama Genel Tebliği, s. 1).

Örneğin, gelir vergisinden muaf olan herhangi bir kişi, KDV'ye tabi olan bir işlemde bulunmuş ise, yapılan işlem KDV'ye göre istisna olmaması halinde vergilendirilmeye tabidir.

İthalatın; kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek ya da tüzelkişi tarafından yapılması ile herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, vergilendirmeye tesir etmemektedir. Her türlü ithalat işlemi, istisnasız KDV'ye tabidir.

2.1.4. Katma Değer Vergisi'nde Mükellef ve Vergi Sorumlusu

KDV'de mükellef, mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlardır. Ancak mükellef olması, nihai yüklenicisi olması anlamına gelmemektedir. Burada nihai yüklenici en son tüketicidir.

KDV'nin 8'inci maddesine göre, özel haller haricinde, verginin mükellefi, malı teslim eden, hizmeti ifa eden ile mal ve ithalatı gerçekleştirenlerdir. KDV'nin dolaylı bir vergi olması sebebi ile, malı teslim eden, hizmeti ifa eden ve ithalatı gerçekleştirenler, bu vergiye nihai olarak katlananlar değildir. Burada kanun koyucunun KDV mükellefiyeti ile ilgili olarak daha ayrıntılı bir düzenlemeye gitmesi gerekmektedir.

KDV mükellefiyeti hem VUK'ta hem de KDV'de tam olarak ortaya konulamamaktadır (Bozdoğan ve Organ, 2017, s. 183).

Vergi sorumluluğu ise, KDV’de vergi emniyetini sağlayabilmek amacıyla, mükellefin Türkiye içerisinde ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmadığı hallerde, bu kişilerden satın alınmış olan mal teslimi veya hizmet ifalarında, işlemin tarafı olanlara, ayrıca belgesiz mal bulundurup, hizmetten ifa edenlere, en son olarak da Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan mal ve hizmet teslimlerinde, kendisine teslimde bulunan mükelleflere yüklenilmiş bir vergi ödevidir (Aydın, 2009, s. 78).

2.1.5. Katma Değer Vergisi’nde Oran

3095 sayılı KDV Kanunu 1985 yılından beri uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi’nin kanunda yer alan yasal oranı %10’dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye yetkilidir.

24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı KDV oranı uygulanmaktaydı (Demir ve Balkı,2023, s.324). Ancak 07.07.2023 tarihli 32241 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile;

24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulan mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranının tespitine ilişkin kararın 1’inci maddesinin ilk fıkrasının;

a) a bendinde yer alan “%18” KDV oranında uygulanan standart KDV oranı “%20” şeklinde,

b) b bendinde yer alan “%8” ibaresi “%10” şeklinde değiştirilmiştir.

İndirilmiş oran ise %1 olarak değiştirilmeden, uygulamaya devam edilmiştir.

Buna göre mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) %20

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) %10 ‘dur (GİB KDV Oranları, 2024).

Tablo 2.2.'de bazı mal ve hizmetlere ilişkin uygulanacak oranlar ve I, II ve III sayılı listeden örnekler verilmiştir (Ağırçelik, 2023, s. 75).

Tablo 2.2: KDV'de I, II ve III Sayılı Listelere İlişkin KDV Oranları

I SAYILI LİSTEDE YER ALAN BAZI MAL VE HİZMETLER (%1 ORAN)	II SAYILI LİSTEDE YER ALAN BAZI MAL VE HİZMETLER (%10 ORAN)	I VE II SAYILI LİSTEDE YER ALMAYAN BAZI MAL VE HİZMETLER (%20 ORAN)
-Mazı, Palamut, Kitre,	-İplik Üretiminde Kullanılan Pamuk Lifi,	1 ve 2 Sayılı liste içerisinde bulunmayanlar veya bulunduğu halde %20 oran uygulanması gereken mal ve hizmetler
-Meyan Kökü, Defne Yaprağı, Ihlamur	-İç ve Dış Kıyafetler	
-Arpa, Bulgur, Buğday, Pirinç	-Mamul Halde Ayakkabı, Terlik, Valiz, Çanta,	
-Sarımsak, Zeytinyağı, Kuru Fasulye, Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvanlar	-Ödeme Kaydedici Cihazlar	
- Konut yapı kooperatifleri ile Darülaceze Başkanlığına yapılan inşaat taahhüt işleri	-Müze, Tiyatro, Sinema Biletleri	
-Cenaze Hizmetleri	-Huzurevleri ve Yetimhane Hizmetleri	
-Net Alanı 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaatlar	-Belediyelerce Verilen Katı Atık Su Hizmetleri	

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı KDV Oranları, 2024).

2.1.6. Katma Değer Vergisinde Matrah

Matrah, verginin hesaplanabilmesi için esas alınan değer, ölçüt ya da miktar olarak tanımlanmaktadır. Vergiye tabi tutulacak işlemin konusunun ne olduğu, hesaplanmasında hangi değer ve ölçütlerin dikkate alınacağı kanunlarla belirlenmektedir. Verginin hesaplanabilmesi açısından, matrah büyük önem taşımaktadır. Sadece verginin konusunun değil, matrahının da kanunlarda açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

Yürürlükte olan her bir verginin, matrahı ve bu matrah üzerinden uygulanan bir tarifesi vardır. Verginin konusunun, vergi alınan iktisadi öge olduğu, matrahın ise bu ögeye uygulanan miktar ya da değer olduğu ifade edilebilir (Akdoğan, 2006, s. 138).

Örneğin, mükellef kurumun yıllık vergiye tabi kazancı 10.000 TL olsun. Burada vergiye tabi kazanç üzerinden alınacak vergi kurumlar vergisidir. Yani verginin konusunu, kurum kazancı oluşturmaktadır. Verginin matrahı üzerine uygulanacak değer ya da miktar 10.000 TL'dir. Kurumlar vergisinde güncel vergi oranı %25 olduğundan, hesaplanan vergi 2.500 TL olacaktır. Aynı şekilde mükellefin 50.000 TL değerinde motorlu binek

aracı olduğunu düşünürsek, burada verginin konusu motorlu taşıtlar vergisi olup, verginin matrahı da aracın değeri olan 50.000 TL'dir.

KDV kanunun 20'nci maddesi matrah bölümünde her bir işleme ait uygulanacak matrah türleri belirtilmiştir. Bu göre;

Teslim ve Hizmet işlemlerinde Matrah;

- “*Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan para ile temsil edilebilen menfaat hizmet ve değerler toplamını ifade eder*” (KDVK, 1985: 20).

İthatta Matrah;

- “*İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinden muaf olması durumunda sigorta ve navlun bedelleri dahil değeri, eğer bu değeri de belli değilse gümrükçe tespit edilecek değeri,*
- *İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*
- *Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı vb. gibi ödemeler toplamıdır*” (KDVK, 1985: 20).

Burada “Gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malı gümrük vergisinden muaf olması halinde...” ibaresi, beyannamenin verilmesi gerekirken verilmediği durumlara özeldir. Böyle durumlarda, ithal edilmiş olan mala ait gümrük vergisine esas olan değeri, yani verginin matrahı, sigorta ve navlun bedelinin dahil olduğu değeridir. Bu değerleri tespit etmek mümkün değilse, malın gümrük idaresi tarafınca resen taktir ettiği değer, verginin matrahı olmaktadır (Sağlam, Topçuoğlu ve Yaşar, 2022, s. 472).

Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

“*İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ve transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsallerine göre matrahı belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir*” (KDVK, 1985: 22).

2.1.6.1. Katma Değer Vergisi’nde Özel Matrah Şekilleri

KDV Kanunu 23'üncü maddesinde bazı teslim ve hizmetlerde matrahı belirlemek yönünden özel düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun gerekçesinde, bu

durumun kanuna açıklık getirmesi için düzenlendiği belirtilmiştir. Ayrıca sayılan özel matrah şekilleri yanında, yeni özel matrah şekilleri tespit etmeye Hazine ve Maliye ile Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Altından mamul eşya, şans oyunları, profesyonel gösteriler ve açık arttırmalar, ikinci el araç ve taşınmaz ticareti, belediyeler tarafından yapılan şehir içi yolcu taşımacılığı, Türkiye şoförler ve otomobilciler federasyonu tarafından araç plakaları ile basılı evrakın teslimi, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar da dahil olmak üzere, bütün ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetleri, kıymetli taş teslimleri, özel matrah şekillerindendir (Seyhan, 2020, s. 68).

2.1.6.2. Katma Değer Vergisi'nde Matraha Dahil Olan Unsurlar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde KDV'nin matrahına dahil olan unsurlar belirtilmiştir. Buna göre malı teslim edenin, taşıma giderleri, ambalaj giderleri, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli isimler altında sağlanan her türlü menfaatler ve hizmetler matraha dahildir (KDVK, 1985: 24).

Boş kaplara ait depozitolar, matraha dahil değildir. Ama teslimden kaynaklanan bir devir durumu var ise ya da bahsi geçen kapların geri gelmeyeceği kesinse, bu durumda boş kaplar, KDV matrahına dahil edilecektir. Geçici vergi dönemlerinde ve yıl sonlarında, VUK'a göre düzenlenen yeniden değerlemelere göre oluşan kur farkları üzerinden, KDV hesaplanmamaktadır. Ayrıca ÖTV, KDV matrahına eklenerek yani matraha dahi edilerek hesaplanmaktadır (Sağlam, Topçuoğlu ve Yaşar, 2022, s. 475).

2.1.6.3. Katma Değer Vergisi'nde Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

KDV Kanunun 25'inci maddesinde, KDV matrahına dahil olmayan unsurlar belirtilmiştir. Fatura ve benzeri belgelerde belirtilen iskontolar ile hesaplanan KDV matrahına dahil değildir (KDVK, 1985: 25).

İskontolar için, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olması ve ticari teamüllere uygun olması şartlarının, her ikisinin de bulunmaması durumunda iskontolar matrahtan indirilmemektedir. Satılan mal veya hizmet karşılığında düzenlenen fatura veya benzer nitelikte belgelerde gösterilmediği halde, sonradan iskonto yapıldığının bir

dekontla bildirilmesi ya da ticari teamül sınırını aşan miktarda iskonto yapılması hallerinde de matrahtan indirim mümkün değildir (KDVK, 1985: 476).

2.1.7. Katma Değer Vergisi'nde İndirim

KDV uygulaması, indirim mekanizmasına dayanmaktadır. Bir mal ya da hizmetin üretiminden tüketimine kadar olan her aşamasında vergi alınmakta, ama her aşamada hesaplanan KDV'den, bir önceki aşamada alınan KDV indirilerek ilerlemektedir.

İndirim mekanizması, mükellefin satışları sebebi ile hesapladığı KDV'den alımları sebebi ile yüklendiği KDV'yi indirerek aradaki farkı da tahsil etmeleridir (Kantarıcı, 2018, s. 1).

Üzerine vergi borcu düşen vergi mükellefleri, gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alımları ile ithal alımları sebebiyle ödediği KDV'yi, kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda indirebileceklerdir (Şimşek, 2000, s. 1).

Örneğin, KDV mükellefi x anonim şirketinin, işletmesine ait bir vergilendirme dönemindeki, mal alışları 20.000 TL, bu alışlar dolayısıyla düzenlenmiş olduğu belgelerde görülen KDV ise 3.600 TL olsun. Bahsi geçen şirket, aynı vergilendirme dönemine ilişkin 50.000 TL tutarındaki mal teslimi için 9.000 TL KDV hesaplamıştır. Böyle bir durumda mükellef şirket, tahsil ettiği 9.000 TL'den, alımları için ilk başta yüklendiği 3.600 TL'yi indirebilecek (9.000-3.600) kalan 5.400 TL'yi ise vergi dairesine beyan yoluyla bildirecektir.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde vergi indirimi konusu aşağıdaki şekilde belirtilmektedir.

“Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alışında hesaplanan vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi de indirebilirler. Bunun doğal sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek, o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir” (KDV Uygulama Genel Tebliği, 2014: 236).

Nitekim bu aradaki fark sonraki vergilendirme dönemine devreder ve iade edilmez. Mükellefin varsa vergi borçlarına, sosyal sigorta prim borçlarına, genel ve katma

bütçeli idarelere, belediyelere vs. olan borçlarına mahsup edilir. İndirilecek KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, mutlaka fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi ayrıca yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir. İndirime konu olan, mal ve hizmet alımı hangi ayda yasal defterlere intikal ettirilmişse, o aya ait KDV beyanında beyan edilmelidir.

“İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir” (KDVK, 1985: 29).

2019 yılına kadar indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden yılı aşılmamak olarak değil, aynı hesap yılı sonuna kadar kullanılmaktaydı. Nitekim 7104 sayılı Kanun ile, KDV Kanunu'nun 29/3'üncü maddesi 01.01.2019'de değiştirilerek indirim hakkı süresi uzatılmıştır.

Örneğin, Ocak/2020 dönemine ait mal tesliminde faturada belirtilen KDV tutarı, 2020 ya da 2021 yıllarında yasal deftere kaydedilmek şartıyla, en geç Aralık/2021 yılı sonuna kadar, bahsi geçen faturanın defterlere kaydedildiği ayda, alıcı mükellef tarafından indirim konusu yapılabilecektir (Maç, 2022).

2.1.8. Katma Değer Vergisi'nde İstisnalar

Vergi sisteminde istisna, vergilendirilmesi gereken bir konunun vergi dışı bırakılmasıdır. Daha geniş bir ifade ile istisna; genel anlamda vergilendirilmesi gereken servetin, gelirin, mal teslimi ya da hizmet ifasının belli bir süre için ya da tamamen vergi dışında tutulmasıdır. İstisnalar tam ya da kısmi olabileceği gibi sürekli ya da devamlı da olabilmektedirler (Vergi Muafiyeti-Vergi İstisnası Kavramları ve Aralarındaki Farklar, 2017).

Diğer vergi kanunlarında görüldüğü gibi KDV Kanunu'nda da bazı istisna maddeleri bulunmaktadır. Kanun koyucu, ekonomik, sosyal, mali sebeplerden dolayı bazı işlemleri KDV'den istisna tutmaktadır. İstisna tutulan bu hükümler KDV Kanun'unun 11'inci ve 17'nci maddelerinde tek tek belirtilmiştir. Ayrıca kanun koyucu KDV'de istisna hükümleri uygulanırken, diğer vergi kanunlarındaki istisna hükümlerinin KDV yönünden geçersiz sayıldığını, bir vergi konusunun KDV'den istisna olabilmesi için kanuna madde olarak eklenmesi gerektiğini, açıkça hükme bağlamıştır. Bununla yasa koyucunun vergide bütünselliği korumayı, vergi ile alakalı istisna maddelerinin aynı kanun içerisinde bir bütün halinde olmasını, diğer kanunlarda geçen hükümlerin bu kanunda yorum

farklılıklarına sebep olmamasını amaçladığını söylenebilir. Bu sebeple kanun içerisinde bulunmayan istisna maddelerinde KDV istisna hükümleri uygulanmamaktadır (Oktar, 2008, s. 3).

KDV’de istisnalar, indirim konusu yapıp yapılmadığına göre tam istisna ve kısmi istisna olarak iki gruba ayrılmıştır. Özü itibariyle mükelleflerin yüklendiği ve indirim konusu yapılamadığı istisnalara kısmi istisna, yüklenerek indirilebilen ve bunun yanında indirilemediği kısmın, mükellefe iadesinin mümkün olduğu istisnalara türüne ise tam istisna denilmektedir (Oktar, 2008, s. 6).

KDV Kanun’u 11’inci ve 19’uncu maddelerinde uygulanan istisnalar sayılmıştır. Genel olarak kanunda geçen belli başlı KDV istisnaları şunlardır; ihracat istisnası, araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar (KDVK 1985: 11-19).

