

# Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi

**YILDIRAY GENÇ**  
Baş Hesap Uzmanı

**RECEP YAŞAR**  
Gelir Uzmanı

## 1. GİRİŞ

Bir ülkede belirli bir zamanda var olan vergilerin tümü o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Vergi sistemleri ülkeden ülkeye değiştiği gibi, zamanla bir ülkenin vergi sistemi değişime uğrayabilmektedir. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukuk düzenine bağlanması, anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılmış önemli adım olma özelliğine sahiptir.

Bir vergi sistemi istenildiği zaman değiştirilebilecek kanunlar manzumesi değildir. Vergi örgüsünü belirleyen ve dolayısıyla vergi bileşimini etkileyen bir takım değişkenler vardır. Her ülkede ekonomik, politik ve sosyal güç merkezleri vergi sistemini etkileme potansiyelini bünyelerinde barındırır. Buna karşılık vergi sistemi de ekonomik, sosyal ve politik süreçleri etkiler.

Devletin, kamu finansman aracı olarak en önemli gelir kaynağı olan vergileri toplarken göz önünde bulundurması gereken belirli ilkeler vardır. İyi bir vergi sisteminin oluşturulması konusunda hangi ilkelere önem ve öncelik verilmesi gerektiği hakkındaki tartışmalar maliye yazınında geniş bir yer tutmaktadır.

Bu yazıda, öncelikle vergileme ilkelerine ilişkin örnek tanımlar ve bu ilkelerin niteliği üzerinde durulmuş olup, daha sonra vergilemede adalet ilkesi ve

vergilemede etkinlik ilkesinin tanımları yapılarak etkileşim içinde oldukları diğer vergileme ilkeleri ile birlikte değerlendirmelere yer verilmiştir.

## 2. VERGİLEME İLKELERİNİN TANIMI VE NİTELİĞİ

Vergileme ilkeleri; vergileme prensipleri veya vergileme kuralları başlığı altında mali literatürde adından sıkça söz edilen bir konudur. Vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalar maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Objektif bir olay sayılan vergi nasıl gerek niceliği ve gerekse fonksiyonları bakımından zorunlu bazı değişikliklere uğramışsa ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri de zaman içinde değişikliğe uğramıştır.

Vergileme ilkeleri iktisadi, sosyal, ahlaki vb. yönlerden etkin olmayan vergi şekilleri ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkililerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak arzusu ile ortaya çıkmıştır. Vergileme ilkeleri değişmez ve mutlak bir karakter taşımaz, tam aksine zaman içinde değişen şartlara ve görüşlere uygun hale getirilerek yeniden formüle edilmeleri gerekir.<sup>1</sup>

Bir görüşe göre; vergi ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmiştir. Bu ilkeler geçmişte ve günümüzde; varlığına dikkat edilerek ya da bir kısmının farkına dahi varılmadan gerçekleştirilmekte veya gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Toplum içerisinde bir verginin

<sup>1</sup> Fritz Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No: 118, 1950, s. 139

uygulanış biçimi ve başarısı ile ilgili olarak ileri sürülen yargı ve değerlendirmelere dikkat edildiğinde söz konusu ilkelerden söz edildiği görülür.<sup>2</sup>

Vergilendirme konusunda karar almaya yetkili olan organlar kullanılacak vergileri seçerken ve seçilen vergilerin uygulamasını düzenlerken toplumun temel hedeflerine ters düşmemeye özen gösterme durumundadırlar.

Yukarıda yapılan tanımlamalar ve açıklamalar çerçevesinde vergileme ilkelerinin temel özelliklerini şu şekilde tespit edebiliriz<sup>3</sup>;

- Vergileme ilkeleri, uyulması gerekli normatif ilkeler niteliğindedir. Bu nedenle bu ilkeler "olanı" değil, "olması" gerekeni ifade ederler.

- Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişebilmektedir. Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkanları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir.

- Verginin niteliği, tekniği zaman ve mekana göre değiştiği gibi "olması gerekeni" ifade eden vergileme ilkeleri de değişebilmektedir. Bu nedenle vergileme

ilkeleri belirli ekonomilere ya da belirli dönemlere göre farklı olabilmektedir.

- Vergileme ilkelerinin nisbi bir önemi vardır. Her bir ilkenin önemi ve değeri diğerlerinin önem ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınmalı ve değerlendirilmelidir.

