

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ GELİRLERİNİN
İKTİSADİ FAALİYET HACMİNDEKİ
DEĞİŞİMLERLE İLİŞKİSİ ÜZERİNE
AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

ERDAL KOYUNCU

2502090201

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. CEM SAATÇIOĞLU

İSTANBUL - 2020

ÖZ

TÜRKİYE’DE VERGİ GELİRLERİNİN İKTİSADİ FAALİYET HACMİNDEKİ DEĞİŞİMLERLE İLİŞKİSİ ÜZERİNE

AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

ERDAL KOYUNCU

Vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlerle ilişkisine yönelik bu çalışmada, Türkiye’de 2006-2015 yılları arasında Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla’da meydana gelen değişimlerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Toplam Vergi Gelirleri üzerindeki etkileri Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Model (NARDL) yöntemiyle inceleme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda Reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla’da meydana gelen artış ve azalışların vergi geliri kalemleri ile toplam vergi gelirleri üzerinde meydana getirdiği etkiler araştırılmıştır. Ortaya çıkan bulguların yorumlanmasında, maliye teorisindeki vergi esnekliği ve vergi canlılığı kavramlarından faydalanılmıştır.

Çalışmanın sonucunda, Türkiye’de 2006-2015 yılları arasında bahse konu vergi geliri kalemleri ve toplam vergi gelirleri ile Reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla arasında asimetrik uzun dönem ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla’da meydana gelen artış ve azalışların her bir vergi geliri açısından farklı etkilerinin olduğu görülmüştür. Böylece, Türkiye’de 2006-2015 döneminde vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki artışlara karşı duyarlı olduğu ve vergi sisteminin esnek ve canlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi gelirleri, iktisadi faaliyet hacmi, Reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla, NARDL, vergi esnekliği, vergi canlılığı.

ABSTRACT

AN EMPIRICAL STUDY ON THE RELATIONSHIP OF THE TAX REVENUES WITH THE CHANGES OF ECONOMIC ACTIVITY VOLUME IN TURKEY

ERDAL KOYUNCU

In this study on the relationship between tax revenues and changes in the economic activity volume, the effects of changes in the Real Gross Domestic Product of Turkey between the period of 2006-2015 on the Personal Income Tax, Corporate Tax, Value Added Tax Inward, Value Added Tax on Imports, Excise Duty and the Total Tax Revenues examined by Nonlinear Autoregressive Distributed Lag (NARDL) method. The effects of increases and decreases in Real Gross Domestic Product on tax revenue items and total tax revenues were researched in this context. The concepts of tax elasticity and tax buoyancy in fiscal theory were used in interpretation of the findings of this study.

In conclusion, the existence of long-term asymmetrical relationships between the said tax revenue items, total tax revenues and the Real Gross Domestic Product in Turkey during the period of 2006-2015 has been identified. It has been observed that the increases and decreases in Real Gross Domestic Product have different effects on each tax revenue items. Thus, it is concluded that the tax revenues are sensitive to the increases in the volume of economic activity and the tax system is elastic and buoyant in Turkey during the period of 2006-2015.

Keywords: Tax revenues, economic activity volume, Real Gross Domestic Product, NARDL, tax elasticity, tax buoyancy.

ÖNSÖZ

Bu çalışmada Türkiye’de 2006-2015 döneminde vergi gelirleri ile iktisadi faaliyet hacmi arasındaki ilişki maliye teorisindeki vergi esnekliği ve vergi canlılığı kavramları göz önünde bulundurularak incelenmiştir. Bu kapsamda, öncelikle vergi hukuku ile vergi esnekliği ve canlılığı kavramlarından ana hatlarıyla bahsedilerek Türk vergi sistemi anlatılmıştır.

Çalışmada teorinin dışına çıkılarak iktisadi faaliyet hacmindeki artışların yanında azalışlar da dikkate alınmış ve bunların vergi gelirleri üzerindeki etkileri ilk kez 2014 yılında uygulanan NARDL yöntemiyle araştırılarak ilgili dönemde Türkiye’deki vergi canlılığı katsayıları ampirik olarak tahmin edilmiştir. 2003 yılında Devlet bütçesi sisteminin değişmesi ile birlikte veri tabanlarındaki vergi geliri istatistiklerinin özellikle 2006 yılından itibaren birbiriyle uyumlu hale gelmesiyle çalışmanın başlangıcı 2006 yılına dayandırılmıştır. Literatürde daha çok yabancı kaynaklara rastlanması ülkemizde konuya ilişkin henüz yeterli araştırma yapılmadığını göstermekte olup çalışmanın bu açıdan literatüre katkı sağlayacağını ümit ediyorum.

Son olarak, bu çalışmada lisans eğitimimden itibaren tanımakla şeref duyduğum, yardımını ve bilgi birikimini benimle paylaşan Prof. Dr. Ahmet İNCEKARA hocama teşekkür ederim. Ayrıca akademik olarak kendisinden çok şey öğrendiğim tez danışmanım Prof. Dr. Cem SAATCIOĞLU hocama ve yoğun temposunda zaman ayırarak ekonometri alanında bana yardımcı olan Prof. Dr. Burak GÜRİŞ hocama teşekkür ediyorum. Elbette en büyük teşekkürü sevgili ailem hak ediyor. Aileme ve çocuklarıma ayıracağım zamanda onların yanında olmayarak bu tezi yazmama imkân tanıdıkları ve hoşgörüsüyle daima yanımda olduklarını hissettirdikleri için onlara da gönülden teşekkür ediyorum.

İSTANBUL, 2020

Erdal KOYUNCU

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
TABLolar LİSTESİ.. ..	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLER VE İKTİSADİ FAALİYET HACMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

1.1. Vergiler	3
1.1.1. Kamu Gelirlerinin Tanımı, Sınıflandırması ve Çeşitleri	3
1.1.2. Vergilerin Kavramsal Çerçevesi.....	9
1.1.3. Vergileme İlkeleri.....	13
1.1.4. Verginin Amaçları	21
1.2. İktisadi Faaliyet Hacmi	23
1.2.1. İktisadi Faaliyetlerin Modellenmesi	24
1.2.1.1. Gelir Dağılımı Teorisi (Ekonomik Tablo).....	24
1.2.1.2. Dairesel Akım Tablosu	25
1.2.2. İktisadi Faaliyetlerin Ölçülmesi: Milli Gelir	27
1.2.3. Milli Gelir Muhasebesi: Bazı Kavramlar	28
1.2.3.1. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla – Gayrisafi Milli Hasıla.....	29
1.2.3.2. Safi Milli Hasıla.....	30
1.2.3.3. Milli Gelir	31
1.2.3.4. Kişisel Gelir – Net Harcanabilir (Kullanılabilir) Gelir.....	31
1.2.3.5. Nominal-Reel Milli Gelir.....	32
1.2.3.6. Deflatör – Fiyat Endeksleri.....	33
1.2.3.7. Kişi Başı Milli Gelir	35
1.2.4. Milli Gelirin Hesaplanması	35
1.2.4.1. Üretim Yöntemi	36
1.2.4.2. Gelir Yöntemi	36
1.2.4.3. Harcama Yöntemi	37

1.3. Vergi Gelirleri İktisadi Faaliyet Hacmi İlişkisi.....	38
1.3.1. Vergi Esnekliği ve Vergi Canlılığı Kavramları.....	38
1.3.1.1. Vergi Esnekliği (Tax Elasticity)	38
1.3.1.2. Vergi Canlılığı (Tax Buoyancy)	39
1.3.1.3. Hesaplama Teknikleri	40
1.3.2. Vergi Esnekliği ve Canlılığını Belirleyen Faktörler.....	41
1.3.3. İktisat Politikasındaki Fonksiyonu ve Önemi	43

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TÜRKİYE’DE MİLLİ GELİR HESAPLARI

2.1. Türk Vergi Sistemi.....	46
2.1.1. Tarihsel Gelişimi	47
2.1.2. Vergi Yapısı	54
2.1.3. Temel Kavramlar.....	58
2.1.4. Türkiye’de Vergi Gelirleri.....	70
2.1.4.1. Gelir Vergisi	71
2.1.4.2. Kurumlar Vergisi	75
2.1.4.3. Katma Değer Vergisi	77
2.1.4.4. Özel Tüketim Vergisi.....	79
2.2. Türkiye’de Milli Gelir Hesapları.....	81
2.2.1. Tarihsel Gelişimi	81
2.2.2. Türkiye İstatistik Kurumu GSYİH Hesaplamaları	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİNİN İKTİSADİ FAALİYET HACMİNDEKİ DEĞİŞİMLERLE İLİŞKİSİ: TÜRKİYE ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. Literatür Araştırması	86
3.2. Metodoloji.....	110
3.3. Model ve Veri Seti.....	116

3.4. Ampirik Bulgular.....	119
3.4.1. Durağanlık	120
3.4.2. Doğrusal Olmayan ARDL (NARDL) Uygulaması	121
3.4.2.1. Gelir Vergisi – Reel GSYİH İlişkisi	122
3.4.2.2. Kurumlar Vergisi – Reel GSYİH İlişkisi.....	125
3.4.2.3. Dahilde Alınan KDV – Reel GSYİH İlişkisi.....	128
3.4.2.4. İthalde Alınan KDV – Reel GSYİH İlişkisi	131
3.4.2.5. Özel Tüketim Vergisi – Reel GSYİH İlişkisi	134
3.4.2.6. Toplam Vergi Gelirleri – Reel GSYİH İlişkisi.....	137
3.5. Değerlendirme.....	139
 SONUÇ.....	 143
KAYNAKÇA	149
ÖZGEÇMİŞ.....	158

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1.1. GSYİH-Milli Gelir Hesaplama Aşamaları.....	32
Tablo 2.1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Vergiler.	48
Tablo 2.2. Türkiye'de Dolaysız-Dolaylı Vergiler Tahsilatı (2006-2015).....	56
Tablo 2.3. Türkiye'de Dolaysız-Dolaylı Vergi Gelirleri Oranı (2006-2015).	57
Tablo 2.4. Vergilerin Dolaysız-Dolaylı Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2006-2015). 58	
Tablo 2.5. Türkiye'de Uygulanan Vergiler.....	70
Tablo 2.6. GSYİH Hesaplamalarında İktisadi Faaliyet Kolları.	83
Tablo 2.7. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla 2006-2015 (Cari Fiyatlarla-Bin TL).	84
Tablo 2.8. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla 2006-2015 (Zincirlenmiş Hacim-Bin TL).	84
Tablo 3.1. Temel Literatür İncelemesi.	99
Tablo 3.2. Veri Seti.	118
Tablo 3.3. Phillips-Perron Birim Kök Testi Sonuçları.	120
Tablo 3.4. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Gelir Vergisi).	122
Tablo 3.5. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Kurumlar Vergisi).....	125
Tablo 3.6. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Dahilde Alınan KDV).....	128
Tablo 3.7. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (İthalde Alınan KDV).	131
Tablo 3.8. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (ÖTV).....	134
Tablo 3.9. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Toplam Vergi Gelirleri).....	137

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Dairesel Akım Tablosu.....	26
Şekil 2.1. Nominal-Reel GSYİH 2006-2015 (Bin TL).....	85

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ADF	: Genişletilmiş Dickey ve Fuller
ARDL	: Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif
DİBS	: Devlet İç Borçlanma Senetleri
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EVDS	: Elektronik Veri Dağıtım Sistemi
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
IBRD	: Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KPSS	: Kwiatkowski, Phillips, Schmidt ve Shin
LCITAX	: Kurumlar Vergisi Gelirleri
LEXDUTY	: Özel Tüketim Vergisi Gelirleri
LGDP	: Reel GSYİH
Ln	: Doğal Logaritma
LPITAX	: Gelir Vergisi Hasılatı
LTOTALREV	: Toplam Vergi Gelirleri
LVATIMP	: İthalde Alınan KDV Gelirleri
LVATINV	: Dahilde Alınan KDV Gelirleri
NARDL	: Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif
OYAK	: Ordu Yardımlaşma Kurumu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PP	: Phillips-Perron
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMH	: Safi Milli Hasıla
SNA	: A Standartized System of National Accounts
SUE	: Sanayi Üretim Endeksi
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüz dünyasında devletler, vatandaşlarının her türlü kamusal ihtiyaçlarının giderilmesinde önemli roller oynamaktadır. Devletlerin sosyal ve ekonomik alanlardaki görevlerini zamanında ve etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için gelire ihtiyaçları vardır. Öteden beri devletler için en önemli ve en sağlam gelir kaynağı hiç şüphesiz vergilerdir. Devletler, kanunlarla bireyler ve kurumlardan farklı adlar altında vergi toplamakta, bu şekilde bir kısım fonları özel sektörden çekerek kamu hazinesine transfer etmektedirler.

Vergilerin en önemli amacı kamu harcamalarını finanse etmeye yönelik mali (fiskal) amaçtır. Buna göre, vergiler kamu harcamalarının karşılığı olarak toplanmaktadır. Ancak modern toplumlarda vergilerle güdülen tek amaç bu değildir. Çünkü devletlerin mali görevlerinin yanı sıra sosyal ve ekonomik alanlarda da görevleri bulunmakta ve bu görevlerin yerine getirilmesinde vergilere sıklıkla başvurulmaktadır. Örneğin, bazı mal ve hizmetlerin halk sağlığını olumsuz etkilemesinden ötürü bunların tüketiminin kısılması amacıyla ilave vergiler konulabilmektedir. Yine bazı malların kullanımı çevreyi kirletiyorsa bunların daha az kullanılmaları için vergi oranları artırılabilir. Sosyal alandaki amaçların yanı sıra vergilerin ülke ekonomisine yönelik başka amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçlara iktisat politikası amaçları denmektedir. Toplam talebi düşürerek enflasyonu azaltmak için tüketim üzerinden alınan vergilerin artırılması ile ülkenin toplam milli gelir düzeyini artırmak için dış ticaret dengesini değiştirerek ihracat üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi buna örnek olarak gösterilebilir.

Vergilerin bir ülkenin iktisadi faaliyet hacmi üzerinde etkileri olduğu gibi iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlerin de vergi gelirleri üzerinde bir takım etkileri bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmiyle olan bu ilişkilerini açıklamada maliye teorisinde iki kavram karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; vergi esnekliği ve vergi canlılığı kavramlarıdır.

Vergi esnekliği, vergilerin milli gelirdeki değişime otomatik karşılık vermesini ölçen bir kavram olup iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlerin vergi gelirlerini nasıl etkilediğini göstermektedir. Vergi canlılığı ise, vergi sisteminde vergi mevzuatı yoluyla (matrah, oran, vs.) yapılan değişiklikleri de dikkate alan bir vergi esnekliği kavramıdır. Bu iki kavram birlikte, ülkelerin vergi sistemlerinin analiz edilmesi ve iktisat politikalarının belirlenmesinde büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere duyarlılığı 2006-2015 yılları arasında Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Model (NARDL) yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Vergi gelirleri olarak bütçe vergi geliri kalemlerinden Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ile Toplam Vergi Gelirleri dikkate alınmıştır. İktisadi faaliyet hacmi ölçüsü olarak ise Reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla kullanılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak vergi kavramı üzerinde durulmuş ayrıca iktisadi faaliyet hacmi kavramı iktisadi faaliyetlerin modellenmesi ve ölçülmesi açısından ele alınarak milli gelirden Gayri safi Yurtiçi Hasıla kavramına ulaşmada kullanılan milli gelir muhasebesi kavramları açıklanmıştır. Yine söz konusu bölümde iktisadi faaliyet hacmi ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin teorik altyapısını oluşturan vergi esnekliği ve vergi canlılığı kavramları ile bunları belirleyen faktörler ve bu kavramların iktisat politikasındaki fonksiyonu ve önemi incelenmiştir. İkinci bölümde, Türk vergi sisteminin tarihsel gelişimi, yapısı ve vergiciliğe ilişkin bazı temel kavramlar Türk vergi sistemini oluşturan ana vergi kalemleri ile birlikte anlatılarak devamında Türkiye’de milli gelir ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla hesaplarına değinilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde, konuyla ilgili yerli ve yabancı kaynaklar taranarak yapılan literatür araştırmasına yer verilmiş, ardından Türkiye’de 2006-2015 yılları arasında vergi gelirleri ile iktisadi faaliyet hacmindeki değişimler arasındaki ilişki ekonometrik yöntemler kullanılarak analiz edilmiş ve ortaya çıkan bulgular önceki bölümlerde yer alan teorik altyapı çerçevesinde değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLER VE İKTİSADİ FAALİYET HACMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

1.1. Vergiler

1.1.1. Kamu Gelirlerinin Tanımı, Sınıflandırması ve Çeşitleri

Toplumsal ihtiyaçlara ve toplumun tercihlerine bağlı olarak sınırları anayasa ile belirlenmiş bir kısım görevler öteden beri devlet tarafından üstlenilmiş bulunmaktadır. Daha çok mali, sosyal ve ekonomik alanlarda devletin üstlendiği bu görevlerin yerine getirilmesi ciddi bir finansman ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. İşte Devletin üstlendiği görevleri gerçekleştirmesi amacıyla anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne, “Kamu Gelirleri” denilmektedir.¹

Kamu gelirlerine başvurmayı doğuran en önemli unsur şüphesiz kamu harcamalarının finansmanıdır. Ancak tek unsur bu değildir. Günümüzde devletin ekonomik ve sosyal hayatta yüklendiği bir takım görevler iktisat politikasının bir aracı olarak da kamu gelirlerine başvurulmasını gerekli kılar.² Bir ülkede ekonomideki dalgalanmaların azaltılmasında kamu harcamaları ile kamu gelirlerinin eşitliği değil, ekonomide toplam talep ile toplam arz arasında ex ante eşitliğin sağlanması gerekir. Yani devlet belli bir miktar geliri elde edip onun hepsini harcamayabilir ya da topladığı gelirden daha fazla bir harcama yapabilir.³

Buradan hareketle, kamu gelirleri; “bir ülkedeki bireyler ve kurumlar, arasında, belirli yasal düzenlemelere göre bölüştürülen mali yükümlülükler” şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımda, kamu gelirlerinin hukuksal yönü dikkate alınmakta, birey ve kurumların devlete karşı kamu hukukundan doğan yükümlülükleri ön plana çıkmaktadır.

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 7. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s.99.

² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 1999, s.4.

³ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 1997, s.268.

Devlete ait gelirlerinin sınıflandırılması maliye bilimi alanında geçmişten günümüze gelen önemli bir sorun olup bunun çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bu sebeplerden en önemlileri hiç kuşkusuz kamu gelirlerinin yapısının zaman içerisinde ve ülkeden ülkeye farklılık göstermesidir. Eski çağlarda vergi gelirleri gayrimenkullerden elde edilen gelirlere göre daha az yer tutarken günümüzde vergi gelirleri gelişmiş ülkelerde kamu gelirlerinin en büyük kısmını oluşturmaktadır. Yine ülkelerin içinde bulundukları tarihi, sosyal, siyasi ve ekonomik gelişmişlik durumlarına göre kamu gelirlerinin yapısında çeşitli değişimler baş göstermektedir; savaş zamanlarında daha çok vergi dışı diğer kamu gelirlerine (borçlanma ve emisyon gibi) başvurulmakta, yine liberal ve sosyalist devletler ile üniter ve federal devlet yapısına sahip ülkelerde kamu gelirin yapısı birbirinden ayrılmaktadır. Tüm bunlar kamu gelirlerinin sınıflandırılmasını zorlaştırsa da kamu geliri çeşitleri ve bu gelirlerin toplam içerisinde bir biri ile olan ilişkisi ve bu kapsamda kamu gelir sisteminin bir bütün olarak değerlendirilerek etkinliğinin ortaya konulabilmesi bakımından sınıflandırma yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.⁴

Kamu gelirleri, özellikleri dikkate alınarak farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedir. Kamu gelirlerine ilişkin temelde iki farklı sınıflandırma yapılmaktadır. Bunlar, resmi sınıflandırma ve bilimsel (teorik) sınıflandırmadır. Resmi sınıflandırmalar, bütçe ve istatistiklerde görünen idari sınıflandırma olup devlet birimlerinin kendi ihtiyaçlarına göre ortaya çıkmaktadır. Bu sınıflandırmalar, gelirin kaynağı, ilgili olduğu makam, tahsil şekilleri dikkate alınarak yapılmakta, bilimsel açıdan önemi bulunmamaktadır. Bilimsel sınıflandırmalar ise kamu gelirlerinin esaslı unsurları olan kamu gelirlerinin cebiriliği, kaynağı ve devamlılığını dikkate alarak yapılmaktadır.⁵

Doktrinde kamu gelirleri dar anlamda ve geniş anlamda kamu gelirleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Dar anlamda kamu gelirleri, merkezi idarenin çeşitli gelir kaynaklarından elde ettiği gelirleri ifade ederken, geniş anlamda kamu gelirleri; merkezi idare ile birlikte mahalli idarelerin (il özel idareleri, belediyeler ve köyler),

⁴ M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri: Birinci Kitap**, 2. bs., İstanbul, Sermet Matbaası, 1964, s.29-31.

⁵ A.e., s.33-35.

parafiskal kurumların ve kamu iktisadi teşebbüslerinin çeşitli gelir kaynaklarından sağladığı gelirlerin tamamını ifade etmektedir.⁶

Kamu gelirleriyle ilgili diğer bir sınıflandırmada ise, kamu gelirleri zorunlu olup olmaması, kaynağının niteliği ve gelirin devamlılığı açısından bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Şöyle ki; kamu gelirinin zorunlu olması, kişinin ödeme konusunda davranış serbestisine sahip bulunmaması ve ödemeyi gerektiren işlemlerin varlığı halinde, ödeme yükümlülüğünün doğmasını ifade etmektedir. Zorunlu gelirler arasında; vergiler, harçlar, cezalar, tazminatlar sayılabilir. Zora dayanmayan gelirler ise; mülk ve teşebbüs gelirleri ile zorunlu olmaları hali dışında borçlanma gelirleri olarak sayılmaktadır.⁷

Kaynağının niteliği açısından kamu gelirleri ise, özel sektör ve kamu ekonomisi gelirlerinden oluşmaktadır. Buna göre, devlet piyasa kurallarına göre hareket ederek gelir elde edebilmekte veya kamu hukukuna göre egemenlik gücünü kullanarak gelir kaynağı oluşturabilmektedir. Mülk ve teşebbüs gelirleri birinci gruba girerken vergi, resim ve harçlar ikinci grup içerisinde yer almaktadır.⁸

Gelirin devamlılığı açısından kamu gelirleri ise, olağan ve olağanüstü kamu gelirleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Olağan gelirler, normal kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla, her yıl tekrarlanır nitelikteki ve sürekli gelir yaratan kaynaklardan temin edilen gelirlerdir. Vergi, resim ve harçlar bu sınıftaki gelirlere örnek olarak verilmektedir. Olağanüstü kamu gelirleri ise, aniden ortaya çıkan ve önceden öngörülmesi imkanı bulunmayan, bir kısım kamu giderlerini karşılamaya yönelik gelirlerdir. Yardımlar, ganimetler, borçlanma ve emisyon gelirleri bu sınıfta yer almaktadır.⁹

Kamu geliri şu şekilde sıralanabilir: vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, para ve vergi cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma

⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.100.

⁷ Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.269.

⁸ Akdoğan, **a.g.e.**, s.114.

⁹ **A.e.**, s. 115.

gelirleri, fonlar, para basmaktan doğan gelirler (**emisyon**), bağışlar ve ganimetler'dir.¹⁰

a) Vergiler: Vergiler, devletin hâkimiyetinden kaynaklı olarak topladığı modern dünyada en çok başvurulanan kamu geliri çeşididir.¹¹ Tanım olarak vergi, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak zorla aldığı parasal tutarlardır. Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak elde ettiği en önemli gelir olan verginin temel özelliği, parasal değerlerin herhangi karşılığa bağlı olmaksızın ve geri verilmemek üzere kamuya aktarılmasıdır. Buna göre, özel kesimden kamuya vergi adı altında aktarılan parasal tutarlar doğrudan bir kamu hizmeti ile ilişkilendirilememektedir.¹²

b) Harçlar: Belirli bir kamu hizmetinin sunulmasında hizmetten yararlanma karşılığı olarak ilgili kamu kurumu tarafından alınan tutarlardır. Pasaport hizmetlerinden yararlananların ödedikleri pasaport harcı ile üniversite öğrencilerinin ödedikleri kayıt ve diploma harçları bu gelirlere örnek olarak verilebilir.¹³

Vergilemede ödeme gücü ilkesi geçerli iken harçlar yararlanma ilkesine göre alınırlar. Aynı zamanda harçlar vergiden farklı olarak bir karşılığı olan ödemelerdir. Bunun sebebi, kamunun üstlendiği bazı hizmetlerin kamusal faydasının yanında özel faydasının da bulunması olup işte bu özel fayda karşılığı harç alınmaktadır. Uygulamada harçlar, verilen hizmetin maliyetinin çok üstünde belirlenebilmektedir. Bu durum harcın, hizmetin maliyeti ve sunduğu fayda arasında doğrudan bir ilişki bulunmadığının açık göstergesidir. Yine vergiler zorunlu iken harçlar o kamu hizmetinden yararlanmaktan vazgeçme karşılığı zorunlu olmaktan çıkar. Ancak kamu hizmetinden yararlanmak istenirse, harç ödenmek zorunda kalınır.¹⁴

c) Resimler: Belirli bir hizmetin görülmesi ya da belirli belgelerin kullanılabilmesi için yetkili kamu kurumlarınca verilen izin karşılığı istenen paralardır. Harçlar ve resimleri vergilerden ayıran en önemli unsur belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınmalarıdır. Oysa vergi geneldir ve herhangi bir kamu hizmeti

¹⁰ A.e., s.101.

¹¹ Dikmen, a.g.e., s.43.

¹² Uluatam, Methibay, a.g.e., s.7.

¹³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. bs., İstanbul, Beta Yayınevi, 1998, s.194.

¹⁴ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye: Kamu Harcamaları Kamu Gelirleri Kamu Borçları Maliye Politikası**, 2. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2016, s.68-69.

karşılığına bağlı bulunmamaktadır.¹⁵

d) Şerefiyeler: Şerefiyeler, her iki kamu gelirin özelliğini bünyesinde barındırması itibarıyla vergi ile harçlar arasında yer almaktadır. Aynı zamanda Değerlendirme Resmi olarak da adlandırıldığına rastlanır. Ayrıca Belediye Gelirleri Kanunundaki deyimle şerefiyelere, **Harcamalara Katılma Payı** da denirken uygulamada değerlendirme resmi olarak da adlandırılmaktadır.¹⁶

Kamu kurumları tarafından yapılan çeşitli bayındırlık hizmetleri sonucunda gayrimenkulün değerinde bir artış meydana gelebilmektedir. İşte kamu kurumu tarafından verilen hizmetin sağladığı katkı gereği meydana gelen bu değer artışından ilgili kurum tarafından istenen paylara şerefiye denir. Günümüzde daha çok belediyeler tarafından kullanılan bir gelir kaynağıdır.¹⁷

Şerefiyeler, devlet tarafından girişilen imar faaliyetleri sonucunda malvarlıklarında artış olduğu düşünülen kimselerden şerefiyeye konu değer artışının gerçekte meydana gelip gelmediğine ve gayrimenkul sahiplerinin bu konudaki isteklerine bakılmaksızın alınmaktadır.¹⁸

e) Parafiskal Gelirler: Vergi benzeri ödemelerdir. Devletin artan kamu harcamaları nedeniyle kurduğu sosyal, ekonomik ve mesleki kuruluşlar tarafından kendi görev alanlarındaki kamu hizmetleriyle ilgili topladıkları ve bütçeye dahil olmayan gelirlerdir. Bu kuruluşların en bilinenleri Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ve meslek odalarıdır.¹⁹

f) Para ve Vergi Cezaları: Mevzuat düzenlemelerine uyulmaması sebebiyle vergi ve diğer alanlarda devletin ilgililerden tahsil edilmesini öngördüğü cezalardır. Bu cezaların amacı kurallara uyulmasını sağlamak ve uymayanları cezalandırarak bir daha yapılmasına engel olmaktır. Tahsil edilen para ve vergi cezaları sonuçta kamu

¹⁵ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.8.

¹⁶ Yılmaz, **a.g.e.**, s.69.

¹⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.104.

¹⁸ Dikmen, **a.g.e.**, s.46.

¹⁹ **A.e.**, s.105.

için bir gelir kaynağı olmaktadır.²⁰

g) Mülk ve Teşebbüs Gelirleri: Devletin sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerin satışından ve kiralanmasından elde edilen gelirler ile kamu iktisadi kuruluşlarının faaliyetlerinden sağladığı karlardır. Devlete ait binalar, hazine arazileri ve limanların satışı veya kiralanması mülk gelirlerini; devletin kurduğu iktisadi kurumlar eliyle piyasaya girerek serbest piyasa koşullarına göre yaptığı satışlar sonucu elde ettiği gelirler de teşebbüs gelirlerini oluşturmaktadır.²¹

h) Borçlanma Gelirleri: Devletin üstlendiği görevleri yerine getirmede zaman zaman öngördüğü gelir-gider dengesi bozulmakta ve mevcut gelirini aşan harcama yapması gerekebilmektedir. İşte bu durumda devlet, bütçe açığını borçlanma yoluna giderek karşılamaktadır. Borçlanma, cari harcamaları karşılamak için olduğu gibi kamu yatırımlarını finanse etmek amacıyla da başvurulmuş bir gelir türüdür. Ayrıca olağan durumlar dışında, savaş, deprem, sel gibi doğal afetler karşısında da artan harcama gereksinimini karşılamak amacıyla borçlanma yapılabilmektedir.²²

Borçlanma, devletin egemen gücünü kullanarak zorla olabileceği gibi, bireylerin hür iradelerine dayanarak gönüllü bir şekilde de yapılabilir. İç borçlanma ve dış borçlanma şeklinde iki türü bulunmaktadır: İç borçlanmada devlet iç piyasada birey ve kurumlardan hazineye fon aktarımında bulunmaktadır. Bunu uygulamada daha çok Devlet İç Borçlanma Senetleri (DİBS) kullanarak yapar. Dış borçlanmada ise, devlet ülke dışı kurumlar ve yabancı devletlerden borç para almaktadır. Bu borçlar geri ödemeli olabileceği gibi geri ödemesiz (hibe şeklinde) de olabilir. Uluslararası Para Fonu (IMF) ve bir Dünya Bankası kuruluşu olan Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) devletlerin tüm dünyada borçlanmada en çok başvurduğu kurumlardır.²³

i) Fonlar: Belirli amaçların gerçekleştirilmesi için belirli gelir kaynaklarının toplandığı ve harcandığı özel nitelikli kamu gelir hesaplarıdır. Fonlar, esasen bütçenin

²⁰ A.e., s.106.

²¹ Nadaroğlu, a.g.e., s.208.

²² Akdoğan, a.g.e., s.109.

²³ A.e.

harcama kalıplarını aşmak için uygulamada ortaya çıkan harcama çözümleridir. Burada en önemli şey fonlardan yapılacak harcamaların daha hızlı ve esnek olmasıdır. Türkiye’de fonların büyük kısmı önceleri bütçe dışındayken bütçe disiplini bozması sebebiyle daha sonra bütçe içine alınmıştır.²⁴

j) Emisyon Gelirleri: Senyoraj gelirleri olarak da adlandırılan bu gelirler, devletin para basmaktan kaynaklanan gelirleridir. Şöyle ki, paranın üzerinde yazılı değer (nominal değer) ile bunu basmanın maliyeti arasındaki olumlu fark devletin emisyon geliri olmaktadır. Ancak bu gelir türü kolay elde edilebilmesine rağmen karşılıksız para basmayı artırıp ekonominin genel dengesini bozacağından sık başvurulması tavsiye edilmeyen bir kaynaktır.²⁵

k) Mali Tekel: Mali tekel, bir tüketim vergisidir. Şöyle ki; üretimi devlet tekelinde olan malların fiyatları, yüksek olarak belirlenmekte ve vergi, malın satış fiyatı içerisinde yer almaktadır. Bu şekilde oluşan tekel fiyatı, bir kamu geliri türüdür. Mali tekelin alternatifi ise, dolaylı vergilerdir. Ancak dolaylı vergiler, vergi kayıp ve kaçakları ile tahsilatındaki etkinsizlikler gibi sebeplerle, mali tekele göre daha düşük hasılat sağlar. Dolaylı vergiler, tüketici rantının en aza indirilmesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından mali tekele tercih edilmektedir.²⁶

l) Diğer Gelirler: İstisnai nitelikteki kamu gelirleridir. Bağışlar, yardımlar, miras ve hibelerdir. Bağış ve yardımlar, bireyler ve şirketlerin kamu kurumlarına çeşitli nedenlerle yaptığı karşılıksız ödemelerdir. Daha çok eğitim ve sağlık gibi alanlarda görülmektedir. Toplumun bu alanlarda ilerleme ve gelişmesini sağlayıcı olumlu etkileri bulunmaktadır. Ayrıca devlete miras kalan mallar ve yapılan hibeler sebebiyle, miktar olarak az da olsa kamuya bir kaynak girişi sağlanmaktadır.²⁷

1.1.2. Vergilerin Kavramsal Çerçevesi

Vergi kelimesi, **vermek** mastarından türetilmiş olup konuyla ilgili olarak Kaşgarlı Mahmud’un Divanı Lügat-i Türk adlı eserinde; vergi’nin **borç, verecek**,

²⁴ A.e., s.110.

²⁵ A.e., s.112.

²⁶ Yılmaz, a.g.e., s.71.

²⁷ Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.272.

armağan anlamları olduğu ifade edilmiştir.²⁸ Türkiye’de ilk örfi vergiler **iane** veya **imdadiye** adını taşıyan seferberlik veya savaş sebebiyle konulmuş olağanüstü vergilerdi. Daha sonra, ister şer’i ya da örfi bütün bu vergilerin, o sıralarda kullanılan genel deyişle tekliflerin, sonuçta vermek esasına dayandığı görülmüş ve vergi kelimesi uygulamada da kullanılmaya başlanmıştır. Bu kelime, verginin çaresizce verilecek bir şey olduğunu gözler önüne sermektedir.²⁹

İnsanların toplum halinde yaşamaları bir takım ortak ihtiyaçların doğmasına yol açmış ve bu ortak ihtiyaçların giderilmesi, mali yükümlülükleri ortaya çıkarmıştır. Bu, toplumu oluşturan kişilerin kamu giderlerinin karşılanması için bir şeyler vermesi anlamına gelmekte ve bu amaçla verilen şeylere de vergi denilmektedir. Verginin tarihi oldukça eskidir. Zaman içerisinde toplum ihtiyaçları değişmiş ve gelişmiş olup bununla birlikte vergiler de değişerek gelişmiştir.³⁰

Milattan önce Yunan ve Roma medeniyetleri döneminde Devletin temel gelir kaynağı olan vergiler, feodalite döneminde istisnai olarak uygulanmıştır. Daha önceleri ise vergi savaşlarda galip gelenlere ödenmesi gereken bir borç olarak düşünülmekte ve **haraç** kelimesi kullanılarak toplanmaktaydı. Ulus Devletlerin ortaya çıkmasıyla vergi, Devletin başlıca finans kaynağı haline gelmiş, geçici ve olağanüstü niteliğinden sıyrılarak sürekli ve olağan niteliklerine kavuşmuştur.³¹

Maliye teorisinde verginin çeşitli tanımları bulunmaktadır. Bu tanımların ortak özelliği verginin zorunlu ve karşılıksız olarak alındığını ortaya koymasındır. Özü itibariyle vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak ekonomiden zorla aldığı parasal paydır.³²

Neumark, vergiyi, iktisadi kıymetlere sahip olanlarca, devlete ya da idari yetkilere sahip diğer kamu kişilerine zorunlu ve karşılıksız yapılan transfer şeklinde tanımlamıştır. Vergi ödemelerinin şartları, türü, ölçüsü, sebep ve zamanı, kanunlar

²⁸ Dursun Ali Yaz, **Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar**, 2. bs., İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011, s.20.

²⁹ Dikmen, **a.g.e.**, s.59.

³⁰ Salahaddin Zorlu, **Vergi Hukuku**, Ankara, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, No:180/222, 1981, s.2.

³¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.121-122.

³² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.215.

çerçevesinde ve zorunlu şekilde, o ödemeleri tahsil eden kamu makamları tarafından belirlenmektedir.³³

Esasen verginin iktisat biliminde tam bir tanımı bulunmamaktadır. Çünkü vergiyi ekonomik süreçte ortaya çıkan bir bedel olarak kabul etmek mümkün değildir. Vergi her şeyden önce zorunlu, gerekliliği idare tarafından belirlenen ve onlar tarafından karar altına alınan politik özelliğe sahip bir olgudur.³⁴

Martin Crow vergiyi, toplumsal ihtiyaçların karşılanması için gerekli gelirin temin edilmesi veya bu amaçla devletin ekonomiye müdahale edebilmesi için hükümete verilen karşılıksız ve zorunlu bir katkı şeklinde tanımlamıştır.³⁵

W. Lotz'a göre bir devletin otoritesi altında yaşayan kimseler, uyruğu ve milliyetleri ne olursa olsun verginin konusuna girer. Buradan hareketle, vergiler Devlet otoritesinin egemenlik hakkına dayanarak, egemenliği altındaki şahıslardan talep ettiği aynı veya nakdi yükümlülüklerdir.³⁶

M. Orhan Dikmen ise vergiyi; devlet veya kendisine devredilmiş vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu tüzel kişileri tarafından, bu kurumların amaçlarını gerçekleştirmek üzere, gerçek kişi ve kurumlardan hukuki cebir altında ve tek taraflı olarak belirli kurallar çerçevesinde ve karşılıksız alınan para ya da diğer ekonomik değerler, şeklinde tarif etmiştir.³⁷

Vergileme devlet kavramından bile önceye dayanmaktadır. Mülkiyet kavramının henüz oluşmadığı ilkel toplumlarda ne aynı ne de nakdi vergi bulunmamaktaydı. Ancak bu dönemde bile birlikte yaşamının gerektirdiği, genel ihtiyaçların giderilmesi şeklinde vergi ödemeleri olmuştur. Mülkiyet kavramının ortaya çıkmasıyla birlikte bireyler genel ihtiyaçları için mübadele/takas yoluyla aynı vergiler ödemeye başlamışlar, paranın icadından itibaren de vergiler nakdi şekilde

³³ Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No: 390, 2009, s.6.

³⁴ Gıyas Akdeniz, **Türkiye’de Gelir Vergisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:44, 1949, s.15.

³⁵ Mutlu, **a.g.e.**, s.7.

³⁶ Dikmen, **a.g.e.**, s.88

³⁷ **A.e.**, s.101.

ödenmeye başlamıştır. İçeriği tam olarak bilinmese de ilk çağlarda Mısır, Yunan, Roma’da verginin çeşitli türleri uygulanmıştır. Roma’da uygulanan adına **Haraç (Tributum)** denilen vergi, ilk çağlarda yenilen devletin yenilen devlete ödediği bedel anlamına gelmekteydi.³⁸

Eski çağlarda daha çok savaş zamanında geçici olarak alınan vergi modern devletlerde sürekli hale gelmiş ancak zorla alınma (cebri) özelliği hiç değişmemiştir. Vergilerin bu cebri özelliği Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Kurucu Başkanlarından Benjamin Franklin tarafından tarihe geçen şu sözlerle ifade edilmiştir: “Bu dünyada hiçbir şey ölüm ve vergiler kadar kesin değildir.”³⁹

Verginin cebri ve politik olma özelliği, karşılığında elde edilen hizmetlerin toplumsal olması ve bölünememesi sebebiyle bu hizmetlerden yararlanan kişilerin paylarının ekonomik süreç içerisinde belirlenmesine imkân bulunmamasından ileri gelmektedir. Burada, bazı kişiler bazı hizmetlerden hiç yararlanmazken bazı hizmetlerin özel sektör kuruluşlarınca ifa edilmesi toplumsal olma ve bölünememe konusunda kafaları karıştırabilir. Ancak toplumsal hizmetlerin tespiti ve kişilerin bu hizmetlerden yararlanma paylarının belirlenmesinde bugün için daha başarılı başka bir yol henüz bulunamamıştır.⁴⁰

Yürürlükteki vergi mevzuatında verginin bir tanımı yapılmamıştır. Ancak Eski Esas Teşkilat Kanununun 84’üncü maddesinde, “Vergi, Devletin umumi masraflarına halkın iştiraki” denmektedir. Bu tanımla, vergiye genel ihtiyaçları karşılamak üzere devletin, kişilerin ödeme gücü üzerinden aldığı pay, ya da kamu harcamalarının kişilerin arasında ödeme gücüne göre dağıtılması şeklinde bir anlayışla yaklaşılmaktadır. Ancak ilgili madde metninde sadece genel şekilde bir **iştirakten** bahsedilip, bunun neye göre belirleneceği gösterilmemiştir. Eski Esas Teşkilat Kanununun bu tanımı, verginin hukuki ve teknik bir tanımı olarak kabul edilemese de, Anayasa hukuku bakımından yeterli sayılmaktadır.⁴¹

³⁸ Mutlu, **a.g.e.**, s.19.

³⁹ Terry L. Jordan, **The U.S. Constitution And Fascinating Facts About It**, Seventh Edition, IL-U.S.A, Oak Hill Publishing Company, 2007, p.,11.

⁴⁰ Akdeniz, **a.g.e.**, s.17.

⁴¹ Dikmen, **a.g.e.**, s.83.

1982 Anayasası'nın⁴² 73'üncü maddesinde ise Vergi Ödevi başlığı altında; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konularak, kanunla değiştirilip kaldırılabilceği, hükümleri yer almaktadır. Anayasa'daki bu tanıma göre; verginin asıl amacı kamu giderlerini karşılamaktır. Vergi, ödeyenin mali gücüne göre ve ilgili kanunlara dayanılarak alınmaktadır.

Modern toplumlarda devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi gelirlerinin kamu gelirleri içerisindeki payı toplumların ekonomik gelişmişlik düzeyine göre değişmektedir. Gelişmiş ekonomilerde kamu gelirlerinin % 80 - 90'ı vergilerden oluşmakta iken gelişmekte olan ekonomilerde bu oran %70 civarında bulunmaktadır.⁴³ Merkezi Yönetim Bütçe İstatistiklerine göre ülkemizde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı 2006 yılında % 69,5 (tahsilatta % 81) iken 2015 yılında % 71 (tahsilatta % 87) olarak gerçekleşmiştir.⁴⁴

1.1.3. Vergileme İlkeleri

Bir verginin koyulması ya da bir vergi sisteminin oluşturulması ve değerlendirmesinde kullanılabilecek ilkeler ülkeden ülkeye ve zamandan zamana değişim gösterebilmektedir. Hükümetlerce belirlenen hedeflere ulaşmada kullanılacak vergilerin seçilmesi ve bu vergilerin uygulanması vergileme ilkelerini ortaya çıkarmaktadır.⁴⁵

Vergileme ilkeleri kısaca, vergiden beklenen fonksiyonların yerine getirilebilmesinde uygun vergilerin seçilmesi ve bu doğrultuda vergi sisteminin dizaynında dikkat edilmesi gereken kuralları ifade etmektedir.⁴⁶ Bu ilkeler vergilerin keyfi uygulamalarını önleyen normatif karakterli olup içinde bulunulan toplumun ekonomik, siyasi ve hukuki koşullarına göre şekillenmektedir.⁴⁷

⁴² 09.11.1982 tarih ve 17863 Mükerrer sayılı Resmi Gazete.

⁴³ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.192.

⁴⁴ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Genel Bütçe İstatistikleri**, (Çevrimiçi), <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, 22.05.2019.

⁴⁵ Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.291.

⁴⁶ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.296.

⁴⁷ Yılmaz, **a.g.e.**, s.83.

Vergilerin konusunu oluşturan iktisadi olaylar, aynı zamanda ekonominin işleyişini oluşturan gelir, tüketim ve tasarruf olaylarıdır. Vergi sistemlerinin önemli bir ayağını, gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi oluşturur. Gelirler hanehalkları tarafından elde edildikten sonra tüketime (mal piyasasına) veya tasarrufa (mali piyasalara) aktarıldığından bu piyasalardaki işlemler de vergi sistemi unsurlarından tüketim vergilerinin temelini meydana getirir. Diğer yandan tasarrufların getirisi olan faiz ve kar paylarının vergilendirilmesi de vergi sistemlerinde önemli bir yer tutmaktadır.⁴⁸

Gerçek hayatta hiçbir vergi tek başına vergileme ilkelerinin tamamına uymamaktadır. Ancak sadece vergi türlerinin anlamlı bir kombinasyonu, vergilerin her birinin kendine has fayda ve sakıncalarının olması ve dolayısıyla farklı karakterlerinden doğan etkilerinin karşılıklı bir biçimde denge sağlamaları ile, bu ilkelerin bir kısmına uygun düşebilmektedir. Yani tek bir vergi değil ancak bir vergi sistemi vergileme ilkelerinin bütününe uygun olarak dizayn edilebilmektedir.⁴⁹

Vergileme ilkeleri arasında verginin amaçları bakımından önemli uyumsuzluklar çıkabilmektedir. Fakat bunlar daha çok kısa dönemli olup uzun dönemde ortadan kalkar. Bazı vergileme ilkeleri Devlet hazinesini ön planda tutarken bazıları vergi mükelleflerinin menfaatlerini ön planda tutmaktadır. Diğer bir kısım vergileme ilkesi ise makroekonomik denge politikaları ile yakından ilgilidir. Her ne kadar ekonomide bireysel ihtiyaçlar ile kamunun ihtiyaçları arasında kısa dönemde bir zıtlık olduğu düşünülse de uzun dönemde ülkenin toplam gelir düzeyi arttıkça vergilerin verimliliği de artacağından, ekonomik gelişme önündeki engelleri kaldırmak vergi hasılatını arttırıcı yönde kamu otoritesi lehine bir durum oluşturmaktadır. Yani Devletin vergi alanındaki menfaatleri ile ekonomik alandaki menfaatleri arasında temelde bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. Bu da, vergi politikasının aslında iktisat politikasının ana unsurlarından biri olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, vergi politikası uygulamalarında vergileme ilkeleri

⁴⁸ Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2017, s.266.

⁴⁹ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, No: 357, 1975, s.4.

verginin amaçlarına göre belirlenmektedir.⁵⁰

Doktrinde sıkça geçen vergileme ilkeleriyle ilgili olarak aşağıda ana hatlarıyla açıklamalarda bulunmaktadır.

a) Genellik ilkesi: Vergi yüküne ülke sınırları içindeki tüm bireylerin katlanarak herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesidir.⁵¹ Buna göre, vergi ödeme gücüne sahip kişiler kamu hizmetlerinin finansmanına iştirak eder. Bu amaç doğrultusunda, vergi düzenlemelerinin en az istisna ve muafiyet içerecek şekilde yapılması önem taşımaktadır.⁵²

Bir ülke sınırları içerisindeki herkesin ayırım yapılmaksızın vergi ödemesi gerekir. Bu, devletin topluma sunduğu kamu hizmetlerinin yararının toplumun tümünün yararına yönelik olmasının bir gereğidir. Toplanan vergiler ve diğer kamu gelirleri, toplumun bütününe yönelik fayda yaratmakta olup yaratılan bu toplumsal fayda dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanına herkesin ödeme gücü ölçüsünde katılması gerekmektedir.⁵³

Genellik ilkesi, günümüzde; ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Uygulamada sosyal ve ekonomik sebeplerle bazı kişiler ya da vergi konuları, vergi dışı tutulabilmekte ya da bazı indirimler sağlanabilmektedir. Ancak bu uygulamalar, bazen aşırı yaygınlaştırılarak zaman içerisinde vergi adaletini bozucu etkilere sebep olabilmektedir. Bunda, kanunların günün ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmesi, yapılan sık kanun değişiklikleriyle kanunların kendi içerisinde tutarlılığını kaybedebilmesi, kanun boşluklarının ortaya çıkması ile bazı vergi mükellefi kişi ve gruplarının vergi yüklerini düşürmeye yönelik haksız çabaları etkili olur. Bu ilkenin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken ana husus herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesinin sağlanmasıdır.⁵⁴

b) Açıklık ve Belirlilik İlkesi: Vergiyle ilgili iş ve işlemlerin keyfilikten uzak,

⁵⁰ A.e., s.22-23.