İstisnaların kapsamı, konusu ve sınırları kanunda açıkça belirtilmiştir. Ayrıca kanunda, uluslararası antlaşma hükümleri saklı kalmak şartıyla, öteki kanunlarda geçen istisna maddelerinin KDV yönünden geçerli olmadığı, istisnaların yalnızca yasa ile konulup kaldırılabilceği belirtilmiştir. İstisna kapsamında olmasına rağmen, istisnadan faydalanmak istemeyen mükelleflerin, yani vergisel anlamda istisna edilen faaliyetleri gerçekleştirdiği halde, bahsi geçen faaliyetlerinde, vergiye tabi olmak istemeleri durumunda, mükellefler faaliyeti yönüyle tabi olduğu ilgili vergi dairesine başvurarak, istisnadan vazgeçmelerini talep edebilirler (Gerçek, 2023, s. 29).

2.1.9. Katma Değer Vergisi’nde Vergilendirme Usulleri

KDV’de vergilendirme usulleri olarak, gerçek usul ve hasılat esaslı olmak üzere iki vergilendirme usulü vardır.

2.1.9.1. Gerçek Usulde Vergilendirme

Kanununda aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler. KDV, kayıt ve belge düzenine dayanmakta olan ve gerçek usul haricinde başka bir usulle uygulanmaya müsait olmayan bir vergidir. Gerçek usul genel ve esas vergilendirme şekli olup, hasılat usulü vergilendirme ise bu durumun istisnası olarak değerlendirilebilir.

Gerçek usulde vergilendirmede, mükellef faaliyeti dolayısıyla girdi ve çıktılarına ilişkin gerçek bedelleri, kayıt ve belgelerinde göstererek, dolayısıyla ödeyeceği vergilerle, indirim yapacağı tutarların gerçek miktarlarının tespit edilmesini kolaylaştıracaktır (Maç, 1995, s. 37).

2.1.9.2. Hasılat Esaslı Vergilendirme

Hasılat esaslı vergilendirmeye ilişkin hüküm kanunun, 38'inci maddesinde geçmektedir. Hasılat esaslı vergilendirme usulünden faydalanan mükellefler, gerçekleştirdikleri mal teslimleriyle, hizmet bedelleri üzerinden belirlenen oranda KDV'yi hesaplayarak, fatura ve benzeri belgelerde göstererek, daha sonra bu gösterilen KDV'yi de gelir olarak, kayıt altına alacaklardır. Bu kapsamda vergilendirilmiş olan mükellefler, gerçekleştirdikleri istisnai işlemler ile indirimli orana tabi işlemlerini hasılatlarına ekleyecekler, ancak indirim ve iade hakları olmayacaktır. Cumhurbaşkanı sektörler ve meslek grupları bazında, hasılat esaslı vergilendirme usulünden faydalanan olanları belirleme yetkisine sahiptir. Ayrıca hasılat esaslı vergilendirme, zorunlu değil isteğe bağlı bir vergilendirme yöntemidir.

Gerçek usulden hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmek isteyenlerin, bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Vergi dairesi tarafınca, olumlu sonuçlanması halinde, bu durumun mükellefe tebliğ edildiği tarihi de içine alan, vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren, mükellef hasılat esaslı vergilendirme usulü ile vergilendirilecektir (Işık, 2023).

2.1.10. Katma Değer Vergisi'nde Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası

KDV'de vergilendirme dönemi esas itibarıyla, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemlerdir. Ancak Maliye ve Gümrük Bakanlığı, üçer aylık dönemler yerine, birer aylık vergilendirme dönemi belirleme yetkisine sahiptir. Bu yetkiye istinaden bakanlık, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin, gayrisafi iş hasılatlarını dikkate alarak, vergilendirme dönemini, aylık olarak belirlemiştir.

Bunun yanında aylık vergilendirme durumunun, uygulamada güçlüklerle karşılaşılması halinde, üçer aylık vergilendirme dönemi uygulanmasına tabi olacak belirli sektör ve meslek Grupları, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir. Aylık vergilendirilen gerçek usulde KDV mükellefi, üçer aylık vergilendirme dönemine

geçecek ise, bu durumlarını beyanname verme zamanı gelmeden önce, faaliyetleri yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek durumundadırlar.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde geçen, gerçek usulde vergilendirilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden, üçer aylık ve aylık vergilendirme dönemine tabi olacaklar, Tablo 2.3.'de belirtilmiştir.

Tablo 2.3: Katma Değer Vergisi'nde Aylık ve Üçer Aylık Vergilendirme Dönemine Tabi Olan Mükellefler

Üçer Aylık Vergilendirme Dönemi	Aylık Vergilendirme Dönemi
Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunanlar	Şehir içi Yolcu Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunanlar
Şehirlerarası Yük Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunanlar	Şehirlerarası Yolcu Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunanlar
Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımacılığı ile Şehirlerarası Yük Taşımacılığı Faaliyetini Birlikte Yürütenler	KDV Kan.9.Maddeye Göre Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Tutulanlar
Şehir içi Yük Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunanlar	
Konut Yapı Kooperatifi Faaliyetinde Bulunanlar	
Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerden İstisnadan Vazgeçenler	

Kaynak: (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2024).

Mükellefin vergilendirme dönemi, faaliyet gösterdiği takvim yılının üçer aylık dönemleri iken, başka bir faaliyeti sebebi ile aylık dönemde vergilendirilmesi gereken durumu var ise, mükellef üçer aylık değil, aylık olarak vergilendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, basit usul mükelleflerinin faaliyetleri, KDV'den istisnadır. Ancak mükelleflerin, istisnadan vazgeçerek, KDV mükellefi olmak istemeleri durumunda, vergilendirme dönemleri üçer aylık olacaktır.

Ayrıca, Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki, transit ve taşımacılık ile ithalat faaliyetlerinde özel bir vergilendirme dönemi uygulanmaktadır. Burada vergilendirme dönemleri, gümrük bölgesine girildiği veya çıkıldığı andır.

Herhangi bir vergilendirme dönemi içerisinde, farklı bir tarihte, mükellefiyet tesis ettirilmesi durumunda, mükellefin vergilendirme dönemi değişmemektedir. Örneğin 15/07/2023 tarihinde işe başlayan mükellefin, vergilendirme dönemi 01 Temmuz ve 31 Temmuz arasındır. Mükellefin 15/07/2023'te faaliyetine başlaması, vergilendirme dönemini değiştirmemektedir. Vergilendirme dönemi yine 01 Temmuz ve 31 Temmuz arasındır.

Ayrıca mükellef faaliyetini sürdürürken, işini terk etmesi, vefat etmesi veya farklı bir ülkeye taşınması gibi durumlarda, vergilendirme dönemi olayların vuku bulduğu tarihe kadar geçmiş olan süredir.

KDV’de, farklı bir hüküm olmadıkça, beyan esası geçerlidir. Mükelleflerin tarha esas durumları, vergi dairesine bildirdikleri yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Ayrıca kanunda 9’uncu maddede geçen vergi sorumluluğu durumlarında da vergi, sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

KDV mükellefleri, herhangi bir vergilendirme döneminde, vergiye tabi olan faaliyetleri olmasa bile, her ay düzenli olarak beyanname vermek durumundadırlar. Yani beyanname boş olsa bile verilmesi gerekmektedir. Ancak bu durumun bir istisnası vardır. Kanunun 9’uncu maddesinde geçen vergi sorumluları, vergiye tabi olacak faaliyetleri olmadığında, beyanname vermek durumunda değildirler.

149 sayılı VUK Sirküleri ile KDV’de beyanname verme süresi değişikliğe uğramıştır. 01/12/2022 tarihinden itibaren, KDV beyannamesinin, vergilendirme dönemini takip eden ayın 28.günü akşamına kadar verilerek, aynı gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Örneğin, 11/2024 vergilendirme dönemi içerisinde KDV’ye tabi mal alış ve satış işlemi gerçekleştiren mükellefin, 11/2024 dönemine ait KDV beyanını, 28/12/2024 tarihine kadar faaliyeti yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine vererek, 28.günü akşamına kadar da ödemelidir.

Kanunda beyanname verme süresinde özellik arz eden durumlara da yer verilmiştir. Örneğin, işini terk eden mükellefler, beyannamelerini terk tarihini takip eden ayın 28.gününe kadar vergi dairesine vermelidirler. Yine memleketi terk etme durumlarında, terkten önceki 15 gün içinde beyannamelerin verilmesi gerekmektedir.

Beyanname türlerine değinecek olursak, uygulamada 5 çeşit KDV beyannamesi vardır. Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler 1 Nolu KDV, vergi sorumluları 2 Nolu KDV, elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefleri 3 Nolu KDV, hasılat esaslı usule göre vergilendirilen mükellefler 4 Nolu, icra daireleri, mahkeme satış memurlukları ve gerçek usulde KDV mükellefi olmayanlar 5 Nolu KDV beyannamesi vermektedirler (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014: 295).

2.1.11. Katma Değer Vergisi'nde Tarh İşlemleri ve Verginin Ödenmesi

Tarh, vergi alacağının kanunda belirtilen oranlar ve matrahlar üstünden hesaplanması, ödenecek verginin tespit edilmesi işlemidir. Vergilendirmenin süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilattır. Verginin tarh edilmesi, vergilendirme sürecini ilk başlatan işlemidir. Tarh işlemleri, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Katma değer vergisi, aksine hüküm olmadıkça, mükellefin beyanı üzerine, mükellefin iş yeri adresinin bulunduğu yer, vergi dairesi tarafınca tarh edilmektedir. Örneğin ikametgahı Kütahya' da olan ve Ankara'da gıda ile ilgili işletmesi bulunan gelir vergisi mükellefi, gelir vergisi beyannamesini ikametgahının bulunduğu yer olan Kütahya'da verecek olmakla birlikte, KDV beyannamesini iş yeri adresinin bulunduğu, Ankara'da verecektir.

Ancak mükellefin birden fazla ve birbirinden ayrı yerlerde işletmesi varsa, katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesinde tarh edilmektedir. Verginin asıl matrahını oluşturan değer, işletme itibari ile değil de mükellef itibari ile özümsemesi ihtiyacı bu durumu gerektirmektedir (Özbalcı, 2003, s. 812).

Gayrimenkul alım satım işlemlerinde, KDV beyannamesi, mükellefin kurumlar ya da gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir. Ancak kanunun tarh yeri başlıklı 43'üncü maddesinde, gayrimenkul teslimlerinde, mükellefin istemi halinde, verginin gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince, tarh edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu özel durumun, ilgili gayrimenkulün devir işlemlerinin tapuya tescil edilmesinde, tapu idaresinin mükelleften KDV'nin ödendiğini gösteren bir belge istemesi halinde, mükellefe kolaylık sağlaması adına getirildiği düşünülmektedir. İthalat işlemlerinde tarh, ilgili gümrük idaresince gerçekleştirilmektedir. Yine uluslararası taşımacılık ve transit taşımacılıkta KDV, ilgili gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir (Özbalcı, 2003, s. 814). Hazine ve Maliye Bakanlığı verginin tarh edilecek yerini, resen belirleme yetkisine sahiptir.

Katma Değer Vergisi'nde tarhiyatın muhatabı, 44'üncü madde de hüküm altına alınmıştır. KDV, gerçek ve tüzel kişiler adına tarh olunmaktadır. KDV mükellefleri, beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın, yirmi dördüncü gününe kadar vererek, aynı gün içerisinde ödemek durumundadırlar.

Ancak 149 Seri Nolu VUK Sirküleri, yeni bir düzenleme yapılncaya kadar beyanname verme ve ödeme süresini, ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi sekizinci gününe kadar uzatmıştır. Buna göre beyanname verme ve ödeme süresi vergilendirme dönemini takip eden ayın, yirmi sekizinci günüdür. Örneğin Aralık/2024 dönemi KDV beyannamesi 28.01.2024 tarihinde verilmeli ve aynı gün içinde ödenmelidir (Türmob Mevzuat Sirküleri, 23.12.2022/182-1).

10/02/2024 tarihli VUK 164 Seri Nolu Sirküleri gereğince yapılan değişikliğe göre, vergi kesintisi yapmak durumunda olanlar, KDV beyannamelerini, ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 25.günü sonuna kadar, ilgili vergi dairesine vererek, aynı gün içinde ödemek durumundadır.





ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN VERGİ
HASILATI İÇERİSİNDEKİ PAYININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. TÜRKİYE’DE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ

Devletin asli görevlerinden biri ve en önemlisi, kamu hizmetlerini yerine getirmektir. Kamu hizmetlerinin yerine getirmesi için de devletin öncelikle gelire diğer bir deyişle bütçeye ihtiyacı vardır. Bahsedilen kamu gelirlerinin büyük bir kısmını ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu gelirleri toplamak için devletin katlandığı maliyetler de vardır.

Tablo 3.1’de 2006 ile 2023 yılları arası toplam genel bütçe vergi gelirleri ve geliri elde etmek için yapılan harcamalara ilişkin sayısal bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 3.1: 2006-2023 Yılları Arası Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İLE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI HARCAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI			
Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplayabilmek İçin Yapılan Harcama (TL)
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	626.082.415	3.091.677	0,49
2018	738.180.401	3.378.940	0,46
2019	820.148.186	3.832.585	0,47
2020	983.258.493	4.488.566	0,46
2021	1.395.725.545	5.660.405	0,41
2022	2.709.130.767	9.432.351	0,35
2023	5.129.138.211	18.955.017	0,37

Kaynak: (GİB Vergi İstatistikleri, 2024).

Tabloyu incelediğimizde 2006 yılında vergi gelirleri 151.271.701 TL ’iken, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan harcama tutarı 1.152.887 TL’ dir. Yapılan harcamayı toplanan gelire oranladığımızda 0,76 TL’ ye ulaşılmaktadır.

Yani 100 TL vergi toplayabilmek için yapılan harcama tutarı 76 kuruştur. 2023 yılında vergi gelirlerinin 5.129.138.211 TL’ ye, yapılan harcamalarında 18.955,017 TL’

ye yükseldiği görülmüştür. 2023 yılındaki verilere göre 100 TL vergi toplayabilmek için yapılan harcama 37 kuruştur.

Harcamaların 2008 yılına kadar arttığı, daha sonra azalış trendinde olduğu gözlemlenmektedir. Azalış trendinde olmasının en önemli sebeplerinden biri, 2016 yılında kullanıma geçilen E-Tebligat sistemidir.

Elektronik tebligat sistemi 01.04.2016 yılında uygulanmaya başlanmıştır. E-tebligat Vergi Usul Kanunu ve diğer kanun hükümlerine göre, mükelleflere gönderilmek üzere, vergi daireleri tarafınca tebliğ edilmesi gereken her türlü resmî belge, tutanak, ihbarname vs. belgelerin fiziki ortamda değil de mükelleflerin elektronik tebligat adreslerine, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla gönderilmesidir. Bu uygulama, vergi dairelerinin iş yükünü ciddi oranda azaltarak, devlete hem maddi açıdan hem de zaman açısından olumlu katkısı olmuştur.

E-tebligat uygulamasını kullanmak zorunda olanlar, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleridir (ticari, zirai, serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ile basit usulde gelir vergisi ve gerçek usulde zirai kazanç elde etmeyen çiftçiler hariç). Ayrıca isteğe bağlı olarak da e tebligat sistemine de geçilebilmektedir.

Vergi dairesi tarafından mükellefe e-tebligat gönderildiğinde, mükellefin elektronik tebligat talep bildirim formunda bildirmiş olduğu telefon numarasına sms ayrıca e-posta adresine de tebligat yapıldığına dair uyarı ulaşmaktadır. Elektronik ortamda gönderilmiş olan resmî belge tutanak vs. mükellefin elektronik adresine ulaştığı günü takip eden beşinci gün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır (GİB 2023 Yılı Faaliyet Raporu).

