

**T.C.
IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM TEZLİ YÜKSEK
LİSANS PROGRAMI**

**DOLAYLI VERGİLERİN TÜRK VERGİ
SİSTEMİNDEKİ YERİ ve EKONOMİYE
ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BARIŞ BAL

**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Suat TEKER**

İSTANBUL, 2019

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOLAYLI VERGİLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE EKONOMİYE
ETKİLERİ

BARIŞ BAL

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Suat TEKER
(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi

Dr. Arif Engin ERGÜDEN

Serbest

Dr. Öğr. Üyesi A. Hakan YÜKSEL

Işık Üniversitesi

ONAY TARİHİ : 23/05/2019

DOLAYLI VERGİLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE EKONOMİYE ETKİLERİ

ÖZET

Vergi; devletin ve yetkili diğer kamusal kurum ve kuruluşlarının, mali ve mali olmayan görevlerini yerine getirebilmeleri amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden; cebri, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak tahsil ettiği para şeklindeki iktisadi kıymetlerdir. Bir başka anlatım ile vergi, kamusal giderleri karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu ekonomik bir değerdir.

Vergileri sahip oldukları özellikler bakımından sınıflandırmanın çeşitli yöntemleri vardır. Bu yöntemlerden en çok kullanılanı ise dolaylı- dolaysız vergi ayrımıdır. İngiltere maliye bakanlığı görevini yürüten William Gladstone; dolaylı ve dolaysız vergileri iki kız kardeşe benzeterek birbirinden farklı erdemlere sahip olsalar da aynı aileye mensup olduklarını ve bu sebeple bir karşılaştırma yapmanın manasız olduğunu belirtmiştir. Fakat günümüzde vergi sistemlerinin bu vergi türlerinden hangisine yer verdiği, doğurduğu sonuçlar açısından büyük etkilere sahip olmaktadır.

Dolaylı vergiler kişilerin her türlü tüketim mallarına uygulanan, satıcısından veya üreticisinden alınan, fiyatlara eklenerek nihai tüketiciye yansıtılan vergilerdir. Bu vergiler; yansıtılabilmesi, fiyatların içine gizlenebilmesi, peşin olarak tahsil edilebilmesi gibi sebeplerden ötürü sıkça tercih edilirler. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde; oturmuş bir vergi sisteminin bulunmayışı ve çeşitli ekonomik ve politik sebeplerden ötürü dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksek seviyelerde yer almaktadır. 2018 yılı itibarıyla Türkiye’de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %67 iken, aynı oran OECD ülkelerinin ortalamasında %43 olarak gerçekleşmiştir.

Çalışmamızda; dolaylı vergilerin Türk vergi sistemindeki yeri incelendikten sonra dolaylı vergilerin ekonomideki bazı göstergelere etkilerinin analizi, çeşitli dünya ülkelerine ait verilerle karşılaştırılarak yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Dolaylı Vergiler, Gelir Dağılımı, Tasarruf

THE PLACE OF INDIRECT TAXES IN THE TURKISH TAX SYSTEM AND THE EFFECTS OF IT TO THE ECONOMY

ABSTRACT

Tax; In order to fulfill the financial and non-financial duties of the state and other authorized public institutions and organizations, real and legal persons; In the form of money, which are collected on the basis of sovereignty power, the economic assets are in the form of money. In other words, the tax is an economic value that everyone is obliged to pay according to their financial power to meet public expenditures.

There are various methods of classifying taxes in terms of their properties. The most common one of these methods is indirect-direct tax discrimination. William Gladstone, who serves as the UK finance minister; Although they have different virtues by comparing two direct and indirect taxes to two sisters, they stated that they belong to the same family and therefore it is meaningless to make a comparison. But nowadays, tax systems have a great effect in terms of which tax types they include and the results they give.

Indirect taxes are taxes levied on the consumer goods of each person, taken from the seller or the manufacturer, added to the prices and reflected on the final consumer. These taxes; they are frequently preferred for reasons such as being reflected, hidden in prices, being collected in advance. In less developed and developing countries; the share of indirect taxes in tax revenues is considerably high, due to the lack of an established tax system and for various economic and political reasons. The share of indirect taxes in tax revenues in Turkey as of 2018 was 67%, the same rate as the average of the OECD countries was 43%.