⁵¹ Akdoğan, a.g.e., s.179-180.

⁵² Neumark, a.g.e., s.96.

⁵³ Akdoğan, a.g.e., s.180.

⁵⁴ A.e.

açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Vergi kanunlarında vergi mükellefinin kim olduğu, verginin matrahı, oranı ve ne zaman hangi şekilde nereye ödeneceğinin açıkça yazması ve herkes tarafından anlaşılabilir olmasıdır. Bu aynı zamanda mükellef haklarının da bir gereğidir.⁵⁵

Vergi alanında belirsizliklerin olması; mükelleflerin, hangi işlemleri için nerede, ne zaman ve hangi tutarda vergi ödeyeceklerini bilmemeleri, vergi adaleti açısından olumsuz durumların ortaya çıkmasına yol açar. Bu durumu engellemek ve uygulamanın başarısı için; vergi kanunlarının açık ve anlaşılır bir biçimde yazılması gerekir. Burada, vergi mükellefinin kim olduğunun, vergi matrahı ve oranları ile vergi ödeme yeri ve zamanının açıkça kanunlarda belirtilmesi, açıklık ve belirlilik ilkesinin temelini oluşturmaktadır.⁵⁶

c) Adalet İlkesi: Vergi yükünün toplumda adil bir biçimde dağılımı gerekir. Bu ilke, eşit durumda olanlardan aynı verginin alınması (**yatay adalet**), mali gücü daha yüksek olanların daha fazla vergilendirilmesini (**dikey adalet**) öngörmektedir. Yatay ve dikey adalet sağlanmaya çalışılırken kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanması veya vergiyi ödeme güçleri ölçü alınarak adil bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılır.⁵⁷

Kamu hizmetlerinden faydalananlar ile vergi ödeyenler arasında bir bağ olmalıdır. Hizmetten faydalananlar ile bunun bedelinin ödeyenler farklı olursa mali sömürü ortaya çıkar. Diğer taraftan bedelini ödemediği halde kamu hizmetinden faydalananlar da mali bir rant elde ederler. Kamu hizmetlerinin bölünmezliği gereği, faydalama ilkesi tam olarak uygulanamamaktadır. Ancak bazı vergilerde, dolaylı bağlantı kurulabilir. Çevre hizmetlerine tahsis edilen emlak vergisi buna örnek olarak gösterilebilir.⁵⁸

Ödeme gücü ilkesine göre de, geliri yüksek olan kişilerin daha yüksek oranda vergi ödemeleri vergi yükünün adaletli dağılımı için şarttır. Bu şekilde aynı zamanda

⁵⁵ A.e., s.188-189.

⁵⁶ A.e., s.187.

⁵⁷ Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.296.

⁵⁸ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, 270-271.

devletin görevlerinden biri olan ‘gelirin yeniden dağılımı fonksiyonu’ da sağlanabilmektedir.⁵⁹

d) Verimlilik İlkesi: Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamaya yetecek düzeyde olmasıdır. Bunun gerçekleşmesi içinse istisna ve muafiyetler dar tutularak o ülkedeki herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekir. Bu ilke aynı zamanda vergilerin hem mükellef hem de devlet açısından en az maliyetle toplanması gereğini de içerisinde barındırmaktadır.⁶⁰

Vergi sisteminin vergi amaçlarını sağlaması bakımından etkin olması; mükelleften aldığı ile hazine kasasına giren arasında fark olmaması gerekir. Verimlilik ilkesi uyarınca, basit ve anlaşılır bir vergi uygulaması yapılırken vergilerin de en az maliyetle toplanması gerekir. Yani vergi toplama maliyetleri vergi hasılatlarına kıyasla çok yüksek olmamalıdır. Burada oluşacak maliyetler hesaplanırken sadece vergi idaresinin vergiyi toplarken katlandığı maliyetler değil, vergi mevzuatının uygulanması esansında mükelleflerin katlandığı maliyetlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁶¹

e) Uygunluk İlkesi: Bu ilke, verginin mükellefler için en uygun zaman ve şekilde tahsil edilmesi gerektiğini belirtir. Buna en bariz örnek, çiftçilerin elde ettiği kazançlardan alınan verginin hasat döneminde toplanmasıdır.⁶²

Bu ilke vergi yükünün mükellefler arasında eşit dağılımını değil, vergilerin alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun dağılımını gerektirmektedir. Vergi dolayısıyla mükelleflerin fazla zorlanmamasını amaçlayan bu ilke, mükellefler arasında herhangi bir ayırım yapılmaksızın uygulandığında vergi adaleti açısından olumlu sonuçlar doğurabilmektedir. Yine söz konusu ilkeye göre, ülke ekonomisi zorlanmadan hedeflenen vergi gelirinin toplanması amaçlanmaktadır.⁶³

f) Esneklik İlkesi: Vergi gelirleri, ekonomideki değişimleri takip

⁵⁹ A.e., s.271.

⁶⁰ Nadaroğlu, a.g.e., s.299.

⁶¹ A.e., s.189.

⁶² Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.292.

⁶³ Akdoğan, a.g.e., s.190.

edebilmelidir. Bunun içinse vergilerin milli gelirdeki değişimlere **duyarlı (esnek)** olması gerekir.⁶⁴

Vergilerin gelir esnekliği bakımından çeşitli vergiler değişik özellikler taşımaktadır. Bazı vergilerin hasılatı, ekonomideki fiyatlar yükselirken hemen hiç değişmezken diğer bazılarının hasılatı fiyat yükselişlerini de aşan ölçüde artar. Yüksek esnekliğe sahip vergiler, iktisadi hayattaki dalgalanmalarla mücadeleyi amaçlayan bir devlet politikası açısından önemli yararlar sağlar.(Otomatik Stabilizatör) Bu yararı sebebiyle vergi politikası uygulamasında daha çok yüksek esnekliğe sahip vergiler tercih edilmektedir.⁶⁵

Bir verginin esnek olması için onun ad valorem yani değer esaslı olması ve vergi oranı yükseldiğinde matrahının azalmaması gerekmektedir. Vergi esnekliği ayrıca, verginin konusunu oluşturan şeyin ikame edilip edilemeyeceği, verginin tabanının dar veya geniş olması ve verginin yansıtılabilir olup olmaması konuları ile yakından ilgilidir.⁶⁶

Vergi esnekliği konusu çalışmanın 1.3. bölümünde ayrıntılı olarak ele alınıp incelenmiştir.

g) Tarafsızlık İlkesi: Bu ilkeye göre, vergiler kişilerin çalışmasına engel olmamalı ve ekonomideki aktörlerin kararlarını etkilememelidir. Yani vergi iktisadi hayata nötr olmalıdır.⁶⁷

Vergileme ilkeleri içerisinde tarafsızlık ilkesi uzun bir zamandır çok önemli rol oynamıştır. Bu ilke dikkat çekici ifadesini James Mill tarafından formüle edilen Edinburg Kuralı'nda bulmuştur. Söz konusu kural bulduğun gibi bırak (**Leave them as you find them**) görüşünü savunmaktadır. Buna göre, vergileme sonucu mükelleflerin ekonomik durumlarında herhangi bir değişiklik olmamalıdır. Heinz Haller tarafsızlık ilkesini dikkate alarak vergilendirmeyi şu şekilde yorumlamıştır: “Vergilendirmeden öyle bir vergi yükü dağıtımı anlaşılmalıdır ki, mükellefler vergiyi

⁶⁴ Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.293.

⁶⁵ **A.e.**

⁶⁶ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.301.

⁶⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.191.

ödedikten sonra da artık gelirleriyle tatmin ettikleri, asgari geçim ihtiyaçları bakımından vergiyi ödemezden önceki nispi vaziyetlerinde bulunsunlar.”⁶⁸

h) İktisadi Etkinlik: Vergilerin ekonomide meydana getirdiği refah kaybının en az düzeyde olmasıdır. İktisadi etkinlik, tüketici ve üretici rantındaki azalmaya bakılarak ölçülmektedir. Verginin konulması sonucu tüketici ve üretici rantlarında bir düşüş meydana gelmekte, bu ise tüketici ve üreticinin refahlarını etkilemektedir. Toplumun refahı da, söz konusu tarafların refahlarının toplamı ile ölçülmektedir.⁶⁹

Vergilemede iktisadi etkinsizliği en aza indirmek amacıyla mal vergilemesi ortaya atılmıştır. Ramsey Kuralı olarak da bilinen bu kurala göre; ekonomide talep esnekliği düşük olan mallardan daha yüksek oranda vergi alınması, talep esnekliği yüksek olan mallardan ise daha düşük oranda vergi alınması öngörülmüştür. Çünkü talep esnekliği düşük olan mallar zorunlu mallar olup bunlardan elde edilen fayda daha fazla olduğundan daha yüksek bir vergiye tabi tutulmalıdır. Oysaki talep esnekliği yüksek olan mallar daha çok lüks mal kategorisinde yer aldığından bunlardan elde edilen fayda düşük olduğundan daha düşük oranda bir vergi alınması gerekmektedir.⁷⁰

Yukarıda yer alan vergileme ilkelerinin kaynağı Adam Smith’in 1776 yılında yayımlanan Ulusların Zenginliği (**The Wealth of Nations**) adlı kitabında yer verdiği vergileme kurallarıdır. Söz konusu eserde yer alan vergileme kurallarına göre ideal bir vergi sisteminin taşıması gereken temel özellikler şunlardır:⁷¹

- Herkes geliriyle orantılı olacak şekilde kamu harcamalarına katılmalıdır. (Adalet)
- Vergilerin ödeme şekli ve zamanı önceden belli olmalıdır. (Açıklık)
- Vergiler, mükellefine en az rahatsızlık verecek şekilde ve en uygun bir biçimde toplanmalıdır. (Uygunluk)

⁶⁸ Neumark, **a.g.e.**, s.35-36

⁶⁹ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, 276.

⁷⁰ Nazan Susam, **Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar**, İstanbul, Beta Yayınları, 2015, s.305.

⁷¹ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ankara, Ece Matbaası, 2008, s.203.

➤ Vergi uyum maliyetleri düşük olmalıdır. (İktisadilik)

Bu kurallar da dikkate alındığında, iyi bir vergi sisteminin; tarafsız, en az maliyetle kolay ve ucuz yönetilebilir, esnek, kesin ve adaletli olması gerekmektedir.⁷²

Türkiye’de vergileme ilkelerinin kaynağı T.C. Anayasası’na dayanmaktadır. Bu çerçevede 1982 Anayasasının ‘Vergi Ödevi’ başlıklı 73’üncü maddesinde; herkesin kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının Devletin maliye politikası amaçlarından olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilip kaldırılabilmesi ve bunların muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği, hükümleri yer almaktadır.

Anayasanın söz konusu maddesi uyarınca ülkemizde vergi mükellefi olmanın şartlarını taşıyan herkesin mükellef olabilmesi ve aynı şartlardaki kişilere aynı işlemlerin yapılması gerekir. (**Genellik ve Eşitlik İlkesi**) Yine aynı maddeye göre, kişilerin mali durumu dikkate alınarak vergi alınmalıdır. Buna istinaden çok kazananın çok az kazananın daha az vergi alınması gerekir. (**Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**) Kişilerin gelir, servet ve harcamaları mali gücün göstergeleri sayılmakta ve ödeme gücüyle eş tutulmaktadır. Ayrıca Türk vergi sisteminde Anayasal olarak **Vergilerin Kanuniliği İlkesi** yer almaktadır. Bu ilke uyarınca, vergilerin kanuna dayanması zorunludur. Vergiler ancak kanunlarında belirtilen işlemler üzerinden alınabilmekte ve kanunda belirtilen kişiler ancak mükellef olabilmektedir. Vergilerin konulması gibi kaldırılması ve değiştirilmesi de bu ilke gereği kanunla yapılabilir. Bunun yanı sıra, ilke kapsamında vergi kanunları geriye yürütülememekte sadece yürürlükte oldukları dönemlerinin iş ve işlemlerine uygulanmaktadır.⁷³

⁷² Joseph E. Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ömer Faruk Batırel, 2. bs., İstanbul, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No: 396, 1994, s.479.

⁷³ Susam, **a.g.e.**, s.246-247.

1.1.4. Verginin Amaçları

Verginin öncelikli amacı hiç şüphesiz kamu hizmetlerini finanse etmek olup bunun yanı sıra modern devlet anlayışının zaman içerisinde gelişmesiyle vergi iktisadi ve sosyal alanlara müdahalede devletin önemli bir politika aracı haline gelmiştir. Buna göre, verginin mali ve mali olmayan amaçları ile diğer amaçları şeklinde bir sınıflandırma yapılarak verginin amaçları ortaya konabilmektedir.⁷⁴

a) Mali (Fiscal) Amaç: Vergilerden beklenen şey kamu giderlerini finanse etmektir. Her yıl Devletin bütçede öngördüğü harcamaları yapabilmesi için en sağlıklı finansman kaynağı olarak vergilere ihtiyaç duyulmaktadır.⁷⁵ Vergilerin klasik amacı mali amaç olup devlet hazinesine ihtiyaç duyulan gelirin sağlanması olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷⁶

Vergilemede mali amaca ulaşmada bir takım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Öncelikle vergilemede dikey ve yatay adaletin sağlanması gerekir. Bunun için yüksek gelir seviyesinde olan mükelleflerden daha fazla vergi alınmalı, aynı gelir seviyesinde olan mükellefler ise aynı vergi yükünü taşıyan işlemlere tabi tutulmalıdır. Bunun yanı sıra vergi hasılatının elde edilmesindeki tarh ve tahsil maliyetleri en düşük seviyeye getirilmelidir. Yani vergilendirme sonucu elde edilen hasılat bunun için yapılan maliyetten fazla olmalıdır. Bu koşullara ilave olarak da, vergileme tasarruf ve yatırım kararlarını etki etmemeli ve piyasaların işleyişini sekteye uğratmamalıdır.⁷⁷

b) Mali Olmayan (Extra-Fiscal) Amaçlar: Gelirin yeniden dağıtımıyla piyasanın gerçekleştiremediği adil gelir dağılımını sağlama, konjonktürel dalgalanmaların hafifletilmesi yoluyla ekonominin istikrara kavuşmasına yol açma, vergi politikası uygulayarak ekonomik gelişmeyi sağlama şeklinde sayılabilir.⁷⁸

Esasen vergilemenin mali olmayan amaçlarının ortaya çıkışı Büyük Depresyon

⁷⁴ A.e., s.229.

⁷⁵ A.e., s.230.

⁷⁶ Akdoğan, a.g.e., s.118.

⁷⁷ Yılmaz, a.g.e., s.77.

⁷⁸ Susam, a.g.e., 229-232.

sonrası 1930'lardaki Keynes'in **Genel Teorisindeki** maliye politikası uygulamalarının önem kazanmasıyla olmuştur. Klasik İktisat okulunda Devletin tarafsızlığı ve bütçesinin denk olması istenmekte ve sadece ekonomik büyümenin sağlanması amacıyla vergi indirim ve teşviklerinin uygulanmasına izin verilmekteydi. Maliye politikalarının etkin olmadığı bu anlayışta vergilemeye ilişkin mali olmayan amaçların belirlenmesi ihtimali de azalmaktaydı. Oysa Keynesyen ekonomilerde vergilemenin toplam geliri arttırarak ekonominin tam istihdam seviyesine ulaşması ve bu seviyedeki faaliyet hacminin korumasında katkı sağlaması öngörülmüştür.⁷⁹

Vergileme gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla da kullanılabilir. Bunun için vergi tarifelerindeki artan oranlılık yapısı ile vergi düzenlemelerindeki istisna ve muafiyet hükümleri arttırılabilir. Uygulamada gelir vergisi bu amaçla kullanılmaktadır. Ancak gelir dağılımında adaletin sağlanması için vergi politikası yanında buna uygun bir harcama politikası da uygulanması gerekir. Bu da, yüksek gelirlilerden alınan vergilerle daha fazla düşük gelirlinin finansmanı ile olmaktadır. Devlet bu amaçla düşük gelirlilere karşılıksız transferlerde bulunmakta ya da düşük gelir seviyesinde olanların yararlandığı hizmetleri arttırmaktadır.⁸⁰

Vergilerin ekonomik amaçları da bulunmaktadır. Devlet ekonomik istikrarı sağlamak için vergi politikası alanında bir takım tedbirler almaktadır. Bu ise ekonomideki konjonktürel dalgalanmaların etkisini hafifletmek amacıyla çeşitli vergi politikalarının uygulanmasına yol açmaktadır.⁸¹

Ekonominin daralması ve genişlemesi şeklinde ortaya çıkan **konjonktür dalgalanmalarına (iktisadi döngüler)** ilişkin uygulanmakta olan politikalar kısaca şöyledir: Daralma döneminde toplam talep düşük arz fazla olduğundan Devlet maliye ve para politikaları yoluyla ekonomiyi canlandırıcı önlemler almaktadır. Maliye politikası uygulamasında Devlet daha az vergi alarak kişilerin harcanabilir gelir düzeyini ve böylece tüketimi arttırabilmektedir. Genişleme döneminde ise, vergilerin

⁷⁹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.78.

⁸⁰ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.267.

⁸¹ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 2. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.99.

arttırılması ile toplam talebin kısılması ve enflasyonun düşürülmesi yani ekonominin soğutulması yönünde bir politika uygulanabilmektedir.⁸²

Vergilemede özel sektörden kamuya aktarın fonlar, üretim ve gelir düzeyine etki ederek ekonomik yapıyı değiştirebilmektedir. Bu fonlar alt yapı yatırımlarında kullanılabileceği gibi Devletin kamu teşebbüsleri yoluyla doğrudan ekonomiye katılmasına da imkan tanımaktadır. Yine uygulanacak vergi teşvik politikaları özel sektör yatırımlarının çoğalmasında önemli bir rol oynamaktadır.⁸³

c) Diğer Amaçlar: İçinde bulunulan çağa ve toplumun gelişmişlik seviyesine göre mali ve mali olmayan amaçlar dışında diğer amaçlardır. Toplum ve insan sağlığının korunması, ekonomiye teşvik sağlama, dış ticaret ve ulusal üretimi destekleme, ırk ve dinden kaynaklı çeşitli sebepler bu amaçlara örnek verilebilir.⁸⁴

Ortaçağ Katolik Avrupası'nda Hıristiyanlardan alınmadığı halde Musevilerden bazı vergiler alınmıştır. Yine İslam ülkelerinde Müslümanlardan zekat ve oşür alınırken Müslüman olmayanlardan cizye ve haraç adlı farklı vergilerin alındığı görülmektedir. Dini uygulamaların yanı sıra zaman zaman ırki görüşlerle de vergileme yapılabilmektedir. Bunun bilinen en bariz örneği Hitler dönemi Almanya'sında Museviler için ayrı ve özel bir vergileme yapılmıştır. Bunun yanı sıra vergilemede ahlaki amaçlar da güdülmüştür. Erdemsiz mallardan daha fazla vergi alma yoluna gidilmiştir. Bunlar halk sağlığına zarar veren alkollü içecekler ve tütün mamulleri olarak sayılabilmektedir. Sözü edilen ürünler uygulamada yüksek oranlı özel tüketim vergisine tabi tutulmaktadır. Bu şekilde, zararlı tüketimler azaltılarak toplum sağlığına olumlu katkıda bulunma amaçlanmaktadır.⁸⁵

1.2. İktisadi Faaliyet Hacmi

İktisadi faaliyet hacmi kavramı, bir ekonomide belirli bir dönemde gerçekleşen parayla ifade edilebilen tüm iş ve işlemlerin sayısal büyüklüğü toplamını, dolayısıyla ekonominin gücünü ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu kavramı açıklamada

⁸² Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.267.

⁸³ Ay, **a.g.e.**, s.99.

⁸⁴ **A.e.**, s.232-233.

⁸⁵ Mutlu, **a.g.e.**, s.33.

öncelikle bir ekonomideki faaliyetlerin neler olduğu ve ne şekilde yürütüldüğünün genel hatlarıyla ortaya konulması yani iktisadi faaliyetlerin modellenmesi gündeme gelmektedir.

1.2.1. İktisadi Faaliyetlerin Modellenmesi

1.2.1.1. Gelir Dağılımı Teorisi (Ekonomik Tablo)

Kıt kaynaklarla sınırsız insan ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlamak amacıyla yapılan faaliyetlere iktisadi faaliyetler denmektedir. Mikro açıdan baktığımızda iktisadi faaliyetler çok sayıda ve çeşitli alanlarda olabilmektedir. Bir kimsenin balıkçılıkla uğraşarak hayatını kazanması diğerinin avukatlık mesleğini icra etmesi ve bu şekilde para kazanması bir diğerinin de dayanıklı tüketim mallarının perakende satışı ile uğraşması ekonomideki iktisadi faaliyetler arasında yer almaktadır.

Günümüzde iktisadi faaliyetler, sektörler ya da iş kolları altında tasnif edilerek toplanmaktadır. Tarım-Balıkçılık, Ticaret-Serbest Meslek, Ticaret-Perakende gibi. Makro açıdan bakıldığında ise, iktisadi faaliyetler; üretim, dolaşım (mübadele), bölüşüm (gelirin paylaşımı) ve tüketim ana başlıkları altında toplanabilmektedir. Bu faaliyetler birbirleriyle sıkı bir ilişki içerisinde olup ekonominin faaliyet hacminin hesaplanmasında söz konusu faaliyetlerin birbiriyle ilişkilerinin açıklanması yani faaliyet döngüsünün modellenmesi önem taşımaktadır.

Ekonominin faaliyet döngüsü ilk defa Fizyokrasi ekolünün kurucusu Dr. François Quesnay tarafından 1759'da Gelir Dağılımı Teorisinde **Ekonomik Tablo (Tableau Economique)** ile ortaya koymuştur. Bu tabloda, statik bir ekonomide gelirin oluşumu ve kullanılması arasındaki ilişkiler gösterilmiştir.⁸⁶ Quesnay'e göre, ekonomideki faaliyetlerin akışı aynı insan vücudundaki kanın akışına benzemektedir. Ekonomi ise damarlar yoluyla kanın dolaşmasına benzer şekilde mal ve paranın sektörler arasında aktığı bir sistemdir. Girdi-Çıktı modelinin eski bir biçimi olan söz konusu tabloda, Quesnay'in ekonomideki tek üretken sektör olarak tanımladığı tarım

⁸⁶ Duygu Yücel, "Gelir Dağılımı Teorileri Ve Politikaları: Türkiye'de Gelir Dağılımı-Yoksulluk Sorunu", İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2011, s.21.

ile kısır sektör olarak nitelediği ticaret ve sanayi arasında fon akımı olmaktadır.⁸⁷

Bu modelde üretken sınıf olan çiftçi ve üreticilerin yarattığı net hasıla tüm ekonomiyi ayakta tutmaktadır. Toprak sahipleri aracı sınıf olup çiftçi ve üreticilerin masraf ve ücretleri düşüldükten sonra kalan net hasılayı kira olarak toplamaktadır. Kısır sınıf içerisindeki zanaatkarlar herhangi bir net hasıla yaratmazken, üretimde kullandıkları emekleri dolayısıyla net gelirleri buna eşit olmaktadır. Tüccarlar ve sermaye sahiplerinin ise, ekonomiye hiçbir katkıları olmamaktadır. Sanayiciler ellerindeki hammaddeleri ürüne dönüştürebilmeleri için imalathane ve imalatçılara ihtiyaç duymakta ve bunun sonucunda net gelir tekrar tarım sektörüne geri dönmektedir. Quesnay, bu tablo aracılığı ile ekonomide net gelirin ortaya çıkışını ve toplumsal sınıflar arasında nasıl dolaştığını açıklamaya çalışmıştır.⁸⁸

1.2.1.2. Dairesel Akım Tablosu

İlk kez Dr. Quesnay tarafından ortaya atılan ekonomik tablo günümüzde ekonomik sektörleri içerisine alacak şekilde geliştirilerek dairesel akım tablosu veya çevrimsel gelir akım tablosu olarak iktisat teorisindeki yerini almıştır. Buna göre; kapalı bir ekonomide mal ve hizmetlerin alınıp satıldığı mal piyasası ile emek, sermaye ve doğal kaynaklar gibi üretim faktörlerinin el değiştirdiği faktör piyasası arasında mal, faktör ve para şeklinde sürekli bir dolaşım gerçekleşmektedir. Buna göre, hanehalkı sahip olduğu üretim faktörlerini (emek, sermaye ve doğal kaynaklar) üretimde bulunmaları için firmalara satarken bunun karşılığında hanehalkına ödemede bulunurlar. İşte bu ödemeler hanehalkının gelirini oluşturmakta iken bu gelirler de hanehalkı tarafından firmalardan yapılan mal ve hizmet alımlarına harcanmaktadır.⁸⁹

Dairesel Akım Tablosuna Devlet kesimini katarak genişlettiğimizde; Devlet faktör piyasalarından emek, sermaye ve doğal kaynak gibi üretim faktörü, mal piyasalarından da ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri satın almakta ve bunların karşılığında bir takım harcamalarda bulunmaktadır. Yani, Devletin mal ve hizmet satın

⁸⁷ Mathew Forstater, **Büyük Fikirlerin Küçük Kitapları: İktisat**, Çev. Ahmet Uzun, Ankara, Liman Kitapları, 2013, s.26.

⁸⁸ Yücel, **a.g.e.**, s.22-23.

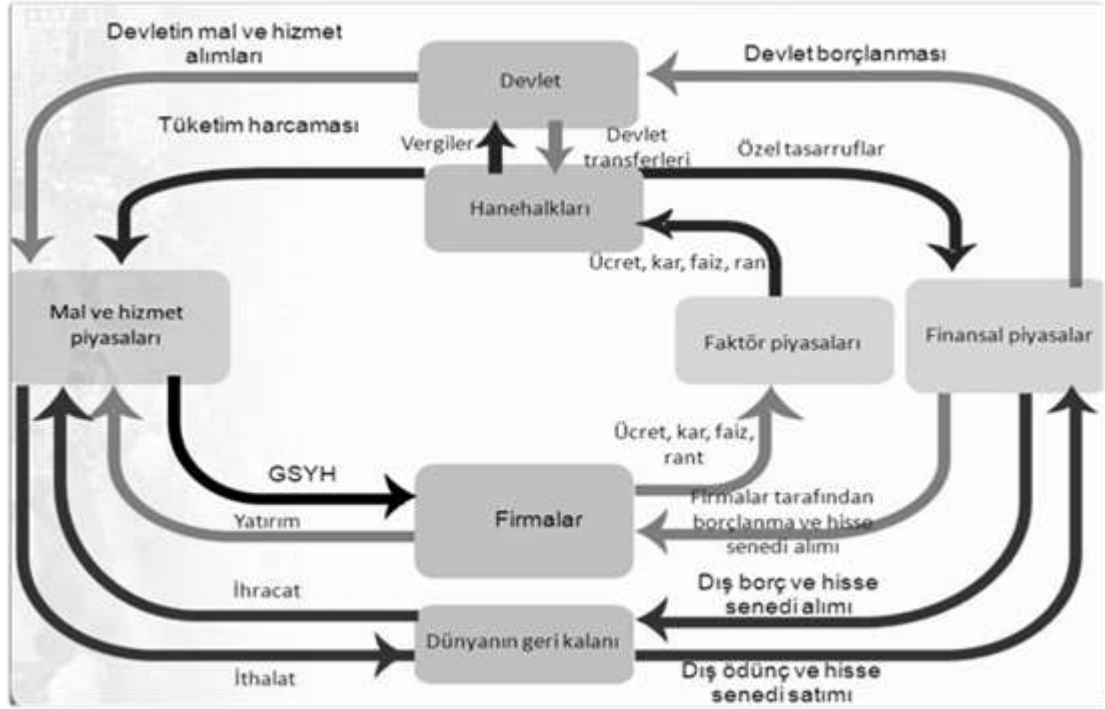
⁸⁹ Halil Seyidoğlu, **İktisat Biliminin Temelleri**, İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2006, s.31.

olarak yaptığı ödemeler işletmelerin ve hanehalkının gelirlerinin bir kısmını oluşturmaktadır. Ancak diğer yandan devlet gerek işletmelerin, gerekse hane halkının gelirlerinin bir bölümünü vergi olarak almakta ve onlara belirli durumlarda sübvansiyon ödemesi yapmaktadır. Vergilerle sübvansiyonlar arasındaki fark ise, net vergiler olarak adlandırılabilir.⁹⁰

Dışa açık bir ekonomide ise, ithalat için yapılan harcamalar ve ihracattan elde edilen gelirler bunun karşılığında yapılan faktör ödemeleri ve faktör gelirlerinin tablonun içerisine dahil edilerek hesaba katılması gerekmektedir.⁹¹

Buna göre, mal ve hizmet piyasalarının yanı sıra finansal piyasaları da tabloya eklediğimizde dairesel akım tablosu aşağıdaki gibi olmaktadır.

Şekil 1.1. Dairesel Akım Tablosu.



Kaynak: Paul Krugman, Robin Wells, **Makro İktisat**, (Çevrimiçi), <https://slideplayer.biz.tr/slide/8848616>, (Çevrimiçi), 20.01.2020.

⁹⁰ A.e., s.454.

⁹¹ M. Merih Paya, **Makro İktisat**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007, s.25.

1.2.2. İktisadi Faaliyetlerin Ölçülmesi: Milli Gelir

Bir toplumda belirli bir dönemde genellikle bir yıl içerisinde gerçekleşen üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirlerin toplamına o ülkenin “milli hasıla”sı ya da “milli gelir”i adı verilmektedir. Milli gelir, temelde bir ekonomide üretimden elde edilen değerlerinin toplanması yoluyla tespit edildiğinden, o ülkenin üretim gücünü ve refah düzeyini göstermektedir. Ayrıca, iktisadi analizlerde diğer ülke ekonomileriyle rakamsal karşılaştırmaları ve ekonominin faaliyet hacmindeki değişimleri açıklaması bakımında tutarlı, sağlıklı ve somut bir ölçüttür.⁹²

Ülke ekonomisinin büyüklüğünü ölçmede “gelir” yanında “servet” kavramı da zaman zaman kullanılabilir. Ancak servet, iktisadi varlıkların sadece o anki durumunu ortaya koyarken gelir yıllar içindeki hareketini ifade etmekte; bu bakımdan bir akım kavramı olarak gelir stok kavramı olan servete göre bir ülkenin ekonomisinin büyüklüğünü ölçmede daha uygun bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹³

Ancak ekonomik gelişmenin bir göstergesi olarak Milli Geliri kullanmanın bazı kısıtları vardır. Şöyle ki: ekonomide piyasada pazarlanmayan bazı hizmetler milli gelir hesaplamalarına dahil değildir. Ev içi hizmetler, çocuk bakımı gibi piyasa dışı faaliyetler milli gelir rakamları içerisinde dikkate alınmaz.⁹⁴ Bunun yanı sıra Devlet tarafından verilen ve piyasa tarafından fiyatlandırılmayan bazı hizmetler (savunma, temel eğitim, adalet gibi) piyasa tarafından fiyatlandırılmadığı için milli gelir rakamları içerisinde yer almamaktadır.⁹⁵

Yine vergi kaçırmak amacıyla yapılan ve şirketlerin muhasebe kayıtlarında yer almayan bazı faaliyetler, ölçüme konu edilmediklerinden milli gelir hesabında yer almamaktadır. Bunlardan bir kısmı uyuşturucu madde kaçakçılığı, kadın ticareti ve kumar gibi yasadışı nitelikte iken bir kısmı da sadece vergi ödememek ya da daha az

⁹² Erol Zeytinoğlu, **Genel Ekonomi-II**, İstanbul, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:322-55, 1980, s.109.

⁹³ Sabri F. Ülgener, **Milli Gelir, İstihdam Ve İktisadi Büyüme**, 7. bs., İstanbul, Der Yayınları, 1991, s.21.

⁹⁴ Niall Kishtainy, **Ekonomi Kitabı**, Çev. Yosun Akverdi, Suphi Nejat Ağırnaslı, 3. bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2016, s.310.

⁹⁵ R. Dornbusch, S. Fischer, R. Startz, **Makro Ekonomi**, Çev. Salih Ak, 9. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.39.

ödemek amacıyla kayıtlara alınmayan işlemlerdir. Genellikle hizmetler sektöründe yer alan kayıtdışı işlemler sebebiyle milli gelir olduğundan düşük ve hatalı ölçülmektedir.⁹⁶

Bir diğer konu doğal kaynaklara verilen zararlar ile ilgilidir. Sanayide ortaya çıkan hava, su ve ses gibi kirlilikler sebebiyle çevreye verilen zararlar ölçülmediğinden milli gelir hesaplarında dikkate alınmamaktadır. Bir fabrikanın ürettiği mamullerden dolayı ortaya çıkan gelir milli gelir hesaplarına kaydedilirken fabrika atıklarının doğaya boşaltılması sonucunda zarar gören bitki ve hayvanlar kirlenen göl, nehir ve denizlerin yol açtığı gelir kaybı milli gelirden düşülmemektedir. Bu durumda, ülke refahı milli gelir hesabına tam anlamıyla yansıtılmamaktadır.⁹⁷

Bu sebeple, özellikle son on yıllık süreçte ülkelerin ekonomik performansın ölçülmesinde milli gelir ötesinde çevresel ve toplumsal konulara ağırlık veren bir çok ölçüt, örneğin Mutluluk Endeksi, Ekolojik Ayak İzi ve İnsani Gelişme Endeksi gibi, ortaya çıkmıştır. Ancak milli gelir ekonomik performansı yeterince iyi ölçemese de halen iktisadi analizlerde kullanılan yegane göstergedir.⁹⁸

1.2.3. Milli Gelir Muhasebesi: Bazı Kavramlar

Bir ekonominin üretim hacminin ölçülmesiyle ilgili konular milli gelir muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Milli gelir muhasebesi işletmelerin ve hanehalkının muhasebe uygulamalarına benzemektedir. Şöyle ki; finansal muhasebede bir şirketin yıl içindeki gelir ve giderleri ölçülmekte ve bu bilgilere dayanılarak çeşitli analiz ve değerlendirmeler yapılmaktadır. İşte milli gelir muhasebesinde de aynen buna benzer şekilde ekonominin geneline ilişkin ölçümler yapılarak ekonominin başarı ve başarısızlıklarının nedenleri araştırılmaktadır.⁹⁹

Milli gelir muhasebesi; ekonomik olayları rakamlarla ortaya koymak, ülke ekonomisinin yapısını öğrenmek, ekonominin performansını ölçerek gelişmişlik

⁹⁶ Seyidoğlu, a.g.e., s.471.

⁹⁷ A.e., 472.

⁹⁸ Ceyda Erden Özsoy, B. Tuğberk Tosunoğlu, “GSYH’nin Ötesi: Ekonomik Gelişmenin Ölçümünde Alternatif Metrikler”, **Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 1, 2017, s. 287-298.

⁹⁹ Seyidoğlu, a.g.e., s.446.

derecesine göre doğru ekonomi politikası belirlemek, diğer ülke ekonomileri ile karşılaştırmalar yapmak, ekonomideki kaynakların kullanım durumu hakkında bilgi edinmek ve üretim faktörlerinin verimliliğini ölçmek, üretim, tüketim ve vergi gibi makro değişkenleri yönetebilmek ile ülke ekonomisinin geleceğini tahmin ederek buna uygun ekonomik planlar yapabilmek için kullanılmaktadır.¹⁰⁰

Milli gelir bir “agregat” yani toplulaştırılmış bir kavram olup başka kavramların toplamından oluşmaktadır. Milli gelirin yapısının anlaşılabilmesi için onun hangi parçalardan oluştuğu incelenmelidir. Buna göre, dışa açık bir ekonomide milli gelir: $Y = C + I + G + (X-M)$ şeklinde ifade edilmektedir. Burada “Y” milli geliri, “C” tüketim harcamalarını, “I” Yatırım harcamalarını, “G” Devlet harcamalarını, “(X-M)” ise ihracat ithalat farkını yani net dış ticareti ifade etmektedir.¹⁰¹

Bir ekonomide gelirin bir kısmının vergilere gittiğini ve transfer harcamaları nedeniyle de gelirden bir artış olduğunu hesaba katarsak; harcanabilir gelir (YD), Milli Gelir’e (Y) transfer harcamalarının (TR) ilave edilmesi ve buradan da vergilerin (TA) düşülmesi sonucuna eşit olmaktadır. Yani, $YD = Y + TR - TA$ olur.¹⁰²

Harcanabilir gelir ise aynı zamanda tüketim (C) ve tasarrufların (S) toplamını vermektedir. $YD = C + S$. Yukarıdaki temel milli gelir özdeşliğinde eşitliğin her iki tarafına bu ifadeleri yerine koyarak eşitliği yeniden düzenlersek; $YD - TR + TA = C + I + G + (X-M)$, yani $C + S - TR + TA = C + I + G + (X-M)$ olur ve $S - I = (G + TR - TA) + (X-M)$ sonucuna ulaşılır. Bu eşitlik dışa açık ve devlet faaliyetlerinin dikkate alındığı bir ekonomide özel sektör toplam tasarruflar ile yatırım harcamaları farkının, devlet harcamaları (transferler dahil) ile gelirleri arasındaki fark (bütçe açığı veya fazlası) ile ithalat giderleri ile ihracat gelirleri arasındaki farkın (Net dış ticaret fazlası veya açığı) toplamına eşit olacağını göstermektedir.¹⁰³

1.2.3.1. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla – Gayrisafi Milli Hasıla

Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYİH), bir ülkede belirli bir dönem içerisinde

¹⁰⁰ Zeytinoğlu, a.g.e., s.109-110.

¹⁰¹ Cafer Unay, **Makro Ekonomi**, 5. bs., Bursa, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1993, s.49-51.

¹⁰² Dornbusch, Fischer, Startz, a.g.e., s.34.

¹⁰³ A.e., s.35.

(genellikle bir yıl veya üç aylık dönemler) yurtiçi faaliyetler sonucu yaratılan nihai mal ve hizmetlerin toplam değeridir. Bir diğer deyişle, GSYİH ülkenin milli sınırları içinde üretim faktörlerinin üretime sokulması sonucu yaratılan katma değerlerin toplamı olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yurtiçi faaliyetlerin ülkenin ihracat ve ithalatlarını da kapsamasıdır.¹⁰⁴

Ülkedeki nihai ürünlerin (tarım ve sanayi malları ile hizmetlerin) miktarları ile bu ürünlerin fiyatları çarpılarak toplandığından o ülkenin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'sını vermektedir. Bu, aynı zamanda üretim yoluyla Gayrisafi Yurtiçi Hasıla olup buna göre, üretilen mal ve hizmetlerin miktarları $m_1, m_2, m_3, \dots, m_n$ ve fiyatları $f_1, f_2, f_3, \dots, f_n$ ise $GSYİH = m_1 \times f_1 + m_2 \times f_2 + m_3 \times f_3 + \dots + m_n \times f_n$ şeklinde ifade edilir.¹⁰⁵

Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'ya ülke dışından gelen ve ülke dışına giden faktör gelirlerinin toplamı olan Net Dış Alem Faktör Gelirleri eklendiğinde, Gayrisafi Milli Hasıla (GSMH) ortaya çıkar. $GSMH = GSYİH + \text{Net Dış Alem Faktör Gelirleri}$ denkleminde gösterilebilir.¹⁰⁶

1.2.3.2. Safi Milli Hasıla

Bir ülke ekonomisinde her yıl yapılan üretim dolayısıyla çeşitli mal ve hizmetler ortaya çıkarken makine ve bina gibi kapital mallarında ve teçhizatın aşınma ve yıpranmalar meydana gelmektedir. Buradan hareketle, yapılan üretim sonucu ortaya çıkan mallar ekonomiye net bir katkı sağlamaz. Bu sebeple, üretim sonucu makine ve teçhizatın oluşan aşınma ve yıpranmaları toplam brüt hasıladan indirmek gerekir. Gayrisafi Milli Hasıla'dan ekonomideki aşınma ve yıpranma paylarının (amortismanlar) indirilmesi sonucu Safi Milli Hasıla'ya (SMH) ulaşılmaktadır. $SMH = GSMH - \text{Amortismanlar}$ şeklinde ifade edilmektedir.¹⁰⁷

Gayrisafi Milli Hasıla, üretim sonucu ortaya çıkan toplam değeri vermektedir. Ancak burada önceki dönemlerde üretilen makine ve teçhizatın cari üretime sokulması

¹⁰⁴ Paya, **a.g.e.**, s.22.

¹⁰⁵ Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.451.

¹⁰⁶ Paya, **a.g.e.**, s.23.

¹⁰⁷ Ülgener, **a.g.e.**, s.27.

sonucunda geçmiş dönem üretiminin cari üretime olan katkısı da dikkate alınmaktadır. Bu sebeple, Gayrisafi Milli Hasıla cari dönem üretimini tam ve sağlıklı bir biçimde yansıtmaz. Cari üretimin kendisine ait toplam değerini bulabilmek için ekonomideki aşınma ve yıpranma paylarının dikkat alınarak brüt hasıladan düşülmesi gerekmektedir. Ancak aşınma ve yıpranma paylarının tespiti bir hayli zor olduğundan, uygulamada Safi Milli Hasıla'nın kullanımı oldukça sınırlamaktadır.¹⁰⁸

1.2.3.3. Milli Gelir

Milli Gelir, bir ekonomide yaratılan değerlerin toplamını ifade etmektedir. Söz konusu toplam değerlerin içerisindeki gelirlerin bu değerlerin ortaya çıkmasında katkısı olması gerekir. Dolayısıyla, prodüktif bir hizmet karşılığı olmayan ödemeler Milli Gelir içerisinde yer almaz. Gelirin bir şahıstan başkasına aktarımı olan “transfer ödemeleri” bu tarzda ödemelerdendir. Ayrıca mal ve hizmet alımları sırasında ödenen dolaylı vergiler de, satıcının gelirine girmeyip Hazine'ye intikal ettiğinden bu vergiler satıcının gelirinde bir fazlalık oluşturmaz. Dolayısıyla satış hasılatından dolaylı vergilerin düşülmesi sonucu üretim faktörlerinin gelirleri toplamına ulaşılmaktadır. İşte, Safi Milli Hasıla'dan dolaylı vergileri indirdikten sonra üretim faktörlerinin gelirleri toplamı olan Milli Gelir'e ulaşılmaktadır. Buradan hareketle Milli Gelir şu şekilde ifade edilebilir: Milli Gelir = SMH – Dolaylı Vergiler¹⁰⁹

1.2.3.4. Kişisel Gelir – Net Harcanabilir (Kullanılabilir) Gelir

Kişisel Gelir, Milli Gelire içerisinde doğrudan yer almamakla birlikte bireylerin bütçesine dahil bir takım kalemlerin ilavesi ve indirimi sonucu ortaya çıkmaktadır. Emeklilik ve sosyal sigorta aidatları, dağıtılmamış şirket karları ile kurumlar vergisinin gelirden düşülmesi; transfer ve sübvansiyon ödemeleri ile devlet tahvillerinin faizlerinin gelire ilavesi gerekmektedir. Bunun sonucunda Kişisel Gelir ortaya çıkar. Kişisel Gelir bireylerin fiilen elde ettikleri geliri göstermektedir. Bu gelirden de gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi gibi dolaysız vergiler çıkarıldığında kişinin serbestçe kullanabileceği Kullanılabilir Gelir'e ulaşılmaktadır.

¹⁰⁸ A.e., s.28.

¹⁰⁹ A.e., s.29-30.

Kullanılabilir Gelir, bireylerin gelirlerindeki değişimde gelirlerinin ne kadarını tüketim ve ne kadarını ise tasarrufta kullanacakları hususunda yol gösteren bir kavramdır.¹¹⁰

Buraya kadar açıklanan Milli Gelir muhasebesine ilişkin kavramlar aşamaları itibariyle hesaplanışı aşağıdaki tabloda toplu olarak şu şekilde gösterilebilir.

Tablo 1.1. GSYİH-Milli Gelir Hesaplama Aşamaları.

	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
+	<u>Dış Alem Net Faktör Gelirleri</u>
	Gayri Safi Milli Hasıla (Piyasa Fiyatlarıyla)
-	<u>Amortismanlar</u>
	Safi Milli Hasıla (Piyasa Fiyatlarıyla)
-	<u>Dolaylı Vergiler (Dahilde ve İthalde)</u>
	Milli Gelir (Faktör Fiyatlarıyla)
-	Kurumlar Vergisi
-	Dağıtılmayan İşletme Karları
-	Sosyal Güvenlik Kesintileri
+	Sübvansiyon ve Transfer Ödemeleri
+	<u>Devlet Borçlanma Faizleri</u>
	Kişisel Gelir
-	<u>Dolaysız Vergiler</u>
	Net Harcanabilir Gelir

Kaynak: M. Merih Paya, **Makro İktisat**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007, s.24.

1.2.3.5. Nominal-Reel Milli Gelir

Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ile ilgili bölümde belirtildiği üzere, toplam hasıla ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin miktarları ile fiyatlarının çarpımlarının toplamına eşit olmaktadır. Dolayısıyla Milli Gelir de aynı şekilde miktar ve fiyatların çarpımlarının toplamını içermektedir. Burada fiyat olarak cari yıl fiyatları alınmakta

¹¹⁰ A.e., s.40.

olduğundan Milli Gelir rakamlarında yıldan yıla bir değişme varsa bu üretilen ürün miktarının yanı sıra fiyatlardaki değişimden de kaynaklanmaktadır. Her yılın cari fiyatları üzerinden hesaplanan bu Milli Gelire Nominal Milli Gelir adı verilmektedir. Ancak karşılaştırma yaparak Milli Gelirdeki gerçek artış/azalışı görmek ve sağlıklı analizler yapabilmek için toplam hasılda fiyatlardaki değişimden kaynaklı etkileri ortadan kaldırmak gerekir. Diğer bir deyişle, Milli Gelir rakamlarını fiyat değişimlerine göre düzeltmek gerekmektedir. Bunun için belirli bir yılın fiyatlar genel seviyesi sabit kabul edilip endekslerden yararlanılarak diğer yıllardaki miktarlar bu fiyat düzeyinden işlem görmektedir. Bu şekilde Reel Milli Gelir rakamına ulaşılır. Nominal Milli Gelire Cari Fiyatlarla Milli Gelir, Reel Milli Gelire ise Sabit Fiyatlarla Milli Gelir de denilmektedir.¹¹¹

Reel Milli Geliri hesaplamak için herhangi bir yıl baz yıl alınarak ekonomide üretilen nihai mal ve hizmetlere o yılın cari fiyatları değil, baz yılına ait fiyatların uygulanması gerekmektedir. Uygulamada fiyat endeksleri biliniyorsa cari yılın Nominal Milli Gelir rakamı söz konusu endekse bölünerek Reel Milli Gelir rakamına ulaşılmaktadır. Örneğin; 2000 yılının Nominal Milli Geliri 500 milyon TL olsun ve 1982 baz yılına (1982=100) göre hesaplanan 2000 yılının fiyat endeks rakamı ise 2500 ise, 2000 yılının 1982 yılı fiyatlarına göre Reel Milli Geliri $\frac{100}{2500} \times 500.000.000 = 20.000.000$ -TL olarak hesaplanmaktadır.¹¹²

Buna göre, Reel Milli Gelire şu formül yardımıyla ulaşırız:¹¹³

$$\text{Reel Milli Gelir} = \frac{\text{Nominal Milli Gelir}}{\text{Fiyat Endeksi}} \times 100 \quad (1)$$

1.2.3.6. Deflatör – Fiyat Endeksleri

İktisadi olayları sağlıklı bir biçimde değerlendirebilmek için reel ve parasal boyutlarının ortaya çıkarılması; bunun içinse, ekonomik olayların reel ve nominal olarak ölçülmesi gerekmektedir. Bu amaçla fiyat endeksleri oluşturulmaktadır.

