



VERGİ KONSEYİ

VERGİ İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİNİN VERGİ ADALETİ, REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK, VERGİ SİSTEMİNİN BÜTÜNLÜĞÜ VE TUTARLILIĞI AÇISINDAN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ ÇALIŞMA GRUBU

GVK-KVK ALT ÇALIŞMA GRUBU ÇALIŞMA YÖNTEMİNE İLİŞKİN ARA RAPOR

-TASLAK-

GVK-KVK R-2

HAZİRAN/2022

İÇİNDEKİLER

1. KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE.....	3
1.1. Vergi Harcaması Kavramı	3
1.2. Vergi Harcaması ve Kamu Harcaması.....	5
1.3. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	6
1.4. Vergi Harcaması Uygulamaları	7
1.5. Vergi İstisna, Muafiyet ve İndirimleri (İMİ)	8
1.5.1. Vergi İstisnası.....	8
1.5.2. Vergi Muafiyeti	9
1.5.3. Vergi İndirimi.....	9
2. VERGİ İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİNİN VERGİ ADALETİ, REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK, VERGİ SİSTEMİNİN BÜTÜNLÜĞÜ VE TUTARLILIĞI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	9
2.1. İyi Bir Vergi Sisteminin Özellikleri	9
2.1.1. Tarafsızlık.....	10
2.1.2. Saydamlık ve Öngörülebilirlik	11
2.1.3. Vergi Uyumuna	11
2.1.4. İktisadilik.....	12
2.1.5. Verimlilik	12
2.1.6. Kesinlik (Belirlilik)	13
2.1.7. Uygunluk.....	13
2.2. Vergi Adaleti.....	13
2.2.1. Yatay Eşitlik.....	14
2.2.2. Dikey Eşitlik.....	15
2.2.3. Vergilemede Adalet ve Vergilemenin Temeli.....	16
2.2.4. Gelir Vergisi ve Vergilemede Adalet	17
2.2.5. Gelir Vergisi Açısından Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Araçlar	17
2.2.6. Tercih Edilen Sosyal Adalet Anlayışı	23
2.2.7. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası Açısından Vergi Adaleti.....	25
2.2.8. Vergi Adaleti ile İlgili Değerlendirme Kriterleri.....	25
2.3. Rekabet ve İktisadi Etkinlik	26
2.3.1. Rekabet Eşitliği	26
2.3.2. İktisadi Etkinlik ve Refah Sonuçları	344
2.3.3. Rekabet ve İktisadi Etkinliğin Değerlendirilmesinde Kriterler	35

2.4. Vergi Sisteminin Bütünlüğü ve Tutarlılığı	36
2.4.1. Uygulama Gerekçesi	37
2.4.2. Vergileme Maliyetleri/ Basitlik	38
3. DÜZENLEYİCİ ETKİ ANALİZİ.....	40
3.1. Düzenleyici Etki Analizi Kavramı ve Vergi Düzenlemeleri Açısından Önemi	40
3.2. Düzenleyici Etki Analizinin İlkeleri.....	42
3.3. Düzenleyici Etki Analizinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	42
3.4. Düzenleyici Etki Analizi Metodolojisi.....	43
3.4.1. Sorunun Belirlenmesi	43
3.4.2. Amaçların Belirlenmesi	43
3.4.3. Alternatiflerin Belirlemesi	43
3.4.4. Alternatiflerin Analizi	44
3.4.5. En İyi Alternatifin Seçilmesi	48
3.5. Düzenleyici Etki Analizinin Türkiye Uygulaması	48
3.6. Vergi İstisna, Muafiyet ve İndirimlerinin Vergi Adaleti, Rekabet ve İktisadi Etkinlik, Vergi Sisteminin Bütünlüğü ve Tutarlılığı Açısından İncelenmesinde Düzenleyici Etki Analizinin Kullanımının Değerlendirilmesi.....	49
4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	50
KAYNAKÇA	51
EK: İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU	

1. KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

Vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere kurulmuş bir danışma organı olan Vergi Konseyi bünyesinde “*Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin vergi adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik ve vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı açısından gözden geçirilmesi*” çalışma konusu ile görevlendirilmiş 3 nolu çalışma grubu; alanında uzman, bir ana koordinatör, iki alt koordinatör ve bir raportör olmak üzere 49 kişiden teşekkül ettirilmiştir. Çalışma grubu çalışma konusu ile ilgili olarak;

- a) Gelir Vergisi (GV)ve Kurumlar Vergisi (KV),
- b) Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

alt çalışma grupları halinde çalışmalarını yürütmektedir.

Alt çalışma gruplarının yürütmüş olduğu çalışmalar neticesinde oluşturulan bu raporun ilk bölümünde İstisna, Muafiyet ve İndirim (İMİ) kavramlarının kavramsal ve teorik çerçevesi belirlenmiş, ardından İMİ’lerin vergi adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik, sistemin bütünlüğü ve tutarlılığı oluşturulan ölçütler çerçevesinde harcama ve gelir üzerinden alınan vergiler bakımından incelenmiştir.

Vergi istisna, muafiyet ve indirimleri; yasama organı tarafından sosyal adalet veya ekonomik büyüme ve kalkınma ile ilgili ekstra fiskal amaçlara uygun olarak vergi alacağından vazgeçilmesine yönelik uygulamaları ifade etmektedir. İMİ genel olarak vergi harcaması olarak ifade edilen ve özü itibarıyla devletin bir vergiden vazgeçmesi ya da vergi ertelemesi şeklinde sonuçları olan kavramın kapsamında kalmaktadır. Başka bir ifade ile İMİ vergi harcamalarının içerisindeki en önemli kategorileri oluşturmaktadır. Bu nedenle İMİ’nin incelenmesi sırasında vergi harcaması literatüründen yararlanmak ve benzer yaklaşımları kullanmak suretiyle incelemek ve değerlendirmek mümkün olup; izleyen başlık altında vergi harcaması kavramı ve temel kuramsal değerlendirmelere yer verilmiştir.

1.1. Vergi Harcaması Kavramı ¹

Vergi harcaması kavramı çeşitli yazarlar ve kurumlar tarafından tanımlanmıştır. Vergi harcamaları, bir takım ekonomik ve sosyal politikalara bağlı olarak çeşitli vergi mükelleflerine ve faaliyetlere verilen indirim veya yardımlardan kaynaklı olarak, kamu gelirinde meydana gelen kayıplardır (Wilkinson, 1986: 23). Anderson (2008: 4) ise vergi harcamalarını, dar bir mükellef grubuna yönelik olarak matrahı azaltan ya da ödenecek vergiyi erteleyen vergi kanunu hükümleri ya da düzenlemeler şeklinde tanımlamıştır. Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır (OECD, 1984: 168). Vergi harcaması, birçok OECD ülkesinde “vergi indirimi (tax deduction)”, “vergi yardımları (tax aids)” ve “vergi sübvansiyonları (tax subsidies)” gibi kavramlar olarak kullanılmıştır (Schick, 2007: 10). Yapılan tanımlar çerçevesinde vergi harcaması kavramının iki temel unsuru olduğu görülmektedir. İlk unsur; hükümetlerin birtakım ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarını vergi yoluyla gerçekleştirebilmeleri için vergi yapısında yer alan özel koşulları içermektedir. Özel koşullar devlet destekleriyle; yoksul aileler, emekliler gibi belirli sosyal grupların refahını artırma veya yatırım, tasarruf, imalat veya ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturulmaktadır (Maktouf ve Surrey, 1990: 204). İkinci unsur ise standart (benchmark) vergi sistemini oluşturan hükümler olup, bir verginin

¹ Bu başlık altında yer alan açıklamalarda ağırlıklı olarak; Giray (2002) çalışmasından yararlanılmış ve aktarım yapılmıştır.

varlığı ve uygulanması için zorunlu unsurlardır. Bunlar; vergi matrahı, konusu, vergileme dönemi, oran ve tarifeler gibi vergileme yetkisinin alanını ve vergi idaresini belirlemeden oluşmaktadır.

Normatif vergi yapısından bu ayrılmalar, doğrudan hibeler, krediler veya diğer devlet yardımı biçimlerinden ziyade vergi sisteminde yer alan vergi ayrıcalıkları ile gerçekleştirilmektedir (Burman ve Phaup, 2012: 96) Bu açıklamalar bağlamında vergi harcamalarının özellikleri şu şekilde özetlenebilir:

- i) Vergi ayrıcalığı belirli sektör, faaliyet ve yükümlüye fayda sağlamalıdır. Aksi takdirde vergi harcamasından söz edilememektedir.
- ii) Amaç, ideal vergileme sistemini tanımlama ve ondan ayrılmaları göstermekten ziyade, kamu harcamaya programlarına dönüştürülebilir ve kamu harcamalarına alternatifler olarak düşünülen özel hükümleri vergi harcamaları olarak tanımlayabilmektir.
- iii) Vergi harcaması, alternatif başka araçlarla (doğrudan kamu harcamaları gibi) gerçekleştirilebilecek belirli bir amaca hizmet etmelidir.
- iv) Vergi harcamasına konu edilen vergi ayrıcalığının değerinin uygun bir standartta ölçülmesine olanak sağlayacak kadar geniş kapsamlı olmalıdır.

Vergi harcaması kavramı hala tartışılmakla birlikte günümüzde uygulamada vergi harcaması kalemleri; *vergî muafiyet ve istisnası, vergî kredileri, vergî oran indirimi ve vergî erteleme*si olarak kabul edilmektedir. Vergi harcamaları vergi ayrıcalıklarından oluşmaktadır. Ancak tüm vergi ayrıcalıkları, vergi harcaması olarak nitelendirilemezler. Çünkü bazı vergi ayrıcalıkları vergi sisteminin yapısal özellikleri olarak düşünülürler. Bundan dolayı da vergi yapısını oluşturan standartlarla birleştirilmişlerdir. Örneğin, düşük gelirli kişilerin özellikle sosyal amaçlarla daha yüksek gelirli kişilerden, daha düşük vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi vergisel ayrıcalık olarak kabul edilirken; artan oranlı marjinal vergi oranı, vergi sistemine entegre olmuş bir nitelik olarak kabul edilir. Burada amaç düşük gelirli standart vergi yapısının dışında bir vergileme ayrıcalığına sahip olmasıdır. Bir başka örnek amortisman için verilebilir. Normal amortisman, bir vergi harcaması olarak kabul edilmez iken; amortisman tabi değerler için ilk yıllarda daha yüksek oranlarda amortisman ayrılmasına izin veren, hızlandırılmış amortisman vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. Vergi harcaması, esas olarak kalemlerine göre değişik ölçülerde alınmayan vergidir. Vergi muafiyet, istisna, vergi kredisi ve vergi oranı şeklindeki kalemlerde vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konuları yine vergi kanunlarında yazılı ayrıcalıklarla tamamen veya kısmen vergi dışı kalmaktadır. Vergi erteleme şeklindeki kalem ise verginin alınmaması değil; ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ötelenmesi ile vergi gelirinin reel değerinin altında tahsil edilmesine yol açarak vergi kaybı oluşabilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamalarının bütçe üzerinde bir maliyeti olacaktır.

Vergi harcaması kavramı ilk kez 1967’de Stanley S. Surrey tarafından kullanılmış ve konuyla ilgili tartışmalar başlamıştır. Vergi harcaması kavramına yönelik Joseph E. Stiglitz ve Michael J. Boskin (1977) üç önemli eleştiri getirmişlerdir. İlk eleştiri; vergi harcaması nedeniyle devletin vazgeçtiği gelirin ölçülmesinde sıfır elastikiyet varsayımının esas alınmasına yöneliktir. Önerilen toplam vergi harcamalarının tahminleri, sadece bireyin reel ekonomik gelirinin tümüyle vergi dışı tutulduğu ve üretim faktörlerinde tam bir sabit arz (inelastik arz) söz konusu olduğu durumda doğru olacağı belirtilmiştir. Oysa belirli vergi ayrıcalıklarının tahmini çoğunlukla doğru olmayabilir. İkinci eleştiri, hayır işleri gibi faaliyetler için yapılan kamu harcamalarının, özel harcamaları düşürebilmesidir. Oysa vergi harcaması bütçesinin rasyonallitesi, devletin vazgeçilen geliri toplaması ve doğrudan onu tercih edilen mallara harcamasıdır. Eğer her bir kamu harcaması bir özel harcamayı dışlarsa bu durum, sıfır olmayan

ikame elastikiyeti ile devletin vergi harcaması ile tahmin edilen gelir kaybından daha fazla harcama yapmak zorunda kalmasına neden olacaktır. Üçüncü eleştiri, vergi harcaması kavramıyla ilgilidir. Vergilendirilebilecek olan gelirin tanımı yapılırken, vergi hukuku üzerinde odaklanmak gerektiği ifade edilmektedir. Yoksa geniş olarak tanımlanmış geliri, vergi matrahı varsaymak yeterli olmayacaktır. Yine Boris I. Bittker'in, vergi harcaması kavramının subjektif temele dayanabileceği şeklinde itirazı olmuştur. 1973'de Surrey bu itirazı, "profesyonel vergi analistleri ve ekonomistler tarafından genel kabul gören bir vergi yapısından ayrılan hükümlerin varlığı halinde, vergi harcamasından söz edilir" şeklindeki açıklamasıyla yanıtlamıştır (Boskin, 1977).

Vergiler, 18. yy'dan itibaren devletin temel ve en önemli geliri olmasına rağmen vergilerin ekonomik parametreler üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Öncelikle vergi nedeniyle kullanılabilir gelir azalırken; marjinal tasarruf eğiliminin düşürmesi sonucunda yatırımlar azaltacaktır. Vergiler ayrıca yatırım sonrası geliri azaltmakta ve katma değer vergisi, gümrük vergisi gibi vergiler ile yatırım malları maliyetlerini yükselterek de yatırımları olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Yatırımlar ise hem ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi hem de sürdürülebilir büyüme açısından büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte hem ulusal hem de doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını artırmak için yatırım iklimini iyileştirmek üzere kullanılan araçlardan biri de vergi ayrıcalıklarıdır. Ülke kalkınması açısından önem arz eden öncü sektör ve alanlarda yatırımları artırmak, bölgelerarası gelişmiş farkını azaltmak için kullanılacak maliye politikası araçlarının başında vergi ayrıcalıkları gelmektedir.

Vergilemenin idari maliyetlerinin ne olduğunun incelenmesinin temel olarak iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; devletin mali/finansal ihtiyacını gerçekleştirirken bunun idari maliyetlerinin ne olduğu hususu; ikincisi ise finansman ihtiyacı dahil kamu harcama programlarının etkinliğinin değerlendirilmesidir. En basit anlamıyla vergilemede etkinlik; idari maliyetler ve vergi sistemiyle bağlantılı devlet tarafından katlanılan tüm maliyetler dahil olmak üzere vergi tahsilatının en düşük maliyet gerçekleştirilmesi olarak ifade edilebilir. (Vitek ve Pubal, 2002: 5). Piyasa başarısızlığı, erdemli mallar gibi kamu müdahalesinin geçerli neden olduğu durumlarda, vergi harcamalarının en iyi politika alternatifi olduğu ifade edilmektedir. (OECD, 2010: 24).

Vergi harcamaları, devletin ekonomik, sosyal amaçlarını gerçekleştirmesinin bir metodu olarak, kamu harcamalarının alternatifini oluşturmaktadır. Bu bakımdan bir vergi harcamasının makroekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarıyla büyük ölçüde aynıdır. Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratır iken; bazıları gelirin geleceğe ertelenmesine yol açmaktadır. Bunlar bir bakıma yükümlüye verilen faizsiz borç niteliğindedirler. Dolayısıyla vergi harcamaları da kamu harcamalarında olduğu gibi bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmelidir.

Vergi harcamaları, vergi kanunlarının hazırlanmasından sorumlu olan birimler tarafından hazırlanır, parlamento tarafından yasallaştırılırlar. Oysa kamu harcamaları belirli bir sektör üzerinde dar yetkiye sahip uzmanlaşmış komisyon veya birimler tarafından belirlenirler (Dharmapala, 1998: 211). Hazırlama birimi ve süreci açısından vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki farklılıklarla politik karar alma süreci ile ilgili geliştirilen en tanınmış perspektif, Surrey ve toplumdaki çeşitli grupların lobilerini de dikkate alan Zelinsky'nin çalışmalarıdır (Zelinsky, 1993: 1165-1207). Dharmapala (1998:211-212) daha sonra bu çalışmaları, parlamentonun karar alma modelini çağdaş oyun teorisi yaklaşımları çerçevesi içinde ele alan bir bakış açısıyla geliştirip, modelleyerek önemli katkı sağlamıştır.

1.2. Vergi Harcaması ve Kamu Harcaması

Vergi harcamaları, kamu harcamalarına benzetmekle birlikte farklı yönleri bulunmaktadır. Bu farklılıklar avantaj ve dezavantajlar şeklinde olabilmektedir:

- Vergi harcamalarının miktarını önceden belirlemek veya sınırlandırmak mümkün değildir. Yasal kriterleri sağlayan birey ve işletmeler vergi harcama kalemlerinden yararlanabilirler. Bu nedenle mükellefler iktisadi karar ve vergisel davranışlarını değiştirerek vergi sistemi içinde yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden faydalanmaya yönelik bir strateji izleyebilirler. Bu durumda idarenin vergi harcamaları üzerindeki kontrolü kaybolur. Oysa kamu harcamaları belirlenen amaçlara göre önceden belirlenir ve bütçe ödenekleri ile sınırlıdır (Michael, 2018: 6).

- Vergi harcamalarının, kamu harcama programlarına göre daha basit ve etkili oldukları düşünülmektedir. Bunun sonucu olarak birçok vergi harcaması, bazı alanlarda kamu harcamaları uygulamasından önce başlatılmıştır. Nitekim birçok ülkede, örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), emeklilik planları ve sağlık sigortasının vergi dışı tutulmaya başlandığı dönemde, bu alanlarda herhangi bir kamu harcama programı mevcut değildir.

- Vergi harcamaları, kamu harcamalarına göre, politik tepkiler ve kullanımları açısından başlıca iki nedene dayanarak daha avantajlı sayılmaktadır. Birinci neden, vergi harcamalarının büyüklüklerini tahmin etmenin zor olmasıdır. İkincisi, vergi harcamalarından yararlananları belirlemenin zorluğudur. Bu durum bazı fırsatlar yaratabilir. Örneğin, politik kampanyalara önemli katkı sağlayan gelir gruplarının lehine vergi harcamalarının kullanımını kolaylaştırır.

- Vergi harcamaları, hükümet tarafsızlığı ve özel girişime güven vermeye daha uygun bir araç olarak görülmektedir. Oysa kamu harcamaları, özel, sosyal ve ekonomik yaşama doğrudan bir müdahale niteliği gösterebilmektedir.

- Vergi harcamaları, hükümetler için daha az yönetim yükü getirirler. Geleneksel kamu harcama programları ile bazı kamu hedeflerini gerçekleştirmek daha maliyetli olabilmektedir. Vergi harcamaları genellikle ödenecek verginin düşülmesine dayandığından kamu birimlerinin idari çaba göstermeleri gerekmemektedir.

- Kamu harcamaları, kamu kesimi (yıllık bütçe hazırlama süreci boyunca), parlamento, parlamento komisyonları, basın ve kamuoyu gibi çeşitli birimler tarafından genellikle ayrıntılı incelemeye tabi tutulmaktadır. Vergi harcamaları nispi olarak daha gizlidir. Yani saydamlıktan yoksundur ve kamu harcamalarına göre daha az inceleme ve dikkat konusu oluşturmaktadır. Vergi harcamaları politikacılara, kamu kesiminin büyüklüğü gerçekte artar iken, azalan vergi hasılatı nedeniyle görünüşte azalıyor gibi gösterme imkanı sunmaktadır.

- Vergi harcamaları, basit olarak vergi yükümlülüğünün düşürülmesi olarak ele alınıp, yükümlüleri kârlı olmayan faaliyetlere yöneltirlerse, ekonomik etkinsizliğe neden olabilmektedir.

Yukarıda sayılan farklılıklar göstermektedir ki vergi harcamaları ile kamu harcamaları tamamen ikame edilemezler. Ülke uygulamalarına baktığımızda bu iki aracın kullanım oranında farklılıklar görülmektedir. Avrupa ülkelerinde genel olarak vergi harcamalarının (özellikle sosyal alanlarda) kamu harcamalarına oranı, ABD'ye göre daha düşüktür. ABD'de vergi harcamaları, sağlık gibi sosyal alanlarda (bu alanlarda kapsamlı devlet programları bakımından Avrupa ülkelerinin gerisindedir) yüksektir.

1.3. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının hesaplamasında; *gelir kaybı*, *gelir sağlama*, *eşdeğer harcama* şeklinde üç temel yöntem bulunmaktadır.

Gelir kaybı yöntemi; en basit hesaplama yöntemidir. Gelir kaybı, vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farktır. *Gelir sağlama yöntemi*; vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman beklenen gelirin ne olacağının tahminine dayanmaktadır. Bu yöntem gelir kaybı yönteminin tersine davranışsal değişiklikleri dikkate almaktadır. Bu değişiklikleri belirlemek zordur; ancak tahmini olanaksız değildir. Bu yöntem sınırlı şekilde uygulanmaktadır. *Eşdeğer harcama yöntemi*; bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması tutarını hesaplamaya dayanan bir yöntemdir. Bu yöntem, doğrudan kamu harcamaları yoluyla finanse edilen ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen gelir için tahakkuk eden vergi miktarı ve yararlanılan marjinal vergi oranı hakkında kesin bilgi edinmeyi gerektirmektedir. Ancak bu bilgilere tam erişmek her zaman mümkün olmadığından varsayımlara dayalı tahminde bulunmak önem taşımaktadır.

Uygulamada en çok kullanılan yöntem gelir kaybı yöntemidir. Bu yöntemi kullanan ülkeler arasında Belçika, İngiltere, Finlandiya, Kanada, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya, İsveç, ABD gibi ülkeler yer almaktadır.

1.4. Vergi Harcaması Uygulamaları

Vergi harcama raporlarının hazırlaması ise 1970’lerde ABD’de başlamış diğer OECD ülkeleri takip etmiştir. ABD, detaylı vergi harcama bütçesi hazırlayan ilk ülke olmuştur. Bu ülkeleri diğer gelişmiş ülkeler (Kanada, Avusturya, Fransa, Belçika, İngiltere gibi) takip etmişlerdir.

Vergi harcama raporlarının yaygınlaşmasında sağlandıkları işlevlerin rolü bulunmaktadır:

- Öncelikle vergi harcama raporları ile vergi harcamalarının bütçe üzerine etkileri, kamu harcamalarıyla karşılaştırmalı olarak görülebilecektir.
- Hükümetlerin vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında daha iyi seçim yapabilmesini sağlayabilecektir.
- Vergi harcama raporunun bütçe sürecine entegrasyonu, kamu harcamalarında da olduğu gibi vergi harcamalarında yasal saydamlığı sağlayacaktır. Böylece vergi harcamaları düzenli kontrol ve gündem konusu oluşturacaklardır. IMF’nin mali saydamlık konusunda hazırladığı ilkeler Mali Saydamlık Kılavuzu’nda yayınlanmıştır. Tüm mali bilgilerin kamuya açıklanması hükümetlerin yasal sorumluluğu olarak kabul edilmiştir. Mali saydamlığın işlerlik kazanması, vergi harcamalarını gösteren raporların hazırlanmasını gerekli kılmaktadır. IMF’nin saydamlık konusunda hazırladığı raporun Bilginin Kamuya Açıklığıyla ilgili 2. Bölümünde “Vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dokümanlarının bir parçası olmalıdır.” ilkesine yer verilmiştir (IMF, 2001: 2).
- Vergi harcamalarının makroekonomik ve mali etkileri hakkında değerlendirme yapma olanağı sağlanacaktır.
- Her bir vergi harcaması itibarıyla fayda-maliyet analizi olanağı sağlanabilecektir.
- Vergi harcamaları analizi sayesinde, vergi ayrıcalıklarından dolayı, vergi yükünün dağılımındaki değişimler ve gelir grupları arasında faydaların dağılımının analizini yapma olanağı elde edilecektir.

Vergi harcamalarının değerlendirmek, AB, IMF, Dünya Bankası gibi birçok uluslararası kurum tarafından vergi reformlarında destek programlarının bir bölümü olarak kabul edilmektedir.

Vergi harcama raporları günümüzde çoğu OECD ülkesinde (Avusturya, Avustralya, Belçika, Fransa, Almanya, Yunanistan, Portekiz, Japonya, İspanya ve ABD’de) yasal bir

gereklik olarak kabul edilmektedir. Ancak bazı ülkelerde, örneğin Kanada da yasal zorunluluk bulunmamaktadır. Çoğu ülkede raporlama bilgisi yıllık yapılmaktadır.

Vergi harcama raporlarının (bütçelerinin) devlet bütçesiyle ilişkilendirilmesi ülkelere göre farklılık göstermektedir. Üç farklı uygulama görülmektedir:

i) Bir kısım ülkede vergi harcama raporları bütçe içinde yer almaktadır. Örneğin, Fransa, Kore, İspanya ve İngiltere’de vergi harcama raporları bütçe içinde yer almaktadır. Hollanda’da ise vergi harcama tahminleri, bütçenin bir parçası olsa da vergi harcamalarıyla aynı amaca yönelik kamu harcama programlarının tahminlerinden ayrı olarak sunulmaktadır. ABD’de de vergi harcamaları yıllık bütçede, ancak gelir konularına ayrılmış bir bütçe ek bölümünde gösterilmektedir. Yine vergi harcamalarına ilişkin tahminler, benzer amaçlara yönelik harcama programlarına ilişkin rakamlardan ayrıdır.

ii) Bazı ülkelerde ise bütçe dışında ayrı rapor olarak; ancak bütçe kanun tasarısı ile birlikte sunulmaktadır. Örneğin, Kanada da vergi harcama tahminleri, bütçeden ayrı bir belgede gösterilmektedir. Almanya’da vergi harcama tahminleri, Federal hükümetin sübvansiyonlar raporu içinde yer almakta ve bütçe kanun tasarısına eklenerek her yıl sunulmaktadır. Japonya’da da bu tür uygulama bulunmaktadır.

iii) Bir kısım ülkede de vergi harcama raporları bütçeden ayrı ve son kısmında yayımlanan belge niteliğindedir. Kore bu grup içinde yer almaktadır. Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Portekiz, İspanya ve İsveç gibi ülkelerde görüldüğü üzere genellikle vergi harcama raporları tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır.

Vergi harcama kalemlerinin sayılarının yıllar itibarıyla artırıldığı görülmektedir. Örneğin Kanada da gelir vergisinde 1994’ de 124 olan bu sayı, 2004’de 143’e çıkarılmıştır. Benzer şekilde Fransa’da da gelir vergisi harcama kalemlerinin sayısı 2001 yılında 401 iken; 2008 yılında bir önceki yıla (2007) göre % 3,6 artarak 486’ya yükselmiştir. ABD’de gelir vergisi harcama kalem sayısı 2002’de 135’den, 2008’de 164’e ulaşmıştır. Vergi harcama kalemlerindeki artış diğer vergi türleri içinde geçerlidir (OECD, 2010).

Türkiye’de vergi harcamalarına ilk olarak VIII. 5 yıllık kalkınma planında, “İstisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır.” ifadesi ile yer verilmiştir. 2001 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından “Vergi Harcamaları 2001 Yılı Raporu” yayınlamıştır. 2007 yılından itibaren vergi harcama tutarını içeren vergi harcama raporu vergi türleri dikkate alınarak hazırlanmaya başlamıştır. Türkiye’deki vergi harcamaları içinde vergi türleri itibarıyla en yüksek paya sahip olanlar sırasıyla gelir vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve özel tüketim vergisi şeklinde sıralanmaktadır. Nitekim 2020 yılı vergi harcama raporuna göre vergi harcamasının 84,4 milyar TL’si gelir vergisi, 65,4 milyar TL’si KDV, 55,2 milyar TL’si kurumlar vergisi, 16,6 milyar TL’si ÖTV, 15,9 milyar TL’si ise diğer vergilerden oluşmaktadır. Ayrıca toplam vergi harcamalarının sürekli bir artış eğilimi içerisinde olduğu görülmektedir. 2019 yılında toplam vergi harcaması 177,6 milyar TL iken 2020 yılında bu tutar 237,5 milyar TL’ye yükselmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Vergi ödevi” başlığını taşıyan 73’üncü maddesinin 2. fıkrasında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.*” ifadesine yer verilmiştir. Bu kapsamda Türk vergi sisteminde kullanılan vergisel düzenlemeler arasında vergi harcamaları ön plana çıkmaktadır. Tanımı, kapsamı ve içeriği ülkeden ülkeye değişen vergi harcamaları Türkiye’de genellikle istisna, muafiyet ve indirim şeklinde uygulanan vergisel ayrıcalıklardır. İstisna, muafiyet ve indirim uygulamaları

vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması, vergi tahsilatının hızlandırılması ve vergi uyumunun artırılması gibi sosyal, ekonomik ve siyasi amaçlar taşımaktadır.

1.5. Vergi İstisna, Muafiyet ve İndirimleri (İMİ)

1.5.1. Vergi İstisnası

Verginin üzerinden alındığı ekonomik değer üzerinde, yani vergi konusu üzerinde, devletin vergileme yetkisini sınırlandıran hukuki düzenlemelere istisna denilmektedir. Objektif nitelikli bu sınırlandırmaların Türk vergi sisteminde kısmen ya da tamamen veya geçici ya da süresiz olarak farklı şekilde uygulandığı görülmektedir.

Vergi istisna, muafiyet ve indirimleri, kamunun ihtiyaç duyduğu finansmanın bir kısmından vazgeçilmesine neden olduğu gibi, bazı durumlarda ulaşılmak istenen bir ekstra fiskal amacı tatmin ederken diğer ekonomik ve sosyal hedefler açısından bozucu etkilere sahip olabilmektedir. Bu çerçevede vergi istisna, muafiyet ve indirimleri, adalet ve eşitlik gibi temel vergileme ilkeleri bakımından bazen olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına ve vergi sistemlerinin bütünlüğünün ve tutarlılığının zarar görmesine yol açabilmektedir.