2023 yılı itibariyle elektronik tebligat aktif kullanıcılardan zorunlu gelir vergisi mükellefi (ticari, zirai, serbest) sayısı; 2.225.554, zorunlu kurumlar vergisi mükellefi sayısı; 1.027.207, isteğe bağlı gelir vergisi mükellef sayısı; 4.510.799 ve isteğe bağlı kurumlar vergisi mükellef sayısının; 287.879 adet olmak üzere toplamda aktif kullanıcı sayısının 8.051.439 adettir. Ayrıca yapılan tebligat sayısı toplamda 130.248.614 adettir (GİB 2023 Yılı Faaliyet Raporu).

3.2. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE GENEL BÜTÇE GELİRLERİ İÇERİSİNDE TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi gelirleri devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Devletin tabiri caizse cüzdanının çoğunu, vergi gelirleri doldurmaktadır. Devlet ayrıca vergi gelirleri aracılığıyla belirlediği politikaları da yönlendirebilmektedir. Ancak bu araçların verimli ve sağlıklı bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Öncelikle düzgün işleyen bir vergi yapısı, vergi toplama yetkisi bulunan vergi daireleri, vergi mevzuatları, vergi afları, vs. geniş bir yelpazede topluca değerlendirilmelidir. Yasalara uygun güçlü bir vergi sistemi vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyecektir.

Tablo 3.2’ de Türkiye’de genel bütçe gelirleri içerisinde toplam vergi gelirlerinin genel bütçe içerisindeki payına yer verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 3.2: Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı % (2006-2023)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçedeki Payı %
2006	183.346.998.000	151.271.701.000	83
2007	204.261.860.000	171.098.466.000	84
2008	226.653.106.000	189.980.827.000	84
2009	233.804.379.000	196.313.308.000	84
2010	272.775.244.000	235.714.637.000	86
2011	319.512.928.000	284.490.017.000	89
2012	362.654.794.000	317.218.619.000	87
2013	419.653.762.000	367.517.727.000	88
2014	461.450.539.000	401.683.956.000	87
2015	525.045.891.000	465.229.389.397	89
2016	608.336.187.441	529.607.900.959	87
2017	700.621.261.000	626.082.414.676	89
2018	850.728.172.000	738.180.401.147	87
2019	1.002.011.368.000	819.603.098.822	82
2020	1.158.046.375.000	983.258.493.000	85
2021	1.605.649.658.000	1.395.725.545.000	87
2022	3.110.518.179.160	2.709.130.766.516	87
2023	5.749.035.271.106	5.129.138.210.864	89

Kaynak: (GİB, Vergi İstatistikleri, 2024).

Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı, bazı yıllar düşme eğilimi gösterse de genel anlamda sürekli arttığı görülmektedir. Zira hiçbir yılda %80’in altına düştüğü görülmemiştir. 2006 yılında %83’lerde olan payın, 2023 yılında %89’lara yükseldiği görülmektedir. Son 18 yılda vergi gelirleri, genel bütçe gelirlerinin yaklaşık ortalama %86,3’ünü oluşturmaktadır. Bu veriler, vergi gelirlerinin önemini ve büyüklüğünü göstermektedir. Vergiler, devlet için vazgeçilmez gelir kaynaklarından

birincisi ve en önemlisidir. Devletin genel bütçe gelirlerini oluşturan vergi gelirlerinden hariç kalan payını ise; teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardım ile özel gelirler, diğer gelirler, alacaklardan tahsilatlar ve sermaye gelirleri oluşturmaktadır.

Çalışmanın devamında, uluslararası karşılaştırmalar aracılığı ile vergi türlerinin oransal payları değerlendirileceğinden, OECD ve OECD vergi sınıflandırması konusuna kısaca değinilecektir.

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) II. Dünya Savaşının ardından Avrupa'yı tekrar inşa etmek için Marshall Planı kapsamında Amerika ve Kanada yardımını yönetmek üzere kurulan Ekonomik İş Birliği Örgütü (OEEC) nün devamı niteliğinde uluslararası bir kuruluştur. OEEC 1960 yılında Paris'te yapılan sözleşme ile OECD 'ye dönüşerek 30.Eylül.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir (OECD'nin 60.yıl dönümü, 2024).

Kurulduğu yıldan beri OECD'nin temel görevi daha iyi hayatlar için, daha iyi politikalar üretebilmek; devletlere güçlü, sürdürülebilir, kapsamlı büyümeyi destekleyici konularda politika bazlı tavsiyelerde bulunarak dünya üzerinde daha fazla refah sağlayabilmektir. Tüm insanlık için eşitliği, refahı, fırsatı sağlayabilecek politikaları hayata geçirebilmek, OECD'nin ana amacıdır. OECD; hükümetler, politikacılar ve vatandaşlarla birlikte çeşitli sosyal, çevresel, ekonomik zorluklara çözüm bulmak için çalışmaktadır. Bu noktada ekonomik refah düzeyinin arttırılmasından, yeni istihdam alanları sağlamaya, eğitimi güçlendirerek desteklenmesinden, vergi kayıplarını önlemeye kadar birçok farklı konularda bilgi alışverişi, analiz, değerlendirme konularında tavsiyelerde bulunmak üzere uluslararası düzeyde bilgi merkezi ve forum niteliğindedir (OECD Hakkında, 2024).

Ülkemizin de aralarında bulunduğu 20 kurucu ülkesi olan OECD'nin şu anda mevcut 38 üyesi bulunmaktadır. Kurucu üyeler; Türkiye, Avusturya, ABD, Kanada, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Almanya, İtalya, İngiltere, Belçika, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, İsviçre, İsveç, İzlanda, İspanya, Norveç ve Portekiz'dir. Bu ülkelere ek olarak daha sonra Finlandiya, Japonya, Güney Kore, Avusturya, Yeni Zelanda ve Meksika üye olarak katılmışlardır.1990' lı yılların başlarında Sovyetler Birliği'nin dağılması sonucu batı ile uyumu sağlamak adına; Macaristan, Polonya, Slovakya ve Çek Cumhuriyeti ardından, 2010 yılında Estonya, Şili, Slovenya, İsrail dahil olmuştur. Birliğin en son üyesi Kosta Rika olup, örgütün toplam 38 üyesi bulunmaktadır (OECD, 2024).

OECD; üyesi olan ülkelerin, küreselleşme sonucu ortaya çıkan gerek ekonomik ve sosyal gerekse yönetim sorunlarını çözmek amacının yanında, bu süreçte karşılaşılan fırsatları, üyeleri adına maksimum fayda düzeyinde değerlendirebilmek için, müştereken çalışan bir örgüttür (OECD, 2024).

Tablo 3.3: OECD Vergi Sınıflandırması

• Gelir Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler	• Sosyal Güvenlik Katkıları
• Bordro ve İş Gücü Vergileri	• Emlak Vergileri
• Mal ve Hizmet Üzerindeki Vergiler	• Diğer Vergiler

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

OECD vergi sınıflandırması tablo 13'te görüldüğü gibidir. Ülkemizden farklı olarak burada sosyal güvenlik gelirleri de vergi benzeri gelirleri olarak sınıflandırmaya dahil olmuştur. OECD sınıflandırmasında vergiler, vergi matrahına göre sınıflandırılmaktadır.

Vergi gelirlerini OECD ülkeleri açısından incelediğimizde, Türkiye'deki gibi benzer durumla karşılaşılmaktadır. Tablo 14'te OECD ülkeleri bütçe gelirlerinin oransal dağılımına yer verilmiştir. 2021 yılında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin, genel bütçe gelirleri içindeki payı ortalama %80 ile %90 arasında değişmektedir.

OECD verileri değerlendirildiğinde, Türkiye'deki gibi vergi gelirlerinin genel bütçe gelirlerinin temel kaynağı olduğu görülmektedir. Bu durum özellikle gelişmiş ülkelerde daha belirgindir. Nitekim gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklılıklar görülmektedir. Bunun sebepleri arasında genel nitelendirmeyeyle, gelişmiş ülkelerin güçlü vergilendirme sistemleri ve vergi idarelerinin sağlam olması, vergi tabanlarının geniş olması ve kişi başına düşen milli gelirin yüksek olması gibi etmenler sıralanabilir (Sağdıç, 2015, s. 125).

Tablo 3.4: OECD Ülkeleri Bütçe Gelirleri Oransal Dağılımı 2021

	Vergi Gelirleri	Yardımlar ve Diğer Gelirler
Avustralya	82,0	18,0
Avusturya	86,9	13,1
Belçika	90,9	9,1
Kanada	81,3	18,7
Şili	79,5	20,5
Kolombiya	62,5	37,5
Kosta Rika	61,9	38,1
Çek Cumhuriyeti	86,4	13,6
Danimarka	90,0	10,0
Estonya	86,0	14,0
Finlandiya	81,4	18,6
Fransa	89,4	10,6
Almanya	88,9	11,1
Yunanistan	82,7	17,3
Macaristan	81,8	18,2
İzlanda	84,9	15,1
İrlanda	93,6	6,4
İsrail	88,7	11,3
İtalya	89,8	10,2
Japonya	90,6	9,4
Kore	84,6	15,4
Letonya	82,6	17,4
Litvanya	88,4	11,6
Lüksemburg	90,4	9,6
Meksika	69,6	30,4
Hollanda	90,1	9,9
Yeni Zelanda	84,4	15,6
Norveç	72,4	27,6
Polonya	88,7	11,3
Portekiz	83,4	16,6
Slovakya	88,2	11,8
Slovenya	86,1	13,9
İspanya	88,6	11,4
İsveç	87,8	12,2
İsviçre	79,5	20,5
Türkiye	80,9	19,1
İngiltere	91,3	8,7
ABD	82,3	17,7
OECD	85,3	14,7

Kaynak: (OECD, 2023).

Bütçe gelirleri içerisinde, vergi gelirleri payının, %90 seviyelerinde olan ülkelerin; Danimarka, Belçika, İngiltere, Hollanda, Japonya, Lüksemburg, İrlanda gibi gelişmiş ülkeler olduğu görülmektedir. Vergi gelirlerinin, bütçe gelirleri içindeki en düşük paya sahip olan %60 ile %70 seviyelerinde olan ülkelerin ise; Kolombiya, Kosta Rika ve Meksika olduğu görülmektedir.

3.3. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ, GSYH PAYLARI VE VERGİ YÜKLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

GSYH, belirli dönemlerde üretilmiş olan bütün nihai malların, piyasada belirlenen fiyatlar üzerinden toplanmasıyla oluşan toplam değerdir. Burada dikkat edilmesi gereken özellik, malların nihai olmasıdır. GSYH bize bir dönem içerisindeki bu dönem genellikle bir yıl ya da üçer aylık dönemlerdir, ülkede ne kadar üretim yapıldığını fiyatlar cinsinden gösteren ölçüttür. Ülkemizde GSYH üçer aylık dönemler halinde açıklanarak en son yıllık GSYH ortaya çıkmaktadır (Eğilmez, 2012).

Tablo 3.5: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2006-2023)

GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü 2006-2023 (BİN TL)			
	GSYH 2009 Bazlı	Vergi Gelirleri	Vergi Yüğü (%)
YILLAR			
2006	795.757.109	151.271.701	19,0
2007	887.714.414	171.098.466	19,3
2008	1.002.756.496	189.980.827	18,9
2009	1.006.372.482	196.313.308	19,5
2010	1.167.664.479	235.714.637	20,2
2011	1.404.927.615	284.490.017	20,2
2012	1.581.479.251	317.218.619	20,1
2013	1.823.427.315	367.517.727	20,2
2014	2.054.897.828	401.683.956	19,5
2015	2.350.941.343	465.229.389	19,8
2016	2.626.559.710	529.607.901	20,2
2017	3.133.704.267	626.082.415	20,0
2018	3.761.165.557	738.180.401	19,6
2019	4.317.809.824	820.148.186	19,0
2020	5.048.567.945	983.258.493	19,5
2021	7.256.141.737	1.395.725.545	19,2
2022	15.011.775.979	2.709.130.767	18,0
2023	26.545.721.797	5.129.138.211	19,3

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, 2024).

Toplam vergilerden elde edilen gelirin, GSYH 'ya oranı, toplam vergi yüğü oranını vermektedir. Yani vergi yüğü kavramı; ülkede toplanan tüm vergilerin, tüm toplam gelir olan GSYH 'ya oranıdır. Vergi yüğü dediğimizde aslında kişilerin gelirlerinden ne kadarlık bir kısmın devlete vergi olarak aktarılmakta olduğu anlaşılmaktadır. Vergi yüğü azaldığında, kişilerin devlete ödedikleri vergilerin azalarak, tasarrufa yöneldikleri söylenebilir.

Tablo 3.5.'i incelediğimizde, GSYH ve toplam vergi gelirlerinin sürekli arttığı görülmektedir. Vergi yükünün ise bazı yıllar artış, bazı yıllar azalış göstermekle birlikte genellikle %18 ile %19 bandında olduğu görülmektedir. Vergi yükünün en yüksek gerçekleştiği yıllar olan; 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarında %20 bandında olan vergi

yükü, daha sonra azalış trendi göstererek, 2014 ve 2015 yıllarında %19'a düşmekte, daha sonra 2016 ve 2017 yıllarında tekrar %20 oranına yükselmektedir. Burada aslında belirleyici olan, devletin üstlendiği maliye politikalarıdır.

Örneğin, fiyatlar genel seviyesinin yüksek olduğu enflasyonist bir ekonomide devlet, kamu harcamalarını azaltıp, vergi oranlarını yükselterek, vergi gelirlerinde artış hedefleyebilir. Dolayısıyla böyle bir durumda vergi yükünün yüksek olması kaçınılmaz olacaktır. 2006 yılında %19,0 olan vergi yükünün, 2023 yılında %19,3 olduğu görülmektedir. Buradan devletin vergi yükünü belirli bir düzeyde tutmaya yönelik tutum sergilemekte olduğu düşünülebilir.

Tablo 3.6: OECD Ülkelerine İlişkin Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (1990-2022 Yılları Arası Vergi Yüğü %)

	1990	2000	2010	2020	2021	2022
Avustralya	28,0	30,4	25,2	28,4	29,5	29,5
Avusturya	39,3	42,3	41,0	42,1	43,3	43,1
Belçika	41,4	43,8	42,9	42,3	42,5	42,4
Kanada	35,1	34,7	31,0	34,7	33,9	33,2
Şili	16,8	18,7	19,7	19,3	22,2	23,9
Kolombiya	11,3	15,7	18,1	18,8	19,2	19,7
Kosta Rika	22,4	21,1	22,1	22,6	25,0	25,5
Çek Cumhuriyeti	-	32,3	32,2	34,8	34,7	33,9
Danimarka	44,4	46,9	44,8	47,3	47,4	41,9
Estonya	-	31,1	33,2	33,3	33,5	32,8
Finlandiya	42,9	45,8	40,6	41,8	43,2	43,0
Fransa	41,2	43,4	42,1	45,4	45,2	46,1
Almanya	34,8	36,4	35,5	37,9	39,3	39,3
Yunanistan	25,2	33,4	32,3	38,8	39,4	41,0
Macaristan	..	38,5	36,8	36,0	33,7	33,2
İzlanda	30,5	35,9	32,2	36,4	35,1	34,9
İrlanda	32,4	30,8	27,7	19,7	20,7	20,9
İsrail	..	34,1	30,2	29,7	32,5	32,9
İtalya	36,3	40,5	41,7	42,6	42,4	42,9
Japonya	27,7	25,3	26,2	33,0	34,1	34,1
Kore	18,6	20,9	22,4	27,7	29,8	32,0
Letonya	-	29,1	28,5	30,9	30,5	30,2
Litvanya	-	30,8	28,3	31,2	32,1	31,9
Lüksemburg	34,7	37,0	35,7	38,2	38,4	38,6
Meksika	12,1	11,5	12,8	17,7	17,3	16,9
Hollanda	39,7	36,9	35,7	40,0	39,2	38,0
Yeni Zelanda	36,2	32,5	30,3	33,7	34,6	33,8
Norveç	40,2	41,6	41,6	38,7	42,4	44,3
Polonya	-	32,9	31,6	35,6	36,7	35,2
Portekiz	26,5	30,9	30,4	35,2	35,3	36,4
Slovakya	-	33,6	27,9	34,8	35,4	34,8
Slovenya	-	37,7	37,8	37,2	37,9	37,4
İspanya	31,5	33,1	31,3	36,8	37,8	37,5
İsveç	48,8	50,0	42,9	42,4	42,7	41,3

Tablo 3.6: (Devam) OECD Ülkelerine İlişkin Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (1990-2022 Yılları Arası Vergi Yükü %)

	1990	2000	2010	2020	2021	2022
İsviçre	23,2	27,0	25,8	28,0	28,5	27,2
Türkiye	14,5	23,5	24,7	23,9	22,8	20,8
İngiltere	32,9	32,6	32,0	32,8	34,4	35,3
ABD	26,0	28,3	23,4	25,7	26,5	27,7
OECD Ortalama	30,8	32,9	31,5	33,6	34,2	34,0

Kaynak: (GİB Vergi İstatistikleri, 2024).