¹¹¹ Ülgener, **a.g.e.**, s.47.

¹¹² Erdoğan Alkin, **İktisat**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s.160.

¹¹³ Unay, **a.g.e.**, s.23.

Endeksler, temel alınan bir baz yılından (örneğin 2009=100 şeklinde) hareketle günümüze ulaşan zaman serileridir. Endeks, baz yılından itibaren takip eden yıllarda baz yılı değerine göre ortaya çıkan yüzdesel değişimleri göstermektedir. Halen ülkemizde uygulanmakta olan fiyat endeksleri; Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE), Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) ve GSYİH Deflâtörü'dür.¹¹⁴

Fiyat endekslerinde, temsili bir **mal kümesi (sepeti)** oluşturulmakta ve cari yıl fiyatları ile toplam değeri, bu mal kümesinin baz yılının fiyatları ile hesaplanan toplam değerine bölünerek elde edilmektedir. Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE), ortalama bir hanehalkının tükettiği mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki ortalama değişimleri; Toptan Eşya veya Üretici Fiyat Endeksleri (TEFE – ÜFE) ise işletmeler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki ortalama değişimleri göstermektedir.¹¹⁵

TÜFE ve ÜFE Türkiye İstatistik Kurumu tarafından aylık bazda hesaplanarak yayımlanmaktadır. Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE), hanehalklarının tüketim harcamalarında yer alan mal ve hizmetlerin belirli zaman aralıklarında fiyatlarındaki değişimleri gösterirken Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) ise tarım, imalat sanayi, madencilik ve enerji sektörlerinde üretimi yapılan malların, üretici tarafından yurtiçi peşin satış fiyatlarındaki değişimleri göstermektedir. 1987 ve 1994 yıllarını baz alan TÜFE ve ÜFE endeksleri TUİK internet sitesinde bulunmakta olup en son 2003 yılı bazlı (2003=100) TÜFE ve ÜFE endeksleri yayımlanarak kullanılmaya başlanmıştır.¹¹⁶

Fiyat endeksleri dışında yaygın olarak kullanılan bir diğer endeks GSYİH Deflâtörü'dür. Bu endeks Nominal GSYİH'nın Reel GSYİH'a bölünmesi şeklinde bulunmaktadır. Bu nedenle herhangi bir fiyat endeksi kullanılmayıp sadece Nominal ve Reel değerlerin karşılaştırılmasından ortaya çıktığı için "Zımnî" GSYİH Deflâtörü adını almaktadır. Ekonomide üretilen bütün mal ve hizmetleri kapsadığı için en kapsamlı fiyat endeksidir. Aşağıdaki formülle ifade edilmektedir.¹¹⁷

¹¹⁴ Paya, **a.g.e.**, s.29.

¹¹⁵ Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.469-470.

¹¹⁶ Türkiye İstatistik Kurumu, **Fiyat Endeksleri ve Enflasyon: Sorularla Resmi İstatistikler Dizisi 3**, (Çevrimiçi), <http://www.tuik.gov.tr>, 14.01.2019.

¹¹⁷ Richard G. Lipsey v.d., **İktisat 2**, Çev. Ahmet Çakmak, İstanbul, Bilim Teknik Yayınları, 1992, s.43.

$$\text{Zımni Deflatör} = \frac{\text{Cari fiyatlarla GSYİH}}{\text{Esas alınan dönem fiyatlarıyla GSYİH}} \times 100 \quad (2)$$

Zımni deflatörle Reel GSYİH hesaplamasına bir örnek vermek gerekirse; bir ülkenin baz yılı 1999 için Nominal ve Reel GSYİH rakamları 100.000 TL olsun. İkinci yıl olan 2000 yılında Nominal GSYİH 135.000 TL olurken Reel GSYİH 120.000 TL ise, 2000 yılı için zımni GSYİH deflatörü= (135.000 / 120.000) * 100 = 112,5 elde edilir. (İlk yıl baz yılı olduğu için için zımni GSYİH deflatörü 100 kabul edilmektedir.) Buna göre; 1999 yılı baz yılı alındığında 1999-2000 yılı arasında % 12,5 bir fiyat artışı olmuştur.¹¹⁸

GSYİH zımni deflatörü her ne kadar en geniş tabanlı fiyat endeksi olsa da ekonomideki ifade gücü oldukça düşüktür. Buna göre, milli gelir özdeşliğinden hareketle; ithal mal ve hizmet fiyatlarında meydana gelen bir artış sebebiyle cari fiyatlarla ifade edilen milli gelir toplamı düşmekte ve bu durum fiyat hareketlerini olduğundan daha düşük gösteren bir deflatörün ortaya çıkmasına yol açmaktadır.¹¹⁹

1.2.3.7. Kişi Başı Milli Gelir

Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ya da Gayrisafi Milli Hasıla bir ülkede yaşayan bireylerin ortalama refah düzeyini ölçmede oldukça başarısız kalmaktadır. Bu sebeple ekonomi literatürüne Kişi Başı Milli Gelir kavramı girmiştir. Kişi başı milli geliri toplam hasılanın nüfusa bölümü ile hesaplanmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan gelir çeşitli ülkelerde yaşayan bireylerin ortalama refah düzeylerini karşılaştırmak için kullanılabilir. Burada karşılaştırmaların anlamlı olabilmesi için ülkelerin kendi para birimleri ile hesaplanan Milli Gelir rakamlarının uluslararası düzeyde ortak kullanılan bir para birimi üzerinden halen yaygın uygulamada Amerikan Doları üzerinden ifade edilmesi gerekmektedir.¹²⁰

1.2.4. Milli Gelirin Hesaplanması

Ekonomide bir dönem içerisinde üretilen tüm mal ve hizmetlerin toplamı Milli

¹¹⁸ Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.469.

¹¹⁹ Paya, **a.g.e.**, s.30.

¹²⁰ Alkin, **a.g.e.**, s.161-162.

Gelir kavramı ile ifade edilebildiği gibi, üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, rant ve karlar toplamı da Milli Gelir kavramı ile ifade edilmektedir. Üretim faktörlerinin üretimden elde ettiği gelirlerin bir kısmı tüketim harcamalarına yönlendirilirken, diğer kısmı ise tasarruf edilmektedir. Dolayısıyla daha önce de değinildiği üzere ekonomideki tüketim harcamaları ile tasarrufların toplamı da Milli Geliri vermektedir. Buradan hareketle, Milli Gelir üç şekilde hesaplanmaktadır. Bunlar; Üretim Yöntemi, Gelir Yöntemi ve Harcama Yöntemidir.¹²¹

1.2.4.1. Üretim Yöntemi

Milli Gelirin hesaplanmasında ekonomide belli bir dönemde yaratılan hasılayı ölçmenin en temel yolu üretim yöntemiyle Milli Gelir hesaplamasıdır. Bu yöntemle göre, Milli Gelir üretilen mal ve hizmetlerin miktarları ile fiyatları çarpılarak ortaya çıkan değerlerin toplamıdır. Ancak burada üretime giren her türlü mal dikkate alınmamalıdır. Çünkü üretime giren mallardan bir kısmı üretim sürecinde tüketilerek yok olmaktadır. Ara malları olarak da adlandırılan bu mallar ayrıştırılmadan nihai mallarla birlikte toplandığında mükerrerlik ortaya çıkar ve Milli Gelir olduğundan daha büyük bir değerde hesaplanmış olur. Dolayısıyla sadece nihai malların değerlerini toplamak gerekir.¹²²

Uygulamada çok çeşitli mal ve hizmetler olduğundan, her bir malın üretim değeri tek tek hesaplanmamaktadır. Bunun yerine uygulamada ekonomi tarım, sanayi, madencilik, enerji gibi belirli sektörlerle ayrılmakta ve her sektörün yarattığı katma değeri hesaba alınmaktadır. Katma değer, her sektörün diğer sektörlerden aldığı ara malları ve hizmetler toplamına kendi ürettiği mal ve hizmetlere, üretim zinciri içinde bir sonraki halkaya geçirirken eklediği, kattığı değer olacaktır. Sektörlerin katma değerleri toplamının, toplam Milli Gelire eşit olacağı kabul edilmektedir.¹²³

1.2.4.2. Gelir Yöntemi

Klasik anlamda üretim faktörleri, emek, sermaye, toprak ve teşebbüs olarak

¹²¹ Alkin, **a.g.e.**, s.157.

¹²² Özhan Uluatam, **Makro İktisat**, 8. bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s.28.

¹²³ **A.e.**, s.29.

dört ana başlık altında toplanmaktadır. Üretim faktörlerinin üretimden aldığı gelirler ise, sırasıyla ücret, faiz, kira ve kar şeklinde sayılmaktadır. Ancak bu gelirlerin dışında üretim sürecinde üreticilere ara malları için de çeşitli ödemeler yapılmakta olup bu gelirler de diğer üreticiler tarafından sonuçta üretim faktörlerine harcandığı için Milli Gelir üretim faktörlerine yapılan ödemeler toplamına eşit olmaktadır. Yani, sektörlerin toplam katma değerleri, üretim faktörlerinin üretimden elde ettiği gelirler toplamına eşit olacaktır. Dolayısıyla, bir ekonomide belirli bir dönemde gelir yöntemiyle hesaplanacak toplam Milli Gelir, üretim yöntemiyle hesaplanan Milli Gelirle aynı değerdedir.¹²⁴

Gelir yöntemi uygulanırken ekonomideki gelirlerin ayrı ayrı tespiti ve toplamının alınması gerekmektedir. Bunun için ücretlilerin maaşlarını ve iş yerlerinde ödenen ücret gelirleri ile ücretli dışındaki diğer gelir gruplarının gelir vergisi beyannamelerinde bildirilen gelirlerin bilinmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi ödeme alışkanlığının zayıf ve istatistiklerin yetersiz olduğu ülkelerde milli gelirin, gelir oluşumu yönünden hesaplanması oldukça çok görülmektedir. Bunun yanı sıra ülkemizde Türkiye İstatistik Kurumu tarafından bu yöntemle de Milli Gelir hesaplaması yapılmaktadır.¹²⁵

1.2.4.3. Harcama Yöntemi

Ekonomide faktör sahiplerince elde edilen gelirlerin bir kısmı üretilen mal ve hizmetlere harcanmakta, bir kısmı ise tasarrufa gitmektedir. Bu durum elde edilen gelirin hepsinin harcanmayıp bir kısmının tasarruf edilmesi sonucunda toplam gelir ve toplam harcamalar arasında farkın ortaya çıkacağını düşündürse de; yatırım harcamaları yoluyla eşitliğin her zaman gerçekleşmesi sağlanmaktadır. Şöyle ki; yatırımlar sonucunda o dönemde satılmayıp elde kalan stok mallardaki artışlar da yatırım harcamaları kavramı içerisinde yer aldığından yatırımlarla birlikte dönem toplam harcamaları yaratılan toplam gelire, bu da üretilen mal ve hizmetlerin toplam değerine eşit olmaktadır. Teorik olarak yukarıda anlatın yöntemlerle birlikte harcama yöntemi sonucunda bulunan değerler birbirine eşit olmaktadır. Buna göre, bir

¹²⁴ Uluatam, **Makro İktisat**, s.29.

¹²⁵ Alkin, **a.g.e.**, s.157.

ekonomide belirli bir dönemde; Dönem toplam geliri (milli gelir) $\equiv$ Dönem toplam hasılası (milli hasıla) $\equiv$ Dönem hasılası üzerine yapılan harcamalar şeklinde birbirine denk olmaktadır.¹²⁶

Harcama yönteminin başarısı istatistiklerin yeterli olmasına bağlıdır. Tüketim harcamaları aile bütçesi anketlerine dayanılarak hesaplanırken tasarruf miktarını hesaplama bankalardaki cari hesaplar, alacak ve pay senetleri alım satımındaki hareketlere ilişkin bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bilgiler ne kadar yeterli olursa elde edilen sonuçlar o kadar gerçeğe yaklaşacaktır. Türkiye’de günümüzde uygulanmakta olan temel Milli Gelir hesaplaması, üretim kesimlerinin yarattığı mal ve hizmetlerin toplam değerlerinin tespitine (Üretim Yöntemine) dayanmaktadır. Gelir yöntemi ve harcama yöntemiyle Milli Gelir hesaplaması ise daha çok kontrol amacıyla kullanılmaktadır.¹²⁷

1.3. Vergi Gelirleri İktisadi Faaliyet Hacmi İlişkisi

1.3.1. Vergi Esnekliği ve Vergi Canlılığı Kavramları

1.3.1.1. Vergi Esnekliği (Tax Elasticity)

Türk Dil Kurumu sözlüğünde **vergi esnekliği**; “*Vergi gelirlerindeki oransal değişimin gayri safi millî hasıladaki oransal değişmeye oranlanmasıyla hesaplanan katsayı, diğer bir deyişle vergi gelirlerinin gayri safi millî hasıladaki değişmelere karşı gösterdiği duyarlılık*” şeklinde tanımlanmıştır.¹²⁸

İktisat biliminde **esneklik (elastikiyet)** ise; iki değişkende meydana gelen yüzde değişimler arasındaki oran veya duyarlılık derecesi olarak ifade edilmektedir. Bu tanımdan yola çıkılarak vergi gelirlerinin esnekliği; vergi gelirlerindeki yüzde değişimin, GSYİH’da meydana gelen yüzde değişime oranı olarak tarif edilebilir.¹²⁹

Buradan hareketle, vergi esnekliğini aşağıdaki formülle ifade edebiliriz. Bu

¹²⁶ Uluatam, **Makro İktisat**, s.30.

¹²⁷ Alkin, **a.g.e.**, s.158-159.

¹²⁸ Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr>, 18.12.2018.

¹²⁹ Sevda Akar, “Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, Sayı:165, 2013, s.28.

denklemden vergi geliri (T), GSYİH ise (Y) ile gösterilmektedir.

$$E_T = \frac{\Delta T/T_0}{\Delta Y/Y_0} \quad (3)$$

Yukarıdaki formül vergi esnekliğinin ark (yay) elastikiyeti olarak gösterilmesidir. Bu formüldeki vergi esnekliği değeri; vergi tarifesinin artan oranlı yapısı ve GSYİH'daki değişime karşı vergi matrahının duyarlılığına bağlı bulunmaktadır.¹³⁰

Verginin gelir esnekliği ya da kısaca vergi esnekliği kavramı ile söz konusu verginin gelirdeki dalgalanmalara karşı duyarlılığı ve ekonomideki doğal gelişimi ölçülmektedir. Bu doğal gelişim vergi gelirinin uzun dönemde ne derecede istikrarlı bir yapıya sahip olduğunun göstergesidir.¹³¹

1.3.1.2. Vergi Canlılığı (Tax Buoyancy)

Vergi canlılığını vergi esnekliğinden ayıran en önemli nokta kapsamı olup bu kavram vergi esnekliği kavramını kapsayan bir özelliğe sahiptir. Vergi canlılığı, vergi gelirlerindeki otomatik değişmelerle birlikte idarece alınan önlemler neticesinde ortaya çıkan vergi geliri değişmelerini anlatmaktadır. Bu itibarla devletçe alınan önlemler sonucunda ortaya çıkan vergi geliri değişimlerinin vergi esnekliğine eklenmesi halinde vergi canlılığı kavramına ulaşılmaktadır.¹³²

Devletin vergi alanında yaptığı değişiklikler, kısaca şu üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır: Devletin yeni bir vergi koyması (vergi ihdası), Devletin eskiden beri uygulanmakta olan bir vergiyi kaldırarak yerine başka bir vergiyi koyması ve mevcut vergilerin vergi oranlarında artış veya indirim yapılmasıdır.¹³³

Ancak, her idari düzenleme vergi gelirlerini artırıcı bir etki ortaya çıkartmayabilir. Vergi gelirlerinin azalmasına neden olacak düzenlemelerin söz

¹³⁰ Richard A. Musgrave, **Maliye Politikası**, Çev. Orhan Şener, İstanbul, Alkım Yayınevi, s.139.

¹³¹ Ayşe Güner, Serdar Yılmaz, "Belediye Gelirlerinin Esneklik Analizi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:15, 2006, s.674.

¹³² Selin Ertürk Atabey, Tolga Avşar, Mehmet Bulut, "Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı Ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 20, Sayı: 71, 2009, s.112.

¹³³ Susam, **a.g.e.**, s.267.

konusu olması durumunda vergi esnekliği miktarının vergi canlılığı miktarından yüksek olması anlamına gelmektedir. Bu durum vergi canlılığının vergi esnekliğini kapsamadığı sonucuna gelmez. Bunun sebebi idari düzenlemelerin negatif etkiye neden olabilmesidir. Vergi esnekliğinin ve canlılığının yüksek olması istenilen bir durumdur çünkü devletin harcamaları genelde hızlı bir şekilde artmakta ve bunların finansmanında da vergiler önemli bir rol almaktadır. Dolayısıyla gayrisafi milli hasıladaki büyüme ile birlikte vergilerin de artması devlet harcamalarının finansmanı açısından önem taşımaktadır.¹³⁴

Günümüzde devletin vergi alanındaki müdahaleleri (ihtiyari politikaları) çok sayıda olup bunların etkilerini ölçmek oldukça güç olduğundan vergi esnekliği kavramı günümüzde vergi canlılığı kavramını da içerecek bir biçimde kullanılmaktadır.

1.3.1.3. Hesaplama Teknikleri

Vergilerin elastikiyeti çeşitli yöntemlerle ölçülebilmektedir. Belirli bir zaman diliminde vergi hasılatı ile milli gelir seviyesi arasındaki değişimleri gösteren yay elastikiyeti (arc elasticity) hesaplanabilmektedir. Bunun yanı sıra zaman serilerinde doğrusal bir spesifikasyonla regresyon analizi yapılarak milli gelirin belirli bir seviyesindeki elastikiyet olan nokta elastikiyeti (point elasticity) bulunabilmektedir. Yine çifte logaritmik yöntem kullanılarak elastikiyet ölçülebilmekte; bu durumda modelde açıklayıcı değişkenin katsayısı elastikiyete eşit olmaktadır.¹³⁵

Ancak esnekliklerin ölçülmesinde dikkate edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Vergi esnekliklerinin belirli bir dönem ya da yıl için değil, 5 ya da 10 yıllık zaman dilimleri için ölçülmesi daha doğru sonuçlar vermektedir. Çünkü vergi esneklikleri dönemsel bazda oldukça değişiklik göstermekte; bu ise sonuçların sayısal olarak anlamsız çıkmasına sebep olmaktadır. Vergi esnekliklerinin ölçülmesinde farklı yöntemler bulunsa da en uygun yöntem GSYİH'ye göre logaritması alınmış vergi gelirlerinin regresyon analizine tabi tutulmasıdır. Ancak çifte logaritmik yöntem de

¹³⁴ Ertürk Atabey, Avşar, Bulut, **a.g.e.**, s.112.

¹³⁵ Kızılyallı, **a.g.e.**, s.388.

denen bu yöntemde, çıkan sonuçların olağandışı özellik gösteren dönemlerden etkilenme ihtimali bulunmaktadır.¹³⁶

1.3.2. Vergi Esnekliği ve Canlılığını Belirleyen Faktörler

Vergi gelirlerinin elastikiyeti, birçok faktörden etkilenmekte olup bunların başında vergi matrahının ekonomik konjonktüre duyarlılığı, vergi tarife ve oran yapısı, vergilerin tahsilat durumu gelmektedir. Vergi elastikiyeti kavramı altında, vergi gelirleri ile GSYİH arasındaki korelasyonun incelenmesi ile vergi gelirlerinin GSYİH'ta meydana gelen değişimlerden hangi oranda etkilendiği tespit edilmeye çalışılmaktadır. Buna göre, vergi gelirlerinde artış GSYİH'taki artıştan ne kadar yüksek ise vergi elastikiyeti o kadar fazla; tersi durumda ise vergiler GSYİH'ye göre inelastik olmaktadır. Eğer vergi gelirlerindeki artış ile GSYİH'taki artış aynı oranda ise birim elastikiyet bulunmaktadır.¹³⁷

Vergi elastikiyetinin 1'den büyük çıkması genel anlamda GSYİH'daki artışın diğer bir deyişle ekonomideki büyümenin vergi hasılatı üzerinde olumlu etkisi olduğunu göstermektedir. Vergi gelirleri genel olarak ekonomik konjonktüre uygun bir yol izlemektedir. Bununla birlikte vergi sistemi içinde yer alan her bir vergi türünün iktisadi dalgalanmalara verdiği tepki farklı olabilmektedir.¹³⁸

Vergilerin gelir elastikiyetini etkileyen en önemli faktör vergi matrahıdır. Örneğin, gelir üzerinden alınan vergiler milli gelirdeki değişimlere duyarlı iken, baş vergisi gibi yansız vergiler milli gelirdeki değişimlerden etkilenmemektedir. Elastikiyeti etkileyen diğer bir faktör vergi tarifesidir. Buna göre, artan oranlı vergi tarifesini olan vergilerde vergi gelirleri vergi matrahındaki yükselişten daha fazla artmaktadır. Çünkü vergi matrahında meydana gelen artışları artan oranlı tarife daha iyi kavrayabilmektedir. Yine vergilerin tahsil şekli de vergi elastikiyetini

¹³⁶ Jonathan Haughton, "Estimating Tax Buoyancy, Elasticity And Stability", (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/profile/Jonathan_Haughton/publication/265409911_ESTIMATING_TAX_BUOYANCY_ELASTICITY_AND_STABILITY/links/54c0e1e0cf28eae4a69ecc2/ESTIMATING-TAX-BUOYANCY-ELASTICITY-AND-STABILITY.pdf, 18.12.2018.

¹³⁷ Mehmet Sena Ekici, "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:30, 2009, s.200-223, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/70148>, 18.12.2018.

¹³⁸ Susam, **a.g.e.**, s.293.

etkilemektedir. Bunun en bilinen örneği, stopaj yöntemiyle tahsil edilen vergilerde vergilerin gelir elastikiyeti artmakta; beyannameye dayanan yani beyan ile tahsili arasında belirli bir süre olan vergilerde ise vergi elastikiyeti azalmaktadır.¹³⁹

Bu faktörlere dayalı olarak artan oranlı tarifeye sahip şahsi gelir vergisinin vergi elastikiyetinin yüksek olması gerekmektedir. Çünkü gelir vergisi hasılatı ekonominin büyüme dönemlerinde milli gelirdeki artıştan daha fazla artmakta; bu da vergi mükelleflerinin tüketim ve yatırım harcamalarında bir artışa yol açmaktadır. Bunun yanı sıra şahsi gelir vergisinde kaynakta kesme yöntemi yaygın olarak uygulanmakta olup bu vergi elastikiyetine olumlu yönde etki etmektedir. Gelir unsurlarının kavranışı ve vergi kaçakçılığının yaygın olup olmadığı gelir vergisinin elastikiyetini etkilemektedir. Şöyle ki, her çeşit kazanç ve iradı kavrayan bu kapsamda vergi istisnalarının sınırlı olduğu bir gelir vergisi daha elastik olabilmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığının cezalandırıldığı vergi kayıp ve kaçığın az olduğu bir gelir vergisinde vergi elastikiyeti artacaktır. Kurumlar vergisi tek oranlı olması sebebiyle şahsi gelir vergisi kadar esnek olmamaktadır. Ancak bu verginin konusunu oluşturan kurum kazançlarının ekonomideki milli gelir düzeyindeki değişimleri takip etmesi sebebiyle vergi elastikiyeti yüksek olmaktadır. Buna göre, ekonomideki büyüme dönemlerinde kurum kazançlarında ortaya çıkan artış vergi gelirlerini artırmakta; tam tersi daralma dönemlerinde kurum kazançlarında yaşanan düşüşler vergi hasılatını azaltmaktadır. Dolaylı vergilerde ise durum aynı olmamakla birlikte buna yakındır. Genel nitelikli tüketim vergileri (KDV gibi) ekonominin gelir düzeyini yakından izlemekte olduğundan bu vergilerin gelir elastikiyeti yüksek olmaktadır. Ancak talep elastikiyeti sert olan mallarda vergi elastikiyeti düşük çıkmaktadır. Öte yandan, özel tüketim vergilerinin vergi elastikiyeti oldukça düşük olmaktadır. Özel tüketim vergilerinin elastikiyeti advalorem matrah üzerinden vergileme yapıldığında daha yüksek iken spesifik matrah üzerinden vergilemede özellikle lüks malların vergilemesinde daha düşük çıkmaktadır.¹⁴⁰

¹³⁹ Yılmaz, a.g.e., s.296.

¹⁴⁰ A.e.

1.3.3. İktisat Politikasındaki Fonksiyonu ve Önemi

İktisat politikası genel tanımıyla; iktisadi istikrar, büyüme ve gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi ekonomik amaçlara ulaşmada iktisat teorisinde yer alan politika araçlarının kullanılmasıdır. İktisat politikası araçlarından birisi olan maliye politikası da, bu çerçevede ekonomik ve toplumsal hedeflere ulaşılması amacıyla kamunun harcama, borçlanma ve vergi araçlarını kullanarak ekonomiye müdahalesidir. Maliye politikasının hedeflerine ulaşmada kullandığı araçların en başında vergiler gelmektedir.¹⁴¹

Ekonomik konjunktürde vergi gelirlerinde otomatik olarak meydana gelen değişiklikler, ekonominin seyrine göre hükümetlerin aldığı iradi vergisel önlemler ve ekonomik göstergelerde önceden belirlenmiş sınır değerlere ulaşılması sonucunda otomatik olarak alınan vergisel tedbirlerin uygulamaya konulması (formül esnekliği) yoluyla vergilerle iktisadi istikrarın sağlanması için çalışılmaktadır.¹⁴²

Otomatik istikrar sağlayıcı vergi politikası ise, konjunktüre yani ekonominin faaliyet hacmindeki devrevi dalgalanmalara duyarlı vergilerin ekonomik sisteme yerleştirilmesi ile uygulanmaktadır. Burada vergi tabanının genişliği, vergi tarifesinin artan oranlılık durumu, vergi tahsil kabiliyeti (vergi tahsil edilme biçimi ve süreleri ile vergi kayıp kaçağı durumu) önem arz etmektedir. Bu unsurlar, gelir, tüketim ve servet vergilerinde verginin konjunktüre duyarlılığını ve etki gücünü farklı şekillerde etkileyerek otomatik istikrar sağlayıcı vergi politikasının ne ölçüde başarılı olacağını belirlemektedir.¹⁴³

İradi vergisel önlemler Keynesyen maliye politikası içerisinde yer almakta olup ekonomideki istikrarsızlıkları gidermek için vergiler alanında siyasi otoriteye düzenleme ve değişiklik yapma imkânı verir. Ancak vergilerde alınacak bu iradi önlemlerin, ekonomide konjunktür kaynaklı gelişmelere uyum sağlayamaması ve gecikmeli olarak uygulamaya girmesi sebepleriyle, ekonomik istikrarı daha da

¹⁴¹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.289.

¹⁴² Salih Turhan, “İktisadi İstikrar Ve Vergi Politikası Uygulamasına İlişkin Sorunlar”, (Çevrimiçi), <http://acikerisim.ticaret.edu.tr>, 21.12.2018.

¹⁴³ Mircan Tokatlıoğlu, Ufuk Selen, **Maliye Politikası**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s.147-148.

bozabilme tehlikesi bulunduğundan uygulamadaki başarı şansı azalmaktadır.¹⁴⁴

Formül esnekliği yöntemi, iradi maliye politikasının gecikmeli devreye girmesi ve otomatik istikrar sağlayıcı maliye politikasının yetersizliklerini ortadan kaldırmak için uygulanan diğer bir politikadır. Bu politika türünde ekonomik göstergelerin belirli bir değeri aşması durumunda önceden tespit edilmiş belli önlemler devreye sokulmaktadır. Böylelikle, istikrarı bozan sebeplere idari organlarca müdahale edilerek kısa süre içerisinde ortadan kaldırılması sağlanır.¹⁴⁵

Çalışmanın yukarıdaki bölümünde ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere, şahsi gelir vergisi artan oranlı tarife yapısıyla vergi elastikiyeti en yüksek vergidir. Bu itibarla ekonomide otomatik istikrar sağlayıcı özelliği bulunmaktadır. Buna göre, ekonominin genişleme dönemlerinde gelir vergisi hasılatı milli gelirdeki artıştan daha fazla artar. Vergilerin artması tüketime gidecek fonların azalmasına sebep olmakta; bu da ekonominin genişleme dönemlerinde harcamaları sınırlandırarak enflasyonu yavaşlatmaya yardımcı olmaktadır. Aynı mekanizma ekonominin daralma dönemlerinde tam tersi şekilde işlemektedir. Bu durumda da, vergi matrahlarındaki azalıştan dolayı gelir vergisi hasılatı milli gelirden daha hızlı düştüğünden dolayı özel harcamaların azalışı yavaşlamaktadır. Ancak gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcı özelliğini tam anlamıyla yerine getirebilmesi için; geniş tabanlı bir vergi olarak her tür gelir ve kazancı vergilendirmesi, tarifenin dik ve artan oranlı yapıda olması, vergi kayıp ve kaçığının en az düzeyde olması, kaynakta kesme (stopaj) yöntemiyle tahsilatın yaygın olarak uygulanması, götürü vergilendirme (basit usul) yöntemi kullanılmaması ve vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğunun en alt gelir dilimine göre en düşük orandan vergilendirilmemesi gerekmektedir. Şirket kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi de şahsi gelir vergisi kadar olmasa da otomatik istikrar sağlayıcı özelliğine sahip bulunmaktadır. Şöyle ki; kurum kazançları şirket karlarından oluştuğundan, ekonominin genişleme dönemlerinde karlar artmakta ve verginin hasılatı da bu şekilde artış göstermektedir. Kurumlar vergisi hasılatının artması, şirketlerin özel tüketim veya yatırım harcamasına yönelebilecek fonlarının bir

¹⁴⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, s.293.

¹⁴⁵ **A.e.**, s.297.

kısının vergi yoluyla kısılmasına sebep olmaktadır. Bu durum, yukarıda açıklanan aynı mekanizma yoluyla ekonomik istikrarı sağlayıcı yönde etki yapmaktadır.¹⁴⁶

Tüketim ve servet vergilerinde durum biraz daha farklıdır. Şöyle ki; tüketim üzerinden alınan vergilerde (KDV ve ÖTV gibi) tüketim gelirin bir fonksiyonu olup gelirdeki değişikliklere karşı duyarlılığı olduğundan otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyonundan söz edilebilir. Genel tüketim vergilerinin gelir esnekliği yüksek iken özel tüketim vergilerinin gelir esnekliği gelir üzerinden alınan vergilere göre oldukça düşüktür. Servet vergileri ve servetin el değiştirmesinden alınan vergilerde (Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi gibi) gelir esnekliğinin düşük olması sebebiyle, bu vergilerin otomatik istikrar sağlayıcı özelliği bulunmamaktadır.¹⁴⁷

Vergilerin ve bir bütün olarak vergi sisteminin gelir elastikiyeti, iktisat politikasının bir dalı olan maliye politikası açısından büyük önem arz etmektedir. Bunun en büyük sebebi, elastik bir vergi sistemi olan ülkelerde vergilerin otomatik stabilizatörlük özellikleri ortaya çıkmakta; bu, devletin ekonomiye doğrudan müdahale etmeksizin ekonominin kendiliğinden dengeye gelmesini sağlamaktadır.¹⁴⁸ Ayrıca farklı vergi türlerinin uzun dönemli gelişimini görmek, beklenen politika hedeflerini ne derece karşıladığını anlamak, bu çerçevede diğer vergi gelirleri ile performansını karşılaştırmak ve daha elastik vergi matrahları oluşturmak amacıyla vergi elastikiyeti kullanılmaktadır.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Tokatlıoğlu, Selen, **a.g.e.**, s.148-149.

¹⁴⁷ **A.e.**, s.150.

¹⁴⁸ Ertürk Atabey, Avşar, Bulut, **a.g.e.**, s.111.

¹⁴⁹ Güner, Yılmaz, **a.g.e.**, s.674.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TÜRKİYE’DE MİLLİ GELİR HESAPLARI

2.1. Türk Vergi Sistemi

Vergi sistemi, bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergi, resim, harçların bütünüdür. Bir ülkenin vergi sistemi, o ülkenin hukuki, iktisadi, sosyal alt yapısı ve hatta tarihine ve kültürüne göre şekillenmektedir.¹ Bu sebeple, her ülkenin kendi politik, ekonomik ve sosyo-kültürel yapısının özelliklerini yansıtan kendine has bir vergi sistemi bulunmaktadır.²

Günümüz vergi sistemleri, temelde gelir, muamele ve tüketim vergilerine dayanmaktadır. Gelir vergileri daha çok sanayileşmiş ülkelerde yaygınken muamele ve tüketim vergilerinin gelişmekte olan diğer ülkelerde yaygın olduğu görülmektedir.³ İktisadi faaliyetin arttığı refah dönemlerinde adil ve hassas nitelikli gelir vergileri daha verimli iken, bu vergiler konjonktürün alçaldığı zamanlarda düşük hasılat getirerek devlet bütçesinde açığa sebep olabilmektedir. Buna karşılık adil olmayan muamele ve tüketim vergileri ekonominin hem refah hem de daralma dönemlerinde sabit ve istikrarlı hasılat sağlamaktadır. Ancak elde edilen bu hasılat modern Devletin gereksinimlerini uzun dönemde karşılamaz.⁴

Ülkemizin vergi sistemini gelir, tüketim ve servet üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Buna göre, Türk vergi sistemindeki vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler, tüketim üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler başlığı altında sınıflandırılarak uygulanmaktadır.⁵ Türkiye’deki vergilere ilişkin ayrıntılı

¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 16. bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.145.

² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. bs., İstanbul, Beta Yayınevi, 1998, s.372.

³ Gıyas Akdeniz, **Türkiye’de Gelir Vergisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:44, 1949, s.9.

⁴ **A.e.**, s.10.

⁵ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye: Kamu Harcamaları Kamu Gelirleri Kamu Borçları Maliye Politikası**, 2. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2016, s.137.

açıklamalara çalışmanın aşağıdaki bölümlerinde yer verilmektedir.

2.1.1. Tarihsel Gelişimi

Osmanlı Devleti'nin vergi sistemi **şer'i** ve **örfi** olmak üzere başlıca iki tür vergiden oluşmaktaydı. Şer'i vergi olan **zekat, öşür (aşar), haraç, cizye** ve bunlar gibi devletin ilk yıllarında otuz olan vergi çeşidi, ileriki yıllarda seksen kaleme kadar çıkmıştır. Bunların yanı sıra padişahın yetkisini kullanması ile ihtiyaca binaen bir de **tekelif-i örfiye** adı altında vergi alınmaktaydı. Eyaletler tarafından toplanan tekelif-i örfiye vergisi, eyaletlerin masrafları, memur ve ulak ücretleri, vali, mütesellim, voyvoda ve köy muhtarlarının masrafları, hükümet konağı, miri binalar, köprüler, su yolları ve diğer yapım ve tamirat için kullanılmaktaydı.⁶

Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluş ve genişleme dönemlerinde vergi gelirleri daha çok hükümlanlığı altındaki devletlerden aldığı haraçlar, gümrük resimleri ve Müslüman olmayanlardan alınan cizyelerden oluşmaktaydı. Ancak Osmanlı imparatorluğunun devlet gücünün zayıflaması üzerine haraç ödeyen yabancı devletler çeşitli bahanelerle vergileri geciktirmeye ve ödememeye başlamışlardı. Bu da haraç olarak alınan vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmuştur.⁷

Tağış (paranın içindeki kıymetli maden miktarını düşürmek yoluyla elde edilen gelirler) ve borçlanma işlemleri dışında, Osmanlı Devleti maliye politikasının temel aracı vergilerden oluşmaktaydı.⁸ Vergi sistemini basitleştirmek amacıyla 1839 Tanzimat döneminde çok sayıda hasılat ve resim türü ile aynı yükümlülük ve angaryalar kaldırılmıştır. Ancak şer'i vergilerden zirai ürünlerden onda bir oranında alınan öşür, hayvanlardan alınan ağnam ve Müslüman olmayan halktan alınan cizye uygulanmaya devam edilmiştir.⁹

Tanzimat ve Meşrutiyet dönemlerinde alınan vergiler ana hatlarıyla aşağıdaki

⁶ Mehmet Akif Terzi, **Türk Devlet Geleneğinde Bürokrasi ve Memur**, Ankara, Sistem Ofset, 2012, s.94.

⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.128.

⁸ Edhem Eldem, **A History of the Ottoman Bank**, Ottoman Bank Historical Research Center, İstanbul, 1999, pp.19-20.

⁹ Biltekin Özdemir, **Osmanlı Devleti Dış Borçları**, 2. bs., Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No:403, 2010, s.4.

tablodaki gibi özetlenebilir¹⁰:

Tablo 2.1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Vergiler.

ANA BAŞLIK	VERGİLER
Emlak ve Gelir Vergileri	Ancemaatin Vergi(Köy Toplu Vergisi), Emlak ve Arazi Vergisi, Bina Vergisi, Madenler Resmi ve Harp Kazançları Vergisi
Zirai Gelir Vergileri	Ağnam Resmi, Aşar Vergisi, Özel Ormanlar Hasılatı Vergisi, Çeşitli Ek Vergiler
Bedel Olarak Alınan Vergiler	Cizye, Askerlik ve Askerlik Maaşı Bedelleri, Yol Bedelleri ile Askerlikten Muafiyet Vergisi
Damga Vergisi ve Harçlar	Damga Resmi, Harç ve Kaydiyeler, Tütün Beyiyesi, Deniz ve Hayvan Sağlık Resmi ile Balık Avlama Ruhsatı Resmi
Gümrük ve Tüketim Resimleri	Gümrük Resmi, Alkollü İçkiler Satış Resmi
Tekel (İnhisar) Gelirleri	Tuz, Tütün, Tönbeki, Barut, Meskutat, PTT Gelirleri
Maktu Vergiler	Bağlı eyalet ve beyliklerden alınan maktu vergiler

Kaynak: Biltekin Özdemir, **Osmanlı Devleti Dış Borçları**, 2. bs., Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No:403, 2010, s.4-5.

Kurtuluş Savaşı sonrası Türkiye, ekonomisi ve toplumsal yapısıyla geri kalmış bir ülke görünümü sergilemekteydi. İlkel bir tarım, geri bir sanayi ve ticaret, düşük eğitim durumu bunu doğrular nitelikteydi. Bu geri kalmışlık o dönemki maliye idaresi ve vergi sistemine de yansımıştı. Devletin bütçe sistemi oldukça ilkel, ayrıca o dönemde aşar, ağnam (hayvanlar), temettü (kazanç), bina vergileriyle bazı tüketim vergilerinden oluşan adaletsiz bir vergi sistemi bulunmaktaydı.¹¹

Cumhuriyetin ilanından sonra Osmanlı Devletinden gelen ‘aşar’ın kaldırılması ve daha sonraki yıllarda yapılan yasal düzenlemeler sonucu Türk Vergi Sistemi günümüzdeki şeklini almıştır. Özellikle 1950’li yıllardan itibaren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu’nun yazılarak yürürlüğe girmesiyle

¹⁰ A.e., s.5.

¹¹ Erginay, a.g.e., s.146.

Ülkemizde vergi reform hareketi başlamıştır.¹² Cumhuriyetin ilk yıllarında daha çok denk bütçe anlayışı benimsenmiş; hükümet toplayabildiği kadar geliri harcamaya dikkat etmiş, borçlanmadan uzak durularak bunun sonucunda bütçe fazlaları ortaya çıkmıştır.¹³

1923-1930 yılları arasında Aşar'ın kaldırılması sonrasında doğan gelir noksanlığını karşılamak üzere Umumi İstihlak Vergisi yürürlüğe konulmuşsa da, iyi sonuç alınamaması sebebiyle bu vergi de daha sonra kaldırılarak yerine Muamele Vergisi getirilmiştir. Yine bu dönem zarfında Ağnam ve Temettü vergileri de kaldırılmış, 1924 yılında Sayım (Hayvanlar) vergisi ve 1926 yılında ise Kazanç vergisi uygulamaya konmuştur.¹⁴

1930'lu yıllarda Dünya Ekonomik Buhranından kaynaklı Devletin gelir ihtiyacı doğmuş ve bu dönemde yeni vergiler ihdas edilmiştir. Bu vergiler; ücretler üzerine konan Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisidir. Söz konusu dönemde ayrıca gümrük ve tekel vergileri bütçe içerisinde önemli bir gelir kaynağı olup gelirler içinde yaklaşık %40'lık bir paya sahipti.¹⁵

Türk vergi sistemi çoğu zaman gelir sağlamak ve bazen de reform yapmak arzularının ortaya çıkardığı, çeşitli vergi türlerini içerisinde barındıran bir sistemdir. Ülkemiz zellikle İkinci Dünya Savaşından sonra vergi sistemini temelinden değiştirmek suretiyle daha çok gelir sağlayan ve daha adil bir vergi sistemine ulaşımak için çabalar içerisine girmiştir.¹⁶

İkinci Dünya Savaşı yıllarında savunma harcamalarının artması hkmetleri bazı vergilerin oranını artırıp yeni vergiler koyarak bu harcamaları finanse etmeye itmiştir. Gümrük tarife oranları yükseltilerek ithalat vergileri artırılmış ihracat üzerine bir vergi konmuş ve 1944 yılında Toprak Mahsulleri Vergisi ihdas edilmiştir. Ayrıca

¹² Hüseyin Perviz Pur, **Osmanlı'dan Günümüze Vergi İsteminin Ekonomiye Uyumı 1838-2012**, İstanbul, Otopsi Yayınları, 2012, s.193.

¹³ Hüseyin Şahin, **Türkiye Ekonomisi: Tarihsel Gelişimi ve Bugünkü Durumu**, 10. bs., Bursa, Ezgi Kitabevi, 2009, s.49.

¹⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.146-147.

¹⁵ **A.e.**, s.74.

¹⁶ Hsn Kızılyallı, **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 286, 1969, s.391.

1942 yılında bir defalık bir servet vergisi olan **Varlık Vergisi** konmuştur.¹⁷

1950'li yıllar Türk Vergiciliğinde önemli bir dönüm noktası olmuş bu dönemde Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan vergi reform kanunları yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu reform hareketi 1957 yılında uygulamaya giren Gider Vergileri ile önemli bir aşamaya ulaşmıştır.¹⁸

Bu dönemde bazı vergiler de uygulamadan kaldırılmıştır. Bunlardan; Cumhuriyetin başlarından itibaren uygulanmakta olan ayni veya para ile ödenebilen Yol Vergisi 1952 yılında, Gelir Vergisinin yürürlüğe girmesiyle de konusu kalmayan Esnaf Vergisi 1956 yılında kaldırılmıştır. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi de 1959 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır.¹⁹

1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile kamu gelirleri artırılmaya çalışılsa da bu çok sürmemiş ve bir süre sonra artan kamu harcamaları ve enflasyonun vergi gelirlerini aşındırması sebepleriyle para politikası uygulamaları revaçta olmuştur. Akabinde dünya petrol krizinin etkisiyle giderek artan ödemeler dengesi açıkları ve yaşanan döviz darboğazı ekonomik bunalıma sebep olmuş, bunun üzerine uygulamaya konulan 24 Ocak 1980 İstikrar Programı sonrasında hükümet bir taraftan kamuda küçülmeyi hedef alırken diğer taraftan bazı vergi indirimleri gündeme gelmiştir.²⁰

1980'lerin vergi politikalarını daha çok arz yönlü iktisat politikaları yönlendirmiştir. Bu dönemde Turgut Özal vergileme ile ilgili görüşlerini 1979 tarihli Kalkınmada Yeni Görüş'ün Esasları adlı raporda ayrıntılı olarak açıklamıştır. Söz konusu raporda vergilemenin temel ilkeleri kapsamında vergilerin basit, açık, kolay ve anlaşılabilir olması gerektiği dile getirilirken aynı zamanda vergi oranlarının da herkesin vergi verebileceği düzeyde düşük tutulması istenmektedir. 1990 sonrasında ise Özal vergilerin yaygın olarak harcamalar üzerinden alınması ve vergi tarifelerinin artan oranlı değil daha fazla hasılat sağlaması için düz olması ve düşük tutulması

¹⁷ A.e., s.88.

¹⁸ Nadaroğlu, a.g.e., s.400-401.

¹⁹ Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No: 390, 2009, s.96.

²⁰ Şahin, a.g.e., s.162-198.

görüşlerini ileri sürmüştür.²¹

80'li yılların en önemli gelişmelerinden biri hiç şüphesiz Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemine girmesidir. Bu verginin 1985 yılında yürürlüğe girmesiyle daha önce uygulanan düşük hasılatlı, tahsilat maliyetleri yüksek, yüksek oranlı ve olumsuz ekonomik etkileri bulunan bazı vergiler uygulamadan kaldırılmıştır. Bu vergiler; Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, P.T.T. Hizmetleri Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi'dir.²²

Daha sonra 90'lı yıllarda yaşanan kriz sonrasında 5 Nisan 1994 Kararları alınmıştır. Bu dönemde vergi gelirlerinin artırılması amacıyla vergi tabanının genişletilerek kayıtdışı kazançların vergilendirilmesi ve sermaye kazançlarının etkin olarak vergilendirilmesi çabaları damga vurmuş bu amaçla 'nerden buldun ?' sorusuyla özdeşleşen Mali Milat Yasası (4369 sayılı Kanun) düzenlemeleri yapılmıştır. Ancak uluslararası alanda yaşanan krizler ve ekonomideki durgunluk sebebiyle önce Mali Milat ertelenmiş daha sonra yapılan düzenlemelerle bazı servet unsurları ve sermaye kazançlarının kısmen vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir.²³

Türkiye'de 2001 ekonomik krizinden sonra para, maliye, kur ve yapısal değişiklikleri kapsayan diğer politikalar uygulamaya konmuş olup 2008 yılı ortalarına kadar uygulanmaya devam edilen söz konusu politikaların sonucu ekonomide büyük ölçüde istikrar sağlanmıştır.²⁴ Bu çerçevede hükümet tarafından 2002-2004 dönemi için uygulamaya konulan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı adlı reform programı çerçevesinde ve hemen sonrasında vergi alanında başlıca şu uygulamalar gündeme gelmiştir²⁵:

- Vergi kimlik numarasına geçilmesi,
- Vergi idaresi ve denetiminde etkinliğin artırılması yoluyla vergi kayıp

²¹ Mutlu, **a.g.e.**, s.104.

²² Nihat Edizdoğan v.d., **Türk Vergi Sistemi**, 3. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2007, s.9.

²³ Şahin, **a.g.e.**, s.232.

²⁴ Ahmet İncekara, **Türkiye Ekonomisi**, 2. bs., İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı, 2015, s.141.