Vergiler uzunca bir dönem sadece kamu hizmetlerinin finansmanı nedeni ile alınmış devletin fonksiyonlarının artmasıyla birlikte vergilerin toplumsal yükü giderek artmıştır. Vergi yükünün kişiler üzerinde eşit ve adaletli bir biçimde dağıtılması, kamu maliyesi üzerinde önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu nedenle, vergi yükünün kişiler arasında dağılımında eşitliğin sağlanması amacı ile fayda ve ödeme gücü ilkeleri öne sürülmüştür. Daha sonraları ise vergi, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliklerin, adaletsizliklerin azaltılması için sosyal bir amaç ile alınırken, eşit fedakarlık için ödeme gücü, ekonomik politika aracı olarak ekonomik amaç ile alınırken de, ekonomik etkinlik ilkesi üzerinde durulmuştur.<sup>4</sup>

Yapılan bir sınıflandırmaya göre vergileme ilkelerini sistematik bir şekilde aşağıdaki gibi gösterebiliriz.<sup>5</sup>

### **Vergileme İlkeleri**

#### **MALİ VERGİLEME İLKELERİ**

- 1- Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi
- 2- Vergilemede Esneklik İlkesi

#### **SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ**

- 1- Vergilemede Adalet İlkesi
- 2- Vergilemede Genellik İlkesi
- 3- Vergilemede Eşitlik İlkesi
- 4- Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi
- 5- Vergilemede Fayda (İstifade) İlkesi

#### **İKTİSADİ VERGİLEME İLKELERİ**

- 1- Vergilemede Tarafsızlık İlkesi
- 2- Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi

#### **İDARİ VERGİLEME İLKELERİ**

- 1- Vergilemede Belirlilik İlkesi
- 2- Vergilemede Tasarruf İlkesi
- 3- Vergilemede Kolaylık İlkesi
- 4- Vergilemede Açıklık İlkesi
- 5- Vergilemede Kanunilik İlkesi
- 6- Vergilemede İstikrarlılık İlkesi
- 7- Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistematik Bütünlüğü İlkesi
- 8- Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi

2 Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s. 192-193

3 Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1991, s. 181

4 M.Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, İstanbul: Sermet Matbaası, 1964, s. 225

5 Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, Sayı.

4 [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf) , Erişim:

Her ekonomik sistemin gerçekleştirmek zorunda olduğu çeşitli hedefler vardır. Kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, ekonomik istikrar, büyüme gibi temel ekonomik hedeflere ulaşmada, rasyonel ve etkin bir vergi sistemine ihtiyaç duyulur.

Vergilerin idari-mali nitelikleriyle ilişkili ilkeler az çok herkesçe kabul edilip zaman içinde fazla değişmeden günümüze kadar geldikleri halde, vergilemenin iktisadi-sosyal niteliklerine ilişkin ilkeler çok daha tartışmalıdır. Vergilemenin ne tür iktisadi-sosyal temeller üzerine inşası gerektiğiyle ilişkili olarak ileri sürülmüş pek çok düşünce vardır ve bu düşünceler genellikle şu iki temel fikir etrafında toplanmaktadır.<sup>6</sup> 1- Vergileme hakkaniyetli olmalıdır. 2- Vergileme etkin olmalıdır.

### 3.VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ

Adalet olması gerektirir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir. Bu görecelik, adaletin hem hukuk dışı alanlarını hem de hukuk içi alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakılırsa, adalet, hukukun özü ve amacı olarak açıklanır ve haklılık kavramıyla birlikte anılır. Adalet hukuk düzeninin işleyişinde bir fonksiyon (işlev) üstlenir, yani hukuk adaleti gerçekleştirmek üzere vardır. Adaletin bir türü olarak vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olmasıdır. Neyin hakça olduğuna, zamana ve yere göre, hukuk cevap verir, ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere belirlediği ölçülerle kavramın içeriğini dolduracaktır.<sup>7</sup>

Maliye bilimi ile uğraşanların öteden beri üzerinde durdukları en önemli konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasıdır.<sup>8</sup>

Vergilerin tarihsel gelişimi boyunca, gerek yasal düzenlemelerde ve gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli vergileme ilkelerinden birisi, vergilerin adil olmasını sağlamaktır. Vergilemede

adalet verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olması bakış açılarına göre değişik şekillerde ele alınabilmektedir. Adil bir vergilemenin nasıl olacağını içerdiği hukukun temel değerleriyle doldurulmaya muhtaçtır.<sup>9</sup>

#### 3.1.Adam Smith'in Vergilemede Adalet İlkesi

İlk iktisatçılar vergi konularını, yazdıkları iktisat kitapları içinde incelemişlerdir. İktisat ilminin kurucusu Adam Smith vergileme prensiplerini "Milletlerin Serveti" adlı kitabında ortaya koymuştur. Adam Smith'in ortaya koyduğu vergileme prensipleri dört tane olup bunlar uzun süre vergilemenin kutsal, altın kuralları olarak kabul edilmiştir. Bu vergileme prensipleri halen geçerliliğini korumaktadır. Adam Smith "Milletlerin Serveti" adlı kitabında "Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin korunması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır." demektedir.