In our study; After analyzing the place of indirect taxes in the Turkish tax system, the analysis of the effects of indirect taxes on some indicators in the economy will be compared with the data of various countries in the world.

Key Words: Turkish Tax System, Indirect Taxes, Income Distribution, Saving

ÖNSÖZ

Günümüzde devletlerin gelirlerinin önemli bir kısmını vergiler oluşturmaktadır. Vergi sistemleri, farklı konulardan alınan vergi türlerinden meydana gelmektedir. Vergiler birbirinden ayırt edilirken, çeşitli kıstaslara tabi tutulmaktadırlar. Vergilerin sınıflandırılmasında kullanılan en yaygın yollardan biri de dolaylı dolaysız vergi ayrımıdır. Dolaylı vergiler kişilerin her türlü tüketim mallarına uygulanan, satıcısından veya üreticisinden alınan, fiyatlara eklenerek nihai tüketiciye yansıtılan vergilerdir. Bu vergiler; yansıtılabilmesi, fiyatların içine gizlenebilmesi ve peşin olarak tahsil edilebilmesi gibi sebeplerden ötürü sıkça tercih edilirler. Bu çalışmada dolaylı vergilerin Türk vergi sistemindeki yeri ve özellikleri incelendikten sonra ekonomik etkileri üzerinde durulacaktır.

Tezimi sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Prof. Dr. Suat TEKER'e ve hayatımın her aşamasında desteklerini esirgemeyen kıymetli aileme çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İSTANBUL 2019

Barış BAL

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ.....	iii
TABLO LİSTESİ	vii
GRAFİK LİSTESİ	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1 VERGİ KAVRAMI VE GENEL ÇERÇEVESİ.....	3
1.1 Vergi Kavramı.....	3
1.2 Verginin Unsurları.....	5
1.3. Verginin Amacı ve Gerekliliği	6
1.4. Vergileme İlkeleri.....	10
1.4.1. Klasik Vergileme İlkeleri	12
1.4.1.1. Adalet İlkesi.....	12
1.4.1.2. Belirlilik İlkesi	13
1.4.1.3. Uygunluk İlkesi.....	14
1.4.1.4. İktisadilik İlkesi	15
1.4.2. Modern Vergileme İlkeleri	16
1.4.2.1. Mali İlkeler	16
1.4.2.2. Adalet İlkeleri	17
1.5. Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçindeki Payı	19
1.5.1. Türkiye'ye Bakış	20
1.5.1.1. Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe ve Kamu Harcamalarındaki Payı	20
1.5.1.2. Vergi Gelirlerinin GSYİ İçindeki Payı	23
1.5.2. OECD Ülkelerine Bakış	25
1.5.2.1. Toplam Gelirlerin İçindeki Vergi Gelirleri.....	26
1.5.2.2. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı	27
1.6. Vergi Çeşitleri ve Vergilerin Sınıflandırma Kriterleri	28
1.6.1. Konuları Bakımından Vergi Ayrımı.....	29
1.6.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	29
1.6.1.1.1. Gelir Vergisi.....	30
1.6.1.1.2. Kurumlar Vergisi	32
1.6.1.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	34
1.6.1.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	35
1.6.1.3.1. Genel Harcama Vergisi	35
1.6.1.3.2. Satış Vergileri.....	35

1.6.1.3.2.1. Özel Satış Vergileri	35
1.6.1.3.2.2. Genel Satış Vergileri	36
1.6.2. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı	37

İKİNCİ BÖLÜM DOLAYLI VERGİLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE UYGULAMASI 39

2.1. Dolaylı Vergi Türleri..... 39

2.1.1. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	39
2.1.1.1. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi.....	39
2.1.1.2. Özel Tüketim Vergisi.....	44
2.1.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	48
2.1.1.4. Özel İletişim Vergisi	49
2.1.1.5. Şans Oyunları Vergisi.....	50
2.1.2. Dış Ticaretten Alınan Vergiler	51
2.1.2.1. Gümrük Vergisi	51
2.1.2.2. İthalden Alınan KDV	53
2.1.3. Diğer Vergiler.....	55
2.1.3.1. Damga Vergisi	55

2.2. Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerin Gelişim Süreci..... 56