²⁵ **A.e.**, s.262.

ve kaçakların en aza indirilmesi için organizasyon yapısında değişiklikler ve otomasyona geçilmesi (E-VDO projesi, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının kuruluşu),

- Vergi tahsilâtının artırılarak borç stokunun eritilmesi (Vergi Barışı Kanunu),
- Akaryakıt fiyatlarının döviz ve enflasyondaki artışa bağlı olarak otomatik ayarlanması,
- Ücretlilerde vergi indiriminin kaldırılarak Asgari Geçim İndirimi uygulamasının gelmesi, Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi, bir kısım Katma Değer Vergisi oranlarında artışının yapılması,
- Vergi ve diğer kamu gelirlerindeki gecikmeyi önlemek amacıyla gecikme faizi ve zammı oranlarının piyasa faiz oranlarının üzerinde belirlenmesi,
- Finansal araçların vergilendirilmesinin yeniden düzenlenmesi, özellikle Hazine bonosuna yatırımı cazip hale getirmek amacıyla bu kâğıtlardan elde edilen kazançların beyan dışı bırakılması.

2000’li yılların başında vergi sistemimizdeki en önemli gelişme hiç şüphesiz 2002 yılından itibaren yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisidir. Bu verginin uygulanmaya başlaması üzerine 16 adet vergi ve benzeri mali yükümlülük yürürlükten kalkmıştır. Akaryakıt Tüketim Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Ek Vergi, Özel İşlem Vergisi (Motorlu Taşıtların Tescil ve Devirlerinden alınan) bu dönemde kaldırılan vergilerden bazılarıdır.²⁶

Yine aynı dönemde Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne giriş süreci hızlanmış, bu süreçte vergilerin Avrupa Birliği ile uyumlu hale getirilmesi için çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan ilki Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi alanında olmuş ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergileri de belli seviyede Avrupa Birliği standartlarına uyumlu hale getirilmiştir.²⁷

²⁶ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.9.

²⁷ Mutlu, **a.g.e.**, s.147-148.

Bu dönemde vergi idaresinin kurumsal yapısında da değişikliğe gidilmiş, bu idarenin bağımsız bir yapıya kavuşturulması amacıyla Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılından itibaren yürürlüğe girmesiyle kurumlar vergisi oranı % 20'ye çekilmiş, Gelir Vergisi Kanunu vergi tarifesinde oran indirimine gidilmiş ayrıca menkul sermaye iratları ve Borsa kazançlarının kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmesi (stopaj) nihai usul olarak benimsenmiştir.²⁸

2008 yılında ABD'de ortaya çıkarak tüm dünyaya hızla yayılan finans krizi, önceki yıllarda Türkiye'nin kriz deneyimleri sonucu aldığı tedbirler ve uygulamaya koyduğu yapısal reformlar sebebiyle ülke ekonomisini sınırlı şekilde etkilemiştir. Ekonomiyi canlandırmak amacıyla krizin ülkemize yansımaya başladığı 2009 yılında bir süreliğine otomobil ve beyaz eşyada özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi indirimi yapılmak ve yine aynı yıl ayakkabı, tekstil ve bazı gıda maddelerindeki katma değer vergisi oranı %18'den % 8'e düşürülmek suretiyle vergi teşvikleri uygulamaya konmuştur. Yine bu dönemden itibaren halk arasında vergi affı olarak bilinen çeşitli “Vergi Borcu Yapılandırma” Kanunları ile yurtdışında bulunan kayıt dışı paraları yurtiçi piyasalara çekmek için uygulanan “Varlık Barışı” Kanunlarına sık sık başvurulmuştur.²⁹

Kayıtdışı ekonomiyle mücadele kapsamında teknolojinin kullanımı ve e-sistemler yaygınlaştırılmıştır. Bu amaçla akaryakıt istasyonlarında yazarkasa uygulamasına gidilmiş, ayrıca alkollü içkiler ve tütün mamullerinde “Bandrollü Ürün İzleme Sistemi” uygulamaya sokulmuştur. Bu dönemde vergi denetiminin kapasitesi artırılarak vergi denetim birimleri birleştirilmiş, ayrıca vergi incelemelerinin etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilebilmesi için “Risk Analizi Merkezi” hayata geçirilmiştir.³⁰

Son yıllarda vergiye gönüllü uyumunu artırılması ve mükelleflere verilen

²⁸ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/09_Vergi.pdf, 28.05.2019.

²⁹ Şahin, **a.g.e.**, s.574.

³⁰ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf, 28.05.2019.

hizmet kalitesinin iyileştirilmesi doğrultusunda, internet üzerinden sunulan elektronik hizmetlerin sayısı giderek artmıştır. Bu durum aynı zamanda verginin daha hızlı ve daha az maliyetle tahakkuk/tahsil edilmesine imkân vermiştir. E-beyanname ve e-tahsilat işlemleri sayesinde vergiye uyum maliyetleri hızla azaltılmıştır. Elektronik ortamda alınan beyanname sayısı toplam beyannamelerin yüzde 99'una ulaşmıştır. E-tahsilat ve e-haciz uygulamaları ile hızlı, hatasız tahsilat ve kamu alacağının kolay takibi sağlanmıştır. E-fatura, e-defter uygulamaları ile de kâğıt israfı önlenerek hem mükelleflerin hem de idarenin maliyetleri azaltılmıştır. Yine tebligatları hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla e-tebliğ uygulaması hayata geçirilmiştir.³¹

Bu dönemde vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, işletmelerin Ar-Ge harcamalarının yüzde 100'ünü gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapmalarına imkân tanınmıştır. Ayrıca teknoparklarda faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara vergi istisnası getirilmiş ve bu yerlerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri her türlü vergiden; kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar ise damga vergisinden istisna edilmiştir. Avrupa Birliği ile uyumlu yeni bir bölgesel ve sektörel yatırım teşvik mevzuatı yürürlüğe konulmuş, bu kapsamda az gelişmiş bölgelerde kurumlar vergisi oranı yüzde 2 seviyesine indirilerek, tahsilinden vazgeçilen vergiler kanalıyla yatırımlara yüzde 65'e varan oranlarda katkı sağlanmıştır. Yapılan diğer mevzuat değişiklikleriyle, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birleşmeleri sonucunda ortaya çıkan kârlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş ve bu işletmelere birleşme sonrası üç hesap dönemi indirimli kurumlar vergisinden yararlanma imkânı getirilmiştir.³²

2.1.2. Vergi Yapısı

Vergi yapısı, kısaca bir ülkede toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin oranıdır. Bu oran, o ülkenin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler

³¹ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf, 28.05.2019.

³² T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf, 28.05.2019.

arasındaki sıralamasını da belirleyen ölçütlerden birisidir.³³

İngiliz Devlet adamı Gladstone vergi yapısıyla ilgili olarak; “vasıtasız ve vasıtalı vergiler maliye vekilinin kur yapması gereken sevimli iki kız kardeşir.” diyerek bir ülke vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin her ikisinin birlikte uygulanması gerekliliğine vurgu yapmıştır. Çünkü her iki vergi türünün kendine özgü bir takım fayda ve zararları bulunmaktadır. Vergi politikası bakımında belli ölçülerde ve bir arada uygulanması gerekir.³⁴

Dolaylı vergiler, harcama ve işlemler üzerinden alınmaktadır. Bunun en bilinen örneklerini, mal ve hizmet satışı esnasında tahsil edilen katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oluşturur. Satış ve işlem yapılması esnasında ödendiğinden maliyeti düşük, uygulaması kolaydır. Bu vergilerde ödeme gücü dikkate alınmaz, aynı işlemleri yapan fakir-zengin herkes için aynı vergi tutarı ödenmektedir. Ayrıca fiyat mekanizması yoluyla bu vergiler başkaları üzerine yansıtılabilmektedir. Bu itibarla, dolaylı vergiler uygulanması kolay ve hızlı olmakla birlikte adaletli değildir.³⁵

Dolaysız vergiler ise, gelir ve kazançlar ile mülkiyet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler geliri konu almaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi ülkemizde uygulanan dolaysız vergilerin tipik örnekleridir. Dolaysız vergiler kişilerin ödeme gücüne göre alınmaktadır; bu özelliğinden ötürü adaletlidir. Ancak daha çok beyan usulüyle tahsil edildiklerinden, vergi tahsilâtında gecikmelere sebep olmaktadır. Peşin olarak, kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla tahsil edilmeleri durumunda bu olumsuzluk azaltılmaktadır. Servet vergileri de dolaysız vergiler kapsamında sınıflandırılabilir. Bunlara örnek olarak ülkemizde uygulanan motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi verilebilir. Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere göre gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde dolaysız vergilere daha çok başvurulduğu görülmektedir.³⁶

Türkiye, dünya ülkeleri arasında gelişmekte olan ülkeler içerisinde yer

³³ Hakkı M. Ay, Esra Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, 2008, s.136.

³⁴ M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri: Birinci Kitap**, 2. bs., İstanbul, Sermet Matbaası, 1964, s.195.

³⁵ **A.e.**, s.137.

³⁶ **A.e.**

almaktadır. Ülkemizin gelişmiş ülke ekonomileri seviyesine ulaşabilmesi için ise bu ülkelerdeki gibi yüksek bir gelir ve servet düzeyine erişmiş sanayileşmiş bir ekonomiye sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda, Türk vergi sisteminin yapısı ne gelişmiş ne de az gelişmiş ülkelere uymamakta; gelir üzerinden alınan dolaysız vergilere oranla harcama ve işlemler üzerinden alınan dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu karma bir vergi yapısı sergilemektedir.³⁷

2006-2015 yılları arasında dolaysız-dolaylı vergiler ayırımına göre tahsil edilen vergi gelirleri toplamı ile dolaysız ve dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı aşağıda Tablo 2.2. ve Tablo 2.3.'te gösterilmiştir.

Tablo 2.2. Türkiye'de Dolaysız-Dolaylı Vergiler Tahsilatı (2006-2015).

VERGİ GELİRLERİ (BİN TL)	2006	2007	2008	2009	2010
Gelir Vergisi	28.982.977	34.447.311	38.029.985	38.445.864	40.392.222
Kurumlar Vergisi	11.157.710	13.750.876	16.905.045	18.022.830	20.924.891
Veraset ve İntikal Vergisi	119.079	124.603	144.092	168.253	215.462
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2.998.103	3.520.835	3.943.972	4.495.724	5.033.145
Dolaysız Vergiler Toplamı	43.257.869	51.843.625	59.023.094	61.132.671	66.565.720
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri*	59.408.212	63.589.733	67.258.421	73.136.329	91.735.660
Gümrük Vergileri	2.080.930	2.440.594	2.770.001	2.465.856	3.239.829
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	25.425.510	26.492.642	29.972.307	26.134.065	36.208.140
Damga Vergisi	3.148.694	3.642.047	3.945.061	4.169.006	5.082.749
Harçlar	3.958.239	4.743.577	5.050.209	4.755.033	7.033.501
Dolaylı Vergiler Toplamı	94.021.585	100.908.593	108.995.999	110.660.289	143.299.879
VERGİ GELİRLERİ (BİN TL)	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Vergisi	48.807.078	56.493.510	63.760.750	73.899.428	85.755.807
Kurumlar Vergisi	26.992.793	29.017.423	28.987.758	32.304.422	33.388.149
Veraset ve İntikal Vergisi	253.014	292.682	339.799	428.246	435.266
Motorlu Taşıtlar Vergisi	6.003.994	6.716.446	7.353.299	7.786.700	8.948.684
Dolaysız Vergiler Toplamı	82.056.879	92.520.061	100.441.606	114.418.796	128.527.906
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri*	103.380.870	113.836.692	134.854.795	142.089.491	167.092.309
Gümrük Vergileri	4.653.092	5.194.839	5.409.003	6.541.448	8.280.339
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	48.685.121	50.000.138	62.727.358	64.387.913	74.645.805
Damga Vergisi	6.464.418	7.360.478	9.415.830	10.324.299	12.044.578
Harçlar	8.343.814	9.674.683	12.947.970	14.482.399	16.984.617
Dolaylı Vergiler Toplamı	171.527.315	186.066.830	225.354.956	237.825.550	279.047.648

(*) Dahilde Alınan KDV, ÖTV, BSMV, ÖİV ve Şans Oyunları Vergisi

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Genel Bütçe İstatistikleri**, (Çevrimiçi), <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, 22.05.2019.

³⁷ Aykut Aydın, “Türkiye’nin 2000’li Yıllardaki Vergi Gelirleri Portresi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:104, 2008, s.170.

Tablo 2.3. Türkiye'de Dolaysız-Dolaylı Vergi Gelirleri Oranı (2006-2015).

Yıllar (%)	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Dolaysız Vergi Gelirleri</i>	31,51	33,94	35,13	35,59	31,72
<i>Dolaylı Vergi Gelirleri</i>	68,49	66,06	64,87	64,41	68,28
Yıllar (%)	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Dolaysız Vergi Gelirleri</i>	32,36	33,21	30,83	32,48	31,53
<i>Dolaylı Vergi Gelirleri</i>	67,64	66,79	69,17	67,52	68,47

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Genel Bütçe İstatistikleri**, (Çevrimiçi), <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, 22.05.2019.

Buna göre, ülkemizde hem toplam dolaysız hem de toplam dolaylı vergiler tahsilatı 2006-2015 yılları arasında tutar bazında yaklaşık üç kat artmıştır. Bu artışın hızı 2009 yılında bir miktar yavaşlasa da 2010 yılından itibaren kaldığı yerden devam etmiştir. Söz konusu dönemde toplam vergi gelirleri tahsilatı içerisinde dolaysız vergi gelirlerinin oranı % 32; dolaylı vergilerin oranı ise % 68 civarında gerçekleşerek genel anlamda istikrarlı bir durum sergilemiştir. 2008-2009 yıllarında ise dolaylı vergi gelirleri tahsilatı artış hızında dolaysız vergilerle aynı şekilde bir yavaşlama olmuş, ancak 2010 yılından itibaren artış hızı aynı şekilde devam etmiştir.

İlgili dönemde Türkiye’de uygulanan vergi türlerinin dolaysız ve dolaylı vergi gelirleri toplamı içindeki payları ise yıllar itibariyle aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 2.4. Vergilerin Dolaysız-Dolaylı Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2006-2015).

YILLAR	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Dolaysız Vergi Gelirleri (%)</i>					
Gelir Vergisi	67,00	66,44	64,43	62,89	60,68
Kurumlar Vergisi	25,79	26,52	28,64	29,48	31,43
Veraset ve İntikal Vergisi	0,28	0,24	0,24	0,28	0,32
Motorlu Taşıtlar Vergisi	6,93	6,79	6,68	7,35	7,56
<i>Dolaylı Vergi Gelirleri (%)</i>					
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	63,19	63,02	61,71	66,09	64,02
Gümrük Vergileri	2,21	2,42	2,54	2,23	2,26
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	27,04	26,25	27,50	23,62	25,27
Damga Vergisi	3,35	3,61	3,62	3,77	3,55
Harçlar	4,21	4,70	4,63	4,30	4,91
YILLAR	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Dolaysız Vergi Gelirleri (%)</i>					
Gelir Vergisi	59,48	61,06	63,48	64,59	66,72
Kurumlar Vergisi	32,90	31,36	28,86	28,23	25,98
Veraset ve İntikal Vergisi	0,31	0,32	0,34	0,37	0,34
Motorlu Taşıtlar Vergisi	7,32	7,26	7,32	6,81	6,96
<i>Dolaylı Vergi Gelirleri (%)</i>					
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	60,27	61,18	59,84	59,75	59,88
Gümrük Vergileri	2,71	2,79	2,40	2,75	2,97
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	28,38	26,87	27,83	27,07	26,75
Damga Vergisi	3,77	3,96	4,18	4,34	4,32
Harçlar	4,86	5,20	5,75	6,09	6,09

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Genel Bütçe İstatistikleri**, (Çevrimiçi), <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, 22.05.2019.

Buna göre, ilgili dönemde dolaysız vergi gelirlerinin % 90'ı aşan kısmının gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelirlerine ait olduğu görülmektedir. Geriye kalan dolaysız vergi gelirleri ise başta motorlu taşıtlar vergisi olmak üzere ve veraset ve intikal vergisine dayanmaktadır. Yine aynı dönem içerisinde dolaylı vergi gelirlerinin % 86'yı aşan kısmı dahilde alınan mal ve hizmet vergilerine ait gelirler ile ithalde alınan katma değer vergisi gelirlerinden oluşmaktadır. Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri; yurt içi işlemlerden alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisidir.

2.1.3. Temel Kavramlar

a) Verginin Konusu:

Bir verginin konusunu, doğrudan veya dolaylı olarak üzerinden vergi alınan

ekonomik unsurlar oluşturmaktadır.³⁸ Neumark’a göre, verginin konusu vergi mükellefiyetini doğuran şey, fiil ve olay gibi unsurlardır. Gelir vergisinde gerçek kişilerin safi kazanç ve iratları, emlak vergisinde bina, arazi ve arsalar, katma değer vergisinde ticari, sınai, zirai, mesleki ve diğer bazı teslim ve hizmetler, damga vergisinde ise vergiye tabi kağıtlar örnek olarak gösterilebilir.³⁹

Verginin konusu kanun koyucu tarafından tayin edildiğinden vergi kanunlarında açıkça yazılı olmayan hallerde bir şey vergilendirilemez. Ayrıca bir verginin konusu esas alınarak kıyasen başka bir konuda vergilendirme yapılamamaktadır. Buna vergide kıyas yasağı adı verilmektedir.⁴⁰

b) Matrah:

Matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Matrahın belirli bir “değer” olarak belirlendiği durumlarda advalorem, belirli bir “miktar” olarak belirlendiği durumlarda ise spesifik vergilerden söz edilmektedir. Advalorem vergilere örnek olarak, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gösterilebilir. Gelir vergisinde, vergiye tabi kazanç ve iradın safi tutarı, kurumlar vergisinde, ilgili Kanun’da vergiye tabi kılınmış kurum kazancının safi tutarı, katma değer vergisinde de, ilgili Kanun’un 1’inci maddesinde sayılan vergiye tabi işlemlerin bedelleri, bu vergilerin matrahlarıdır. Spesifik vergilere örnek olarak ise Özel Tüketim Vergisi 1. Liste verilebilir. Bu verginin uygulamasında ilgili listede yer alan akaryakıt ve petrol türevi ürünlerin kilogram ve litre başına aynı listede belirtilen tutarlarda vergi alınması öngörülmüştür.⁴¹

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra verginin konusuna ilgili kanununda belirtilen muafiyet ve istisnalar uygulanıp bir takım giderler düşüldükten sonra vergi matrahına ulaşılmaktadır. Buna örnek olarak gelir vergisi matrahı verilebilir. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerdir. Ancak bu

³⁸ Sadık Kırbay, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 10. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998, s.97.

³⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.233-234.

⁴⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 7. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s.136-137.

⁴¹ M.Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s.137-138.

gelirler elde edildikleri tutar üzerinden doğrudan vergi hesaplamasına konu olmaz. Gelir vergisinde vergi tutarını hesaplayabilmek için vergi matrahına ulaşmak gerekir. Gelir vergisini oluşturan gelir unsurlarından elde edilen toplam gelire, önce varsa muafiyet ve istisnalar uygulanır daha sonra gelirin elde edilmesi için yapılan giderler ve indirimlerin düşülür. Bunun sonucu olarak safi gelir tutarına ulaşılmaktadır. Bu da gelir vergisinin matrahıdır.⁴²

Vergi matrahının tespitinde bazı yöntemlerden yararlanılmaktadır. Bunlardan ilki mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahını yazılı olarak bildirmesidir. Bu usule beyan esası denmektedir. Beyan esasında mükellef veya sorumlu ilgili vergi kanununda belirtildiği şekilde vergi matrahını tespit ederek bu matrahı ve ortaya çıkan vergiyi hesaplayıp vergi dairesine bir beyanname ile beyan etmektedir. Bir diğer yöntem ise, götürü usuldür. Burada idare vergi matrahlarını mükellef grupları itibariyle belirlemekte, mükellefler ait oldukları mükellef grubuna denk gelen vergi matrahları üzerinden vergilendirilmektedir. Bunun dışında, vergi matrahlarının takdir komisyonları tarafından tespit edildiği idarece takdir usulü, mükellefin gelir ve servetinin ölçüsü bazı dış belirtilere göre matrah tayin edilen karineler usulü ve son olarak ticari kazançta belirli şartları taşıyan mükelleflerin hasılat ve giderleri arasındaki farkın vergi tarhına esas alındığı basit usul, diğer matrah tespit yöntemleri olarak sayılmaktadır.⁴³

c) Vergi Alacaklısı:

Vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisini haiz kamu kurumudur. Bu yetki, ülkede egemenlik hakkına sahip olan devlet kurumuna aittir. Devlet bazen bu yetkisini, yetkili kılmak suretiyle diğer kamu kurumlarına devredebilmektedir. Bu durum devletin organizasyon yapısına göre değişmektedir. Ulus devletlerde bu yetki sadece devletin iken federal devletlerde bu yetki merkezi federal devlet ile federe devletler arasında Anayasaya göre bölüşülmektedir. Ancak bu gibi durumlarda federal devlet ile federe devletler arasında ayrı ayrı vergileri kapsayan vergilendirme alanları tespit

⁴² A.e., s.129.

⁴³ Kırbaş, a.g.e., s.107-109.

edilerek uygulama yapılmaktadır.⁴⁴

d) Mükellef:

Vergi kanunlarına göre, adına vergi borcu doğan gerçek veya tüzel kişidir. Vergi mükellefi aynı zamanda verginin borçlusudur; vergi alacağını ödemek zorunda olan kişidir. Bu kişi gerçek veya tüzel kişi olabilir.⁴⁵ Buna göre, gelir vergisi mükellefleri gerçek kişiler, kurumlar vergisi mükellefleri ilgili Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlar, damga vergisi mükellefleri vergiye tabi kâğıtları imza eden veya o kâğıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yararlanan gerçek veya tüzel kişiler, motorlu taşıtlar vergisinde adına motorlu taşıt tescil edilmiş bulunanlar ve veraset ve intikal vergisinde ise veraset yoluyla ya da ivazsız olarak mal edinen kişiler verginin mükellefidir.⁴⁶

Mükellef olabilmek için medeni hukuka göre hak ehliyetine sahip olmak yeterli olup ayrıca fiil ehliyetine sahip olmak gerekmemektedir. Buna göre, kişi sağ olarak doğmak şartıyla vergi mükellefi olabilmektedir. Yine aynı kural gereği, temyiz kudreti olmayan kısıtlı olan kişiler de vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir.⁴⁷

Vergi kanunları maddi olaylar veya kanuni sınıflandırma ve tanımlamalar yoluyla gerçek ve tüzel kişilere bir takım görevler yüklemektedir. Bu açıdan bakıldığında mükellef, her türlü vergide gerçek kişi veya tüzel kişiler olabilmektedir. Hukuk dilinde ise mükellef, kişi (şahıs) terimi ile iç içe geçmiştir. Buna göre, mükellef haklara ve yetkilere sahip ve kendisine borçlar yüklenebilen kimselerdir. İstisnaları olsa da, genel anlamda mükellef olabilmek kişi olmak gerekmektedir.⁴⁸

Bir vergiyi ödeyen onun her zaman mükellefi olarak kabul edilmemektedir. Şöyle ki; vergiyi ödeyen kişi bunu fiyat mekanizması yoluyla başkasına yansıtır üzerindeki vergi yükünü kısmen ya da tamamen aktarabilmektedir. İşte tam burada

⁴⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.57.

⁴⁵ Salahaddin Zorlu, **Vergi Hukuku**, Ankara, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, No:180/222, 1981, s.40.

⁴⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku: Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.50.

⁴⁷ Mutluer, **a.g.e.**, s.72.

⁴⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Ankara, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, No:4, 1949, s.165.

vergi yansması kavramı karşımıza çıkmaktadır. Verginin yansıtılması verginin fiyat mekanizmasıyla başkasına aktarılmasıdır. Vergiyi ödeyen ve vergiyi yüklenen yani verginin nihai taşıyıcısı farklı kişiler olmaktadır. Gelir ve servet vergilerinde genelde vergi yansıtılamazken, tüketim vergilerinde verginin fiyat mekanizmasına dayalı olarak yansıtılması mümkün olmaktadır.⁴⁹

Verginin etkinliği ve vergi adaleti açısından verginin yansması önem arz etmektedir. Vergi belirli bir iktisadi faaliyet kolu ya da sektörü hedef alınarak konulup, mal, hizmet ve faktör alım satımları yoluyla ilişkili kişi veya gruplara yansıtılıyorsa, bu durumda vergilemeden beklenen hedef gerçekleşmemektedir. Vergini yansması uygulamada ileriye ve geriye doğru olabilmektedir. İleriye yansma verginin mal veya hizmeti satına alanlara aktarılması, geriye doğru yansma da verginin mal ve hizmeti satanlar üzerinde kalmasıdır. Mal ve hizmet satışlarındaki tüketim vergisinin ürünün fiyatını arttırma yoluyla tüketicilere yansıtılmasında ileriye yansma, işyeri sahibinin ödemesi gereken sigorta primini işçilerin ücretlerini düşürerek ücretlerinden karşılamasında ise geriye yansma söz konusu olmaktadır. İleriye ve geriye yansma, piyasanın rekabet durumu ile mal ve hizmetin arz-talep esnekliklerine bağılı olarak gerçekleşmektedir.⁵⁰

e) Vergi sorumlusu:

Vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmamakla birlikte, vergi borcunun ödenmesinden sorumlu olan kişidir. Vergi sorumlusu, verginin asıl borçlusu olmayıp ancak borçlu adına ve onun malvarlığı üzerinden vergi öder. Vergi kanunlarında uygulaması öngörülen vergi sorumluluğu müessesesi, vergi alacağının güvenliğini sağlayarak en az maliyetle en kolay biçimde toplamak ve bu sayede vergi kaybını önlemek düşüncesine dayanmaktadır.⁵¹

Vergi sorumlusu mükellef gibi gerçek ve tüzel kişiler olup mükelleften farklı olarak kendine doğrudan vergi borcu düşmeden bazı yükümlölükleri yerine getirmek zorunda kalmaktadır. Vergi sorumlusu mükellefin borcu ile bir ilgi veya ilişkisi

⁴⁹ Zorlu, a.g.e., s.42.

⁵⁰ Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2017, s.279.

⁵¹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 1999, s.90.

bulunan kişidir. Bu itibarla vergi kanunları uyarınca bazı şekli mükellefiyetleri yerine getirmekle yükümlüdür. Burada vergini tahsili aşamasına kadar geçen süreçte vergi sorumlusu vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır. Emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisinde ise vergi sorumlusu ve mükellef aynı kişide birleşmekte, vergi borcu doğan kimse vergi dairesine karşı da sorumlu olan kimse olmaktadır. Yine vergi borcu vergi sorumlusunun malvarlığından değil esas mükellefin malvarlığından alınmaktadır. Genel kural bu olmakla birlikte bazı durumlarda vergi sorumluları da vergi ödemek zorunda kalabilmektedir. Ancak bu durumda vergi sorumlusu ödediği tutarlar için asıl mükellefe rücu edebilmektedir.⁵²

Ayrıca vergi sorumluluğu verginin nihai yükleniciliğinden farklı bir kavram olup birbirine karıştırılmamalıdır. Örneğin, katma değer vergisinde satıcı vergiyi alıcıdan tahsil ederek kendi adına vergi dairesine yatırmaktadır. Vergi ödenmediği takdirde de vergi dairesince satıcının malvarlığından tahsil edilmektedir. Bu bakımdan verginin sorumlusu olmayıp verginin mükellefidir.⁵³

Uygulamada vergi sorumluluğu çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan en bilineni işçi ücretlerinden işverenin gelir vergisi kesip ödeme sorumluluğudur. Burada işveren işçilere ücret ödemesi yaparken gelir vergisini hesaplayıp bir beyanname ile vergi dairesine beyan ederek ödemek zorundadır. Yine birden fazla kişi aynı vergi borcunun ödenmesi bakımından müşterek veya müteselsil sorumlu tutulabilmektedir. Bu sorumlulukta ödemenin bir tarafça yapılması diğer tarafı ödeme yapmaktan kurtarmaktadır. Örnek olarak katma değer vergisinde özel esaslara tabi mükelleflerden mal alanlar verginin ödenmesinden satıcı ile birlikte müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Bunun dışında gerçek kişilerde veli ve vasiler tüzel kişilerde de kişiliği idare edenler iş ve işlemlerinden sorumlu olmaktadır. Anonim şirketlerde yönetim kurulu kanuni temsilcilik sıfatıyla sorumludur. Ayrıca mükellefin ölümü dolayısıyla varisler vergi borcundan, infisah eden tüzel kişilerin borcundan da tasfiye memurlarının sorumluluğu bulunmaktadır.⁵⁴

⁵² Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.165-167.

⁵³ Mutluer, **a.g.e.**, s.75.

⁵⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.67.

f) İstisna:

Verginin konusuna girmekle birlikte, bir konunun kısmen veya tamamen, sürekli ya da geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. İstisna, vergide genellik ilkesinden çeşitli sosyal, ekonomik ve siyasi sebeplerle bir sapmanın meydana gelmesidir. İstisnalar, verginin konusunu esas aldığından objektif bir karakter taşımaktadır. Sürekli veya geçici olabildiği gibi, kısmi veya tam olarak da uygulanabilmektedir. Kurumlar vergisi uygulamasında, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmalarından elde ettikleri kazançların %75'i; gelir vergisi uygulamasında, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin her yıl belirlenen bir tutarı (*belirli bir kazanç tutarını aşanlar bu istisnadan yararlanamaz*); katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi uygulamasında, ihracat teslimlerinin tamamı bu vergilerden istisna edilmiştir.⁵⁵

g) Muafiyet:

Vergi kanunlarında kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş belirli kişi veya grupların vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet de, istisna gibi, kısmi, tam, geçici veya sürekli olabilmektedir.⁵⁶ Her ikisinin de sonucunda vergi borcu doğmaz. Ancak muafiyet, vergi mükellefiyetini esas aldığından subjektif bir nitelik taşır. Gelir vergisi uygulamasında, belirli şartları taşıyan esnaf ve çiftçiler, kurumlar vergisi uygulamasında Kanun'la kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları söz konusu vergilerden muaf tutulmuşlardır.⁵⁷

h) Beyan Usulü:

Beyan, modern vergiciliğin temeli olup mükellefin idareye vereceği bilgilere göre vergilendirme yapılmasıdır. Mükellef tarafından bilgiler bir beyanname ile yazılı olarak idareye verilmektedir. İdare bunun üzerine ödenmesi gereken vergi borcu tutarını hesaplamaktadır. Bu usul ilk uygulanmaya başlandığı 18'inci yüzyıl İngiltere'sinde idarece beyannameler üzerinde herhangi bir kontrol yapılmaksızın

⁵⁵ Dünya Gazetesi ,**Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, 11. bs., İstanbul, Dünya Yayıncılık, 2010, s.553-554.

⁵⁶ Dikmen, **a.g.e.**, s.111.

⁵⁷ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.237.

uygulanmaktaydı. Günümüzde ise beyannamelerin doğruluğunun araştırılması yönünde idare tarafından gerekli inceleme ve kontrollerin yapılması yolu benimsenmiştir.⁵⁸ Bu usule örnek vermek gerekirse; gerçek kişiler, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançları üzerinden gelir vergisi matrahını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile Kanun'da belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek zorundadır.⁵⁹

i) **Tarh:**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK)⁶⁰ **tarh**, vergi borcu tutarının ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak tespit edildiği idari bir işlem olarak tanımlanmıştır.

Bir verginin tarh edilebilmesi için vergi matrahı ve bu matraha uygulanacak tarife ve oranların belirlenmesi gerekir. Vergi tarife ve oranları, vergi türlerine ve ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Verginin mutlak rakam olarak tespit edildiği durumda **spesifik tarife**, matraha belirli bir oranın uygulanması durumunda **advalorem tarife** şeklinde iki çeşit tarife bulunmaktadır. Benzin ve motorinin litresine belirli bir vergi tutarının uygulanması spesifik tarifeye örnek olarak gösterilebilir. Gerçek kişilerin elde ettiği kira gelirlerine bir oranın uygulanması (gelir vergisi tarifesi) da advalorem tarifeye örnek verilebilir. Advalorem tarifeler de kendi içerisinde değişik uygulama şekillerine tabidirler. Tek oranlı, artan oranlı, azalan oranlı ve tersine artan oranlı tarifeler bunlardan bazılarıdır. Tek oranlı tarifelerde matraha tek bir vergi oranı uygulanırken, artan oranlı tarifelerde matrah arttıkça matraha uygulanacak oran da artmaktadır.**(Müterakkiyet)**⁶¹

Verginin tarhı mükellefin beyanı üzerine ortaya çıkabileceği gibi mükellefin vergi kanunlarına aykırı bir biçimde beyan etmesi gereken matrahı beyan etmemesi üzerine; ikmalen, resen ve idarece vergi tarhiyatları da gündeme gelmektedir.⁶² Beyan

⁵⁸ Dikmen, **a.g.e.**, s.136-137

⁵⁹ **A.e.**, s.246.

⁶⁰ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı; 11.01.1961 ve 10704 sayılı; 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazeteler.

⁶¹ Mutluer, **a.g.e.**, s.130-131.

⁶² Akdoğan, **a.g.e.**, s.151.

üzerine tarhiyatta tahakkuk fişi kullanılırken, ikmalen ve resen tarh edilen vergiler, ilgililerine ihbarname yolu ile tebliğ olunmakta, ayrıca tahakkuk fişi kullanılmamaktadır.⁶³

j) Tebliğ:

Verginin tarhı, verginin hesaplanarak ödenecek vergi tutarını ortaya çıkaran bir idari işlemdir. Verginin alınabilmesi için yapılan bu tarh işleminden mükellefi haberdar etmek gerekmektedir.⁶⁴

VUK 93 ve devamı maddelerinde; tebliğin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların, yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden belgeler gerçek ve tüzel kişilerin adreslerine posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilmektedir. Bu tebliğin genel usulüdür. Bunun yanı sıra, söz konusu belge ve yazılar, adresleri bilinmeyenlere, ilan yolu ile de tebliğ edilebilmektedir. Yine ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğ dairede veya komisyonda da yapılabilir. Ayrıca elektronik ortamda tebligat yapılması da mümkündür. Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır.

k) Tahakkuk:

Verginin tarh edilerek tebliğ edilmesinden sonra artık ödenecek bir aşamaya gelmesidir. İşte bu aşamaya tahakkuk denir. Bir verginin tahsil edilebilmesi için tarh edilip tebliğ edilmesinin yanı sıra tahakkuk etmesi gerekmektedir. Tahakkuk zamanı vergi tarh usullerine göre değişmektedir. VUK madde 28 uyarınca, beyan üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle; beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde ise tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenlenmesiyle vergi tahakkuk etmektedir. İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda verginin tahakkuk etmesi içinse dava açma süresinin dolması veya dava açılmışsa ilgili yargı

⁶³ Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.193.

⁶⁴ Dikmen, **a.g.e.**, s.115.

mercilerinin o konuda karar vermesi gerekmektedir.⁶⁵

l) Tahsil:

Vergilendirme işleminin son aşaması tahsildir. Bir verginin tahsili mükellefin malvarlığından vergiye karşılık belirli bir miktar paranın alınarak Devlet hazinesine intikali ile olur. Vergiler farklı şekillerde ödenebilmektedir. Mükellefe ödeme emri tebliği ile olabileceği gibi herhangi bir tebliğ yapılmaksızın da vergi ödemesi yapılabilmektedir. Şöyle ki, beyan usulüne tabi gelir ve kurumlar vergisinde vergi beyannamenin verildiği anda düzenlenen tahakkuk fişi üzerine ödenirken, harçlarda harca tabi işlemiden önce peşin olarak ödenir. Diğer bir vergi tahsilat yöntemi tevkifat (kaynakta kesinti) usulüdür. Buna göre, vergi kazancın ortaya çıktığı anda bu kazançları elde edenlere ödeyenler tarafından kesilerek maliyeye yatırılır. Kolay ve maliyeti az olduğundan tercih edilen bu usul, günümüzde ücret ve menkul sermaye iratlarında yaygın bir biçimde uygulanmaktadır.⁶⁶

Verginin tahsil edilebilmesi için vergi tahakkuk etmiş olmalıdır. Yani bir vergi ödenmesi gereken bir safhaya gelmeden tahsil edilemez. Genel kural önce tahakkuk sonra tahsil olmakla birlikte bazı vergilerde vergi tahsilat aşamasında tahakkuk etmektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergiler de denilen bu vergilere en güzel örnek eskiden uygulanan daha sonra yürürlükten kaldırılmış bulunan damga pulu uygulamasıdır. Pul yapıştırılmak suretiyle damga vergisinin ödenmesi olan bu uygulamada, verginin tahsili ve tahakkuku aynı anda yani damga pulunun kâğıda yapıştırıldığı anda gerçekleşmektedir.⁶⁷

m) Vergi ziyayı (kayıbı):

VUK madde 341 gereğince vergi ziyayı; vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar gibi çeşitli nedenlerle

⁶⁵ Erginay, **a.g.e.**, s.89-90.

⁶⁶ **A.e.**, s.129-131.

⁶⁷ Dikmen, **a.g.e.**, s.117.

verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmünde olup verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması vergi ziyasına engel teşkil etmemektedir. Vergi ziyasına sebep olanlara, ziyaa uğrattıkları vergi kadar vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte, vergi ziyasına vergi kaçakçılık fiilleri sonucu sebebiyet verilmesi durumunda; vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi tutarının üç katı olarak uygulanmaktadır.⁶⁸

n) Vergiyi doğuran olay ve vergide ispat:

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ortaya çıkması veya hukuki durumun tamamlanması sonucu vergi alacağı doğmaktadır. Vergi, Devlet açısından alacak iken mükellefler açısından borç niteliğini taşımaktadır. Bir vergi borcunun doğabilmesi için verginin mükellefi ile konusu arasında Kanunda yazılı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.⁶⁹

Vergiyi doğuran olay sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesine bağlı değildir, hukuki durumun tamamlanması da bu kavram içinde yer almaktadır. Mükellef bir şeyi fiilen elde etmeden hukuken elde etse ya da tam tersi hallerde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Örnek vermek gerekirse, emlak vergisinde vergiyi doğuran olay gayrimenkulü malik gibi tasarruf etmektir. Buna göre, gayrimenkullerde hukuken sahip olma tapu siciline kayıtlı olmaksızın da, kişi gayrimenkule hukuken sahip olmayıp fiilen kullanmaya başlaması ile vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Öte yandan, bunu tersi yönde örnek de verilebilmektedir. Şöyle ki, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte; ancak kişi fiilen geliri elde etmese de gelir hesabına geçip hukuken tasarruf hakkını elde ettiğinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır.⁷⁰

VUK madde 3'e göre, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilmekte; vergi

⁶⁸ Mutluer, **a.g.e.**, s.294.

⁶⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.237.

⁷⁰ Mutluer, **a.g.e.**, s.125.

uygulamalarında, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve olağan olmayan bir durumun iddia olunması halinde ise ispat külfeti iddia eden tarafa ait olmaktadır.

o) Vergi ehliyeti:

Hukukta kişilerin hak elde etme ve borç yüklenebilme durumları ehliyet kavramı ile ifade edilmektedir. Ehliyet, hak ehliyeti ve fiil ehliyeti olarak ikiye ayrılır. Hak ehliyeti haklardan yararlanma ehliyeti, fiil ehliyeti ise hakları kullanma ehliyetidir.⁷¹

Özel hukukta, bir borcun doğumu borç akdi ile oluştuğundan hak ehliyetinin yanı sıra fiil ehliyeti de bulunması gerekmektedir.⁷² Ancak özel hukuktakinden farklı olarak, vergi hukukunda, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Bu açıdan vergisel işlemlere taraf olanlar, fiil ehliyetine sahip olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedir. VUK madde 9'da hüküm altına alındığı üzere bu kuralın doğal bir sonucu olarak, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

p) Vergi mahremiyeti:

Mükelleflere ait vergisel işlemlerin gizli kalması gerekir. Ancak idare denetim yetkisi gereği mükellefler ve vergisel işlemlerine ait bilgilere vakıf olmaktadır. Buradan hareketle, idarenin bu bilgileri gizli tutup izinsiz olarak açıklamaması gerekir.⁷³ Vergi mahremiyetini korumak için VUK madde 5'te, görevleri gereği mükelleflerin veya onlarla ilgili kimselerin ticari, şahsi ve diğer her çeşit sırlarını öğrenenlerin (vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyona katılanlar ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin), bu bilgileri açıklamaları ve kendileri ya da üçüncü kişiler menfaatine

⁷¹ A.e., s.70.

⁷² Erginay, a.g.e., s.61.

⁷³ Mutluer, a.g.e., s.309.

kullanmaları yasaklanmış olup; aynı Kanunun 362'nci maddesinde buna aykırı hareket ederek vergi mahremiyetini ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu'na göre cezalandırılacağı, hükme bağlanmıştır.

2.1.4. Türkiye'de Vergi Gelirleri

Ülkemizde merkezi bütçe analitik sınıflandırmasına göre uygulanan dolaysız vergiler; gelir ve kazançlar üzerinden alınan kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ile mülkiyet üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden oluşmaktadır. Emlak Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi mahalli idarelerin gelirleri arasında yer aldığından bu sınıflandırmada yer almamaktadır. Aynı sınıflandırma kapsamında ülkemizde uygulanan dolaylı vergiler ise; dahilde alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisi'dir. Ayrıca uluslararası ticaret ve muamelelerden yine Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ile Gümrük Vergisi alınmaktadır. Damga Vergisi ve Harçlar ise ülkemizde geniş bir uygulama alanı bulan dolaylı vergilerdendir.

Tablo 2.5. Türkiye'de Uygulanan Vergiler.

1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	b) Özel Tüketim Vergisi
a) Gelir Vergisi	Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	Motorlu Taşıtlar (II)
Basit Usulde Gelir Vergisi	Alkollü İçkiler (III-a)
Gelir Vergisi Tevkifatı	Tütün Mamülleri (III-b)
Gelir Geçici Vergisi	Kolalı Gazozlar (III-c)
b) Kurumlar Vergisi	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	d) Şans Oyunları Vergisi
Kurumlar Geçici Vergisi	e) Özel İletişim Vergisi
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	f) Dahilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri
a) Veraset ve İntikal Vergisi	4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	a) Gümrük Vergileri
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	5. Damga Vergisi
Beyana Dayanan KDV	6. Harçlar
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	

Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020-2022 Dönemi Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/06-ekonomik_gelir_2020-2022.pdf, 28.02.2020.

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin Genel Bütçe Toplam Vergi Gelirlerine oranı 2006-2015 yılları arasında ortalama % 85 olup görüldüğü üzere söz konusu vergiler Genel Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip ana vergi geliri kalemleridir. Bunun dışında kalan diğer Genel Bütçe Vergi Gelirleri; Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar, Şans Oyunları Vergisi ve Gümrük Vergisi servet üzerinden veya servetin intikali ile harcamalar üzerinden alınan diğer vergi gelirleridir. Söz konusu vergiler, çalışmamızda inceleme konusu yapılmadığından burada ayrıntılı olarak bahsedilmeyecektir.

Aşağıda bu çalışmanın konusunu oluşturan ana vergi gelirlerinin içerik ve işleyişine yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1.4.1. Gelir Vergisi

Günlük hayatta gelir, kişilerin alım gücünde meydana gelen artış olarak tanımlansa da, vergi hukukunda gelirin tanımı yapılırken başlıca iki teoriden faydalanılmaktadır. Bunlardan ilki “kaynak teorisi”, ikincisi ise “net aktif teorisi”dir. Kaynak teorisine göre, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında elde edilen değerler; net aktif teorisinde ise, belirli bir dönemde net servette ortaya çıkan artış ve azalışlar ile yapılan tüketimlerin toplamı gelir olarak ifade edilmektedir.⁷⁴

Ülkemizde gelir vergisine ilişkin ilk kanun 1949 yılında çıkarılarak 1950 yılından itibaren yürürlüğe giren 5421 sayılı Kanun’dur. Bu kanun on yıllık bir uygulamanın ardından yürürlükten kaldırılmış, yerine yapılan bazı değişiklik ve ilavelerle halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu getirilmiştir. Yeni Gelir Vergisi Kanunu 1960 yılında kabul edilerek 1961 yılı başından itibaren uygulanmaya başlamıştır.⁷⁵

⁷⁴ Tuncel Atabey, **Gelir Vergisi Rehberi**, 8. bs., İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2016, s.41.

⁷⁵ Erginay, **a.g.e.**, s.149.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Gerçek kişilerin gelirlerini konu alan gelir vergisi bu itibarla sübjektif nitelikli ve genel bir vergidir. Kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate alarak vergilendirme yapılması bu verginin sübjektifliğini ortaya koyarken, vergiye tabi gelir elde eden tüm gerçek kişilerin gelirlerini kapsamaması gelir vergisinin genel bir vergi olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra gelir vergisi doğrudan doğruya başkasına yansıtılamaması sebebiyle dolaysız bir vergidir.⁷⁶ Bu vergide bir taraftan kişilerin şahsi ve ailevi durumlarıyla ilgili indirimler uygulanırken diğer taraftan artan oranlı (müterakki) tarifelerle artan matrahlar daha yüksek oranda vergilendirilmekte ve getirilen çeşitli muafiyet ve istisnalarla mükelleflerin vergi yükleri farklılaştırılabilmektedir. Bu şekilde, vergi uygulamasında mükelleflerin gerçek ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır.⁷⁷

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerin vergiye tabi tutulabilmesi için anılan Kanunda sayılan gelir unsurlarından birine girmesi gerekmektedir. Elde edilen gelir söz konusu gelir unsurlarından hiçbirine girmiyorsa bu takdirde vergiye tabi olmaz. Bu gelir unsurları;⁷⁸

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar'dır.

Yine bir gelirin gelir vergisine tabi tutulabilmesi için bir takvim yılı içinde

⁷⁶ Yılmaz, **a.g.e.**, s.137.

⁷⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.143.

⁷⁸ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.17.

doğması ve elde edilen gelirin gerçek ve safi tutarları (giderler düşüldükten sonraki tutarları) toplamı üzerinden dikkate alınması gerekmektedir. Bu özelliklere sahip olmayıp yukarıda sayılan gelir unsurlarından herhangi birine dahil olmayan gelirler, kıyas yoluyla vergilendirme yapılamayacağından, gelir vergisine tabi tutulmazlar.⁷⁹

Bu vergide günümüzde ideal bir tarh yöntemi olarak benimsenen beyan usulü geçerlidir. Ancak bazı durumlarda gelir unsurları, istisnaların uygulanması sebebiyle beyan dışı bırakılabilmekte veya kaynakta kesinti (tevkifat, stopaj) usulü geçerli olmaktadır.⁸⁰ Gelir vergisi mükellef ya da vergi sorumlularınca bir beyanname ile vergi dairesine beyan edilmektedir. Beyanın doğruluğu ve mevzuata uygunluğu idarenin denetimine tabi bulunmaktadır. Gerçek usule göre yapılan vergilendirmede gelirin gerçek ve safi tutarı tespit edilemediği durumlarda ise götürü vergilendirme de yapılabilmektedir. Buna örnek olarak götürü ücretlerde vergi karnesi ile yapılan vergilendirme gösterilebilir.⁸¹

Gelir vergisinde kazancın tespiti ikiye ayrılmaktadır; Gerçek usulde gelir vergisine tabi kazançlar ve Basit usul. Gerçek usulde vergilendirmede elde edilen gelir unsurlarından vergi mevzuatının izin verdiği gider ve indirimlerin düşülmesi sonucu ortaya çıkan safi kazanç ve iratlar vergiye tabi olmaktadır.⁸² Basit usulde ise, bir hesap döneminde elde edilen hasılatın buna ilişkin giderler ve satılan malların alış bedelleri düşülmekte ve ortaya çıkan kazanç vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca Basit usulde vergilendirme gerçek usulden farklı olarak mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlamaktadır. Buna göre, Basit usulde gerçek usulün aksine defter tutulmamakta; alış ve satış belgelerinin kayıtları meslek odaları/meslek mensuplarınca tutulmaktadır. Bu kapsamdaki mükellefler, gerçek usuldeki gibi vergi tevkifatı yapmak zorunda olmayıp muhtasar beyanname vermemektedirler. Yine Basit usul mükellefleri gerçek usuldekinin aksine geçici vergi ödememekte, işlemleri de katma değer vergisine tabi

⁷⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.151.