Vergilemede adalet prensibi, vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiler sebebiyle katlandıkları fedakarlıkta eşitlik sağlanması şeklinde anlaşılmıştır. Bu konuda birbirinden farklı üç çeşit fedakarlık üzerinde durulmuştur. Bunlar eşit mutlak fedakarlıklar, eşit oransal fedakarlık ve eşit marjinal fedakarlık kavramlarıdır.

Eşit mutlak fedakarlık kavramında vergi yükümlüleri ödedikleri vergi dolayısıyla aynı mutlak faydadan mahrum olurlar, vazgeçerler. Eşit oransal fedakarlık kavramında belirli bir vergi yükü, vergi yükümlüleri arasında dağıtılırken vergi yükümlüleri arasında vazgeçilen faydalarda oransal eşitlik sağlanacaktır. Eşit marjinal fedakarlık kavramına göre, vergi yükümlüleri ödedikleri son birim vergi dolayısıyla aynı fedakarlığa katlanacaktır.<sup>10</sup>

Vergilemede adaletin hangi adalet türüne girdiği önem arz eder. Vergilendirme işlemi hem hukuksal hem de hukuk dışı adaleti içerdiğinden, vergileme işleminin adil olup olmaması konusundaki tartışma

6 Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Ankara İmaj Yayınevi 2003, sh. 292.

7 Billur Yatlı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen), İstanbul, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, 2000, s.81

8 Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta, 1998, s. 306

9 Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. Funda Başaran) XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen), İstanbul, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, 2000, s.3

10 İsmail Türk, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, 1999, s. 120

dağıtıcı-denkleştirici adalet temelinde yapılmalıdır. O halde vergilemede adalet, eşitlik temelinde dayalı dağıtıcı-denkleştirici adalet türlerine dayanmaktadır.<sup>11</sup>

### 3.2. Dağıtıcı Adalet (Dikey Adalet)

Dağıtıcı adalet eşitlere eşit, eşit olmayanlara farklı muamele edilmesini gerektirmekte olup, vergilemede adaletin sağlanabilmesi için neyin eşit olup olmadığı sorgulanmalıdır. Vergi kişilerin varlıklarından (gelir, servet ve tüketim gücü) bir kısmının kamuya aktarılmasıdır. Diğer bir ifade ile vergi, kişilerden/kurumlardan kamuya aktarılan en önemli kaynaktır.<sup>12</sup>

Dolayısıyla vergileme işlemi kişinin sahip olduğu mülkiyet hakkının yasalarla belirlenen bir bölümünün devri niteliğindedir. O halde neyin eşit olması gerektiği sorusuna verilecek cevap "varlık"tır. Bu sebeple varlığı aynı düzeyde olanlar eşit olurken, farklı düzeyde olanlar eşit olmayacaktır. Vergi teorisi açısından dağıtıcı adaletin karşılığı refah seviyeleri farklı bulunan kişilerin birbirinden farklı boyutta ve şekilde vergi vermesini öngören dikey adalettir.

Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleri gerekmektedir. Bundan dolayı, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirlili bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir. Ancak, vergi teşvik araçlarından yararlanan bir çok mükellef, kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi öderler. Örneğin, hazine bonusu ve devlet tahviline yatırım yapan bankalar ve aracı kurumlar, bu tür menkul kıymet gelirlerinin vergisiz olması nedeniyle, çalışanlara göre çok daha az oranda vergi ödemektedirler. Bu vergi adaletine ters düşen bir durumdur.

### 3.3. Denkleştirici Adalet (Yatay Adalet)

Sadece matematiksel eşitliğe dayanan denkleştirici adalet açısından vergi adaleti herkesin aynı vergileme işlemine tabi tutulmasını öngörmektedir. Denkleştirici adaletin vergi teorisindeki karşılığı vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulması anlamında yatay adalettir. Dikey adalet yatay adaletin tamamlayıcısı olarak tanımlanmaktadır.

Bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin bütün öğelerini içermesi sağlanmalıdır. Yani, parasal-parasal olmayan, maddi-maddi olmayan, gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi üniter vergi beyannamesinde yer almalıdır. Ülkemizde gelir ekonomik anlamda tanımlanmadığı gibi, ayrıca, çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar ve diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay eşitlik kuralı uygulanmamaktadır.

### Vergiler - GSYİH Oranı (Bin TL)

Yıllar	GSYİH	Vergi Gelirleri	Vergi Yüklü
	(1998 Bazlı)	(*)	(%)
	(1)	(2)	(2/1)
2004	559.003.036	100.373.326	18,0
2005	648.931.712	119.627.198	18,4
2006	758.390.785	137.480.292	18,1
2007	843.178.000	152.835.111	18,1
2008	950.144.000	168.087.237	17,7

\* Vergi Gelirleri rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları dahil, Red ve İadeler hariç tutarlardır.

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Temel Ekonomik Göstergeler <http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/Default.aspx>

Tabloda Türkiye’de vergi yükünü gösteren Vergiler / GSYİH oranı yer almaktadır. Vergilerin milli ekonomi içindeki payında önemli sayılabilecek bir değişim gözlenmemektedir.

### Mükellef Sayısı (2004-2008)

Mükellef	2004	2005	2006	2007	2008
Gelir					
Vergisi	1.774.568	1.691.499	1.712.719	1.724.366	1.701.865
Basit Usul	814.532	792.706	775.141	762.111	744.188
GMSİ	573.308	576.199	625.982	696.905	744.103
Kurum	632.093	593.166	608.981	634.569	640.679
KDV	2.230.815	2.165.516	2.220.477	2.268.925	2.266.053
Toplam*	6.025.316	5.819.086	5.943.300	6.086.876	6.096.888

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

11 Tamer Budak, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti", Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Nisan 2007, Sayı 308, s.212

12 Nadaroğlu, s. 308-309

Yukarıdaki tablolarda yer alan verilerdeki 2004-2008 yılları arasındaki değişim incelendiğinde vergi mükelleflerinin % 1,8 , vergi gelirlerinin % 67,46 ve Gayri Safi Yurtiçi Hasılanın (GSYİH) ise % 69,96 oranında artmış olduğu izlenmektedir. Bu durum vergi yükünün, vergilendirme için hedef olabilecek kitlenin belli bir kısmı üzerinde yoğunlaştığını göstermektedir.

Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir. Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Beyana dayanan vergilemede arzu edilen seviyenin çok gerisinde kalmaktadır.

2009 yılı için öngörülen genel bütçe gelirleri içerisinde toplam vergi gelirlerinin payı yaklaşık yüzde 90'dır. Bir başka açıdan vergi gelirlerinin oluşumunda gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin yaklaşık payı yüzde 31, mülkiyet üzerinden alınan vergilerin payı yüzde 2, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin payı yüzde 42, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin payı yüzde 20, Damga Vergisi ile harçların toplam payı ise yüzde 5'tir.

Bu bilgilerden de anlaşılacağı üzere ülkemizde toplam vergi gelirlerinin 2009 yılında yüzde 31'i gelir ve kazançlardan sağlanacak, buna karşılık yaklaşık toplam yüzde 69'u ise bir anlamda dolaylı vergilerden oluşacaktır.<sup>13</sup>

Mali gücün en önemli göstergesi elde edilen gelir ve kazançlardır. Oysa ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı düşüktür. Bu durum ülkemizde "vergi yükünün adaletli ve dengeli" dağılımını olumsuz etkilemektedir.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin en önemlisi Gelir Vergisi'dir. Çünkü gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisi'ne tabi olup, söz konusu vergi beyan esasına göre alınmaktadır. Oysa ülkemizde

Gelir Vergisi'nin yaklaşık yüzde 91,3'ü kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Buna karşılık Gelir Vergisi'nin sadece yüzde 5'i beyan yoluyla sağlanabilmektedir.

#### 4. VERGİLEMEDE ETKİNLİK İLKESİ

Verginin karşılıksız ve cebri bir kamu geliri oluşu, mali amaçlar dışında ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde de etkin bir müdahale aracı niteliğini taşıyışı devleti bu kamu gelirden yararlanmaya zorlamaktadır.<sup>14</sup>

Devletin temel iktisadi amaçları, iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması yanında, tam istihdam ve fiyat istikrarının sağlanması şeklinde özetlenebilir. Belirtilen bu amaçlara kısıt olan kaynakların etkin kullanımını ve dağılımını ile ulaşılabilir.