Tablo 3.6.'da OECD verilerine göre 1990 ile 2022 yılları arasındaki, bazı yılların vergi yükü oranları verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde vergi yükleri oranlarının %45 ile %16 bandı arasında bir seyir izlediği görülmektedir. 1990 yılında %30'lar seviyesinde olan OECD ortalamasının, 2022 yılında %34'lere yükseldiği görülmektedir.

2022 yılı itibariyle en yüksek vergi yüküne sahip ülkenin; %46,1 ile Fransa, en düşük vergi yüküne sahip ülkenin ise, %16,7 ile Meksika olduğu görülmektedir. Türkiye, OECD verilerine göre en düşük vergi yüküne sahip olan; Meksika, Kolombiya, İrlanda ve Şili' den sonra %20,8 oranla 5. sırada yer almaktadır. Türkiye'nin ilgili yıllar boyunca OECD ortalamasının altında kaldığı görülmektedir. OECD ülkelerinde görülen %46 ile %16 arasındaki yüksek vergi yükü oranlarının sebebi, kişi başına düşen milli gelirle bağlantısı olmadığı açıktır. Bahsedilen farklılıkların ülkelerin; siyasi, kültürel, tarihi sebeplerle devlete yüklenmiş olan rolüyle alakalı olduğunu söylenebilmektedir. Yani toplam vergi yükünün ekonomik düzeyden ziyade, başka değişkenlere de bağlı olduğu, kendi içerisinde tek başına olumsuz veya olumlu değerlendirmeye tabi tutulamayacağı ifade edilebilir. Örneğin, ABD kişi başına düşen milli gelir seviyesinin en yüksek olduğu ülkelerden biri olmakla birlikte, %27'lerde bir orana sahiptir. Burada uygulanan liberal yönlü politikaların, devlet faktörünü ekonomide sınırlandırırken, vergi gelirlerine de paralel etki yaptığı söylenebilir (Kılıçarslan ve Yavan, 2017).

3.4. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE VERGİ TÜRLERİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye'de vergi türleri itibariyle vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlar olarak sınıflandırılmaktadır. Tablo 3.7.'de 2006 ile 2023 yılları arası, toplam vergi gelirlerinin vergi türleri itibariyle tahsilat oranlarının dağılımı verilmiştir.

Tablo 3.7: Vergilerin Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % 2006-2023

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	29.20	31.54	32.68	32.75	29.12	29.86	30.67	28.43	30.12	29.21
Gelir Vergisi	21.08	22.54	22.62	22.30	19.18	19.23	20.27	19.54	20.96	21.02
Kurumlar Vergisi	8.12	9.00	10.06	10.45	9.94	10.63	10.40	8.89	9.16	8.18
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	2.27	2.39	2.44	2.71	2.49	2.47	2.51	2.35	2.33	2.30
Veraset ve İntikal Vergisi	0.08	0.08	0.09	0.10	0.10	0.10	0.11	0.10	0.12	0.11
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2.19	2.31	2.35	2.61	2.39	2.37	2.40	2.25	2.20	2.19
Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Değerli Konut Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergisi	43.22	41.62	40.00	42.42	43.57	40.73	40.83	41.34	40.31	40.97
Katma Değer Vergisi	11.58	10.99	10.00	12.10	12.50	11.81	11.32	11.64	10.81	11.38
Özel Tüketim Vergisi	26.85	25.59	24.88	25.30	27.20	25.30	25.72	26.21	25.84	25.97
Banka ve Sigorta M. Vergisi	1.91	2.06	2.20	2.32	1.70	1.68	1.96	1.88	2.12	2.25
Şans Oyunları Vergisi	0.27	0.22	0.22	0.23	0.21	0.20	0.22	0.22	0.22	0.21
Özel İletişim Vergisi	2.61	2.75	2.70	2.47	1.96	1.74	1.61	1.39	1.32	1.16
Uluslararası Ticaret Alınan Vergi	20.05	18.95	19.50	16.61	18.77	21.05	19.84	20.93	20.18	20.39
Gümrük Vergisi	1.51	1.59	1.64	1.43	1.54	1.83	1.87	1.66	1.85	2.03
İthalde Alınan KDV	18.50	17.33	17.83	15.15	17.20	19.18	17.93	19.23	18.28	18.30
Diğer Dış Ticaret Vergileri	0.04	0.02	0.03	0.03	0.03	0.04	0.04	0.04	0.05	0.06
Damga Vergisi	2.30	2.39	2.35	2.42	2.71	2.61	2.68	2.88	2.95	2.96
Harçlar	2.96	3.11	3.03	3.09	3.34	3.28	3.47	4.07	4.11	4.17
Toplam Vergi Gelirleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Tablo 3.7: (Devam) Vergilerin Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % 2006-2023

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Ort
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	30.40	30.80	35.02	35.84	31.67	34.13	36.70	32.88	31.72
Gelir Vergisi	21.04	20.94	22.36	24.15	19.06	18.85	15.14	15.41	20.31
Kurumlar Vergisi	9.36	9.86	12.66	11.69	12.61	15.28	21.56	17.47	11.41
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	2.31	2.15	2.21	2.31	2.07	1.81	1.12	1.65	2.21
Veraset ve İntikal Vergisi	0.14	0.13	0.14	0.16	0.15	0.19	0.12	0.09	0.15
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2.17	2.01	2.05	2.15	1.92	1.61	1.00	0.89	2.06
Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	0.66	-
Değerli Konut Vergisi	-	-	-	-	-	0.01	0.01	0.01	-
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergisi	41.68	39.50	34.27	34.27	37.79	32.39	28.83	36.18	38.88
Katma Değer Vergisi	11.76	10.35	9.06	8.23	8.59	10.59	7.44	11.23	10.64
Özel Tüketim Vergisi	26.23	25.77	21.54	21.83	24.88	17.63	17.84	20.62	24.18
Banka ve Sigorta M. Vergisi	2.41	2.47	2.93	3.37	3.25	2.83	2.49	2.94	2.39
Şans Oyunları Vergisi	0.19	0.19	0.18	0.25	0.42	0.53	0.43	0.64	0.29
Özel İletişim Vergisi	1.08	0.72	0.56	0.59	0.53	0.56	0.39	0.37	1.38
Dijital Hizmet Vergisi	-	-	-	-	0.12	0.25	0.24	0.23	-
Konaklama Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	0.15	-
Uluslararası Ticaret Alınan Vergi	18.79	21.04	22.23	21.18	22.25	25.53	27.96	24.32	21.09
Gümrük Vergisi	1.98	2.29	2.45	2.49	3.07	2.96	3.25	3.16	2.14
İthalde Alınan KDV	16.74	18.66	19.67	18.59	19.10	22.48	24.60	21.09	18.89
Diğer Dış Ticaret Vergileri	0.07	0.09	0.11	0.10	0.08	0.09	0.11	0.07	0.06
Damga Vergisi	2.94	2.93	2.79	2.82	2.54	2.53	2.13	2.10	2.61
Harçlar	3.88	3.58	3.48	3.58	3.68	3.61	3.26	2.87	3.47
Toplam Vergi Gelirleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024; Aydın, 2020, s. 61).

Tabloyu incelediğimizde toplam vergi gelirlerinden gelir üzerinden alınan vergilerin ortalama %31,72, servet üzerinden alınan vergilerin ortalama %2,21, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerin ortalama %38,88, uluslararası ticaret üzerinden alınan vergilerin ortalama %21,09, damga vergisinin ortalama %2,61, harçların ise ortalama %3,47'lik paya sahip olduğu görülmektedir.

Vergi gelirleri içerisinde en yüksek pay, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerine aittir. Daha sonra sırasıyla, gelir üzerinden alınan vergiler, uluslararası ticaret üzerinden alınan vergiler, harçlar, damga vergileri ve son olarak servet üzerinden alınan vergiler gelmektedir.

Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergiler; dahilde alınan ve uluslararası ticaret üzerinden alınan vergiler, damga vergileri ve harçlardır. Bunların tümünün payını değerlendirecek olursak, ortalama %66,05 oranla vergi gelirlerinin en büyük payını, harcamalar üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu görülmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler; kişilerin gelirlerinden alınan gelir vergisi ve şirketlerin gelirlerinden alınan kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Vergi gelirleri içinde ortalama %31,72 paya sahip olan gelir üzerinden alınan vergilerin, %20,31'ini gelir vergisi, geriye kalan %11,41'lik olan kısmını ise kurumlar vergisi oluşturmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler içinde en yüksek pay, gelir vergisine aittir.

Servet üzerinden alınan vergiler ise kişilerin sahip oldukları servetlerinden alınan vergilerdir. Servet üzerinden alınan vergiler; veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve değerli konut vergisinden oluşmaktadır. Değerli konut vergisi 2021 yılında alınmaya başlanan yeni bir vergidir. Ek motorlu taşıtlar vergisi ise Şubat 2023 yılında yaşanan depremin neden olduğu tahribatı karşılayabilmek için alınan bir vergidir. Ek motorlu taşıtlar vergisinin 2023 yılında, toplam vergi gelirleri içinde % 0,66 oranında payı bulunmaktadır. Değerli konut vergisinin ise, 2021 ile 2023 yılları arasında vergi gelirleri içinde ortalama %0,01 oranında payı bulunmaktadır.

Ortalama %2,21'lik tahsilat payına sahip olan servet üzerinden alınan vergilerin dağılımına bakacak olursak; %0,15'i veraset ve intikal vergisi, %2,06'sı motorlu taşıtlar vergisine aittir.

Vergi gelirleri içinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin ortalama %38,88'lik olan kısmını dahilde alınan mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Dahilde

alınan mal ve hizmet vergileri, daha önce bahsedildiği gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler olup, vergi hasılatına katkısı en yüksek olan vergilerdir.

Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve dahilde alınan diğer mal ve hizmet vergilerinden oluşmaktadır. Vergi gelirleri içinde ortalama payının %38,88 olduğu dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin; %10,64'lük kısmını dahilde alınan katma değer vergisi, %24,18'lik kısmını özel tüketim vergisi, %2,39'luk olan kısmını banka ve sigorta muameleleri vergisi, %0,29'luk olan kısmını şans oyunları vergisi, %1,38 olan kısmını ise özel iletişim vergisi oluşturmaktadır. Dijital hizmet vergisi ise, 2020-2023 yılları vergi gelirleri içinde ortalama 0,21'lik paya sahiptir. Görüldüğü üzere özel tüketim vergisinin ve katma değer vergisinin payı oldukça yüksektir.

Uluslararası ticaret üzerinden alınan vergiler; gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi ve diğer dış ticaret vergilerinden oluşmaktadır. Bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, ortalama %21,09'dur. Uluslararası ticaret üzerinden alınan vergilerin alt bileşenlerini oluşturan diğer vergilere bakacak olursak; gümrük vergisinin ortalama %2,14, ithalde alınan katma değer vergisinin ortalama %18,89 ve diğer dış ticaret vergilerinin de ortalama %0,06 olduğu görülmektedir. İthalde alınan katma değer vergisi gelirlerinin en yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmektedir.

Damga vergisi ve harçlar; vergi gelirleri içinde ortalama %6,08'lik paya sahiptir. Ortalamanın %2,61'lik payı damga vergisi, %3,47'lik payı ise harçlardan oluşmaktadır.

Tablo 3.8'de 2022 yılında OECD ülkelerinin, vergi türlerine ilişkin, hangi kaynaktan, oransal olarak ne kadar vergi tahsil ettikleri gösterilmiştir. Tabloyu incelediğimizde gelir ve kar üzerinden alınan vergiler yönünden en yüksek oran %64,6 ile Danimarka'ya, en düşük oran ise %19,9 ile Macaristan'a ait olduğu görülmektedir. Türkiye'de ise gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin milli gelir içindeki payı %27,5'tir. OECD ortalamasının %36,5 olduğu göz önüne alındığında, Türkiye'nin OECD ülkelerine kıyasla, gelir ve kar üzerinden alınan vergiler yönünden düşük seviyelerde kaldığı görülmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde ise en yüksek oran %47,8 ile Şili'ye, en düşük oran ise %16,3 ile ABD'ye aittir. ABD'de vergi gelirlerinin yarıdan fazlasını, gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu görülmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin, OECD ortalaması ise %31,5'tir. Türkiye'nin sahip

olduğu %43,6'lık oran, OECD ortalamasına görece oldukça yüksek seviyededir. Gelir ve kar üzerinden alınan vergiler yönünden OECD ülkelerine göre düşük paya sahip olan Türkiye, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler yönünden ise oldukça yüksek paya sahiptir.

Tablo 3.8: OECD Ülkelerinde Türlerine Göre Vergiler, 2022

	Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Katkıları	Ücretler Üzerinden Alınan Vergiler	Emlak/Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	Diğer Vergiler
Avustralya	62,3	0,0	4,7	9,3	23,8	0,0
Avusturya	30,9	34,1	6,3	1,4	26,9	0,4
Belçika	37,4	30,4	0,0	7,7	24,5	0,0
Kanada	51,6	14,0	2,2	10,4	21,7	0,1
Şili	43,7	4,1	0,0	5,5	47,8	-1,1
Kolombiya	33,2	8,3	1,5	7,8	44,8	4,4
Kosta Rika	21,5	34,8	5,7	2,0	32,6	3,5
Çek Cumhuriyeti	22,0	45,9	0,0	0,5	31,5	0,0
Danimarka	64,6	0,2	0,6	4,1	30,4	0,1
Estonya	24,2	34,8	0,0	0,5	40,5	0,0
Finlandiya	36,9	27,6	0,0	3,3	32,0	0,1
Fransa	27,4	32,4	4,3	8,1	26,1	1,8
Almanya	32,9	36,9	0,0	2,8	27,3	0,0
Yunanistan	20,5	29,6	0,0	6,6	43,3	0,0
Macaristan	19,9	28,0	2,0	2,3	47,5	0,3
İzlanda	51,5	8,5	0,7	5,6	32,7	1,0
İrlanda	52,8	15,1	0,9	4,7	26,4	0,0
İsrail	32,7	15,3	2,8	12,3	32,4	0,0
İtalya	32,8	30,5	0,0	5,7	27,6	3,3
Japonya	32,5	38,5	0,0	7,9	20,8	0,2
Kore	37,4	25,6	0,3	11,9	22,7	2,2
Letonya	22,5	30,6	0,0	2,5	44,4	0,0
Litvanya	31,4	31,1	0,0	0,9	36,6	0,0
Lüksemburg	38,6	27,8	0,0	9,7	23,9	0,1
Meksika	46,1	13,8	2,9	2,1	32,8	2,3
Hollanda	32,7	32,9	0,0	3,9	30,1	0,3
Yeni Zelanda	58,2	0,0	0,0	5,8	36,0	0,0
Norveç	60,9	17,3	0,1	2,2	19,5	0,0
Polonya	21,2	37,1	1,6	3,4	36,5	0,1
Portekiz	28,6	28,3	0,0	4,3	38,3	0,5
Slovakya	22,0	41,06	0,0	1,2	35,2	0,0
Slovenya	20,1	42,8	0,1	1,6	35,3	0,0
İspanya	31,4	34,1	0,0	6,9	27,6	0,0
İsveç	36,0	20,8	12,1	2,2	28,8	0,1
İsviçre	46,6	24,8	0,0	8,1	19,9	0,6
Türkiye	27,5	24,4	0,0	3,5	43,6	1,1
İngiltere	37,8	19,9	0,4	11,3	30,6	0,0
ABD	51,4	21,9	0,1	10,4	16,3	0,0
OECD	36,5	24,8	1,3	5,3	31,5	0,6
Ortalama						

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

Servet üzerinden alınan vergiler bakımından en yüksek oran %12,3 ile İsrail'e en düşük oran ise %0,5 ile Çek Cumhuriyeti ve Estonya'ya aittir. OECD ortalamasının %5,3 olduğu tabloda, Türkiye'nin % 3,5 ile ortalamanın altında kaldığı görülmektedir.