⁸⁰ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s.2.

⁸¹ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.138.

⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı, **Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2019**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_TicariKazancRehberi.pdf, 12.06.2019.

bulunmamaktadır.⁸³

Gerçek usulde tespit edilen ticari, zirai ve mesleki kazançlara ait gelir vergisi takip eden yılın mart ayında vergi dairesine beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenirken, Basit usulde tespit edilen ticari kazançlara ilişkin gelir vergisi takip eden yılın şubat ayında beyan edilerek bu sürede ödenmektedir.⁸⁴

Gelir vergisinde 1988 yılına dahili tevkifat usulü uygulanmış olup buna göre, bazı gelir vergisi mükellefleri ile adi ortaklık, kollektif ve komandit şirketlerin tahakkuk eden katma değer vergisi tutarının % 50'si oranında vergi kesintisi yapılmakta ve bu vergi yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekteydi. Böylelikle gelir vergisinde peşin vergileme yapılmaktaydı. Ancak daha sonra bu usul kaldırılarak yine peşin vergileme yapmak amacıyla Geçici Vergi usulü getirilmiştir.⁸⁵

Halen uygulanmakta olan geçici vergi usulü ile Devlet hazinesinin vergi gelirleri akışının düzenlenmesi ve enflasyonun vergi hasılatı üzerindeki etkisinin minimize edilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca vergisini kaynaktan kesilerek ödeyenler ile yıllık beyanname vererek ertesi yıl ödeyen mükellefler arasındaki adaletsizliğin giderilmesi de geçici vergi uygulamasının önemli bir sebebidir.⁸⁶ Bu uygulama kapsamında, gerçek usulde tespit edilen ticari ve serbest meslek kazançları üzerinden üçer aylık dönemler itibarıyla geçici vergi hesaplanmakta; ödenen geçici vergi tutarları ise mükellefler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilmektedir.⁸⁷

Yine hem vergi gelirlerinin nakit akışını düzenlemek hem de enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini en aza indirmek amacıyla yapılmakta olan bir diğer uygulama verginin kaynaktan alınmasını öngören “kaynaktan vergilendirme”

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2019**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_basitusulrehber.pdf, 12.06.2019.

⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Usul Kanunu Sirküleri/115**, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, 12.06.2019.

⁸⁵ Erginay, **a.g.e.**, s.222.

⁸⁶ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.149.

⁸⁷ **A.e.**, s.150.

(tevkifat, stopaj) usulüdür. Bu usul uyarınca vergi gelirlerini tahsili hızlanmaktadır. Ancak bazen bu kapsamdaki gelirler beyandışı da bırakılabildiğinden kaynakta vergilendirme nihai bir vergilendirme yöntemi haline dönüşmektedir. Bu usulün doğmasında, vergilerin ödenme aşamasında mükelleflere ağır bir yük oluşturmamasını önlemek ve vergi alacağını peşin tahsil ederek garanti altına almak gibi ihtiyaçlar da etkili olmuştur.⁸⁸ İşverenlerin ödeyecekleri ücretler üzerinden ödeme aşamasında vergileri hesaplayarak kesmeleri ve vergi dairesine yatırmaları, bu usule örnek olarak gösterilebilmektedir. Burada, esasen Devlet vergilerin tahsilini sorumlu tuttuğu üçüncü kişilere yaptırmaktadır. Yani vergi sorumluları aracılığıyla vergileri tahsil etmektedir. Ülkemizde gelir vergisinde yaygın olarak uygulanan tevkifat usulü, ABD, Fransa, Almanya gibi ülkelerin vergi sistemlerinde de uygulama alanı bulmaktadır.⁸⁹ Ancak kaynakta kesinti (tevkifat) usulünün çok yaygın uygulanması, vergi sorumlularının ödedikleri vergilerinin artmasına ve böylelikle vergide adaletsiz bir yapının oluşmasına yol açmaktadır. Bu ise, uzun dönemde kayıt ve beyan dışı ekonominin artmasına sebep olmaktadır.⁹⁰

Vergi tevkifatı usulünde, vergi sorumlularının bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri muhtasar beyanname ile ertesi ay ödemeleri gerekmektedir. Çalıştırdıkları işçi sayısı 10 ve daha az olan mükellefler ise, yaptıkları vergi kesintilerinin üç ayda bir beyan ederek ödeyebilmektedir.⁹¹

2.1.4.2. Kurumlar Vergisi

1950’li yıllarda yapılan Türk vergi sistemi reformu ile Gelir Vergisi ile birlikte Kurumlar Vergisi de kabul edilerek uygulanmaya başlamıştır. Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini konu alırken kurumlar vergisi tüzel kişilerin gelirlerini konu alarak vergilendirmektedir. Ülkemizde 1950 yılından yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanan kurumlar vergisi Alman Kurumlar Vergisi’nden esinlenerek hazırlanmıştır.⁹²

⁸⁸ Atabey, **a.g.e.**, s.477.

⁸⁹ Erginay, **a.g.e.**, s.221.

⁹⁰ Metin Eriş, “Milli Gelir Dağılımı ve Açmazı”, **Yeni Türkiye**, Sayı:6, 1995, s.200.

⁹¹ Atabey, **a.g.e.**, s.508-509.

⁹² Erginay, **a.g.e.**, s.237.

Dünyada gelir vergisi uzun yıllardır uygulanırken kurumlar vergisinin uygulanmaya başlaması 20'nci yüzyıldan itibaren olmuştur. Özellikle 19'uncu yüzyılın sonlarında sanayileşmenin hızlanması ile birlikte şirketleşmenin önemi artmış ve bunun bir sonucu olarak gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi tutulmasının yanı sıra şirketlerin kazançları üzerinden kurumlar vergisi alınmaya başlanmıştır. İktisadi kalkınma ile yakından ilişkili olan kurumlar vergisi, gelir vergisinden ayrı bir vergilendirmeye ihtiyaç bulunmadığı ve çifte vergilendirmeye sebep olduğu öne sürülerek zaman içerisinde çeşitli eleştirilere hedef olmuştur.⁹³

Şirketleşme kişilerin ve kurumların ekonomik güçlerinin bir araya getirmek suretiyle farklı bir kişilik altında birleşmelerini sağlar. Bu şekilde şirket ortakları kendi kişisel güçlerinden daha güçlü bir konuma gelmektedir. Farklı hukuki statüsünün varlığı ile yeni finansman imkânları sağlaması da şirketleşmeyi daha avantajlı hale getirmektedir. Bu finansman imkanlarına, yeni krediler bulabilme ve sermaye piyasasından fon toplayabilme örnek verilebilir. İşte ortaya çıkan bu yeni yapıya ait gelirlerin etkin bir biçimde vergilendirilebilmesi için kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmuştur.⁹⁴

Ülkemizde halen uygulanmakta olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre;

➤ Sermaye Şirketleri (Anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, SPK düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar),

➤ Kooperatifler,

➤ İktisadi Kamu Kuruluşları,

➤ Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler,

➤ İş Ortaklıkları

Kurumlar vergisinin mükellefi olmaktadır. Bunlardan iktisadi kamu

⁹³ Aksoy, **a.g.e.**, s.276.

⁹⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, s.181.

müesseseleri ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin; kamu idarelerine veya kamu müesseselerine ait veya bağlı olup devamlı olarak ticari, zirai veya sınai bir işletme niteliğinde olması halinde kurumlar vergisi mükellefiyetleri başlamaktadır.⁹⁵

Kurumlar vergisine tabi kazanç, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan gelir unsurları (ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar) kurumlar vergisi mükellefleri yönünden bir bütün halinde kurum kazancını oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu kazançların herhangi birisi veya tamamı kurumlar vergisi mükellefleri açısından kurum kazancı sayılmaktadır.⁹⁶

Gerçek usulde vergilendirilen kurum kazançları, takip eden hesap döneminin (genellikle takvim yılıdır) dördüncü ayı içerisinde mükelleflerce vergi dairesine beyan edilmekte olup yıllık beyannamele hesaplanan kurumlar vergisinin aynı sürede ödenmesi gerekmektedir.⁹⁷ Kurumlar vergisinde genel itibariyle beyan esası geçerlidir. Bunun dışında bazı hallerde kurumlar vergisi kaynakta kesinti (tevkifat, stopaj) usulü ile alınmakta, yine dönem içerisinde üçer aylık kurum kazançları üzerinden geçici vergi ödenmektedir. Kaynakta kesinti usulü ile alınan kurumlar vergisi ile kurum geçici vergisine ilişkin beyan ve ödeme şekilleri, gelir vergisindeki ile benzer olup burada ayrıca bahsedilemeyecektir.

2.1.4.3. Katma Değer Vergisi

Her bir üretim ve dağıtım aşamasında mal ve hizmetlerin satışı sırasında nispi olarak alınan katma değer vergisi yayılı bir muamele vergisidir. Bu verginin diğer muamele vergilerinden temel farkı, her aşamada oluşan katma değeri vergilendirmesidir. Vergi uygulamada satış bedeli üzerinden hesaplanmasına karşılık

⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **KOBİ (Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletme) Vergilendirme Rehberi 2017**, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/kobi2017.pdf>, (Çevrimiçi), 24.09.2018.

⁹⁶ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. bs., İstanbul, Ömür Matbaacılık, 2010, s.34.

⁹⁷ Ahmet Kavak, **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, No:1, 2017, s.598-599.

indirim mekanizmasının uygulanması ile sadece ilgili aşamada oluşan katma değer vergilendirilmektedir.⁹⁸

Mal veya hizmetlerin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki olumlu fark katma değeri oluşturmaktadır. Verginin konusunun katma değer olması vergi piramidine yol açacak kümülatif etkiyi yok etmekte ve vergi yükünün her bir aşama sayısına göre artmasını önüne geçmektedir. Bunu verginin indirim mekanizması sağlamaktadır. Ayrıca katma değer vergisi, yayılı bir muamele vergisi olarak ekonomideki tüm mal ve hizmetleri bütün aşamaları itibarıyla kapsadığından, tek aşamada alınan harcama vergilerinin sakıncalarını bünyesinde taşımamaktadır.⁹⁹

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasından kısaca bahsedecek olursak; mal ve hizmetler her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenilen vergiler Hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece, el değiştirme sürecinin her bir aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak indirim hakkının kullanılabilmesi için alıcıların alımlarını belgelendirmeleri gerekmektedir. Bu da bir yandan katma değer vergisi içerisinde bir oto kontrol sağlarken diğer yandan belge düzenine dayandığından gelir ve kurumlar vergisi gelirlerini artırarak vergi sistemine olumlu etkide bulunmaktadır.¹⁰⁰

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nda düzenlenen katma değer vergisinin konusunu Türkiye'de devamlı olarak yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde mal teslimi ve hizmet ifaları ile ithalat işlemleri oluşturmaktadır. KDV'nin mükellefi söz konusu işlemleri yapanlardır. Bu verginin yansımından ötürü KDV mükellefleri tarafından hesaplanıp alıcıdan tahsil edilerek hazineye yatırılırken verginin asıl yüklenicisi yani vergiyi ödeyenler nihai tüketiciler olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin Türkiye'de yerleşik olmaması durumunda ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ve ilgili

⁹⁸ A.Aykon Doğan, “Katma Değer Vergisinin Ön Tasarısının Genel Esasları, Kapsamı ve Yerini Alacağı Vergiler”, **Türkiye’de Katma Değer Vergisi (Seminer Tebliğleri)**, Ed. Selahattin Tuncer, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, 1974, s.20.

⁹⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.344.

¹⁰⁰ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.271.

şahıslar KDV mükellefi olmamasına rağmen bu verginin ödenmesinden kısmen ya da tamamen sorumlu tutulabilmektedir.¹⁰¹

KDV’de genel itibariyle aksi belirtilmedikçe beyan esası geçerlidir. Kanunda vergiye tabi işlemler için genel oran %18 olup bunun yanı sıra %1 ve %8’lik indirimli orana tabi bazı işlemler öngörülmüştür. Gerçek usulde KDV’ye tabi mükellefler, her ay yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifaları için izleyen ay içerisinde beyanname vermek zorundadır. Ancak bazı hallerde vergi kısmen veya tamamen tevkifat usulüyle de alınabilmektedir.¹⁰²

2.1.4.4. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergileri (**excise taxes**) daha çok Devletin gelir sağlamak amacıyla vergilendirdiği talep esnekliği yüksek olan lüks tüketim maddeleri ve keyif veren alışkanlık yapıcı maddeleri konu almaktadır. Özel tüketim vergisinin kapsamı genişletildiğinde; çok sayıda muafiyet ve istisna hükmü ile birlikte dar kapsamlı bir genel satış vergisine dönüştüğü görülmektedir.¹⁰³ Özel tüketim vergisi yansıma özelliğine sahip dolaylı bir vergidir. Bu vergi mükellefinin kişisel ve ailevi durumunu dikkate almayan objektif nitelikli bir randıman vergisi olup belirli ve az sayıda mal grubunu kapsamaktadır.¹⁰⁴

Ülkemizin Avrupa Birliği müktesebatına uyumu kapsamında kamu gelirlerini şeffaf bir biçimde artırmak adına 2002 yılında özel tüketim vergisi ihdas edilmiştir. Türk vergi sisteminde özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi ile birlikte 16 adet değişik vergi, fon ve kesinti türü mali yükümlülük ortadan kalkmıştır. Özel tüketim vergisinin uygulamaya başlanmasıyla yürürlükten kalkan bazı önemli yükümlülükler; Akaryakıt Tüketim Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, % 26 ve % 40 oranlı uygulanan Katma Değer Vergisi’dir.¹⁰⁵

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu’nda düzenlenen vergi

¹⁰¹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.208-209.

¹⁰² **A.e.**, s.213-214.

¹⁰³ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.303.

¹⁰⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, s.217.

¹⁰⁵ Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. bs., Ankara, Detay Yayıncılık, 2009, s.274.

kapsamına sadece kanuna ekli listelerde yer alan mal çeşitleri girmektedir. Bu vergi hizmetleri konu almamakta ve bu haliyle somut tanımlanabilen mallar verginin konusu oluşturmaktadır. Özel tüketim vergisi, malların imalat, ithalat veya ilk iktisabında tek aşamada ve bir defaya mahsus alınmakta olup bundan sonraki el değiştirmelerde tekrar ÖTV uygulanması söz konusu olmamaktadır. Ancak ÖTV uygulanmış mal ÖTV'ye tabi başka bir malın imalinde kullanıldığında imal edilen yeni malın teslimi de ÖTV'ye tabi olduğundan; imalatta kullanılan mala ilişkin daha önce ödenen ÖTV indirim konusu yapılmaktadır.¹⁰⁶

ÖTV'ye tabi mallar ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer almakta olup şu şekilde sınıflandırılabilir:

➤ (I) Sayılı Liste: Akaryakıt Ürünleri

(A) Cetveli: Uçak benzini, kurşunsuz normal benzin, kurşunsuz süper benzin, jet yakıtı, motorin, fuel oil, doğal gaz, propan, bütan, LPG ve biodizel.

(B) Cetveli: Benzol, toluen, solvent, yağlama yağları, hegzan, heptan, pentan.

➤ (II) Sayılı Liste: Motorlu Taşıtlar (kullanılmış motorlu taşıtlar bu verginin kapsamı dışındadır.)

Otobüs, midibüs, minibüs, otomobiller, yarış arabaları, stayşın vagonlar, arazi taşıtları, çekiciler, karavanlar, ambulanslar, cenaze arabaları, özel amaçlı taşıtlar, golf arabaları, motosikletler, helikopterler, uçaklar, yolcu ve gezinti gemileri, yatlar.

➤ (III) Sayılı Liste: Alkollü ve Alkolsüz(Kolalı) İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamulleri

(A) Cetveli: Kolalı gazozlar, biralar, taze üzüm şarabı, üzüm şırası, köpüklü şaraplar, fermente edilmiş diğer içkiler, damıtım yoluyla elde edilen içkiler, likörler, cin, votka ve rakı.

¹⁰⁶ Kemal Oktar, **Özel Tüketim Vergisi: Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, PricewaterhouseCoopers Business School, 2012, s.14.

(B) Cetveli: Sigara, puro, sigarillo, nargile tütünleri, enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün, makaron.

➤ IV) Sayılı Liste: Elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve kahverengi eşya diye tabir edilen KDV Kanunu'na ekli III sayılı listede yer alan lüks tüketim malları sayılan, havyar, parfümler, güzellik ve makyaj ürünleri, kürkler, poşetlenerek satılan kitaplar.¹⁰⁷

2.2. Türkiye’de Milli Gelir Hesapları

2.2.1. Tarihsel Gelişimi

Dünya’da Milli Gelir tahminine yönelik çalışmalar 17’nci yüzyılda Fransa ve İngiltere’de başlamış ardından Amerika’da ve Avustralya’da devam etmiştir. Özellikle İngiltere’de William Petty tarafından bu alanda ilk çalışmalar yapılmıştır. İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra Milli Gelir üzerine yapılan çalışmaların kapsamı genişletilerek hızlanmış, 1949 yılında başlayan uluslararası standartlaşma çabalarının devamında Birleşmiş Milletler tarafından Milli Gelir hesaplamasına yönelik ilk standartlar 1952 yılında yayımlanmıştır. A Standartized System of National Accounts (SNA) adıyla bilinen Milli Gelir hesaplarına ilişkin standartlarda 1963 ve 1993 yıllarında yeni düzenlemeler yapılmış olup ülkemizde de Milli Gelir hesapları SNA dikkate alınarak yapılmaktadır.¹⁰⁸

Ülkemizde Milli Gelir tahminine yönelik çalışmalar 1928’de başlamışsa da veri yetersizliğinden başarı sağlanamamış daha sonra 1935 yılında İktisat Bakanlığının Alman İstatistikçi Dr. Franz Eppstein’la yaptığı çalışmalar sonucunda 1927 ve 1933-1936 yıllarına ait Milli Gelir tahminleri yapılmıştır. İstatistik Genel Müdürlüğü’nün 1942, 1943 ve 1944 yılları tahminleri bu çalışmaları izlemiştir. Yapılan yasal değişiklikler uyarınca 1950 yılında itibaren uluslararası yöntemlere uygun bir biçimde yıllık bazda Milli Gelir hesapları hazırlanmaya başlamıştır. Daha sonra Devlet Planlama Teşkilatı’nın kurulmasıyla 1961-1971 dönemi için ayrı bir seri hazırlanmışsa da iki farklı Milli Gelir serisinin karışıklığa yol açması sebebiyle 1972 yılında Devlet

¹⁰⁷ Yılmaz, a.g.e., s.222.

¹⁰⁸ M. Merih Paya, **Makro İktisat**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007, s.26.

Planlama Teşkilatı (DPT) ve Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) ortaklaşa 1948-1972 yılları için yeni ve tek bir Milli Gelir serisi oluşturmuşlardır.¹⁰⁹ Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından 1987 yılında Harcamalar Yöntemiyle GSYİH serisi hazırlanmış, 1990 yılında ise üçer aylık dönemler itibariyle GSMH hesaplarına yönelik çalışmalara başlanmıştır.¹¹⁰ Halen bu hesaplamalar Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından üretim, harcama ve gelir yöntemlerinin her üçü de kullanılarak yapılmaktadır. GSYİH tahminlerinde kullanılan temel yöntem üretim yöntemi olup daha sonra diğer yöntemlerde hesaplar buna göre dengelenmektedir. GSYH, cari fiyatlarla ve Laspeyres zincirlenmiş hacim endeksleri kullanılarak hesaplanmaktadır. Aynı doğrultuda uluslararası standartlar olan SNA-2008 ile Avrupa Hesaplar Sistemine uygun biçimde hesaplamalar yapılmaktadır.¹¹¹

TÜİK hesaplamalarda, sektörlerin özelliklerine göre üretim ve gelirden karma olarak hareket etmektedir. Tarım, hayvancılık, ormancılık, balıkçılık, imalat sanayi, gaz, su ve inşaat sektöründe üretim değerleri kullanılırken; mali kuruluşlar, devlet hizmetleri, dış alem ve kamu ulaştırma sektöründe ise, gelir yönteminden istifade edilmektedir. Bu yöntem faaliyet kollarına göre GSYİH olarak adlandırılmaktadır.¹¹²

2.2.2. Türkiye İstatistik Kurumu GSYİH Hesaplamaları

TÜİK tarafından GSYİH tahmini, üçer aylık ve yıllık dönemler itibariyle cari fiyatlara göre ve zincirlenmiş hacim endekslerine göre yapılmaktadır. Bu şekilde nominal ve reel değerlere ulaşılmaktadır. Hesaplamalarda kullanılan üçer aylık dönemler; Ocak-Şubat-Mart için I. Çeyrek, Nisan-Mayıs-Haziran için II. Çeyrek, Temmuz-Ağustos-Eylül için III. Çeyrek ve Ekim-Kasım-Aralık için IV. Çeyrek olarak belirlenmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere, cari fiyatlarla (nominal) GSYİH hesaplamaları fiyat hareketlerini de kapsadığından, bu etkinin giderilmesi ve gerçek değerlere ulaşmak amacıyla zincirlenmiş hacim endekslerine başvurulmaktadır. Zincirlenmiş hacim endeksleriyle GSYİH, fiyat etkisini ortadan kaldırarak ilgili

¹⁰⁹ A.e., s.26-27.

¹¹⁰ A.e., s.28.

¹¹¹ Türkiye İstatistik Kurumu, **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 19.12.2019.

¹¹² Paya, a.g.e., s.28-29.

dönemdeki reel değişmeyi göstermektedir.¹¹³

Ülkemizde dönemsel GSYİH hesaplamalarında gelir yönteminde cari ve sabit fiyatlarla 1987 bazlı, harcama ve üretim yönteminde ise cari ve sabit fiyatlarla 1987 ve 1998 (NACE Kodlu) bazlı seriler kullanılırken en son cari fiyatlarla ve zincirlenmiş hacim 2009 bazlı seri kullanılmaya başlanmıştır. 2009 Zincirlenmiş Hacim İktisadi Faaliyet kollarına göre Üretim Yöntemiyle GSYİH, hesaplamalarında NACE Rev.2 A10 (Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması) aşağıdaki faaliyet kolları yer almaktadır.

Tablo 2.6. GSYİH Hesaplamalarında İktisadi Faaliyet Kolları.

NACE Rev. 2 (A10)	Faaliyetin tanımı
A	Tarım, ormancılık ve balıkçılık
B, C, D, E	Madencilik ve taş ocakçılığı, imalat ve diğer sanayiler
F	İnşaat
G, H, I	Toptan ve perakende ticaret, ulaştırma ve depolama, konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetleri
J	Bilgi ve iletişim
K	Finans ve sigorta faaliyetleri
L	Gayrimenkul faaliyetleri
M, N	Mesleki, bilimsel ve teknik, idari ve destek hizmet faaliyetleri
O, P, Q	Kamu yönetimi ve savunma, eğitim, insan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri
R, S, T, U	Diğer hizmetler

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 19.12.2019.

Çalışmamıza konu 2006-2015 dönemleri için TUİK tarafından hesaplanan çeyreklik Gayrisafı Yurtiçi Hasıla (GSYİH) verileri (cari fiyatlara göre ve zincirlenmiş hacim endeksiyle-Bin TL) aşağıdaki tablolardaki gibi olup ilgili dönemlerde GSYİH'nin seyri tarafımızca oluşturulan aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

¹¹³ Türkiye İstatistik Kurumu, **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 19.12.2019.

Tablo 2.7. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla 2006-2015 (Cari Fiyatlarla-Bin TL).

Yıllar	I. Çeyrek	II. Çeyrek	III. Çeyrek	IV. Çeyrek
2006	161.135.993	193.081.373	217.039.426	217.970.763
2007	189.593.408	212.565.695	237.359.325	240.942.452
2008	217.948.234	249.483.189	268.726.652	258.624.783
2009	211.255.559	241.220.605	271.840.903	274.874.782
2010	240.272.872	278.647.853	318.732.806	322.360.447
2011	290.610.291	336.234.140	381.898.595	385.734.140
2012	333.164.005	382.070.002	424.705.390	429.732.717
2013	385.824.643	441.539.543	491.263.794	491.085.107
2014	451.269.184	487.151.068	548.625.835	557.419.789
2015	497.687.043	562.947.771	631.512.355	646.500.325

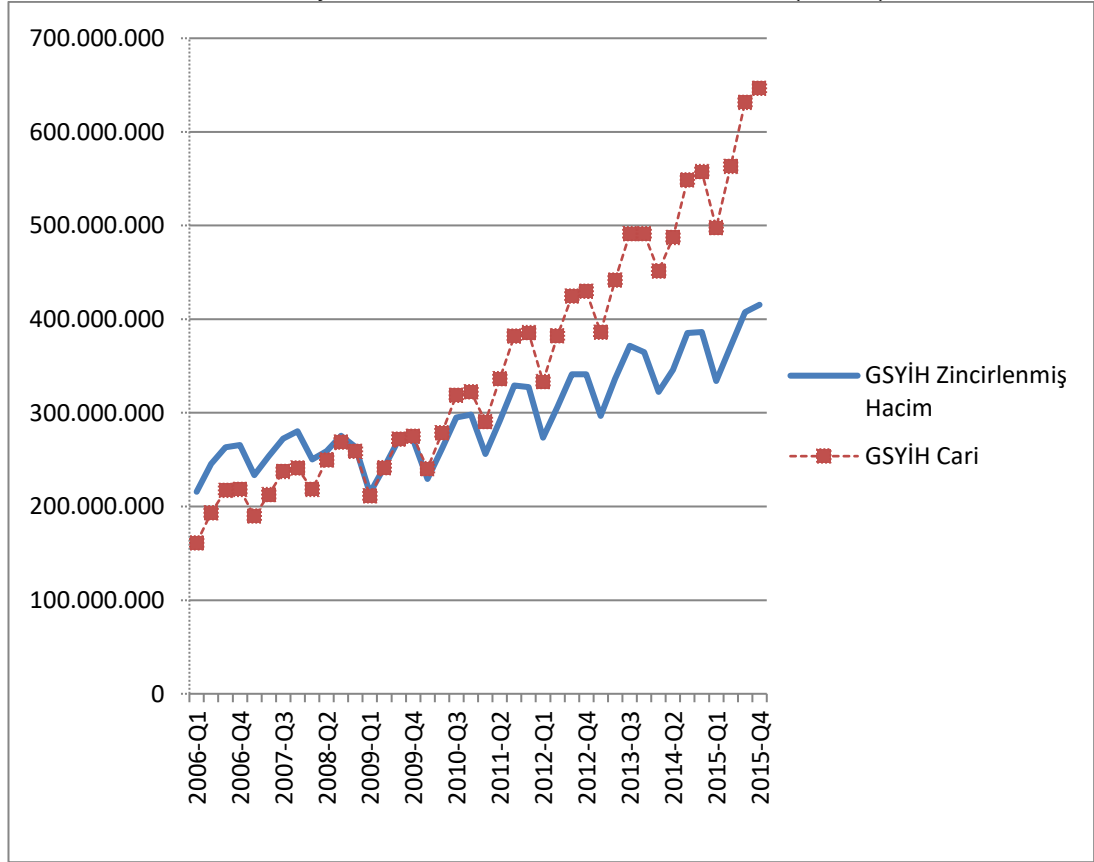
Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 19.12.2019.

Tablo 2.8. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla 2006-2015 (Zincirlenmiş Hacim-Bin TL).

Yıllar	I. Çeyrek	II. Çeyrek	III. Çeyrek	IV. Çeyrek
2006	215.560.378	245.630.972	263.200.767	265.540.474
2007	233.397.019	253.514.798	272.630.928	280.187.987
2008	250.227.082	259.265.265	275.484.497	263.542.227
2009	214.254.085	241.921.347	271.425.750	271.590.666
2010	229.308.819	261.564.082	295.100.314	298.023.764
2011	256.086.480	291.548.041	329.213.218	327.619.196
2012	273.419.988	306.215.476	341.190.118	341.334.599
2013	296.635.924	336.244.982	371.633.383	364.819.818
2014	322.382.481	345.987.828	385.258.427	386.454.629
2015	333.993.552	370.760.650	407.545.859	415.425.145

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 19.12.2019.

Şekil 2.1. Nominal-Reel GSYİH 2006-2015 (Bin TL).



Kaynak: Tablo 2.7. ve Tablo 2.8.'deki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Buna göre, 2008 Dünya Finans Krizinin etkisiyle 2009 yılında cari GSYİH ve Reel GSYİH artış hızında yavaşlama görülmüştür. Ancak daha sonra bu olumsuz etkinin atlatılması üzerine GSYİH büyümesi hızlanmış cari GSYİH'daki artış, fiyatlardaki artışın etkisiyle Reel GSYİH'daki artışı geçmiştir. Dolayısıyla, 2006-20015 döneminde 2009 yılındaki kriz etkisi dönemi hariç tutulduğunda hem cari hem de reel olarak GSYİH büyümesinin istikrarlı bir seyir izlediği anlaşılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİNİN İKTİSADİ FAALİYET HACMİNDEKİ DEĞİŞİMLERLE İLİŞKİSİ: TÜRKİYE ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. Literatür Araştırması

Vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlerle ilişkisine yönelik birçok ülkede, farklı ekonometrik modeller kullanılarak yapılmış çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını aşağıda ana hatlarıyla değinilmiştir.

Cotton (2012) tarafından Karayipler Trinidad ve Tobago için 1990-2009 yılları arasında petrol harici vergi gelirlerinin esnekliği ve canlılığına ilişkin yapılan çalışmada; petrol harici vergi gelirlerinin yine petrol hariç Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'daki değişimlere duyarlı olduğu tespit edilmiştir. Vergi canlılığını ölçmede bir dizi yöntem kullanılmıştır. Vergi gelirlerinin yıllık ortalamaların alınmasından başlanmış daha sonra vergi gelirleri ve GSYİH artışlarının dönem sonu rakamları üzerinden hesaplaması yapılmış ardından da, logaritmik ve çift taraflı logaritmik yöntem (double logaritmik method) uygulanmıştır. Çalışmada çift taraflı logaritmik yöntemin sonuçları dikkate alınmıştır. Vergi esnekliğinin hesaplanmasında ise, oransal ayarlama yöntemi (Proportional Adjustment Method) kullanılmıştır. Analiz sonuçları göstermiştir ki; Trinidad ve Tobago petrol harici vergi gelirleri petrol dışı Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'daki değişimlere kısmen duyarlı olup vergi canlılığı oranının 0.99 çıkmasıyla Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'daki artışlar vergi gelirlerinde artışa yol açmakta, bu etki dolaysız vergilerde dolaylı vergilere kıyasla daha fazla olmakta, özellikle esneklik/canlılık katsayıları gayrimenkul, tüketim ve uluslararası ticaret üzerinden alınan vergilerde 1'den küçük olup, bu durum petrol dışı Gayrisafi Yurtiçi Hasıla büyürken bu vergi gelirlerinin daha yavaş arttığını göstermektedir.¹

Twerefou vd. (2010), Gana'da 1970-2007 dönemi için kukla değişkenli tarihsel

¹ Joseph Jason Cotton, "The Buoyancy and Elasticity of Non-Oil Tax Revenues in Trinidad and Tobago (1990-2009)", **Central Bank of Trinidad&Tobago Working Papers**, No.06/2012, 2012, pp.1-31.

zaman serileri analizi kullanarak hükümetin vergi tedbirlerinin etkileri açısından Gana vergi sisteminin esnekliğini tahmin etmiştir. Elde edilen bulgulara göre, Gana’da hem vergi esnekliği hem de vergi canlılığında 1985 vergi reformu sonrası 1985-2007 döneminde gelişme göstermiş; buna göre, reformdan önce 1’den küçük olan vergi esneklik ve canlılık katsayıları reform sonrası dönemde 1’den büyük hale gelmiştir. Söz konusu çalışmada, tüm vergi sisteminin esnekliği 1’den büyük hesaplanmış (1,03) olup bu ise uzun dönemde tüm vergi sisteminin esnek ve canlı olduğunu göstermektedir. Kısa dönemde tam tersi geçerlidir.²

Upender (2008) tarafından Hindistan 1950/51 – 2004/05 dönemi esas alınarak çifte logaritmik regresyon modeliyle yapılan zaman serisi analizinde, 1992 yılındaki vergi reformu öncesi ve sonrası dönemde vergi canlılığı incelenmiştir. Çalışmada, vergi reformu öncesi vergi canlılığının 1’in üzerinde olduğu; vergi reformu sonrası dönemde ise vergi canlılığının 1’in altında kaldığı görülmüştür. Bunun daha çok vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranının GSYİH’daki değişimlerden kaynaklı olarak azalıp artmasıyla ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.³

Mishra (2005) çalışmasında, Cakarta’da 1995-2004 dönemi için satış vergisi hâsılatının gelişim trendini tahmin etmek amacıyla bu vergilerin Cakarta GSYİH karşısındaki canlılığını en küçük kareler yöntemiyle regresyon modeli kullanarak araştırmıştır. Araştırma sonucunda satış vergilerinin vergi canlılığının 1’den büyük olduğu; GSYİH’den daha hızlı arttığı saptanmıştır. Bunun üzerine, çalışmada vergi hasılatının artırılması amacıyla Cakarta’da hızla büyüyen hizmetler sektörünün de satış vergisi uygulanmasına dahil edilmesi ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik vergi idaresinin geliştirilmesi politika önerilerinde bulunulmuştur.⁴

Samwel ve Isaac (2012) tarafından yapılan çalışmada, Kenya’nın vergi sistemi ve bileşenlerinin esnekliği ve canlılığı 1986–2009 dönemi için en küçük kareler yöntemiyle regresyon modeli kullanarak tahmin edilmeye çalışılmıştır. Zaman serileri

² Daniel Kwabena Twerefou et.al., “Buoyancy and Elasticity of Tax: Evidence from Ghana”, **Journal of Monetary and Economic Integration**, Vol.10, No:2, 2010, pp.36-70.

³ M. Upender, “Degree of Tax Bounyancy in India: An Empirical Study”, **International Journal of Applied Econometrics and Quantitative Studies**, Vol.5, No:2, 2008, pp.59-70.

⁴ S.P. Mishra, “Elasticity and Buoyancy of Sales Tax in Jharkhand”, **A Fiscal Policy Analysis Cell Project Government of Jharkhand**, 2005, pp.1-11.

kullanılarak yapılan hesaplamalarda; söz konusu dönemde Kenya'nın vergi sisteminin inelastik ve canlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, vergi sistemin tüm bileşenleri inelastik olup gelir vergisi ve tüketim vergilerinin canlılığı 1 olarak hesaplanmış, ithalat vergileri en canlı vergi bileşeni iken satış vergileri en az canlı vergi bileşeni olarak tespit edilmiştir. Çalışmadan hareketle, Kenya'da vergi idaresinin güçlendirilmesi ve vergi sisteminin modernizasyonu önerilmiştir.⁵

Bir diğer çalışma Milwood (2011) tarafından Jamaika'daki vergi gelirlerinin GSYİH'daki büyümeye karşı duyarlılığı ile vergilerin maliye politikasına verdiği tepkileri ortaya çıkarmak amacıyla yapılmıştır. Bu kapsamda, 1998-2010 aylık dönemleri itibarıyla vergi gelirlerinin toplamı ve vergi türleri Divisia Endeksi yöntemiyle ayrı ayrı analiz yapılmıştır. Bunun sonucunda, ilgili dönemde vergi sisteminin inelastik olduğu görülerek vergi hâsılatındaki artışta hükümet politikalarının etkili olduğu saptanmıştır.⁶

Bilquees (2004) Pakistan'da 1974-2003 dönemi aylık verileri üzerinden vergi esnekliği ve canlılığını ölçmeye çalışmıştır. Divisia Endeksi kullanılarak yapılan çalışmanın sonucunda, vergi esnekliği ve canlılığı katsayılarının 1'in altında hesaplanması sebebiyle vergi reformlarının Pakistan'da vergi gelirlerini artırıcı herhangi bir etkisinin olmadığı belirtilmiştir.⁷

Shaikh (2012) tarafından Pakistan için yapılan başka bir çalışmada, 1974-2009 dönemini için eşbütünleşme modeliyle dolaysız vergilerin canlılığı hesaplanmıştır. En küçük kareler yöntemiyle regresyon analizinde, vergi canlılığı katsayısı geçmişteki çalışmalardan farklı olarak 1'den yüksek çıkmıştır. Çalışmada, tarım sektörünün GSYİH'daki payının düşmesi ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının artması sonucunda vergi gelirleri artarak sanayi sektöründe gelişme ve derinleşme görüldüğü bu sayede ekonomideki yapısal bir değişimin meydana geldiğine dikkat

⁵ Kotut Cheruiyot Samwel, Menjo Kibiwot Isaac, "Elasticity and Buoyancy of Tax Components and Tax Systems in Kenya", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.3, No:5, 2012, pp.116-125.

⁶ Toni-Anne T. Milwood, "Elasticity and Buoyancy of the Jamaican Tax System", **Bank of Jamaica**, 2011, pp.1-24.

⁷ Faiz Bilquees, "Elasticity and Buoyancy of the Tax System in Pakistan", **The Pakistan Development Review**, Vol.43, No:1, 2004, pp.73-93.

çekilmiştir. Vergi kayıp kaçağının azaltılması, vergi tabanın genişletilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi de politika önerileri olarak ileri sürülmüştür.⁸

OECD ülkelerine yönelik 1965-2012 yıllarını kapsayan bir çalışmada, 34 ülke için kısa ve uzun dönem vergi canlılığı hata düzeltme modeli kullanılarak regresyon analiziyle hesaplanmaya çalışılmıştır. Belinga vd. (2014) çalışmanın sonucunda; OECD ülkelerinde 1980’den itibaren vergi canlılığının artmaya başladığı ve bu çerçevede birçok ülkede vergi canlılığının 1’e yakın olduğu tespit edilmiştir. Bu ülkelerin vergi sistemlerinin otomatik istikrarlandırıcı özelliğinin giderek geliştiği şeklinde yorumlanmıştır. Yine aynı çalışmada, uzun dönem vergi canlılığı 20 OECD ülkesinde 1’e yakın, diğerlerinde ise 1’in üzerinde olduğu hesaplanmıştır. Uzun dönem vergi canlılığının yüksek çıkmasıyla, GSYİH’deki artışların yapısal bütçe açıklarını kapatmada etkin rol oynayacağı değerlendirilmesinde bulunulmuştur. Vergi türleri itibariyle ise; gelir vergisinin kısa ve uzun dönem canlılığının 1980’lerden sonra azalarak ortalama 1’in altına düşerken kurumlar vergisinin kısa ve uzun dönem yüksek vergi canlılığına sahip olduğu, bu özelliği gereği kurumlar vergisinin iyi bir otomatik istikrarlandırıcı özelliğinin bulunduğu, bunun tam tersine tüketim ve servet vergilerinin ise hem kısa hem de uzun dönemde en düşük canlılığa sahip vergiler olduğu, sonucuna varılmıştır.⁹

Timsina (2007), 1975-2005 dönemi için Nepal’de vergilerin esnekliği ve canlılığını vergi sisteminde yapılan reformları da dikkate alarak vergi türleri itibariyle tahmin etmeye çalışmıştır. Oransal ayarlama yöntemiyle regresyon analizi kullanılarak yapılan çalışmada, ilgili dönemde Nepal’in vergi sisteminin vergi elastikiyeti ve vergi canlılığının 1’den düşük çıkması ile inelastik olduğu bu durumun vergi gelirlerindeki artışın büyük kısmının hükümetin iradi politikalarından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.¹⁰

⁸ Salman Shaikh, “Estimating the Federal Direct Tax Buoyancy for Pakistan in Post-1973 Era”, **Global Management Journal for Academic & Corporate Studies (MPRA Paper)**, Vol.2, No:1, 2012, pp.1-13.

⁹ Vincent Belinga et. al, “Tax Buoyancy in OECD Countries”, **IMF Working Paper**, No:WP/14/110, 2014, pp.1-18.

¹⁰ Neelam Timsina, “Tax Elasticity and Buoyancy in Nepal: A Revisit”, **NBR Economic Review**, Vol.19, 2007, pp.9-21.

Suresh ve Khan (2011) çalışmasında, Hindistan’da kurumlar vergisinin GSYİH’ye göre vergi canlılığını vergi reformu öncesi ve sonrası dönemler için hata düzeltme modeliyle regresyon analizini kullanarak tahmin etmeye çalışmıştır. Bu amaçla çalışmada 1980/81- 2005/2006 dönemlerine ait veriler kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, vergi gelirleri ile GSYİH arasında uzun dönemde pozitif bir ilişkinin bulunduğu; kurumlar vergisi canlılığının da vergi reformu sonrası dönemde (1994/95-2007/2008) vergi reformu öncesi döneme (1980/81-1993/94) göre gelişme gösterdiği ortaya konulmuştur.¹¹

Mukarram (2001) tarafından Pakistan’da 1981–2001 dönemi için zincirleme endeks yöntemi kullanılarak en küçük kareler regresyon modeliyle vergi esnekliği ve canlılığını ölçmek amacıyla yapılan bir çalışmada, tüketim vergilerinin dolaysız vergilere göre esnekliklerinin düşük; tüm vergilerde ise canlılık katsayısı tahminlerinin esneklik katsayılarından yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Satış vergileri ile dolaysız vergilerdeki canlılık katsayılarının da 1’den büyük olduğu görülmüştür. Ayrıca vergi oranlarında artış ve vergi tabanında genişlemeden kaynaklı olarak vergi reformlarının vergi sistemine olumlu yönde katkısı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹²

Yousuf ve Huq (2013) tarafından Bangladeş’in 1970/79 – 2010/11 dönemi için yapılan bir çalışmada, Johansen eşbütünleşme Tekniği ve Hata Düzeltme Modelini kullanarak regresyon analiziyle vergi esnekliği ve canlılığı ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan analizlerde, satış vergisi ve KDV’nin esneklik ve canlılığının dolaysız vergilere göre daha düşük olduğu görülmüştür. Bu çalışmada ayrıca, tüm vergilerde vergi canlılığının vergi esnekliğinden daha yüksek çıkmasından dolayı vergi gelirlerindeki artışın büyük kısmının hükümetin iradi politikalarından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.¹³

Tanzanya’da 1979-1989 yıllarında vergi reformlarının vergi gelirleri

¹¹ M. Suresh, N. Khan, “Trends and Tax Buoyancy in Corporation Tax in Pre- and Post-Liberalization Periods in India”, **The UIP Journal of Public Finance**, Vol.IX, No:2, 2011, pp.44-59.

¹² Fauzia Mukarram, “Elasticity And Buoyancy Of Major Taxes In Pakistan”, **Pakistan Economic and Social Review**, Vol.XXXIX, No:1, 2001, pp.75-86.

¹³ Mohammed Yousuf, S. M. Jakaria Huq, “Elasticity and Buoyancy of Major Tax Categories: Evidence from Bangladesh and Its Policy Implication”, **FDRS Research Study Series**, No: 03/2013 2013, pp.49-82.

üzerindeki etkileri Osoro (1993) tarafından inceleme konusu yapılmıştır. Söz konusu çalışma, vergi esnekliğinin tahmininde Oransal Ayarlama Yöntemi, vergi canlılığının tahmininde ise Çifte Logaritmik Yöntem kullanılmıştır. Toplam vergi gelirlerinde vergi canlılığı katsayısı 1'in üzerinde; vergi esnekliği katsayısı ise (kurumlar vergisi ve ücret üzerinden alınan vergiler hariç) vergi canlılığı katsayısından düşük olarak 1'in altında çıkmıştır. Bu durum iradi politikaların vergi gelirlerini artırmada önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak vergi istisna ve muafiyetlerinin genişliği ve zayıf vergi idaresi sebebiyle vergi reformlarının vergi gelirlerini artırmada başarısız olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹⁴

Gelişmekte olan ülkelerde vergi canlılığını belirleyen faktörler üzerine Ahmed ve Mohammed (2010) tarafından yapılan çalışmada; 1998-2008 dönemi için 25 ülkede EKK yöntemi kullanılarak panel veri analizi yapılmıştır. Buna göre, bağış ve yardımlardaki artış vergi canlılığı üzerinde olumsuz etki yaparken ithalat, sanayi ve hizmetler sektörü ile monetizasyon ve bütçe açığı vergi canlılığına olumlu etki etmektedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde genel olarak vergi dışı bırakıldığından tarım sektöründeki gelir artışının vergi canlılığı üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır.¹⁵

Mitchell ve Andrews (1999) tarafından yapılan çalışmada, Doğu Karayipler Merkez Bankası (Para Birliği) üyesi ülkelerde (Dominik, St.Luçiya, Antigua ve Barbuda) 1980-1997 döneminde vergi gelirlerinin canlılığı tahmin edilmiştir. Çalışmada Box-Cox ve Box-Tidwell modelinin bileşimi uygulanarak analiz yapılmıştır. 80'li yıllarda bu ülkelerde vergi sisteminin canlılığı oldukça yüksekken koloni olmaktan kurutulup bağımsızlıklarını kazandıkları 90'lı yıllardan itibaren bu durum değişmiştir. Bağımsız bir devlet olmalarıyla başlayan süreçte yaşanan toplumsal ve politik değişimle birlikte bu ülkelerin toplam vergi gelirlerinin canlılığı da azalmaya başlamıştır.¹⁶

¹⁴ Nehemiah E. Osoro, "Revenue Productivity Implications of Tax Reform in Tanzania", **AERC Research Paper**, No:20, 1993, pp.1-46.

¹⁵ Qazi Masood Ahmed, Sulaiman D. Mohammed, "Determinant of Tax Buoyancy: Empirical Evidence from Developing Countries", **European Journal of Social Sciences**, Vol.13, No:3, 2010, pp.1-7.

¹⁶ Wayne Mitchell, Lennox Andrews, "Tax Buoyancies in Eastern Caribbean Central Bank Member Countries", **Central Bank of Barbados Working Paper**, No:13, 1999, pp.181-194.