2.2.1. 1923-1950 Döneminde Dolaylı Vergiler	57
2.2.2. 1950-1980 Döneminde Dolaylı Vergiler	60
2.2.3. 1980-1994 Döneminde Dolaylı Vergiler	64
2.2.4. 1994-2002 Döneminde Dolaylı Vergiler	68
2.2.5. 2002-2018 Döneminde Dolaylı Vergiler	73

2.3. Dolaylı Vergilerin Tercih Edilme Sebepleri 79

2.3.1. Toplumun Tüm Kesimlerine Uygulanabilir Olması	79
2.3.2. Gelir Potansiyelindeki Yükseklik.....	80
2.3.3. Tahsil Maliyetlerinin Düşük Olması	81
2.3.4. Tasarrufları Teşvik Edici Olması	81
2.3.5. Tüketim Tercihlerine Etkisi.....	82
2.3.6. Vergi Kaçakçılığının Güç Olması	83
2.3.7. Mükellef Psikolojisi Üzerindeki Etkileri.....	83

2.4. Gelişmekte Olan Ülkelerin Dolaylı Vergilere Yönelmelerinin Nedenleri.... 84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM DOLAYLI VERGİLERİN EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ 86

3.1. Dolaylı Vergilerin Tasarruf Etkisi	86
3.2. Dolaylı Vergilerin Yatırımlara Etkisi.....	94
3.3. Dolaylı Vergilerin Büyümeye Etkisi.....	98
3.4. Dolaylı Vergilerin Enflasyona Etkisi	103

3.5. Dolaylı Vergilerin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi	107
3.6. Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri	113
SONUÇ	122
KAYNAKÇA	126
ÖZGEÇMİŞ	133



TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1.1. : Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri	12
Tablo 1.2. : Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Payı (2001-2017)	20
Tablo 1.3. : GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002-2017)	24
Tablo 1.4. : OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı	26
Tablo 1.5. : OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı	27
Tablo 1.6. : 2017, 2018 ve 2019 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri	31
Tablo 1.7. : 2003-2018 Yılları Arası Kurumlar Vergisi Oranları ile Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	32
Tablo 2.1. : Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (1923- 1949)	59
Tablo 2.2. : Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1980- 1994)	63
Tablo 2.3. : Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1980- 1994)	67
Tablo 2.4. : Genel Bütçe Gelirleri Tahsilat Payları (1994- 2002)	71
Tablo 2.5. : Vergi Gelirlerinde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Payı (1994- 2002)	72
Tablo 2.6. : Vergi Gelirleri Tahsilatında ÖTV'nin Payı (2002- 2018)	74
Tablo 2.7. : Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Payı (2002-2018)	76
Tablo 2.8. : 1923- 2018 Yılları Dolaylı Vergilerin Gelişim Süreci Özet Tablo	78

Tablo 3.1.	: Hane Halkı Tüketim Harcamasının Dağılımı	89
Tablo 3.2.	: Çeşitli Ülkelerin Tasarruf/GSYH Oranları	91
Tablo 3.3.	: Yabancı Doğrudan Yatırım Güven Endeksi (2012- 2018)	95
Tablo 3.4.	: Dolaylı Vergilerin Büyümeyle İlişkisine Dair Yapılan Çeşitli Çalışmaların Özeti	99
Tablo 3.5.	: Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri	108
Tablo 3.6.	: Türkiye’de 2002- 2017 Yılları Arası Kayıt Dışı İstihdam Oranları	109
Tablo 3.7.	: İncelenen Mükelleflere İlişkin İstatistikler	110
Tablo 3.8.	: Bazı OECD Ülkelerinin Dolaylı- Dolaysız Vergi Gelirlerinin Tüm Vergi Gelirleri İçindeki Yeri	114
Tablo 3.9.	: Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı	116
Tablo 3.10.	: Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirine Göre Sıralı Yüzde 20'lik Gruplar İtibarıyla Yıllık Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirinin Dağılımı, 2006-2017	118
Tablo 3.11.	: Bazı OECD Ülkelerinde Sosyal Transfer Harcamalarının GSYH İçindeki Payları (%)	119

Grafik Listesi

Sayfa No.