3.5. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Tüketicilerin harcamalarının üzerine eklenen, diğer bir ifadeyle malların satış fiyatlarının içerisinde tahsil edilen vergiler dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergiler satıcı veya üretici tarafından fiyata eklenerek tüketiciye yansıtılır. Bu sebeple yansıtılabilen vergiler arasındadır. Dolaysız vergiler ise kişilerin gelirleri ya da servetleri üzerinden alınan vergilerdir. Doğrudan alınabilmesi ve yansıtılmasının mümkün olmaması sebebiyle dolaysız vergiler olarak nitelendirilirler. Türk Vergi Sisteminde; gelir vergisi, kurumlar vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, dolaysız vergiler arasındadır. (Şenocak, 2014, s. 77).

Dolaylı vergiler ise; dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, damga vergileri ve harçlardan oluşmaktadır. Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri de kendi içerisinde; dahilde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve dahilde alınan diğer mal ve hizmet vergileri olarak ayrılmaktadır (Aydın, 2020, s. 8).

Tablo 3.9.'da 2006 -2023 yılları arasında, dolaylı vergiler ve bu vergileri oluşturan diğer vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki paylarına yer verilmiştir. 2006 ile 2023 yılları arası, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ortalama payı %66 seviyelerindedir.

Tablo 3.9: Dolaylı Vergiler (2006-2023)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vergi Gelirleri									
1.Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	43.22	41.61	40.00	42.42	43.57	40.73	40.83	41.34	40.31
a-Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	11.58	10.99	10.00	12.10	12.50	11.81	11.33	11.64	10.81
b-Özel Tüketim Vergisi	26.85	25.59	24.88	25.30	27.20	25.30	25.72	26.21	25.84
c-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1.91	2.06	2.20	2.32	1.70	1.68	1.96	1.88	2.12
d-Şans Oyunları Vergisi	0.27	0.21	0.22	0.23	0.21	0.20	0.22	0.22	0.22
e-Özel İletişim Vergisi	2.61	2.75	2.70	2.47	1.96	1.74	1.61	1.39	1.32
2-Uluslararası Tic. Ve Muamelelerden Alınan Vergiler	20.05	18.95	19.50	16.61	18.77	21.05	19.84	20.93	20.18
a-Gümrük Vergileri	1.51	1.60	1.64	1.43	1.54	1.83	1.86	1.66	1.86
b-İthalde Alınan KDV	18.50	17.33	17.83	15.15	17.20	19.18	17.94	19.23	18.27
c-Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0.4	0.02	0.03	0.03	0.03	0.04	0.04	0.04	0.05
3-Damga Vergisi	2.30	2.38	2.35	2.42	2.71	2.61	2.68	2.88	2.95
4-Harçlar	2.96	3.11	3.03	3.09	3.34	3.28	3.47	4.07	4.11
Dolaylı Vergiler	68.53	66.04	64.88	64.54	68.39	67.67	66.82	69.22	67.55
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vergi Gelirleri									
1.Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	40.97	41.68	39.50	34.27	34.27	37.79	32.39	28.83	36.18
a-Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	11.38	11.76	10.35	9.06	8.23	8.59	10.59	7.44	11.23
b-Özel Tüketim Vergisi	25.97	26.23	25.77	21.54	21.83	24.88	17.63	17.84	20.62
c-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.25	2.41	2.47	2.93	3.37	3.25	2.83	2.49	2.94
d-Şans Oyunları Vergisi	0.21	0.19	0.19	0.18	0.25	0.42	0.53	0.43	0.64
e-Özel İletişim Vergisi	1.16	1.08	0.72	0.56	0.59	0.53	0.56	0.39	0.37
f-Dijital Hizmet Vergisi	-	-	-	-	-	0.12	0.25	0.24	0.23
g-Konaklama Vergileri	-	-	-	-	-	-	-	-	0.15
2-Uluslararası Tic. Ve Muamelelerden Alınan Vergiler	20.39	18.79	21.04	22.23	21.18	22.25	25.53	27.96	24.32
a-Gümrük Vergileri	2.03	1.98	2.29	2.45	2.49	3.07	2.96	3.25	3.16
b-İthalde Alınan KDV	18.30	16.74	18.66	19.67	18.59	19.10	22.48	24.60	21.09
c-Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0.06	0.07	0.09	0.11	0.10	0.08	0.09	0.11	0.07
3-Damga Vergisi	2.96	2.94	2.93	2.79	2.82	2.54	2.53	2.13	2.12
4-Harçlar	4.17	3.88	3.58	3.48	3.58	3.68	3.61	3.26	2.87
Dolaylı Vergiler	68.49	67.29	67.05	62.77	61.85	66.26	64.06	62.18	65.47

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024).

Dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin vergi gelirleri içinde ortalama %38,88'ini, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler ortalama % 21,09'unu, damga vergileri % 2,61'ini, harçlar ise % 3,47'sini oluşturmaktadır.

Dolaylı vergilerin en yüksek payını oluşturan dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin, alt bileşenlerini oluşturan vergilerin ortalamaları incelendiğinde ise; özel tüketim vergisi % 24,18, dahilde alınan KDV %10,64, BSMV % 2,39, şans oyunları vergisi %0,29 ve özel iletişim vergisinin %1,38 oranında gerçekleştiği görülmektedir. Dijital hizmet vergisi 2020 yılında, konaklama vergisi ise 2023 yılında alınmaya başlanan yeni vergilerdir. Dijital hizmet vergisinin 2020 ile 2023 yılı vergi gelirleri içindeki ortalaması %0,2'dir. Dolaylı vergiler içinde uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler; gümrük vergileri, ithalde alınan KDV ve diğer dış ticaret gelirlerinden oluşmaktadır. Ortalama %21,09 oranına sahip olan bu vergilerin en yüksek payı, %18,89 ile ithalde alınan KDV'ye aittir. Gümrük vergileri ortalama % 2,14, diğer dış ticaret gelirleri ise ortalama %0,6 oranındadır.

Vergi gelirleri içinde yaklaşık %66,05 ortalamaya sahip olan, dolaylı vergilerin en yüksek payını, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin ve ithalde alınan katma değer vergisinin oluşturduğu görülmektedir. Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri içinde ise, özel tüketim vergisinin payı, katma değer vergisi payından fazladır.

Ancak KDV, ithalde alınan ve dahilde alınan KDV olarak birlikte değerlendirildiğinde, ÖTV'ye göre daha yüksek bir ortalamaya sahiptir. Dolaylı vergilerin gelişimleri, bazı yıllarda ufak azalışlar gösterse de genel anlamda, artış eğiliminde olduğu, en yüksek payın ise %69,22 ile 2013 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 3.10.'da ise 2006 -2023 yılları arasında, dolaysız vergiler ve bu vergileri oluşturan diğer vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki paylarına yer verilmiştir.

Tablo 3.10: Dolaysız Vergiler (2006-2023)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I. Vergi Gelirleri									
1.Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	29.20	31.54	32.68	32.75	29.12	29.86	30.67	28.43	30.12
a-Gelir Vergisi	21.08	22.54	22.62	22.30	19.18	19.23	20.27	19.54	20.96
b-Kurumlar Vergisi	8.12	9.00	10.06	10.45	9.94	10.63	10.40	8.89	9.16
2.Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	2.27	2.39	2.44	2.71	2.49	2.47	2.51	2.35	2.33
Dolaysız Vergiler	31.46	33.92	35.12	35.46	31.61	32.33	33.19	30.79	32.46
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
I. Vergi Gelirleri									
1.Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	29.21	30.40	30.80	35.02	35.84	31.67	34.13	36.70	32.88
a-Gelir Vergisi	21.02	21.04	20.94	22.36	24.15	19.06	18.85	15.14	15.41
b-Kurumlar Vergisi	8.18	9.36	9.86	12.66	11.69	12.61	15.28	21.56	17.47
2.Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	2.30	2.31	2.15	2.21	2.31	2.07	1.81	1.12	1.65
Dolaysız Vergiler	31.52	32.72	32.96	37.24	38.15	33.74	35.94	37.82	34.53

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024).

Dolaysız vergiler, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergilerin 2006- 2023 yılları arası toplam vergi gelirleri içindeki ortalama payı, %33,95'tir. Dolaysız vergiler içindeki en yüksek ortalama ise %31,72 ile gelir üzerinden alınan vergilere aittir. Gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir vergisi ortalama %20,31, kurumlar vergisi ise ortalama %11,41 seviyelerindedir. Mülkiyet üzerinden alınan vergiler ise ortalama % 2,21 ile düşük bir ortalama sahtir. 2006 yılında %21'ler seviyelerinde olan gelir vergisi yıllar boyunca azalarak, 2023 yılında %15'ler seviyelerine gerilemiştir. Kurumlar vergisinde ise, gelir vergisinin aksine, 2006 yılında %8'lerde olan payı, 2023 yılında % 17'ler seviyelerine yükseldiği görülmüştür.

Tablo 3.11.'de, Türkiye'de 1985 ile 2023 yılları arası dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Dolaysız vergilerin seyrine baktığımızda 1985'te %47'ler seviyesinde olan dolaysız vergilerin, 2023 yılında %36'lar seviyesine düştüğü görülmektedir. Dolaylı vergiler kanadında ise tam tersi durum söz konusudur. 1985 yılında, %53'ler seviyelerinde olan pay, 2023 yılına gelindiğinde ciddi bir yükseliş ile %64'lere ulaşmıştır. Dolaylı vergilerdeki bu yükseliş; 1985 yılında KDV'nin, 2002 yılında ise ÖTV'nin gelmesiyle açıklayabiliriz. Zamanla ciddi gelir sağlayan bu vergiler, Türk Vergi Sistemi'nde vergi gelirleri içinde en yüksek oranlara sahip olmuşlardır.

Tablo 3.11: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Payları (%)

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1985	47	53
1986	52	48
1987	50	50
1988	50	50
1989	53	47
1990	52	48
1991	52	48
1992	50	50
1993	49	51
1994	48	52
1995	41	59
1996	39	61
1997	41	59
1998	47	53
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66
2003	33	67
2004	32	68
2005	31	69
2006	30	70
2007	32	68
2008	34	66
2009	34	66
2010	27	71
2011	30	70
2012	31	69
2013	29	71
2014	31	69
2015	30	70
2016	30	70
2017	31	69
2018	33	67
2019	37	63
2020	32	68
2021	35	65
2022	38	62
2023	36	64

Kaynak: (Vergi Konseyi, 2024).

Tablo 3.12. OECD ülkelerinde dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki durumunu göstermektedir.

Tablo 3.12: Vergi Gelirlerinin Dolaylı-Dolaysız Dağılımı (2022)

Ülke	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Avustralya	76,3	27,8
Avusturya	38,6	27,3
Belçika	45,1	24,5
Kanada	64,2	21,08
Şili	49,2	46,7
Kolombiya	42,5	49,2
Kosta Rika	29,2	36,1
Çek Cumhuriyeti	22,5	31,5
Danimarka	68,7	30,5
Estonya	24,7	40,5
Finlandiya	40,2	32,01
Fransa	39,8	27,9
Almanya	35,7	27,3
Yunanistan	27,1	43,3
Macaristan	24,2	47,8
İzlanda	57,8	33,7
İrlanda	58,4	26,4
İsrail	47,8	32,4
İtalya	38,5	30,9
Japonya	40,4	21,0
Kore	49,6	24,9
Letonya	25,0	44,4
Litvanya	32,3	36,6
Lüksemburg	48,3	24,0
Meksika	51,1	35,1
Hollanda	36,6	30,4
Yeni Zelanda	64,0	36,0
Norveç	63,2	19,5
Polonya	26,2	36,6
Portekiz	32,9	38,8
Slovakya	23,2	35,2
Slovenya	21,7	35,3
İspanya	38,3	27,6
İsveç	50,3	28,9
İsviçre	54,7	20,5
Türkiye	31,0	44,7
İngiltere	49,5	30,6
ABD	61,9	16,3
OECD Ortalama	42,9	32,4

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

2022 yılında OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin ortalama %42,9, dolaylı vergilerin ise ortalama %32,4 olduğu görülmektedir.

Dolaylı vergi gelirlerinin yüksek olduğu ülkeler genelde gelişmekte olan ülkeler veya az gelişmiş ülkeler iken, dolaysız vergi gelirlerinin yüksek olduğu ülkeler ise ekonomik gelişmenin büyük ölçüde sağlandığı gelişmiş ülkelerde görülmektedir. Ülkelerin dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin payı bir nevi ülkelerin gelişmişlik durumlarına gösterge olduğu söylenebilmektedir (Talaşlı ve Ay, 2008, s.150). Türkiye

açısından değerlendirdiğimizde, 2022 yılında dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %31,0 olduğu, dolaylı vergilerin ise %44,7 olduğu görülmektedir. Bu haliyle Türkiye'nin her iki vergi başlığında, OECD ortalamasının altında kaldığı tabloda görülmektedir.

3.6. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE GELİR, SERVET VE HARCAMA VERGİ GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alan kişisel gelir durumunu gözeten, artan oranlı vergilerdir. Doğrudan alınan vergiler de denilen gelir üzerinden alınan vergilerde, mükellefler gelirlerini kendi beyanlarına göre beyan etmekte olup, bu vergilerde vergi bilincinin dolaylı vergilere göre yüksek olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 3.13.'de 2006 ile 2023 yılları arasında gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına yer verilmiştir. Tablodan da anlaşılabacağı üzere gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin, toplam vergiler içindeki payı oldukça önemlidir.

Tablo 3.13: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	29,20	31,54	32,68	32,75	29,12	29,86	30,67	28,43	30,12	29,21	30,40
Gelir Vergisi	21,08	22,54	22,62	22,30	19,18	19,23	20,27	19,54	20,96	21,03	21,04
Kurumlar Vergisi	8,12	9,00	10,06	10,45	9,94	10,63	10,40	8,89	9,16	8,18	9,36
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Ort.*			
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	30,80	35,02	35,84	31,67	34,13	36,70	32,88	31,72			
Gelir Vergisi	20,94	22,36	24,15	19,06	18,85	15,14	15,41	20,31			
Kurumlar Vergisi	9,86	12,66	11,69	12,61	15,28	21,56	17,47	11,41			

Not: * Ortalama değerler 2006-2023 yılı dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024).

İlgili dönem bazında incelendiğinde, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ortalaması %31'ler seviyesindedir.

Bahsi geçen vergilerin alt bileşenlerini oluşturan vergilere baktığımızda, gelir vergisinin payı ortalama %20’lerde, kurumlar vergisinin ise %11’lerde olduğu görülmektedir.

Türkiye’deki gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin durumuna değindikten sonra, bu vergilerin OECD ülkeleri ve Türkiye ile karşılaştırılması, bize vergi türlerinin oransal payları hakkında daha sağlıklı veriler sunacağından, Tablo 3.14.’de gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin OECD ve Türkiye’deki durumu hakkında karşılaştırmaya yer verilmiştir.