1.5.2. Vergi Muafiyeti

Vergi kanunlarına göre mükellef olarak belirlenmiş olan gerçek ve tüzel kişilerin, kanun koyucunun iradesi ile vergi kapsamı dışında tutulması ya da vergiden bağışık tutulmasına muafiyet denilmektedir. Subjektif nitelikli bu sınırlamalar; ilgili kişilere yönelik adaletin sağlanması, vergi tekniği, ekonomik ve siyasi nedenlerle getirilmektedir. Bu sınırlamaların sistemimizde sürekli veya geçici, tam veya kısmi, mutlak veya şarta bağlı olarak farklı şekilde uygulandığı görülmektedir.

1.5.3. Vergi İndirimi (İndirim)

Vergi kanunlarına göre üzerinden vergi borcu hesaplanacak olan değere, yani matraha yönelik sınırlandırmalara indirim denilmektedir. Vergi indirimleri, safi kazancın tespitinde brüt hasılatтан düşülen giderlerden farklı olarak matrahı daraltıcı/sınırlandırıcı düzenlemelerdir. Bu sınırlandırmaların da muafiyet uygulamalarında olduğu gibi ekonomik, siyasi, idari farklı amaçları bulunmaktadır. Vergi sistemimizde, indirim uygulamalarının da geçici ya da sürekli, tam ya da kısmi uygulanmasına yönelik hükümler bulunmaktadır.

2. VERGİ İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİNİN VERGİ ADALETİ, REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK, VERGİ SİSTEMİNİN BÜTÜNLÜĞÜ VE TUTARLILIĞI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. İyi Bir Vergi Sisteminin Özellikleri ²

Vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önünde tutulması gereken hususlar vergileme ilkeleri olarak ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1992: 307). Vergi reform ve revizyonları ile sistemin kurgulanması ya da uygulanmasında bu ilkelerden sapmalar giderilmeye çalışılmakta, yapılan düzenlemelerde ülkelerin gelişmişlik düzeyine, ulusal-uluslararası ekonomik, mali ve sosyal konjonktüre göre değişen amaçlar öncelik kazanmaktadır.

² Bu başlık altında yer alan açıklamalarda ağırlıklı olarak; Demirli (2011) çalışmasından yararlanılmış ve aktarım yapılmıştır.

İdeal vergi sistemlerinin, vergileme ilkelerine uygun olması ya da bu ilkelerden en az düzeyde sapması beklenmelidir. Literatüre Adam Smith ile giren klasik vergileme ilkeleri önemini korumakla birlikte zamanla bu ilkelere değişen mali, ekonomik ve sosyal şartlar sonucu başka ilkeler de eklenmiştir. Günümüzde modern vergileme veya vergi reform ilkeleri olarak ifade edilen bu ilkeler, klasik vergileme ilkelerini de kapsayacak şekilde mali, ekonomik ve sosyal ilkeler olarak farklı kapsam ve isimlerle sayılmaktadır (Akdoğan, 1990; Nadaroğlu, 1992; Türk, 1992; Akalın, 2000; Pehlivan, 2006).

Vergileme ilkeleri, vergi reform ya da revizyonlarına da kaynaklık etmektedir. Vergi reformlarının kapsamı; ele alınan döneme, ülkelere, ülkelerin gelişmişlik seviyesine ya da sosyal ve ekonomik konjonktüre göre değişmektedir. Vergi reformları ile ilişkili olarak literatürdeki temel eserlerde vergileme ilkelerine aşağıdaki şekillerde öncelik verildiği görülmektedir:

Neumark (1975: 112-130) vergi reformlarına yol gösterecek beş ana ilkeden bahsetmektedir³. Stiglitz'e göre (2000: 694) vergi reformlarının adaletin sağlanması, etkinliğin artırılması ile karmaşıklık ve yönetim maliyetlerinin düşürülmesi olmak üzere üç ana bileşeni bulunmaktadır. Edwards'a göre (2005: 1-15) ise vergi reformları aşağıdaki üç ilkeyi gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. AICPA⁴ (2005: 10-13) vergi sistemlerin analizi, değişimi ve reformunun on temel vergileme prensibine uygun olmasını tavsiye etmektedir. Khalilzadeh ve Shah (1991: 44) çoğu gelişmekte olan ülke vergi sisteminin karmaşık, esnek olmayan, etkinsiz, eşitsiz ve adaletsiz olduğundan hareketle, bu hususları vergi reformunu zorunlu kılan unsurlar olarak saymış ve bu tespitlerine uygun vergileme ilkeleri belirlemiştir. Aşağıdaki Tablo 1'de bu bakış açıları toplulaştırılmış şekilde verilmektedir.

Tablo 1. Vergi Reformlarının Öncelikleri Bakımından Vergileme İlkeleri

Neumark	Stiglitz	Edwards	AICPA	Khalilzadeh ve Shah
Adalet	Adalet	-	Adalet	Adalet
Etkinlik	Etkinlik	Etkinlik	Eko. Büyüme ve Etkinlik	Etkinlik
Basitlik	Basitlik	Basitlik	Basitlik	Basitlik
Saydamlık ve öngörülebilirlik	-	-	Saydamlık ve öngörülebilirlik	-
Esneklik	-	-	-	Esneklik
-	-	-	Vergi Uyumlu	-
-	-	Sınırlı Devlet	Tarafsızlık	Eşitlik
-	-	-	İktisadilik	-
-	-	-	Verimlilik	-
-	-	-	Kesinlik	-
-	-	-	Uygunluk	-

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Uluslararası ve ulusal literatürdeki bu örnekleri çoğaltmak mümkün olmakla birlikte, bu çalışmalarda vergi reformlarının temel hedefi veya ortak noktası olarak **“basitlik”**, **“adalet”**, **“etkinlik”** ilkelerinin ön plana çıktığı görülmektedir. Bu anlamda vergilemenin ve reformların öncelikli amaçlarının adil, etkin ve basit bir vergi sistemi oluşturmak üzerine odaklandığı ifade edilebilir.

Vergi Konseyi bünyesinde oluşturulan 3 nolu çalışma grubumuz *“Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin vergi adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik, vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı açısından gözden geçirilmesi”* amacı doğrultusunda çalışmalarını yürütmektedir. Çalışma grubumuzun vergi sistemi içinde yer alan İMİ'lerin değerlendirilmesinde “vergi

³ Bu öncelikler: “Vergi sistemi basit ve anlaşılır olmalı”, “Vergi sistemi şeffaf ve denetlenebilir olmalı”, “Vergi sistemi esnek olmalı”, “Vergi sistemi etkin olmalı” ve “Vergi sistemi adil olmalı” şeklinde sayılmıştır.

⁴ American Institute of Certificated Public Accountants

adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik, vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı” kriterlerini benimsemiştir. Bu kriterlerin, adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri bakımından üst kriterler olarak değerlendirildiği raporumuzun ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanmıştır. Bu nedenle aşağıda adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri dışında kalan ve bu ilkeleri destekleyici nitelik taşıyan diğer vergileme ilkeleri kısaca açıklanmıştır.

2.1.1. Tarafsızlık

Vergilemede etkinliğin sağlanması bakımından önemli bir ilke olan tarafsızlık ilkesi, vergilerin piyasa işleyişini bozmayacak kadar hafif olmasını ve mükelleflerin ekonomik kararları üzerindeki yönlendirici etkinin en alt düzeyde olmasını ifade etmektedir. Tarafsız bir sistem tüketicilerin ve mükelleflerin iktisadi kararları üzerinde “ne teşvik edici ne de caydırıcı etkiye” sahip olmamalı (AICPA, 2005: 11), yani nötr olmalıdır. Türk’e göre (1992: 150) vergilemede tarafsızlığın koşulu vergilerin, yükümlülerinin vergiden sonraki karşılıklı ekonomik ve sosyal ilişkilerinde değişiklik meydana getirmemesidir. Şüphesiz gelir, harcama ve servet üzerinden alınan her vergi bireysel kararları üzerinde direkt ya da dolaylı etkilere sahiptir. Ancak verginin tarafsızlığı bu etkilerin en az düzeyde tutulmasını amaçlamaktadır. Bu ilke kısaca, verginin mükellefler üzerinde aşırı yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılmasını öngörmektedir (Gökbunar, 1998: 8).

Vergi uygulamasında baş vergisi olarak nitelendirilen vergilerin, düz oranlı vergilerin nispeten tarafsız olduğu ifade edilebilir. Ancak vergi türleri arasında tekil bir vergi tarafsızlığının varlığı, istisna ve muafiyet uygulamaları gibi diğer mali etkiler nedeniyle tarafsızlığını önemli ölçüde yitirebilmekte, kişi ve kurumların marjinal yatırım-tüketim eğilimlerini etkileyebilmektedir (Özker, 2001: 70-71). Bu bakımdan tarafsızlık sistemin bütünü kapsaması gereken bir ilkedir. Günümüzde üzerinde ayrıca durulmayan bu ilke, tüketim-yatırım-tasarruf kararlarını etkileyen artan oranlı vergileri, istisna ve muafiyet uygulamalarını, tüketim vergilerindeki oransal farklılaştırmayı ve vergi sistemine siyasilerin müdahalelerini konu alması nedeniyle etkinlik ile ortak paydası olan bir ilkedir.

2.1.2. Saydamlık ve Öngörülebilirlik

Bireysel ve kurumsal tüm vergi mükelleflerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarını görebilmeleri, vergi sisteminin içerisinde saklı ya da gizli vergilemeyi gerektirecek hükümlerin bulunmaması saydamlık (görülebilirlik); mükelleflerin ticari faaliyetlerini gerçekleştirirken işlem maliyetlerini doğru olarak hesaplayabilmeleri, yani net olarak ne kadar maliyete katlanacağını bilmeleri ise öngörülebilirlik olarak tanımlanabilir. Verginin konusu, oranı, ödeme zamanı ve vergi kolaylıkları gibi hususlarda sık yapılan değişiklikler ve mevzuatın karmaşıklığı, vergilerin mükellefler üzerindeki etkilerini belirsizleştirerek verginin görülebilir ve öngörülebilirliğini olumsuz etkilemektedir. Bu durum aynı zamanda basitlik ilkesinden de sapma, hatta etkinsizlik doğurmaktadır. Bu ilke vergilemede basitlik ilkesinin önemli bir paydaşıdır, çünkü karmaşık koşullar mükelleflerin nasıl ve ne zaman vergilendirileceğini belirlemelerini zorlaştırmaktadır (AICPA, 2005: 12). Bu nedenle saydamlık ilkesi, vergi konusuna giren işlemlerin, vergi oranı, ödeme zamanı ve şeklinin, açık ve net bir şekilde vergi kanunlarında tanımlanmış olmasını içerir.

2.1.3. Vergi Uyumu

Vergi uyumu, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirmesi ile sağlanabilmektedir. Uyumsuzluklar ise vergi açığına neden olmaktadır. Vergi açığı (tax gap), tahsil edilen toplam vergi miktarı ile tam vergi uyumu altında tahsil edilecek toplam vergi gelirleri arasındaki fark olarak tanımlanmakta (Çağdaş vd., 2020) ve açığın azaltılması büyük ölçüde mükelleflerin vergi uyumlarının artırılmasına bağlanmaktadır. IRS (2005) açığa neden

olan vergi uyumunun sağlanamadığı genel durumları mükellefin; beyanını ya hiç yapmaması ya da zamanında yapmaması, gelirin altında beyanda bulunması ya da indirim, istisna, muafiyet, vergi kredisi tutarlarını olduğundan çok bildirmesi, bu aşamaları doğru yapmakla yani vergisini doğru tarh ettirmekle birlikte zamanında ödeme yapmaması olarak özetlemektedir. Bu uyumsuzlukların azaltılması; uyum kolaylığının yükseltilmesi, uyuma zarar veren teşviklerin azaltılması, yaptırım ve mahsup müesseselerinin işletilmesine bağlıdır (AICPA, 2005: 12). Bu uygulamalara bağlı olarak vergi uyumunun artması, vergi kayıp ve kaçaklarının azalması sonucu vergi açığının daralması beklenmektedir. GAO'ya göre (1995: 13) uyum ölçütlerinin istenen düzeyde vergi uyumu sağlayabilmesi, vergi sisteminin elverişsiz durumları ve uygulama maliyetleri arasındaki dengeye bağlıdır. Bu dengenin sağlanması, vergi sisteminin adil olduğunu izlenimini uyandıracak, gönüllü uyumu artıracak ve vergi sisteminin basitleştirilmesini sağlayacak nitelikte düzenlemelerin yapılmasına bağlıdır.

2.1.4. İktisadilik

Vergilemede iktisadilik ilkesi, idare ve mükellefler üzerindeki vergileme maliyetlerinin mümkün olduğunca düşük olmasını ifade eder. Bu tanım iktisadilik ilkesini, basitlik ilkesine yaklaştırmakta, yani iktisadilik ilkesinin sağlanması kapsamında yapılan maliyet düşürücü çalışmalar aynı zamanda basitliğin tesisine de hizmet etmektedir. Benzer bir şekilde vergi uyumundaki artışların denetim maliyetlerini düşürmesi nedeniyle, vergi uyumu ve iktisadilik arasında da ilişki kurulması mümkündür. Bu anlamda iktisadiliğin ayrı bir ilke olarak sayılmasının gerekliliği tartışılabilir.

İktisadilik ilkesinin sağlanabilmesi, vergileme sürecinde verginin taraflarının katlandığı vergi ödeme (muhasebeci, danışman, avukat, zaman, kırtasiye vb.) ve tahsil masraflarının (bina, personel, teçhizat, kırtasiye, zaman, yönetim vb.) azalmasına bağlıdır. Sistemin karmaşıklığına, idari örgütlenmesinin yanlışlığına, bürokrasiye, popülizme, yaptırımların yetersizliğine, idari hizmetlerin özelleştirilmemesine ve merkezi yönetime bağlayabileceğimiz bu maliyetler; sistemin basitleşmesi, vergi uyumunun yükseltilmesi, teknolojik imkanlardan yararlanılması, yerinden yönetimlerin güçlendirilmesi ve denetim mekanizmalarının etkinleştirilmesine bağlı olarak azalacaktır. Bu ilkeye uyum, mükelleflerin vergileme konusundaki idarenin iktisadi tutumunu görmesi nedeniyle vergi bilincinin yerleşmesine de hizmet edecektir.

2.1.5. Verimlilik

Vergilemenin birincil amacı mali, yani kamusal hizmetlerin finansmanını en uygun şekilde sağlamaktır. Bu nedenle iyi bir vergi sistemi; 1- Verimli olmalıdır, yani kamu harcamalarını karşılayacak bütün gerekli gelirleri sağlamalıdır; 2- Esnek olmalıdır, yani olağanüstü ihtiyaçları dahi kolayca karşılayacak bir niteliğe sahip bulunmalıdır (Nadaroğlu, 1992: 310).

Verimlilik, konulan verginin hasılatının mümkün olduğunca çok olmasına ve verginin iktisadilik ilkesine uygun toplanmasına bağlıdır. Vergilemede vergi tabanı, vergi oranı, vergi kolaylıkları, verginin dolaylı vergi olup olmadığı gibi hususlar hasılat yapısını etkilemektedir. Hasılat katkısı sağlayıcı oran yapısına sahip, tabanı geniş, istisna ve muafiyetlerin sayısı az olan, dolaylı ve stopajla alınan vergiler verimli vergilerdir. Fakat verimliliğin sağlanması için yapılan kurgular diğer vergileme prensipleriyle, örneğin adalet ilkesiyle çelişmekte ya da etkinlik ilkesiyle örtüşmemektedir.

Vergilerin değişen ekonomik koşullarda aynı hasılatı sağlaması **istikrar**, verginin oranının değişmesi halinde hasılatın da değişmesi **esneklik** ilkesi ile ilgili olup, bu iki ilke söz konusu verginin verimini etkilemektedir. Esneklik, bir vergi ya da toplam vergi gelirinde meydana gelen mutlak değişikliklerin aynı dönemde milli gelirde meydana gelen mutlak değişikliklere oranıdır (Turhan, 2002: 62). Bir verginin esnek olabilmesi yani, milli gelirdeki

değişiklikleri izleyebilmesi, her şeyden önce ad varolem esasa göre alınmasına (Nadaroğlu, 1992: 312); vergi gelirlerinin esnekliği ise vergi matrahının milli gelirdeki konjonktürel değişmelere nasıl tepki verdiğine, verginin düz ya da artan oranlı olmasına, vergi tekniğine ilişkin yapısal düzenlemelerin gelir düzeyi ve tahsil zamanını ne ölçüde etkilediğine bağlıdır (Turhan, 2002: 62-63). Verginin dolaylı vergi olup olmadığı, enflasyon oranı, tahakkuk-tahsilat tarihleri arasındaki uzaklık, verginin yansıtılabilirliği ve üzerinden vergi alınacak ürünün talep esnekliği vergi esnekliğini belirleyen diğer hususlardır.

2.1.6. Kesinlik (Belirlilik)

Kesinlik ilkesi, vergi kanunlarında vergi borcunun matrah ve oranlar bakımından nasıl hesaplanacağını, verginin nasıl ve ne zaman ödeneceğinin açıkça belirtilmesi, mükelleflerin de kendi yükümlülüklerini önceden kesin olarak hesaplayabilmesi olarak tanımlanmaktadır (AICPA, 2005: 12). Vergilemenin klasik ilkelerinden biri olan kesinlik ilkesi, günümüzde kanunilik ilkesi ile ifade edilse de kanunilik ilkesi belirliliğin ön koşuludur. Bu nedenle yasama organının yaptığı vergilemeye ilişkin düzenlemelerin, idare tarafından uygulanması sırasında ikilemlere ve çifte standartlara neden olmaması gerekir. Aksi durumlar vergilemenin belirliliğini azaltırken, bununla birlikte adalet ilkesi ve vergileme bilinci zarar görecektir.

2.1.7. Uygunluk

Vergilemenin klasik ilkelerinden biri olan uygunluk; verginin, vergi yükümlüsüne en uygun gelen zamanda ve şekilde ödenmesini gerektirir (Türk, 1992: 157). Şüphesiz vergileme tek taraflı ve karşılıksızdır; ancak bu durum mükellefin verginin altında ezilmeden toplanmasına mani değildir. Bu yüzden vergilemeye ilişkin yükümlülüklerin zamanı, mükellefleri mümkün olduğunca az meşgul ederek, en uygun zamanlarda beyan edilmesi ve ödenmesi gerekir. Uygulamada mükellef grupları bakımından beyan dönemlerinin değişmesi, vergilerin taksitlendirilmesi bu ilkenin gereğidir. Vergi idaresinin bu konuda mükelleflere değişik kolaylıklar tanıması vergi uyumunu da artıracaktır. Aksi durumda mükellefler, vergiyi ödeyemeyecek ya da yükümlülüğünü yerine getiremeyerek vergi açığına, verimliliğin düşmesine neden olabilecektir. Bu ilkenin sağlanabilmesi ise; vergilemede adalet ve açıklık ilkelerine uyulmasına, maliye idaresinin güçlendirilmesine ve mükellefin ekonomik konularda aydınlatılmasına bağlıdır (World Bank, 1997: 2-12).

2.2. Vergi Adaleti ⁵

Adalet kavramı öznel bir kavram olup kişiden kişiye, toplumdan topluma değişebilen ve esas alınan değer sistemine göre anlamlandırılabilir olacak oldukça soyut bir kavramdır. Bireylerin değer yargılarının kaynağını oluşturan çok farklı değer sistemleri vardır. Bunlar arasında din, ideoloji, gelenek ve görenekler, ahlaki değerler, yasal ve idari düzenlemeler sayılabilir. Dolayısıyla bireylerin ya da toplumların referans aldıkları değer sistemine bağlı olarak çeşitli konulardaki adalet değerlendirmeleri ya da “adil” ve/veya “adil değil” nitelendirmeleri değişecektir. Vergilemede adalet kavramı da adalet kavramının taşıdığı öznel niteliğe benzer bir özellik sergilemektedir. Hatta bu durum vergilemede *adalet (justice/fairness)* ve vergilemede *eşitlik (equity)* kavramlarının karıştırılmasına neden olmaktadır. Vergilemede adalet kavramı, tıpkı adalet kavramında olduğu gibi aslında tanımlanmaya ihtiyaç duyan, tek başına genel ve soyut bir anlam ifade eden, nötr bir kavramdır. Bu nedenle birey ya da toplum açısından adalet tanımlanmasına bağlı olarak vergilemede adalet anlayışı da değişecektir. Vergilemede eşitlik ise vergi ödeyen bireylerin benzer-eşit muameleye tabi tutulması anlamına gelen daha somut ve tartışmasız bir kavramdır⁶. Çünkü vergilemede adalet, vergilemede eşitliğin sağlanmasını da

⁵ Bu başlık altında yer alan açıklamalarda ağırlıklı olarak; Güran (2004), Karayılmazlar ve Güran (2005), Güran (2013), çalışmasından yararlanılmış ve aktarım yapılmıştır.

⁶ Tıpkı genel olarak eşitlik kavramının içeriği gibi.

kapsayan çok daha geniş bir anlam taşımaktadır. Ancak çoğunlukla vergilemede adalet, vergilemede eşitlik kavramı ile aynı anlamda kullanılarak hata yapılmaktadır.

A.Smith'e göre bir devletin vatandaşlarının her biri, devletin devamını sağlamak üzere elde ettiği gelire orantılı olarak vergi vermelidir. Devlet toplumdaki bireylerin katılımı ile oluşturulmuş bir organizasyondur ve bireyler bu organizasyonun varlığı sayesinde elde ettikleri menfaatlara uygun bir şekilde bu organizasyonun finansmanına katkı sağlamalıdır. Böylece vergilemede adalet sağlanmış olacaktır (Nadaroğlu, 1983: 352). A.Wagner ise vergilemede adaletin yerine gelmesi için genelliğin ve eşitliğin sağlanması gerektiğini vurgulamaktadır. Buna göre toplumdaki herkes genel olarak vergi yükümlülüğüne tabi olmalıdır. Dolayısıyla genelliğin mutlak olarak ve her vergi konusu ile ilgili olarak sağlanabilmesi için, hiç bir vergi muafiyet ve istisnasının bulunmaması gerekmektedir. Wagner'in eşitlikten kastettiği ise mükellefin gelirleriyle orantılı bir vergi yüküyle karşı karşıya olmasıdır. Prensip olarak sabit oranlı bir vergi yapısı ile bunu yapmak mümkündür. Ancak bireylerin ödeme gücünün gelirdeki artıştan daha hızlı arttığı ve bu nedenle ödeme gücünü daha iyi tespit edebilmek için artan oranlı vergilerin benimsenmesi gerektiğini savunan görüşler de vardır. Neumark ise bu konudaki tasnifi çok daha geliştirerek aşamalı bir sınıflandırmaya gitmiştir. Buna göre sosyal ve ahlaki vergileme ilkeleri iki grup altında ele alınabilir. Birincisi vergilemede adalet ilkesi, ikincisi ise yeniden dağıtım ilkesidir. Vergilemede adalet ilkesinin ise genellik, eşitlik ve nispi olmak üzere üç bileşeni vardır. Genellik ilkesinden daha önce yaptığımız açıklamalar çerçevesinde ne kastedildiği anlaşılmaktadır. Eşitlik ilkesinden ise, benzer konumda olanların benzer muameleye tabi tutulması kastedilmektedir. Nispiikten kastedilen ise; vergi mükelleflerinin şahsi durumlarını dikkate alarak, vergileme öncesinde bireyler arasında var olan nispi ilişkinin vergiler sonrasında da korunmasıdır. Dolayısıyla bireyler açısından vergiler eşit bir nispi fedakarlığa yol açmalıdır. Yeniden dağıtım ilkesi ise, piyasanın yaratmış olduğu birincil dağılım sonuçlarının, toplumun sahip olduğu adalet anlayışına uygun olarak vergiler aracılığıyla yeniden şekillendirilmesini ifade etmektedir (Turhan, 1987: 233-235). Vergilemede adalet ilkesinin içeriği ile ilgili bu farklı bakış açıları aslında büyük bir ölçüde birbirlerini tekrarlar niteliktedir. Günümüzde vergilemede adalet kavramı denildiğinde iki kavram üzerinde durulmaktadır. Bunlar; yatay eşitlik (horizontal equity) ve dikey eşitlik (vertical equity) kavramlarıdır (Stiglitz, 2000: 468-469; Marlow, 1995: 423-424).

2.2.1. Yatay Eşitlik

Vergilemede yatay eşitlik, ilgili tüm yönleri açısından benzer özelliklere sahip olan bireylerin benzer muameleye tabi olması olarak tanımlanabilir (Stiglitz, 2000: 468). Yatay eşitlik, hukuk devletinin sağlanabilmesi için vatandaşların kanun önünde eşit muameleye tabii olması anlamına gelmektedir (Öncel vd., 2002: 41). Dolayısıyla vergilemede yatay eşitliğin sağlandığı bir durumda, vergi öncesinde benzer konumda olan bireylerin, vergisel açıdan benzer muameleye maruz kalacakları için vergi sonrasında da konumlarının benzer olması gerekir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 223). Ancak bu tanımlama oldukça basit ve kolay uygulanabilir bir tanımlama olarak görünse de uygulama açısından çok büyük zorlukları vardır. Her şeyden önce vergileme açısından bireylerin hangi özelliklerinin ilgili olduğuna karar vermek oldukça güçtür. Örneğin gelir vergisi uygulaması açısından ödeme gücünü etkileyen özellikler nelerdir? Yaş, medeni durum, çocuk (eğitim öncesi ve eğitim aşamasında) sahibi olmak, hasta, sakat ya da sağlıklı olmak, bakıma muhtaç bir aile üyesine sahip olmak gibi bir çok özelliği değerlendirmemiz ve bu özelliklerin ödeme gücü açısından etkisinin ne olduğuna karar vermemiz gerekmektedir. Eğer bunlar farklı vergileme açısından kabul edilebilir özellikler ise, acaba kabul edilebilecek başka özellikler de var mıdır? Örneğin, farklı gelir kaynaklarından elde edilen gelirin vergilendirilmesinin, bireylerin iktisadi kararları üzerinde yarattığı sapmalar ve bunların yol açtığı etkinlik kayıpları, farklı gelir tiplerinin farklı şekilde vergilendirilmesini haklılaştırabilir mi? (Stiglitz, 2000: 468-469). Aynı gelir düzeyindeki iki

aile, ailevi özellikleri, elde ettikleri gelirin kaynağı, tüketim ve tasarruf eğilimleri ya da vergileme rejimi farklılıkları nedeniyle (vergileme şekli ve zamanı) farklı vergi yüklerine maruz kalabilmektedirler (Gravelle, 1991: 36).

Vergi sistemi içinde yer alan; vergi konusunun tanımlanması, indirim, istisna, muafiyetlerin tasarımıyla mükelleflere tanınan iktisadi ve sosyal nitelikli müşevvikler, vergi tarifesi yapısı, vergi alacağının güvence altına alınmasının bir uygulaması olarak verginin kaynakta kesilmesi (stopaj) usulü gibi uygulamaların, vergi mükelleflerinin farklı vergilendirilmesine yol açan en temel nedenleri oluşturduğunu belirtebiliriz. Dolayısıyla bütün bu uygulamalar, vergilemede genellikle sapılması ve benzer konumda olanların farklı muameleye tabi tutulması yoluyla yatay eşitlikten uzaklaşılacak bir sonucu yaratmaktadır. O halde vergi uygulamalarında genellikle sapılmadığı sürece, yatay eşitliğin de korunacağını ifade edebiliriz.

Yatay eşitliğin sağlanması ile ilgili ikinci zorluk; benzer mükelleflerin benzer muameleye tabi olmasından ne anlaşıldığıdır. Örneğin çalışma yükümlülükleri ve sağlanan yararlar açısından düşünüldüğünde, aynı süre çalışarak ve prim ödeyerek emekli olan bir erkek ile bir kadının almış oldukları yıllık emeklilik maaşlarının aynı olması durumunda bile aynı muameleye tabi tutulduklarını iddia etmek mümkün değildir. Çünkü genel olarak kadınlarda ortalama ömrün, erkeklerden yaklaşık 2-3 yıl daha fazla olduğu düşünülürse, kadının elde ettiği toplam yararın şimdiki değeri, erkeğin elde ettiğinden daha fazla olacaktır (Stiglitz, 2000: 469). Yine benzer şekilde artan oranlı bir gelir vergisi sistemi içinde çalışma süresi 5-10 yıl arasında değişen bir sporcu ya da sanatçının dönemsel olarak elde ettiği yüksek kazancın artan oranlı olarak vergilendirilmesi durumunda, bu mükellefin ödediği verginin ömür boyu elde ettiği gelirin şimdiki değerine oranı, nisbi olarak aynı ömür boyu geliri 35-40 yılda elde etmiş bir bireyin vergi yükünden daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla ilgili yönleri itibarıyla benzer konumda olan bireylerin taşımış olduğu vergi yükleri farklılaşacak ve yatay eşitlik bozulmuş olacaktır.

Sonuç olarak teorik açıdan yatay eşitlik basit ve uygulaması kolay bir ilke olarak gözükse de, uygulama da *mutlak* olarak yatay eşitliği sağlamak imkânsızdır. Dolayısıyla vergi uygulamaları ancak nisbi olarak yatay eşitliği sağlayabilir.

2.2.2. Dikey Eşitlik

Dikey eşitlik (vertical equity), nitelikleri itibarıyla farklı konumda olan bireylerin farklı vergi vermeleri anlamına gelmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 228; Stiglitz, 2000: 469). Örneğin tüketim vergileri açısından düşünecek olursak, daha çok mal tüketenin daha fazla vergi vermesi ya da aynı tür ürün olmakla birlikte, daha pahalı olan ürünü tüketen bireyin daha fazla vergi vermesi gibi. Gelir vergisi açısından düşündüğümüzde de dikey eşitlik, daha yüksek gelir düzeyine sahip olanların daha fazla vergi vermesi olarak ifade edilebilir. Dikey eşitlik, yasal otoritenin tercihlerine ve referans alınan sosyal adalet anlayışına göre şekillenir.