Hamlet (2013)'de Doğu Karayipler Para Birliği üyesi bu ülkelerde özellikle Dominik Cumhuriyeti, Antigua and Barbuda ve St. Lucia için 1980–2010 döneminde vergi canlılığını analiz etmiştir. Vergi canlılığı katsayılarının tahmininde OLS yöntemi kullanılırken vergi esnekliğini ölçümde Divisia Endeksi yöntemi uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, bu ülkelerde vergi gelirleri canlılığının oldukça yüksek olduğu ve hükümetlerin iradi politikalara yoğun bir şekilde başvurduğu görülmektedir.¹⁷

Omondi vd. (2014) çalışmasında, Tanzanya'da 1963-2010 döneminde vergi reformlarının vergi canlılığı ve esnekliği üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışmada, vergi modernizasyon programı ve gelir idaresi reformları ve modernizasyon programının vergi canlılığı ve esnekliği üzerindeki etkileri zaman serisi verilerine regresyon analizi uygulanarak ölçülmeye çalışılmıştır. Vergi esnekliklerinin belirlenmesinde oransal ayarlama yöntemi kullanılmıştır. Buna göre, gelir idaresi reformu ve modernizasyon programı ile vergi modernizasyon programının her ikisinin vergi canlılığı ve esnekliğindeki değişimleri açıklamada önem taşıdığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca vergi reformlarının vergi canlılığı ve esnekliği üzerinde olumlu etkileri olmasına rağmen hızla artan kamu harcamalarının finansmanına yetecek vergi gelirinin oluşumunu sağlamadığı anlaşılmıştır. Kenya hükümetinin inelastik vergi sistemine karşı politika uygulama stratejilerini yeniden gözden geçirerek potansiyel vergi gelirlerini artırıcı reformları hayata geçirmesi gerektiği ifade edilmiştir.¹⁸

Kasipillai ve Mustafa (2000) çalışmasında, Malezya'da 1961-1998 dönemi için dolaysız ve dolaylı vergilerin vergi canlılığını ölçmeye çalışmışlardır. Yapılan çalışmada, ilgili dönem verileri Box-Cox yöntemi uygulanarak analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, Malezya'da uygulanmakta olan dolaysız ve dolaylı vergilerin vergi canlılığının yıllar içerisinde azaldığı görülmüş olup bu durum vergi sisteminin

¹⁷ Keith Kyle J. Hamlet, "Tax Buoyancy In The Eastern Caribbean Currency Union and The Implications For Fiscal Consolidation: A Study Of The Commonwealth Of Dominica, St. Lucia and Antigua and Barbuda", **Caribbean Centre for Money and Finance (CCMF)**, 2013, pp.1-56, (Çevrimiçi), http://www.ccmf-uwi.org/files/publications/working_papers/2013KeithKyleJHamlet.pdf, 29.12.2019.

¹⁸ Ochieng V. Omondi et. al., "Effects of Tax Reforms on Buoyancy and Elasticity of the Tax System in Kenya: 1963–2010", **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 6, No:10, 2014, pp.97-111.

yeterince etkin olmadığı şeklinde yorumlanmıştır. Ayrıca satış vergileri ile hizmetler üzerinden alınan vergilerin birleştirilerek geniş tabanlı tek bir tüketim vergisi haline dönüştürülmesi yoluyla vergi sisteminin modernizasyonu önerisinde bulunulmuştur.¹⁹

Skeete vd. (2003) çalışmasında Barbados vergi sisteminin esnekliği ve canlılığını toplam vergi gelirleri ile dolaysız ve dolaylı vergi gelirleri itibariyle incelemiştir. Çalışmada, 1977-1999 dönemi verilerine hata düzeltme modeli uygulanarak tahminler yapılmıştır. Buna göre, kısa dönem vergi esnekliklerinin uzun döneme göre yüksek olduğu tespit edilmiş ve genel olarak vergi canlılıklarının vergi esnekliklerinden yüksek çıkması sebebiyle bunda hükümetlerin vergi alanındaki iradi politikalarının etkili olduğu değerlendirilmiştir.²⁰

Fricke ve Süßmuth (2013) çalışmasında, 11 Latin Amerika ülkesindeki vergi gelirlerinin gelişimi ve dalgalanmasını analiz etmek amacıyla kısa ve uzun dönem vergi esnekliklerini tahmin etmiştir. Çalışmada, 1990-93/97-2009 dönemlerinde asimetrik faktörler de dikkate alınarak uzun dönem vergi esneklikleri dinamik en küçük kareler yöntemi; kısa dönem vergi esneklikleri ise standart hata düzeltme modeliyle hesaplanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, araştırma konusu ülkelerin yarısında vergi gelirlerindeki gelişme ve dalgalanmalar arasında bir değiş-tokuş olduğu; bu ülkelerin yarısından fazlasında ise vergi gelirlerinin kısa ve orta vadede ekonomik dalgalanmalara karşı tepki vermediği, uzun dönemde ise ancak vergi gelirleri denge gelir düzeyinin üzerine çıktığında ekonomik dalgalanmalara karşı güçlü bir tepki verdiği; vergi gelirleri denge gelir düzeyinin altında kaldığı durumda ise zayıf tepki gösterdiği bulgularına ulaşılmıştır.²¹

Anderson ve Shimul (2018) çalışmasında eyalet ve belediyeye ait yerel vergi gelirlerinin eyalet GSYİH'ne esnekliğini ölçmeye çalışmışlardır. Çalışmada, 1967/72-2012 yılları arasındaki dönemde emlak vergisi, gelir vergisi ve satış vergisinin

¹⁹ Jeyapalan Kasipillai, Muszafarshah Mohd. Mustafa, "Buoyancy Estimates of Malaysia's Tax System: 1961-1998", **Malaysian Management Journal**, Vol.4 No:1&2, 2000, pp.75-87.

²⁰ Ryan Skeete, Kim Coppin, Daniel Boamah, "Elasticities and Buoyancies of the Barbados Tax System, 1977-1999", **Central Bank of Barbados Working Papers**, No:12, 2003, pp.133-149, (Çevrimiçi), <http://www.centralbank.org.bb/Portals/0/Files/WP2003-12.pdf>, 23.12.2019.

²¹ Hans Fricke, Bernd Süßmuth, "Growth and Volatility of Tax Revenues in Latin America", **World Development**, Vol. 54, 2014, pp.114-138.

esneklikleri eyaletler arasındaki heterojen yapıyı dikkate alan dinamik panel veri yöntemi kullanılarak tahmin edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, eyaletlerde gelir vergilerinin esnekliği en yüksek vergiler olduğu, bunu uzun dönem esnekliği bakımından satış vergilerinin takip ettiği, emlak vergilerinin ise esnekliği en düşük vergiler olup bu özelliği nedeniyle GSYİH'deki değişimlerden en az etkilendiği belirtilmiştir.²²

Lagravinese vd. (2020) 35 OECD ülkesinde 1995-2016 yıllarını kapsayan çalışmada, kısa dönem ve uzun dönem vergi canlılığını tahmin etmişlerdir. Hata düzeltme modeli kullanılan çalışmanın sonucunda, ülkelerin tümünde teorideki beklentinin aksine uzun dönem vergi canlılığı katsayısı 1'in altında çıkmıştır. Çalışmada, bunun sebebinin kurumsal yapıdaki değişimler ile uzun süren ekonomik durgunluğun vergilerin otomatik stabilizatörlük özelliğini zayıflattığı bu yolla vergilerin GSYİH'deki değişime ayak uyduramadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle, ihtiyari politikaların ancak vergilerin otomatik stabilizatörlük görevini görmediği durumlarda devreye girmesi gerektiği ifade edilmiştir.²³

Jalles (2017) çalışmada Afrika'nın Güney Sahra Çölündeki 37 ülke için 1990-2015 dönemlerini kapsayan kısa ve uzun dönem vergi canlılığı tahmininde bulunmuştur. Çalışmada, ARDL modeli kullanılarak panel veri analizi yapılmıştır. Bunun sonucunda, 37 Afrika ülkesinin 11'inde vergi sisteminin otomatik stabilizatörlük görevini yerine getirmekte olduğu; 37 ülkenin 19'unda ise büyümenin mali sürdürülebilirliğe olumlu katkı sağladığı etkilediği, görülmüştür. Söz konusu çalışmada, vergi esnekliğinin ekonominin büyüme dönemlerinden çok daralma dönemlerinde daha yüksek çıktığı tespit edilmiştir. Ayrıca, yüksek enflasyon ve ekonomik dalgalanmaların vergi gelirlerinin tahsilatını olumsuz etkilemesine rağmen; tarım sektörünün geniş yer tuttuğu ülkelerde vergi canlılığı katsayısı daha düşük iken kurumsal alt yapının geliştiği ülkelerde vergi canlılığı katsayısı daha yüksek

²² John E. Anderson, Shafiun N. Shimul, "State And Local Property, Income, And Sales Tax Elasticity: Estimates From Dynamic Heterogeneous Panels", **National Tax Journal**, Vol.71, No:3, 2018, pp.521-546.

²³ Raffaele Lagravinese , Paolo Liberati , Agnese Sacchi, "Tax buoyancy in OECD countries: new empirical evidence", **Journal of Macroeconomics**, Vol.63, No:103189, 2020, <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0164070419302836>, 23.12.2019.

belirtilmiştir.²⁴

Ebi ve Ayodele (2017) Nijerya’da 1981-2014 döneminde çeşitli vergi bileşenlerinin esneklik ve canlılığı ile birlikte vergi reformlarının vergi bileşenleri üzerindeki etkisini ölçmeye çalışmıştır. Hata düzeltme modeli kullanılan çalışmanın sonucunda, vergi reformları sonrası dönemde petrol vergisi ve toplam vergi gelirlerinde 1’in üzerinde olmak üzere tüm vergi esnekliklerinde ciddi bir yükseliş olduğu; vergi canlılıklarının da pozitif olup bu dönemde arttığı ifade edilmiştir. Çalışmada, bulgulardan hareketle vergi reformlarının vergi gelirlerini artırıcı etkisi olduğu belirtilerek ekonomik gelişme için hükümetlerin ekonomiyi çeşitlendirmekle birlikte vergi reformlarını kullanarak vergi gelirlerini artırmasının önemine vurgu yapılmıştır.²⁵

Kargbo ve Egwaikhide (2012) çalışmasında, Sierra Leone’de 1977-2009 yılları arasında vergi sisteminin canlılığını zaman serisi analiziyle incelenmiştir. Singer yöntemiyle kukla değişken uygulanan çalışmada, ilgili dönemde vergi canlılığı vergi esnekliğinden yüksek olup kısa dönem vergi esneklikleri uzun dönem vergi esnekliklerinden daha düşük hesaplanmıştır. Bu sonuçlardan hareketle, vergi sisteminin inelastik olduğu söz konusu dönemde ihtiyari politikaların vergi hâsılatını artırıcı etkisi olduğu görülmüştür.²⁶

Bunescu ve Comaniciu (2013) tarafından yapılan çalışmada, Romanya’da 2001-2012 döneminde vergi geliri kalemlerinin vergi esneklikleri analiz edilmiştir. Yapılan çalışmada, Romanya’nın vergi gelirlerinin esnekliği Avrupa Birliği üyesi 27 ülkenin vergi geliri esnekliklerinin ortalaması ile karşılaştırılmış; bunun sonucunda, Romanya’nın vergi gelirleri esnekliği Avrupa Birliği üyesi 27 ülkenin vergi geliri esnekli ortalamasından daha düşük olduğu, ancak tüketim vergilerinde yüksek bir

²⁴ Joao Tovar Jalles, “Tax Buoyancy in Sub-Saharan Africa: An Empirical Exploration”, **African Development Review**, Vol. 29, No:1, 2017, pp.1–15.

²⁵ Bassey Okon Ebi, Oluwafemi Ayodele, “Tax Reforms and Tax Yield in Nigeria”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol.7, No:3, 2017, pp.768-778.

²⁶ Brima Ibrahim Baimba Kargbo, Festus O. Egwaikhide “Tax Elasticity in Sierra Leone: A Time Series Approach”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. 2, No: 4, 2012, pp.432-447

esneklik katsayısı bulunduğu, tespit edilmiştir.²⁷

Ertürk Atabey, Avşar ve Bulut (2009) tarafından Türkiye’de 1981-2006 dönemi için toplam vergi gelirleri, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin vergi canlılığı ve vergi esnekliği en küçük kareler yöntemi kullanılarak regresyon analiziyle hesaplanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde canlılık katsayıları esneklik katsayılarından büyük çıkarken toplam vergi gelirlerinde bu tam tersi olarak esneklik katsayısı canlılık katsayısından büyük çıkmıştır. Bu durum hükümetin iradi politikalarının kurumlar ve katma değer vergilerinde vergi canlılığına olumlu yönde katkı yaptığı; toplam vergi gelirlerinde ise aynı etkiyi göstermediği şeklinde yorumlanmıştır. Ancak yapılan çalışmada hem vergi esnekliği hem de vergi canlılığı katsayılarının 1’den küçük bulunması sebebiyle, ilgili dönemde vergi gelirlerinin esnek ve canlı olmadığı anlaşılmaktadır.²⁸

Türkiye ile ilgili bir başka çalışma, Şimşek (2013) tarafından 2004-2008 dönemi için vergi canlılığı ve vergi gayretini bölgesel olarak ölçülmesi amacıyla yapılmıştır. Bahse konu çalışmada, panel veri yöntemi kullanılarak 26 bölgeye ilişkin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve toplam vergi gelirlerinin canlılığı regresyon analizine tabi tutulmuştur. Buna göre, Türkiye’de ilgili dönem içerisinde tüm vergi gelirlerinin esneklik katsayıları 1’in altında kaldığından vergi gelirlerinin inelastik olduğu yani milli gelire duyarlı olmadığı anlaşılmıştır. Çalışmada ayrıca, vergi canlılığı katsayıları vergi esnekliği katsayılarına göre daha yüksek tahmin edilmiş olup bu durumun teorik beklentiler ile uyumlu olduğu görülmüştür.²⁹

Çulha (2012) çalışmasında, Türkiye’de vergi gelirlerinin Reel GSYİH’ye duyarlılığı 2002:I-2012-II dönemini kapsayan çeyreklik bazdaki reel GSYİH ve vergi gelirleri üzerinden ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmada, trans-log model kurularak regresyon analizine tabi tutulmuştur. Buna göre, Türkiye’de vergi gelirlerinin Reel

²⁷ Liliana Bunesu, Carmen Comaniciu “Tax Elasticity Analysis in Romania: 2001-2012”, **Procedia Economics and Finance**, Vol.6, 2013, pp.609-614.

²⁸ Selin Ertürk Atabey, Tolga Avşar, Mehmet Bulut, “Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı Ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 20, Sayı: 71, 2009, s.109-119.

²⁹ Damla Şimşek, “Türkiye’de Bölge Düzeyinde Vergi Esnekliği, Vergi Canlılığı, Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti”, Ankara, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2013, s.89-90.

GSYİH'den önemli ölçüde etkilendiği ve aynı yönde hareket ettiği ve vergi gelirlerinin canlılığının vergi esnekliğinden daha yüksek olduğu anlaşılmıştır. Yine çalışmada, toplam vergi gelirlerinin esneklik katsayısı 1,2 olarak hesaplanırken en yüksek esneklik katsayısının ithalde alınan katma değer vergisi, en düşük gelir vergisinde çıktığı; kurumlar vergisi ve dolaylı vergilerin GSYİH'deki değişimlerden oldukça fazla etkilendiği, ayrıca vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişikliklerden kaynaklı olarak vergi geliri kalemlerinin canlılığının yüksek olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.³⁰

Akar ve Şahin (2015) tarafından Türkiye'de vergi canlılığına yönelik yapılan bir çalışmada, Ocak 2005 – Haziran 2014 dönemi hata düzeltme modeli çerçevesinde regresyon analizine tabi tutulmuştur. Bu çalışmada, GSYİH yansıtan aylık Sanayi Üretim Endeksi (SUE) ile merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri kullanılmıştır. Buna göre, vergi gelirleri ile sanayi üretim endeksi arasında kısa dönemde bir nedensellik ilişkisi bulunmakta; ancak vergi canlılığının 1'den küçük çıkması vergi sisteminin otomatik istikrarlandırıcı özelliğini azalmaktadır. Uzun dönemde ise, sanayi üretim endeksi ile vergi gelirleri arasında vergi canlılığı 1'den büyük olup bu durum ekonomik büyümenin mali sürdürülebilirliği olumlu yönde etkilediğine işaret etmektedir.³¹

Akar (2013) çalışmasında Türkiye'de vergi gelirlerinin esnekliği analiz edilmiştir. Çalışmada Ocak 2007- Aralık 2012 dönemine ait merkezi bütçe sınıflandırmasına uygun olarak alt kalemler de dahil olmak üzere aylık vergi gelirleri ve sanayi üretim endeksi verileri dikkate alınmıştır. Uzun dönem vergi gelirlerinin değişimi gelir düzeyi, kısa dönem vergi gelirlerinin konjonktür değişimleri ve vergi istikrarı için düzenli değişim modeli kullanılmıştır. Ayrıca alternatif olarak hata düzeltme modeli (error correction model) uygulanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler hem uzun dönemde esnek hem de kısa dönemde istikrarlı bir yapıya sahipken, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergi

³⁰ Ali Aşkın Çulha, "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin İktisadi Döngülere Duyarlılığı", **Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Ekonomi Notları**, Sayı:34, 2012, s.1-10, (Çevrimiçi), <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/9b38c843-285c-4185-b698-cf6d546fd256/EN1234.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-9b38c843-285c-4185-b698-cf6d546fd256-m3fB7Yn>, 23.12.2019.

³¹ Sevda Akar, Özge Uysal Şahin, "Türkiye'de Vergi Canlılığının Analizi", **Journal of Economics, Finance and Accounting**, Cilt:2, Sayı:1, 2015, s.29-43.

gelirleri, mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri ve dâhilde alınan mal ve hizmet vergi gelirlerinin kısa dönemde istikrarsız ancak uzun dönemde esnek olduğu tespit edilmiştir. Buradan yola çıkılarak hükümetlerin borçlanma maliyetlerini azaltması için kısa dönemde istikrarı sağlayan politikaları uygulaması yönünde öneride bulunulmuştur.³²

Konuyla ilgili son yıllarda Hanefi ve Şentürk (2019) tarafından çalışmada, Türkiye’de dolaylı vergilerde gerçekleştirilen vergi reformlarının vergi sisteminin esnekliği ve canlılığına etkisi araştırılmıştır. Söz konusu çalışmada, ARDL (Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif) modeli ekonometrik tahmin yöntemi kullanılarak 1965-2016 dönemi Türk vergi sisteminin esnekliği ve canlılığı tahmin edilmiştir. Buna göre, Türk vergi sisteminin vergi esnekliği ve canlılığı zayıf olup kısa dönem vergi canlılığının vergi esnekliğinden daha yüksek ancak her ikisinin de 1’in altında kalması sebebiyle hükümetlerin vergi alanındaki iradi politikalarının mali istikrarı sağlayıcı nitelikte olmayacağı ortaya konulmuştur. KDV’nin yürürlüğe girmesi, her ne kadar kısa dönemde vergi canlılığını azaltsa da uzun dönemde vergi canlılığını artırdığı, ayrıca kısa ve uzun dönemde vergi esnekliğinin bundan olumlu yönde etkilendiği belirtilmiştir. ÖTV reformunun ise kısa dönem vergi canlılığını azaltırken uzun dönem vergi canlılığı ile kısa ve uzun dönem vergi esnekliklerine herhangi bir etkisi olmadığı ifade edilmiştir. Buradan hareketle, KDV reformunun vergi sisteminin esnekliği ve canlılığı yönünden başarılı olurken ÖTV reformunun aynı başarıyı sağlamadığı değerlendirilerek ÖTV başta olmak üzere her iki verginin yeniden düzenlenmesi yönünde politika önerisinde bulunulmuştur.³³

³² Sevdâ Akar, “Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, Sayı:165, 2013, s.27-37.

³³ Mehmet Hanefi Topal, Suat Hayri Şentürk, “Dolaylı Vergi Reformlarının Türk Vergi Sisteminin Esnekliği ve Canlılığı Üzerindeki Etkisi”, **Güncel Maliye Tartışmaları-1 Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL’e Armağan**, Ed. Ayşe Güner, Gülay Akgül Yılmaz, A. Bumin Doğrusöz, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.189-222.

Tablo 3.1. Temel Literatür İncelemesi.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Cotton-2012	Trinidad ve Tobago (1990-2009)	Petrol ve petrol dışı vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Çift Taraflı Logaritmik Yöntem, Oransal Ayarlama Yöntemi	Petrol dışı vergi gelirleri GSYİH'deki artışa kısmen duyarlı olup vergi esneklik ve canlılıkları dolaysız vergilerde dolaylı vergilere göre daha fazladır.
Twerefou vd.-2010	Gana (1970-2007)	Vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Kukla değişken kullanılarak tarihsel zaman serileri analizi	Vergi esnekliği ve vergi canlılığında vergi reformu sonrasında artış görülmüş olup tüm vergi sistemi uzun dönemde esnek ve canlıdır.
Upender-2008	Hindistan (1950/51-2004/05)	Vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Çifte logaritmik regresyon modeliyle zaman serisi analizi	Vergi gelirlerinin GSYİH içindeki oranının değişmesinden kaynaklı vergi reformu (1992) öncesi dönemde vergi canlılığı yüksekken vergi reformu sonrası dönemde düşmüştür.
Mishra-2005	Cakarta (1995-2004)	Satış vergileri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	En küçük kareler yöntemi regresyon analizi	Satış vergilerinin vergi canlılığının 1'den büyük olduğu; GSYİH'den daha hızlı arttığı saptanmıştır. Bunun üzerine hizmetler sektörünün de satış vergisi uygulanmasına dahil edilmesi önerisinde bulunmuştur.
Samwel ve Isaac-2012	Kenya (1986-2009)	Vergi gelirleri bileşenleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	En küçük kareler yöntemi regresyon analizi	Gelir, tüketim ve ithalat vergilerinin canlılığı yüksekken satış vergilerinin canlılığının düşük olduğu; tüm vergi sistemin ise esnek ve canlı olmadığı tespit edilmiştir. Vergi idaresinin güçlendirilmesi ve vergi sisteminin modernizasyonu önerilmiştir.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Milwood-2011	Jamaika (1998-2010)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Divisia endeksi yöntemi	İlgili dönemde vergi sisteminin inelastik olduğu görülerek vergi hâsılatındaki artışta hükümet politikalarının etkili olduğu saptanmıştır.
Bilquees-2004	Pakistan (1974-2003)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Divisia endeksi yöntemi	Vergi esnekliği ve canlılığı katsayılarının 1'in altında hesaplanması sebebiyle Pakistan'da vergi reformlarının vergi gelirlerini artırıcı etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Shaikh-2012	Pakistan (1974-2009)	Dolaysız vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	En küçük kareler yöntemi regresyon analizi	Vergi canlılığı katsayısı geçmişteki çalışmalardan farklı olarak 1'den yüksek çıkmıştır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının artmasının ekonomideki yapısal değişimi meydana getiren faktörlerden biri olduğu ifade edilmiştir.
Belinga vd.-2014	34 OECD Ülkesi (1965-2012)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Hata Düzeltme Modeli regresyon analizi	OECD ülkelerinde 1980'den itibaren vergi canlılığının artmaya başladığı ve bu çerçevede birçok ülkede vergi canlılığının 1'e yakın olduğu tespit edilmiştir. Bu durum ülkelerin vergi sistemlerinin otomatik istikrarlandırıcı özelliğinin giderek geliştiği şeklinde yorumlanmıştır.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Timsina-2007	Nepal(1975-2005)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Oransal Ayarlama Yöntemi, zaman serisi regresyon analizi	İlgili dönemde Nepal'in vergi sisteminin vergi elastikiyeti ve vergi canlılığının 1'den düşük çıkması ile inelastik ve cansız olduğu bu durumun vergi gelirlerindeki artışın daha çok hükümetin iradi politikalarından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.
Suresh ve Khan-2011	Hindistan (1980/81- 2005/06)	Vergi gelirleri, kurumlar vergisi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Hata Düzeltme Modeli regresyon analizi	Vergi gelirleri ile GSYİH arasında uzun dönemde pozitif bir ilişkin bulunduğu; kurumlar vergisinin canlılığının da Hindistan'da vergi reformu sonrası dönemde vergi reformu öncesi döneme göre artış gösterdiği ortaya konulmuştur.
Mukarram-2001	Pakistan (1981-2001)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Zincirleme Endeks Yöntemi, EKK Regresyon Analizi	Tüketim vergilerinin dolaysız vergilere göre esnekliklerinin düşük; tüm vergilerde ise canlılık katsayısı tahminlerinin esneklik katsayılarından yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Satış vergileri ile dolaysız vergilerdeki canlılık katsayılarının da 1'den büyük olduğu görülmüştür.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Yousuf ve Huq-2013	Bangladeş (1970/79 – 2010/11)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Johansen Eşbütünleşme Tekniği, Hata Düzeltme Modeli Regresyon Analizi	Satış vergisi ve KDV'nin esneklik ve canlılığının dolaysız vergilere göre daha düşük olduğu görülmüştür. Ayrıca, tüm vergilerde vergi canlılığının vergi esnekliğinden daha yüksek çıkmasından dolayı vergi gelirlerindeki artışın daha çok hükümetin iradi politikalarından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.
Osoro-1993	Tanzanya (1979-1989)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Çift Taraflı Logaritmik Yöntem, Oransal Ayarlama Yöntemi	Toplam vergi gelirlerinde vergi canlılığı katsayısı 1'in üzerinde; vergi esnekliği katsayısı ise (kurumlar vergisi ve ücret üzerinden alınan vergiler hariç) vergi canlılığı katsayısından düşük olarak 1'in altında çıkmıştır. Bu durum iradi politikaların vergi gelirlerini artırmada önemli olduğunu ortaya koymaktadır.
Ahmed ve Mohammed (2010)	25 Gelişmekte Olan Ülke (1998-2008)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Panel Veri En Küçük Kareler Yöntemi Regresyon Analizi	Bağış ve yardımlardaki artışlar vergi canlılığı üzerinde olumsuz etki yaparken ithalat, sanayi ve hizmetler sektörü ile monetizasyon ve bütçe açığı vergi canlılığına olumlu etki etmektedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde tarım sektöründeki gelir artışının vergi canlılığı üzerinde etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Mitchell ve Andrews-1999	Doğu Karayipler "Dominik, St.Luçiya, Antigua ve Barbuda" (1980-1997)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Box-Cox ve Box-Tidwell modelleri EKK Regresyon Analizi	80'li yıllarda bu ülkelerde vergi sisteminin canlılığı oldukça yüksekken koloni olmaktan kurutulup bağımsızlıklarını kazandıkları 90'lı yıllardan itibaren yaşanan toplumsal ve politik değişimle birlikte bu ülkelerin toplam vergi gelirlerinin canlılığı da azalmaya başlamıştır.
Hamlet-2013	Doğu Karayipler "Dominik, St.Luçiya, Antigua ve Barbuda" (1980-1997)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Divisia endeksi yöntemi ve En Küçük Kareler Regresyon Analizi	Çalışmanın sonuçlarına göre, bu ülkelerde vergi gelirlerinin canlılığının oldukça yüksek olduğu ve hükümetlerin iradi politikalara yoğun bir şekilde başvurduğu görülmektedir.
Omondi vd.-2014	Tanzanya (1963-2010)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Oransal Ayarlama Yöntemi, Zaman Serileri Regresyon Analizi	Gelir idaresi reformu ile vergilerin modernizasyonu programının vergi canlılığı ve esnekliğini açıklamada önemli olduğu; ayrıca vergi reformlarının vergi canlılığı ve esnekliği üzerinde olumlu etkileri olmasına rağmen hızla artan kamu harcamalarının finansmanına yetecek vergi gelirinin oluşumu, ifade edilmiştir.
Kasipillai ve Mustafa-2000	Malezya (1961-1998)	Dolaysız vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Box-Cox Yöntemi	Dolaysız ve dolaylı vergilerin vergi canlılığının yıllar içerisinde azaldığı görülmüş olup bu durum vergi sisteminin yeterince etkin olmadığı şeklinde yorumlanmıştır.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Skeete vd.-2003	Barbados (1977-1999)	Vergi gelirleri toplamı, dolaysız ve dolaylı vergi gelirleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Hata Düzeltme Modeli regresyon analizi	Kısa dönem vergi esnekliklerinin uzun döneme göre yüksek olduğu tespit edilmiş ve genel olarak vergi canlılıklarının vergi esnekliklerinden yüksek çıkması sebebiyle bunda hükümetlerin vergi alanındaki iradi politikalarının etkili olduğu değerlendirilmiştir.
Fricke ve Süßmuth-2013	11 Latin Amerika Ülkesi (1990-93/97-2009)	Vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Dinamik en küçük kareler yöntemi ve standart hata düzeltme modeli Regresyon Analizi	Söz konusu ülkelerin yarısından fazlasında vergi gelirlerinin kısa ve orta vadede ekonomik dalgalanmalara tepki vermediği, uzun dönemde ise ancak vergi gelirleri denge gelir düzeyinin üzerine çıktığında ekonomik dalgalanmalara güçlü bir tepki verdiği; vergi gelirleri denge gelir düzeyinin altında kaldığı durumda ise zayıf tepki gösterdiği sonuçlarına ulaşılmıştır.
Anderson ve Shimul-2018	ABD (1967/72-2012)	Eyalet ve belediyelere ait vergi gelirleri ve bölgesel GSYİH	Dinamik Panel Veri Regresyon Analizi	Eyaletlerde gelir vergilerinin esnekliği en yüksek vergiler olduğu, bunu uzun dönem esnekliği bakımından satış vergilerinin takip ettiği, emlak vergilerinin ise esnekliği en düşük vergiler olup bu özelliği nedeniyle GSYİH'deki değişimlerden en az etkilendiği tespit edilmiştir.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Lagravinese vd.-2020	35 OECD Ülkesi (1995-2016)	Vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Hata Düzeltme Modeli regresyon analizi	Ülkelerin tümünde teorideki beklentinin aksine uzun dönem vergi canlılığı katsayısı 1'in altında çıkmıştır. Bunun vergilerin otomatik stabilizatörlük özelliğini zayıflamasından kaynaklandığı; dolayısıyla vergilerin GSYİH'deki değişime ayak uyduramadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle, ihtiyari politikaların ancak vergilerin otomatik stabilizatörlük görevini görmediği durumlarda devreye girmesi gerektiği ifade edilmiştir.
Jalles-2017	Afrika Güney Sahra Çölü 37 Ülke (1990-2015)	Vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	ARDL Modeli, Panel Veri Analizi	37 Afrika ülkesinin 11'inde vergi sisteminin otomatik stabilizatörlük görevini yerine getirmekte olduğu; 37 ülkenin 19'unda ise büyümenin mali sürdürülebilirliğe olumlu katkı sağladığı etkilediği, görülmüştür. Söz konusu çalışmada, vergi esnekliğinin ekonominin büyüme dönemlerinden çok daralma dönemlerinde daha yüksek çıktığı tespit edilmiştir.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Ebi ve Ayodele-2017	Nijerya (1981-2014)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Hata Düzeltme Modeli regresyon analizi	Vergi reformları sonrası dönemde petrol vergisi ve toplam vergi gelirlerinde 1'in üzerinde olmak üzere tüm vergi esnekliklerinde ciddi bir yükseliş olduğu; vergi canlılıklarının da pozitif olup bu dönemde arttığı ifade edilmiştir. Çalışmada, bulgulardan hareketle ekonomik gelişme için hükümetlerin ekonomiyi çeşitlendirmekle birlikte vergi reformlarını kullanarak vergi gelirlerini artırmasının önemine vurgu yapılmıştır.
Kargbo ve Egwaikhide-2012	Sierra Leone (1977-2009)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Singer Yöntemi Kukla Değişken Zaman Serisi Regresyon Analizi	İlgili dönemde vergi canlılığı vergi esnekliğinden yüksek olup kısa dönem vergi esneklikleri uzun dönem vergi esnekliklerinden daha düşük hesaplanmıştır. Bu sonuçlardan hareketle, vergi sisteminin inelastik olduğu söz konusu dönemde ihtiyari politikaların vergi hâsılatını artırıcı etkisi olduğu görülmüştür.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Bunescu ve Comaniciu-2013	Romanya (2001-2012)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Katsayı Tahminleri	Romanya'nın vergi gelirlerinin esnekliği Avrupa Birliği üyesi 27 ülkenin vergi geliri esnekliklerinin ortalaması ile karşılaştırılmış; bunun sonucunda, Romanya'nın vergi gelirleri esnekliğinin Avrupa Birliği üyesi 27 ülkenin vergi geliri esneklik ortalamasından daha düşük olduğu, ancak tüketim vergilerinde yüksek bir esneklik katsayısı bulunduğu, tespit edilmiştir.
Ertürk Atabey, Avşar ve Bulut-2009	Türkiye (1981-2006)	Toplam vergi gelirleri, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile GSYİH	En küçük kareler yöntemi regresyon analizi	Kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde canlılık katsayıları esneklik katsayılarından büyük çıkarken toplam vergi gelirlerinde bu tam tersi olarak esneklik katsayısı canlılık katsayısından büyük çıkmıştır. Bu durum hükümetin iradi politikalarının kurumlar ve katma değer vergilerinde vergi canlılığına olumlu yönde katkı yaptığı; toplam vergi gelirlerinde ise aynı etkiyi göstermediği şeklinde yorumlanmıştır.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Şimşek-2013	Türkiye (2004-2008)	Kurumlar vergisi, gelir vergisi ,katma değer vergisi, toplam vergi gelirleri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ile Gayrisafi Katma Değerler, Toplam Gayrisafi Katma Değer, Nüfus, İthalat ve ihracat	Panel Veri En Küçük Kareler Yöntemi Regresyon Analizi	İlgili dönem içerisinde tüm vergi gelirlerinin esneklik katsayıları 1'in altında kaldığından vergi gelirlerinin inelastik olduğu yani milli gelire duyarlı olmadığı anlaşılmıştır. Çalışmada ayrıca, vergi canlılığı katsayıları ise vergi esnekliği katsayılarına göre daha yüksek tahmin edilmiş olup bu durumun teorik beklentiler ile uyumlu olduğu görülmüştür.
Çulha-2012	Türkiye (2002-2012)	Vergi gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	Trans-Log Model, Regresyon Analizi	Türkiye'de vergi gelirlerinin Reel GSYİH'den önemli ölçüde etkilendiği ve aynı yönde hareket ettiği ve vergi gelirlerinin canlılığının vergi esnekliğinden daha yüksek olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişikliklerden kaynaklı olarak vergi geliri kalemlerinin canlılığının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Akar-2013	Türkiye (2007-2012)	Vergi gelirleri ve sanayi üretim endeksi	Gelir düzeyi, düzenli değişim modeli ve hata düzeltme modeli regresyon analizi	Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin gelirleri hem uzun hem de kısa dönemde istikrarlı bir yapıya sahipken, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler, mülkiyet üzerinden alınan vergiler ve dâhilde alınan mal ve hizmet vergilerinin gelirlerinin kısa dönemde istikrarsız ancak uzun dönemde esnek olduğu tespit edilmiştir. Hükümetlerin borçlanma maliyetlerini azaltması için kısa dönemde vergi istikrarını sağlayan politikaları uygulaması önerilmiştir.
Akar ve Şahin-2015	Türkiye (2005-2014)	Vergi gelirleri ve sanayi üretim endeksi	Hata Düzeltme Modeli regresyon analizi	Vergi gelirleri ile sanayi üretim endeksi arasında kısa dönemde bir nedensellik ilişkisi bulunmakta; ancak vergi canlılığının 1'den küçük çıkması vergi sisteminin otomatik istikrarlandırıcı özelliğini azalmaktadır. Uzun dönemde ise, sanayi üretim endeksi ile vergi gelirleri arasında vergi canlılığı 1'den büyük olup bu durum ekonomik büyümenin mali sürdürülebilirliği olumlu yönde etkilediğine işaret etmektedir.

Çalışma	Ülke-Dönem	Kullanılan Değişkenler (Konusu)	Analiz Yöntemi	Bulgular (Sonuçlar)
Hanefi ve Şentürk-2019	Türkiye (1965-2016)	Vergi gelirleri toplamı ve vergi bileşenleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla	ARDL Modeli Regresyon Analizi	Türk vergi sisteminin vergi esnekliği ve canlılığı zayıf olup kısa dönem vergi canlılığının vergi esnekliğinden daha yüksek ancak her ikisinin de 1'in altında kalması sebebiyle hükümetlerin vergi alanındaki iradi politikalarının mali istikrarı sağlayıcı nitelikte olmayacağı ortaya konulmuştur. KDV reformunun vergi sisteminin esnekliği ve canlılığı yönünden başarılı olurken ÖTV reformunun aynı başarıyı sağlamadığı değerlendirilerek ÖTV başta olmak üzere her iki verginin yeniden düzenlenmesi yönünde politika önerisinde bulunulmuştur.

Kaynak: Literatür araştırması bölümündeki bilgilerden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

3.2. Metodoloji

Zaman serisi analizlerinde serilerin durağan olması gerekir. Çünkü durağan olmayan zaman serileri kullanılarak tahmin edilen modellerde **sahte (spurious)** regresyon problemiyle karşılaşılabilmekte ve sonuçlar gerçek ilişkiyi yansıtmamaktadır. Bu sebeple, zaman serileriyle yapılacak regresyon analizlerinde araştırmaya geçmeden önce serilerin durağanlığının test edilerek sağlanması gerekmektedir. Bu, ampirik analizlerde etkin ve tutarlı tahminler yapılabilmesi için ön koşuldur.³⁴

Durağanlığın araştırılmasında yaygın olarak birim kök testleri kullanılmaktadır. Uygulamada serilerin durağanlık düzeyinin test edilmesinde Dickey ve Fuller (1979), Genişletilmiş Dickey ve Fuller (ADF) (1981), Phillips ve Perron (PP)

³⁴ Damodar N. Gujarati, **Temel Ekonometri**, Çev. Gülay Günlük Şensesen, Ümit Şenesen, İstanbul, Literatür Yayınları, 2006, s.709.

(1988), Kwiatkowski, Phillips, Schmidt ve Shin (KPSS) (1992) ve Ng-Perron (2001) birim kök testleri en çok başvurulanan testlerdir.³⁵

Yapılan çalışmalarda makroekonomik zaman serilerinin büyük çoğunluğunun durağan olmayan seriler olduğu ortaya çıkmıştır. Birim kök içeren bu seriler arasında sahte regresyon sorunuyla karşılaşılmasını önlemek adına zaman serilerinin eşbütünleşik (koentegre) olup olmadıklarına bakılması gerekir. Zaman serilerinin eşbütünleşik olması, bunlar arasında uzun dönemli bir denge ilişkisi bulunduğu anlamına gelmektedir.³⁶ Eşbütünleşme analizi ile durağan olmayan değişkenler arasında uzun dönem durağan ilişki ele alınabilmekte ve bu şekilde uzun dönem denge ilişkisini gösteren katsayıların tahmini sağlanmaktadır.³⁷

Geleneksel eşbütünleşme testleri, hata terimine dayalı iki aşamalı Engle-Granger (1987) yöntemi ile sistem yaklaşımına dayalı Johansen (1988) ve Johansen ve Juselius (1990) yöntemidir. Ancak bu yöntemlerin uygulanabilmesi için modelde yer alan tüm değişkenlerin düzeyde durağan olmaması $I(0)$ ve birinci farkları alındığında durağan hale gelmesi gerekmektedir. Eşbütünleşme dereceleri farklı olan serilerde eşbütünleşme ilişkisinin araştırılmasına Pesaran, Shin, vd. (2001) tarafından geliştirilen ARDL (Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif - Autoregressive Distributed Lag) modeli imkan tanımaktadır. Bu yöntem küçük veya sınırlı örneklem kümelerinde oldukça etkindir. Ayrıca, eşbütünleşme dereceleri $I(0)$ ve $I(1)$ olan modelde serilerin $I(2)$ olması dışında, değişkenler arasındaki uzun dönem eşbütünleşme ilişkisi Sınır Testi Yaklaşımı (Bounds Testing Approach) ile araştırılabilmektedir.³⁸

Sınır testinin yapılmasında kullanılan ARDL modeli aracılığı ile değişkenler arasındaki kısa ve uzun dönem esneklikleri hesaplamak mümkündür. Kısa dönem esneklikler, doğrusal regresyon modellerinde kullanılan klasik esneklik hesaplama

³⁵ Seda Bayrakdar, “Kamu Büyüklüğü Ve İşsizlik Arasındaki İlişkinin Analizi: Türkiye Örneği”, İstanbul, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2014, s.148-149.

³⁶ Seyhan Tetik, “Türkiye’de Ekonomik Büyüme İle Enerji Harcamaları Arasındaki İlişki”, Ankara, **Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2011, s.28-29.

³⁷ Mustafa Sevüktekin, Mehmet Nargeleçekenler, **Ekonometrik Zaman Serileri Analizi Eviews Uygulamalı**, 3. bs., Ankara, Nobel Yayınevi, 2010, s.483.

³⁸ M. Hashem Pesaran, Yongcheol Shin, Richard J. Smith. “Bounds Testing Approaches To The Analysis Of Level Relationships”, **Journal Of Applied Econometrics**, Vol.16, No: 3, 2001, p.291.

yöntemiyle, uzun dönem esneklikler ise bağımsız değişkenlerin 1 gecikmeli değerlerinin katsayısının bağımlı değişkenin 1 gecikmesine ait katsayıya bölünüp negatif işaretle çarpılması yoluyla hesaplanabilmektedir.³⁹

Ekonometrik analizlerde doğrusal modeller oldukça basit ve kullanışlı olmasına karşın gerçek durumu yansıtmada başarısız olabilmektedir. Bunun en büyük sebebi analizlerde kullanılan serilerin önemli bir kısmının doğrusal olmayan-asimetrik karakter taşımasıdır. Seriler almış oldukları pozitif ve negatif şoklar karşısında farklı tepkiler verebilmektedirler. Dolayısıyla yapılacak analiz ve tahminlerde doğrusal olmayan yöntemlerin kullanılması ile gerçek duruma daha yakın sonuçların elde edilmesi mümkündür.⁴⁰

Buna en güzel örnek ekonomideki konjonktürel dalgalanmalar esnasında iktisadi değişkenlerin dinamik yapısında görülen asimetridir. Bu konuya dikkat çeken Keynes'e (1936) göre, ekonominin genişleme ve daralma dönemlerinde iktisadi değişkenler farklı davranışlar sergilemektedir. Ve bu farklı davranışlar konjonktürel bir asimetriye yol açmaktadır. Şöyle ki, ekonominin büyüme oranındaki düşüşler, yükselişlere oranla daha keskin ve derin gerçekleşmektedir. Bu tür bir asimetri doğrusal olmayan karakterli olup doğrusal zaman serisi modelleriyle yapılacak analizlerde güvenilir sonuçlara ulaşılamayacaktır. Yine değişkenler arasındaki ilişkilerin asimetrik yönünün bu şekilde dikkate alınmadığı analizler sonucu yanlış politikaların uygulanma olasılığı yükselecektir.⁴¹

ARDL modeli, son yıllarda Shin, v.d. (2014) tarafından veriler arasındaki asimetrik ilişkileri kapsayacak şekilde geliştirilmiş ve NARDL (Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif-Nonlinear Autoregressive Distributed Lag) modeli

³⁹ Ebru Çağlayan, Burak Güriş, Zamira Öskönbayeva, "Turizme Dayalı Büyüme Hipotezinin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti İçin Geçerliliğinin Analizi", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2012, s.114.

⁴⁰ Hüseyin İçen, "Doğrusal Olmayan ARDL Yaklaşımı ile Eşbütünleşme ve Bir Uygulama", Adana, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2018, s.23.

⁴¹ Hasan Ağan Karaduman, "İktisatta Doğrusal-Olmayan Zaman Serisi Modelleri: Kuram Ve Türkiye Uygulaması", İstanbul, **Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2007, s.5.

ortaya çıkmıştır.⁴² NARDL, doğrusal olmayan ilişkiyi tespit etmek için değişkenler arasındaki kısa ve uzun dönem asimetrisi dikkate alan yeni bir modelleme yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, ARDL yönteminden farklı olarak açıklayıcı değişkenin pozitif ve negatif değişimlerinin kısmi toplamı bağımsız değişken olarak kullanılmakta ve bu sayede açıklayıcı değişkenlerde meydana gelen negatif ve pozitif değişimlerin (şokların) bağımlı değişken üzerinde meydana getirdiği etkiler araştırılmaktadır.⁴³

NARDL modelinin emsal diğer modellere göre bazı üstünlükleri bulunmaktadır. Bunları kısaca belirtmek gerekirse; NARDL yaklaşımı hem uzun hem de kısa dönemde değişkenler arasındaki asimetrik ilişkinin aynı anda incelenmesine imkan vermektedir. Bu yaklaşım değişkenlerin farklı bütünleşme derecelerini dikkate almakta ve değişkenlerin durağan olup olmadığına bakılmaksızın uzun süreli ilişkilerin tahminini sağlamaktadır. Ayrıca küçük örneklem düzeyindeki kullanımı etkin sonuçlar vermektedir. Bu yöntem, asimetrik eşbütünleşmeyi modellemesi bakımından literatürde kullanılan diğer simetrik ve asimetrik eşbütünleşme yöntemlerine (hata düzeltme modeli, eşik hata düzeltme modeli ve markov rejim değişimi hata düzeltme modeli) göre üstünlükler taşımaktadır. Söz konusu yöntem hem simetrik hem de asimetrik eşbütünleşme ilişkisinin testine olanak tanımaktadır.⁴⁴

Geleneksel eşbütünleşme testlerinde değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi sırasında pozitif ve negatif şokların etkisi bir arada dikkate alınarak tek bir etki kabul edilmektedir. Granger ve Yoon (2002) ise, pozitif ve negatif şoklar arasındaki ilişkinin, değişkenler arasındaki ilişkiden farklı olabileceğini ileri sürerek saklı eşbütünleşme (hidden cointegration) yaklaşımını getirmiştir. Bu yaklaşımın temelinde iki zaman serisi arasında doğrusal eşbütünleşme ilişkisi olmasa bile serilerin durağan olmayan bileşenleri arasında uzun dönemde pozitif veya negatif farklı

⁴² Yongcheol Shin, Byungchul Yu, Matthew Greenwood-Nimmo, "Modelling asymmetric cointegration and dynamic multipliers in a non-linear framework", **Festschrift in Honour of Peter Schmidt: Econometric Methods and Applications**, Ed. R. C. Sickels, W. C. Horrace, New York, Springer, 2014, pp.281-314.

⁴³ Halil Altıntaş, "Petrol Fiyatlarının Gıda Fiyatlarına Asimetrik Etkisi: Türkiye İçin NARDL Modeli Uygulaması", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:14, Sayı:4, 2016, s.9.

⁴⁴ Mahmut Şaban Afsal v.d., "Enflasyonun Stokastik Belirleyicileri: Türkiye Ekonomisi İçin Bir NARDL Yaklaşımı", **Journal of Life Economics**, Cilt: 5, Sayı: 4, 2018, s.63.

eşbütünleşme ilişkisi olabileceği varsayımı bulunmaktadır. Bunu ortaya çıkarmak için, öncelikle serilerin pozitif ve negatif şokları ayrıştırılmakta bunların kısmi toplamaları alındıktan sonra bu şoklar arasındaki uzun dönem ilişkiler araştırılmaktadır.⁴⁵

Bu çalışmada kullanılan Shin vd. (2014) asimetrik eşbütünleşme regresyonu aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:⁴⁶

$$y_t = \beta^+ x_t^+ + \beta^- x_t^- + u_t \quad (1)$$

Burada β^+ ve β^- uzun dönem parametreleri, x_t $k \times 1$ vektörüdür ve aşağıdaki parçalara ayrılmaktadır:

$$x_t = x_0 + x_t^+ + x_t^- \quad (2)$$

$$\Delta x_t = v_t \quad (3)$$

Denklem 2’de x_t ve y_t $I(1)$ ’dir ve x_t değişkenindeki pozitif ve negatif değişimlerin kısmi toplamalarını vermektedir. β^+ ve β^- katsayıları x_t değişkenindeki pozitif ve negatif değişimlerin asimetrik uzun dönem parametreleridir. x_t^+ ve x_t^- olarak x_t ’deki pozitif ve negatif değişimlerin kısmi toplamaları aşağıdaki gibi gösterilmektedir:

⁴⁵ Shin, Yu, Greenwood-Nimmo, **a.g.e.**, p.285.