Grafik 1.1.	: Genel Bütçe Gelirleriyle Vergi Gelirlerinin Karşılaştırılması (2001-2017)	21
Grafik 1.2.	: Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı % (2001- 2017)	22
Grafik 2.1.	: OECD Ülkelerinde KDV'nin Uygulanmaya Başlandığı Yıllar ve 2018 Yılı İtibariyle Uygulanan KDV Oranları	41
Grafik 2.2.	: KDV İndirim Mekanizması	42
Grafik 3.1.	: Tasarruf Yapılamamasının Nedenleri	88
Grafik 3.2.	: Dolaylı Vergiler ve Tasarruflar Arasındaki İlişki	93
Grafik 3.3.	: Yurt Dışında Yerleşik Kişilerin Türkiye'deki Doğrudan Yatırımlarının Artış Oranı	96
Grafik 3.4.	: 1980- 2018 Yılları Arasında Dolaylı- Dolaysız Vergiler ve Ekonomik Büyüme İlişkisi	101
Grafik 3.5.	: 1990-2018 Yılları Arasında Türkiye'de Dolaylı- Dolaysız Vergilerin GSYH İçindeki Payı ile Büyüme Oranlarının Karşılaştırılması	102
Grafik 3.6.	: 2018 Yılında Enflasyon Sepeti ve Hane Halkı Tüketiminin Payları	105
Grafik 3.7.	: 2018 Yılında Vergi İncelemeleri Sonucunda Tarhı İstenilen Vergi Türlerinin Dağılımı	111
Grafik 3.8.	: Çeşitli Ülkelerin Dolaylı Vergi Gelirleri ile Kayıt Dışılık Oranlarının Karşılaştırılması	112

KISALTMALAR LİSTESİ

- AB** : Avrupa Birliği
ATV : Akaryakıt Tüketim Vergisi
BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DV : Damga Vergisi
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GV : Gelir Vergisi
IMF : Uluslararası Para Fonu
KV : Kurumlar Vergisi
KDV : Katma Değer Vergisi
KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu
OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu
VDK : Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bireylerin yaşamlarını sağlıklı bir şekilde idame ettirebilmeleri için bir arada yaşamaları gerekir. Bir arada yaşarken sahip olunan topluluğun yönetilmesi için, belirli ihtiyaçlara cevap verebilecek bir organizmanın varlığı gerekecektir. Bu noktada devlet organizması ortaya çıkmaktadır. Devletin hareket imkânına sahip olabilmesi içinse gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Devletlerin gelir kaynakları arasında en önemli payı ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin devletler için taşıdığı önem bu noktada ortaya çıkmaktadır. Her devlet daha rahat hareket imkânına sahip olabilmek için gelirlerini artırma yoluna gitmektedir. Vergi gelirleri devletlerin en önemli gelir kaynakları olduğundan, uygulama açısından sürekli güncellenerek maksimum verim sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergi sistemleri ülkeler tarafından kurgulanırken, çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörlere örnek olarak; siyasi, sosyal, kültürel ve coğrafi farklılıklar gösterilebilir. Bu farklılıklar vergi sistemlerinin oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Vergi sistemleri, farklı konulardan alınan vergi türlerinden meydana gelmektedir. Vergiler birbirinden ayırt edilirken, çeşitli kıstaslara tabi tutulmaktadırlar. Vergilerin sınıflandırılmasında kullanılan en yaygın yollardan biri de dolaylı dolaysız vergi ayrımıdır. Dolaylı vergiler kişilerin her türlü tüketim mallarına uygulanan, satıcısından veya üreticisinden alınan, fiyatlara eklenerek nihai tüketiciye yansıtılan vergilerdir. Bu vergiler; yansıtılabilmesi, fiyatların içine gizlenebilmesi ve peşin olarak tahsil edilebilmesi gibi sebeplerden ötürü sıkça tercih edilirler. Ülkemizde dolaylı vergilerin gelişim sürecine bakıldığında ise, geçmişten günümüze dolaylı vergilerin ağırlık kazandığı bir yapının ortaya çıktığı görülmektedir.