Dikey eşitliğin sağlanabilmesi için de bazı kritik sorulara cevap verilmesi gerekmektedir (Stiglitz, 2000: 469):

Soru 1) Her şeyden önce daha yüksek vergi ödemesi gerekenlerin kimler olacağı ve bunu tespit ederken elimizdeki kriterin ne olacağı cevap verilmesi gereken en temel konudur. Hangi özellikleri taşıyan bireylerin daha fazla vergi ödemesi gerektiği, daha çok tüketenin mi, devlet tarafından üretilen kamu hizmetlerinden daha fazla faydalananların mı, daha çok servete sahip olanların ya da daha fazla gelir elde edenlerin mi? Bu sorular vergilemenin temelinin ne olması gerektiğine ilişkin farklı bakış açıları ya da yaklaşımlarla ilgilidir. Bu konu ile ilgili meseleler ilerleyen başlıklarda ayrıntılı şekilde ele alınacaktır.

Soru 2) İkinci olarak, bu sorular çerçevesinde verilen cevapların nasıl uygulanacağı, hayata geçirileceği hususu ya da tasarıma ilişkin detaylar önemli bir diğer konudur. Bazen adalet açısından iyi bir vergileme temeli seçilmiş olabilir. Ancak uygulama detaylarına ilişkin düzenlemeler ya da tasarım özellikleri adalet sonuçları açısından daha belirleyici olabilir. Bazen uygulama kolaylığı ya da usul ekonomisi açısından yapılan tercihler, vergilemede adalet sonuçları açısından uygun olmayabilir ve dikey eşitlik hedeflerin taviz verilmek zorunda kalınabilir.

Soru 3) Son olarak daha yüksek vergi ödemesi gereken bireylerin ne kadar daha fazla vergi vereceği hususu cevaplandırılması gereken bir diğer sorudur. Bu konu sonraki başlıklar altında ele alacağımız sosyal adalet kuramlarının konusunu oluşturmaktadır.

2.2.3. Vergilemede Adalet ve Vergilemenin Temeli

Vergilemenin temelini neyin oluşturması gerektiği ve buna bağlı olarak, neyin vergilendirmeye esas olarak alınması durumunda dikey eşitliğin, dolayısıyla adaletin sağlanmasının mümkün olacağı, vergilemede adalet ile ilgili tartışmaların içinde önemli bir yer tutmaktadır. Vergilemede neyin temel alınması gerektiğine ilişkin iki yaklaşımdan söz edebiliriz. Bunlardan birincisi, yararlanma yaklaşımı (benefit approach) ve diğeri ise ödeme gücü yaklaşımı (ability to pay approach) dır.

a) Yararlanma Yaklaşımı

Yararlanma yaklaşımı, piyasa sisteminde varolan gönüllü mübadele ilişkisini devlet ve vatandaşlar arasında kurmaya çalışan ve vergileri tıpkı piyasadaki mübadelede ödenen bedel gibi tanımlayan bir yaklaşımdır. Bazı iktisatçılar tarafından devlet ve birey arasındaki sosyal mukavele teorisiyle, bazı iktisatçılar tarafından ise gönüllü mübadele teorisiyle açıklanan bu yaklaşıma göre; bireylerin devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine göre ve kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığı olarak vergi alınmalıdır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). Bazı iktisatçılar vergileme açısından adil olan anlayışın, bireylerin vergisinin bu bireylerin toplumun ürettiği değerlerden ne kadarını tükettiğine bağlı olarak belirlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Dolayısıyla kamu sektörü tarafından üretilen değerlerin tüketilmesi de bu kapsamda düşünülmekte ve kamu hizmetlerinin finansmanının da bu mantıkla karşılanması gerektiği savunulmaktadır (Marlow, 1995: 416-417; Stiglitz, 2000: 473).

Yararlanma yaklaşımının kamu sektörünün ürettiği özel mallarla ilgili olarak tüketenler bu hizmetin bedeli olarak vergileri (kullanıcı harçları-user fees) öderler. Örneğin, kara yollarından faydalananlar, köprülerden faydalananlar, hava alanlarından faydalananlar bunun karşılığı olarak kullanım bedellerini öderler. Dolayısıyla bu türden bir uygulama tıpkı piyasalar tarafından üretilen malların bedelinin tüketenler tarafından ödenmesinde olduğu gibi hem etkin hem de adildir. Ancak yararlanma yaklaşımının tam kamusal mallarla ilgili olarak uygulaması bu kadar sorunsuz değildir. Bu alanda “Lindahl Dengesi” (Lindahl Equilibrium) ve “Samuelson Koşulu” (Samuelson Condition) olarak bilinen ve kamusal malların üretimi alanında Pareto etkin üretim sonucunun nasıl sağlanacağını tespit eden teorik açıklamalar vardır. Ancak bu teorik açıklamalara rağmen uygulamada bireylerin kamu mallarına taleplerini doğru olarak açıklayarak, hizmetin kendilerine sağladığı marjinal faydaya eşit bir “vergi fiyatını” (Lindahl Fiyatı) ödemeye gönüllü olarak razı olmalarını sağlayacak hiç bir gönüllü mekanizma yoktur. Dolayısıyla tam kamusal malların tüketimde “rakip olmama” (non-rival consumption) ve “tüketimden dışlanamama” (non-exclusion consumption) özellikleri ile birlikte düşünüldüğünde bireylerin “beleşçi” (free rider) olarak kalmaları kaçınılmaz gözükmektedir. O halde tam kamusal malların üretimi ile ilgili olarak yararlanma ilkesinin işletilebilmesi mümkün gözükmemektedir. Kamu sektörü tarafından üretilen malların finansmanında yararlanma yaklaşımının işletilmesi bir yandan adil olarak kabul edilirken, bir yandan da kamu sektörünün ürettiği malların Pareto etkin tahsisini gerçekleştireceği ifade edilmektedir. Bu

malların topluma arzında bireylerin ödemeye hazır oldukları bedel bunların üretimi için katlanılan maliyetlere eşitlendiğinden, marjinal faydalarla marjinal maliyetler eşitlenmekte ve böylece Pareto etkin kaynak tahsisi gerçekleşmektedir. Dolayısıyla yararlanma yaklaşımı ile hem etkinliğin hem de adaletin bir arada gerçekleşeceği düşünülmektedir. Ancak etkinlik ve adaletin yararlanma yaklaşımı çerçevesinde her zaman bir arada gerçekleşeceğini düşünmek de yanlış olur. Çünkü kamu sektörü tarafından üretilen ve kapasitenin altında kullanılmakta olan özel mal ve hizmetlerle ilgili olarak kullanıcı harcı uygulamalarının, eksik kapasite sorununa dolayısıyla etkinlik kaybına yol açması söz konusu olabilir (Stiglitz, 2000: 129, 473). Yararlanma yaklaşımının uygulamasına ilişkin bir diğer eleştiri, vergi-harcama ilişkisinde vergi hizmet karşılığında elde edilen faydaya göre ödendiğine göre, devletin doğrudan bir fayda yaratmayan transfer harcamalarını ve fırsat eşitliği sağlayarak gelirin yeniden dağıtımını sağlamaya yönelik harcamalarını finanse etmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca vergilerin maliye politikasının bir aracı olduğu ve genişletici ya da daraltıcı maliye politikası gereğine uygun olarak vergilerin bireylerin kamu mallarına talebinden bağımsız olarak artırılıp azaltılması gereği; yararlanma yaklaşımını, kamu sektörünün fonksiyonlarından gelir dağılımı, istikrar ve büyüme fonksiyonlarının yerine getirilememesi anlamına getirecektir (Musgrave and Musgrave, 1989: 219-221; Turhan, 1987: 241-242).

b) Ödeme Gücü Yaklaşımı

Yararlanma yaklaşımı vergilemeyi taraflar arasında gönüllülüğe dayalı bir sözleşmeye, bir mübadeleye dayandırırken, ödeme gücü yaklaşımı, tümüyle devletin egemenlik gücüne dayalı olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla ödeme gücü yaklaşımı, organik devlet teorisinden kaynaklanan ve devletin sahip olduğu topraklar ve vatandaşlara yükümlülük getirebileceği anlayışından doğmaktadır.

Bireylerin ödeme gücüne ulaşmada sahip olunan gelir, servet ve tüketimin/harcamanın esas alınması mümkündür (Musgrave ve Musgrave, 1989: 224-227). Bir vergi sistemi içinde bu unsurlardan sadece birisi vergi konusu yapılabilecekken, hepsi birden de ödeme gücüne ulaşmak için vergi konusu yapılabilir. Her ne kadar bu vergilerin bir arada uygulanması bireylerin ödeme gücünün iyi şekilde yakalanması için öngörülse de, bu vergilerden gelir ve tüketim vergileri eşdeğer (equivalent) olarak nitelendirilmekte ve nihai olarak verginin ödendiği kaynak gelir olduğu için çifte vergileme olarak nitelendirilmektedir (Stiglitz, 2000: 502-504). Özellikle servet vergilerinden, servetin geliri ile ödenmesi mümkün olanları için de benzer değerlendirmeyi yapmak mümkündür.

2.2.4. Gelir Vergisi ve Vergilemede Adalet

Gelir vergisi sisteminin vergi adaleti bakımından sonuçları üzerinde iki hususun belirleyici olduğunu söylemek mümkündür. Bunlardan birincisi, gelir vergisi mevzuatında yer alan, vergi yükünün farklı sosyal sınıflar ve sektörler üzerine ne kadar yükleneceğini belirleyen tasarım özellikleridir. İkincisi ise, uygulama şekline ilişkin özelliklerdir.

2.2.5. Gelir Vergisi Açısından Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Araçlar

Gelir vergisi uygulamaları içinde gelir dağılımını düzenlemeye yönelik olarak kullanılabilecek çok sayıda araç vardır. Bunlar tek tek ya da birlikte uygulanarak arzu edilen gelir dağılımı sonuçlarına ulaşılabilir. Bu çerçevede kullanılabilecek araçlar aşağıdaki şekilde ele alınacaktır.

a) Gelir Tanımı

Her şeyden önce gelir vergisinin konusunu oluşturan gelirin tanımlanma şekli, ulaşılabilecek eşitlik ve adalet sonuçlarını belirleyecektir. Gelirin tanımlanması-belirlenmesi açısından iki yöntemin izlenmesi mümkündür. Bunlardan bir tanesi kaynak teorisi, bir diğeri ise artış

teorisidir. Kaynak teorisine göre; (brüt) gelir, belirli bir kaynaktan elde edilen gelirlerin tümünü kapsamaktadır. Schanz, Haig ve Simons (S-H-S) tarafından ortaya konulan artış teorisine göre ise (brüt) gelir, bireyin dönem başı serveti ile dönem sonu serveti arasındaki farktan ve dönem içinde gerçekleştirdiği tüketimden oluşmaktadır. Büyük ölçüde birbiri ile örtüşen bu iki yaklaşım, sermaye kazançları ve süreklilik göstermeyen kalemler açısından ayrılmaktadır. Artış teorisi çerçevesinde, sermaye değer artış kazançları, kumar geliri, bağışlar, hediyeler ve tüm arazi gelirler gelir kapsamı içinde yer almaktadır. Oysa kaynak teorisi açısından bu gelir türleri gelir tanımı içine dahil edilmemektedir. Dolayısıyla bu farklı iki yaklaşıma bağlı olarak tespit edilen vergiye tabi gelir farklı olacaktır (Goode, 1991: 94) .

Gelir vergileri açısından bireyin gerçek ödeme gücünü tespit etmek için gelirin tanımının iyi yapılması gerekmektedir. Genellikle vergi uygulamaları açısından gelirin tespiti, mükelleflerin brüt gelirini oluşturan gelir unsurlarının sayılması ve bu brüt gelirden istisna ve indirimlerin düşülerek net gelire ulaşılması şeklinde yapılmaktadır. Bu noktada brüt gelirin içerisine nelerin dahil edilmesi gerektiği meselesine, “Haig-Simons kapsamlı gelir tanımı” ışık tutmaktadır. Kapsamlı gelir; bireyin servetinde bir değişme olmaksızın tüketebileceği miktar olarak tanımlanmaktadır. Başka bir değişle kapsamlı gelir, tüketimde kullanılan mal ve hizmetlerin piyasa değeri ile dönem başı ve dönem sonu servetin değerindeki değişmelerin toplamıdır (Kay ve King, 1990: 98). Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere sermaye kazançları, değer artış kazançları, ikramiye, kumar gelirleri, arazi kazançlar, öz tüketim, bireyin kendi evinde oturmasının sağladığı ödeme gücü, ücretlendirilmeyen hizmetler gibi unsurların da gelir tanımı içinde yer alması söz konusudur. Ancak bireyin ödeme gücünü tama yakın bir şekilde yakalama iddiasında olan kapsamlı gelir tanımı uygulama açısından çok pratik değildir. Dolayısıyla tüm vergi sistemlerinde az ya da çok kapsamlı gelir tanımından sapmaların olduğu görülmektedir (Goode, 1991: 94) .

Kapsamlı gelir tanımının oldukça basit olduğu ve bu nedenle de basitçe uygulanabileceği düşünülebilir. Ancak konu üzerinde biraz daha derinlemesine düşünüldüğünde, uygulamada kapsamlı gelirin tespitinde önemli bazı güçlüklerin olduğu fark edilecektir. Bu güçlüklerin bir kısmı bireylerin tüketim büyüklüğünün tespit edilmesi ile ilgili iken, bir kısmı da net servetin değerinde ortaya çıkan değişikliğin ve gelirin temini ile ilgili yapılan harcamaların belirlenmesi ile alakalıdır.

Bireylerin tüketimlerinin değerinin tespit edilmesi sırasında karşılaşılan en önemli problem; bireylerin tüketimlerinin bir kısmı belirli bir harcama sonucunda ortaya çıkarken, bir kısmının da her hangi bir harcamayı gerektirmeksizin, değeri olan bir takım mal ve hizmetlerin kullanılması/tüketilmesi sonucunda gerçekleşmektedir. Dolayısıyla aslında bu tür mal ve hizmetler birey açısından aynı gelir (in-kind income) niteliğindedir. Bu tür aynı gelir veya tüketim konusu olan mal ve hizmetlerin varlığı gelir vergisinin uygulanmasında önemli bir problem oluşturmaktadır. Piyasa dışı işlemlerin varlığının bir sonucu olarak ortaya çıkan bu tür aynı gelirler, bireyin parasal geliri olmaksızın tüketimini/satın alma gücünü artırıcı bir etki yaratmaktadır. Bu tür aynı gelirlerin tespitindeki güçlükler nedeniyle birçok gelir vergisi sistemi bu tür gelirleri vergilendirememektedir.

Bireylerin piyasa dışı işlemlerin sonucu olarak elde ettiği bu aynı gelirlerin kaynağı çok çeşitli olabilir. Bu tür aynı gelirlerin ortak niteliği; bu aynı nitelikteki bu tüketim olmasaydı ihtiyacın ancak dışarıdan para harcamayarak giderilebilecek olmasıdır. Bunlardan birisi öz tüketim ya da ev yapımı meyve, sebze yetiştirmek, yiyeceklerin evde yapılması, çocuk bakımı ve eğitim/öğretimi, temizlik, bakım-onarım işleri gibi mal ve hizmetlerdir. Konuyu şu tür bir örnekle açıklamak mümkündür. Biri çalışan diğeri ev kadını olan çocuk sahibi iki kadının durumunu düşünelim. Çalışan kadının geliri parasal olduğu için vergi konusu olurken, ev kadınının geliri öz-tüketim niteliğinde aynı olduğu için vergi konusu değildir. Dolayısıyla

ödeme gücünün adil şekilde vergilendirilebilmesi için aynı gelirin de gelir hesabı içerisine dahil edilmesi gerekmektedir. Benzer bir durum kişinin kendi evinde oturması halinde gerçekleşmektedir. Kiracı pozisyonunda olan kişi tüketim harcamaları içinde kira ödemeleri de olduğu için, kira ödemeleri de kapsamlı gelir tanımına dahil edilerek vergilendirilecektir. Ancak kişinin kendi evinde oturması durumunda her hangi bir kira harcamasından söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle bireyin kendi evinde oturması durumunda oturduğu evin rayiç kira tutarının tüketim harcamaları arasında hesaba dahil edilmesi yatay eşitliğin bir gereğidir.

Aynı gelir ya da tüketim durumunun ortaya çıktığı bir başka durum; işverenler tarafından çalışanlara verilen kıyafet, yemek, servis/araç, lojman, sağlık sigortası ve hizmet içi eğitim gibi her türlü aynı menfaatlerdir. İşverenler tarafından bu aynı menfaatler yerine parasal karşılıkları ödenmiş olsaydı, kişinin geliri içinde bu ödemeler de gözükecektir. Dolayısıyla kapsamlı gelir tanımı açısından bu tür menfaatlerin de parasal değerinin gelir içerisine dahil edilmesi gerekmektedir. İş biraz daha ileri götürdüğümüzde boş zamanın değerinin dahi kapsamlı gelir tanımı içerisinde hesaplama dahil edilmesi gerektiği söylenebilir. İnsanlar tüketim yapabilmek için ya da gelir kazanmak için zamanlarını çalışarak geçirirler. Eğer bir birey boş zamanını gelire dönüştürmek için kullanıyorsa ve vergi konusu gelir tanımı içerisinde bu gelirler yer alıyorsa, tamamen bireyin zevk ve tercihlerinin bir sonucu olarak çalışmayıp boş zamanın tercih edilmesi durumunda, eşitlik gereği boş zamanın da kapsamlı gelir tanımı içerisinde yer alması gerektiği söylenebilir.

Uygulamada kapsamlı gelir tanımına ulaşmada karşılaşılan problemler, gelir vergisi uygulamalarının kapsamlı gelir tanımından uzaklaşmasına ve daha basit olduğu ve uygulama kolaylığı taşıdığı için akım gelir tanımının benimsenmesine yol açmaktadır. Ayrıca kapsamlı gelir tanımına bağlı olarak gerçekleştirilecek vergilendirmenin daha önce bahsedilen çifte vergilendirme anlamında gelmesi ve sermaye birikimi üzerindeki olumsuz etkileri de tartışılmaya değer gerekçelerdir. Bu tür nedenlerle gelir vergisi uygulamasında genel olarak akım gelir tanımının benimsendiği, bireylerin gelir transferleri yoluyla elde ettiği gelirler ve sermaye değer artış kazançlarının diğer vergi uygulamaları ile vergilendirilmesinin veya kısmen ya da tamamen vergilendirilmemesinin tercih edildiği görülmektedir.

b) İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Kapsamı

Brüt gelirin tanımı dışında bireylerin iktisadi faaliyetlerinin taşıdığı özellikler farklı olduğu ve her bireyin gelirin elde edilmesi sırasında katlandığı maliyetlerin-giderlerin de dikkate alınması gerektiği unutulmamalıdır. Bunun için brüt gelirden indirilebilecek giderlerin tespiti gerekmektedir. Çünkü bireylerin gerçek refahının göstergesi net gelirdir. Örneğin brüt geliri eşit (bir milyar TL) olan A ve B bireylerinin giderlerinin de 500 milyon ve 900 milyon TL olduğunu varsayalım. Bu iki bireye ait gelirin brüt olarak vergi konusu yapılması ile net olarak vergi konusu yapılması arasında eşitlik ve adalet sonuçları açısından ciddi farklar vardır.

Bu başlık altında ele alacağımız son husus istisna ve muafiyetlerdir. İstisna vergi konusu açısından, muafiyet ise mükellef itibarıyla getirilen vergi bağışıklığını ifade etmektedir. Vergi uygulamalarında bazen iktisadi nedenlerle bazen de sosyal nedenlerle vergi istisna ve muafiyetlerine yer verildiği görülmektedir. Bu tür istisna ve muafiyetlerin sayısı ve kapsamı vergilerin yarattığı eşitlik ve adalet sonuçları açısından ulaşılabilecek sonuçları etkileyecektir. Genellikle vergi sistemleri içinde çok sayıda istisna ve muafiyete yer verildiği, bu yolla ulaşılmak istenen iktisadi ve sosyal amaçlara kolayca ulaşılmaya çalışıldığı görülmektedir. Ancak bu pratik çözüm, vergi yapısının eşitlik ve adalet sonuçları açısından çok ciddi çarpıklıklara yol açabilmektedir.

Gelirin vergilendirmesi açısından önemli konulardan bir tanesi; daha önce gelir kavramının tanımı ile ilgili açıklamalardan da hatırlanacağı gibi; gelirin elde edilmesinde katlanılan maliyetlerin elde edilen brüt gelirden düşülmesi gerekliliğidir. Bireylerin iktisadi

faaliyetlerinin taşıdığı özellikler ve işin yapılması sırasında katlanılan maliyetler birbirinden farklı olduğu için, bireylerin gerçek refahının göstergesi olan net gelirin tespitinde işin yürütülmesi ile ilgili giderlerin brüt gelirden düşülmesi bir zorunluluktur. Çünkü vergilemenin sonuçları açısından brüt gelirleri aynı olmakla birlikte (90.000 TL), net gelirleri sırasıyla 40.000 TL ve 10.000 TL olan iki bireyin brüt gelir esas alınarak aynı miktar vergi ödemesi adil olmayacaktır. Burada vergilemeye temel olması gereken gelir, işin yapılması için gerekli giderler düşüldükten sonra kalan net gelir olmalıdır. Bu durum ilk anda kolayca çözümlenebilecek bir konuymuş gibi gözükse de, uygulamada bir gelirin elde edilmesi ile ilişkilendirilebilecek giderlerin ne olduğu konusu önemli güçlükleri bünyesinde barındırmaktadır. Özellikle bir gelirin elde edilmesi sırasında ekonomik ömrü birden çok yıla yayılan sermaye mallarının kullanılması durumunda, bunların değerinde ortaya çıkan kaybın (amortismanın) ilgili yılın geliriyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Gelir vergi uygulamalarında gerek ilgili yıl içinde kullanıp ekonomik değeri yok olan cari masrafların gerekse de yıllara yayılan etkilere sahip makina-teçhizat gibi sabit sermaye yatırımlarının brüt gelirden indirilmesinde kullanılan farklı yaklaşımlara bağlı olarak, gelir vergisi sistemleri birbirinden çok farklılaşabilmektedir.

Diğer taraftan uygulamada bu giderlerin kapsamının vergi kanunları ile belirlenmesi ve denetimi de ayrı bir güçlük doğurmaktadır. Gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir türleri ve mükelleflerin faaliyet gösterdikleri sektörler dikkate alındığında, indirilebilecek giderlerin kapsamının tanımlanması, ulaşılmak istenen eşitlik ve adalet hedefleri açısından oldukça zorlaşmaktadır. Üstelik mükelleflerin sahip olduğu mesleki ve sektörel bilgi seviyesinin vergi denetim elemanlarının sahip oldukları bilgi düzeyinden daha yüksek olduğu düşünüldüğünde, söz konusu bu indirim düzenlemelerinin vergi kaçırmak için kullanılması ihtimali doğmaktadır.

Gelir vergisi uygulaması açısından politika geliştirilebilecek alanlardan bir diğeri de istisna ve muafiyetlerle ilgilidir. İstisna vergi konusu açısından, muafiyet ise mükellef itibarıyla getirilen vergi bağışıklığını ifade etmektedir. Vergi uygulamalarında bazen iktisadi bazen de sosyal nedenlerle istisna ve muafiyetlere yer verildiği görülmektedir. Bu tür istisna ve muafiyetlerin kapsamı gelir vergisinin etkilerini ve sonuçlarını belirleyecektir.

c) Gelir Türlerinin Vergilendirilmesinde Farklılaşmaya Gidilmesi

Ayrırma teorisi de denilen bu yaklaşım, elde edilen tüm gelirlerin aynı ödeme gücünü temsil etmediği esasına dayanır. Ücret gelirlerinden diğer faktör gelirlerini oluşturan faiz, kira ve kar gelirlerinden alınandan daha düşük vergi alınmasını sağlayan bu yaklaşımı savunanlara göre; ücret geliri elde edenlerin diğer faktör gelirlerini elde edenlere göre ödeme güçleri daha düşüktür. Tüm bireyler zamanını, bedeni gücünü ve beyin gücünü başkalarına kiralayarak ücret geliri elde edebilirler. Ancak diğer gelirler büyük ölçüde sermaye faktörüne bağlı olarak elde edilmektedir ve sermaye kazancı (faiz, kira ve kar) elde edebilen bir bireyin, faktör çeşitlendirmesine gidebilmiş bir birey olduğu ve bu nedenle sadece ücret geliri olan bireye göre daha yüksek ödeme gücüne sahip olduğu belirtilmelidir. Dolayısıyla vergi sistemi içinde ayırma teorisini işleterek vergilemede eşitlik ve adalet sonuçlarını etkilemek mümkün olabilir.

d) Gelir Vergisinin Tarife Yapısı

Gelir vergisi uygulaması ve adalet sonuçları açısından önem taşıyan bir başka husus, tarife yapısının taşıdığı özelliklerdir. Genel olarak üç tip tarifeden söz edebiliriz. Bunlar düz oranlı (flat-tax rate), artan oranlı (progressive tax rate) ve azalan oranlı (regressive tax rate) vergi tarifeleridir⁷. Düz oranlı vergi uygulamasında tespit edilen vergi oranı ile matrah arasında

⁷ Vergilere ilişkin tarife yapısı, marjinal gelire ait vergi oranı ya da ortalama gelire ilişkin ortalama vergi oranı açısından ele alınabilir. Vergilemenin gerçek yükü açısından ortalama vergi tarifesi değerlendirilmesi

herhangi bir ilişki yoktur. Bu nedenle matrah ne olursa olsun marjinal vergi oranı aynıdır. Dolayısıyla böyle bir vergi için marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı aynıdır. Ancak vergi oranının gelir düzeyinden bağımsız şekilde sabit-tek olması, ödenen verginin de gelir düzeyinden bağımsız olarak tek olması anlamına gelmez. Dolayısıyla böyle bir tarife ile de yüksek gelirlielerin düşük gelirlielerden daha çok vergi ödediği bir vergilemenin gerçekleştirilmesi mümkündür. Artan oranlı vergi ise, marjinal vergi oranının gelir artışlarıyla paralel olarak artmasını ifade eder. Bu nedenle böyle bir tarife altında, gelir düzeyi arttıkça ortalama vergi oranının da artması söz konusudur. Özellikle eşitliği hedefleyen sosyal adalet anlayışlarının benimsediği bu tarife yapısı, başka sosyal adalet anlayışını savunan iktisatçılar tarafından, hem ahlaki hem de etkinlik üzerindeki olumsuz etkileri açısından eleştirilmiştir. Azalan oranlı vergi uygulamasında ise, marjinal ve ortalama vergi oranının gelir arttıkça azalması söz konusudur. Bu tip bir tarife yapısı hemen hemen hiç bir sosyal adalet yaklaşımı açısından kabul edilemeyecek ve genellikle ödenen vergi miktarının sabit olduğu maktu vergi uygulamaları gibi vergiler açısından ortaya çıkmaktadır (Hyman, 1990: 361-365).

Uygulamada her zaman bu tarife yapıları ile vergilemenin fiilen yaratmış olduğu vergi yükü sonuçları arasında birebir bir ilişki yoktur. Çünkü vergi yapısının taşıdığı olduğu özelliklerin hepsi bir araya geldiğinde verginin fiili tarife yapısı, yasal tarife yapısından farklı olabilir. Örneğin düz oranlı bir vergi tarifesi ile en az geçim indirimi uygulaması, vergilemenin sonuçları itibarıyla artan oranlı hale gelmesine yol açabilir (Stiglitz, 2000: 548). Dolayısıyla vergi tarifelerinin açık olarak göstermiş olduğu nitelik yanında gizli nitelikleri de önemlidir. Çünkü bu vergilerin gizli artan ya da gizli azalan oranlı hale gelmesine yol açabilir. Sonuç olarak gelir vergisi uygulamasında benimsenen tarife yapısı ve ilave düzenlemeler gelir vergisinin yükünün nasıl dağılacağını ve dolayısıyla eşitlik ve adalet sonuçlarını etkileyecektir.

Vergi tarifelerinin değerlendirilmesinde bazen yanılgıya düşülmesine yol açan bir hata; tarife yapısının tespit edilmesinde ortalama vergi oranı yerine marjinal vergi oranına bakılmasıdır. Ortalama vergi oranı; hesaplanan verginin matraha oranıdır. Oysa marjinal vergi oranı; matrahın son birimine uygulanan vergi oranını ifade eder. Tarife yapısının değerlendirilmesinde ortalama vergi oranı yerine marjinal vergi oranının kullanılması yanlış sonuçlara ulaşılmasına yol açabilir. Bu durum marjinal tarife yapısı dikkate alındığında sabit oranlı gibi gözükür ve bireylerin asgari yaşam standartlarını esas alan bir gelir indirimine izin veren bir tarife yapısı örnek alınarak incelenebilir. Aşağıdaki Tablo 2’de sabit oranlı ve gizli artan oranlı bir tarife örneği verilmiştir. Sabit oranlı tarifenin farklı gelir düzeyleri için marjinal ve ortalama vergi oranlarının eşit olması sonucunu yarattığı dikkat çekmektedir. Oysa gizli artan oranlı tarifede marjinal vergi oranı aynı kalmasına rağmen, 500 liralık gelir indirimi nedeni ile ortalama vergi oranı gelir düzeyiyle birlikte artış eğilimi göstermektedir. Bu sonucun doğmasının temel nedeni; sağlanan sabit miktardaki gelir indiriminin, gelir düzeyi arttıkça nispi öneminin azalıyor olmasıdır. Dolayısıyla aslında şeklen bakıldığında tarife yapısı sabit (düz) oranlı bir yapıya sahip olmasına rağmen gerçekte artan oranlı bir tarife yapısı ile benzer sonuçlara sahiptir. Bu nedenle yukarıda da ifade edildiği gibi tarife yapısının sağlıklı olarak değerlendirilebilmesi için; marjinal vergi oranı değil, ortalama vergi oranı ile matrah arasındaki ilişkinin yönüne bakmak gerekmektedir.

Tablo 2. Marjinal, Ortalama Vergi Oranları ve Gizli Artan Oranlı Tarife

Gelir (TL)	Sabit (Düz) Oranlı Tarife				Gizli Artan Oranlı Tarife (500 TL Gelir İndirimi)			
	Matrah (TL)	Marjinal Vergi Oranı	Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı	Matrah (TL)	Marjinal Vergi Oranı	Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı

gerekmektedir. Çünkü görünüşte sabit oranlı olan bir vergi tarifesinin bile gerçekte artan oranlı olabilmesi mümkündür.