Tablo 3.14: Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Milli Gelir İçindeki Payları (OECD-Türkiye)

		1990	2000	2010	2020	2021	2022
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	OECD ORT.	11,5	11,4	10,2	11,3	12,0	12,3
	TÜRKİYE	4,9	6,9	5,3	5,2	5,5	5,8
Gelir Vergisi	OECD ORT.	9,3	8,5	7,2	8,3	8,3	8,2
	TÜRKİYE	3,9	5,2	3,5	3,1	3,0	2,4
Kurumlar Vergisi	OECD ORT.	2,4	3,1	2,7	2,8	3,3	3,8
	TÜRKİYE	1,0	1,7	1,8	2,1	2,5	3,4

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

Tablo 3.14.’ü incelediğimizde OECD ülkelerinde gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin, milli gelir içerisindeki ortalamasında sürekli artış gözlemlenmiştir.

1990 yılında %11,5 olan ortalama, 2022 yılında 12,3’e yükselmiştir. Yine Türkiye’deki gibi benzer durum ise, gelir vergisi ortalamasının, kurumlar vergisi ortalamasından yüksek olduğudur. Yani gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin çoğunu, gelir vergisi oluşturmaktadır. Zira gelir vergisi ortalaması %8 ile %9 aralığında değişirken, kurumlar vergisi ortalamasının ise %2 ile %3 dolaylarında olduğu görülmektedir. Türkiye’nin, ilgili yıllar boyunca hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi yönünden OECD ortalamasının altında kaldığı tabloda görülmektedir. Bu durumun Türkiye’deki gelir ve kazançların kayıt dışılık oranının yüksek olmasıyla açıklanabilir. Kayıt dışı kalan kazanç ve iratların kayıt altına alınarak, vergilendirilmesi halinde, bu tablonun daha olumlu hale geleceği düşünülmektedir.

Servet üzerinden alınan vergiler ise, kişilerin sahip oldukları servetlerinden alınan vergilerdir. Verginin konusu burada kazanç ya da harcama değil servettir.

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler; veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve değerli konut vergisidir.

Tablo 3.15.’de servet üzerinden alınan vergilerin 2006 – 2023 yılları arası toplam vergi gelirleri içindeki paylarına yer verilmiştir.

Tablo 3.15: Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	2,27	2,39	2,44	2,71	2,49	2,47	2,51	2,35	2,33	2,30	2,31
Veraset ve İntikal Vergisi	0,08	0,08	0,09	0,10	0,10	0,10	0,11	0,10	0,12	0,11	0,14
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2,19	2,31	2,35	2,61	2,39	2,37	2,40	2,25	2,20	2,19	2,17
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Ort.*			
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	2,15	2,21	2,31	2,07	1,81	1,12	1,65	2,21			
Veraset ve İntikal Vergisi	0,13	0,14	0,16	0,15	0,19	0,12	0,09	0,15			
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2,01	2,05	2,15	1,92	1,61	1,00	0,89	2,06			

Not: * Ortalama değerler 2006-2023 yılı dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024).

Servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı diğer vergilere görece oldukça düşüktür. İlgili yıllarda servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %2’ler seviyelerindedir.

Bu vergilerin alt bileşenlerini oluşturan motorlu taşıtlar vergisi, servet üzerinden alınan vergilerin % 2,06 ile büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Veraset ve intikal vergisinin ise, ortalama % 0,15 seviyelerindedir.

Türkiye ve OECD’nin servet üzerinden alınan vergi gelirlerine ilişkin karşılaştırılması, Tablo 3.16’da gösterilmiştir. Türkiye gibi benzer olarak, OECD ülkelerinde de servet üzerinden alınan vergilerin, diğer vergilere görece payı oldukça düşüktür. 1990 yılında %1,7 olan ortalama 2022 yılında %1,8 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.16: Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Milli Gelir İçerisindeki Payı (OECD – Türkiye)

	1990	2000	2010	2020	2021	2022
OECD ORT.	1,7	1,7	1,6	1,9	1,9	1,8
TÜRKİYE	0,3	0,7	1,0	1,1	1,0	0,7

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

Türkiye’de ise 1990 yılında %0,3 olan ortalama 2022 yılında %0,7 olarak gerçekleşmiştir. OECD ve Türkiye karşılaştırması yaptığımızda ise, diğer vergi türlerinde görüldüğü gibi yine servet üzerinden alınan vergilerde de Türkiye’nin tüm yıllarda, OECD ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

Gelir ve servetten farklı olarak harcamalar üzerinden alınan vergilerde, söz konusu olan husus, kişilerin yapmış oldukları tüketimleri diğer bir deyişle harcamaları üzerinden vergi alınmasıdır. Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergiler; KDV, ÖTV, gümrük vergisi, BSMV, damga vergisi, vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, değerli kağıtlar vergisi, harçlar, konaklama vergisi, dijital işlem vergisinden oluşturmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine ilişkin oranları Tablo 3.17.’de gösterilmiştir.

Tablo 3.17: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
VERGİ GELİRLERİ	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Harcama Vergileri	68,53	66,04	64,88	64,54	68,39	67,67	66,82	69,22	67,55	68,49	67,29
Toplam KDV	30,08	28,32	27,83	27,25	29,70	30,99	29,25	30,87	29,09	29,68	28,50
Dahilde Alınan KDV	11,58	10,99	10,00	12,10	12,50	11,81	11,32	11,64	10,81	11,38	11,76
İthalde Alınan KDV	18,50	17,33	17,83	15,15	17,20	19,18	17,93	19,23	18,28	18,30	16,74
Özel Tüketim Vergisi	26,85	25,59	24,88	25,30	27,20	25,30	25,72	26,21	25,84	25,97	26,23
BSMV	1,91	2,06	2,20	2,32	1,70	1,68	1,96	1,88	2,12	2,25	2,41
Şans Oyunları Vergisi	0,27	0,21	0,22	0,23	0,21	0,20	0,22	0,22	0,22	0,21	0,19
Özel İletişim Vergisi	2,61	2,75	2,70	2,47	1,96	1,74	1,61	1,39	1,32	1,16	1,08
Gümrük Vergisi	1,51	1,60	1,64	1,43	1,54	1,83	1,87	1,66	1,85	2,03	1,98
Diğer Dış Ticaret Vergileri	0,04	0,02	0,03	0,03	0,03	0,04	0,04	0,04	0,05	0,06	0,07
Damga Vergisi	2,30	2,38	2,35	2,42	2,71	2,61	2,68	2,88	2,95	2,96	2,94
Harçlar	2,96	3,11	3,03	3,09	3,34	3,28	3,47	4,07	4,11	4,17	3,88

Tablo 3.17: (Devam) Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Ort.
VERGİ GELİRLERİ	100	100	100	100	100	100	100	100
Harcama Vergileri	67,05	62,77	61,85	66,26	64,06	62,18	65,47	66,05
Toplam KDV	29,01	28,73	26,82	27,69	33,07	32,04	32,32	29,51
Dahilde Alınan KDV	10,35	9,06	8,23	8,59	10,59	7,44	11,23	10,64
İthalde Alınan KDV	18,66	19,67	18,59	19,10	22,48	24,60	21,09	18,89
Özel Tüketim Vergisi	25,77	21,54	21,83	24,88	17,63	17,84	20,62	24,18
BSMV	2,47	2,93	3,37	3,25	2,83	2,49	2,94	2,39
Şans Oyunları Vergisi	0,19	0,18	0,25	0,42	0,53	0,43	0,64	0,29
Özel İletişim Vergisi	0,72	0,56	0,59	0,53	0,56	0,39	0,37	1,38
Dijital Hizmet Vergisi	-	-	-	0,12	0,25	0,24	0,23	
Konaklama Vergisi	-	-	-	-	-	-	0,15	
Gümrük Vergisi	2,29	2,45	2,49	3,07	2,96	3,25	3,16	2,14
Diğer Dış Ticaret Vergileri	0,09	0,11	0,10	0,08	0,09	0,11	0,07	0,06
Damga Vergisi	2,93	2,79	2,82	2,54	2,53	2,13	2,10	2,61
Harçlar	3,58	3,48	3,58	3,68	3,61	3,26	2,87	3,47

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024).

2006-2023 yılları ortalaması alındığında harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payının %66 seviyelerinde olduğu görülmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere Türkiye’de vergi gelirlerinin yarıdan fazlası harcama vergilerine aittir.

Harcama vergileri içindeki en yüksek pay ise ortalama %29 seviyelerinde olan dahilde ve ithalde alınan toplam KDV’ne aittir. KDV’nin ardından ikinci en yüksek pay ise %24 ortalamalarında olan ÖTV’ye aittir. Harcama vergilerinin, diğer alt bileşenlerini oluşturan vergilerin ortalamalarına bakacak olursak; %2,39 BSMV, %0,29 şans oyunları vergisi, %1,38 özel iletişim vergisi, %2,14 gümrük vergisi, %0,06 diğer dış ticaret vergileri, %2,61 damga vergisi ve %3,47 harçlar olarak görülmektedir. Dijital hizmet vergisi 2020 yılında, konaklama vergisi ise 2023 yılında alınmaya başlanan yeni harcama vergileridir. Dijital işlem vergisinin 2020 ile 2023 yılları arası vergi gelirleri içindeki ortalaması %0,21, konaklama vergisinin ise 2023 yılına ilişkin vergi gelirleri içinde %0,15 payı bulunmaktadır.

Tablo 3.18: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Milli Gelir İçerisindeki Payı (OECD-Türkiye)

		1990	2000	2010	2020	2021	2022
Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	OECD ORT.	9,9	10,8	10,5	10,6	10,7	10,5
	TÜRKİYE	4,1	9,9	11,8	10,2	9,6	9,1
Genel Tüketim Vergileri (KDV)	OECD ORT.	5,1	6,3	6,4	6,7	7,0	7,0
	TÜRKİYE	2,7	5,7	5,4	4,6	5,3	5,0
Belirli Mal ve Hiz. Üz. Alınan Vergiler (ÖTV)	OECD ORT.	2,5	2,9	2,7	2,3	2,2	1,9
	TÜRKİYE	1,4	4,2	6,4	5,6	4,3	4,1

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

Tablo 3.18.'de harcamalar üzerinden alınan vergilerin milli gelir içindeki payına ilişkin OECD ile Türkiye karşılaştırılması verilmiştir. 1990 yılında %9,9 olan OECD ortalamasının, 2022 yılında % 10,5 e yükseldiği görülmektedir. Türkiye'nin de yine 1990 yılında %4,1 olan ortalaması, 2022 yılında % 9,1'e yükselmiştir. Tablo incelendiğinde Türkiye'nin ilgili yıllar boyunca, OECD ülkeleri ortalaması altında kaldığı görülmektedir. KDV gelirlerinin OECD ülkeleri bazında arttığı, ÖTV gelirlerinin ise azalış gösterdiği, Türkiye'de ise her iki harcama vergisinin de milli gelir içindeki payının, artış gösterdiği görülmektedir.

3.7. DOĞRUDAN KDV GELİRLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de 1985 yılından beri uygulanan ve vergi hasılatı içerisinde büyük bir paya sahip olan KDV önemli bir gelir kaynağıdır.

Katma değer vergisi bir satış vergisi olarak dolaylıdır. Dolaylı olmasının sebebi devletin vergiyi mal ve hizmetin satıcısından alması, satıcının da bu vergiyi, mal veya hizmetin fiyatına ekleme yaparak müşteriye yansıtmasından kaynaklanmaktadır. Özünde nihai tüketici, katma değeri içinde olan mal ya da hizmeti almış olmaktadır. Dolaylı vergiler genellikle, mal alış ve satışı esnasında tahsil edilmektedir. KDV'den önceki dönemlerde dolaylı vergiler, genellikle daha kolay olduğu için malın nakli anında yani ülkeye ya da pazara girişte satış işlemi gerçekleşmeden önce tahsil edilmekteydi. Zamanla ulusal devletlerin kurulması, ticaretin gelişmesi sebebiyle ülke içinde, ticaret güzergahlarında ve pazar girişlerinde toplanan vergiler terk edilerek yerine, ithalattan, ihracattan vergi alınmaya başlandı. Ülke içinde tahsil edilen dolaylı vergiler, malların ilk

üreticisinden, hizmeti sunanlardan ve satıcılardan, satış işlemi gerçekleştikten sonra alınmaya başlandı (Bulutoğlu, 2004, s. 191).

Ticaret güzergahı üzerinden alınan bu dolaylı vergiler zamanla isim değiştirerek, dış ticaretten alınan vergiler haline gelmiştir. Bunlar da gümrük ve ithalatta alınan vergilerdir. Yurt içinde pazar yerlerinde alınan bu vergiler ise sanayileşme arttıkça, devletler ulusal birliklerini tamamladıkça, yerini sanayi ürünlerinden alınan vergilere bırakmıştır. Öncelikle tüketim açısından yaygın ürünlerden (çay, kahve, şeker gibi) dolaylı vergiler alınırken, sanayileşmeden sonra daha geniş sınai ürünler tabanına da yayılmıştır. Yine sanayi devriminden önce, devlet vergi hasılatını arttırmak için, vergiyi zengin kesimin tüketim mallarından almaktan çok, kısmen düşük bütçeli kesimin zorunlu mallarından tahsil etmekteydi. Bu durum, vergide adaletsizliğe sebebiyet vermektedir. Günümüzde halen aynı durumun geçerli olduğu görülmektedir. Sanayileşme sonucu ticaret arttıkça, firmalar piyasa yeni ürünler sundukça devletin dolaylı vergi gelirleri de artmaya başladı. Daha sonra savaşların ve kriz dönemlerin yaşanmasıyla, Avrupa devletlerinin büyük bir kısmı vergi gelirlerini arttırmak sebebiyle, dolaylı vergileri tüm mal ve hizmet satışlarından almaya başladılar ve dolaylı vergiler, zamanla devletin vazgeçilmez birer gelir kaynağı haline geldiler (Bulutoğlu, 2004, s. 192).

1985 yılında KDV'nin uygulamaya girmesiyle birlikte, toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payında ciddi artışlar olmuştur. 1923 yılından sonra, özellikle 1925 yılında, Aşar vergisinin kaldırılması, savaş ve kriz dönemleri sayılmazsa vergi tahsilatları rakamlarında ciddi derecede anormal gelişmelerin görülmediği söylenebilir. Ancak burada şu da ihmal edilmemelidir ki Aşar vergisinin kaldırılmasıyla 1925 ile 1930 yılları arasında dolaylı vergi gelirleri, %70'lere, 1928 yılında ise %77'lere yükseldiği görülmüştür (Acar, Arslan ve Merter, 2007, s. 27).

3.7.1. Türkiye ve OECD ülkelerinde KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri ve Harcama Vergileri İçerisindeki Paylarının Karşılaştırılması

Tablo 3.19.'da 2006-2023 yılları arası KDV vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri ve harcama vergi gelirleri içindeki paylarına yer verilmiştir.

Tablo 3.19: KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri ve Harcama Vergileri İçindeki Payı

Yıllar	KDV Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	KDV Gelirlerinin Harcama Vergi Gelirleri İçindeki Payı
	%	%
2006	30,08	43,89
2007	28,32	42,88
2008	27,83	42,89
2009	27,25	47,22
2010	29,70	43,42
2011	30,99	45,79
2012	29,25	43,77
2013	30,87	44,59
2014	24,09	43,06
2015	29,68	43,33
2016	28,50	42,35
2017	29,01	43,26
2018	28,73	45,77
2019	26,82	43,36
2020	27,69	41,78
2021	33,07	51,62
2022	32,04	52,52
2023	32,32	49,36
ORT.	29,23	44,99

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, 2024).

Tabloyu incelediğimizde, harcama vergileri arasında en yüksek paya sahip olan KDV'nin 2006-2023 yılları toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalamasının %29'lar seviyesinde olduğu görülmektedir.