⁴⁶ **A.e.**

$$x_t^+ = \sum_{j=1}^t x_j^+ = \sum_{j=1}^t \max(\Delta x_j^t, 0) \text{ ve } x_t^- = \sum_{j=1}^t x_j^- = \sum_{j=1}^t \min(\Delta x_j^t, 0) \quad (4)$$

(1) nolu denklemden hareketle NARDL(p,q) modeli aşağıdaki şekilde ifade edilir:⁴⁷

$$y_t = \sum_{j=1}^p \phi_j y_{t-j} + \sum_{j=0}^q (\theta_j^+ x_{t-j}^+ + \theta_j^- x_{t-j}^-) + \varepsilon_t \quad (5)$$

Burada $x_t = x_0 + x_t^+ + x_t^-$ olarak tanımlanan (kx1) boyutunda açıklayıcı değişken vektörü, ϕ_j otoregresif parametre, $(\theta_j^+ \text{ ve } \theta_j^-)$ asimetrik dağıtılmış gecikme parametreleri ve $\varepsilon_t \sim IID(0, \sigma_\varepsilon^2)$ göstermektedir.

NARDL(p,q) modeli hata düzeltme formunda (ECM) şu şekilde yazılmaktadır:⁴⁸

$$\Delta y_{t=0} + \rho y_{t-1} + \theta^+ x_{t-1}^+ + \theta^- x_{t-1}^- + \sum_{j=1}^{p-1} \phi_j \Delta y_{t-j} + \sum_{j=0}^{q-1} (\pi_j^+ \Delta x_{t-j}^+ + \pi_j^- \Delta x_{t-j}^-) + \varepsilon_t \quad (6)$$

Burada p ve q, sırasıyla bağımlı ve bağımsız değişkenlerin dağıtılmış gecikmelerini göstermektedir. Bağımsız değişken x_t üzerinde yer alan (+) ve (-) işaretler pozitif ve negatif kısmi ayrıştırımların toplamalarını ifade etmektedir. Uzun dönem pozitif ve negatif katsayılar ise, $\beta^+ = -\theta^+/\rho$ ve $\beta^- = -\theta^-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. Denklem En Küçük Kareler (EKK) yöntemi ile tahmin edilebilmektedir.

Modelde simetrik ve asimetrik ilişki Wald test istatistiği ile test edilmektedir. Uzun dönem simetrik ilişki; $\theta^+ = \theta^-$ boş hipotezi altında test edilmekte ve boş hipotezin

⁴⁷ İçen, a.g.e., 62.

⁴⁸ Shin, Yu, Greenwood-Nimmo, a.g.e., p.289.

reddi uzun dönemli asimetrik ilişkinin olduğunu göstermektedir. Bağımlı değişken y_t 'yi etkileyen ve bağımsız değişken x_t 'nin pozitif ve negatif şokları (x_t^+ ve x_t^-) kısa dönem uyarılama katsayıları olan π_j^+ ve π_j^- parametreleriyle ifade edilmektedir. Buna göre, kısa dönem simetrik ilişki $\pi_j^+ = \pi_j^-$ (veya $\sum_{j=0}^q \pi_j^+ = \sum_{j=0}^q \pi_j^-$) olup olmadığı yine Wald test istatistiği ile test edilmektedir.⁴⁹

Ayrıca NARDL yönteminde x_t^- ve x_t^+ 'deki değişimin bağımlı değişken y_t üzerindeki asimetrik dinamik çarpan etkileri (asymmetric dynamic multipliers) aşağıdaki eşitlikler kullanılarak ortaya çıkarılmaktadır.⁵⁰

$$m_h^+ = \sum_{j=0}^h \frac{\partial y_{t+j}}{\partial x_t^+}, m_h^- = \sum_{j=0}^h \frac{\partial y_{t+j}}{\partial x_t^-}, h=0,1,2,\dots \quad (7)$$

Burada, dikkat edilmesi gereken husus; $h \rightarrow \infty$ giderken $m_h^+ = \beta^+$, $m_h^- = \beta^-$ yaklaşmaktadır.

3.3. Model ve Veri Seti

Bu çalışmada, Türkiye'de 2006 – 2015 döneminde Reel GSYİH'de meydana gelen değişimlerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dahilde Alınan KDV, İthalde Alınan KDV, ÖTV ve Toplam Vergi Gelirlerini etkileyip etkilemediği, varsa hangisini ne yönde etkilediği araştırma ve inceleme konusu yapılmıştır. Bu amaçla, Shin v.d. (2014) tarafından geliştirilen Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif (NARDL) Modeli kullanılmıştır.

⁴⁹ Altıntaş, **a.g.e.**, s.15.

⁵⁰ İçen, **a.g.e.**, s.65.

Çalışmamızda kullanılan veriler arasındaki eşbütünleşme ilişkisi aşağıdaki modellerle ifade edilebilir:

$$LPITAX_t = \beta_0 + \beta_1 LGDP_t + \varepsilon_t \quad (8)$$

$$LCITAX_t = \beta_0 + \beta_1 LGDP_t + \varepsilon_t \quad (9)$$

$$LVATINV_t = \beta_0 + \beta_1 LGDP_t + \varepsilon_t \quad (10)$$

$$LVATIMP_t = \beta_0 + \beta_1 LGDP_t + \varepsilon_t \quad (11)$$

$$LEXDUTY_t = \beta_0 + \beta_1 LGDP_t + \varepsilon_t \quad (12)$$

$$LTOTALREV_t = \beta_0 + \beta_1 LGDP_t + \varepsilon_t \quad (13)$$

Burada $PITAX_t$ gelir vergisi, $CITAX_t$ kurumlar vergisi, $VATINV_t$ dâhilde alınan KDV, $VATIMP_t$ ithalde alınan KDV, $EXDUTY_t$ ÖTV, $TOTALREV_t$ toplam vergi gelirlerini ve GDP_t Reel GSYİH'yi göstermektedir. Modelde kullanılan tüm veriler üç aylık olup Tramo-Seats yöntemine göre mevsimsellikten arındırılmış ve Doğal Logaritması (Ln) alınarak esneklik değerlerinin elde edilmesi sağlanmıştır. Modeldeki β_0 sabit terimi, ε_t hata terimini, β_1 ise ilgili vergi türünün esnekliğini (gelir elastikiyeti) ifade etmektedir. Verilerin kapsamına yönelik açıklamalara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 3.2. Veri Seti.

	Veriler	Sembol	Dönemi	Açıklama
1	Gelir Vergisi	PITAX	2006-2015	Beyana Dayanan Gelir Vergisi Basit Usulde Gelir Vergisi Gelir Vergisi Tevkifatı Gelir Geçici Vergisi
2	Kurumlar Vergisi	CITAX	2006-2015	Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi Kurumlar Vergisi Tevkifatı Kurumlar Geçici Vergisi
3	Dâhilde Alınan KDV	VATINV	2006-2015	Beyana Dayanan KDV Tevkif Suretiyle Kesilen KDV
4	İthalde Alınan KDV	VATIMP	2006-2015	İthalat işlemlerinden alınan Katma Değer Vergisi
5	Özel Tüketim Vergisi	EXDUTY	2006-2015	Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I) Motorlu Taşıtlar (II) Alkollü İçkiler (III-a) Tütün Mamülleri (III-b) Kolalı Gazozlar (III-c) Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)
6	Toplam Vergi Gelirleri	TOTALREV	2006-2015	Yukarıdakilerin yanında Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Gümrük Vergisi ile Damga Vergisi ve Harçların toplamı
7	Reel GSYİH	GDP	2006-2015	Zincirlenmiş Hacim Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla (3 aylık)

Kaynak: Kullanılan verilerden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi gelirleri, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün resmi internet sitesinde yayımlanan Genel Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatlarından elde edilmiştir. Aylık vergi tahsilatları tarafımızca vergi türleri itibariyle üç aylık toplamalar haline getirilerek TÜFE ile enflasyondan arındırılmıştır. İlgili dönemdeki TÜFE oranları, T.C. Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sisteminden (EVDS) alınmıştır.

Vergi gelirlerinin tahakkuk eden kısmı ile tahsil edilen kısmı her zaman aynı olmamakta, bu durum mevzuattan ya da mükelleflerden kaynaklanabilmektedir. Vergi hukuku, verginin doğumu için tahakkuku yeterli sayıp tahsil edilmesini zorunlu

tutmazken ekonomi biliminde bir vergi gelirinin ortaya çıkması için onun alınması yani verginin tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple, ekonomik analizlerde vergi geliri tahsil edilmiş vergiyi ifade etmektedir. Çalışmamızda kullanılan vergi gelirleri de, bu çerçevede varsa iade ve geri verilenler düşüldükten sonraki (net) vergi tahsilatı tutarlarıdır.⁵¹

Reel GSYİH ise, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla zincirlenmiş hacim endeks (2009=100) rakamlarıdır. Zincirlenmiş hacim Gayrisafi Yurtiçi Hasıla, TÜİK tarafından yeni dönemde zincirlenmiş hacim endeksleri kullanılarak Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'nın enflasyondan arındırılması ile hesaplanmakta ve sabit fiyatlarla hesaplanan GSYİH'ye diğer bir deyişle Reel GSYİH'ye karşılık gelmektedir.⁵² Söz konusu verilere, TÜİK'in resmi internet sitesinde yayımlanan Dönemsel Hesaplar menüsünden ulaşılmıştır. Çalışmanın başlangıcının 2006 yılı seçilmesinin temel sebebi, 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun uyarınca Türk bütçe sisteminde meydana gelen değişikliktir. Buna göre, merkezi yönetim bütçe vergi geliri kalemlerinde hesaplama yönetimin değişmesinden kaynaklı olarak en sağlıklı aylık vergi geliri verilerine 2006 yılından itibaren ulaşılabilmektedir.

3.4. Ampirik Bulgular

Durağanlık sağlanıp sağlanmadığını sınamak için çalışmamızda Phillips-Perron Birim Kök Testi uygulanmıştır. Seviyelerinde durağan olmayan değişkenlerin belirlenmesinin ardından, değişkenlerin birinci farklarında durağan olduğunun anlaşılmasıyla hata düzeltme modeli kurularak doğrusal olmayan ARDL (NARDL) yöntemiyle eşbütünleşme testine geçilmiştir.

⁵¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistikleri Kılavuzu**, (Çevrimiçi), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Genel-Yönetim-Mali-İstatistikleri-Kılavuzu.pdf>, 21.05.2019.

⁵² Türkiye İstatistik Kurumu, **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 21.05.2019.

3.4.1. Durağanlık

Phillips-Perron Birim Kök Testi sonuçları topluca aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.3. Phillips-Perron Birim Kök Testi Sonuçları.⁵³

	Değişkenler	Phillips-Perron Birim Kök Testi Sonuçları		
		Sabit Terimsiz	Sabit Terimli	Sabit Terimli ve Trendli
Düze	LPITAX	5.96	0.08	-1.60
	LCITAX	2.47	-1.09	-4.70*
	LVATIMP	2.39	-0.29	-2.17
	LVATINV	3.43	0.43	-2.62
	LEXDUTY	4.13	0.32	-2.60
	LTOTALREV	6.51	0.39	-2.26
	LGDP	3.17	0.34	-1.53
1. Farklar	Değişkenler	Sabit Terimsiz	Sabit Terimli	Sabit Terimli ve Trendli
	ΔLPITAX	-3.22*	-6.17*	-6.11*
	ΔLVATIMP	-4.72*	-5.28*	-5.24*
	ΔLVATINV	-5.23*	-6.33*	-6.37*
	ΔLEXDUTY	-4.38*	-5.48*	-5.62*
	ΔLTOTALREV	-3.15*	-5.27*	-5.28*
	ΔLGDP	-4.51*	-5.39*	-5.50*

Kaynak: Phillips-Perron Birim Kök Testi sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

Phillips Perron testi sonuçlarına göre, sadece LCITAX serisi trendli sabitli modelde düzeyde durağandır. Diğer tüm serilerde MacKinnon kritik değerlerine göre birim köke rastlanmış olup birinci farkları alındığında durağan hale gelmiştir. Buna göre, tüm değişkenler %1 anlamlılık seviyesinde durağan olmaktadır. Sonuç olarak, modelde kullandığımız değişkenler en fazla bir birim kök I (1) ihtiva etmekte olup NARDL eşbütünleşme yönteminde kullanılmaya elverişlidir.

⁵³ Tablodaki *, %1 durağanlık düzeylerini göstermektedir. Newey-West bant genişliği kullanılmış ve varyans düzeltmesi Bartlett kernel yöntemine göre yapılmıştır.

3.4.2. Doğrusal Olmayan ARDL (NARDL) Uygulaması

Bu aşamada başarı sağlandıktan sonra Pesaran, Shin, vd. (2001) ve Shin, vd. (2014) tarafından geliştirilen F testi ile denklem (6) için $\rho = \theta^+ = \theta^-$ boş hipotezi Wald testi kullanılarak test edilir, böylelikle değişkenlerinin seviyeleri arasında uzun dönem eşbütünleşmenin olup olmadığı araştırılmış olur.

Bir sonraki aşamada, yine Wald testi kullanılarak uzun dönem simetri, $\theta^+ = \theta^-$ boş hipotezi altında test edilmiş ve boş hipotezin reddi uzun dönemli asimetrik ilişkinin olduğu kabul edilmiştir. Bağımlı değişken y_t 'yi etkileyen ve bağımsız değişken x_t 'nin pozitif ve negatif şokları (x_t^+ ve x_t^-) kısa dönem uyarlama katsayıları olan π_j^+ ve π_j^- parametreleriyle ifade edilmektedir. Buna göre, kısa dönem asimetrik ilişki $\pi_j^+ = \pi_j^-$ (veya $\sum_{j=0}^q \pi_j^+ = \sum_{j=0}^q \pi_j^-$) olup olmadığı yine Wald test istatistiği ile test edilmektedir.

3.4.2.1. Gelir Vergisi – Reel GSYİH İlişkisi

Tablo 3.4. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Gelir Vergisi).⁵⁴

Bağımlı Değişken D(LPITAX)	Kısa ve Uzun Dönem NARDL Sonuçları			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
SABİT	2.820660	0.626033	4.505609	0.0001
LPITAX(-1)	-0.408779	0.091304	-4.477118	0.0001
LGDP_POS(-1)	0.820525	0.172703	4.751071	0.0001
LGDP_NEG(-1)	0.551571	0.118230	4.665233	0.0001
DLGDP_NEG(-3)	-0.603118	0.267596	-2.253839	0.0319
DLGDP_NEG(-1)	0.664317	0.269921	2.461155	0.0200
DLGDP_POS(-1)	-0.837008	0.305745	-2.737604	0.0105
	Uzun Dönem Katsayılar			
L_{GDP}^+	2.01			
L_{GDP}^-	1.35			
W_{LR}	15.85*			
W_{SR}	3.23**			
F_{PSS}	Kritik Değerler			
	10%	5%	1%	
8.27*	4.78	5.73	7.84	
	Tanısal Testler			
AIC	-6.72			
SIC	-6.41			
R^2	0.62			
$R^2_{Adj.}$	0.54			
$Breusch-Godfrey\ LM$	3.03			
$Breusch-Pagan-Godfrey\ H$	6.45			
$Jarque-Bera$	0.51			

Kaynak: NARDL test sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

⁵⁴ Tabloda *, **, sırasıyla %1 ve %10 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. L_{GDP}^+ ve L_{GDP}^- , uzun dönem pozitif ve negatif katsayıları göstermektedir. $\beta^+ = -\theta^+/\rho$ ve $\beta^- = -\theta^-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. W_{SR} , $\pi_j^+ = \pi_j^-$ kısa dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipotez ait; W_{LR} , ise, $\theta^+ = \theta^-$ uzun dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipoteze ait Wald test istatistiğini vermektedir. F_{PSS} ise, Pesaran, Shin ve Smith (2001) $k=1$ değişken için F istatistiğini göstermektedir. En uygun NARDL modelinin elde edilmesinde maksimum gecikme uzunluğu 12 alınmış ve Shin, Yu, vd. (2014) çalışmasına uygun olarak genelden-özele yaklaşımı benimsenmiştir. Tabloda istatistikî olarak anlamlı olmayan değişkenler çıkarılmıştır. Breusch-Godfrey LM, Breusch-Pagan-Godfrey H ve Jarque-Bera sırasıyla; Breusch-Godfrey otokorelasyon testini, Breusch-Pagan-Godfrey değişen varyans testini ve Jarque-Bera normallik testini göstermektedir.

Tahminlerin geçerliliği açısından yapılan tanısal testlerin sonuçlarına göre modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunları bulunmamaktadır. Ayrıca model normal dağılıma sahiptir. Yine oluşturulan NARDL modelinin istikrarlı olup olmadığına anlaşılabilmesi için CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış olup buna göre, modelin istikrarlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.4. Reel GSYİH'daki (LGDP) artış ve azalışların Gelir Vergisi Hasılatı (LPITAX) üzerindeki uzun ve kısa dönem etkilerini göstermektedir. Reel GSYİH ile Gelir Vergisi hasılatı arasında uzun dönem ilişkinin varlığını araştırmak için hesaplanan F testi istatistiğinin (F_{PSS}) değeri 8.27 olup; tablo üst sınır değerleri olan %1 anlamlılık seviyesinde 7.84'ten büyük olduğundan, 2006-2015 dönemine Türkiye'de Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile Gelir Vergisi hasılatı arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yine aynı dönemde Reel GSYİH (LGDP) ile Gelir Vergisi hasılatı (LPITAX) arasında kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye yönelik yapılan Wald testi sonuçlarına göre, test istatistiğinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmekte ve kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye dayanan boş hipotez reddedilmektedir. Dolayısıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden modelin kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkiyi içeren doğrusal olmayan ARDL (NARDL) modeli olduğu anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, Reel GSYİH'deki pozitif (artış) ya da negatif (azalış) şeklindeki şokların Gelir Vergisi hasılatı üzerindeki etkisinin doğrusal olmadığı diğer bir ifadeyle asimetrik bir geçişkenlik söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ilgili dönemde Reel GSYİH'deki artışın (pozitif şok) Gelir Vergisi hasılatını arttırırken, diğer yandan azalışın da gelir vergisi gelirlerini arttırabileceğini ya da Reel GSYİH'de meydana gelen bir azalışın (negatif şok) gelir vergisi hasılatını azaltırken, diğer taraftan artışın da azaltabileceğini ortaya koymaktadır.

Ortaya çıkan uzun dönem modelimiz aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$LPITAX = 2.82 + 2.01*LGDP_POS + 1.35*LGDP_NEG$$

Modelin regresyon tahmin sonuçlarına bakıldığında; Reel GSYİH'de (LGDP)

uzun dönemde meydana gelen %1’lik bir artışın Gelir Vergisi hasılatında (LPITAX) % 2,01 oranında bir artışa neden olduğu anlaşılmaktadır. Reel GSYİH’deki %1’lik bir azalış ise yine Gelir Vergisi hasılatının % 1,35 oranında artmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, uzun dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen pozitif değişimler (şoklar) Gelir Vergisi hasılatını artırırken negatif değişimler (şoklar) da aynı etkiye sahip olup ancak pozitif şoklara göre Gelir Vergisi hasılatını daha düşük bir oranda artırmaktadır.

Yapılan ampirik araştırma sonucunda; 2006-2015 yılları arasında devletin elde ettiği Gelir Vergisi hasılatının, aynı dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen artış ve azalışlara karşı tepki verdiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Gelir Vergisi hasılatının ilgili dönemde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen değişmelere karşı duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.4.2.2. Kurumlar Vergisi – Reel GSYİH İlişkisi

Tablo 3.5. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Kurumlar Vergisi).⁵⁵

Bağımlı Değişken D(LCITAX)	Kısa ve Uzun Dönem NARDL Sonuçları			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
SABİT	5.905730	0.910497	6.486274	0.0000
LCITAX(-1)	-0.904471	0.140543	-6.435533	0.0000
LGDP_POS(-1)	0.806712	0.226298	3.564814	0.0013
LGDP_NEG(-1)	-1.950761	0.460337	-4.237681	0.0002
DLGDP_NEG(-4)	6.049293	1.354257	4.466873	0.0001
DLGDP_POS(-4)	-2.250081	1.276187	-1.763128	0.0884
	Uzun Dönem Katsayılar			
L_{GDP}^+	0.89			
L_{GDP}^-	-2.16			
W_{LR}	67.44*			
W_{SR}	13.11*			
F_{PSS}	Kritik Değerler			
	10%	5%	1%	
16.02*	4.78	5.73	7.84	
	Tanısal Testler			
AIC	-3.59			
SIC	-3.32			
R^2	0.67			
$Adj. R^2$	0.61			
Breusch-Godfrey LM	0.35			
Breusch-Pagan-Godfrey H	5.08			
Jarque-Bera	0.62			

Kaynak: NARDL test sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

⁵⁵ Tabloda *, %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. L_{GDP}^+ ve L_{GDP}^- , uzun dönem pozitif ve negatif katsayıları göstermektedir. $\beta^+ = -\theta^+/\rho$ ve $\beta^- = -\theta^-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. W_{SR} , $\pi_j^+ = \pi_j^-$ kısa dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipotez ait; W_{LR} , ise, $\theta^+ = \theta^-$ uzun dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipoteze ait Wald test istatistiğini vermektedir. F_{PSS} ise, Pesaran, Shin ve Smith (2001) $k=1$ değişken için F istatistiğini göstermektedir. En uygun NARDL modelinin elde edilmesinde maksimum gecikme uzunluğu 12 alınmış ve Shin, Yu, vd. (2014) çalışmasına uygun olarak genelden-özele yaklaşımla benimsenmiştir. Tabloda istatistikî olarak anlamlı olmayan değişkenler çıkarılmıştır. Breusch-Godfrey LM, Breusch-Pagan-Godfrey H ve Jarque-Bera sırasıyla; Breusch-Godfrey otokorelasyon testini, Breusch-Pagan-Godfrey değişen varyans testini ve Jarque-Bera normallik testini göstermektedir.

Tahminlerin geçerliliği açısından yapılan tanısal testlerin sonuçlarına göre modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunları bulunmamaktadır. Ayrıca model normal dağılıma sahiptir. Yine oluşturulan NARDL modelinin istikrarlı olup olmadığının anlaşılabilmesi için CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış olup buna göre, modelin istikrarlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.5. Reel GSYİH'deki (LGDP) artış ve azalışların Kurumlar Vergisi gelirleri (LCITAX) üzerindeki uzun ve kısa dönem etkilerini göstermektedir. Reel GSYİH ile Kurumlar Vergisi gelirleri arasında uzun dönem ilişkinin varlığını araştırmak için hesaplanan F testi istatistiğinin (F_{PSS}) değeri 16.02 olup; tablo üst sınır değerleri olan %1 anlamlılık seviyesinde 7.84'ten büyük olduğundan, 2006-2015 dönemine Türkiye'de Reel GSYİH ile Kurumlar Vergisi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yine aynı dönemde Reel GSYİH (LGDP) ile Kurumlar Vergisi gelirleri (LCITAX) arasında kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye yönelik yapılan Wald testi sonuçlarına göre, test istatistiğinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmekte ve kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye dayanan boş hipotez reddedilmektedir. Dolayısıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden modelin kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkiyi içeren doğrusal olmayan ARDL (NARDL) modeli olduğu anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, Reel GSYİH'deki pozitif (artış) ya da negatif (azalış) şeklindeki şokların Kurumlar Vergisi gelirleri üzerindeki etkisinin doğrusal olmadığı diğer bir ifadeyle asimetrik bir geçişkenlik söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ilgili dönemde Reel GSYİH'deki artışın (pozitif şok) Kurumlar Vergisi gelirlerini arttırırken, diğer yandan azalışın da kurumlar vergisi gelirlerini arttırabileceğini ya da Reel GSYİH'de meydana gelen bir azalışın (negatif şok) kurumlar vergisi gelirlerini azaltırken, diğer taraftan artışın da azaltabileceğini ortaya koymaktadır.

Ortaya çıkan uzun dönem modelimiz aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$LCITAX = 5.90 + 0.89*LGDP_POS - 2.16*LGDP_NEG$$

Modelin regresyon tahmin sonuçlarına bakıldığında; Reel GSYİH (LGDP) ile

Kurumlar Vergisi gelirleri (LCITAX) arasında uzun dönemde meydana gelen %1’lik bir artışın Kurumlar Vergisi gelirlerinde % 0,89 oranında bir artışa neden olduğu anlaşılmaktadır. Reel GSYİH’deki %1’lik bir azalış ise Kurumlar Vergisi gelirlerinin % 2,16 oranında düşmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla, uzun dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen pozitif değişimler (şoklar) Kurumlar Vergisi hasılatını artırırken negatif değişimler (şoklar) daha büyük bir etkiye sahip olup pozitif değişimlere göre Kurumlar Vergisi gelirlerini daha yüksek bir oranda düşürmektedir.

Yapılan ampirik araştırma sonucunda; 2006-2015 yılları arasında devletin elde ettiği Kurumlar Vergisi gelirlerinin, aynı dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen artış ve azalışlara karşı tepki verdiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Kurumlar Vergisi gelirlerinin ilgili dönemde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen değişmelere karşı duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.4.2.3. Dahilde Alınan KDV – Reel GSYİH İlişkisi

Tablo 3.6. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Dahilde Alınan KDV).⁵⁶

Bağımlı Değişken D(LVATINV)	Kısa ve Uzun Dönem NARDL Sonuçları			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
SABİT	9.530246	2.028266	4.698716	0.0002
LVATINV(-1)	-1.458896	0.310763	-4.694560	0.0002
LGDP_POS(-1)	1.952812	0.436691	4.471843	0.0004
LGDP_NEG(-1)	-2.339396	0.435351	-5.373589	0.0001
DLGDP_POS	1.917141	0.636490	3.012052	0.0083
DLVATINV(-2)	1.127233	0.235777	4.780940	0.0002
DLGDP_NEG(-6)	1.263879	0.616324	2.050674	0.0570
DLGDP_NEG(-4)	1.904390	0.877403	2.170485	0.0454
DLGDP_POS(-1)	-1.240194	0.630341	-1.967496	0.0667
DLGDP_NEG(-3)	2.260627	0.770081	2.935569	0.0097
DLGDP_NEG(-1)	1.955616	0.852224	2.294720	0.0356
DLGDP_POS(-2)	-1.858975	0.749577	-2.480032	0.0246
DLGDP_POS(-5)	-1.072736	0.724580	-1.480493	0.1582
DLGDP_NEG(-5)	2.669697	0.714571	3.736083	0.0018
DLGDP_NEG(-2)	1.779696	0.839518	2.119903	0.0500
DLVATINV(-3)	0.667327	0.210990	3.162836	0.0060
DLVATINV(-1)	0.589408	0.238378	2.472577	0.0250
	Uzun Dönem Katsayılar			
L_{GDP}^+	1.34			
L_{GDP}^-	-1.60			
W_{LR}	364.76*			
W_{SR}	15.36*			
F_{PSS}	Kritik Değerler			
	10%	5%	1%	
10.94*	4.78	5.73	7.84	
	Tamsal Testler			
AIC	-5.21			
SIC	-4.44			
R^2	0.83			
$R^2Adj.$	0.65			
$Breusch-Godfrey\ LM$	5.88			
$Breusch-Pagan-Godfrey\ H$	12.16			
$Jarque-Bera$	0.14			

Kaynak: NARDL test sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

⁵⁶ Tabloda *, %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. L_{GDP}^+ ve L_{GDP}^- , uzun dönem pozitif ve negatif katsayıları göstermektedir. $\beta_+ = -\theta_+/\rho$ ve $\beta_- = -\theta_-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. W_{SR} , $\pi_j^+ = \pi_j^-$ kısa dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipotez ait; W_{LR} , ise, $\theta^+ = \theta^-$ uzun dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipoteze ait Wald test istatistiğini vermektedir. F_{PSS} ise, Pesaran, Shin ve Smith (2001) $k=1$ değişken için F istatistiğini göstermektedir. En uygun NARDL modelinin elde edilmesinde maksimum gecikme uzunluğu 12 alınmış ve Shin, Yu, vd. (2014) çalışmasına uygun olarak genelden-özele yaklaşımı benimsenmiştir. Tabloda istatistikî olarak anlamlı olmayan değişkenler çıkarılmıştır. Breusch-Godfrey LM, Breusch-Pagan-Godfrey H ve Jarque-Bera sırasıyla; Breusch-Godfrey otokorelasyon testini, Breusch-Pagan-Godfrey değişen varyans testini ve Jarque-Bera normallik testini göstermektedir.

Tahminlerin geçerliliği açısından yapılan tanısal testlerin sonuçlarına göre modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunları bulunmamaktadır. Ayrıca model normal dağılıma sahiptir. Yine oluşturulan NARDL modelinin istikrarlı olup olmadığının anlaşılabilmesi için CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış olup buna göre, modelin istikrarlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.6. Reel GSYİH'deki (LGDP) artış ve azalışların Dahilde Alınan KDV gelirleri (LVATINV) üzerindeki uzun ve kısa dönem etkilerini göstermektedir. Reel GSYİH ile Dahilde Alınan KDV gelirleri arasında uzun dönem ilişkinin varlığını araştırmak için hesaplanan F testi istatistiğinin (F_{PSS}) değeri 10.94 olup; tablo üst sınır değerleri olan %1 anlamlılık seviyesinde 7.84'ten büyük olduğundan, 2006-2015 dönemine Türkiye'de Reel GSYİH ile Dahilde Alınan KDV gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yine aynı dönemde Reel GSYİH (LGDP) ile Dahilde Alınan KDV gelirleri (LVATINV) arasında kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye yönelik yapılan Wald testi sonuçlarına göre, test istatistiğinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmekte ve kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye dayanan boş hipotez reddedilmektedir. Dolayısıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden modelin kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkiyi içeren doğrusal olmayan ARDL (NARDL) modeli olduğu anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, Reel GSYİH'deki pozitif (artış) ya da negatif (azalış) şeklindeki şokların Dahilde Alınan KDV gelirleri üzerindeki etkisinin doğrusal olmadığı diğer bir ifadeyle asimetrik bir geçişkenlik söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ilgili dönemde Reel GSYİH'deki artışın (pozitif şok) Dahilde Alınan KDV gelirlerini arttırırken, diğer yandan azalışın da Dahilde Alınan KDV gelirlerini arttırabileceğini ya da Reel GSYİH'de meydana gelen bir azalışın (negatif şok) Dahilde Alınan KDV gelirlerini azaltırken, diğer taraftan artışın da azaltabileceğini ortaya koymaktadır.

Ortaya çıkan uzun dönem modelimiz aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$LVATINV = 9.53 + 1.34*LGDP_POS - 1.60*LGDP_NEG$$

Modelin regresyon tahmin sonuçlarına bakıldığında; Reel GSYİH’de (LGDP) uzun dönemde meydana gelen %1’lik bir artışın Dahilde Alınan KDV gelirlerinde (LVATINV) % 1,34 oranında bir artışa neden olduğu anlaşılmaktadır. Reel GSYİH’deki %1’lik bir azalış ise Dahilde Alınan KDV gelirlerinin % 1,60 oranında azalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, uzun dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen pozitif değişimler (şoklar) Dahilde Alınan KDV gelirlerini artırırken negatif değişimler (şoklar) daha büyük bir etkiye sahip olup pozitif değişimlere göre Dahilde Alınan KDV gelirlerini daha yüksek bir oranda düşürmektedir.

Yapılan ampirik araştırma sonucunda; 2006-2015 yılları arasında devletin elde ettiği Dahilde Alınan KDV gelirlerinin, aynı dönemde Reel GSYİH’da meydana gelen artış ve azalışlara karşı tepki verdiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Dahilde Alınan KDV gelirlerinin ilgili dönemde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen değişimlere karşı duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.4.2.4. İthalde Alınan KDV – Reel GSYİH İlişkisi

Tablo 3.7. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (İthalde Alınan KDV).⁵⁷

Bağımlı Değişken D(LVATIMP)	Kısa ve Uzun Dönem NARDL Sonuçları			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
SABİT	3.970571	0.847015	4.687721	0.0001
LVATIMP(-1)	-0.587854	0.125975	-4.666433	0.0001
LGDP_POS(-1)	1.133576	0.277569	4.083945	0.0004
LGDP_NEG(-1)	0.177230	0.245723	0.721261	0.4769
DLGDP_NEG(-3)	2.372718	0.696619	3.406047	0.0021
DLGDP_POS(-4)	-1.612855	0.635315	-2.538672	0.0172
DLGDP_POS	3.128592	0.566059	5.526973	0.0000
DLGDP_NEG(-2)	2.010186	0.571465	3.517599	0.0016
	Uzun Dönem Katsayılar			
L_{GDP}^+	1.93			
L_{GDP}^-	0.30			
W_{LR}	30.77*			
W_{SR}	7.19**			
F_{PSS}	Kritik Değerler			
	10%	5%	1%	
8.23*	4.78	5.73	7.84	
	Tamsal Testler			
AIC	-4.91			
SIC	-4.55			
R^2	0.77			
$R^2 Adj.$	0.72			
$Breusch-Godfrey\ LM$	3.10			
$Breusch-Pagan-Godfrey\ H$	5.83			
$Jarque-Bera$	0.34			

Kaynak: NARDL test sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

⁵⁷ Tabloda *, **, sırasıyla %1 ve %5 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. L_{GDP}^+ ve L_{GDP}^- , uzun dönem pozitif ve negatif katsayıları göstermektedir. $\beta^+ = -\theta^+/\rho$ ve $\beta^- = -\theta^-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. W_{SR} , $\pi_j^+ = \pi_j^-$ kısa dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipotez aıt; W_{LR} , ise, $\theta^+ = \theta^-$ uzun dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipoteze ait Wald test istatistiğini vermektedir. F_{PSS} ise, Pesaran, Shin ve Smith (2001) $k=1$ değişken için F istatistiğini göstermektedir. En uygun NARDL modelinin elde edilmesinde maksimum gecikme uzunluğu 12 alınmış ve Shin, Yu, vd. (2014) çalışmasına uygun olarak genelden-özele yaklaşımı benimsenmiştir. Tabloda istatistikî olarak anlamlı olmayan değişkenler çıkarılmıştır. Breusch-Godfrey LM, Breusch-Pagan-Godfrey H ve Jarque-Bera sırasıyla; Breusch-Godfrey otokorelasyon testini, Breusch-Pagan-Godfrey değişen varyans testini ve Jarque-Bera normallik testini göstermektedir.

Tahminlerin geçerliliği açısından yapılan tanısal testlerin sonuçlarına göre modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunları bulunmamaktadır. Ayrıca model normal dağılıma sahiptir. Yine oluşturulan NARDL modelinin istikrarlı olup olmadığının anlaşılabilmesi için CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış olup buna göre, modelin istikrarlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.7. Reel GSYİH'daki (LGDP) artış ve azalışların İthalde Alınan KDV gelirleri (LVATIMP) üzerindeki uzun ve kısa dönem etkilerini göstermektedir. Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile İthalde Alınan Katma Değer Vergisi gelirleri arasında uzun dönem ilişkinin varlığını araştırmak için hesaplanan F testi istatistiğinin (F_{PSS}) değeri 8.23 olup; tablo üst sınır değerleri olan %1 anlamlılık seviyesinde 7.84'ten büyük olduğundan, 2006-2015 dönemine Türkiye'de Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile İthalde Alınan Katma Değer Vergisi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yine aynı dönemde Reel GSYİH (LGDP) ile İthalde Alınan KDV gelirleri (LVATIMP) arasında kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye yönelik yapılan Wald testi sonuçlarına göre, test istatistiğinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmekte ve kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye dayanan boş hipotez reddedilmektedir. Dolayısıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden modelin kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkiyi içeren doğrusal olmayan ARDL (NARDL) modeli olduğu anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, Reel GSYİH'deki pozitif (artış) ya da negatif (azalış) şeklindeki şokların İthalde Alınan KDV gelirleri üzerindeki etkisinin doğrusal olmadığı diğer bir ifadeyle asimetrik bir geçişkenlik söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ilgili dönemde Reel GSYİH'deki artışın (pozitif şok) İthalde Alınan KDV gelirlerini arttırırken, diğer yandan azalışın da İthalde Alınan KDV gelirlerini arttırabileceğini ya da Reel GSYİH'de meydana gelen bir azalışın (negatif şok) İthalde Alınan KDV gelirlerini azaltırken, diğer taraftan artışın da azaltabileceğini ortaya koymaktadır.

Ortaya çıkan uzun dönem modelimiz aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$LVATIMP = 3.97 + 1.93*LGDP_POS + 0.30*LGDP_NEG$$

Modelin regresyon tahmin sonuçlarına bakıldığında; Reel GSYİH’de (LGDP) uzun dönemde meydana gelen %1’lik bir artışın İthalde Alınan KDV gelirlerinde (LVATIMP) % 1,93 oranında bir artışa neden olduğu anlaşılmaktadır. Reel GSYİH’deki %1’lik bir azalış ise yine İthalde Alınan KDV gelirlerinin % 0,30 oranında artmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, uzun dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen pozitif değişimler (şoklar) İthalde Alınan KDV gelirlerini artırırken negatif değişimler (şoklar) da aynı etkiye sahip olup ancak pozitif şoklara göre İthalde Alınan KDV gelirlerini daha düşük bir oranda artırmaktadır.

Yapılan ampirik araştırma sonucunda; 2006-2015 yılları arasında devletin elde ettiği İthalde Alınan KDV gelirlerinin, aynı dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen artış ve azalışlara karşı tepki verdiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, İthalde Alınan KDV gelirlerinin ilgili dönemde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen değişmelere karşı duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.4.2.5. Özel Tüketim Vergisi – Reel GSYİH ilişkisi

Tablo 3.8. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (ÖTV).⁵⁸

Bağımlı Değişken D(LEXDUTY)	Kısa ve Uzun Dönem NARDL Sonuçları			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
SABİT	1.748844	0.746377	2.343110	0.0281
LEXDUTY(-1)	-0.250800	0.108136	-2.319309	0.0296
LGDP_POS(-1)	0.380119	0.202322	1.878781	0.0730
LGDP_NEG(-1)	-0.244536	0.093043	-2.628191	0.0150
DLEXDUTY(-4)	-0.258178	0.083441	-3.094127	0.0051
DLEXDUTY(-1)	0.611170	0.131869	4.634668	0.0001
DLGDP_NEG(-2)	0.801675	0.263824	3.038674	0.0058
DLGDP_POS(-1)	-0.427866	0.226724	-1.887166	0.0718
DLGDP_POS(-3)	-0.643029	0.270630	-2.376040	0.0262
DLGDP_POS(-2)	-0.745046	0.251504	-2.962368	0.0070
DLGDP_NEG(-3)	0.840619	0.261628	3.213026	0.0039
DLEXDUTY(-3)	0.178873	0.096613	1.851444	0.0770
	Uzun Dönem Katsayılar			
L_{GDP}^+	1.52			
L_{GDP}^-	-0.97			
W_{LR}	23.10*			
W_{SR}	22.17*			
F_{PSS}	Kritik Değerler			
	10%	5%	1%	
7.99*	4.78	5.73	7.84	
	Tamsal Testler			
AIC	-6.99			
SIC	-6.46			
R^2	0.84			
R^2 Adj.	0.76			
Breusch-Godfrey LM	3.45			
Breusch-Pagan-Godfrey H	12.71			
Jarque-Bera	3.09			

Kaynak: NARDL test sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

⁵⁸ Tabloda *, %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. L_{GDP}^+ ve L_{GDP}^- , uzun dönem pozitif ve negatif katsayıları göstermektedir. $\beta^+ = -\theta^+/\rho$ ve $\beta^- = -\theta^-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. W_{SR} , $\pi_j^+ = \pi_j^-$ kısa dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipotez ait; W_{LR} , ise, $\theta^+ = \theta^-$ uzun dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipoteze ait Wald test istatistiğini vermektedir. F_{PSS} ise, Pesaran, Shin ve Smith (2001) $k=1$ değişken için F istatistiğini göstermektedir. En uygun NARDL modelinin elde edilmesinde maksimum gecikme uzunluğu 12 alınmış ve Shin, Yu, vd. (2014) çalışmasına uygun olarak genelden-özele yaklaşımı benimsenmiştir. Tabloda istatistikî olarak anlamlı olmayan değişkenler çıkarılmıştır. Breusch-Godfrey LM, Breusch-Pagan-Godfrey H ve Jarque-Bera sırasıyla; Breusch-Godfrey otokorelasyon testini, Breusch-Pagan-Godfrey değişen varyans testini ve Jarque-Bera normallik testini göstermektedir.

Tahminlerin geçerliliği açısından yapılan tanısal testlerin sonuçlarına göre modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunları bulunmamaktadır. Ayrıca model normal dağılıma sahiptir. Yine oluşturulan NARDL modelinin istikrarlı olup olmadığının anlaşılabilmesi için CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış olup buna göre, modelin istikrarlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.8. Reel GSYİH'deki (LGDP) artış ve azalışların ÖTV gelirleri (LEXDUTY) üzerindeki uzun ve kısa dönem etkilerini göstermektedir. Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile Özel Tüketim Vergisi gelirleri arasında uzun dönem ilişkinin varlığını araştırmak için hesaplanan F testi istatistiğinin (F_{PSS}) değeri 7.99 olup; tablo üst sınır değerleri olan %1 anlamlılık seviyesinde 7.84'ten büyük olduğundan, 2006-2015 dönemine Türkiye'de Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile Özel Tüketim Vergisi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yine aynı dönemde Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (LGDP) ile ÖTV gelirleri (LEXDUTY) arasında kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye yönelik yapılan Wald testi sonuçlarına göre, test istatistiğinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmekte ve kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye dayanan boş hipotez reddedilmektedir. Dolayısıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden modelin kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkiyi içeren doğrusal olmayan ARDL (NARDL) modeli olduğu anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, Reel GSYİH'deki pozitif (artış) ya da negatif (azalış) şeklindeki şokların ÖTV gelirleri üzerindeki etkisinin doğrusal olmadığı diğer bir ifadeyle asimetrik bir geçişkenlik söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ilgili dönemde Reel GSYİH'deki artışın (pozitif şok) ÖTV gelirlerini arttırırken, diğer yandan azalışın da ÖTV gelirlerini arttırabileceğini ya da Reel GSYİH'de meydana gelen bir azalışın (negatif şok) ÖTV gelirlerini azaltırken, diğer taraftan artışın da azaltabileceğini ortaya koymaktadır.

Ortaya çıkan uzun dönem modelimiz aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$LEXDUTY = 1.75 + 1.52*LGDP_POS - 0.97*LGDP_NEG$$

Modelin regresyon tahmin sonuçlarına bakıldığında; Reel GSYİH'de (LGDP)

uzun dönemde meydana gelen %1’lik bir artışın ÖTV gelirlerinde % 1,52 oranında bir artışa neden olduğu anlaşılmaktadır. Reel GSYİH’deki %1’lik bir azalış ise ÖTV gelirlerinin % 0,97 oranında azalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, uzun dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen pozitif değişimler (şoklar) ÖTV gelirlerini artırırken negatif değişimler (şoklar) daha küçük bir etkiye sahip olup pozitif değişimlere göre ÖTV gelirlerini daha küçük bir oranda düşürmektedir.

Yapılan ampirik araştırma sonucunda; 2006-2015 yılları arasında devletin elde ettiği ÖTV gelirlerinin, aynı dönemde Reel GSYİH’de meydana gelen artış ve azalışlara karşı tepki verdiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ÖTV gelirlerinin ilgili dönemde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen değişimlere karşı duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.4.2.6. Toplam Vergi Gelirleri – Reel GSYİH İlişkisi

Tablo 3.9. NARDL Modeli Tahmin Sonuçları (Toplam Vergi Gelirleri).⁵⁹

Bağımlı Değişken D(LTOTALREV)	Kısa ve Uzun Dönem NARDL Sonuçları			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
SABİT	4.384713	1.318427	3.325715	0.0028
LTOTREV(-1)	-0.580846	0.175892	-3.302279	0.0030
LGDP_POS(-1)	0.981331	0.320646	3.060479	0.0054
LGDP_NEG(-1)	-0.001314	0.127846	-0.010277	0.9919
DLGDP_NEG	0.732113	0.393541	1.860321	0.0751
DLGDP_NEG(-2)	0.785022	0.308380	2.545630	0.0177
DLGDP_POS	0.742706	0.391723	1.895998	0.0701
DLGDP_POS(-4)	-0.950776	0.338728	-2.806904	0.0098
DLGDP_NEG(-4)	0.731892	0.358198	2.043264	0.0522
DLGDP_POS(-1)	-0.602684	0.393836	-1.530293	0.1390
DLGDP_NEG(-1)	0.662543	0.361366	1.833439	0.0792
	Uzun Dönem Katsayılar			
L_{GDP}^+	1.69			
L_{GDP}^-	-0.01			
W_{LR}	105.15*			
W_{SR}	11.82*			
F_{PSS}	Kritik Değerler			
	10%	5%	1%	
4.88**	4.78	5.73	7.84	
	Tanısal Testler			
AIC	-6.25			
SIC	-5.76			
R^2	0.62			
R^2 Adj.	0.47			
Breusch-Godfrey LM	0.97			
Breusch-Pagan-Godfrey H	8.64			
Jarque-Bera	2.70			

Kaynak: NARDL test sonuçlarına göre tarafımızca oluşturulmuştur.

⁵⁹ Tabloda *, **, sırasıyla %1 ve %10 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. L_{GDP}^+ ve L_{GDP}^- , uzun dönem pozitif ve negatif katsayıları göstermektedir. $\beta^+ = -\theta^+/\rho$ ve $\beta^- = -\theta^-/\rho$ şeklinde hesaplanmaktadır. W_{SR} , $\pi_j^+ = \pi_j^-$ kısa dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipotez ait; W_{LR} , ise, $\theta^+ = \theta^-$ uzun dönem simetrisinin varlığına dayanan boş hipoteze ait Wald test istatistiğini vermektedir. F_{PSS} ise, Pesaran, Shin ve Smith (2001) $k=1$ değişken için F istatistiğini göstermektedir. En uygun NARDL modelinin elde edilmesinde maksimum gecikme uzunluğu 12 alınmış ve Shin, Yu, vd. (2014) çalışmasına uygun olarak genelden-özele yaklaşımı benimsenmiştir. Tabloda istatistikî olarak anlamlı olmayan değişkenler çıkarılmıştır. Breusch-Godfrey LM, Breusch-Pagan-Godfrey H ve Jarque-Bera sırasıyla; Breusch-Godfrey otokorelasyon testini, Breusch-Pagan-Godfrey değişen varyans testini ve Jarque-Bera normallik testini göstermektedir.