Günümüzde; az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin daha yoğun bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Dolaylı vergilerin uygulanabilirliğinin kolay olması ve vergi sistemi kurma zahmetine girmeden daha basit bir yapıda tahsil edilebilmesi, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin dolaylı vergileri tercih etmesine sebep olmuştur. Bunun yanında tasarruf yapmanın gelişmiş ülkelere nazaran daha zor olduğu, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yüksek gelir elde eden grupların daha kolay tasarruf yapabilmesi içinde dolaylı vergiler tercih edilebilmektedir.

Dolaylı vergilerin vergi sistemleri içinde ağırlıklı olarak yer alması çeşitli ekonomik göstergelere etki etmektedir. Vergilerin vatandaşlar üzerindeki etkisi

kaçınılmazdır. Vergi sistemlerinin yapısı tahsil edilen vergilerin vatandaşlar üzerinde oluşturacağı etkiyi belirlemektedir. Dolaylı vergilerin vatandaşların gelir durumlarını göz önüne almadan uygulanıyor olması, birçok açıdan önemli etkilere sebebiyet vermektedir. Dolaylı vergilerin vergide adalet kavramını zedelemesi vergi sistemlerini tartışılır hale getirmektedir. Bunun yanında dolaylı vergilerin çeşitli makroekonomik etkileri de vardır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; vergi kavramı ve genel çerçevesinden bahsedilerek vergileme ilkelerine, vergi gelirlerinin kamu gelirleri içindeki yerine ve vergi çeşitlerine yer verilecektir. İkinci bölümde; dolaylı vergilerin Türk vergi sistemindeki yeri ve tercih edilme sebepleri yer alacaktır. Üçüncü bölümde ise; dolaylı vergilerin tasarruf, yatırım, büyüme, enflasyon, kayıt dışı ekonomi ve gelir dağılımı üzerindeki etkileri Türkiye ve çeşitli Dünya ülkelerindeki verilerle beraber analiz edilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE GENEL ÇERÇEVESİ

Vergi devletlerin gelirleri açısından önemli bir yere sahiptir. Vergi gelirleri devletlerin gelir kaynakları olmasının yanında iktisadi ve sosyal müdahale araçları olarak da kullanılabilir. Bu bölümde vergi kavramının genel çerçevesiyle beraber verginin unsurları üzerinde durulacak ayrıca vergi konuları itibariyle de ayrıma tabi tutulacaktır.

1.1 Vergi Kavramı

“Vergi; devletin ve yetkili diğer kamusal kurum ve kuruluşlarının, mali ve mali olmayan görevlerini yerine getirebilmeleri amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden; cebri, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak tahsil ettiği para şeklindeki iktisadi kıymetlerdir.¹ Bir başka anlatım ile vergi, kamusal giderleri karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu ekonomik bir değerdir.²”

“Musgrave’e göre ise vergi; devletlerin sosyal nitelikli mal ve hizmetler için ihtiyaç duyduğu malların satın alımını ve kamuda çalışan personele yapılan maaş, harcırah vb. ödemeleri finanse edebilmek için egemenlik gücüne dayanarak yaptıkları bir kaynak transferidir.³” Musgrave’in yapmış olduğu bu tanımda daha çok verginin ekonomik özellikleri üzerinde durulmuştur.

“Türkiye’de vergi mevzuatı incelendiğinde, Vergi Usul Kanunumuzda verginin tanımlandığı görülecektir. Aynı zamanda, Anayasamızın 73.maddesinde ‘herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır.’ Hükmü vergi ödeme yükümlülüğü tanımı ile vergi müessesesini belirli bir yere koymuştur. Buna göre, Anayasamızın ilgili maddesinde verginin başlıca özellikleri; kamusal giderlere finansman sağlamak, mükelleflerin ödeme güçlerine göre tahsil edilmek ve bir kanuna dayanmaktır.⁴”

¹ Akdoğan A., (2002), Kamu Maliyesi, Ankara, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, s. 186.

² Nadaroğlu, H. (1983). **Kamu Maliyesi Teorisi**. 5.Baskı, Okan Dağıtımçılık Yayıncılık Ltd. Şti., İstanbul, Met-Er Matbaası,, s.234.

³ Richard, A, MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, Public Finance in Theory and Practice, Tokyo, 1980, 257, Aktaran: Cahit ODABAŞI, Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi Ankara –Ankara – 2007, s.35.

⁴ Turhan, S. (1998). **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 22.