KDV'nin toplam harcama vergileri içindeki payının ise ortalama %45'e yakın olduğu gözlemlenmiştir. KDV'nin kapsamının oldukça geniş olması, uygulamasının kolay olması, maliyetinin düşük olması gibi sebepler dolayısıyla vergi gelirleri içinde önemli bir gelir kaynağıdır. Tabloda görüldüğü üzere bazı yıllarda harcama vergilerinin neredeyse yarısını, bazı yıllarda ise yarıdan fazlasını KDV oluşturmaktadır. Bu yönüyle KDV'nin, dolaylı vergilerin bel kemiğini oluşturduğu ifade edilebilir (Tülümce Yaraşır ve Yavuz, 2019, s. 553).

OECD vergi sınıflandırmasında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, katma değer ve satış vergilerinden oluşmaktadır. Bu vergiler, ayrıca ithalat ve ihracat üzerinden alınan vergileri de kapsamaktadır (OECD, 2024).

Tablo 3.20.'de mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin OECD ve Türkiye ortalamaları karşılaştırılmıştır.

Tablo 3.20: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki OECD ve Türkiye Ortalaması

Yıllar	Mal ve Hizmet Vergisi OECD Ortalaması %	Mal ve Hizmet Vergisi Türkiye %
1990	33,7	27,9
2000	33,9	42,0
2010	34,0	47,7
2020	32,1	42,9
2021	31,9	41,9
2022	31,5	43,6

Kaynak: (OECD Revenue Statistics, 2024).

1990 yılında ortalama % 33’lerde olan OECD ortalamasının,2022 yılında 31 ’lere düştüğü görülmektedir. Türkiye’de ise tam tersi bir durum söz konusudur. 1990 yılında %27’lerde olan ortalama, 2022 yılında ciddi bir artışla %43’lere yükselmiştir. Bu durumun, Türkiye’nin yıllar geçtikçe tüketim vergilerine bağımlı hale geldiğini gösterdiği ifade edilebilir.

Tablo 3.21.’de ise OECD ülkelerine ilişkin KDV gelirlerinin, toplam vergiler içindeki payı verilmiştir.

Tablo 3.21: OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergilerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı

	1990	2000	2010	2020	2021	2022
Avustralya	0,0	11,1	13,1	12,4	11,1	11,1
Avusturya	20,8	18,7	18,7	17,6	17,5	18,5
Belçika	16,4	16,1	16,2	15,0	16,0	15,4
Kanada	0,0	9,2	13,7	13,0	13,1	13,3
Şili	37,4	41,8	38,5	41,1	42,6	39,0
Kolombiya	22,6	27,6	29,3	28,7	30,5	31,8
Kosta Rika	18,1	22,8	21,0	19,7	20,4	19,4
Çek Cumhuriyeti	-	18,3	20,5	21,3	21,8	23,3
Danimarka	18,7	19,5	20,9	20,8	20,1	22,0
Estonya	-	27,1	25,7	26,7	27,3	27,9
Finlandiya	19,3	17,4	20,4	22,1	21,7	21,7
Fransa	18,4	16,7	16,1	15,4	16,4	16,4
Almanya	16,6	18,4	19,8	17,2	18,3	18,8
Yunanistan	24,6	18,9	22,0	20,1	20,9	20,9
Macaristan	-	22,5	23,0	27,1	29,3	31,1
İzlanda	28,5	28,5	22,8	22,0	24,4	23,8
İrlanda	20,4	22,9	21,7	17,2	18,5	18,2
İsrail	..	21,0	24,3	23,9	23,2	22,5
İtalya	14,7	15,4	14,5	14,1	15,7	16,6
Japonya	4,4	9,1	9,6	14,9	14,9	14,9
Kore	18,7	17,0	17,5	15,1	14,4	15,3
Letonya	-	23,9	23,3	27,1	28,1	30,8
Litvanya	-	24,4	27,5	25,8	26,0	26,5
Lüksemburg	12,1	13,2	17,3	14,9	15,4	16,7
Meksika	26,1	24,7	29,4	23,8	25,2	25,4
Hollanda	16,5	17,3	18,7	18,5	19,2	19,2
Yeni Zelanda	22,4	24,9	30,7	30,6	29,3	29,7
Norveç	18,8	19,8	18,6	23,3	19,0	15,0
Polonya	-	21,0	24,2	22,4	23,3	20,6
Portekiz	19,6	24,5	24,8	23,8	25,2	25,9
Slovakya	-	20,4	21,8	21,0	21,1	22,2
Slovenya	-	22,7	21,3	20,2	21,7	22,0
İspanya	15,7	17,6	16,5	17,1	18,1	18,7
İsveç	14,9	16,4	21,1	21,6	21,3	22,4
İsviçre	11,5	13,0	12,7	11,3	11,3	11,6
Türkiye	18,3	24,2	21,7	19,2	23,3	24,2
İngiltere	16,9	18,1	18,9	20,2	20,3	20,8
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
OECD Ortalama	17,0	19,6	20,5	20,2	20,7	20,9

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, 2024).

1990 yılında % 18’lerde olan ortalamanın, 2022 yılında %24’lere yükseldiği görülmektedir. Mal ve hizmet vergi gelirlerindeki yüksek artışın, KDV gelirlerine de paralellik gösterdiği ifade edilebilir. Tablo incelendiğinde Türkiye’nin 2020 yılı haricinde tüm yıllarda OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi'nin Vergi Hasılatına Etkisi konulu çalışma üç bölüm halinde sunulmuştur. Birinci bölümde vergi kavramı ve Türk Vergi Sisteminde vergilerin sınıflandırılması konusu kavramsal çerçevede ele alınarak, vergilerin ekonomik kaynağına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden her bir vergi türünün nitelikleri açıklanmıştır. İkinci bölümde çalışmanın bel kemiğini oluşturan Katma Değer Vergisi kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise vergi gelirlerinin, kamu gelirleri içindeki payları ve Katma Değer Vergisi'ne ilişkin istatistiksel değerler, OECD ve Türkiye temelinde karşılaştırmalı bir şekilde ortaya koyularak, değerlendirilmiştir. Bu bölümde ise çalışma boyunca elde edilen bilgilerle çalışmanın kapsamı, çıkarılan bulgular ve öneriler genel çerçevede ele alınacaktır.

Devletin asli görevlerinden biri olan kamu hizmetlerini yürütebilmesi için kaynağa ihtiyacı vardır. Yürütülmesi gereken hizmetler, yapılması planlanan harcamaların finansmanı olarak, devletin birincil kamu geliri olan vergiler ön plana çıkmaktadır. Nitekim Türkiye'de bütçe gelirlerinin yaklaşık ortalama %80 ile % 90 arasını vergi gelirleri oluşturmaktadır. İnsanlık tarihi boyunca tüm dünya ülkelerinde var olan vergiler, devletler için olmazsa olmaz nitelikte bir gelir kaynağı olmakla birlikte, devletlerin belirledikleri politikaları uygulayabilmeleri için de oldukça etkili araçlar olabilmektedirler. Elbette ki bu araçların etkili bir şekilde kullanılabilmesi, hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için öncelikle vergilendirme sürecinin, sürdürülebilir, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Vergilerin sınıflandırılmasında kullanılan çeşitli kıstaslardan biri de vergilerin dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olarak ayrılmasıdır. Kişilerin gelirleri ya da servetleri üzerinden doğrudan alınan ve yansıtılamayan vergiler dolaysız vergiler olarak tanımlanırken, tüketim ve harcamalar üzerinden alınan, yansıtılabilen vergiler ise dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde gerçek anlamda dolaylı vergilerin varlığını hissettirdiği dönemin, Katma Değer Vergisi'nin uygulamaya gelmesiyle başladığı söylenebilir. Daha önce farklı isimler altında uygulanmakta olan birden çok harcama vergileri, 1985 yılında yerlerini tek isim altında; Katma Değer Vergisi' ne bırakmıştır.

Katma Değer Vergisi bu yıldan beri Türk Vergi Sistemi'nde varlığını sürdürmekte olup, zaman içerisinde çeşitli ihtiyaçlara göre güncellenerek, devletin en önemli vergi gelirlerinden biri haline gelmiştir.

Katma Değer Vergisi, hayatımızın neredeyse her alanında gerçekleştirmiş olduğumuz harcamaların içerisine kanunlarla belirlenen oranlarda gizlenen bir vergidir. Nihai yüklenicisi tüketici olan bu vergi, herhangi bir malın üretimden tüketime kadar her aşamada yaratılan değeri vergilendiren, çok aşamalı bir vergidir. Nihai tüketicinin ödeme gücünü, şahsi özelliklerini, gelir durumu gibi unsurları dikkate almaksızın her bir mal ve hizmet harcamalarından tahsil edilen Katma Değer Vergisi' nin, kapsamının oldukça geniş olması, uygulamasının kolay olması ve maliyetinin düşük olması gibi sebepler dolayısıyla, vergi hasılatına sağladığı katkı oldukça önemlidir. Ayrıca Katma Değer Vergisi, indirim mekanizması yoluyla mükerrer vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan bir vergidir. Mükellefler mal ya da hizmet alımı sırasında ödemiş oldukları Katma Değer Vergisi'ni, yine mal ve hizmet satışlarında tahsil ettikleri Katma Değer Vergisi'nden mahsup edebilme imkanına sahip olabilmektedirler.

Katma Değer Vergisi'nin sahip olduğu bu olumlu özellikleri yanında eleştiriye sebep olacak bazı yönleri de bulunmaktadır. Bunlardan biri ve en önemlisi de şüphesiz mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almadığı için, vergide adaleti sağlama konusunda yetersiz bir vergi olmasıdır. Bu yönüyle verginin sosyal amacı olan vergide adaleti sağlama konusunda yetersiz bir vergi olduğu söylenebilir. Nitekim yüksek gelirli bir bireyin tüketimi sonucu ödediği vergiyi, aynı harcamayı yapan düşük gelirli bir birey de yine aynı oranda ödemektedir. Bu durum gelir dağılımında adaleti etkilemektedir. Ayrıca vergi, fiyat içerisine gizlendiği için, bireyler ödedikleri vergiyi hissetmemekte, maliye literatüründeki ismiyle nihai tüketici mali anesteziye uğramaktadır. Bunun yanında katma değer vergisi, mal ve hizmetler üzerine yansıtıldığından, vergi oranlarındaki herhangi bir değişim toplam talebi etkileyebilmektedir. Ekonomi açısından bakılacak olursa, toplam talepte oluşan artış, ülkede enflasyonist bir zemin hazırlayabilir. Nitekim ülkemizde yaşanan en büyük ekonomik sorunlardan biri de enflasyondur.

Gelir üzerinden alınan vergiler penceresine bakacak olursak, burada durum harcamalar üzerinden alınan vergilere göre farklıdır. Bu vergiler dolaysız vergiler sınıflandırmasında yer almaktadır. Gelirin şahsi olması sebebiyle mükelleflerin, kişisel durumlarını göz önüne alan, ödeme güçlerini gözetken, artan oranlı yapıları ve safi

olmaları gibi sebeplerle, gelir üzerinden alınan vergilerin, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik vergiler sınıfında yer aldığı söylenebilir.

Devletin vergi gelirleri dışında kalan kamu gelirlerini ise; teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, özel gelirler, sermaye gelirleri, alacaklardan tahsilatlar ve faizler, paylar ile cezalardan oluşan vergi dışı gelirler oluşturmaktadır.

Çalışmada 2006 ile 2023 yılları arası, vergi gelirlerinin, bütçe gelirleri içindeki payı incelenmiş ve son 18 yılda bütçe gelirlerinin ortalama %86'sını vergi gelirlerinin oluşturduğu görülmüştür. Vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payı ise, son yıllarda %19 ile %20 bandında olduğu izlenmiştir. OECD ülkelerinde ise ortalama %80 ile %90 aralığında olan vergi gelirlerinin, milli hasıla içindeki payı ortalama, %33 ile %34 seviyelerindedir. OECD ülkelerine bakıldığında, %16 ile %45 arasında olan bu tablonun, ülkelerin gelişmişlik durumlarına göre değişmekte olduğu, genellikle gelişmiş ülkelerin milli gelirleri içindeki, vergi gelirleri payının yüksek olduğu görülmüştür. Bu yönüyle Türkiye'deki vergi gelirleri tahsilatının, OECD ülkelerine göre düşük olduğu gözlemlenmiştir. Toplam vergi yükü açısından bakıldığında ise genel olarak ülkemizin OECD ortalaması altında kaldığı, toplam vergi yükünün çoğunu da dolaylı vergilerin oluşturduğu ve bu durum gelir dağılımının adil bir şekilde dağılmadığını göstermektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin azalması, KDV oranlarının arttırılarak bu vergiden telafi yoluna gidilmesi düşük gelirli bireylerin vergi yükünü arttırırken, yüksek gelirli bireylerin vergi yükünü azaltmaktadır.

Türkiye'de 2006 ile 2023 yılları arası vergi türlerinin vergi gelirleri içindeki payı değerlendirildiğinde ise, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ortalama %66, gelir üzerinden alınan vergilerin ortalama %32 ve servet üzerinden alınan vergilerin ortalama %2 seviyelerinde olduğu görülmektedir. Yani devletin tahsil ettiği 100 TL verginin, 66 TL'si harcamalardan, 32 TL'si gelir üzerinden, 2 TL'si ise servet üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergiler açısından bakıldığında ise, Türkiye'de vergi gelirlerinin ortalama %66,05'ini dolaylı vergiler, ortalama %33,95'ini ise dolaysız vergiler oluşturmaktadır. OECD kanadında ise bu durumun tam tersi olduğu görülmektedir. Nitekim, 2022 yılında OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin ortalama %42,9 olduğu, dolaylı vergilerin ise ortalama %32,4 olduğu görülmektedir. Bu yönüyle OECD'de vergi gelirlerinin çoğunu dolaysız vergilerin oluşturduğu söylenebilir.

Türkiye’de ise tam tersi harcamalar üzerinden alınan vergilerin ön planda olduğu görülmektedir.

2006 ile 2023 yılları arası ortalama % 66 seviyelerinde olan harcama vergilerinin alt bileşenlerini oluşturan vergileri incelediğimizde, toplam vergi gelirleri içindeki paylarının ortalama %29’unu KDV, ortalama %24’ünü ÖTV ve geriye kalan kısmını da diğer vergi türleri (BSMV, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Gümrük Vergileri, Damga Vergisi, Harçlar) oluşturmaktadır. KDV’nin toplam harcama vergileri içindeki payının ise ortalama %45’e yakın olduğu görülmektedir. Harcama vergileri içinde en yüksek payın KDV’ye ait olduğu söylenebilir. 2022 yılında, OECD verilerine göre, OECD ülkelerindeki mal ve hizmet vergilerinin toplam vergi gelirlerindeki ortalaması % 31,5, Türkiye ortalaması ise %43,6’dır. Yine 2022 yılında, OECD vergi gelirleri içinde KDV’nin payı ortalama %20,9 iken, Türkiye’nin %24,2 olduğu görülmektedir. Türkiye ve OECD ülkeleri harcama vergileri açısından karşılaştırıldığında, harcamalar üzerinden alınan vergilerin, OECD ortalaması üzerinde olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışma sonucunda, Türkiye’de vergi hasılatının dolaylı vergiler yönünde artış trendi gösterdiği, özellikle Katma Değer Vergisi’nin vergi gelirleri içindeki payının sürekli arttığı, dolaysız vergilerin ise toplam vergi gelirleri içindeki payının dolaylı vergilere göre, görece az olduğu sonucuna varılmıştır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin mal ve hizmet vergisi olan dolaylı vergilere yönelimi yüksek iken, gelişmiş ülkelerin ise, gelir vergisi gibi dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu görülmüştür.