500	500	% 20	100	%20 (100/500)	0	% 20	0	% 0 (0/500)
1000	1000	% 20	200	%20 (200/1000)	500	% 20	100	% 10 (100/1000)
2000	2000	% 20	400	%20 (400/2000)	1500	% 20	300	% 15 (300/2000)
5000	5000	% 20	1000	%20 (1000/5000)	4500	% 20	900	% 18 (900/5000)
10000	10000	% 20	2000	%20 (2000/10000)	9500	% 20	1900	% 19 (1900/10000)

e) En Az Geçim İndirimi ve Negatif Gelir Vergisi Uygulaması

Bireyler açısından vergi ödeme gücünün, kendisinin ve ailesinin hayatını sürdürebilmek için gerekli gelir düzeyini aştığı andan itibaren doğacağına ilişkin genel bir düşünce vardır. Çünkü kendi ihtiyaçlarını dahi karşılayamayan bir bireyden devletin ortak ihtiyaçları finanse etmek üzere vergi alması adil olarak görülmemektedir. Dolayısıyla gelir vergisi uygulaması açısından belirli bir eşiğin belirlenmesi ve bu eşiğin üzerindeki gelirin vergilendirilmesi gerekmektedir. Hatta en az geçim indirimi uygulaması sosyal refah devleti uygulamaları ile birleştirilerek, devletin sadece belirli bir geçim indirimini yeterli bulmayan ve bu eşiğin altında kalan gelir sahiplerine, belirlenen gelir düzeyine kadar bir gelir transferi yapılması gerektiğini savunanlar vardır (Hyman, 1990: 250; Rosen, 1995: 181-184). Bu yaklaşım negatif gelir vergisi uygulaması olarak bilinmekte ve vergi sistemi aracılığıyla gelirin yeniden dağıtımının bir aracı olarak kullanılmaktadır. Hiç şüphesiz vergi sistemi içinde bu iki özelliğe yer verilmesinin ya da verilmemesinin eşitlik ve adalet sonuçları üzerindeki etkileri farklılaşacaktır.

Yukarıdaki Tablo 2 incelendiğinde görülebileceği üzere, şeklen düz oranlı gibi gözükken bir gelir vergisinin gelir indirimi uygulaması ile artan oranlı hale getirilebileceğini göstermektedir. Buradaki artan oranlılık derecesini biraz daha arttırmanın yolu; belirli bir gelir düzeyinin altındaki düşük gelir seviyesindeki bireylere negatif gelir vergisi (negative income tax) uygulanması ile gelir aktarımında bulunulmasıdır. Negatif gelir vergisi, düşük gelirli mükelleflerin gelir vergisi ödemeleri yerine devlet tarafından kendilerine ödeme yapılması suretiyle fakirliğin olumsuz etkilerini azaltmak ve artan oranlılık derecesini artırmak için oluşturulmuş bir vergi politikası aracıdır. Dolayısıyla vergi tarifesinin sabit oranlı olması, vergi uygulamasının artan oranlılığı veya yeniden dağıtım sonuçları açısından tek başına bir anlam ifade etmez. Tarifenin söz konusu etkilerinin değerlendirilmesi açısından gerçek anlamda artan oranlı bir etkiye sahip olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

f) Vergileme Tekniği ile İlgili Özellikler

Uygulamada mükelleflerin vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi ile ilgili olarak, tümüyle mükellefin gerçek kayıt ve işlemlerine ilişkin sonuçlardan hareketle vergilendirmenin gerçekleştirildiği gerçek usul, ekonomik ve sosyal sorunlar nedeniyle gerçek usulün koşullarının oluşmadığı durumlarda uygulanan götürü usul olmak üzere iki tip vergileme yönteminden bahsedebiliriz. Vergilemede bu şekilde farklı iki yöntemin benimsenmesi, mükellefler arasındaki eşitlik ve adalet sonuçlarının bozulmasına yol açabilmektedir (Neumark, 1970: 22-23).

g) Uygulamada Ortaya Çıkan Sonuçlar

Bir vergi düzenlemesinin kendisinden beklenen etkinlik ve adalet sonuçlarını yerine getirebilmesi açısından, verginin uygulama açısından yaratmış olduğu sonuçlar çok önemlidir. Bireyler özellikle vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçırma (tax evasion) diyebileceğimiz iki şekilde, vergi yükünden kurtulmaya çalışırlar. Kanunen vergi mükellefi olarak belirlenen kişiler ya piyasanın taşıdığı özelliklerden faydalanarak vergi yüklerini

yansıtırlar ya da vergi konusu iktisadi faaliyetlerin üzerlerinde gerçekleşmemesi yönünde hareket ederler. Dolayısıyla bu tür davranışlarla vergi yükünü yüklenmekten kurtulmuş olurlar. Örneğin, küçük konutların KDV oranının %18'den %1'e düşürülmesi sonucunda, küçük konut piyasasındaki arz talep yapısı nedeniyle sağlanan KDV indiriminin tamamının alıcılar tarafından yararlanılması mümkün olmayabilir. Bazen de bireyler, özellikle vergi yönetim ve denetimi açısından zaafların yaşandığı ülkelerde, vergi kanunları açısından vergi mükellefi olmaları gerekirken gerekli yükümlülükleri ya tamamen ya da kısmen vergilemeden kaçırma eğilimi gösterirler. Dolayısıyla uygulama açısından ortaya çıkabilecek bu tür sonuçlar, vergileme uygulamalarının gerçek adalet sonuçlarının doğru kavranabilmesi açısından hayati öneme sahiptir. Bir verginin yansıma etkilerinin anlaşılabilmesi için, piyasa türünün, arz ve talebin yapısının, verginin ad valorem ya da spesifik mi uygulandığı gibi hususların dikkate alınması gerekmektedir.

2.2.6. Tercih Edilen Sosyal Adalet Anlayışı

Vergi adaleti açısından önemli olan bir diğer konuda daha çok vergi ödemesi gereken bireylerin ne kadar daha fazla vergi vereceği hususunun cevaplandırılmasıdır. Bu konuda farklı sosyal refah fonksiyonları ya da sosyal adalet kuramları referans alınabilir. Temel olarak piyasa ekonomisi koşulları altında Liberal ve Sosyal Demokrat olmak üzere 2 farklı sosyal adalet anlayışından söz edilebilir (Karayılmazlar ve Güran, 2005)

Liberal sosyal adalet anlayışı açısından devlet, çok sınırlı alanda faaliyet göstermeli ve bu ilkedен hareketle gelir dağılımına da müdahale etmemelidir. Devletin gelir dağılımına müdahalesi ancak, meşru olmayan yollarla elde edilmiş gelirlerin dağıtımını amacıyla söz konusu olabilir. Devlet hukuken suç sayılan faaliyetlerden elde edilmiş gelirleri yakaladığında, bu gelirleri belirli kriterlere göre dağıtabilir. Örneğin, uyuşturucu kaçakçılığından elde edilen bir servete el konulması doğrudur ve devlet bu serveti üçüncü bireylere dağıtabilir. Özgür bir toplumda bireylerin gelirlerini belirleyen kendi becerileri, gayretleri ve sahip oldukları şanstır. Dolayısıyla sosyal adalet kavramının özgür bir toplumda yeri yoktur. (Butler, 1996: 109-114). Bir piyasa ekonomisinde gelir ve refahın eşitsiz dağılımı temel özelliktir. Çünkü bireylere geliri ve zenginliği veren tüketicilerdir. Piyasada tüketicilere en iyi hizmeti kim veriyorsa, onun karı ve buna bağlı olarak zenginliği de o kadar çok olacaktır. Dolayısıyla özgür bir toplumda böyle bir adaletsizlikten söz etmek mümkün değildir. Çünkü özgür bir toplumda gelir dağılımı, herkesin hak ettiği gelire göre belirlenecektir. (Mises, 1990: 44) Piyasa sisteminde ürünün niteliğine göre yapılan ödeme, gelir dağılımını sağlamaya yönelik değil, kaynakların etkin tahsisini sağlamaya yöneliktir. Piyasa sisteminde gelir dağılımını düzeltme endişesiyle gönüllülük esasının yerine zorlamanın ikame edilmesi, üretilen kaynak paketinin hacmini küçültecektir (Friedman, 1988: 268-269). Çünkü etkinlik ile eşitlik arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Genellikle maksimum gelire maksimum etkinlik ile ulaşılabilir. Dolayısıyla ulusal geliri azaltan, çalışmayı, tasarrufu ya da yatırımı cezalandıran iktisat politikaları rasyonel ve etkin değildir. Oysa gelir dağılımını düzeltmeye çalışan programlar eşitliğe ulaşmayı amaçlarken, bireylerin iktisadi kararlarını olumsuz etkiler ve hem ulusal geliri azaltır hem de ekonomik etkinliği bozar (Stiglitz, 2000: 93-94). Gelir dağılımını değiştirmede kullanılan devlet müdahalesi araçları, gelir ve servet vergileridir. Bu vergilerin gelir dağılımı üzerinde iki tür etkisi vardır. Bunlardan birincisi gelir dağılımı bozukluklarını düzeltmeye, ikincisi ise artırmaya yöneliktir. Buna göre bir vergi, farklı gelir grubuna giren bireylerin gelirini artıran oranlılık ilkesi çerçevesinde farklı vergilendirerek gelir eşitsizliklerinin giderilmesinde etkili olabilir. Ancak aynı vergi, beraberinde bir takım muafiyet, istisna ve indirimlerle gelir dağılımını bozucu etkiler de yaratabilir. Bu etkiye bir de artan oranlılığın yarattığı, bireylerin vergiden kaçınma/kaçırmaya yönelik davranışlarını eklediğimizde, bu vergilerin gelir dağılımını düzeltme amacına ulaşmada çok fazla yararlı olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Bu nedenle, aslında iktisadi avantajlarına ek olarak, gelir dağılımını düzeltme amacına da uygun

olan vergi türü, düşük ve tek oranlı, istisna ve muafiyetler barındırmayan bir düz oranlı gelir vergisidir (Friedman, 1988: 278-285).

Sosyal Demokrat adalet anlayışının gelir bölüşümü ile ilgili temel felsefesini faydacı görüş (utilitarizm) ve Rawls'ın sosyal adalet görüşü oluşturmaktadır. Sosyal Demokrat görüşün 3 temel bakış açısına sahip olduğu görülmektedir (Barr, 1993: 45). Bunlar; a) Toplumlar, onları oluşturan bireylerin şahsında analize tabi tutulurlar. b) Piyasa ve onun kurumları doktrinin bir parçası olmaktan çok politika amaçlarına ulaşmanın araçlarıdır. c) Eşitlikçi anlamda devletin gelir dağılımına ilişkin fonksiyonları vardır.

Bu bakış açısından da anlaşılacağı gibi, Sosyal Demokrat iktisatçıların piyasanın işleyişine ve sonuçlarına bir inancı yoktur. Piyasanın ortaya çıkardığı sonuçlar, politika araçları ile iyileştirilebilir. Dolayısıyla sosyal adalet açısından da piyasanın yarattığı sonuçlar, tartışmaya açıktır ve devletin gelir dağılımına müdahalesi, hem toplumun refahının yükseltilmesi için, hem de ahlaken gereklidir. Faydacı görüş (Utilitarianism), gelirin yeniden dağıtımı yoluyla toplumun üyelerinin toplam faydasının maksimize edilebileceğini iddia etmektedir (Barr, 1993: 48-49). Onlara göre iktisadi olaylarda azalan marjinal fayda yasası geçerlidir ve zengin bireylerin gelirlerinin marjinal faydası giderek azalmaktadır. Dolayısıyla toplumdaki gelir dağılımını daha eşit hale getirerek toplam faydayı artırmak mümkündür. Ancak bu üç varsayımın da çok tartışmalı ve eleştiriye açık olduğu da açıktır. Söz konusu bu üç varsayım bireylerin gelecek endişesiyle paralarını tasarruf etme arzusunda olması, bireylerin hayatı farklı algılamaları ve tüketim tercihlerini farklı hayat görüşü ve psikolojik güdülere dayandırmaları halinde anlamını tamamıyla yitirecektir.

Rawls'ın sosyal adalet görüşü ise toplumdaki en düşük refah düzeyine sahip birey ya da grubun refahındaki artışı maksimize etmeyi amaçlamaktadır. Rawls bu ilkeyi "maksimin ilkesi" olarak isimlendirmekte ve gelir dağılımındaki değişikliklerin, toplumdaki en düşük gelire sahip bireylerin gelirinin yükseltilmesi temeline dayandırılması gerektiğini savunmaktadır (Barr, 1993: 50-51). Rawls'ın maksimin ilkesi dinamik olarak düşünüldüğünde, toplumdaki gelir dağılımının mutlak eşitliğe doğru götürülmesi anlamına gelmektedir. Çünkü her dönemde toplumdaki en kötü bireyin refahının yükseltilmesi hedeflendiği için, gelir piramidi içinde üst grupta alt grup arasındaki fark, belirli bir süre sonunda ortadan kalkacaktır.

Sosyal Demokrat adalet anlayışı açısından sosyal adalet kavramından çok, sosyal refah kavramı önemlidir ve sosyal refah artışı ancak bir Pareto iyileştirme durumunda söz konusudur. Dolayısıyla etkin olmayan piyasa koşulları altında etkinlik ya da refah artışı yaratan her hareket, olumlu olarak değerlendirilmelidir. Bununla birlikte toplumun sosyal dokusunun korunması ve negatif dışsallıkların olumsuzluklarından korunmak için "geçimlik düzeyde" bir sınırlı yeniden bölüşümü uygun gören liberal akımlar da bulunmaktadır. Bu çerçevede geçimlik bir gelir düzeyini garanti eden bir negatif gelir vergisi (parasal yardım) uygulaması ve en az geçim indirimi uygulamasıyla desteklenen genel, düşük ve düz oranlı bir gelir vergisi uygulaması önerilebilir.

Sonuç olarak; Sosyal Demokrat sosyal adalet anlayışı Liberal bakış açısından tamamıyla farklıdır. Faydacı bakış açısından gelirin mutlak olarak eşit dağılımı refahı maksimize eden çözüm olduğu için mutlak eşitliğe yönelik vergi politikası araçları savunulurken, Rawlsçı bakış açısından ise, etkin olmayan bir kaynak tahsisi noktasından etkin sınıra hareket, ancak toplumdaki en fakir bireylerin durumunun düzelmesi halinde sosyal olarak adildir. Bu ilke doğrultusunda, yapılan değişiklikler "Rawlsçı iyileştirme"dir. Dolayısıyla Rawlsian bakış açısından sürekli olarak en düşük gelir düzeyine sahip bireyin durumunu iyileştiren politikalar seçileceği için, nihai olarak gelirin eşit olarak dağıtılması söz konusu olacaktır. Dolayısıyla Sosyal Demokrat anlayış mutlak eşitliğe ulaşmayı amaçlayarak; yüksek düzeyde tespit edilmiş negatif gelir vergisi ve en az geçim indirimi ile desteklenen artan oranlı ya da yüksek bir negatif

gelir vergisi uygulaması ile birlikte uygulanan yaklaşık %60-70' lik ya da daha yüksek bir düz oranlı bir gelir vergisini (Stiglitz, 2000: 557-558) servet vergileri, selektif tüketim vergileri, kamulaştırmalar ve harcama politikaları gibi her tür politikayı destekleyeceklerdir.

2.2.7. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası Açısından Vergi Adaleti

Ülkelerin vergi sistemlerinin temel ilkelerini ortaya koyan kaynak anayasadır. 1982 Anayasası'nın ikinci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin nitelikleri sayılmış ve bunlardan biri olarak *“sosyal hukuk devleti”* ifade edilmiştir. Yine Anayasa'mızın onuncu maddesinde *“kanun önünde eşitlik”* ilkesi vurgulanmıştır. Bu genel düzenlemeler dışında vergi ödevinin düzenlediği 73. maddede; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”* ifadelerine yer verilmiştir. Bu ifadelerden hareketle mevcut Anayasamızın vergileme ile ilgili olarak, kanun önünde eşitlik, genellik ve adalet ilkelerine vurgu yaptığını, ayrıca adalet anlayışı açısından da özellikle *“sosyal hukuk devleti”* vurgulaması nedeniyle gelirin yeniden dağıtımını sağlayacak eşitlikçi bir adalet anlayışını benimsediği sonucuna ulaşabiliriz. Dolayısıyla kabul edilen bu çerçeve nedeniyle Türk vergi uygulamalarının, yüksek gelirli gruplar üzerindeki vergi yükünü düşük gelirli gruplar üzerindeki vergi yükünden daha fazla olacak şekilde tasarlanmış olması beklenmelidir.

Anayasanın 73. maddesinde vergilerin mali güce göre alınacağı hükme bağlanmakla birlikte, mali gücün göstergelerinin ne olduğu belirtilmemiştir. Ancak bununla birlikte daha önce anlattığımız gibi, kamu maliyesi açısından üç tip ödeme göstergesi olduğunu ve otoritenin bu üç ödeme gücü göstergesinden istediği bir tanesine yönelebileceğini söyleyebiliriz. Yine mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için daha önce sözünü ettiğimiz en az geçim indirimi, artan oranlı vergileme, ayırma kuramı, indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları gibi araçlara da başvurulabilir (Öncel vd., 2002: 41).

2.2.8. Vergi Adaleti ile İlgili Değerlendirme Kriterleri

Yukardaki açıklamalar çerçevesinde İMİ'nin vergilemede adalet açısından değerlendirilebilmesi açısından yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramları çerçevesinde aşağıdaki Tablo 3'de yer alan sorunların cevabının aranması gerekmektedir (GAO, 2012).

Tablo 3. Vergi Adaleti ile İlgili Değerlendirme Kriterleri

Boyut	Ana Kriter	Alt Kriter/Cevap Aranacak Sorular
Vergi Adaleti	Yatay Eşitlik	Vergisel açıdan benzer konumda bulunan mükellefler arasında farklı refah etkileri var mı?
	Dikey Eşitlik	Farklı ödeme gücüne sahip vergi mükellefleri farklı şekilde etkileniyor mu? Soruya verilen cevap “evet” ise bu durum, Anayasamızın Devletin temel amaç ve görevlerini düzenleyen 5. maddesi ve vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi ile uyumlu mu?
	Yatay Eşitlik Dikey Eşitlik	Yansıma etkileri dikkate alındığında gerçekten etkilenen kim? Ortaya çıkan sonuç, Anayasamızın Devletin temel amaç ve görevlerini düzenleyen 5. maddesi ve vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi ile uyumlu mu?

a) Benzer konumda bulunan mükellefler arasında farklı refah etkileri var mı?

Vergi sistemlerinde bazen iktisadi nedenlerle bazen de sosyal nedenlerle vergi istisna ve muafiyetlerine yer verilmektedir. Bu tür istisna ve muafiyetlerin sayısı ve kapsamı vergilerin yarattığı eşitlik ve adalet sonuçları açısından ulaşılacak sonuçları etkilemektedir. Genellikle vergi sistemleri içinde çok sayıda istisna ve muafiyete yer verildiği, bu yolla ulaşılacak istenen iktisadi ve sosyal amaçlara kolayca ulaşılmaya çalışıldığı görülmektedir. Ancak bu İMİ'ler hem

yatay eşitlik hem de dikey eşitlik açısından olumsuz etkilere sahip olmakta ve vergi yapısının eşitlik ve adalet sonuçları açısından çok ciddi çarpıklıklara yol açabilmektedir. Örneğin gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergilemeye esas teşkil eden husus, mükellef tarafından elde edilen gelirdir. Ancak iktisadi, sosyal İMİ'ler vasıtası ile mükelleflere ya da elde edilen gelirin türüne göre farklılaşma ortaya çıkarsa İMİ'nin aynı gelir düzeyindeki kişiler arasındaki yatay eşitliği bozduğu sonucuna ulaşmak mümkündür.

b) Farklı ödeme gücüne sahip vergi mükellefleri farklı şekilde etkileniyor mu?

Vergi sistemi ödeme gücünün göstergesi olan gelir, tüketim ya da servet unsurları açısından daha yüksek ödeme gücüne sahip bireylerin daha yüksek vergi ödemesi sonucunu yaratacak bir işleyişe sahipse, bu durumda dikey eşitliğin sağlandığı söylenebilir. Ancak daha önceki başlıklar altında ifade edildiği üzere, daha yüksek ödeme gücüne sahip olanların ne kadar daha yüksek vergi ödemesi gerektiği hususu ise tamamen referans alınan sosyal adalet anlayışına bağlıdır. Bu konuyla ilgili olarak referans alınan sosyal adalet anlayışı Anayasamızın Devletin temel amaç ve görevlerini düzenleyen 5. maddesi ve vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinde; herkesin mali gücüne göre vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiği ortaya konulmuştur. Bu çerçevede düz oranlı ya da artan oranlı yapıdaki vergi uygulamalarının dikey eşitlik bakış açısına uygun olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla uygulanan İMİ, eğer mükellefler arasında azalan oranlı bir vergileme sonucunun doğmasına yol açıyorsa vergi adaleti açısından olumsuz etkiye sahip olduğu ve vergi adaletini bozduğu sonucuna ulaşılabilecektir.

c) Yansıma etkileri dikkate alındığında gerçekten etkilenen kim?

Bu başlık altında incelenmesi gereken, bununla birlikte incelenmesi oldukça zor ve teknik piyasa analizlerinin yapılmasını gerektiren verginin gerçek ekonomik ödeyicisin kim olduğu sorusunun araştırılmasıdır. Daha önceki başlıklar altında açıklandığı üzere; bir verginin yansıma etkilerinin anlaşılabilmesi için, piyasa türünün, arz ve talebin yapısının, verginin ad valorem ya da spesifik mi uygulandığı gibi hususların dikkate alınması gerekmektedir. Bu değerlendirmeler yapıldığında eğer bir vergi uygulaması sırasında verginin ekonomik anlamda ödeyicisi, vergi uygulaması ile öngörülen mükelleften farklı ise ve ortaya çıkan sonuç yatay ve dikey eşitliği tahrip ediyorsa, uygulamanın vergi adaletini bozucu nitelikte olduğu söylenebilir. Benzer şekilde İMİ'den görünüşte/şeklen yararlanıyor gibi gözükken mükellef ile yansıma etkileri nedeni ile gerçekte yararlanan mükellef farklı ise yatay ve dikey eşitlik sonuçlarının bu gerçek etkilere göre hesaba katılması gerekmektedir.

Bununla birlikte söz konusu değerlendirmenin, analizin yapılması piyasa türünün, arz ve talebin yapısının, verginin ad valorem ya da spesifik mi uygulandığı gibi teknik bazı tespit ve değerlendirmelerin yapılmasını zorunlu kıldığı için, her zaman çok kolay şekilde bir yargıya ulaşılması mümkün olmamaktadır.

Son olarak, söz konusu değerlendirmeler yapılarak İMİ'nin görünüşteki ve gerçek yararlanıcılarının tespit edildiğinde Anayasamızın 73. maddesindeki anlayışa uygun olarak; düz oranlı ya da artan oranlı yapıdaki vergi uygulamalarının dikey eşitlik bakış açısına uygun olduğu ve vergi adaletini olumlu etkilediği, azalan oranlı bir vergileme sonucunun doğmasına yol açıyorsa vergi adaleti açısından olumsuz etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılabilecektir.

2.3. Rekabet ve İktisadi Etkinlik

2.3.1. Rekabet Eşitliği

Kamu sektörünün ekonomik, mali ve sosyal pek çok alanda faaliyet göstermesinin temel nedeni piyasa ekonomisinin etkin kaynak dağılımını sağlamada yeterli olmamasıdır. Piyasa mekanizmasının yeterli düzeyde çalışmadığı alanlarda kamu ekonomisine bir başka deyişle

devletin düzenlemeler yapmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Diğer bir deyişle piyasa başarısızlıklarının söz konusu olması devletlerin ekonomi alanında daha fazla rol üstlenmesine neden olmaktadır. Başlıca piyasa başarısızlıkları, kamusal mallar, dışsallıklar, eksik bilgi, ekonomik istikrarsızlık, eksik rekabet piyasaları ve bazı piyasaların var olmamasıdır (Stiglitz ve Rosengard, 2015).

Bireylerin fayda maksimizasyonu, firmaların ise kâr maksimizasyonu amacı ile karar aldığı piyasalarda piyasa mekanizmasının dayanağı olan temel ilke, ekonomik ilişkilerin serbest rekabet doğrultusunda gerçekleştirildiği varsayımdır. Rekabet kavramı, iktisat biliminin kurucusu kabul edilen Adam Smith tarafından piyasa mekanizmasının temel unsurlarından biri olarak nitelendirilmiştir. Adam Smith, çalışmalarında serbest rekabet ve serbest rekabet piyasalarından bahsetmiştir. Buna göre etkin bir piyasa sistemi için rekabetin varlığı gereklidir. Daha geniş bir perspektiften değerlendirildiğinde ise rekabet olgusu, piyasada faaliyet gösteren birimleri korurken; toplumsal adaletin ve etkinliğin tesis edilmesine de katkı sağlamaktadır. Bu kapsamda rekabet, kaynak ve gelir dağılımında etkinliğin sağlanması, teknolojik gelişme süreçlerinin desteklenmesi, tüketicilerin fayda tatmininin gerçekleştirilmesi, bireysel tercihlerin ve kararların saptırılmaması, ekonomik ve politik gücün kontrol edilmesi fonksiyonlarına sahiptir (Stockmann, 1992).

Pek çok piyasada rekabet olmaması piyasa başarısızlığına neden olmaktadır. Rekabetçi piyasalar Pareto etkin piyasalardır. Bu çerçevede devletler, gelir, harcama ve servet politikaları yürüterek kaynak dağılımında etkinliğin, bölüşümde etkinliğin ve ekonomik istikrarın sağlanmasını amaçlamaktadır (Musgrave, 1959). Kamu maliyesinin amaçlarına ulaşılabilmesi bakımından gelir politikaları arasında vergilere yönelik düzenlemeler ön plana çıkmaktadır.

Günümüzde vergilemeden etkilenmeyen iktisadi karar neredeyse yoktur. Örneğin, kâr payı, faiz veya sermaye gibi kazançların farklı şekilde vergilendirilmesi firmaların finansal yapısı üzerinde etkiler ortaya koymaktadır. Faizler üzerine salınacak bir vergi üretim sürecinde kullanılan sermaye miktarının azalmasına neden olarak rekabet gücü ve üretim verimliliği üzerinde etkiler ortaya çıkmasına neden olacaktır. Benzer şekilde vergiler, ekonomilerdeki kurumsal yapıyı da belirlemektedir. Bu durum ülke içinde kurumsal ve kurumsal olmayan firmaların dağılımını etkilemekte ayrıca finansal kurumlar arasında fark yaratarak bankalar veya sermaye piyasasından borçlanmayı avantajlı hale getirebilmektedir.

Kamu sektörü tarafından yürütülen politikaların temel amacı, toplumsal refahın maksimize edilmesidir. Toplumsal refah maksimizasyonu refah iktisadının ön plana çıkan konuları arasında yer almaktadır. Refah iktisadı, alternatif kaynakların sosyal olarak tercih edilebilirliği ile ilgilenmektedir (Rosen ve Gayer, 2008). Refah iktisadının birinci teoremi, bütün rekabetçi piyasaların etkin kaynak tahsisini sağladığını ifade ederken; refah iktisadının ikinci teoremi, herhangi bir piyasada etkin kaynak dağılımının rekabetçi piyasalarda sürdürülebileceğini ifade etmektedir. Refah iktisadının birinci teoremine göre tam rekabetin geçerli olduğu durumda kaynaklar herhangi bir müdahaleye gerek kalmaksızın etkin bir şekilde dağılmaktadır. Refah iktisadının ikinci teoremi ise etkinlik mi eşitlik mi sorusu çerçevesinde piyasadaki durumu analiz etmektedir. Buna göre piyasa koşulları içinde bireylerin başlangıçtaki varlıkları yeniden dağıtılarak bir rekabetçi dengeden başka bir rekabetçi dengeye geçilebilmesi mümkündür.

Refah iktisadı Pareto Etkinlik kriterini temel almaktadır. Refah iktisadının birinci teoremine göre rekabetçi piyasaların hepsi Pareto etkindir ve rekabetçi sonuçlar elde edilmişse beklenen sonuçlar garanti edilebilir. Refah iktisadının ikinci teoremine göre ise başlangıç gelir dağılımının yeniden dağıtılmasıyla rekabetçi koşullar Pareto etkin sonuçlara ulaşmaya katkı sağlayacaktır. Bu çerçevede iktisadi alanda rekabet eşitliğinin tesis edilmesi önem taşımaktadır.

İktisaden rekabet eşitliği, rekabetin yapısına ilişkin varsayımlara bağlı olarak ele alınmaktadır. Rekabet açısından piyasalar, tam rekabet piyasası ve eksik rekabet piyasaları olarak ikiye ayrılmaktadır (Dinler, 2020). Tam rekabet piyasası, alıcı ve satıcı sayısını çok, piyasaya giriş çıkışın serbest, homojen nitelikte malların üretildiği, tam bilgi varsayımının olduğu piyasalardır. Rekabetin tam olduğu piyasalarda fiyat veri iken; tüketici refahı maksimum düzeydedir ve toplumsal refah kaybı söz konusu değildir. Tam rekabet piyasasının varsayımlarından sapmalar sonucunda ortaya çıkan eksik rekabet piyasaları ise tekelci rekabet, oligopol ve tekel piyasalardır. Piyasaların temel özellikleri bakımından değerlendirme yapıldığında tekelci rekabet piyasaları malların niteliklerinin farklılaşmış olması ve eksik bilgi nedeniyle tam rekabet piyasasından ayrılmaktadır. Piyasaların sonuçları bakımından ise fiyat veri değildir, tüketici refahı maksimum düzeyde değildir ve toplumsal refah kayıpları söz konusu olabilmektedir. Ekonomik sonuçları bakımından tekelci rekabet piyasası ile aynı niteliklere sahip olan oligopol piyasalarında az sayıda satıcı, çok sayıda alıcı vardır. Firmalar eksik bilgi ve farklılaşmış malların üretildiği piyasalara giriş engeli ile karşılaşabilmektedir. Sapmaların en fazla olduğu tekel piyasaları ise çok sayıda alıcının ve tek bir satıcının olduğu piyasalardır. Piyasaya giriş ve çıkışın imkansız olduğu tekel piyasalarında tam rekabet piyasalarına benzer şekilde mallar homojendir ve tam bilgi varsayımı geçerlidir.