Vergilemede etkinlik kavramı, verginin birey açısından doğurduğu yüküyle sıkı sıkıya ilişkilidir. Her vergi, kişilerden bir kısım satın alma gücünü kamu kesimine aktardığından vergi ödeyen kişinin vergi öncesi durumuna göre daha düşük bir refah düzeyine inmesi kaçınılmazdır.<sup>15</sup>

Etkin bir vergi sistemi gelir etkisi dışında ek yük doğurmayan bir vergi yapısını, etkin olmayan vergi sistemi ise böyle bir ek yükün varlığını gösterir. Verginin ek yükü temelde, çeşitli mal ve hizmetlerin kullanımını konusundaki tercihlerin vergi nedeniyle değişmesinden doğar. Vergi sonrasında mükellefler yalnızca daha az mali kaynak sahibi değildir; aynı zamanda vergi çeşitli mal ve hizmet arasındaki nisbi fiyat yapısını değiştirdiğinden, bu yeni duruma uyum sağlayabilmek için eskisinden farklı biçimde davranmak, başka türlü seçim yapmak, bazı mal ve hizmetleri diğerleri yerine ikame etmek zorunda kalırlar. İşte verginin gelir etkisi yanında asıl bu tür bir ikame etkisi nedeniyle refah düzeyinde, etkin bir vergiye kıyasla, daha büyük düşümlere yol açar.

Ek yük doğurmayan vergiler, nisbi fiyat yapısını değiştirmeyen tarafsız vergiler olmaktadır. Örneğin, çeşitli mal ve hizmetleri hedef seçen vergilerin tüketici tercihlerinde yol açacakları değişme nedeniyle bir ek yük taşıyacakları açıktır. Gelir vergisinin nisbi fiyatları değiştirmeyen yapısının bu açıdan daha

13 Veysi Seviğ, "2009 Yılı Vergi Gelirlerinin Oluşumu ve Analizi", Referans Gazetesi, 17.01.2009, [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=114918](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=114918) : Erişim 20.03.2009

14 İsmail Türk, Maliye Politikası, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, 1999, s. 300

15 Uluatam, s. 284



uygun olduğu düşünülebilir. Fakat, gerçekte gelir vergisinin de ek bir vergi yükü doğurdu sonucuna varılabilir. Çünkü, gelir vergisi mallar ve hizmetler arasındaki nisbi fiyat ilişkilerini değiştirmez, buna karşılık, başka unsurları, çalışma ile çalışmayıp dinlenme arasındaki fiyat ilişkisini değiştirir.

Genel olarak, kişilerin iktisadi kararlarıyla ilişki taşıyan her türlü verginin şu ya da bu biçimde bu kararları değiştirebileceği, dolayısıyla ek yük doğuracağı açıktır. Tarafsız bir verginin en iyi ve tek örneği herkesten, iktisadi durumuna bakılmaksızın götürü olarak alınan baş vergisi benzeri vergilerde bulunabilir.

### **5. VERGİLEMEDE ADALET VE ETKİNLİK İLKELERİ ARASINDAKİ ETKİLEŞİM**

Her vergi, vergi yükümlüsünün gelirini, harcamasını veya servetini azaltır. Onun için vergi yükümlüsünün ödediği vergiyi hissetmemesi gerekir. Vergilemede görünmezlik ilkesi olarak ifade edilen bu görüş doğrultusunda klasik maliyeciler fiyatlar içinde gizli dolaylı vergileri bu amacın gerçekleştirilmesi için son derece elverişli bulmuşlardır. Çünkü vergi yükümlüleri harcamaları içinde ödedikleri dolaylı vergilerin yıllık tutarları hakkında kesin bir bilgiye sahip değildirlen.<sup>16</sup>

Vergilemede etkinlik ilkesi ile vergilemede görünmezlik ilkesinin, aynı amacı gerçekleştirecek etkileşim ve yapıda oldukları görülmektedir. Vergilemede görünmezlik ilkesi aynı zamanda vergilemede verimlilik ilkesini de kapsar. Vergilemede verimlilikle, verginin randımanının artırılması, verginin, tahsilat masrafları göz önünde tutularak hasılatının mümkün olan en üst düzeye çıkartılması hedeflenir.