İnsanların yaşamlarını sağlıklı bir şekilde idame ettirebilmeleri için bir arada yaşamaları gerekir. Bir arada yaşarken sahip olunan topluluğun yönetilmesi için, belirli ihtiyaçlara cevap verebilecek bir organizmanın varlığı gerekecektir. Bu noktada devlet organizması ortaya çıkmaktadır. Devletin hareket imkânına sahip olabilmesi içinse gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Toplumda yaşayan her bireyin faydasına olan devlet varlığı, gelirlerini vergi adı altında toplamaktadır. Vergi ilk ortaya çıktığı andan itibaren toplumun tümüne hitap ettiği için büyük öneme sahip olagelmıştır.

“Ekonomi ve devlet ilişkileri, vatandaşlar ile devletleri ilgilendiren karmaşık bir yapıdan meydana gelmektedir. Devletler tek taraflı olarak siyasi tercihlerine göre değişen büyüklüklerde ekonomiye müdahale etmek suretiyle genel düzeni etkilemektedir. Söz konusu müdahalelerden yılların verdiği deneyim kapsamında en geniş düzenlenmiş olanı vergilendirmelerdir. Günümüzdeki modern devlet, tarihsel anlamda mutlakiyetten de önceki yönetim biçimlerinin dahi sahip olmadığı bir vergi devletidir.⁵” Devletlerin müdahaleci bir misyon üstlenmesiyle birlikte ellerinin güçlenebilmesi de güçlü bir vergi sistemiyle olabilecektir.

“Her şeyden önce nüfus artışı, teknolojik anlamda gelişmeler, çevrenin kirliliği, barınma sorunu ve ulaşım sorunu gibi sorunlar, büyük kamusal yatırımlara ihtiyacı artırmakta ve ancak yüksek tutarlara ulaşan ve sürekli kaynaklar ile bu ihtiyaçlar karşılanabilmektedir. Bu yöndeki yatırımların kaynakları olarak borçlanma, dış yardımlar, girişimcilik gelirleri gibi alternatiflerde kullanılabilir. Fakat bu tarzda bir kaynak yönetiminin enflasyon oluşturma ve özel sektör yatırımlarını (mevcut kredi hacmini sıkıştırmak suretiyle) azaltma gibi negatif neticeleri olabilecektir. Dolayısıyla yatırım kapsamlı kamusal harcamaların finansmanında tercih edilebilecek en emniyetli kaynak vergi gelirleri olmaktadır.⁶” Böylece devletlerin yapacağı harcamalar ülkelerin gelişiminde büyük rol oynar hale gelmiştir. Devleti yöneten mekanizmalar tarafından tahsil edilen vergi gelirlerinin isabetli tercihler ile birlikte doğru yerlere aktarımı ülkelerin büyüme ivmelerini belirleyecektir.

⁵ Göker, C. (2011), **Yönlendirici Vergilendirme**. Ankara, Turhan Kitabevi, s. 9.

⁶ Kırbaş, S. (1991). “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”. **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 3, s. 3-4.

1.2 Verginin Unsurları

Verginin tanımını yaptıktan sonra unsurlarını da şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Vergiler karşılıksızdır. Verginin karşılıksız olmasından kasıt vergi ödeyen vatandaşların hiç birisinin ödemiş olduğu vergiye karşılık özel bir talepte bulunamayacağına ilişkindir. Hiçbir vatandaş kendi isteklerinin yerine getirilmesini bekleyerek vergi ödemez.
- Hukukta kişiler gerçek ve tüzel olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi tüm gerçek ve tüzel kişilerden alınır. Vergi sistemleri buna göre düzenlenir.
- Vergide zorunluluk esastır. Devletin icracı makamları olan yürütme organları, yasaların kendisine tahsis ettiği yetkiler ile elinde sahip olduğu güce dayanarak, vergiyi zorla tahsil edebilmektedir. Her ne kadar verginin cebren tahsili yolu seçilse de verginin kanuniliği ve mükelleflerin vergiye rıza göstermeleri ve vergiye uyumu, verginin tahsilinin cebren yapılmasına imkân vermektedir. Temeli kanuni olmayan ve rıza gösterilmeyen bir vergi, mali zorunluluk olarak cebren tahsil edilemeyecektir, edilmesi halinde ise alınan vergi değil haraç olarak nitelendirilir.⁷
- “Egemenlik gücüne bağlıdır. Egemenlik sahip olunan bütün güçlerden farklı olarak devleti ayrıcalıklı duruma getiren emretme ve zorlama gücüdür. Devletin sahip olduğu egemenlik gücü, devletin hüküm sürdüğü sınırlar içerisinde varlığını sürdüren bütün birey, kurum ve kuruluşların uyması zorunlu kurallar almasını ve yönetmesini olanaklı hale getirmektedir. Verginin tahsil edilmesi ise devletin egemenlik gücünün mali olarak yansıması şeklinde ifade edilmektedir.⁸”
- “Yasaldır. Bu kavram, vergilerin kanunlara dayalı ve kanunlardaki kurallara uygun bir şekilde tahsilini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile vergi dâhil her türlü mali zorunluluk getiren kamusal mükellefiyetlerin