Piyasadaki talep sahibi tüketiciler ile arz eden firmalar arasında piyasa kurallarının benzer şekilde işlediği, bu anlamda tüketiciler ya da firmaların tümü için piyasaya giriş, çıkış, karşı karşıya kalınan arz ve talebin yapısı ve fiyatlar açısından herhangi bir farklılığın olmadığı, bütün tüketicilerin ve firmaların aynı piyasa koşullarında faaliyetlerine yön verebildiği durumda rekabet eşitliğinin sağlandığını söylemek mümkündür.

İktisat kuramı açısından rekabet koşullarının tam olarak işlediği, piyasada malların homojen, piyasaya giriş çıkışın serbest olduğu, piyasadaki aktörlerin fiyatı etkileyemeyecek kadar küçük olduğu ve bütün aktörlerin piyasanın yapısı, alıcılar ve satıcılar, fiyat ve maliyet gibi piyasaya ilişkin tüm bilgilere sahip olduğu tam rekabet piyasasında, piyasa koşullarının etkin olduğu öngörülmektedir. Bu çerçevede rekabetçi piyasalarda dengenin sağlanabilmesi için tam bilgi varsayımı önem taşımaktadır (Stiglitz ve Rosengard, 2015). Tam bilgi varsayımı, piyasadaki alıcı ve satıcı birimlerin mal ve hizmetler ile ilgili doğru ve eksiksiz bilgiye sahip olmasına vurgu yapmakta eksik bilginin söz konusu olduğu durumlarda ahlaki risk ve tersine seçim problemlerinin ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir. Bu noktada, tam rekabet piyasası ve etkin piyasa kavramı ile rekabet eşitliği arasındaki ilişkinin ortaya konulması gerekmektedir.

Rekabet eşitliği kavramının var olabilmesi için tam rekabet koşullarının sağlanması gerekmekte midir? Başka bir ifade ile eksik rekabet koşulları altında rekabet eşitliği bozulmakta mıdır? Aslında piyasada tam rekabet koşulları sağlanmış ise rekabet eşitliğinin de sağlandığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla tam rekabet koşullarının geçerli olduğu şartlar altında, tüketicilere ya da firmalara getirilen bir vergi, genel ve eşit olarak uygulanacağı için bu verginin rekabet eşitliği üzerinde bozucu bir etkisi olmayacaktır. Ancak söz konusu verginin bir muafiyet, istisna ya da indirimle konu edilmesi halinde rekabet eşitliğinin bu durumdan olumsuz etkilenmesi söz konusudur.

Tam rekabet piyasası dışında; tekel, oligopol ya da tekelci rekabet piyasası koşullarında tam rekabet koşullarının sağlanamamasına ya da rekabetin aksamamasına ve piyasanın sonuçlarının etkinlikten uzaklaşmasına rağmen, rekabet eşitliğinin sağlanması mümkün olabilecektir. Örneğin; tekel koşulları altında çalışan bir piyasa varsayımı altında vergi uygulaması genel ve eşit olarak uygulanıyorsa rekabet eşitliğinin sağlandığını, oysa tüketicilerin bir kısmına vergi muafiyeti getiren bir vergi uygulamasının rekabet eşitliğini bozacağı ifade edilebilir. Dolayısıyla rekabet eşitliğinin piyasa yapısından, piyasanın etkinlik sonuçlarından bağımsız olarak aynı piyasadaki alıcılar ve satıcılar arasında farklı vergisel sonuçların doğması ile ilgili olduğunu söylenebilir. Bu anlamda rekabet eşitliği ile yatay eşitlik

ilkesi arasında bir paralellik olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Buna göre mükellefiyetin ya da vergi yükünün, vergi konusu ve matrah üzerindeki vergileme yetkisini sınırlayan muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi kolaylıkları ile sınırlandırılması üretici birimler arasında rekabeti bozucu etkiler doğurabilmektedir.

Artan rekabet koşulları altında rekabetçi yapıyı bozacak politikalardan kaçınılması önem taşımaktadır. Bir başka deyişle devletler mümkün olduğunca saptırıcı etkileri olmayan ve bireylerin kararları üzerinde bozucu etkileri olmayan vergi uygulamalarını tercih etmelidir. Ancak devletler gelirin yeniden dağıtılması ve eksik bilgi nedeniyle saptırıcı vergi uygulayabilmektedir. Bu nedenle devletler, üretim alanında faaliyet göstererek, sübvansiyonlar, teşvikler veya düzenleme gibi farklı enstrümanlar ile piyasaları desteklemektedir. Yapılan çalışmalarda devletlerin üretim alanında faaliyet göstermesinin diğer yöntemlere kıyasla daha az başarı ortaya sağlandığına dair bulgulara rastlanmaktadır (Stiglitz ve Rosengard, 2015). Düzenleme ve sübvansiyon politikaları iktisadi, siyasi ve sosyal hedeflere ulaşmak bakımından ulusal politikaların yürütülmesinde daha etkili sonuçlar ortaya koymaktadır.

Etkin kaynak tahsisinin tesis edilmesi bakımından düzenleyici politikalar önem taşımaktadır (Musgrave, 1959). Düzenleme konusu genellikle regülasyon ekonomisi çerçevesinde ele alınmaktadır. Devletler düzenleme ve denetleme yolu ile sosyal düzeyde kaynakların etkin olmayan kullanımlarını engellemeyi amaçlamaktadır (Savaşan, 2014). Son dönemlerde devlet tarafından piyasaların düzenlemesine yönelik politikalar genellikle regülasyon konusu kapsamında ele alınmaktadır (Oğuz, 2011).

Oğuz'a (2011) göre regülasyon, *"piyasaların bir üst otorite yoluyla, düzenlenmesi, denetlenmesi, yönetilmesi ve yönlendirilmesi faaliyetleridir."* Bu tanım belirli bir piyasanın denetleme, düzenleme, yönlendirilme veya yönetilme yönetimi ile regüle edilebileceğini ifade etmektedir. Regülasyon, toplumsal refahın maksimize edilmesi amacıyla genellikle ekonomik bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Dar anlamda, devletin ekonomik alana müdahalesi olarak ifade edilen regülasyon; geniş anlamda sosyal alandaki tüm kontrol mekanizmalarını içermektedir. Bu çerçevede regülasyon, siyasi, ekonomik ve hukuki boyutları olan çok yönlü bir kavramdır.

Hahn (2000), ekonomik, sosyal ve süreç regülasyonu olmak üzere üç tür regülasyon olduğunu ifade etmiştir. Ekonomik amaçlı regülasyonların temel amaçlarından biri rekabeti geliştirmektedir. Bu kapsamda rekabet politikaları ile regülasyon ilişkisi üzerinde durulmaktadır. Regülasyon yapılan alanlarda rekabet ortamının nasıl sağlanabileceği tartışmaları politik karar alma mekanizmasının tercihleri doğrultusunda zaman zaman iktisadi etkinlik amacının dikkate alınmamasına neden olabilmektedir. Bu noktada üzerinde düşünülmesi gereken bir diğer konu, devletin rekabetin aksadığı piyasalara yönelik yapmış olduğu düzeltici müdahalelerin rekabet eşitliğini bozup bozmadığı hususudur. Örneğin tekellerin bulunduğu piyasalara yönelik düzeltici müdahaleler nasıl değerlendirilmelidir?

Vergiler ekonomik etkinliğin sağlanmasında da araç olarak kullanılabilir. Özellikle negatif dışsallıkların söz konusu olduğu alanlarda uygulanan bu tip vergiler, düzeltici (Pigocu) vergiler olarak adlandırılmaktadır. Pigou'ya göre bir mal veya hizmetin bireysel faydasının toplumsal faydasından fazla olduğu durumda dışsallıklar ortaya çıkacaktır. Bir piyasa başarısızlığı olan dışsallıklar, bir ekonomik birimin başka bir ekonomik birim üzerindeki fiyatlandırılmayan olumlu ya da olumsuz etkilerdir (Rosen ve Gayer, 2008). Bu durumda sosyal alanda etkinliğin sağlanabilmesi için dışsallıkların içselleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre pozitif dışsallıkların olduğu alanlarda devletin düzeltici sübvansiyonlar ile; negatif dışsallıkların olduğu alanlarda da düzeltici vergiler ile kaynak dağılımında etkinliği sağlamasına dikkat çekilmektedir (Caldari ve Masini, 2011). Düzeltici vergiler ile piyasa başarısızlıklarının ortaya çıkarmış olduğu sorunların azaltılması hedeflenmektedir. Bir

dışsallığın marjinal maliyetine veya faydasına eşit olarak ayarlanmış bir düzeltici vergi ile teorik olarak hem dışsallık sorunu çözülecek hem de sosyal olarak optimal üretim ya da tüketim düzeyine ulaşılabilecektir.

Pigoucu yaklaşım, dışsallığın birim başına maliyetine/faydasına odaklandığından, bir dışsallığı çözenin toplam değerini tahmin etmek, etkisini ölçmek için farklı bir yöntem sunmaktadır. Bu noktada ön plana çıkan bir diğer yaklaşım optimal vergilemedir. Optimal vergileme, toplumsal refah maksimizasyonu sağlayan, devletin sosyal refah fonksiyonuna ve adalet anlayışına uygun vergileri ifade etmektedir. Optimal bir vergi sistemi iktisadi etkinlik açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkaran ve toplumun adalet değerlendirmelerine uygun olan sistemleri ifade etmektedir. Optimal vergi sistemi, sosyal refah fonksiyonunun maksimize eden vergi düzenlemelerini kapsayan vergi sistemidir. Bu kapsamda devletler rekabet eşitliği çerçevesinde rekabeti bozucu uygulamalardan kaçınarak vergi sistemlerini şekillendirmekte ve kaynak dağılımında optimaliteye ulaşmayı hedeflemektedir.

Rekabet eşitliği, iktisat literatürü açısından ele alınabilecek bir konu olmasının yanı sıra, rekabet hukuku açısından da ele alınabilecek bir kavramdır. Rekabet hukuku bakımından rekabet kavramı, ekonomik rekabet çerçevesinde tanımlanmakta ve ekonomik rekabetin sonuçlarına ulaşılmasına yönelik düzenlemelere değer atfetmektedir (Badur, 2001). 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunu'nda (RKHK) rekabet kavramı “*Mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan yarış*” olarak tanımlanmıştır. Bahsi geçen Kanun kapsamında rekabeti bozucu veya sınırlayıcı uygulamaların engellenmesi gerektiği vurgusu yapılmaktadır. Bir başka deyişle, herhangi bir piyasada rekabeti doğrudan veya dolaylı olarak engelleyecek, bozacak veya kısıtlayacak anlaşmalar, eylemler ve teşebbüsler hukuka aykırı kabul edilmekte ve yasaklanmaktadır. 4054 sayılı Kanun'un 4. maddesinde rekabet hukuku bakımından yasaklanan faaliyetler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

“Rekabeti Sınırlayıcı Anlaşma, Uyumlu Eylem ve Kararlar”

Madde 4 – Belirli bir mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin bu tür karar ve eylemleri hukuka aykırı ve yasaktır.

Bu haller, özellikle şunlardır:

a) Mal veya hizmetlerin alım ya da satım fiyatının, fiyatı oluşturan maliyet, kar gibi unsurlar ile her türlü alım yahut satım şartlarının tespit edilmesi,

b) Mal veya hizmet piyasalarının bölüşülmesi ile her türlü piyasa kaynaklarının veya unsurlarının paylaşılması ya da kontrolü,

c) Mal veya hizmetin arz ya da talep miktarının kontrolü veya bunların piyasa dışında belirlenmesi,

d) Rakip teşebbüslerin faaliyetlerinin zorlaştırılması, kısıtlanması veya piyasada faaliyet gösteren teşebbüslerin boykot ya da diğer davranışlarla piyasa dışına çıkartılması yahut piyasaya yeni gireceklerin engellenmesi,

e) Münhasır bayilik hariç olmak üzere, eşit hak, yükümlülük ve edimler için eşit durumdaki kişilere farklı şartların uygulanması,

f) Anlaşmanın niteliği veya ticari teamüllere aykırı olarak, bir mal veya hizmet ile birlikte diğer mal veya hizmetin satın alınmasının zorunlu kılınması veya aracı teşebbüs durumundaki alıcıların talep ettiği bir malın ya da hizmetin diğer bir mal

veya hizmetin de alıcı tarafından teşhiri şartına bağlanması ya da arz edilen bir mal veya hizmetin tekrar arzına ilişkin şartların ileri sürülmesi,” dir.

Bahsi geçen kanun maddesi çerçevesinde piyasadaki aktörlerin eşit koşullu piyasalarda faaliyet göstermesi önem taşımaktadır. Rekabet hukuku açısından **eşit koşullu piyasalar**, üretici ve tüketici birimlerin aktörlerinin pazar ve alım gibi unsurlarından bağımsız olarak herhangi bir avantaj ya da dezavantaja sahip olmadan faaliyet gösterdiği piyasalar olarak tanımlanmaktadır. Bu çerçevede üretici ve tüketici birimlerin faaliyet gösterdiği piyasalarda fırsat eşitliğini sağlayacak düzenlemelerin uygulanması önem taşımaktadır. Fırsat eşitliği, süreçlerin adil ve eşitlikçi yürütülmesi ile ilgilidir. Rekabet eşitliğine imkan sağlayan eşit koşullu piyasalar teşebbüslere adil bir rekabet ortamı sunmaktadır. İktisadi unsurların ekonomik yapısının ve hukuki düzenlemelerin birbirini destekleyecek nitelikte olması ekonomik bütünlük/birlik ilkesi çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu kapsamda ülkeler ekonomik, sosyal ve mali alanda rekabet gücünü koruyabilmek amacıyla düzenlemeler benimsemektedir.

a) Piyasaya Giriş ve Çıkış Koşulları ve Rekabet Eşitliği

Firma yapılarının karmaşık olmadığı, tam rekabetin tesis edilebildiği, mal veya hizmetlerin tam olarak tanımlanabildiği, tam bilgi koşulunun gerçekleştiği alanlarda piyasa içi düzenlemeler ile rekabet eşitliği sağlanabilmektedir. Ancak son dönemlerde özellikle eksik rekabet piyasalarının yoğunlaşması, piyasaların karmaşıklaşması ve eksik bilgi nedeniyle piyasa dışı düzenlemelere daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle devletler rekabet eşitliğinin sağlanması amacıyla farklı roller üstlenmektedir.

Küreselleşme süreci ile birlikte devletler sermayenin uluslararası alanda daha hızlı hareket edebilmesi ve uluslararası piyasalarda rekabet gücü elde edebilmek amacıyla düzenlemeler uygulamaya başlamışlardır (Kirmanoğlu, 2011). Piyasaların rekabet gücünü koruyacak şekilde düzenlenmesi firmaların pazar koşullarına uygun hareket etmesini de teşvik edecektir. Ancak bazı piyasalarda faaliyet gösteren firmaların haksız rekabet ortaya çıkaracak davranışlar ile yarışa girmesi toplumsal refah düzeyinin ve iktisadi etkinliğin olumsuz yönde etkilenmesine neden olacaktır. Bu durum ilgili alanlarda devlet müdahalesini gerektirmekte ve dolayısıyla rekabete yönelik hukuki düzenlemelerin benimsenmesi gerektiğine işaret etmektedir.

Rekabet ortamının geliştirilebilmesi için zaman zaman rekabete aykırı uygulamaların ortaya çıkmadan önüne geçilmesi amacıyla öncül (*ex-ante*) düzenlemeler benimsenirken; bazen rekabete uygun olmayan bir durum ortaya çıktıktan sonra rekabeti yeniden tesis etmeye imkan sağlayan ardıl (*ex-post*) uygulamalar benimsenebilmektedir. Rekabet eşitliğinin sağlanması ve rekabetin korunması amacıyla rekabet kurumu gibi kurumların görev üstlendiği ülkelerde genellikle ardıl (*ex post*) uygulamalar tercih edilmektedir (Oğuz, 2011).

Devletler; rekabet ve verimliliği artıracı alanlarda kamu harcaması miktarını artırarak, ilgili alanlara sübvansiyon vererek, mülkiyet haklarını koruyarak, piyasalarda düzenleyici faaliyetler gerçekleştirerek veya özel sektörün ilgili alanlara daha fazla yatırım yapmasını teşvik edecek İMİ’ler ile ayrıcalık tanıyarak uluslararası düzeyde rekabet gücünü artırmayı amaçlamaktadırlar. Bu kapsamda etkinlik ve adalet kavramları önem kazanmakta ve devletler tarafından benimsenen vergi politikalarının sonuçlarının ve süreçlerinin adil olması önem taşımaktadır.

Sektörler özelinde uygulanan İMİ’lerin ortak rekabet kuralları ve ticaret politikaları gözetilerek şekillendirilmesi, serbest rekabet ortamında ve eşit koşullarda üretim, tüketim ve ticaret imkanı sağlamaktadır. Buna göre İMİ’lerin uygulandığı alanlarda bütün firmaların piyasaya giriş çıkış bakımından eşit fırsatlara bir başka deyişle fırsat eşitliğine sahip olmadığı araştırılmalıdır.

b) Vergilemede Adalet ve Rekabet Eşitliği

Vergilemede adalet, ödeme gücü ve fayda ilkeleri çerçevesinde ele alınabilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 241-243). Ödeme gücü ilkesi, vergi yükünün mükellefler arasında mali güce göre dağılmasını ifade ederken, fayda ilkesi yararlanılan kamu mal ve hizmetlerinin bedeli üzerine dayanan bir finansman usulünün adil olduğu düşüncesine dayanır. Dolayısıyla fayda ilkesi, vergi yükünün dağılımında piyasa kurallarının kullanılmasına değer atfetmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 243). Bu bakış açısı etkinlik ile eşitlik arasında yapılan değişimde etkinliği eşitliğe üstün olarak değerlendirmektedir. Dolayısıyla vergisel düzenlemelerin piyasadaki rekabet ortamını destekleyecek nitelikte olması ve piyasa kurallarına uygun bir işleyişe sahip olması önem taşımaktadır.

Teorik olarak rekabetin aksamadığı durumlarda vergi sisteminin rekabeti bozmaması arzulanırken, gerçek dünyadakine paralel olarak rekabetin aksadığı koşullarda, vergisel düzenlemelerin sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların eşit koşullarda rekabet etmesi, tekelleşmenin önüne geçilmesi ve büyük firmaların sektördeki hakimiyeti ele geçirerek küçük firmaları piyasadan dışlamasını engelleyecek bir yapıya sahip olması da önem taşımaktadır. Bu konu rekabetin korunması kapsamında ele alınmakta ve dayanağını 1982 Anayasası'nın 167. maddesinden almaktadır. 1982 Anayasası'nın "Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi" başlığını taşıyan 167. maddesine göre;

"Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.

Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir."

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında ise gelir politikalarının adalet ve tarafsızlık çerçevesinde uygulanması gerektiği ve vergi düzenlemelerinin adil, eşitlikçi, şeffaf ve rekabeti koruyacak şekilde uygulanması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu çerçevede vergilemenin subjektif bir nitelik kazanmasına neden olan istisna, muafiyet ve indirimlerin bahsi geçen unsurlar gözetilerek uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede 1982 Anayasa'nın 10. maddesi de dikkate alınarak hukuki düzenlemelerin tüm firmalara eşit şekilde uygulanması bir zorunluluktur. Bu kapsamda rekabeti engelleyici ve serbest rekabet düzenini bozucu tüm uygulamalardan uzak durulması gerekmektedir. İlgili düzenlemeler kapsamında uygulamada olan istisna, muafiyet ve indirimin sektörde faaliyet gösteren her bir firmanın eşit olarak yararlanabileceği şekilde düzenlenmesi bir zorunluluktur. Bu kapsamda devletler İMİ'ler gibi araçları kullanarak vergi adaletinin tesis edilmesini amaçlamaktadır. Yapılan düzenlemelerin sektörde faaliyet gösterenlere aynı koşullarda uygulanması eşitlik bakımından önem taşımaktadır. Ancak İMİ'lerin bazı mükelleflerin vergi yükünü azaltması; yatay- dikey eşitliğe zarar verebilmekte, kaynak dağılımında adaletsizliğe yol açabilmekte, desteklenen alanlarda gereğinden fazla üretim miktarı ortaya çıkararak etkinsizliğe neden olmanın yanı sıra vergi matrahının da aşınmasına neden olabilmektedir. Bu kapsamda İMİ'lerin detaylı olarak değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

c) Ticaret Saptırıcı Etkiler ve Rekabet Eşitliği

Ekonomik entegrasyon kapsamında ülkelerin, entegrasyona taraf olmayan ülkelere kıyasla entegrasyona taraf olan ülkelere daha düşük tarife ve tarife dışı engeller uygulaması üçüncü ülkeler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin daha pahalı hale gelmesine neden

olmaktadır. Bu durum ticaretin daha ucuz mal ve hizmet üreten taraf ülkelere yönelmesine neden olmakta yani ticareti saptırıcı etki ortaya çıkmaktadır (Viner, 1972). Ortaya çıkan bu etki uygulanan vergi miktarına/oranına bağlı olarak toplumsal refah üzerinde olumsuz sonuçları beraberinde getirecektir.

Rekabet şartlarının eşitlenmesi ulusal ve uluslararası düzeyde önem taşımaktadır. Özellikle ticaret yoluyla uluslararası alanda hareketliliğin artması, ülkelerin birbirine yakın düzenlemeleri benimsemesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Uluslararası alanda dış ticaretin serbest ve eşit koşullarda gerçekleştirilmesi amacıyla 1948'de Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade/GATT) imzalanmıştır. Uluslararası düzeyde bir ticaret sistemi geliştirilmesini sağlamak amacıyla uygulamaya koyulan GATT'ı, Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization/WTO), Dünya Bankası (World Bank/WB) ve Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund/IMF) gibi kuruluşların faaliyete geçirilmesi takip etmiştir. Bu kapsamda ticaretin serbestleştirilmesi, uluslararası alanda ticari ayrıcalıklara son verilmesi, ticareti saptırıcı etkilerin azaltılması ve haksız rekabetin önüne geçilmesi hedeflenmektedir (Seyidoğlu, 2003).

Uluslararası ticaret hacminin de küreselleşme süreci nedeniyle gelişmesi ile birlikte günümüzde genellikle tarife ve kota vb. uygulamaların yerine düzenlemeler tercih edilmektedir. Bu çerçevede uluslararası alanda rekabetin tesis edilmesi amacıyla devletlerin üst kurumları görev üstlenmekte ve pazarlık ve müzakereler üst kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Oğuz, 2011). Uluslararası düzeyde ticaretin serbestleştirilmesi ve ticareti saptırıcı etkilerin azaltılması amacıyla ülkeler ticaretin kapsamını ve şeklini birbirine uyumlaştırmak amacıyla düzenlemeler benimsediği görülmektedir (Hahn, 2000).

İthalatı/ihracatı yapılacak mal ve hizmetlere ilişkin alt yapı sorunlarının giderilmesi mal ve hizmetlerin düşük maliyetler ile taşınmasına imkan sağlayacaktır. Bir başka deyişle, yatırım politikalarının maliyet-etkinlik analizi dikkate alınarak belirlenmesi rekabet gücünü artıracaktır. Bu durum rekabet gücünü korumak isteyen ülkelerin ucuz ve kaliteli mal üretmesini sağlayacaktır. Aksi takdirde ilgili birimler rekabet gücünü kaybederek piyasada varlığını sürdüremeyecektir (Keith, 1994).

Ticareti saptırıcı engellerin kaldırılması, faktör ve ekonomi politikalarının entegrasyonun sağlanması bakımından önem taşımaktadır (Balassa, 1976). Bu çerçevede ulusal ve uluslararası düzeyde serbest ticaret bölgeleri oluşturulması, gümrük birliği, ekonomik alanda bütünleşmenin sağlanması için düzenlemeler benimsenmektedir. Vergileme alanında Avrupa Birliği'nin benimsediği ayrımcı vergileme yasağı rekabet eşitliğinin sağlanması bakımından ön olana çıkan uygulamalar arasında yer almaktadır.

Ayrımcı vergileme, şahsılık ve mülkilik ilkeleri gözetilerek farklı şekillerde ele alınmaktadır (Council of the European Communities, 2002: 389). Şahsılık ilkesinde vergi mükelleflerinin uyrukları; mülkilik ilkesinde ise mükelleflerin yaşadıkları yer dikkate alınarak eşit vergi yaptırımlarının benimsenmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Ayrımcı vergileme yasağının temel nedeni yerli üreticilerin korunması ve kamu düzenin sağlanmasıdır. Kamu düzenini sağlamayan ya da kamu yararını desteklemeyen uygulamalardan kaçınılması önem taşımaktadır.

Ayrımcı vergilemenin yanı sıra üzerinde durulması gereken bir diğer konu ticareti saptırıcı engellerin kaldırılmasıdır. Ticareti saptırıcı engeller, üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır (Bakkalcı, 2002: 41). Toplumsal refah üzerinde de olumsuz etkileri olan ticareti saptırıcı engeller, gümrük tarifelerinin yüksek olması, etkin olmayan üretici birimlerin teşvik unsurları ile desteklenmesi veya verimsiz ve etkinsiz alanların sübvansede edilmesi sonucu ortaya çıkabilmektedir (Conolly, 1999: 1-7). Ticareti saptırıcı etkilerin yoğun olması rekabet gücünün düşmesine neden olarak rekabet eşitliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

Sonuç olarak, ayrımcı vergilemenin önüne geçilmesi, ticareti saptırıcı etkilerin kaldırılması, rekabet eşitliğini destekleyici teşvik politikalarının benimsenmesi gibi uygulamalar piyasaları daha açık hale getirerek serbest piyasa koşullarının işlemlerini kolaylaştırmaktadır. Böylece piyasa türünden bağımsız olarak rekabet ortamı oluşturularak optimal denge sağlanabilecektir.

2.3.2. İktisadi Etkinlik ve Refah Sonuçları ⁸

İktisat kuramında ideal/birinci en iyi piyasa koşullarının var olduğu bir durumda, bu koşulları bozucu her hangi bir müdahalenin (vergiler dahil) piyasanın ideal koşullar altında oluşturduğu etkin kaynak tahsisini bozacağını ve etkisizliklerin ortaya çıkacağı ifade edilmektedir. Diğer taraftan rekabet koşullarının sağlanamadığı, aksak rekabet koşullarının ya da piyasa başarısızlıklarının olduğu durumlarda, kamu politikası yoluyla kaynak tahsisinin değiştirilmesi ve piyasanın ürettiği etkinlikten uzak sonuçların, refahı ya da etkinliği artıracak şekilde iyileştirilmesi mümkündür. Ancak teorik olarak ortaya konulan bu bakış açısı, Klasik ve Keynesyen iktisatçılar açısından farklı yorumlanmakta ve politika önermeleri sunulmaktadır. Devletin ekonomiye müdahalesine yönelik var olan bu farklılığın temel nedeni; piyasaların rekabet düzeyine ilişkin sahip oldukları farklı bakış açısı ve devletin müdahalesinin sonuçlarına ilişkin yapılan farklı değerlendirmedir. Klasik iktisatçılar müdahaleci bakış açısında sahip olan iktisatçılardan farklı olarak, eksik rekabet koşulları altında dahi piyasada var olan rekabetin ya da potansiyel rekabetin, kaynak tahsisinde etkin sonuçlara yaklaşılmasını mümkün kılacağını, kamu müdahalelerinin ise yeni ve daha büyük etkisizlikleri ortaya çıkaracağını savunmaktadırlar. Dolayısıyla Klasik anlayışta etkinlik ilkesi devletin/kamunun tarafsızlığı ilkesi üzerine odaklanırken, Keynesyen müdahaleci devlet anlayışı ise piyasaların ya da ekonominin yönlendirilmesi üzerine odaklanmaktadır. Bu çerçevede “iktisadi etkinlik”, “tam istihdam”, “gelir dağılımında adalet” ve fiyat istikrarı” ekonomi politikasını yöneten devletin en temel görevidir. Devletin ekonomiye müdahalede kullandığı en önemli araçlardan birisi hiç şüphesiz vergilerdir. Vergi politikası devletin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullanabileceği önemli bir enstrümandır. Verginin ne üzerinden alınacağı, mükellefi, oranı, sistem içerisinde yer verilen indirim, istisna ve muafiyetlerin niteliği iktisadi kararlar üzerinde etkiler yaratır ve yaratacağı olumlu veya olumsuz etkilere bağlı olarak net toplam refah üzerindeki etkisi belirlenmektedir.

a) Toplumun bütünü için net refah etkisi nedir?

Vergilemede ekonomik etkinliğin sağlanabilmesi vergilerin; üretimde kullanılan girdileri israf etmeden ve malların en düşük maliyetle üretilmesini teşvik etmesine, üretimin verimliliğini artırmasına ve bu sayede büyümeye katkı sağlamasına, en az masrafla hazineye girmesine, ekonomik kararlarda bozucu etki yapmamasına bağlıdır. AICPA (2005: 11) bir vergi sisteminde vergileme yetkisinin ekonomik büyüme, sermaye birikimi ve uluslararası rekabet gibi ekonomik amaçları teşvik etmesi gerektiğini; Stiglitz (2000: 699) vergi politikalarının, araştırma ve geliştirme yatırımlarını, verimlilik oranını ve bunun sonucu olarak uzun dönem büyüme oranını etkileyebileceğini ifade etmektedir. Bununla birlikte aşırı müdahaleci bir vergi sistemi tasarruf, yatırım, istihdam, çalışma kararları üzerinde olumsuz etki göstererek kaynak dağılımı bakımından etkisizlik yaratabileceği de düşünülebilir.

Vergi istisna, muafiyet ve indirimi uygulamaları iktisadi aktörlerin dışsal maliyetlerini azaltacak veya dışsal fayda üreten faaliyetlerini artıracak şekilde değiştirirse, toplam refah etkileri pozitif olabilir ve etkinlik artışı sağlayabilir (GAO, 2012: 16). Etkinlik artışı sağlanabilmesi ya da refah etkilerinin pozitif olması; elde edilen toplumsal faydanın ilgili

⁸ Bu başlık altında yer alan açıklamalarda ağırlıklı olarak; Demirli (2011) çalışmasından yararlanılmış ve aktarım yapılmıştır.