Tahminlerin geçerliliği açısından yapılan tanısal testlerin sonuçlarına göre modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunları bulunmamaktadır. Ayrıca model normal dağılıma sahiptir. Yine oluşturulan NARDL modelinin istikrarlı olup olmadığına anlaşılabilmesi için CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış olup buna göre, modelin istikrarlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.9. Reel GSYİH'deki (LGDP) artış ve azalışların Toplam Vergi Gelirleri (LTOTALREV) üzerindeki uzun ve kısa dönem etkilerini göstermektedir. Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile Toplam Vergi Gelirleri arasında uzun dönem ilişkinin varlığını araştırmak için hesaplanan F testi istatistiğinin (F_{PSS}) değeri 4.88 olup; tablo üst sınır değerleri olan %10 anlamlılık seviyesinde 4.78'ten büyük olduğundan, 2006-2015 dönemine Türkiye'de Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile Toplam Vergi Gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yine aynı dönemde Reel GSYİH (LGDP) ile Toplam Vergi Gelirleri (LTOTALREV) arasında kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye yönelik yapılan Wald testi sonuçlarına göre, test istatistiğinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmekte ve kısa ve uzun dönem simetrik ilişkiye dayanan boş hipotez reddedilmektedir. Dolayısıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi en iyi temsil eden modelin kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkiyi içeren doğrusal olmayan ARDL (NARDL) modeli olduğu anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, Reel GSYİH'deki pozitif (artış) ya da negatif (azalış) şeklindeki şokların Toplam Vergi Gelirleri üzerindeki etkisinin doğrusal olmadığı diğer bir ifadeyle asimetrik bir geçişkenlik söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ilgili dönemde Reel GSYİH'deki artışın (pozitif şok) Toplam Vergi Gelirlerini arttırırken, diğer yandan azalışın da Toplam Vergi Gelirlerini arttırabileceğini ya da Reel GSYİH'de meydana gelen bir azalışın (negatif şok) Toplam Vergi Gelirlerini azaltırken, diğer taraftan artışın da azaltabileceğini ortaya koymaktadır.

Ortaya çıkan uzun dönem modelimiz aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$LTOTALREV = 4.38 + 1.69*LGDP_POS - 0.01*LGDP_NEG$$

Modelin regresyon tahmin sonuçlarına bakıldığında; Reel Gayri Safi Yurtiçi

Hasıla'da (LGDP) uzun dönemde meydana gelen %1'lik bir artışın Toplam Vergi Gelirlerinde (LTOTALREV) % 1,69 oranında bir artışa neden olduğu anlaşılmaktadır. Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'daki %1'lik bir azalış ise Toplam Vergi Gelirlerinin % 0,01 oranında azalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, uzun dönemde Reel GSYİH'de meydana gelen pozitif değişimler (şoklar) Toplam Vergi Gelirlerini artırırken negatif değişimler (şoklar) oldukça küçük bir etkiye sahip olup pozitif değişimlere göre Toplam Vergi Gelirlerini çok küçük bir oranda düşürmektedir.

Yapılan ampirik araştırma sonucunda; 2006-2015 yılları arasında devletin elde ettiği Toplam Vergi Gelirlerinin, aynı dönemde Reel GSYİH'de meydana gelen artış ve azalışlara karşı tepki verdiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Toplam Vergi Gelirlerinin ilgili dönemde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen değişmelere karşı duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.5. Değerlendirme

Bu çalışmada, Türkiye'de 2006-2015 arası dönemde hükümetin ihtiyari vergi politikaları çok sayıda olup bunların etkilerini ampirik olarak hesaplamak çok güç olduğundan; seçilmiş vergi geliri kalemleri ile toplam vergi gelirlerinin ilgili dönemdeki vergi canlılık katsayıları tahmin edilmiştir. Ancak teoriye uyum sağlaması ve konunun daha iyi anlaşılması için vergi gelirlerinin Reel GSYİH'deki değişimlere duyarlılığını ifade etmede vergi canlılığı kavramının yanında vergi esnekliği kavramı da kullanılmıştır. Bu şekilde hesaplanan vergi canlılığı katsayıları aşağıda analiz edilerek yorumlanmıştır.

Çalışmanın yukarıdaki bölümünde yer alan ampirik bulgular ışığında, Türkiye'de 2006-2015 dönemleri arasındaki Reel GSYİH'de meydana gelen pozitif ve negatif şokların her bir vergi türü açısından farklı etkileri olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre, gelir vergisi gelirleri Reel GSYİH'deki pozitif şoklara karşı oldukça esnek iken (% 2,01), negatif şoklara karşı pozitif yönde ancak daha az esnek bir tepki (% 1,35) vermektedir. Bunun çok sayıda sebebi olabilir. En önemli sebebi, gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısıdır. Gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olması vergide otomatik istikrar sağlayıcı rol oynamaktadır. Dolayısıyla, Reel GSYİH'de meydana gelen artışlarda vergi geliri daha fazla artarken, azalışlarda aynı oranda düşmeyip hatta

azalarak artmaktadır. Bir diğ er sebep de gelir vergisinin önemli bir kısmının ücretlerde stopaj yoluyla tahsil edilmesidir. Stopaj yoluyla yapılan vergilendirmede vergi kayıp ve kaçağı en aza inmekte; vergi tahsilatı daha hızlı yapılabilir. Bu durum Reel GSY H azalırken, ücretlerde aşağı yönlü bir değişim olmadığından, artan oranlı vergi tarifesi nedeniyle vergi geliri tutarlarının düşmesine engel teşkil etmektedir. Buradan, Gelir vergisi gelirlerinin pozitif yönde vergi esnekliğine sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Kurumlar vergisi gelirleri ise Reel GSY H'deki pozitif şoklara karşı yeterince esnek değilken (% 0,89), negatif şoklara karşı daha fazla esnek bir tepki (% 2,16) vermektedir. Bunun en büyük sebebi, kurumlar vergisinin beyanı ve tahsilinin gelirdeki değişmelere gecikmeli olarak cevap vermesidir. Her ne kadar kurum stopaj vergileri daha çabuk tahsil edilse de, yıllık kurumlar vergisi ve geçici vergide gelirin doğuşu ile bunun vergilendirilmesi arasında bir zaman geçmekte; bu da kurumlar vergisinin ekonomideki genişlemeye karşı aynı hızda tepki vermemesine yol açmaktadır. Ancak ekonomi daralma sürecine girdiğinde, nakit ihtiya ı artmakta bu da kurumlar üzerinde ilave finansman yükü oluşturduğu için vergi ödemesi yapmak zorlaşmakta; bu durumda, kurumlar mümkün olduğunca geç ödeme yapma yolunu seçebilmektedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi gelirleri Reel GSY H'de meydana gelen d ş ten daha fazla bir oranda azalmaktadır. Bu ise, kurumlar vergisi gelirlerinin negatif yönde gelir esnekliğine (elastikiyete) sahip olduğunu ortaya koymaktadır.

KDV gelirlerinde ise dahilde ve ithalde alınan KDV'lerde durum birbirinden farklıdır. şöyle ki; dahilde alınan KDV gelirleri Reel GSY H'deki pozitif şoklara karşı yeterince esnek iken (% 1,34), negatif şoklara karşı daha fazla esnek bir tepki (% 1,60) vermektedir. Bunun en büyük sebebi bu vergi gelirinin iktisadi faaliyet hacmindeki yavaşlamaya, canlanmaya kıyasla daha fazla duyarlılık göstermesidir. Buna göre, iktisadi faaliyet hacmindeki canlanma yaşandığında vergi geliri hızlı bir biçimde artarken, daralma durumunda KDV gelirleri, bu vergi şahıs ve kurumlar için bir fon niteliğinde olduğundan, daha hızlı bir biçimde düşmektedir. Bir diğ er neden ise dahilde alınan KDV uygulamasında çok sayıda istisna bulunmasıdır. Bu durum daralma dönemlerinde yurtiçi KDV tahsilatının daha hızlı bir biçimde düşmesinde rol oynamaktadır. İthalde alınan KDV gelirleri ise Reel GSY H'deki pozitif şoklara karşı

oldukça esnek olup (% 1,93), negatif şoklara karşı daha tam tersi yönde daha az esnek bir tepki (% 0,30) vermektedir. Yani iktisadi faaliyet hacmi yükselirken ithalde alınan KDV daha hızlı artmakta; düşerken de azalarak artmaktadır. Bunda, bu verginin ithalat işlemlerine bağlı olması ve ithalatın iktisadi faaliyet hacmindeki düşüşlere zaman farkıyla cevap vermesi etkili olmaktadır. Ayrıca bu vergide dahilde alınan KDV'deki gibi çok sayıda ve çeşitli istisnalar olmayıp ithalat işlemleri sırasında gümrük idaresince tahsil edildiğinden vergi kayıp ve kaçığı daha az olmaktadır. Buradan, dahilde alınan KDV gelirlerinin hem pozitif hem de negatif yönde; ithalde alınan KDV gelirlerinin ise sadece pozitif yönde vergi esnekliğine sahip olduğu anlaşılmaktadır.

ÖTV gelirleri ise, Reel GSYİH'deki pozitif şoklara karşı oldukça esnek iken (% 1,52), negatif şoklara karşı daha az esnek bir tepki (% 0,97) vermektedir. Ekonominin canlanma döneminde Reel GSYİH artarken tüketim talebi bundan daha hızlı artmaktadır. Özellikle ÖTV gelirleri içindeki en büyük payı çeken petrol ürünleri birçok sektörün temel girdisi olup iktisadi faaliyetlerin hızlanarak faaliyet hacminin artmasında büyük rol oynamaktadır. Yine beyaz ve kahverengi eşyalar ekonominin canlanma dönemlerinde daha hızlı satışa konu olabilmektedir. Ekonominin daralma dönemlerinde özellikle petrol ürünlerinden alınan ÖTV ile alkollü içki ve tütün mamullerinden alınan ÖTV gelirleri daha yavaş düşmektedir. Bunun temel sebebi, petrol ürünlerinin zorunlu kullanım alanının olması ve alkollü içki ve tütün mamullerinin alışkanlık yapması dolayısıyla bu ürünlerin talebinin esnek olmamasıdır. Bu durum, söz konusu ürünlerde kaçakçılığı da körüklemekte; böylelikle vergi tahsilâtını azaltmaktadır. Buradan, ÖTV gelirlerinin pozitif yönde vergi esnekliğine sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Son olarak toplam vergi gelirleri incelendiğinde, toplam vergi gelirlerinin Reel GSYİH'deki pozitif şoklara karşı yeterince esnek (% 1,69) bir tepki verdiği görülmektedir. Bunun sebebi toplam vergi gelirlerinin büyük kısmının (% 85) yukarıda açıklanan vergi geliri kalemlerinden oluşmasıdır. Bu bakımdan toplam vergi gelirleri Reel GSYİH'deki pozitif şoklara karşı tepkilerin bir ortalamasını vermektedir. Diğer taraftan, vergi gelirleri negatif şoklara karşı çok düşük bir tepki (% 0,01) vermektedir. Bunda vergi gelirleri içerisindeki iktisadi faaliyet hacmine bağlı olmayan diğer vergi gelirleri rol oynamaktadır. Diğer vergi gelirleri örneğin, veraset ve intikal

vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi ve harçlar ekonomi daralma dönemine girdiğinde aynı oranda azalmaz, genellikle belirli bir düzeyde devam eder. Bunun yanı sıra, hükümetlerin ihtiyari vergi politikaları da bir başka neden olarak gösterilebilir. Bu dönemde özellikle çıkarılan vergi yapılandırma kanunlarının (vergi afları) vergi borç stokunu düşürerek vergi tahsilâtını artırması; vergi mevzuatında vergi gelirlerini artırıcı ilave mevzuat düzenlemeleri yapılması; kurumsal altyapıda teknoloji kullanımı ve yenilikçi uygulamaların yaygınlaşarak vergi tahsilatını olumlu yönde etkilemesinin; vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki yavaşlamaya duyarlılığını sınırlandırmada etkili olduğu, düşünülmektedir. Buradan hareketle, ilgili dönemde toplam vergi gelirlerinin pozitif yönde esnekliğe sahip olduğu ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla, yapılan çalışmada veriler arasındaki asimetrik etkileri dikkate alan bir analiz yönteminin (NARDL) kullanılmış olması ve ülkemizin vergi yapısının ne gelişmiş ne de gelişmekte olan ülkelere benzemeyip kendine has özelliklerinin olması sebebiyle literatür araştırmasında yer alan bulgulardan farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Buna göre, Türkiye’de 2006-2015 döneminde iktisadi faaliyet hacminde meydana gelen artış ve azalışların her bir vergi geliri açısından farklı etkilerinin olduğu; toplam vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki artışlara karşı oldukça duyarlı olduğu fakat iktisadi faaliyet hacmindeki yavaşlamaya karşı çok düşük bir tepki verdiği ampirik olarak saptanmıştır.

SONUÇ

Devletler, toplumların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal ve ekonomik alanlarda önemli görevler üstlenmekte olup bu görevleri yerine getirebilmeleri için harcama yapmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda, devlet bütçesinden karşılanan harcamaların finansmanında doğal olarak bir takım gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, para ve vergi cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma gelirleri, fonlar, emisyon gelirleri, bağışlar ve ganimetler adları altında birçok çeşidi bulunan kamu gelirleri içerisinde en sağlamı ve istikrarlı olanı vergilerdir.

Vergilerin, mali ve mali olmayan çeşitli amaçları bulunmaktadır. Bir ülkede vergi sisteminin oluşturulması vergi gelirlerinin toplanmasında bu amaçlara göre hareket edilir. Vergilerin toplanmasındaki mali amaç hiç şüphesiz kamu harcamalarının finansmanıdır. Günümüzde bu amacın yanı sıra devletlerin ekonomik alanlarda üstlendiği görevleri uyarınca vergilerin mali olmayan başka amaçları da bulunmaktadır. Bunların başında vergilerin iktisadi dalgalanmaları hafifleterek ekonomide istikrarı sağlamaya yönelik amacı gelmektedir. Ekonominin daralma dönemlerinde daha az vergi alınarak harcanabilir fonlar yoluyla tüketim ve yatırımların artırılması suretiyle ekonomi canlandırılmakta; ekonominin genişleme dönemlerinde ise, enflasyonun düşürülmesi amacıyla toplam talebin kısılması için vergiler artırılmakta ve bu sayede ekonominin soğumasına yol açılmaktadır.

Vergiler, kanunlar uyarınca kişi ve kurumlardan bir kısım fonların alınarak kamu hazinesine aktarılması şeklinde ortaya çıkmakta; bu aktarma mekanizmasının sağlıklı ve etkin bir biçimde işleyebilmesi içinse uluslararası alanda kabul görmüş vergileme ilkelerine uygun bir vergi sisteminin oluşturulmasına gerek bulunmaktadır. Bu bakımdan uygulamaya konulacak vergilerin; herkesin geliriyle orantılı olması, anlaşılır ve kesin olması, mükelleflere rahatsızlık vermeden en az maliyetle en ucuz bir biçimde toplanması, iktisadi faaliyetlere tarafsız olması ve de esnek olması gerekmektedir. Esnek bir vergi sisteminin oluşturulması, vergi mekanizmasının sağlıklı ve etkin bir biçimde işleyebilmesinin yanında ülkede vergilerle ekonomik

istikrarın sağlanmasına yönelik politikaların uygulanmasında önem taşımaktadır.

Ülkemizin vergi sistemi Osmanlıdan günümüze, tarihsel süreç içerisinde evrilerek gelişme göstermiştir. Bu çerçevede halen Türkiye’de uygulanan vergiler gelir, tüketim ve servet üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu süreçte yaşanan önemli gelişmeler 1985 yılında Katma Değer Vergisinin, daha sonrasında ise 2002 yılında Özel Tüketim Vergisinin vergi sistemimize dahil olmasıyla olmuştur. Söz konusu vergilerin uygulanmaya başlaması, irili ufaklı birçok dolaylı verginin ortadan kalkmasıyla vergi sistemimizde uluslararası düzenlemelere paralel bir sadeleşmeye yol açmıştır.

Türkiye’de 2000’li yıllardan itibaren vergi mevzuatı ve kurumsal altyapıda birçok önemli değişiklikler olmuştur. Bu değişiklikler özellikle 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz sonrasında ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik hayata geçirilmiştir. 2005 yılından itibaren vergi idaresinin bağımsız bir yapıya kavuşturulması amacıyla vergi idaresi reformu yürürlüğe girmiştir. 2008 yılında ABD kaynaklı finans krizinin Türkiye’yi 2009 yılında etkilemeye başlamasıyla ekonomiyi canlandırmak amacıyla bir takım vergisel tedbirler alınmıştır. Bu dönemde bazı ürünlerin KDV ve ÖTV oranlarında indirimle gidilmiş ve “Vergi Borcu Yapılandırma” ve “Varlık Barışı” kanunlarına sık sık başvurulmuştur. Yine bu dönemde kayıtdışı ekonomiyle mücadele amacıyla vergi alanında teknolojinin kullanımı ve e-sistemler yaygın bir biçimde uygulanmaya başlamıştır. Ayrıca ekonomik kalkınmaya yönelik yatırım teşvik mevzuatı değişikliklerine paralel olarak vergi alanında çok çeşitli istisna ve indirimlerden yararlanma imkânı sağlanmıştır.

Vergi yapısı, bir ülkedeki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı olup mali açıdan o ülkenin gelişmişlik düzeyini göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerde daha çok dolaylı vergilere başvurulurken gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Buna göre, çalışmanın önceki bölümünde 2006-2015 dönemi Türk vergi sisteminin incelenmesi sonucunda; ülkemiz vergi sisteminin yapısının kendine has olduğu, ne gelişmiş ne de az gelişmiş ülkelere uymadığı, gelir üzerinden alınan dolaysız vergilere oranla harcama ve işlemler üzerinden alınan dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu karma bir

vergi yapısı sergilediği, anlaşılmıştır.

Türkiye’de merkezi bütçe analitik sınıflandırmasına göre 2006-2015 yılında uygulanan dolaysız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi’nden oluşmaktadır. Dolaylı vergiler ise, Dahilde alınan Katma Değer Vergisi, İthalde alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisi’dir. Ayrıca uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan Gümrük Vergisi ile Damga Vergisi ve Harçlar ise ülkemizde uygulanan diğer dolaylı vergilerdir. Söz konusu dönemde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin Genel Bütçe Toplam Vergi Gelirlerine oranının ortalaması % 85 olup bu vergiler Genel Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip ana vergi geliri kalemleri olduğundan çalışmamızdaki analiz ve değerlendirmelerde söz konusu vergiler ele alınmıştır.

Vergi gelirleri ile iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlerinin ilişkisinin araştırılarak ortaya konulabilmesi için iktisadi faaliyet hacminin ne olduğu ve nasıl ölçüldüğünün bilinmesi gerekmektedir. İktisadi faaliyet hacmi bir ekonomide belirli bir dönemde gerçekleşen para ile ifade edilebilen iş ve işlemlerin toplamı olup ekonominin gücünü ifade etmek için kullanılmaktadır. Günümüzde iktisadi faaliyet hacminin ölçülmesinde, daha çok Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) kavramı kullanılmaktadır. GSYİH, bir ülkede belirli bir dönem içerisinde yurtiçi faaliyetler sonucu ortaya çıkan mal ve hizmetlerin toplam değeri olup ülkenin ihracat ve ithalat işlemlerini de kapsamaktadır. Bu ölçüt bir ülke ekonomisinin gücünü ifade etmektedir.

GSYİH ülkemizde üretim, gelir ve harcama yöntemlerine göre TUİK tarafından üçer aylık ve yıllık dönemler itibariyle cari fiyatlar ve zincirlenmiş hacim endekslerine göre hesaplanmaktadır. Cari fiyatlara göre (nominal) GSYİH fiyat hareketlerini de kapsadığından, fiyat etkisinin giderilmesi ve reel değerlere ulaşmak amacıyla TUİK tarafından zincirlenmiş hacim endekslerine başvurulmaktadır. Bu şekilde GSYİH, ilgili dönemdeki reel değişmeyi göstermektedir. 2006-2015 dönemleri nominal ve reel GSYİH verilerine göre, ülkemizde 2006-20015 döneminde 2009

yılındaki Dünya finans krizinin etkisi hariç tutulduğunda hem cari hem de reel olarak GSIYH büyümesinin istikrarlı bir seyir izlediği görülmüştür.

Maliye teorisinde, istikrarlı bir ekonomik yapının sağlanabilmesi için vergi gelirlerinin ekonomideki değişimleri takip edebilmesi gereğine vurgu yapılmaktadır. Burada karşımıza iki kavram çıkar: Bunlardan ilki vergi (gelir) esnekliği, diğeri de vergi canlılığı'dır. Vergi esnekliği, vergi gelirlerindeki yüzde değişimin, Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'da meydana gelen yüzde değişmeye oranı olup vergi gelirlerinin artış oranı Gayri Safi Yurtiçi Hasıla artış oranından ne kadar yüksek ise vergilerin esnekliği o kadar fazla tersi durumda ise o kadar az olmaktadır. Esneklik katsayısının 1 ve 1'den büyük olması diğeri bazı faktörlerle birlikte iktisadi faaliyet hacmindeki gelişmenin vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisi olduğunu göstermektedir. Ancak vergi gelirleri ile Gayri Safi Yurtiçi Hasıla arasındaki ilişki uygulamada bu kadar basit değildir. Bunun yanı sıra, dışarıdan yapılan ihtiyari müdahaleler ile vergi gelirleri ayrıca etkilenmektedir. Devlet, vergi mevzuatında değişiklik yaparak vergi oran ve matrahlarında değişikliğe gidebilmekte; bu da vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Yine vergi gelirinin tahsilini; idari değişiklikler yaparak teknolojik yeniliklerden yararlanarak (örn: vergi borcu yapılandırmaları) çeşitli şekillerde artırabilmektedir. İşte vergi esnekliği ile devletin müdahaleleri bir arada ele alındığında vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere duyarlılığı vergi canlılığı kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Vergi canlılığı, vergi gelirlerindeki otomatik değişimlerle birlikte idarece alınan önlemler neticesinde ortaya çıkan vergi geliri değişimlerini anlatmaktadır. Bu itibarla devletçe alınan önlemler sonucunda ortaya çıkan vergi geliri değişimlerinin vergi esnekliğine eklenmesi halinde vergi canlılığı kavramına ulaşılmaktadır. Buna göre, bir vergi kendi yapısı gereği iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere duyarlı olup ancak Devletin müdahaleleri bunun tam tersi yönünde etki yapıyorsa o takdirde verginin gelir esnekliği yüksek iken vergi canlılığı düşük çıkabilmektedir. Devletin vergi alanındaki müdahaleleri (ihtiyari politikaları) çok sayıda olabileceği ve bunların etkilerini ölçmek oldukça güç olduğu için vergi esnekliği kavramı günümüzde vergi canlılığı kavramını da içerecek biçimde kullanılmaktadır.

Vergi gelirleri, genel olarak iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere uygun bir seyir izlemekteyse de; vergi sistemi içinde yer alan her bir vergi türünün verdiği tepki farklı olabilmektedir. Bu kapsamda teorik olarak, gelir vergisi ve kurumlar vergisi iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere daha duyarlı iken motorlu taşıtlar ve veraset ve intikal vergisi gibi servet vergileri iktisadi faaliyet hacminden etkilenmezler. Tüketim vergilerine gelindiğinde ise, katma değer vergisi iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmekte; ancak özel tüketim vergisi özellikle spesifik vergileme yapıldığı durumlarda iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere karşı duyarlılığı az olmaktadır. Bu durum vergilerin iktisat politikasındaki fonksiyonu açısından önem taşımaktadır. Otomatik istikrar sağlayıcı vergi politikasında, iktisadi faaliyet hacmindeki dalgalanmalara duyarlı vergiler iktisadi sisteme yerleştirilerek uygulama yapılmaktadır. Bu sayede ekonominin canlanma dönemlerinde vergiler yoluyla tüketim harcamaları azalmakta dolayısıyla toplam talep kısılarak enflasyonun düşmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Ekonominin daralma dönemlerinde ise bunun tam tersi olmakta; vergi matrahlarındaki azalışın dolayı vergi gelirleri toplam gelirden daha hızlı düştüğünden harcamaların azalışı yavaşlamaktadır. Bu şekilde, esnek ve canlı bir vergi sistemi ile vergiler ekonomide otomatik istikrar sağlayıcı yani devletin ekonomiye doğrudan müdahalesi olmaksızın ekonominin kendiliğinden dengelenmesini sağlamaktadır.

Çalışmanın ampirik kısmında, Türkiye’de 2006-2015 yılları arasında Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla’da meydana gelen değişimlerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Toplam Vergi Gelirlerini etkileyip etkilemediği, varsa hangisini ne yönde etkilediği inceleme konusu yapılmıştır. Bu amaçla, Shin ve diğ. (2014) tarafından geliştirilen Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Model (NARDL) yöntemi kullanılmıştır. Buna göre, değişkenler arasındaki kısa ve uzun dönem asimetri dikkate alınarak açıklayıcı değişken olan Reel GSYİH’de meydana gelen “negatif” ve “pozitif” değişimlerin bağımlı değişken olan vergi geliri kalemleri ile toplam vergi gelirleri üzerinde ilgili dönemde meydana getirdiği etkiler araştırılmıştır. Verilerin durağanlığı sağlandıktan sonra NARDL yöntemiyle eşbütünleşme testine geçilmiştir. Çalışmada Türkiye’de ilgili dönemde hükümetin

ihtiyari vergi politikaları çok sayıda olup bunların etkilerini hesaplamak çok güç olduğundan; seçilmiş vergi geliri kalemleri ile toplam vergi gelirlerinin ilgili dönemdeki vergi canlılığı katsayıları ölçülmüş; ancak teoriye uyum sağlaması ve konunun daha iyi anlaşılması amacıyla vergilerin iktisadi faaliyet hacmindeki değişimlere duyarlılığını belirtmede vergi canlılığı kavramının yanında vergi esnekliği kavramı da kullanılmıştır.

Çalışmadaki ampirik bulgular ışığında, Türkiye’de 2006-2015 dönemleri arasında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi (Dahilde ve İthalde Alınan), Özel Tüketim Vergisi ile Reel GSYİH arasında asimetrik eşbütünleşme ilişkisinin varlığına ulaşılmıştır. Ancak Reel GSYİH’de meydana gelen pozitif ve negatif şokların her bir vergi türü açısından farklı etkileri bulunmaktadır. Buna göre, toplam etkisi bakımından gelir vergisi gelirlerinin pozitif yönde; kurumlar vergisi gelirlerinin negatif yönde; dahilde alınan KDV gelirlerinin negatif yönde; ithalde alınan KDV gelirleri ile ÖTV gelirlerinin de pozitif yönde vergi esnekliğine sahip olduğu; toplam vergi gelirlerinin ise pozitif yönde esnek ve canlı olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle, Türkiye’de ilgili dönemde vergi geliri kalemleri ve toplam vergi gelirlerinin vergi canlılığını gösteren bu bulguların, vergi esnekliğine ilişkin maliye teorisiyle uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.

Dolayısıyla, Türkiye’de 2006-2015 döneminde vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki artışlara karşı duyarlı olduğu; vergi sisteminin pozitif yönde esnek ve canlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bunda, Türk vergi sisteminde vergilerin kendi yapısından kaynaklı otomatik stabilizatörlük özelliklerinin yanında devletin ihtiyari vergi politikalarının da etkili olduğu değerlendirilmektedir. Şöyle ki, bu politikalar içerisinde özellikle ilgili dönemde vergi idaresi altyapısı ve vergi mevzuatında yaşanan gelişmeler ile teknoloji kullanımının yaygınlaştırılmasının vergi gelirlerine olumlu yönde etkileri olduğu açıktır. Ayrıca ana vergi gelirleri dışındaki diğer vergi gelirlerinin vergi tahsilatındaki istikrarlı durumu sebebiyle, toplam vergi gelirlerinin iktisadi faaliyet hacmindeki yavaşlamaya karşı duyarlılığı söz konusu dönemde oldukça sınırlı kalmış bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Afsal, Mahmut Şaban, İbrahim Doğan, Emre Örün, Bayram Aydın : “Enflasyonun Stokastik Belirleyicileri: Türkiye Ekonomisi İçin Bir NARDL Yaklaşımı”, **Journal of Life Economics**, Cilt: 5, Sayı: 4, 2018, s.57-74.
- Ahmed, Qazi Masood, Sulaiman D. Mohammed : “Determinant of Tax Buoyancy: Empirical Evidence from Developing Countries”, **European Journal of Social Sciences**, Vol.13, No:3, 2010, pp.1-7.
- Akar, Sevda : “Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 165, 2013, s.27-37.
- Akar, Sevda, Özge Uysal Şahin : “Türkiye’de Vergi Canlılığının Analizi”, **Journal of Economics, Finance and Accounting**, Cilt:2, Sayı:1, 2015, s.29-43.
- Akdeniz, Gıyas : **Türkiye’de Gelir Vergisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:44, 1949.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, 7. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 1999.
- Aksoy, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Alkin, Erdoğan : **İktisat**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992.
- Altıntaş, Halil : “Petrol Fiyatlarının Gıda Fiyatlarına Asimetrik Etkisi: Türkiye İçin NARDL Modeli Uygulaması”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:14, Sayı:4, 2016, s.1-24.
- Anderson, John E., Shafiun N. Shimul : “State And Local Property, Income, And Sales Tax Elasticity: Estimates From Dynamic Heterogeneous Panels”, **National Tax Journal**, Vol.71, No:3, 2018, pp.521-546.
- Atabey, Tuncel : **Gelir Vergisi Rehberi**, 8. bs., İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2016.
- Ay, Hakan : **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 2. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Ay, Hakkı M., Esra Talaşlı : “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, 2008, s.135-155.
- Aydın, Aykut : “Türkiye’nin 2000’li Yıllardaki Vergi Gelirleri Portresi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:104, 2008, s.113-178.

- Bayrakdar, Seda : “Kamu Büyüklüğü Ve İşsizlik Arasındaki İlişkinin Analizi: Türkiye Örneği”, İstanbul, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2014.
- Belinga, Vincent, Dora : “Tax Buoyancy in OECD Countries”, **IMF Working Paper**, No:WP/14/110, 2014, pp.1-18.
- Benedek, Ruud de Mooij, John Norregaard : **Vergi Hukuku: Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- Bilici, Nurettin : “Elasticity and Buoyancy of the Tax System in Pakistan”, **The Pakistan Development Review**, Vol.43, No:1, 2004, pp.73-93.
- Bilquees, Faiz : “Tax Elasticity Analysis in Romania: 2001-2012”, **Procedia Economics and Finance**, Vol.6, 2013, pp.609-614.
- Bunescu, Liliana, Carmen Comaniciu : “The Buoyancy and Elasticity of Non-Oil Tax Revenues in Trinidad and Tobago (1990-2009)”, **Central Bank of Trinidad&Tobago Working Papers**, No.06/2012, 2012, pp.1-31.
- Cotton, Joseph Jason : “Turizme Dayalı Büyüme Hipotezinin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti İçin Geçerliliğinin Analizi”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2012, s.105-122.
- Çağlayan, Ebru, Burak Güriş, Zamira Öskönbayeva : “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin İktisadi Döngülere Duyarlılığı”, **Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Ekonomi Notları**, Sayı:34, 2012, s.1-10, (Çevrimiçi), <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/9b38c843-285c-4185-b698-cf6d546fd256/EN1234.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-9b38c843-285c-4185-b698-cf6d546fd256-m3fB7Yn>, 23.12.2019.
- Çulha, Ali Aşkın : **Maliye Dersleri: Birinci Kitap**, 2. bs., İstanbul, Sermet Matbaası, 1964.
- Dikmen, M. Orhan : “Katma Değer Vergisinin Ön Tasarısının Genel Esasları, Kapsamı ve Yerini Alacağı Vergiler”, **Türkiye’de Katma Değer Vergisi (Seminer Tebliğleri)**, Ed. Selahattin Tuncer, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, 1974, s.19-52.
- Doğan, A. Aykon : **Makro Ekonomi**, Çev. Salih Ak, 9. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.
- Dornbusch, R., S. Fischer, R. Startz : **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, 11. bs., İstanbul, Dünya Yayıncılık, 2010.
- Dünya Gazetesi

- Ebi, Bassey Okon,
Oluwafemi Ayodele : “Tax Reforms and Tax Yield in Nigeria”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol.7, No:3, 2017, pp.768-778.
- Edizdoğan, Nihat, Niyazi
Özker, Emrah Ferhatoğlu,
Semih Bilge : **Türk Vergi Sistemi**, 3. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2007.
- Ekici, Mehmet Sena : “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:30, 2009, s.200-223, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/70148>, 18.12.2018.
- Eldem, Edhem : **A History of the Ottoman Bank**, Ottoman Bank Historical Research Center, İstanbul, 1999.
- Erden Özsoy, Ceyda, B.
Tuğberk Tosunoğlu : “GSYH’nin Ötesi: Ekonomik Gelişmenin Ölçümünde Alternatif Metrikler”, **Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 1, 2017, s. 285-301.
- Erginay, Akif : **Vergi Hukuku: İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 16. bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Eriş, Metin : “Milli Gelir Dağılımı ve Açmazı”, **Yeni Türkiye**, Sayı:6, 1995, s.198-203.
- Ertürk Atabey, Selin, Tolga
Avşar, Mehmet Bulut : “Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı Ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 20, Sayı: 71, 2009, s.109-119.
- Forstater, Mathew : **Büyük Fikirlerin Küçük Kitapları: İktisat**, Çev. Ahmet Uzun, Ankara, Liman Kitapları, 2013.
- Fricke, Hans, Bernd
Süssmuth : “Growth and Volatility of Tax Revenues in Latin America”, **World Development**, Vol. 54, 2014, pp.114–138.
- Gelir İdaresi Başkanlığı : **Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2019**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_TicariKazanc_Rehberi.pdf, 12.06.2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı : **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2019**, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_basitusulrehber.pdf, 12.06.2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı : **Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Sirküleri/115**, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, 12.06.2019.

- Gelir İdaresi Başkanlığı : **KOBİ (Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletme) Vergilendirme Rehberi 2017**,
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/ya_yinlar/kobi2017.pdf, (Çevrimiçi), 24.09.2018.
- Gelirler Genel Müdürlüğü : **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Ankara, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, No:4, 1949.
- Gujarati, Damodar N. : **Temel Ekonometri**, Çev. Gülay Günlük Şensesen, Ümit Şensesen, İstanbul, Literatür Yayınları, 2006.
- Güner, Ayşe, Serdar Yılmaz : **Belediye Gelirlerinin Esneklik Analizi**”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:15, 2006, s.673-686.
- Hamlet, Keith Kyle J. : “Tax Buoyancy In The Eastern Caribbean Currency Union and The Implications For Fiscal Consolidation: A Study Of The Commonwealth Of Dominica, St. Lucia and Antigua and Barbuda”, **Caribbean Centre for Money and Finance (CCMF)**, 2013, pp.1-56, (Çevrimiçi),http://www.ccmf-uwu.org/files/publications/working_papers/2013KeithKyleJHamlet.pdf, 29.12.2019.
- Haughton, Jonathan : “Estimating Tax Buoyancy, Elasticity And Stability”, (Çevrimiçi),
https://www.researchgate.net/profile/Jonathan_Haughton/publication/265409911_ESTIMATING_TAX_BUOYANCY_ELASTICITY_AND_STABILITY/links/54c0e1e00cf28eae4a69ecc2/ESTIMATING-TAX-BUOYANCY-ELASTICITY-AND-STABILITY.pdf, 18.12.2018.
- Hesap Uzmanları Derneği : **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013.
- İçen, Hüseyin : “Doğrusal Olmayan ARDL Yaklaşımı ile Eşbütünleşme ve Bir Uygulama”, Adana, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2018.
- İncekara, Ahmet : **Türkiye Ekonomisi**, 2. bs., İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı, 2015.
- Jalles, Joao Tovar : “Tax Buoyancy in Sub-Saharan Africa: An Empirical Exploration”, **African Development Review**, Vol. 29, No:1, 2017, pp.1–15.
- Jordan, Terry L. : **The U.S. Constitution And Fascinating Facts About It**, Seventh Edition, IL-U.S.A, Oak Hill Publishing Company, 2007.

- Karaduman, Hasan Ağan : “İktisatta Doğrusal-Olmayan Zaman Serisi Modelleri: Kuram Ve Türkiye Uygulaması”, İstanbul, **Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2007.
- Kargbo, Brima Ibrahim : “Tax Elasticity in Sierra Leone: A Time Series Approach”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. 2, No: 4, 2012, pp.432-447
- Baimba, Festus O. Egwaikhide
- Kasipillai, Jeyapalan, : “Buoyancy Estimates of Malaysia’s Tax System: 1961-1998”, **Malaysian Managment Journal**, Vol.4 No:1&2, 2000, pp.75-87.
- Muszafarshah Mohd. Mustafa
- Kavak, Ahmet : **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, No:1, 2017.
- Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 10. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998.
- Kızılyallı, Hüsnü : **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 286, 1969.
- Kirmanoglu, Hülya : **Kamu Ekonomisi Analizi**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2017.
- Kishtainy, Niall : **Ekonomi Kitabı**, Çev. Yosun Akverdi, Suphi Nejat Ağırnaslı, 3. bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2016.
- Krugman, Paul. Wells, : **Makro İktisat**, (Çevrimiçi),
Robin <https://slideplayer.biz.tr/slide/8848616>, (Çevrimiçi), 20.01.2020.
- Lagravinese, Raffaele, Paolo : “Tax buoyancy in OECD countries: new empirical evidence”, **Journal of Macroeconomics**, Vol.63, No:103189, 2020,
Liberati , Agnese Sacchi <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0164070419302836>, 23.12.2019.
- Lipsey, Richard G., Peter O. : **İktisat 2**, Çev. Ahmet Çakmak, İstanbul, Bilim
Steiner, Douglas D. Purvis, Teknik Yayınları, 1992.
- Paul N. Courant
- Milwood, Toni-Anne T. : “Elasticity and Buoyancy of the Jamaican Tax System”, **Bank of Jamaica**, 2011, pp.1-24.
- Mishra, S.P. : “Elasticity and Buoyancy of Sales Tax in Jharkhand”, **A Fiscal Policy Analysis Cell Project Government of Jharkhand**, 2005, pp.1-11.
- Mitchell, Wayne, Lennox : “Tax Buoyancies in Eastern Caribbean Central Bank
Andrews Member Countries”, **Central Bank of Barbados Working Paper**, No:13, 1999, pp.181-194.

- Mukarram, Fauzia : “Elasticity And Buoyancy Of Major Taxes In Pakistan”, **Pakistan Economic and Social Review**, Vol.XXXIX, No:1, 2001, pp.75-86.
- Musgrave, Richard A. : **Maliye Politikası**, Çev. Orhan Şener, İstanbul, Alkım Yayınevi, t.y.
- Mutlu, Abdullah : **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No: 390, 2009.
- Mutluer, M. Kamil : **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Nadaroğlu, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. bs., İstanbul, Beta Yayınevi, 1998.
- Neumark, Fritz : **Vergi Politikası**, Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, No: 357, 1975.
- Oktar, Kemal : **Özel Tüketim Vergisi: Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, PricewaterhouseCoopers Business School, 2012.
- Omondi, Ochieng V., Nelson H. W. Wawire, Emmanuel O. Manyasa, Gideon Kiguru Thuku : “Effects of Tax Reforms on Buoyancy and Elasticity of the Tax System in Kenya: 1963–2010”, **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 6, No:10, 2014, pp.97-111.
- Osoro, Nehemiah E. : “Revenue Productivity Implications of Tax Reform in Tanzania”, **AERC Research Paper**, No:20, 1993, pp.1-46.
- Özdemir, Biltekin : **Osmanlı Devleti Dış Borçları**, 2. bs., Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No:403, 2010.
- Paya, M. Merih : **Makro İktisat**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007.
- Pesaran, M. Hashem, Yongcheol Shin, Richard J. Smith : “Bounds Testing Approaches To The Analysis Of Level Relationships”, **Journal Of Applied Econometrics**, Vol.16, No: 3, 2001, p.289-326.
- Pur, Hüseyin Perviz : **Osmanlı’dan Günümüze Vergi İsteminin Ekonomiye Uyum 1838-2012**, İstanbul, Otopsi Yayınları, 2012.
- Sağbaş, İsa : **Vergi Teorisi**, Ankara, Ece Matbaası, 2008.
- Samwel, Kotut Cheruiyot, Menjo Kibiwot Isaac : “Elasticity and Buoyancy of Tax Components and Tax Systems in Kenya”, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.3, No:5, 2012, pp.116-125.
- Sevüktekin, Mustafa, Mehmet Nargeçekenler : **Ekonometrik Zaman Serileri Analizi Eviews Uygulamalı**, 3. bs., Ankara, Nobel Yayınevi, 2010.

- Seyidoğlu, Halil : **İktisat Biliminin Temelleri**, İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2006.
- Shaikh, Salman : “Estimating the Federal Direct Tax Buoyancy for Pakistan in Post-1973 Era”, **Global Management Journal for Academic & Corporate Studies (MPRA Paper)**, Vol.2, No:1, 2012, pp.1-13.
- Shin, Yongcheol, Byungchul Yu, Matthew Greenwood-Nimmo : “Modelling asymmetric cointegration and dynamic multipliers in a non-linear framework”, **Festschrift in Honour of Peter Schmidt: Econometric Methods and Applications**, Ed. R. C. Sickels, W. C. Horrace, New York, Springer, 2014, pp.281-314.
- Skeete, Ryan, Kim Coppin, Daniel Boamah : “Elasticities and Buoyancies of the Barbados Tax System, 1977-1999”, **Central Bank of Barbados Working Papers**, No:12, 2003, pp.133-149, (Çevrimiçi), <http://www.centralbank.org.bb/Portals/0/Files/WP2003-12.pdf>, 23.12.2019.
- Stiglitz, Joseph E. : **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ömer Faruk Batırel, 2. bs., İstanbul, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No: 396, 1994.
- Suresh, M., N. Khan, : “Trends and Tax Buoyancy in Corporation Tax in Pre- and Post-Liberalization Periods in India”, **The UIP Journal of Public Finance**, Vol.IX, No:2, 2011, pp.44-59.
- Susam, Nazan : **Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar**, İstanbul, Beta Yayınları, 2015.
- Şahin, Hüseyin : **Türkiye Ekonomisi: Tarihsel Gelişimi ve Bugünkü Durumu**, 10. bs., Bursa, Ezgi Kitabevi, 2009.
- Şimşek, Damla : “Türkiye’de Bölge Düzeyinde Vergi Esnekliği, Vergi Canlılığı, Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti”, Ankara, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2013.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı : **Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/09_Vergi.pdf, 28.05.2019.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı : **2020-2022 Dönemi Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/06-ekonomik_gelir_2020-2022.pdf, 28.02.2020.

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü : **Genel Bütçe İstatistikleri**, (Çevrimiçi), <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, 22.05.2019.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü : **Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistikleri Kılavuzu**, (Çevrimiçi), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Genel-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Kilavuzu.pdf> , 21.05.2019.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı : **Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Çevrimiçi), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf, 28.05.2019.
- Tekin, Cem, Emre Kartaloğlu : **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. bs., İstanbul, Ömür Matbaacılık, 2010.
- Terzi, Mehmet Akif : **Türk Devlet Geleneğinde Bürokrasi ve Memur**, Ankara, Sistem Ofset, 2012.
- Tetik, Seyhan : “Türkiye’de Ekonomik Büyüme İle Enerji Harcamaları Arasındaki İlişki”, Ankara, **Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2011.
- Timsina, Neelam : “Tax Elasticity and Buoyancy in Nepal: A Revisit”, **NBR Economic Review**, Vol.19, 2007, pp.9-21.
- Tokatlıoğlu, Mircan, Ufuk Selen : **Maliye Politikası**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017.
- Topal, Mehmet Hanefi, Suat Hayri Şentürk : “Dolaylı Vergi Reformlarının Türk Vergi Sisteminin Esnekliği ve Canlılığı Üzerindeki Etkisi”, **Güncel Maliye Tartışmaları-1 Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL’e Armağan**, Ed. Ayşe Güner, Gülay Akgül Yılmaz, A. Bumin Doğrusöz, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.189-222.
- Turhan, Salih : “İktisadî İstikrar Ve Vergi Politikası Uygulamasına İlişkin Sorunlar”, (Çevrimiçi), <http://acikerisim.ticaret.edu.tr>, 21.12.2018.
- Türk Dil Kurumu : **Büyük Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr>, 18.12.2018.
- Türkiye İstatistik Kurumu : **Fiyat Endeksleri ve Enflasyon: Sorularla Resmi İstatistikler Dizisi 3**, (Çevrimiçi), <http://www.tuik.gov.tr>, 14.01.2019.
- Türkiye İstatistik Kurumu : **Dönemsel Hesaplar**, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1105, 19.12.2019.

- Twerefou, Daniel Kwabena, : “Buoyancy and Elasticity of Tax: Evidence from
Abel Fumey Ghana”, **Journal of Monetary and Economic
Integration**, Vol.10, No:2, 2010, pp.36-70.
- Eric Osei Assibey, : **Kamu Maliyesi**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 1997.
Emmanuel Ekow Asmah : **Makro İktisat**, 8. bs., Ankara, Savaş Yayınları, 1995.
Uluatam, Özhan : **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 1999.
Uluatam, Özhan : **Makro Ekonomi**, 5. bs., Bursa, Uludağ Üniversitesi
Methibay Basımevi, 1993.
Unay, Cafer
- Upender, M. : “Degree of Tax Bounyancy in India: An Empirical
Study”, **International Journal of Applied
Econometrics and Quantitative Studies**, Vol.5, No:2,
2008, pp.59-70.
- Ülgener, Sabri F. : **Milli Gelir, İstihdam Ve İktisadi Büyüme**, 7. bs.,
İstanbul, Der Yayınları, 1991.
- Ünsal, Hilmi : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. bs.,
Ankara, Detay Yayıncılık, 2009.
- Yaz, Dursun Ali : **Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar**, 2. bs., İstanbul,
Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011.
- Yılmaz, Binhan Elif : **Maliye: Kamu Harcamaları Kamu Gelirleri Kamu
Borçları Maliye Politikası**, 2. bs., İstanbul, Der
Yayınları, 2016.
- Yousuf, Mohammed, S. M. : “Elasticity and Buoyancy of Major Tax Categories:
Evidence from Bangladesh and Its Policy Implication”,
Jakaria Huq **FDRS Research Study Series**, No: 03/2013 2013,
pp.49-82.
- Yücel, Duygu : “Gelir Dağılımı Teorileri Ve Politikaları: Türkiye’de
Gelir Dağılımı-Yoksulluk Sorunu”, **İstanbul,
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2011.
- Zeytinoğlu, Erol : **Genel Ekonomi-II**, İstanbul, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar
Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:322-55, 1980.
- Zorlu, Salahaddin : **Vergi Hukuku**, Ankara, Maliye Tetkik Kurulu
Yayınları, No:180/222, 1981.

ÖZGEÇMİŞ

1975 yılında Çanakkale'nin Biga ilçesinde doğdu. 1998 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü'nden mezun oldu. Açılan giriş sınavını kazanarak 1999 yılında Gelirler Kontrolörlüğü mesleğine intisap etti. 2002 yılında yapılan yeterlilik sınavında başarı göstererek Gelirler Kontrolörü, 2009 yılında Gelirler Başkontrolörü olarak atandı. 2007 yılında ABD Illinois Üniversitesi Urbana-Champaign'de ekonomi alanında yüksek lisans eğitimini tamamladı. 2011-2015 yılları arasında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Başkan Yardımcısı (Grup Müdürü) görevinde bulundu. Halen Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu İstanbul Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda Vergi Başmüfettişi olarak görev yapmaktadır. 3658 sayılı Kanun'a göre Yeminli Mali Müşavir ruhsatı ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetçi belgesine sahiptir. Vergi ve mali hukuk alanında yayımlanmış çok sayıda makalesi olup İngilizce bilmektedir. Evli ve iki çocuk babasıdır.