KDV’nin ödeme gücünü gözetmeksizin düşük ya da yüksek gelirli bireylerden aynı oranda tahsil edilmesi birtakım adaletsizliklere yol açmaktadır. Vergi oranlarındaki düzenlemelerin bu gibi sorunları önlemeye yardımcı olabileceği düşünülmektedir. Örneğin zorunlu tüketim mallarındaki KDV oranının düşürülerek, lüks tüketim mallarındaki oranın yükseltilmesi yolunda bir düzenlemeye gidilebilir. Ayrıca gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin tahsilatını arttırmaya yönelik, kayıt dışı kalan gelirlerin kayıt altına alınması gibi çalışmalara yer verilerek mükelleflerin gelirlerini dürüst bir şekilde beyan etmeleri, vergiye gönüllü uyuma sevk edilebilmeleri teşvik edilebilir. Nitekim son dönemlerde de Hazine ve Maliye Bakanlığı bu tarz çalışmalara oldukça yoğunlaşmaktadır.

Öncelikle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi adına, daha etkin bir vergi denetim sisteminin sağlanması , ödemelerin banka ve benzeri kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilme zorunluluğunun kapsamının genişletilmesi, vergi aflarına gereğinden fazla yer verilmemesi, vergi cezalarının caydırıcı olması , vergi daireleri personelinin tahsilata yönelik çalışmalarını arttırması , vergi mevzuatının daha anlaşılabilir olması, mükellefler açısından vergi adaleti ve vergi bilinci kavramlarının sağlanmasına yönelik çalışmalara yer verilmesinin , vergilendirme sürecine ve vergi hasılatına olumlu katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Acar, İ. A., Arslan, E. ve Merter, M. E. (2007). Türk vergi sisteminde KDV uygulaması ve etkinliğinin analizi. *Maliye Dergisi*, 153(25), 24-50.
- Ağırçelik, A. S. (2023) *Katma Değer Vergisi'nin uyumlaştırılması: Avrupa Birliği ve Türkiye* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Ak, B. (2001). *Vergi türlerine göre vergiyi doğuran ve ortadan kaldıran haller* (1. Basım). Ankara: Türmob Yayınları.
- Akdemir, T. (2024). Gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlarda damga vergisi ve özellikli konumu. *Ankara Barosu Dergisi*, 82(1), 195-222.
- Akdoğan, A. (1998). *Türk vergi sistemi ve uygulaması* (2. Basım). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2006). *Kamu maliyesi* (1. Basım). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Araujo, A. M. C. (2019, 20 February). *The distributional effects of indirect taxes in Portugal*. Retrieved from: https://run.unl.pt/bitstream/10362/66382/1/Araujo_2019.pdf.
- Armağan, R. (2007). Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimin vergi gelirleri üzerine etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Atabey, T. ve Gürboğa, E. (2008). *Vergi kılavuzu* (1. Basım). Ankara: Yorum Matbaası.
- Ay, H. M., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve vergi yapıları arasındaki ilişki. *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.
- Aydın, D. (2020). *Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kütahya.
- Aydın, E. (2009). *Katma değer vergisinde sorumluluk* (1. Basım). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bal, B. (2019) *Dolaylı vergilerin Türk vergi sistemindeki yeri ve ekonomiye etkileri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Bozdoğan, D. ve Organ, İ. (2017). KDV’de yaşanan mükellefiyet sorunun hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi: Türkiye İngiltere karşılaştırması. *Kesit Akademi Dergisi*, 10(8), 173-207.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk vergi sistemi* (8. Basım). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Çağdaş, Y. (2020). Türkiye’de toplam vergi yükünün OECD ülkeleri ile karşılaştırılması. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(1), 81-96.
- Çelik, G. (1995). *Servet ve harcama vergileri* (1. Basım). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çiftçi, T. ve Organ, İ. (2015). Türkiye’de emlak vergisi uygulamasından kaynaklanan sorunlar ve çözüm önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 127-147.
- Çomaklı, Ş. E., Turan, D. ve Doğruyol, C. (2017). *Kamu maliyesi* (4. Basım). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Değirmenci, A. (2020). *Türk vergi sistemi konu anlatımı* (2. Basım). İstanbul: Kitap dostu Yayınları
- Demir, İ. C. ve Balkı, A. (2023). Tüketicilerin perspektifinden katma değer vergisi indirimleri: Ampirik bulgular. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 320-336.
- Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2019, 7 Aralık). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 30971).
- Durak, A. (2023, 12 Şubat). *Özel iletişim vergisi tarihi ve hukuki niteliği*. Erişim Adresi: <https://oad.org.tr/yayinlar/ozel-iletisim-vergisi-tarihi-ve-hukuki-niteligi/>.
- Edizdoğan, N. (1984). Katma değer vergisinin teorik yönü. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 65-83.
- Eğilmez, M. (2012, 20 Ekim). *Bir sayfada GSYH dersi*. Erişim Adresi: <https://www.mahfi-egilmez.com/2012/01/bir-sayfada-gsyh-dersi.html>.
- Ejder, H. L. ve Çaşkurlu, E. (2022). Vergilemede fonksiyon (amaç) analizi: Türkiye için 1975 – 2017 dönem değerlendirmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1), 123-140.

- Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü. (2023, 20 Temmuz). *Hükümete genel bakış 2023*. Erişim Adresi: <https://doi.org/10.1787/3d5c5d31-en>.
- Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü. (2024, 13 Kasım). *Gelir istatistikleri 2024: OECD ülkelerinde sağlık vergileri*. Erişim Adresi: <https://doi.org/10.1787/c87a3da5-en>.
- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'nin 60.Yıl Dönümü. (2024, 12 Mart). Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/60-years/>.
- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü Gelir İstatistikleri (2025, 8 Ocak). Erişim Adresi: https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-2024_c87a3da5-en.html.
- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü Hakkında. (2024, 13 Mart). Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/about/>.
- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü Mal ve Hizmet Vergisi. (2024, 8 Temmuz). Erişim Adresi: https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati_oecd_tr.mfa.
- Emlak Vergisi Kanunu. (1970, 11 Ağustos). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 13576).
- Erdağ, N. (2002). *Türk vergi sistemi vergi avantajları ve vergi cezaları* (1. Basım). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Erol, A. (2011). *Vergi felsefesi* (1. Basım). İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu. (2024, 5 Şubat). Erişim Adresi: http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/Sad3A+2023_faaliyet_raporu.pdf.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı. (2024, 30 Ekim). Erişim Adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_80.xls.ht.
- Gelir İdaresi Başkanlığı KDV Oranları. (2024, 9 Kasım). <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Kurumlar Vergisi Oranları. (2025, 10 Ocak) <https://gib.gov.tr/kurumlar-vergisi-oranlari>.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2024, 12 Kasım). Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri. (2024, 12 Ekim). Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.html>.
- Gelir Vergisi Kanunu. (1960, 31 Aralık). *T.C Resmî Gazete* (Sayı, 10700).
- Gerçek, C. (2023), *Türk vergi sisteminde katma değer vergisi ve Avrupa Birliği katma değer vergisi sistemine uyumu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gider Vergileri Kanunu. (1956, 23 Temmuz). *T.C Resmî Gazete* (Sayı, 9362).
- Giray, F. ve Zeren, G. (2020). Özel tüketim vergilerinde vergi gelir esnekliği: Türkiye ve OECD karşılaştırması. *Journal of Life Economics*, 7(3), 239-256.
- Gülüm, A. (2009), AB’de ve Türkiye’de özel tüketim vergisi ve ekonomik etkileri (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F. ve Beşel, F. (2016). Türk vergi sisteminin popülerlik analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 33-52.
- Işık, H. (2023, 27 Kasım). *KDV’de hasılat esaslı vergilendirme*. Erişim Adresi: <https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmanina-danisin/makaleler/vergi/kdvde-hasilat-esasli-vergilendirme.html>.
- İktisadi İş birliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD). (2024, 1 Nisan). *Türkiye Cumhuriyeti Dış İlişkiler Bakanlığı*. Erişim Adresi: https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-_oecd_.tr.mfa
- Kantarcı, H. B. (2018). Türkiye’de akaryakıt üzerinden alınan vergilerin OECD ve AB ülkeleri ile karşılaştırılması. *Sosyoekonomi Dergisi*, 26(35), 229-247.
- Karaaslan, T. (2015). *Kamu ekonomisi* (1. Basım). İstanbul: İmak Ofset.
- Karadeniz, H. K. (2013). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ve Türkiye’de katma değer vergisi: Yakınsama gerçekleşiyor mu?. *Sosyoekonomi*, 20(20), 265-286.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014, 26 Nisan). *T.C Resmî Gazete*. (Sayı 28983).

- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 2 Kasım). *T.C Resmî Gazete*. (Sayı18563).
- Kaya, Ö. M. (2020). Dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 137-168.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye’de vergi adaleti. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, 66, 396-411.
- Kılıçarslan, H. ve Yavan, S. (2017). Türkiye’de vergi yükünün değerlendirilmesi: OECD ülkeleri ile karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 37-39.
- Kırbaş, S. (1991). Çeşitli yönleriyle vergileme ve Türk vergi sistemi. *Sayıştay Dergisi*, 3, 3-8.
- Konaklama Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2022, 14 Aralık). *T.C Resmî Gazete*. (Sayı 32043).
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 21 Haziran). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 26205).
- Maç, M. (1995). *KDV uygulaması* (3. Basım). İstanbul: Denet Yayıncılık.
- Maç, M. (2022, 12 Nisan). *KDV indirim hakkı en erken ilgili belgenin yasal deftere kaydedildiği ayda kullanılabilmesi*. Erişim Adresi: <https://lebibyalkin.com.tr/makale/kdv-indirim-hakki-en-erken-ilgili-belgenin-yasal-deftere-kaydedildigi-ayda-kullanilabilmesi>.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu. (1963, 23 Şubat). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 11342).
- Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2024, 15 Aralık). *Merkezi yönetim bütçe gelirleri*. Erişim Adresi: <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>.
- Muter, N. B., Çelebi, A. K. ve Sakınç, S. (2012). *Kamu maliyesi* (4. Basım). Manisa: Emek Matbaası.
- Mutlu Ş. F. (2023), *Vergiye gönüllü uyumu artırmaya yönelik uygulamaların anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa Teknik Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bursa.
- Mutlu, A. ve Çelen, M. (2012). *Dolaylı ve dolaysız vergilerin Türk mali sistemi içerisindeki yeri: Siyasal, sosyal ve ekonomik sonuçları* (1. Basım). İstanbul: TUSİAD Yayınları.

- Oktar, K. (2008). *KDV istisna ve iadeler* (8. Basım). İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Orhaner, E. (2000). *Kamu maliyesi* (3. Basım). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2012). *Vergi hukuku* (21. Basım). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2003) *Katma değer vergisi kanunu yorum ve açıklamaları* (1. Basım). Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002, 12 Haziran). *T.C Resmî Gazete* (Sayı 24783).
- Özsoy, N. (1972). Teoride ve uygulamada katma değer vergisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 27(3), 953-970.
- Pehlivan, O. (2005). *Kamu maliyesi* (1. Basım). Trabzon: Derya Kitabevi.
- Sağdıç, E. N. (2015). *Vergi gelirlerini belirleyen faktörlerin analizi: Türkiye örneği* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Sağlam, S. ve Topçuoğlu, Y. (2024, 10 Ekim). *Vergi akademisi vergi mevzuatı konu anlatımı*. Erişim Adresi: <https://vergiakademisi.org/vergi-mevzuati-konu-anlatimi/>
- Servet Vergileri. (2024, 5 Kasım). Erişim Adresi: <https://www.mahfiogilmez.com/2024/03/servet-vergisi.html>.
- Seyhan, M. (2020). *Katma değer vergisinde matrah* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi *Hakkında Kanun* (2007, 21 Mart). *T.C Resmî Gazete* (Sayı 26469).
- Şen, F. (2022). *Türk vergi sistemindeki uygulamaların gelir dağılımına etkisi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Şener. O. (2007). *Teori ve uygulamada kamu ekonomisi* (9.Basım). İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Şenocak, K. (2014). *Türkiye’de katma değer vergisinin adalet ve etkinlik açısından değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan.
- Şimşek, A. (2000). *KDV de indirim müessesesi ve uygulaması* (1. Basım). İstanbul: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.
- Tosuner, M. ve Arıkan Z. (2017). *Türk vergi sistemi* (22. Basım). İzmir: Masaüstü Yayıncılık.
- Tosuner, M. ve Arıkan Z. (2018). *Türk vergi sistemi* (23. Basım). İzmir: Masaüstü Yayıncılık
- Tülümce Yaraşır, S. ve Yavuz, E. (2019). Türkiye’de KDV’nin vergi gelirleri ve ekonomik büyüme üzerindeki etkisi ampirik bir analiz (1985-2018). *Maliye Dergisi*, 176, 552-553.
- Türk, İ. (2005). *Kamu maliyesi* (1. Basım). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Mevzuat Sirküleri. (2024, 1 Ocak). 2024 yılında uygulanacak emlak vergisine esas değerler. Erişim Adresi: <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/53935669-5fcc-4c15-ba6a-988f4eec3ab9>.
- Uçkaç, M. (2004). *Türk vergi sistemi* (29. Basım). Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu. (1959, 15 Haziran). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı 10231).
- Vergi Kelime Anlamı. (2024, 15 Nisan). Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr/>.
- Vergi Konseyi. (2024, 5 Kasım). Türk Vergi sisteminin vergi adaleti bakımından değerlendirilmesi. Erişim Adresi: <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/>.
- Vergi Muafiyeti-Vergi İstisnası Kavramları ve Aralarındaki Farklar. (2023, 11 Eylül). Erişim Adresi: <https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergi-muafiyeti-vergi-istisnasi-kavramlari/>.
- Yolal, M. (2017). Verginin tarihsel gelişiminin ve mali fonksiyonun geçmişten günümüze değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 215, 9-27.

DİZİN

-B-

Banka, viii, xiii, 26, 33, 61, 62, 67

Beyan, ix, xi, 14, 46

-D-

Damga Vergisi, viii, xiii, 29, 61, 62, 67,
76, 77, 86

-E-

Emlak Vergisi, viii, xi, 21, 22, 90

-G-

Gelir Vergisi, viii, xi, xiii, 8, 11, 12, 13,
17, 35, 47, 61, 62, 69, 73, 74, 91
Gümrük Vergisi, viii, xiii, 30, 36, 61,
62, 76, 77

-K-

Katma Değer Vergisi, v, viii, ix, xi, xiii,
1, 8, 24, 25, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41,
42, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 61, 62, 67,
83, 84, 86, 88, 90, 91, 92
Konaklama Vergisi, viii, 27, 62, 77, 92
Konut Vergisi, viii, xi, 22, 23, 61, 62
Kurumlar Vergisi, viii, xi, xiii, 8, 14, 15,
16, 17, 61, 62, 69, 73, 90, 92

-M-

Matrah, ix, xi, 21, 40, 41

Motorlu Taşıtlar Vergisi, viii, xiii, 19,
61, 62, 92

-O-

OECD, v, vi, ix, xi, xii, xiii, 2, 54, 55,
56, 57, 58, 59, 60, 64, 65, 66, 71, 72,
73, 74, 75, 76, 78, 79, 80, 81, 82, 83,
85, 86, 89, 90, 91, 92

-S-

Sigorta, viii, xiii, 26, 33, 61, 62, 67

-T-

Türkiye, v, vi, ix, xii, 1, 2, 7, 8, 12, 13,
15, 18, 20, 23, 24, 33, 37, 38, 39, 41,
42, 47, 54, 55, 56, 57, 60, 64, 65, 66,
70, 72, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81,
82, 83, 85, 86, 88, 89, 91, 92, 93, 94

-V-

Veraset ve İntikal Vergisi, viii, xi, xiii,
20, 21, 61, 62, 75, 94
Vergi, v, ix, xi, xii, 1, 4, 5, 6, 8, 12, 17,
22, 28, 30, 34, 38, 39, 43, 44, 46, 47,
52, 53, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62,
63, 64, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73,
75, 76, 77, 79, 80, 82, 83, 84, 85, 86,
88, 90, 91, 93, 94