İMİ/vergi harcamasının maliyetini aşmasına yani toplumun tümü için net bir refah artışının elde edilmesine bağlıdır. Kullanılan istisna, muafiyet ve indirimine alternatif olabilecek ve refah etkileri açısından üstün başka bir alternatifi bulunmaması durumunda, mevcut İMİ'nin en üstün politika alternatifi olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Uygulanan iktisat politikalarının bazen refah etkileri pozitifdir. Ancak toplumda kazanan ve kaybedenler incelendiğinde kaybedenler düşük gelirli iken, kazananlar yüksek gelirli olabilir, bu durumda politika etkinlik sonuçları açısından kabul edilebilirken gelir dağılımı sonuçları açısından kabul edilebilir niteliğe sahip değildir. Bu gibi bir durumda etkinlik ve eşitlik sonuçları arasında bir değişim söz konusudur. Uygulamada çoğu zaman etkinlik ve eşitlik arasında bir mübadele vardır ve bu durum etkinlik ve eşitlik arasında yer alan politik tercihler için uygun olarak karar verilmesi gerekmektedir.

b) Daha etkili ve net refah etkisi daha üstün bir alternatif politika aracı önerilebilir mi?

İktisadi etkinliğe ulaşmada önerilen vergileme politikaları genellikle oran üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yatırım, sermaye ve çalışma gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi, artan oranlı tarife uygulamaları, bu tarifiedeki marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve basamakların büyüklüğü vergilemede etkinliği azaltan başlıca hususlar olarak sayılmaktadır. Ayrıca tarifenin yıpratıcı etkilerinin azaltılması amacıyla sisteme konulan İMİ/vergi harcaması uygulamalarının sayıca çok olmasının yarattığı karmaşa, sistemi karmaşıktırdığından ekonomik ve idari açıdan etkinsizlik doğurabilmektedir.

Genel bir ifadeyle vergi sisteminin basitliğinin etkinlik artışını sağlayacağı, adalet ve etkinlik ilkelerinin ise çoğu zaman birbiriyle çatıştığı söylenebilir. Bu nedenle vergileme, saydığımız ilkeler arasında uygun bileşimi sağlayacak şekilde, örneğin, marjinal vergi oranlarının düşürülmesi dikey eşitliğe zarar verdiğinden, vergi tabanının genişletilmesi ile birlikte adalet kaybını telafi edecek şekilde uygulanabilir veya gelişmekte olan ülkelerde, kayıt düzeninin yaygınlaştırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınarak vergi tabanının genişletilmesinde de olduğu gibi hem etkinlik hem de adalet sağlayan vergileme politikaları tercih edilebilir (Güran, 2004: 262).

Aslında etkinliğin sağlanması amacına aşırı yüke ya da etkinsizliğe neden olmayan, dışsallıkları içselleştiren, çevre koruma vergileri veya ekonomik faaliyetleri saptırmayan götürü vergilerle ulaşılabilir. Ancak götürü vergilerin uygulanmaması nedeniyle mevcut artan oranlı vergi sistemleri içinde ekonomik etkinliğin sağlanması amacıyla gelir türleri üzerindeki vergi yükünün eşitlenmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi gerekmektedir. Son yıllarda vergi reformu yapan ülkelerin marjinal vergi oranlarını düşürerek iktisadi etkinliği artırmayı, buna ilave olarak da uluslararası vergi rekabetinde avantaj sağlamayı, vergiden kaçınmaları ve toplumsal yükü azaltmayı amaçladıkları bilinmektedir. Bu amaçların kamunun gelir kaybına neden olmadan gerçekleştirilmesi; artan oranlılığın derecesinin düşürülmesine ve vergi tabanının genişletilmesine bağlıdır (Stiglitz, 2000: 702). Ancak İMİ/vergi harcama programları vergi tabanını daraltıcı düzenlemelerdir. Bu bakımdan mükellefiyet, vergileme konusu ya da mükellefiyete ilişkin sınırlamalar içeren İMİ/vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin, doğrudan harcama politikası gibi daha az maliyet ve etkin araçlara sahip diğer kamu politikası araçları ile ikame edilmesi, net refah etkisi daha üstün sonuçların elde edilmesine imkan verecektir.

2.3.3. Rekabet ve İktisadi Etkinliğin Değerlendirilmesinde Kriterler

Adil, tarafsız ve eşitlikçi bir rekabet ortamının oluşturulmasında ve iktisadi etkinliğin sağlanmasında ülkeler tarafından benimsenen vergi politikaları önem taşımaktadır. Bu çerçevede rekabeti engelleyici ve rekabet eşitliğini bozucu düzenlemelerden kaçınılması

yanında, iktisadi etkinliği artırıcı düzenlemelerin yaygınlaştırılması gerekmektedir. Rekabet eşitliğinin ve iktisadi etkinliğin sağlanıp, sağlanmadığının değerlendirilmesi açısından aşağıdaki Tablo 4’de yer alan temel bazı soruların cevaplanmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu sorular özü itibarıyla tümüyle piyasa koşullarına ilişkindir. Bu çerçevede vergi politikası sonucu değişen piyasa koşullarının; piyasa aktörleri açısından eşit koşullar sağlaması söz konusu ise piyasada rekabet eşitliğinin, toplumun tümü için pozitif net refah etkisi oluşturmaları halinde iktisadi etkinliğin sağlandığını söylemek mümkündür. Bu konunun değerlendirilmesi açısından piyasaya giriş, çıkış ve piyasadaki yarışma koşullarının incelenmesi (GAO, 2012) ve alternatifler arasından en yüksek toplumsal refah etkisi sağlayacak düzenlemenin tespit edilmesi gerekmektedir.

Tablo 4. Rekabet ve İktisadi Etkinliğin Değerlendirme Kriterleri

Boyut	Ana Kriter	Alt Kriter/Cevap Aranacak Sorular
Rekabet ve İktisadi Etkinlik	Rekabet Eşitliği/ Rekabeti Bozucu Etkiler	Sektöre yeni giriş ve çıkışlar açısından dezavantaj doğuruyor mu?
		Yararlanma bakımından rakipler ya da sektörler arasında bir eşitsizlik doğuyor mu? Sektör firmaları ya da tüketiciler istemeleri halinde yararlanabiliyor mu?
		Mal ve hizmet temininde yurt içinden tedarik ile yurt dışından tedarik arasında maliyet farkı yaratıyor mu?
	İktisadi Etkinlik ve Refah Etkileri	Toplumsal bütünü için net refah etkisi nedir?
		Daha etkili ve net refah etkisi daha üstün bir alternatif politika aracı önerilebilir mi?

2.4. Vergi Sisteminin Bütünlüğü ve Tutarlılığı

Vergi mevzuatının kurgulanması sırasında, fiskal ya da ekstra fiskal amaçlar doğrultusunda konulması düşünülen kanun hükümlerinin; sistemin bütünlüğünü sağlayıcı nitelik taşıması, kendi ve diğer kanun hükümleri ile tutarlı olması beklenir. Bu beklentinin gerçekleşebilmesi için vergi kanunlarında yapılan revizyon ya da reform niteliğindeki düzenlemelerin, vergi sisteminin bütünlüğüne uygun ve tutarlı olarak tasarlanması önem taşımaktadır. Zira sistematik bir vergi mevzuatı, kendi içinde sağladığı sistemsel tutarlılığa bağlı olarak, mükellefler arasında uygulamada hakkaniyet ve algılamada kolaylık sağlar ve bu özellikte bir vergi sisteminde vergi konusunda yasal hükümler birbirleriyle uyumlu ve tamamlayıcı özellik gösterir (Gaygılı, 2017: 16).

Vergi sistematigi, vergi sisteminde yapılan revizyon ya da reform çalışmaları sırasında ilgili vergi kanunu hükümlerinin birbiriyle uyumlu olmasını, kanun maddeleri arasında çelişkilerin bulunmamasını ifade eder (Tekir, 1987: 57). Vergi sistemlerindeki tutarsızlıklar, sistemin rasyonelitesini ve hakkaniyete uygun oluşunu tehlikeye düşürebilmektedir. Bu bakımdan vergilerin ve vergi kanunu hükümlerinin birbirleriyle uyumlu olması ve birbirlerini tamamlaması, bir vergi kanununun konusuna giren bir işlemin, başka bir vergi kanunu ile vergi dışında tutulmaması, yani bir bütünlük oluşturmaları öngörülmektedir (Gökbunar, 1998).

Vergi sisteminin bir parçası olan İMİ/vergi harcamaları ile ilgili hükümlerin de vergi sistemi içinde bütünlüğü sağlaması ve sistem ile tutarlı olması gerekir. Bu bakımdan sistemsel tutarlılığı sorgulanan İMİ/vergi harcamaları ile ilgili olarak; öncelikle bu düzenlemeler ile ulaşılmak istenen amacın ne olduğunu bilmek ve bu amacın varlığını sürdürüp sürmediğini tespit etmek gerekir. Bu açıdan önem arz eden diğer konu, ilgili amacın diğer kamu politikaları ile uyumlu olup olmadığının araştırılmasıdır. Zira getiriliş amacını ya da önemini yitirmiş, sistemin bütünlüğünü bozan, hatta zaman içerisinde diğer kamu politikalarıyla yinelenen/çatışan veya vergi dışı politika araçları ile daha kolay tesis edilebilecek bir hale gelen

İMİ/vergi harcamasının, sistemin tutarlılığına zarar vermesine bağlı olarak, sistemin etkinliğini bozduğu ve sistemi karmaşıktırdığı söylenebilir. Başka bir ifade ile vergi sistematığının bozulması, bir yandan vergiden kaçınma ve benzeri yollarla vergilemenin etkililiğinin azalması sonucu yaratırken (Söyler, 1997: 66), diğer yandan da vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi ve vergi yönetim maliyetlerinin artması şeklinde başka olumsuzluklara yol açacaktır.

Sonuç olarak, sistemsel bütünlük ve tutarlılığın sağlanabilmesi, toplumsal amaçlar doğrultusunda seçilmiş olan politika tercihinin, bu politikanın toplumsal refaha olan etkilerinin ve uygulanma usulünün taraflara yüklediği maliyetlerin optimal olmasına bağlıdır. Bu çerçevede bir vergi uygulamasının sistemsel tutarlılığından söz edildiğinde temel olarak aşağıdaki Tablo 5'te yer alan ölçütler üzerinden bir değerlendirme yapmak mümkündür (GAO, 2012).

Tablo 5. Sistemsel Bütünlük ve Tutarlılık İle İlgili Değerlendirme Kriterleri

Boyut	Ana Kriter	Alt Kriter/Cevap Aranacak Sorular
Sistemsel Bütünlük ve Tutarlılık	Uygulama Gerekçesi	Ulaşılmak istenen amaç nedir ve varlığını sürdürmekte midir? - Sistemin işlerliği ile uyumlu mu? Kaldırılsa vergilemede sorun olur mu? - Getiriliş amacı halen geçerli mi?
		İMİ diğer kamu politikaları ile uyumlu mu? - Başka bir vergi ve harcama politikası ile yineleniyor veya çatışıyor mu? - Diğer kamu politikaları ile koordine ediliyor mu? Ya da edilebilir mi?
	Vergileme Maliyetleri / Basitlik	Basit, şeffaf ve yönetilebilir nitelikte mi? Verginin tarafları açısından yönetim ve uyum maliyetleri ne yönde etkilenmektedir? - Mükellefler için planlama, kayıt tutma, raporlama ve diğer uyum maliyetleri nedir? - İdari maliyetler üzerindeki etkileri ne yöndedir? Vergi tahsilat maliyetlerini düşürüyor mu? - Vergi kayıp ve kaçığının artışına sebep oluyor mu? İdarenin vergi güvenlik mekanizmalarını bozuyor ve vergi yönetim ve denetim maliyetlerini artırıyor mu?

Yapılan değerlendirmeler doğrultusunda, İMİ/vergi harcamaları açısından, vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı konusunun; “uygulama gerekçeleri”, “refah etkileri ve etkinlik sonuçları”, “vergileme maliyetleri/ basitlik” alt kriterleri doğrultusunda oluşturulan değerlendirme kriterlerine yönelik sorular çerçevesinde ele alınması ve bu kriterler bakımından pozitif sonuçlara sahip olması gerekir.

2.4.1. Uygulama Gerekçesi

Diğer kanun hükümlerinde olduğu gibi vergi kanunları da genel, soyut ve objektif nitelikli düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin hem ilgili kanun içindeki hükümler ile hem de diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler ile bütünlük ve tutarlılık içinde hukuk sisteminde yer alması gerekir. Vergi kanunları ile ulaşmak istenen temel amaç kamunun gelir ihtiyacının karşılanması olmakla birlikte, ekonomik ve sosyal gerekçeler ile vergiye tabi olan kişilerin vergi konusuna giren kazanç, harcama ya da servet unsurlarının İMİ/vergi harcamaları yoluyla vergi dışında bırakıldığı görülmektedir.

Vergi kanunları içerisinde İMİ/vergi harcaması uygulamalarına sıklıkla başvurulması hem vergilemenin temel amacı olan fiskal amacına hem de İMİ/harcama uygulamaları ile ulaşmak istenen ekonomik ve sosyal amacın etkililiğinin kaybolmasına sebep olabilir. Ancak mevcut sistem içinde İMİ/vergi harcamalarının uygulama gerekçeleri bakımından münferiden değerlendirilmesi aşağıdaki iki soru çerçevesinde ele alınabilir.

a) Ulaşılmak istenen amaç nedir ve varlığını sürdürmekte midir?

Vergi sistemi içinde yer alan İMİ/vergi harcaması niteliği taşıyan hükümler çoğunlukla sosyal ve ekonomik teşvik amacı taşıyan düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler ile devlet, farklı amaçlarla vergi alacağından kısmen ya da tamamen vazgeçmekle birlikte, bazen yürürlükten itibaren bazen de değişen ekonomik ve sosyal koşullar sonucu zamanla amacın karşılanamaması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle diğer düzenlemelerde olduğu gibi İMİ/vergi harcaması hükümlerinin de kanun tasarısı, gerekçe ve meclis görüşme tutanaklarında yer verilen, kanunun yapıldığı tarihteki amaçlara ulaşp ulaşmadığının tespiti belirli aralıklarla yapılmalıdır.

İMİ/vergi harcamalarının “getiriliş amacının halen geçerli olup olmadığına” ve “sistemin işlerliği ile uyumuna” yönelik yapılan değerlendirmeler sonucu etkili bir sosyal ya da ekonomik politika aracı olarak görülmeyen düzenlemelerin “kaldırılması halinde vergileme ve sistemin işleyişi bakımından sorun oluşturup oluşturmayacağı” değerlendirilebilir.

b) İMİ diğer kamu politikaları ile uyumlu mu?

İMİ/vergi harcaması düzenlemelerinin sistemin işleyişi ile bağlantılı olarak yürürlüklerinden itibaren tutarlı bir uygulama göstermesi, diğer kamu politikaları ile uyumlu olması gerekmektedir. Zira aynı amacı pekiştirmek veya kuvvetle desteklemek amacıyla farklı vergi kanunları içerisinde farklı nitelikte düzenlemelere yer verilebileceği gibi aynı amaçların yine tamamlayıcı olarak vergi dışı kamu politikası araçları ile koordineli olarak desteklenmesi söz konusu olabilir. Ancak bu düzenlemeler bazen ilgili amaçlar bakımından sistem içinde mükerrerliklere ya da çatışmalara da neden olabilmekte, diğer düzenlemeler ilgili İMİ/vergi harcamalarının etkililiğini azaltabilmektedir. Bu nedenle İMİ/vergi harcaması düzenlemelerinin diğer kamu politikaları ile uyumlu olup olmadığı aşağıdaki sorular çerçevesinde araştırılabilir:

- *Başka bir vergi ve harcama politikası ile yineleniyor mu veya çatışıyor mu?*

İMİ/vergi harcaması ile ulaşmak istenen amacın başka vergi ve harcama politikası ile yinelenmesi çatışma veya pekiştirme gibi zıt etkiler doğurabilir. Bu politikaların birbiriyle koordineli olması, uyumu sağlayacak ve amacın gerçekleştirilmesini kolaylaştıracaktır.

- *Diğer kamu politikaları ile koordine ediliyor mu? Ya da edilebilir mi?*

İMİ/vergi harcaması ile ulaşmak istenen amacın diğer kamu politikası araçları ile koordine edilip edilmemesi, alternatiflerin tespit edilmesi ve alternatifler arasından amaca ulaşma yanında, toplumsal fayda ve maliyet bakımlarından en iyi/ en etkili yöntemin seçilmesine de olanak sağlayabilir.

2.4.2. Vergileme Maliyetleri/ Basitlik ⁹

İMİ/vergi harcamalarına sıklıkla başvurulması ve bu düzenlemelerin kanun sistematiğine aykırılıklar taşıması vergi sisteminin bütünlüğü ve etkinliği yanında basitliğini de olumsuz etkilemektedir. İdeal vergi sistemlerinin en önemli ilkelerinden biri olan basitlik; vergi mevzuatının hazırlanması ve uygulamasında verginin taraflarınca tamamıyla doğru anlaşılabilmesini, basit olmasını ve vergileme maliyetlerinin düşük olmasını ifade etmektedir. Vergi reformları sistemi basitleştirmek amacıyla, vergi sisteminin karmaşıklığının ortaya çıkardığı sorunları çözmeye çalışırlar. Çünkü sistemin karmaşık olması (Stiglitz, 2000: 704-708; Edwards, 2005: 3-4);

- Verginin tarafları açısından yüksek yönetim ve uyum maliyetleri doğurmakta,

⁹ Bu başlık altında yer alan açıklamalarda ağırlıklı olarak; Demirli (2011) çalışmasından yararlanılmış ve aktarım yapılmıştır.

- Vergi uyumunu azaltmakta, vergiden kaçınma için olanaklar yaratmakta,
- Vergi kanunlarının adaletsiz olduğu hissini uyandırmakta,
- Birey ve firmaların etkili karar almalarını engellemekte,
- Mükelleflerin ve idarenin sık ve önemli kayıplar yaratacak hatalar yapmasına neden olabilmektedir.

Bu yönüyle basit bir İMİ/vergi harcaması sistemi mükelleflerin uyum (planlama, kayıt tutma, raporlama vb.) ve idarenin yönetim/tahsilat maliyetlerini düşürmeli, uygulamanın sadeliği/ kolaylığı ile mali teşvik sisteminin şeffaflığını tesis edebilmelidir. Bu amaçla basitliğin tesisi, aşağıda yer alan değerlendirme kriteri kapsamında yer alan sorular ile değerlendirilebilir.

a) Basit, şeffaf ve yönetilebilir nitelikte mi? Verginin tarafları açısından yönetim ve uyum maliyetleri ne yönde etkilenmektedir?

Vergi sisteminin basitliği, sistem içinde yer alan vergilerin uyum ve yönetim maliyetlerinin düşük olmasına bağlanmaktadır. Pope (2002: 273-274) vergileme maliyetlerini, uyum maliyetleri (mükellefler üzerinde) ve yönetim maliyetleri (idare üzerinde olan tahsil maliyeti vb.) olarak, uyum maliyetlerini de parasal (ekonomik) olan ve olmayan maliyetler olarak sınıflandırmıştır.

Vergi reform ve revizyon niteliğindeki düzenlemelerin amacı, saydığımız maliyetleri ve vergileme problemlerine neden olan karmaşıklığı azaltarak uygulanabilir bir sistem oluşturmaktır. İMİ/vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerden bazılarının da sistemin işlerliği ile ilgili kolaylık sağlayarak, karmaşıklığı azaltabilme ve verginin tarafları açısından yönetim ve uyum maliyetlerini azaltabilme özelliği bulunmaktadır. Ancak bir kısım İMİ/vergi harcamasının tam tersi etkiler göstererek, sistemin karmaşıklığı yanında yönetim ve uyum maliyetlerini artırması da söz konusu olabilmektedir. Bu maliyetleri vergilemenin tarafları bakımından ayrı değerlendirmek için aşağıdaki sorulara yanıt aranmalıdır.

- *Mükellefler için planlama, kayıt tutma, raporlama ve diğer uyum maliyetleri nedir?*

İMİ/vergi harcaması uygulamaları mükellefler için her ne kadar vergi maliyetlerini azaltsa da, bu uygulamalardan yararlanabilmek için de bazı parasal ve parasal olmayan maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Uyum maliyetleri kapsamında; vergi mevzuatındaki zorunlulukların yerine getirilmesi sırasında katlanılan muhasebe, danışmanlık, kırtasiye, avukat ve telefon masrafları parasal (ekonomik) maliyetlere; beyannamelerin doldurulmasında ortaya çıkan zaman, stres ve endişe parasal olmayan maliyetlere örnek gösterilebilir.

Mükelleflerin vergileme, yargı, bürokrasi ve denetim gibi idari işlemlerden kaynaklanan yorgunluk, kızgınlık ve kırgınlıkları vergi bilincinin ve uyumunun azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi ödememe eğilimine girmeleri sonucu vergi idaresinin, mükellef hakkında denetim amaçlı da olsa kişisel mahremiyete giren hususlarda daha çok bilgiye ihtiyaç duyması beklenebilir. Karmaşıklık sonucu ortaya çıkan karşılıklı güven eksikliği, gereksiz yere vergi taraflarının enerjisini, parasını ve zamanını alacak ve ekonomik birimlerin kararlarını olumsuz etkileyerek etkinsizlik doğurabilecektir.

- *İdari maliyetler üzerindeki etkileri ne yöndedir? Vergi tahsilat maliyetlerini düşürüyor mu?*

İdarenin yönetim maliyetleri ise bina, araç-gereç, personel, denetim, kırtasiye, zaman ve bürokrasi maliyetleri olarak örneklendirilebilir. Ayrıca sistemin karmaşıklığı sonucu artan vergi itilafları, mahkemelerin iş yükünü artırdığından; bu durum idare ve mükellefler için ilave parasal ve psikolojik maliyet oluşturmaktadır. Aktan'a göre (2000) "işlem maliyetlerinin

artması; rüşvet piyasasının oluşmasına, fırsat maliyetlerinin artmasına¹⁰ ve işletmelerin kararlarının etkinsizleşmesine neden olmaktadır. İMİ/vergi harcaması uygulamalarının idari maliyetleri azaltacak şekilde düzenlenmesi de basitliğin tesisinde önemli bir araç olarak görülebilir.

Bir vergi sistemi basit olduğu ölçüde uygulanabilir (Dileyici ve Özkıvrak, 2000: 17). Reform sonucu sistemde basitliğin sağlanabilmesi halinde; vergileme maliyetlerindeki düşüşle birlikte vergi gelirlerinin artacağı, uygulama ve denetimin kolaylaşacağı, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığındaki azalmaya bağlı olarak vergi uyumunun artacağı, vergi sistemi ve idaresine olan güvenin sağlanacağı ve etkinsizlik doğurmayacağı söylenebilir.

Bir vergi düzenlemesinde basitliğin sağlanmasıyla ilgili en önemli gösterge, bu düzenlemeler sonrasında gönüllü uyumun artmasıdır. Hükümetlerin gönüllü vergi uyumunun yükseltilmesi sonucunda vergi gelirlerini artırabilmesi ve yönetim maliyetlerini düşürebilmesi, vergi kaçırancının incelenmesi ve ağır cezalara çarptırılması konularında yeni düzenlemelerin yapılmasına bağlıdır. Çünkü devletin kayıt dışı faaliyetlerin denetiminde sınırlı olanağa sahip olması, ahlaki sorumlulukları zayıf olan bireylerin gelirlerini tam beyan etmeleri için ikna edilmelerini gerektirmektedir (Stiglitz, 2000: 705-706).

Basitliğin nasıl sağlanacağı meselesi ise aslında vergi yapısının seçimi ve vergi kanunlarının yazımı aşamasında karmaşıklığa neden olan hususların azaltılması ya da uyum ve idari maliyetlerin düşürülmesiyle ilgilidir. Çünkü karmaşıklık, başta vergi kanunlarının uzunluğu ve anlaşılma güçlüğüne, mevzuat içindeki itilaflı konuların çokluğuna, mükelleflere ya da kazançlara farklı uygulanan vergi oranlarına, sektörel ya da kişisel uygulanan vergi kolaylıklarının sayısına ve miktarına, vergisel yükümlülüklerin ve bürokratik işlemlerin sayısına bağlıdır. Karmaşıklık, lobilerin karmaşıklıktan yararlanarak sistem içinde yeni sığınaklar oluşturabilmeleri nedeniyle kendini yenileyen bir yapıya da sahiptir. Bu nedenle vergi kanunlarının birbirleriyle uyumlu, kısa ve anlaşılabilir olması, mevzuat içinde uygulama farklılıklarına ve vergi kolaylıklarına mümkün olduğunca az yer verilmesi, beyannamelerin kolay doldurulabilecek şekilde hazırlanması, vergiden kaçınma olanağı sağlayan ve vergi tabanında aşınmalara neden olan vergi sığınaklarının sayıca azaltılması gibi uygulamalar idarenin yönetim maliyetlerin azaltacağı gibi bizim gibi gelişmekte olan ekonomilerde vergi uyumunun artmasına, vergi bilincinin oluşmasına ve vergilemede eşitliğin sağlanmasına da hizmet edecektir.

3. DÜZENLEYİCİ ETKİ ANALİZİ

3.1. Düzenleyici Etki Analizi Kavramı ve Vergi Düzenlemeleri Açısından Önemi

Düzenleyici etki analizi (DEA), ilk olarak 1975 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ekonomi alanındaki sorunlar nedeniyle gündeme gelmiş daha sonra ulusal ve uluslararası düzeyde önemini korumuştur. Son dönemlerde toplumların ekonomik ve sosyal hayatlarında ortaya çıkan değişim düzenlemelerin önemine yeniden dikkat çekilmesine yol açmış ve ulusal ve uluslararası alanda etkileri olan hukuki boşlukların doldurulması için çalışmalara hız kazandırılmıştır. Bu kapsamda vatandaşların günlük yaşamlarını düzenleyen temel kamu politikası araçlarından kanun ve düzenlemelere yönelik etki değerlendirmesi yeniden gündeme gelen konular arasında yer almaktadır (Davidson vd., 2021). Ulusal ve uluslararası düzeyde etki analizi (impact assessment) (Birleşik Krallık vb.), düzenleyici etki

¹⁰ Mükelleflerin karmaşıklığı gidermek için harcayacağı ek zamanın, iktisadi faaliyetlerde kullanılabilecek olması fırsat maliyetine neden olmaktadır.

analizi (regulatory impact assessment) (ABD vb.) veya düzenleyici etki beyanı (regulatory impact statement) (Avustralya vb.) gibi farklı şekillerde ifade edilen etki analizi kavramının tanımlanması önem taşımaktadır (Akbulak, 2022).

Etki analizi, bir politikanın veya düzenlemenin potansiyel (ex-ante aşaması) veya mevcut dönemde yaşanan (ex-post aşaması) sonuçlarını – faydalar, maliyetler ve etkiler – değerlendirmeye yardımcı olan bir araç olarak ifade edilmektedir (Ministry of Economy of the Republic of Armenia, 2018). Etki analizinin üç fonksiyonu vardır.

- ✓ Bir politika, düzenleme veya yasal belgenin kabul edilmesinden önce kararların sonuçları hakkında politikacıları ve kamu idaresini bilgilendirmek,
- ✓ Politikacıları ve kamu idaresini mevcut yürürlüğe girmiş kararların sonuçları hakkında bilgilendirmek ve
- ✓ Potansiyel veya mevcut dönemde gerçekleştirilen hükümet müdahalelerinin sonuçları hakkında paydaşları bilgilendirmektir.

Etki analizinin temel amacı, hükümetler tarafından uygulanan veya uygulanması planlanan politikaların daha verimli hale getirilmesidir. Etki analizinin özellikle verimli politikaların teşvik edilmesi, iş ortamlarının desteklenmesi, sosyal refahın artırılması yönünde katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

DEA yalnızca etkili ve verimli politikaların uygulama aşamasına ulaşmasını sağlayan kamu sektörü performansını iyileştirmenin bir yolu olarak tanımlanmaktadır (World Bank, 2018). Bir başka deyişle, normatif yasal düzenlemelerin kabul edilmesi sonucu ortaya çıkacak olası etkilerin değerlendirilmesidir. DEA kapsamında geliştirilen öneriler ülkelerin güçlü ve geliştirmeye açık yönlerinin ortaya koyulmasının yanı sıra paydaşların etkileşimine de değer atfetmektedir (OECD, 2022).

OECD tarafından 1995 yılında yayımlanan raporda “Düzenleyici Karar Alma Kontrol Listesi”nde 10 temel soruya odaklanılmaktadır. Bu sorular (OECD, 1995):

1. Sorun doğru tanımlanmış mıdır?
2. Karar alma mekanizmasının müdahalesi bir gereklilik midir?
3. Amaca en uygun alternatif uygulama seçilmiş midir?
4. Düzenlemelerin yasal dayanakları bulunmakta mıdır?
5. Düzenleme hükümetin hangi birimleri tarafından yürütülmelidir?
6. Düzenlemenin faydaları maliyetlerini karşılamakta mıdır?
7. Düzenlemenin toplumsal etkileri şeffaf mıdır?
8. Düzenleme, açık, tutarlı ve anlaşılabilir nitelikte midir?
9. Düzenleme sürecine paydaşların tamamı dahil edilmiş midir?
10. Düzenlemeye uyum sağlanması süreci nasıl yürütülecektir?

1995 yılındaki raporun ardından OECD tarafından çok sayıda çalışma yapılmıştır. İlgili raporlarda DEA ile düzenlemelerin gerçek etkilerinin fayda- maliyet analizi ile ortaya koyulabileceği, alternatif politika araçlarının değerlendirilebileceği ve iyi yönetişimin geliştirilmesine katkı sağlanabileceği vurgulanmaktadır. 2021 yılında OECD tarafından yayımlanan 2021 Düzenleyici Politika Raporu (2021 Regulatory Policy Outlook) ise 2012 yılında OECD tarafından yayımlanan 2012 OECD Düzenleyici Politika ve Yönetişim Tavsiyesi

(OECD Recommendation on Regulatory Policy and Governance) ile uyumlu bir şekilde ülkelerdeki düzenleyici unsurların kalitesinin iyileştirilmesi hedeflenmektedir.