Klasik Maliye anlayışına göre vergilemede verimlilik (randıman) ve adalet ilkeleri arasında var olduğu ifade edilen çatışma; "Verimli vergiler adaletsiz, adil vergiler verimsizdir" sözü ile vurgulanmaktadır.<sup>17</sup>

Verimliliği yüksek olan dolaylı vergiler adaletsiz vergilerdir. Alım-satım ve tüketim işlemleri üzerinden alınan dolaylı vergilerin verimlilik yönünden sahip oldukları en büyük avantaj gizlenmiş olmalarıdır. Bu vergiler yükümlülerin gözüne çarpmaz.

Dolaylı vergiler vergi hasılatı yönünden kuvvetli, verimli olmalarına rağmen aynı zamanda adaletsiz vergilerdir; çünkü vergilemede şahsiyet ilkesinin, vergi yükümlüsünün medeni ve sosyal statüsüne göre uygulanmasına izin vermezler.

Düşük gelir sahipleri gelirlerinin büyük bir bölümünü tüketim harcamalarında kullandıklarından, tasarruf gücüne sahip yüksek gelirliye göre oransal olarak gelirlerinin kullanımını üzerinden daha yüksek vergi öderler. Vergilemede adalet ilkesi ancak gelir ve servet vergilerinde uygulanabilir. Bu vergiler ise göze görünen ve vergi kaçırmaya elverişli olan vergilerdir.

Günümüzde ise dolaysız vergilerin verimsiz veya az verimli olduklarını söylemek gerçeklerle örtüşmeyecektir. Bu gün gelişmiş ülkelerde gelir üzerinden yüksek vergiler alınmaktadır.

Dolaylı vergiler alanında ise mallar, birinci derecede ihtiyaç maddeleri ve lüks ihtiyaç maddeleri olarak ayırma tabi tutularak farklı şekillerde vergilendirilmektedir. Lüks mallar daha yüksek oranlarda vergilendirilirken, birinci derece ihtiyaç maddeleri ise daha düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Bu şekilde dolaylı vergilerin yapısı içine bir çeşit en az geçim indirimi ve artan oranlılık dahil edilmektedir. Bu şekilde dolaylı vergilerde vergilemede şahsiyet (adalet) ilkesi bir dereceye kadar uygulanmaktadır. Hiç şüphesiz bu uygulamaları daha geliştirmek mümkündür.

### **SONUÇ**

Anayasamızda; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." denilmektedir.

Adalet kavramına yüklenen anlamlar tarihten tarihe, toplumdan topluma ve hatta kişiden kişiye değişmektedir. Dolayısıyla vergilemede adalet anlayışı da tarihi süreç içinde ve toplumlarda değişikliğe uğramıştır. Genel anlamda vergilemede adalet ilkesi, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesidir. Bunun yanında verginin belli bir kesimden değil toplumun büyük bir kesiminden alınması ve vergi yükü-

<sup>16</sup> İsmail Türk, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, 1999, s. 107

<sup>17</sup> Türk, Kamu Maliyesi, s. 112

ne toplumun bütün kesimlerinin mali güçleri ile orantılı olarak katılmasını adalet ilkesi kapsamında değerlendirebiliriz.

En az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi gibi müesseseleri bünyesinde taşıyan gelir vergisi en verimli, adil ve yaygın vergi olarak görünmektedir. Harcama (dolaylı) vergileri yeterince şahsileştiremediği için adil olmayan vergilerdir.

Vergilemede adalet ilkesi, vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile bütünlük ifade etmektedir. Vergilemede adalet, vergilendirilmesi gereken herkesin kendi öznel durumları dikkate alınarak aynı durumda olan vergi muhataplarından aynı oranda vergi alın-

ması; şahsi durumları farklı olanlardan ise durumlarına özgü farklılıklar dikkate alınarak, ödeyecekleri verginin belirlenmesi ile sağlanabilecektir.

Vergilemede etkinlik ve verimlilik endişeleri, kimi zaman adalet düşünceleriyle çatışabilir. X ve Y gibi iki vergi seçeneği olduğunda etkinlik mülahazasıyla X vergisini seçmek gerekirken adalet ilkesi Y vergisine öncelik verilmesini gerektirebilir. Bu gibi durumlarda karar alıcı organların mutlaka etkinliği adalete tercih etme zorunluluğu yoktur. Daha dikkatli ve ayrıntılı değerlendirmeler yapılarak, adalet ve etkinlik ilkeleri açısından dengeli bir vergileme yöntemi belirlenmelidir.