DEA'nın olumlu etkiler ortaya koyabileceği konulardan biri de vergilemedir. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde vergilerin kanuniliği esastır. Vergileme alanında vergi düzenlemelerinin ekonomik analizi-düzenleyici etki analizleri ile önerilen bir vergi düzenlemesinin kamu üzerindeki yükü (uyum maliyetleri dahil) ve gelirler üzerindeki etkilerine odaklanılmaktadır (Leiserson and Looney, 2018). Vergi konusunda önerilen düzenlemeler için DEA, özellikle verimlilik ile bağdaştırılmaktadır; ancak burada vergilerden elde edilecek gelirin de detaylı bir şekilde analizlere dahil edilmesi daha gerçekçi sonuçlara ulaşmaya katkı sağlayacaktır. Çünkü vergilerin birinci amacı kamu harcamalarının finanse edilmesidir.

3.2. Düzenleyici Etki Analizinin İlkeleri

DEA, temel olarak hukuki bir işlemin kabul edilmesi sürecini ifade etmektedir. OECD tarafından yapılan analiz, DEA'nın uygun bir sistematik çerçeve içinde yürütülmesinin, hükümetlerin değişen ve karmaşık bir dünyada düzenlemelerin verimli ve etkili olmasını sağlama kapasitesini destekleyebileceğini göstermektedir (Davidson vd., , 2021).

DEA, karar alma süreçlerinin etkin ve etkililik temelinde daha iyi sonuçlar ortaya koyması için değerlendirmeler yapılmasında önemli bir araçtır. DEA sayesinde özellikle kamusal karar alma süreçlerinin politika sonuçlarının iyileştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda süreçlerin iyi yönetim çerçevesinde hesap verebilir, şeffaf ve tutarlı olması vurgulanmaktadır (TEPAV, 2007). Hesap verebilirlik, politika önerilerinin geliştirilmesi süreçlerinin ve olası etkilerin raporlanmasına odaklanmaktadır. Şeffaflık, politika araçlarının fayda-maliyet analizi ile değerlendirilmesi sürecine tüm paydaşların katılmasını ifade etmektedir. Tutarlılık, süreçlerin karar alma mekanizması ve toplum açısından iyileştirilmesidir. Avrupa Birliği'ne göre ise iyi bir düzenlemenin gerekli, ölçülü, yerinde, şeffaf, hesap verebilir, ulaşılabilir, basitlik ilkeleri gözetilerek hazırlanması önem taşımaktadır (Ekici ve Çelik, 2007).

DEA aracılığıyla karar alma süreçlerinin mümkün olduğunca siyasi ve subjektiflikten uzak; tarafsız ve objektif yürütülmesi amaçlanmaktadır. Böylece paydaşlar arasında sürecin uyum ile sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu nedenle pek çok ülkede DEA süreçlerinin hukuki düzenlemelerin başlangıç aşamasında uygulanması tercih edilmektedir. Bu çerçevede genel ilkeleri örtüşmekle birlikte düzenleyici etki analizi uygulamaları ülkelerin hukuki, siyasi, kurumsal ve ekonomik yapılarına göre farklı şekillerde uygulanabilmektedir.

3.3. Düzenleyici Etki Analizinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

DEA'nın karar alma süreçleri üzerindeki olumlu etkileri aşağıda yer almaktadır (Kirkpatrick ve Parker, 2007):

- Rekabet edilebilirlik süreçleri üzerinde olumlu etkiler ortaya koymaktadır.
- Politika tercihlerinin detaylı analizler sonucunda belirlenmesi ani değişikliklerin yaşanması durumunda olumsuz etkilerin bertaraf edilmesine katkı sağlamaktadır.
- Kanunların, uygulamaya geçme süreçlerini hızlandırmaktadır.
- Karar alma süreçlerinin ve idari birimlerin güçlenmesini sağlamaktadır.
- Karar alma mekanizmasının daha doğru ve uygun politikalar seçebilmesi için gelişmesine katkı sağlamaktadır.

Düzenleyici etki analizi değerlendirmelerini yürütme sürecinin karmaşık ve detaylı olması zaman zaman olumsuz durumların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Kirkpatrick

vd.,2003). Bu çerçevede DEA'nın başlıca olumsuz etkileri aşağıda belirtilmektedir (Kirkpatrick ve Parker, 2007):

- Karar alıcıların üzerindeki iş yüklerinin artmasına neden olur.
- Süreçlerin detaylı olması paydaşlar arasında süreçlerin şeffaflığı ile ilgili belirsizliklerin ortaya çıkmasına yol açar.
- İdari birimlerin farklı alanlar üzerinde çalışması ve uzmanlaşması gerekebilir.
- Üstlenilen sorumluluklarının boyutunun değişmesine neden olur.

Sonuç olarak, pek çok ülke tarafından benimsenen DEA'nın idari ve teknik açıdan uygulanmasını zorlaştıran unsurların dikkate alınması belirlenen hedeflere ulaşmak bakımından önem taşımaktadır (Davidson vd., 2021).

3.4. Düzenleyici Etki Analizi Metodolojisi

DEA'nın 5 temel aşaması vardır (Kirkpatrick ve Parker, 2007).

1. Aşama: Sorunun belirlenmesi
2. Aşama: Amaçların belirlenmesi
3. Aşama: Hedefe ulaşmak için alternatiflerin belirlenmesi
4. Aşama: Alternatiflerin analizi
5. Aşama: En iyi alternatifin seçilmesi

3.4.1. Sorunun Belirlenmesi

İyi bir sorun belirlemesi sürecinin taşıması gereken özellikle aşağıda yer almaktadır:

- Sorunun doğası açık bir şekilde tanımlanmalı ve konu ile ilgili yapılan açıklamalar açık ve net kanıtlar ile desteklenmelidir.
- Sorunun ortaya çıkmasına neden olan etkenler açık bir şekilde ortaya koyulmalıdır.
- Sorundan en çok kimin etkilendiğini açıkça belirtmeli (bireyler, sektörler, sosyal gruplar) ve etkilenen bireylerin, sektörlerin veya sosyal grupların büyüklüğü/miktarı/ölçeği ortaya koyulmalıdır.
- Sorunun bireyler, sektörler ve sosyal gruplar üzerindeki etkilerinin ne kadar süre devam edeceği belirlenmelidir.
- Sorunun zaman içinde nasıl geliştiği ve mevcut politikaların onu nasıl etkilediği açıklanmalıdır.
- Hükümetin herhangi bir müdahalesi olmadan sorunun gelecekte nasıl gelişebileceği tanımlanmalı ve varsayımlar, riskler ve belirsizlikler açıkça ifade edilmelidir.
- Sorun ile ilgili olarak gelecekte ortaya çıkabilecek sorunların çözülmesini destekleyecek uluslararası süreçler tanımlanmalıdır.

3.4.2. Amaçların Belirlenmesi

Sorunun belirlenmesinin ardından ikinci aşama, amaçların belirlenmesidir. Bu aşamada politikaların amaçları ve araçları arasında ayırım yapılması önem taşımaktadır. Amaç, hükümet uygulamaları ile ulaşılmak istenen sonuçtur.

3.4.3. Alternatiflerin Belirlenmesi

Hedef tanımlandıktan sonra, hedefe ulaşmayı mümkün kılabilen ana alternatifler belirlenmelidir. Genellikle hedefe ulaşmayı sağlayacak en pratik yolun tercih edilmesi beklenmektedir. Alternatiflerin belirlenmesinde bazı ipuçlarından yararlanılmaktadır:

- Alternatifler mümkün olduğunca az olumsuz etkisi olan, hedefler ile tutarlı ve orantılı olmalıdır.

- Alternatiflerden biri mevcut durumu korumak olmalıdır.

- Yalnızca tek bir alternatif öneriden kaçınılmalıdır.

- Alternatifler, teknik ve diğer kısıtlamalar açısından değerlendirilerek etkinlik ve verimlilik kriterleri dikkate alınarak daraltılmalıdır.

- Belirli alternatiflerin diğer analizlerden hariç tutulmasının nedenleri net bir şekilde açıklanmalıdır.

Alternatif politikaların belirlenmesi aşamasında üzerinde durulan bir diğer konu düzenleyici olmayan (non-regulatory) politikalarlardır. Ancak politika sorunlarının çözülmesinde hukuki düzenlemelerin daha verimli sonuçlar ortaya koyması nedeniyle düzenleyici yöntemler tercih edilmektedir. Hükümetler düzenleyici politikaların gerçekten gerekli olup olmayacağına karar vermek amacıyla bazı değerlendirmeler ortaya koymaktadır. Bu kapsamda devletin ilgili alanlara müdahalesinin temel nedenleri aşağıda yer almaktadır:

- Piyasa başarısızlıkları

- Düzenleyici başarısızlıklar

- Sosyal amaçlar ve kaynakların kamu yararına yeniden dağıtımı

- Ahlaki risk ve tersine seçim

3.4.4. Alternatiflerin Analizi

Başlangıç aşamasında alternatiflerin olası etkilerinin tamamının değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Tüm alternatifler belirlendikten sonra alternatiflerin önemi ve etkileri belirlenmelidir. Daha sonra alternatiflerin muhtemel etkileri değerlendirilmeli ve alternatifler karşılaştırılmalıdır.

Alternatiflerin karşılaştırılması sırasında farklı analiz yaklaşımlarının kullanılabilmesi mümkündür. Analiz yöntemleri içerisinden amaca en uygun tek bir yöntemin kullanılması mümkünken, birkaç yöntemin birbirini destekleyecek şekilde kullanılması da mümkündür. Alternatiflerin analizinde kullanılabilecek yöntemler şunlardır (TEPAV 2007; Altun 2011):

- Maliyet Analizi Yöntemi

- Fayda Analizi Yöntemi

- Maliyet Fayda Analizi

- Maliyet Etkililik Analizi

- Çok Kriterli Karar Verme Yöntemi

- Risk Analizi Yöntemi

- İş Dünyası Analizi Yöntemi

- Mali Analiz ve Bütçe Analizi Yöntemi

- Rekabet Analizi

- Duyarlılık Analizi

İzleyen başlıklarda sayılan bu analiz yöntemleri açıklanacak ve kullanımlarına ilişkin temel özellikleri değerlendirilecektir.

a) Maliyet Analizi Yöntemi

Bu yöntemde sadece maliyetler önem arz ettiği için alternatiflerin sadece toplam maliyeti dikkate alınmaktadır. Bu çerçevede düzenlemelerin devlet bütçesine, tüketicilere, iş dünyasına ve halka olan maliyetini değerlendirmekte ve düzenlemelerin topluma olan toplam maliyetinin hesaplanmasına gerek vardır. Bu değerlendirmede güncel maliyetler yanında gelecek döneme ilişkin maliyetlerin de hesaba katılması gerekmektedir.

b) Fayda Analizi Yöntemi

Hayata geçirilecek politika alternatiflerinin maliyetlerinin benzer olduğu ya da çok önemsiz olduğu durumda sadece faydaların değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesi düşünülebilir. Bu tür bir değerlendirmede kazananların kazançlarına ve kaybedenlerin kayıplarına, benimsenen sosyal adalet anlayışına uygun olarak farklı değer/ağırlık verilmesi ve bu yolla gelir dağılımını düzeltici veya bozucu etkilerin de dikkate alınması mümkündür. Özellikle gelirin marjinal faydasının azaldığı varsayımı altında, düşük gelirliilerin durumunu iyileştiren ve aynı miktarda yüksek gelirliilerin durumunu kötüleştiren değişiklikler (başka bir ifade ile bir gurubun kazancı, diğer gurubun kaybına eşit olsa dahi) sosyal refahın artmasını sağlayacaktır. Farklı alternatif koşullara göre refah sonuçları açısından ulaşılabacak sonuç da değişecektir.

Yöntemin en önemli zayıflığı; bireysel ve toplumsal faydaların hesaplanmasındaki güçlülüdür. Diğer taraftan kazananların ve kaybedenlerin bulunduğu durumda toplumun farklı sosyal kesimlerinin refah etkilerine nasıl bir ağırlık verileceği hususu da önemli bir diğer zorluk oluşturmaktadır.

c) Maliyet Fayda Analizi

En geniş kullanımı olan düzenleyici etki analizi yöntemi fayda-maliyet analizidir. Bu yöntemde toplam faydalar ile toplam maliyetle karşılaştırılır ve eğer faydalar maliyetleri aşıyor ise proje “**kabul edilebilir**” bir projedir, ancak alternatifler içerisindeki net refah etkisi en yüksek olan alternatif “**tercih edilebilir**” alternatiftir. Söz konusu fayda ve maliyetlerin hesabında tüm bireysel ve toplumsal fayda ve maliyetlerin hesaplanmaya dahil edilmesi amaçlanmaktadır. Bu şekilde toplum açısından alternatif politikalar arasında refah etkileri en yüksek olan alternatifin belirlenmesi mümkün olmaktadır.

Yöntem her seçeneğin fayda ve maliyetlerini, tercihen parasal anlamda karşılaştırır, olumlu, olumsuz tüm ölçülebilir etkileri dikkate alır ve zamana yayılmış fayda ve maliyetlerin hesaplanmasına uygundur. Sosyal iskonto oranının (toplumun gelecekteki tüketimi ile bugünkü tüketimini dengeleyen iskonto oranına sosyal iskonto oranı denilmektedir. Değişik nedenlerle sosyal iskonto oranının piyasa faiz haddinden düşük olması gerektiği ifade edilmektedir) tespitini ve kullanılmasını gerektirir. Yöntem fayda ve maliyetlerin toplumun farklı gelir gruplarına etkilerini göz ardı edebilir ve bu nedenle sosyal adalet sonuçlarını göz ardı ettiği söylenebilir. Ayrıca fayda-maliyet analizinin kullanılması sırasında başka bazı olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Bunları özetle şu şekilde sıralamak mümkündür (TEPAV 2007):

- Fayda-maliyet analizinin sonucunda toplam refah pozitif olsa bile kazanan ve kaybedenlerin farklı olması, her ne kadar toplam refah pozitif olsa da kaybedenlerin kayıpları telafi edilmediği için hem ahlaken hem de politik olarak söz konusu politikanın savunulabilirliği güçleşmektedir.

- Politika alternatiflerinin tüm etkilerinin rakamsal olarak ifade edilememesi ya da tespit edilememesi, analizlerin sağlıklı şekilde yapılmasını güçleştirmektedir.

- Fayda-maliyet analizinin pahalı, emek ve zaman gerektiren kapsamlı bir analiz olması her ihtiyaç duyulduğunda uygulanabilirliğini güçleştirmektedir.

Dolayısıyla her ne kadar bir analiz yöntemi olarak toplumsal refah etkilerinin tümünün hesaba katılmasına yönelik kapsamlı bir yöntem olmasına rağmen, yöntemin uygulanması için ihtiyaç duyulan zaman, insan kaynağı ve diğer kaynakların yüksek olması, yöntemin kullanılabilirliği imkanlarını sınırlandırmaktadır.

d) Maliyet Etkililik Analizi

Maliyet-etkililik analizi, uygulanan politikanın yaratacağı birim faydanın ortaya çıkaracağı maliyeti ölçmeyi bu yolla en düşük maliyetli çözümü tespit etmeyi amaçlayan bir analiz yöntemidir. Maliyet etkililik yöntemi ile planlanan hedeflere ulaşmada alternatif projeler/öneriler arasında en iyi, en etkili seçimi yapıp, maliyeti minimize edecek çözümü bulmak mümkün olmaktadır.

Bu yöntemde alternatifler belirli bir çıktının/sonucun elde edilmesinin (hayatı kurtarılan kişi sayısı, uzatılan yaşam süresi/yılı gibi) ölçülmesi söz konusudur ve bu sonuçların elde edilmesinin maliyetleri kıyaslanmaktadır. Bu sayede alternatifler arasında elde edilen sonucun birim başına maliyetinin kıyaslanması mümkün olabilmektedir.

Özetle; yöntem her tedbir için birim etkinlik başına maliyeti ölçer, faydaların parasal olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda fayda-maliyet analizine bir alternatif oluşturur, benzer sonuçlar veren (fayda sağlayan) alternatiflerin karşılaştırılmasında daha etkindir, optimal fayda seçimi konusunda çözüm sağlamaz, dolaylı etkileri göz ardı ederek tek bir fayda tipi üzerinde yoğunlaşır, topluma sağlanacak net faydayı hesaplamaz (TEPAV, 2007).

e) Çok Kriterli Karar Verme Yöntemi

Bu yöntem, ulaşılmak istenen hedeflerin çok boyutlu olması durumunda, çok değişkenli karar verme sürecinde politika seçeneklerinin değerlendirilmesinde kullanılması söz konusu olduğunda kullanılabilir. Bu yöntem, karar verme sürecinde tek bir kriterin kullanımının yetersiz kaldığı durumlarda kullanılır. Özellikle çevre, politik ve sosyal etkiler gibi parasal terimlerle ifade edilemeyen etkilerin değerlendirilmesinde etkili olmaktadır. Çok kriterli analiz karar alıcılara, sosyal, teknik ve çevresel etkiler gibi farklı çevresel ve sosyal göstergelerle ekonomik fayda ve maliyetler gibi parasal olarak ölçülebilir göstergelerin tümünü bir arada analiz etme imkânı sağlamaktadır.

Çok Kriterli Karar Verme Yöntemi, niceliksel, niteliksel ve parasal değerlerin bir karışımı olarak ifade edilen fayda ve maliyetleri karşılaştırma ve farklı teknikler kullanarak alınan kararların olumlu ve olumsuz etkilerini tek bir çerçeve içinde birleştirme imkânı verir. Bu yöntem özellikle birden fazla ve birbiriyle çelişebilen hedeflerin olduğu durumlarda kullanılır ve alternatifleri, belirlenen kriterler vasıtasıyla karşılaştırır. Politika alternatiflerini karşılaştırırken çok boyutluluğu dikkate alır (TEPAV, 2007).

Yöntemin uygulamasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir (Ministry of Economy of the Republic of Armenia, 2018).

Alternatifler	Ağırlık	Etki	Sonuç
Alternatif 1			
Maliyet Etkililik	0,6	3	1,8
Alt Yapıda İyileşme	0,2	2	0,4
Fırsat Eşitliği	0,2	5	1,0

Toplam			3,2
Alternatif 2			
Maliyet Etkililik	0,6	5	3,0
Alt Yapıda İyileşme	0,2	2	0,4
Fırsat Eşitliği	0,2	3	0,6
Toplam			4,0

Bu yöntemin uygulanabilirliği ve sonuca ulaştırma gücü yüksek olup, ağırlıkların ve etkilerin belirlenmesi algıya dayalı değerlendirmeleri içermektedir. Bu durum yöntemin objektivitesi açısından eleştiri konusu edilebilmektedir. Ayrıca fayda ve maliyetlerin hesaplanmasının gerektiği durumlarda hesaplama zorluklarına ilişkin problemleri de içermektedir.

f) Risk Analizi Yöntemi

Risklerin kontrol edilmesi ve azaltılmasına yönelik tek bir hedef üzerine odaklanmış bir analiz yöntemidir. Amaç, karar alıcılara yapılacak düzenlemelerin oluşabilecek riskleri azaltma olasılıkları konusunda veri sunmaktır. Riskler ve düzenlemelerin risklere olası etkileri uzmanlar tarafından belirlenir ve hesaplanır. (TEPAV, 2007)

Düzenlemelerin insan sağlığına, güvenliğe ya da çevreye karşı oluşturabileceği risklerin azaltılmasına yönelik olarak yapılacak olan analizlerin ana unsuru, karşı karşıya kalınan riskin büyüklüğünün belirlenmesidir. Yöntem, özellikle sağlık, güvenlik ve çevre gibi alanlara ilişkin düzenlemelerin analiz edilmesi söz konusu olduğunda sıkça kullanılmaktadır. (Altun, 2011) Yöntem bu haliyle tek boyutlu ve ekonomik sonuçları açısından bilgi içermeyen bir niteliğe sahiptir.

g) İş Dünyası Analizi Yöntemi

Düzenlemeler iş dünyası üzerine birçok idari yük getirebilmektedir. Bu yöntemin özünü, düzenlemelerin söz konusu işletmeler üzerinde oluşturduğu maliyet veya etkilerin belirlenmesi oluşturmaktadır. Yöntem, yukarıda bahsedilen maliyet analizi yönteminin bir türü olup, iş dünyası dışında kalan kamu sektörü ya da bireylere olan etkilerle ilgilenmemektedir. Yöntemin temel amacı, düzenlemelerin iş dünyasına ilave idari yükler getirmesini önlemek, mevcut idari yüklerin kaldırılmasını ya da en aza indirilmesini sağlamaktır (Altun, 2011).

h) Mali Analiz ve Bütçe Analizi Yöntemi

Alternatif düzenlemelerin, topluma ya da toplumun belli bir kesimine getireceği fayda ya da maliyetlerle ilgilenilmez, düzenlemelerin kamu finansmanı ve bütçe dengeleri açısından kamu kesimine getireceği fayda ve maliyetler üzerinde bir değerlendirme yapılması esastır.

i) Rekabet Analizi

Çoğu zaman yapılan düzenlemeler, serbest piyasadaki rekabetin niteliğini ve derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. Rekabeti kısıtlayan ya da bozan düzenlemeler rekabete ve tüketici refahına uzun süreli zararlara neden olabileceği için, bu tür düzenlemelerin hayata geçirilmeden önce bu açıdan değerlendirilmeleri önemlidir. Bu şekilde, uygulamaya konulmaları önce düzenleme alternatiflerinin rekabet üzerindeki etkileri ve iyileştirme alternatifleri tanımlanabilir. Bu yöntemde amaç, düzenleme ile ulaşılmaya çalışılan hedeflere yönelik olarak rekabeti daha az kısıtlayıcı politika seçeneklerinin ortaya konulmasının sağlanmasıdır.

OECD'ye (2007) göre; bir düzenleme aşağıdaki iki etkiden herhangi birine sahipse rekabet açısından etki değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir:

- 1) Tedarikçilerin sayısını veya dağılımını sınırlıyorsa, (bazı tedarikçi gruplarının mal ya da hizmet tedarik etmesini sınırlandırıyorsa, bir tedarikçinin pazara girme veya pazardan çıkma maliyetlerini büyük ölçüde artırıyorsa, vb.)
- 2) Tedarikçilerin rekabet etme olanaklarını sınırlıyorsa, (Bazı tedarikçiler için üretim maliyetlerini diğerlerine göre önemli ölçüde daha fazla artırır (özellikle yerleşiklere yeni giriş yapanlardan farklı davranarak) vb.)

j) Duyarlılık Analizi

Analizde kullanılan çeşitli parametrelerde oluşabilecek değişikliklerin, analizin sonuçlarını ne şekilde değiştireceğini inceler. Daha önce açıklanan analiz yöntemleri ile birlikte, özellikle belirsizliklerin bulunduğu ortamlarda eş anlı olarak kullanılabilir.

3.4.5. En İyi Alternatifin Seçilmesi

Bu aşamada alternatifler birbiri ile karşılaştırılmaktadır. En iyi alternatifin seçilmesi, en uygun yöntem ile analiz edilen seçenekler arasından en iyi seçeneğin tercih edilmesini ifade etmektedir. Her ne kadar farklı yöntemler kullanılabiliyor olsa da genellikle net toplumsal faydayı maksimize eden alternatifin seçilmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır.

Yapılan değerlendirmelerin ardından seçilen en iyi alternatifin uygulanmasında; düzenlemenin nasıl uygulanabileceği, düzenlemeden sorumlu olan idari birimlerin hangileri olduğu ve düzenlemenin uygulama aşamalarının kontrolüne odaklanılarak uygulamanın detayları belirlenmelidir. Bu aşamada kararların olumlu ve olumsuz yönlerinin tamamının ekonomik, sosyal ve siyasi çerçevede tanımlanarak değerlendirilmesi ve raporlanması ile süreç sonlandırılmaktadır.

3.5. Düzenleyici Etki Analizinin Türkiye Uygulaması

Düzenleyici etki analizi, 2001 yılında OECD tarafından hazırlanan “Türkiye’de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik İyileşme İçin Önemli Destek” raporu ile gündeme gelmiştir (Kaymak, 2019). Türkiye’de düzenleyici etki analizi ile ilgili uygulamaya koyulan en son düzenleme ise 4 Haziran 2022 tarihinde 31856 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Düzenleyici Etki Analizinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar” başlıklı Cumhurbaşkanlığı Kararı’dır. Bahsi geçen düzenlemenin kapsamına kanun ve cumhurbaşkanlığı kararnamesi tasarıları girmektedir. Kararda belirtildiği üzere “*düzenleyici etki analizi, kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi tasarılarının bütçeye, mevzuata, sosyal, ekonomik ve ticari hayata, çevreye ve ilgili kesimlere etkilerini göstermek üzere yapılan ön değerlendirmeyi*” ifade etmektedir.

Türkiye’deki güncel uygulamanın “Düzenleyici Etki Analizinin Aşamaları” başlığını taşıyan 7. maddesinde düzenleyici etki analizinin 8 aşamadan oluştuğu ifade edilmiştir. Buna göre;

“Madde 7. Düzenleyici etki analizi

- a) Mevcut durum analizi ve sorunların tespiti,
- b) Paydaşların tespiti ve istişare sürecinin belirlenmesi,
- c) Temel amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- d) Seçeneklerin tespiti,
- e) Seçeneklerin analizi, karşılaştırılması ve bir seçeneğin önerilmesi,
- f) Uygulama planı geliştirilmesi,
- g) Uygulamaya ilişkin izleme ve değerlendirme planının oluşturulması,

h) Raporlama”

aşamalarından oluşmaktadır. İlgili düzenleme, Türkiye’deki uygulamanın ex-ante bir nitelik taşıdığına işaret etmektedir.

3.6. Vergi İstisna, Muafiyet ve İndirimlerinin Vergi Adaleti, Rekabet ve İktisadi Etkinlik, Vergi Sisteminin Bütünlüğü ve Tutarlılığı Açısından İncelenmesinde Düzenleyici Etki Analizinin Kullanımının Değerlendirilmesi

Düzenleyici etki analizinin vergi sistemine ilişkin reform önerilerinin değerlendirilmesinde önemli bir sistematik bakış açısı oluşturduğu çok açıktır. Ancak özellikle DEA kapsamında kullanılacak analiz yaklaşımının ne olduğu hususunun belirlenmesi önem arz etmektedir.

Çalışmada değerlendirme yapılması gereken referans noktalarının vergi adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik, vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı olduğu dikkate alındığında, bu kriterleri bir arada ele alabilmemizi mümkün kılan tek yöntemin, çok kriterli karar verme yöntemi olduğu değerlendirilmektedir. Çünkü söz konusu değerlendirme kriterlerinin parasal büyüklükler olarak ifade edilmesi mümkün olmayan niteliksel kriterler olduğu ve kriterlerin bir biriyle çatışan yönlerinin olabileceği değerlendirildiğinde, diğer alternatif analiz araçlarının kullanılabilmesinin mümkün olamayacağı sonucuna ulaşılabacaktır. Bununla birlikte, daha önce sıralanan analiz yaklaşımlarının bazılarının, uygun olan İMİ’ler açısından kullanılabilmesi ve cevap aranan sorulara daha kesin ya da doğru cevaplar bulunabilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir. Örneğin; yeterli veri olması halinde etkinlik ve refah etkilerinin değerlendirilmesi sırasında bir İMİ’nin fayda ve maliyetlerinin hesaplanabildiği durumda fayda maliyet analizi yapılması ve buna göre puanlamaların yapılması düşünülebilir.

Bu çerçevede; aşağıdaki kriterler üzerinden yapılacak değerlendirmeler yoluyla alternatifler üzerinde karar vermenin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ TABLOSU			
Değerlendirme Kriterleri	Ağırlık (%) (a)	Puan * (1-5) (b)	Sonuç (c) = (a) x (b)
A) VERGİ ADALETİ (%25)			
1) Yatay Eşitlik	10		
2) Dikey Eşitlik	10		
3) Yansıma Etkileri (Yatay ve Dikey Eşitlik)	5		
B) REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK (%40)			
1) Rekabet Eşitliği/ Rekabeti Bozucu Etkiler	10		
2) İktisadi Etkinlik ve Refah Etkileri	30		
C) BÜTÜNLÜK VE TUTARLILIK (%35)			
1) Uygulama Gerekçesi	10		
2) Tutarlılığı	10		
3) Uyum Maliyetleri	7,5		
4) İdari Maliyetleri	7,5		
TOPLAM (Tablonun en sağ sütununda veri girilen hücrelerin toplamı)			

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum ve (5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo içeriğinde yer alan kriterler değerlendirildiğinde DEA içerisinde var olan değerlendirme araçlarından; Maliyet Fayda Analizi, İş Dünyası Analizi Yöntemi, Mali Analiz ve Bütçe Analizi Yöntemi ve Rekabet Analizi yöntemlerinin büyük ölçüde kullanılmış olacağı söylenebilir. Yapılan değerlendirme sonucunda kriterlere verilen ağırlıklar ve etkilerine ilişkin puanlama uzmanlar tarafından yapılacak ve ağırlıkları ile çarpılması sonucunda elde edilen sonuç puanları toplanarak toplan etkinin hesaplaması yapılacaktır. Yapılan değerlendirmeler

sonucunda bir alternatifin alabileceği en yüksek skor 5,0 olacaktır. Bu çerçevede tek bir alternatif üzerinde değerlendirme yaparken 5,0'e yakın skorlar kabul edilmesi gerekirken, 1'e yakın skor alan alternatiflerin reddedilmesi uygun olacaktır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergilemeden sosyal ve ekonomik fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında zaman zaman revizyon niteliğinde düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda Vergi Konseyi bünyesinde oluşturulan 3 nolu çalışma grubu "*Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin rekabet ve iktisadi etkinlik, vergi adaleti ve vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı açısından gözden geçirilmesi*" konusu ile görevlendirilmiştir.

GVK-KVK Alt Çalışma Gruplarımızın, çalışma yöntemine ilişkin düzenlediği bu ara rapor ile ilgili mevzuat içinde yer alan İMİ'lerin değerlendirilmesinde kullanılması istenilen "*rekabet ve iktisadi etkinlik*", "*vergi adaleti*" ve "*vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı*" kriterlerinin kavranabilmesi amacıyla öncelikle teorik çerçevede kavramsal ve kuramsal bir inceleme yapılmıştır. Söz konusu incelemenin ardından uygulanan veya uygulanması planlanan vergi düzenlemelerinin daha etkili ve verimli hale getirilmesinde önemli bir sistematik çerçeve sunan "Düzenleyici Etki Analizi" yönteminin, genel olarak vergi düzenlemelerinin özel olarak İMİ'lerin değerlendirilmesi açısından en uygun yaklaşım olduğu değerlendirilmiştir.

Düzenleyici etki analizi temel olarak hukuki bir işlemin kabul edilmesi sürecini ifade etmektedir. Düzenleyici etki analizinin amacı, yeni bir düzenleme ile ilgili karar verme sürecini, kararların olumlu ve olumsuz etkilerini ve düzenlemenin istenilen hedeflere ulaşım sağlayacağını ortaya koymaktır. Özellikle yeni ve/veya mevcut düzenlemelerin etkilerini analiz etmek için kullanılan Düzenleyici etki analizi ile İMİ'lerin etkili ve verimli politikalar olarak uygulaması, bu alandaki kamu sektörü performansını iyileştirmesi amaçlanmaktadır. Düzenleyici Etki Analizi ile ekonomik, sosyal ve idari gerekçeler ile ortaya çıkan vergiden kaçınma davranışının azaltılabileceği, vergileme sürecinin basitleştirilebileceği, bürokratik süreçlerin kısaltılabileceği, vergi uygulamalarında eşitlik ilkesinin tesis edilebileceği ve uyum maliyetlerinin düşürülebileceği ifade edilmektedir. Düzenleyici etki analizi kapsamında alternatif önerilerden hangisinin seçilmesi gerektiğine ilişkin farklı yaklaşımlar/yöntemler kullanılabilmektedir. Yapılan değerlendirme sonucunda; bu yöntemlerden çok kriterli karar verme yönteminin uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çerçevede İMİ'ler üzerinde detay çalışmaları yapacak alt çalışma gruplarına yol gösterici olmak ve standart bir bakış açısıyla değerlendirmelerin yapılması açısından yapılandırılmış değerlendirme formuna (Ek 1) yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- AICPA. (2005), Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc, Tax Policy Concept Statement, New York: AICPA Inc. <http://www.aicpa.org/download/members/div/tax/TaxPolicystmt1.pdf>, New York
- Akalın, G. (2000), *Kamu Ekonomisi*, Ankara: Akçağ Yayınevi.
- Akbulak, Y. (2022). *Düzenleyici Etki Analizi veya Düzenleyici Etki Değerlendirmesi Üzerine*. Haziran 11, 2022 tarihinde Legal Blog: <https://legal.com.tr/blog/genel/duzenleyici-etki-analizi-veya-duzenleyici-etki-degerlendirmesi-uzerine/> adresinden alındı
- Akdoğan, A. (1990), *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları.
- Aktan, C. C. (2000), “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortadan Kaldırılmasına ve Daraltılmasına Yönelik Çözüm Önerileri”, *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Ankara: TOSYÖV Yayınları.
- Altun, T. (2011), *Düzenleyici Etki Analizi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Anderson, B. (2008), “Tax Expenditures in OECD Countries”, <http://www.oecd.org/governance/budgeting> (31.05.2022)
- Badur, E. (2001), *Türk Rekabet Hukukunda Rekabeti Kısıtlayıcı Anlaşmalar*. Rekabet Kurumu Lisansüstü Tez Serisi No. 6.
- Bakkalcı, A. C. (2002), Avrupa Birliği ile Türkiye Arasında Gerçekleştirilen Gümrük Birliğinin Kaynak Dağılımı Üzerine Etkileri. *D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi*, 17(2), 39-53.
- Balassa, B. (1976), Types of Economic Integration. F. Machlup içinde, *Economic Integration Worldwide, Regional, Sectoral*. London: The Macmillan Press Ltd.
- Barr, N. (1993), *The Economics of the Welfare State* (Stanford: Stanford University Press).
- Burman, L. E. ve Phaup, M. (2012), “Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform”, *National Bureau of Economic Research*, 93-124.
- Butler, E. (1996), *Hayek* (Ankara: LDT Yayınları) (Çev.: Y.Z. Çelikkaya).
- Caldari, K. ve Masini, F. (2011), Pigouvian versus Marshallian Tax: Market Failure, Public Intervention and the Problem of Externalities. *European Journal of the History of Economic Thought*, 18(5), 715-732.
- Conolly, M. (1999), Mercosur Implications For Growth In Member Countries. *Current Issues In Economics And Finance*, 5, 1-7.
- Council of the European Communities. (2002), Towards The Enlarged Union, Strategy Paper and Report of the European Commission on the Progress towards Accession by Each of the Candidate Countries
- Çağdaş, Y., Eralp, A. ve Şahin, S. (2020), Vergi Açığı Üzerinde Sosyo-Ekonomik ve Finansal Gelişmişliğin Etkisi: Bölgesel Bir Analiz, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, s.785-286
- Davidson, P., Kauffmann, C. ve Liedekerke, M.-G. (2021). *How do Laws and Regulations Affect Competitiveness: The Role for Regulatory Impact Assessment*. OECD.
- Demirli, Y. (2011), *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2011/412.

- Dharmapala, D. (1998), "Tax Expenditures Versus Direct Subsidies: A Review of the Issues", *Ninety-Second Annual Conference on Taxation, Austin, Texas*: 211-217.
- Dileyici, D. ve Özkıvrak Ö. (2000), *Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma*, DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü, Cilt 2, Sayı 2, İzmir
- Dinler, Z. (2020), *İktisada Giriş*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Edwards, C. (2005), *Options For Tax Reform*, CATO Institute, Policy Analysis, No:536, 24 Şubat 2005.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2013), *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ekici, B. ve Çelik, M. (2007). Düzenleyici Etki Analizi: Analiz Süreci ve Uygulama. *Amme İdaresi Dergisi*, 40(1), 135-158.
- Friedman, M. (1988). *Kapitalizm ve Özgürlük* (İstanbul: Altın Kitaplar Matbaası) (Çev.: D. Erberk ve N. Himmetoğlu).
- GAO (1995), *Reducing The Tax Gap , Results of a GAO Sponsored Symposium*, GAO/GGD, 95-157.
- GAO (2012), *Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*, GAO-13-167SP: Guide for Evaluating Tax Expenditures, US Government Accountability Office, Washington DC.
- Gaygılı, A. K. (2017), *Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimi ve Uzlaşma Oranları Üzerine Optimal Vergi Stratejisi*, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Programı Doktora Tezi, İzmir.
- Giray, F. (2002), *Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi*, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXI(1), 27-52.
- Goode R. (1991), "Changing Views of The Personal Income Tax", L. Eden (der.), *Retrospectives on Public Finance* içinde, Durham: Duke University Press, 93-117.
- Gökbunar, A. R. (1998), *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı: 4
- Gravelle, J. G. (1991), *Income, Consumption, and Wage Taxation in a Life-Cycle Model: Separating Efficiency from Redistribution*, *The American Economic Review*, 81 (4), 885-895
- Güran, M. C. (2004), "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.22, S.2, 243-265.
- Güran, M. C. (2013), "Gelir Vergileri", *Vergi Teorisi* içinde, Editör İsa Sağbaş, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 114-138.
- Hahn, R. W. (2000), *Reviving Regulatory Reform*. Washinton: AEI-Brookings.
- Hyman, D. N. (1990), *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, Chicago: The Dryden Press.
- IMF (2001), *Manual on Fiscal Transparency*, Washington: International Monetary Fund.
- IRS (2005), "Understanding Tax Gap", *IRS Newslater*, FS-2005-14, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137246,00.html>
- Karayılmazlar, E. ve Güran, C. (2005), "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.60, S.2, 141-169.

- Kay, J. A. ve King, M. A. (1990), *British Tax System*, New York: Oxford University Press.
- Kaymak, H. (2019). Düzenleyici Etki Analizi. *Malite Dergisi*, 107-131.
- Keith, P. (1994), The Custom Union. F. McDonald ve S. Dearden içinde, *European Economic Integration*. London: Longman.
- Khalilzadeh S. J. ve A. Shah. (1991), “Tax Reform in Developing Countries”, *Finance & Development*, Volum: 28, No: 2, <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/206883/TaxReforminDevelopingCountries.pdf>
- Kickpatrick, C., Parker, D. ve Zhang, Y. F. (2003). Regulatory Impact Assessment in Developing and Transition Economies: A Survey of Current Practice and Recommendations for Further Development. *Regulatory Impact Assessment Conference, CRC*, University of Manchester.
- Kirkpatrick, C. ve Parker, D. (2007). Regulatory Impact Assessment: An Overview. C. Kirkpatrick ve D. Parker içinde, *Regulatory Impact Assessment Towards Better Regulation?* Great Britain: Edward Elgar Publishing Limited.
- Kirmanoglu, H. (2011), *Kamu Ekonomisi Analizi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Leiserson, G. ve Looney, A. (2018). *A Framework for Economic Analysis of Tax Regulations*. Washington DC: Brooking Institute.
- Maktouf, L. ve Surrey, S. S. (1990), “*Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries*”, ed. Richard M. Bird and Oliver Oldman, *Taxation in Developing Countries*, John Hopkin University Press, 203-209.
- Marlow, M. L. (1995), *Public Finance: Theory and Practice*, Orlando: The Dryden Press.
- Michael, J. (2018). *Tax Expenditures vs. Direct Expenditures: A Primer*, MN House Research. <https://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/taxvexp.pdf> (08.08.2022).
- Ministry of Economy of the Republic of Armenia. (2018). *Manual Regulatory on Impact Assesment For use in the public service of the Republic of Armenia*. EU Twinning Project.
- Mises, L. V. (1990), *Economie Freedom and Interventionism*, New York:Irvington and Hudson Inc.
- Musgrave, R. A. (1959), *The Theory of Public Finance*. New York: Mc Graw-Hill.
- Musgrave, R. A. ve Musgrave, P. B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, New York: Mc.Graw Hill Book Company.
- Nadaroğlu, H. (1983). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Okan Yayıncılık.
- Nadaroğlu, H. (1992), *Kamu Maliyesi*, Teorisi Sekizinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Neumark, F. (1970). “Gelişmiş Ülkelerin Maliye Politikasında Yeni Eğilimler”, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerinde Etkileri* içinde, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları.
- Neumark, F. (1975), *Vergi Politikası*, İ. Cankorel (Çev.), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- OECD (1984), *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practice*, Paris: 1-287
- OECD. (1995). “*Recommendation of the Council of the OECD on Improving the Quality of Government Regulation Including the OECD Reference Checklist for Regulatory Decision-Making and Background Note*”. Paris: OECD Publishing.

- OECD, (2007), Competition Assessment Toolkit, <http://www.oecd.org/dataoecd/6/61/39809192.pdf>.
- OECD (2010), Tax Expenditures OECD Countries, <http://www.oecd.org/publishing/corrigenda> (04.06.2022).
- OECD. (2022). *Establishing Regulatory Impact Assessment in Mauritius*. Paris: OECD Publishing.
- Oğuz, F. (2011), *Devlet ve Piyasa*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve Çağan N. (2002), *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özker, A. N. (2001), “İktisadi Faaliyetlerde Vergi Tarafsızlığı Olgusu ve Hanehalkı Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 6, 61-77.
- Pehlivan, O. (2006), *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pope, J. (2002), *Administrative and Compliance Costs of International Taxation*, A. Lymer ve J. Hasseldine (Ed.), The International Taxation System, Kluwer Academic Publishers, Boston, 273-290
- Rosen, H. S. (1995), *Public Finance*, Boston, Richard D. Irwin, Inc.
- Rosen, H. S. ve Gayer, T. (2008), *Public Finance*. Singapore: McGraw-Hill.
- Savaşan, F. (2014), *Kamu Ekonomisi*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Schick, A. (2007), “Off-Budget Expenditure: An Economic and Political”, Framework”, *OECD Journal on Budgeting*, 7(3), 1-33.
- Seyidoğlu, H. (2003), *Uluslararası İktisat*. İstanbul: Kurtiş Matbaası.
- Söyler, İ. (1997), “Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu”, *Maliye Dergisi*, Sayı:126.
- Stiglitz, J. E. ve Boskin, M. J. (February, 1977), “Some Lessons From the New Public Finance”, *American Economic Review*, (67) 1, 295-301.
- Stiglitz, J. E. (2000), *Economics of the Public Sector*, New York: W.W. Norton&Company.
- Stiglitz, J. E. ve Rosengard, J. K. (2015), *Economics of the Public Sector*. New York, London: W. W. Norton& Company, Inc.
- Stockmann, K. (1992), *Sosyal Piyasa Ekonomisinde Rekabetin Korunması ve Fonksiyonları*. Tükelmat A. Ş.
- Tekir, S. (1987), *Vergi Teorisi*, İzmir: Güçbirliği Yayıncılık.
- TEPAV. (2007). *Düzenleyici Etki Analizi Rehberi*. TEPAV.
- Turhan, S. (1987), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Der Yayınları
- Turhan, S. (2002), “İktisadi İstikrar ve Vergi Politikası Uygulamasına İlişkin Sorunlar”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:1, 59-86.
- Türk, İ. (1992), *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Viner, J. (1972). *The Economics of Custom Unions*. Middlesex: Penguin Box.
- Vitek, L. ve Pubal, K (2002), “Evaluation of the Effectiveness of the Tax Collection-the Case of the Czech Central and Local Governments”, *Delivering Public Services in CEE Countries Trends and Developments*, ed. J. Finlay and Marek Debicki, Bratislava: NISPAcee.

- Wilkinson, M. (1986), "Tax Expenditure and Public Expenditure in the UK", *Journal of Social Policy*, 15/1, 23-49.
- World Bank. (1997), *World Development Report 1997*, Selected World Development Indicators, Oxford University, New York.
- World Bank (2018). *Making Regulatory Impact Assessments Work in Armenia Case Study from the Global Report*.
- Zelinsky, E. A. (1993), "James Madison and Public Choice at Gucci Gulch: A Prodedural Defense of Tax Expenditures and Tax Institutions", *Yale Law Journal*, 102, 1165-1207.



**VERGİ İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİNİN
VERGİ ADALETİ, REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK,
VERGİ SİSTEMİNİN BÜTÜNLÜĞÜ VE TUTARLILIĞI
AÇISINDAN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ
DEĞERLENDİRME FORMU**

I- DEĞERLENDİRİLEN VERGİ İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMİNE AİT BİLGİLERİ			
İlgili Olduğu Kanun			
İlgili Kanun Maddesi/Fıkrası			
Ulaşılmak İstenen Hedef	İktisadi Amaçlar	☐	
	Sosyal Amaçlar	☐	
	Sistem/Vergi Tekniği	☐	
II- DEĞERLENDİRİCİ BİLGİLERİ			
Alt Çalışma Grubunun Adı			
Alt Çalışma Grubu Üye Sayısı			
Alt Çalışma Grubu Üyelerine Ait Bilgiler	Adı ve Soyadı	Çalıştığı Kurum	Mesleği
Vergi İstisna/Muafiyet/İndirimin Yıllık Tutarı (2020 yılı, TL)			
Vergi İstisna/Muafiyet/İndirimin Nispi Büyüklüğü (2020 yılı, TL, Vergi Harcamaları içindeki büyüklüğü)			
Getiriliş Amacı Halen Varlığını Koruyor mu?		Evet Hayır	☐ ☐
İMİ ile İlgili Belirtilmek İstenen Diğer Hususlar			

İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU

III- DEĞERLENDİRME KISMI

Açıklamalar

Aşağıda Vergi İstisna, Muafiyet ve İndirimlerinin (İMİ'nin) vergi adaleti; rekabet ve etkinlik; vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı olmak üzere 3 boyut açısından değerlendirilmesi, belirlenen alt kriterler ve belirlenen ifadeler çerçevesinde yapılacaktır. Değerlendirmeler yapılırken beş dereceli bir puanlama sistemi kullanılacaktır. Puanlamada kullanılan ölçekte; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum ve (5) Kesinlikle Katılıyorum anlamına gelmektedir.

Değerlendirmeler sırasında, literatür belgesi esas olmak üzere, bu form içerisindeki açıklamaların dikkatle okunması, ulaşılabilen rakamsal gerçekleştirmeler, her bir sorunun çalışma grubundaki diğer grup üyeleri ile tartışılması ve verilecek puan hususunda bir mutabakat oluşturularak planlamanın yapılması gerekmektedir. Soruların cevaplanması ve puanlamaların yapılması sırasında tereddüt olduğu durumlarda, literatür belgesine tekrar dönülmesi, grubun literatürdeki diğer teorik ve uygulamalı çalışmalara yönelmesi ve yapılacak yeni bir değerlendirme sonucunda puanlamanın yapılması önerilmektedir.

Puanlama işleminin ardından, verilen puanlar formun en arkasında yer alan Sonuç Tablosuna aktarılacaktır. Aktarılan puanlar, ana kriterler için belirlenen ağırlıklarla çarpılarak, ağırlıklandırılmış puanlar Sonuç Tablosunda belirlenen yere yazılacak ve toplanarak sonuca ulaşılacaktır.

Değerlendirme sırasında, mevcut vergi istisna, muafiyet veya indirimine alternatif olarak önerilen bir vergi istisna, muafiyet veya indirimi söz konusu ise önerilen vergi düzenlemesi için Sonuç Tablosu benzer puanlandırma ve ağırlıklandırılmış puanlara göre oluşturulacaktır. Bu tür öneriler için ayrıca oluşturulan bir form ile I nolu bölümdeki "İlgili Kanun Maddesi" bilgisi girildikten sonra, ek olarak "ÖNERİ" ifadesi yazılmalıdır. Bu tür vergisel düzenleme önerileri, formun V-MEVZUAT DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ kısmında mevcut düzenleme ve değişiklikleri gösterecek şekilde bir arada verilmelidir.

A) VERGİ ADALETİ

KRİTERLER	İFADELER	PUAN 1-5
1) Yatay Eşitlik	(Vergisel açıdan benzer konumda bulunmak; ilgili vergi konusu açısından aynı konumda bulunmayı gerektirir. Örneğin; gelir vergisi uygulaması açısından verginin konusu gelirdir. Bu çerçevede aynı büyüklükte gelir elde eden menkul sermaye iradı sahibi ile gayrimenkul sermaye iradı sahibi ya da ücret geliri elde eden bir kişi vergisel açıdan aynı konumdadır. Dolayısıyla yatay eşitlik açısından vergi sisteminin vergisel açıdan aynı konumda olan bu kişilere benzer muamelede bulunması beklenir. Başka bir ifade ile bu mükelleflerin vergi öncesindeki nispi durumları ile vergi sonrasındaki nispi durumlarının aynı olması gerekmektedir.) Vergisel açıdan benzer konumda bulunan mükelleflere vergisel açıdan aynı şekilde ya da eşit muamele ediliyor.	

İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU

2) Dikey Eşitlik	<i>(Dikey eşitlik kavramının daha iyi anlaşılabilmesi açısından literatür belgesinde “2.2.2 Dikey Eşitlik” başlığı altındaki açıklamaların okunması gerekmektedir. Her ne kadar oransal ya da düz oranlı bir vergi yapısı da dikey eşitliği tatmin edecek sonuçlar verse de artan oranlı bir vergi yapısının dikey eşitliğe daha güçlü katkı verdiği söylenebilir. Bu nedenle gelir düzeyi arttıkça, güçlü şekilde artan oranlılık derecesini artıran vergisel sonuçlara en yüksek skor (5) ya da buna ona yakın bir skor veriniz.)</i> Farklı ödeme gücüne sahip vergi mükellefleri farklı vergi ödüyor, daha çok ödeme gücüne sahip olanlar oransal olarak daha çok vergi ödüyor.	
3) Yansım Etkileri (Yatay Eşitlik-Dikey Eşitlik)	<i>(Vergi uygulaması sonucunda kanuni/görünüşte mükellef ile ekonomik/gerçek mükellef farklılaşıyorsa verginin yansıtıldığı ya da yansıtılmadığını söyleyebiliriz. Bazı durumlarda yansımayı tespit etmek mümkünken, bazı durumlarda ise bu durumu tespit edebilmek kolay değildir. Çoğu durumda verginin yansıtılması piyasa fiyatları aracılığı ile gerçekleştiği için verginin yansıtılmadığının tespiti için vergi öncesi piyasa fiyatları ile vergi sonrası piyasa fiyatlarının incelenmesi gerekir. Örneğin kira gelirleri üzerindeki gelir vergisi, eğer kiralık konut arzı yetersiz ise ev sahipleri tarafından fiyatların artırılması suretiyle kısmen ya da tamamen kiracılara yansıtılabilir, bu durumda verginin gerçek mükellefi, kanuni vergi mükellefi olan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri değil, kiracılar olacaktır. Bu nedenle vergi uygulamalarının gerçek adalet sonuçlarının anlaşılabilmesi için tespit edilmesi oldukça zor olan yansım etkilerinin dikkatlice incelenmesi gerekmektedir.)</i> Yansım etkileri sonucunda ortaya çıkan verginin gerçek/ekonomik mükellefi dikkate alındığında, yatay ve dikey eşitliği bozucu sonuçlar ortaya çıkmamaktadır.	

İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU

B) REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK		
KRİTERLER	İFADELER	PUAN 1-5
1) Rekabet Eşitliği/ Rekabeti Bozucu Etkiler	(Ekonomik açıdan rekabetin sağlanması, tek başına ulaşılmak istenen temel sonuç değildir. Rekabetin sağlanması etkinlik sonuçlarına ulaşılabilmesi için bir gerekliliktir. Çünkü toplumsal refahın maksimum seviyeye çıkarılabilmesi için tam rekabet koşullarının sağlanması gerekmektedir. Ancak gerçek piyasa koşullarında tam rekabetin şartlarının yerine gelmesinin imkansızlığı nedeni ile ona yakın koşullar sağlayan tekelleri rekabet ve oligopol piyasaları gibi kısmen rekabet koşullarının yerine geldiği piyasalardaki rekabet, tekel koşullarındaki rekabete göre daha üstündür. Vergi uygulamalarının, piyasaların rekabet imkânları üzerinde kısıtlayıcı etkilerinin olmaması arzulanır. Vergilerin aynı piyasadaki aktörler arasında farklı etkilere sahip olması, söz konusu aktörlerin rekabet kabiliyetleri üzerinde olumlu ya da olumsuz etkilere sahip olabilir. Piyasa aktörleri ülke içinden rekabete maruz kalabileceği gibi, ülke dışından da rekabete muhatap olabilir. Dolayısıyla vergisel uygulamaların ülke dışından oluşabilecek rekabeti de engellememesi, rekabetten beklenen olumlu sonuçların elde edilebilmesini mümkün hale getirecektir.) Sektöre yeni giriş ve çıkışları engellememekte veya mal ve hizmet temininde yurt içinden tedarik ile yurt dışından tedarik arasında dezavantaj doğurmamakta ve yararlanma bakımından rakipler ya da sektörler arasında bir eşitsizlik doğurmamaktadır.	
2) İktisadi Etkinlik ve Refah Etkileri	(Dar anlamda piyasa aktörleri (üretici, tüketici), geniş anlamda toplum ve devletin de dahil olduğu tüm toplum için fayda ve maliyetlerin hesaplanması ve net toplumsal refah sonuçlarının ne olduğunun anlaşılması gerekmektedir. Piyasada en etkin sonuçlara ulaşıldı ise ya da birinci en iyi koşullar sağlanmışsa, toplumsal refah olabilecek en üst seviyeye ulaşmıştır. Ancak gerçek ekonomik koşullar, birinci en iyi durumundan çok uzaktır. Bu nedenle vergisel uygulamanın/ların toplumsal refahı birinci en iyi yani maksimum refah sonuçlarına ne kadar yaklaştırdığı ya da alternatif politikalardan hangisinin bu açıdan daha etkili olduğunun araştırılması önemli olacaktır. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için alternatif politika seçeneklerinin; üretici, tüketici ve devlet/toplum açısından toplam faydalar, toplam maliyetler ve net faydalar açısından karşılaştırılması gerekmektedir. Bu değerlendirme yapılırken en yaygın kullanılan analiz yöntemi; Maliyet Fayda Analizidir. Yöntem önemli bir kaynak, zaman ve uzman katkısı gerektirdiği için alt çalışma grupları açısından kullanılması oldukça zor gözükmemektedir. Bu nedenle ele alınan vergisel düzenlemeler hakkında, daha önce yapılmış çalışmalardan hareketle ya da sadece faydalar üzerine odaklanıp, uygulanan İMİ nedeni ile uğranılan vergi kaybının maliyet olarak ele alınması düşünülebilir.) Toplumsal bütünü için net refah etkisi pozitifdir, daha etkili ve net refah etkisi daha üstün bir politika alternatif bulunmamaktadır.	

İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU

C) SİSTEMSEL BÜTÜNLÜK VE TUTARLILIK		
KRİTERLER	İFADELER	PUAN 1-5
1) Uygulama Gerekçesi	(Devlet, İMİ uygulamaları yoluyla farklı amaçlarla vergi alacağından kısmen ya da tamamen vazgeçmektedir. Ancak ulaşılacak istenen amaçlar, bazen değişen ekonomik ve sosyal koşullar ya da uygulamaya ilişkin detaylar nedeni ile hedeflerden sapılmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle diğer düzenlemelerde olduğu gibi İMİ'lere ilişkin düzenlemelerin de kanun tasarısı, gerekçe ve meclis görüşme tutanaklarında yer verilen hedeflere ulaşarak ulaşılmadığının ya da değişen koşullarda yeni bir sosyal/ekonomik amaca hizmet edip etmediğinin tespiti önem taşımaktadır. İMİ'lerin vergi sisteminin işlerliği ile uyumunun ve amaca ulaşmaktaki etkililiğinin sürmesi, kanun koyucunun kanun gerekçelerinde bahsettiği amaca hizmet etmesi, varsa ilgili diğer düzenlemelerle çatışmadan yürütülmesi ve diğer kamu politikaları ile koordineli olarak uygulanması tercih edilir.) Uygulamaya alınırken var olan gerekçeler ve amaçlar varlığını sürdürmektedir.	
2) Tutarlılığı	(Uygulamada var olan diğer vergi ve kamu politikaları ile çelişen ya da mükerrerlik oluşturan bir durumun var olup, olmadığı sorgulanmalıdır. Bu tür bir durum söz konusu ise, ortaya çıkan bu durumun öngörülen ve bilinçli bir tercih olup, olmadığı sorgulanmalıdır. Ayrıca bilinçli bir tercih olsa bile bu durumun sürdürülmesinin tutarlı ve rasyonel bir durum olup olmadığı da değerlendirilmelidir.) İMİ diğer kamu politikaları ile uyumludur, başka bir vergi ve harcama politikası ile çatışmıyor ya da mükerrerlik taşımıyor.	
3) Uyum Maliyetleri	(İMİ'lere sıklıkla başvurulması ve bu düzenlemelerin kanun sistematiğine aykırılıklar taşıması; vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığını bozucu etkilerin ortaya çıkmasına neden olmakta, vergileme maliyetlerini, sistemin anlaşılabilirliğini ve basitliğini olumsuz etkilemektedir. Bu bakımdan sosyal ya da ekonomik amaç taşıyan bu düzenlemelerin vergilemenin tarafları açısından uygulanmasının kolaylaştırılması ve uyum maliyetlerinin de düşük olması beklenmektedir. Diğer taraftan bazı İMİ'ler sistemin işlerliği ile ilgili kolaylık sağlayarak, karmaşıklığı azaltabilme ve verginin tarafları açısından yönetim ve uyum maliyetlerini azaltabilmektedir. Ancak özellikle mükellefler açısından; uyum maliyetlerini artırıcı nitelikteki düzenlemeler, vergi maliyeti dışında mükellefler için dolaylı maliyetler oluşturmakta, vergi kayıp ve kaçaklarını artıracak etkilere yol açabilmektedir. Bu nitelikteki düzenlemeler idare için de yönetim ve denetim maliyetlerini artırabilmektedir. Bu bakımdan ilgili düzenlemelerin vergi sisteminin işleyişini kolaylaştırması ve vergi yönetim maliyetlerini düşürecek bir işleve sahip olması beklenmektedir. Vergi sisteminin basitliği ise vergi yapısının niteliği, vergisel düzenlemelerin yazımı aşamasında karmaşıklığa neden olan hususların azaltılması, bu şekilde vergi uyum ve idari maliyetlerin düşürülmesiyle ilgilidir.) Uygulaması basit, şeffaf ve yönetilebilir niteliktedir. Mükellefler için planlama, kayıt tutma, raporlama ve diğer uyum maliyetleri çok düşüktür.	
4) İdari Maliyetleri	Uygulaması basit, şeffaf ve yönetilebilir niteliktedir. Uygulanması idare açısından önemli bir maliyet doğurmamakta ve verginin işletilmesinin maliyetini artırmamaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının artışına sebep olacak bir sonuç yaratmamakta ve vergi denetim maliyetlerinde bir artışa yol açmamaktadır.	

İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU

IV-SONUÇ TABLOSU			
Değerlendirme Kriterleri	Ağırlık (%) (a)	Puan * (1-5) (b)	Sonuç (c) = (a) x (b)
A) VERGİ ADALETİ (%25)			
1) Yatay Eşitlik	10		
2) Dikey Eşitlik	10		
3) Yansıma Etkileri (Yatay ve Dikey Eşitlik)	5		
B) REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK (%40)			
1) Rekabet Eşitliği/ Rekabeti Bozucu Etkiler	10		
2) İktisadi Etkinlik ve Refah Etkileri	30		
C) BÜTÜNLÜK VE TUTARLILIK (%35)			
1) Uygulama Gerekçesi	10		
2) Tutarlılığı	10		
3) Uyum Maliyetleri	7,5		
4) İdari Maliyetleri	7,5		
TOPLAM (Tablonun en sağ sütununda veri girilen hücrelerin toplamı)			

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum ve (5) Kesinlikle Katılıyorum

İMİ ALT ÇALIŞMA GRUBU DEĞERLENDİRME FORMU

V- MEVZUAT DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ	
Kanun Maddesinin Mevcut Hali	Önerilen Kanun Maddesi
Mevzuat Değişiklik Önerisinin Gerekçeleri	
(Yapılan değerlendirmelerin sonucunda mevcut vergi düzenlemesinden daha üstün bir mevzuat önerisi varsa, gerekçeleri de açıklanarak belirtilmelidir.)	
VI- DİĞER AÇIKLAMALAR	
(Form içerisinde yer verilemeyen ve ek olarak belirtilmek istenen hususlara bu kısımda yer verilmelidir.)	