⁷ Güneş, G. (1998). **Verginin Yasallığı İlkesi**. İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, s. 21

⁸ Çağan, N. (1982). **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 3

kanunlar ile konulması, uygulanması, değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılmasıdır.⁹”

- Verginin ödenmesi zaruridir. Vadesinde ödenmeyen vergilere karşı devlet zorla tahsil yoluna gider.
- Mali güç esastır. Türkiye Cumhuriyeti'nin Anayasasınının 73. maddesinde, “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde belirtilmiştir.
- Vatandaşlık esastır. Verginin tahsiline gidilebilmesi için bir devletin vatandaşlığında bulunulması veya devletin sınırları dâhilinde gelir elde edilmesi lazımdır.¹⁰
- “Para ile tahsil edilir. Vergi mali anlamda bedeli para veya mal ile ödenen maddi değerler olmakla birlikte, günümüz sistemlerinde karşılığı mal olarak ödenen vergilere rastlamak mümkün değildir.¹¹” Nakit olarak tahsil olunan vergilerde de vergilerin bir kısmı peşin tahsil edilirken bir kısmı ise taksit yoluyla tahsil edilebilmektedir.

1.3. Verginin Amacı ve Gerekliliği

İnsanların bir araya gelip belirli gruplar halinde yaşamaya başlaması tek başlarına sahip olamayacakları imkânların topluluk halinde yaşamaları halinde sahip olabildiklerindedir. Bu sebeple insanlar bir arada yaşamaya başlamışlar ve tek başlarına sahip olmadıkları koşullara sahip olma fırsatını yakalamışlardır. Tek başına yaşamının zorlukları olduğu gibi topluluk olarak yaşamının da belli zorlukları vardır. Bu zorlukların aşılması için topluluğu yöneten, organize eden bir yapıya ihtiyaç duyulmuştur. Bu noktada devlet organizması ortaya çıkmıştır. Devletler, toplumların bir arada yaşayabilmesi için sahip olunması gereken asgari imkânları sağlayarak vatandaşlarının özgür bir şekilde yaşamalarını sağlamaktadır.

Devlet organizmasının, vatandaşlarının hayatlarına dokunabilmesi içinse bir gelir kaynağına ihtiyacı vardır. Çünkü belli harcamalar yapılmadan topluma ait

⁹ Tosuner, M. ve Öz E. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272, S. 23-30

¹⁰ Devrim, F. (2002). **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, Anadolu Matbaacılık, s. 98

¹¹ Edizdoğan, N. (2000). **Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**. Bursa, Ekin Kitabevi, s. 57

düzenlemeler yapılamaz. Bu noktada devletin ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarından en önemli başlığı vergi kalemleri oluşturacaktır.

“Vergi, devlet için olmazsa olmaz nitelikteki bir araçtır. İnsanlık tarihi boyunca yaşanan gelişmeler verginin bu temel özelliğini hiç mi hiç değiştirememiştir. Bir başka anlatımla, devlet varsa, vergide var olmak zorundadır ve eğer vergi olmazsa devletin var olması veya en azından varlığını sürdürebilmesi olanaksızdır. Fakat vergiler öylesine etkili araçlardır ki, devletin elinde büyüme ve refah aracı olabileceği gibi, fakirlik ve esaretin de aracı olabilmektedir.¹²”

Verginin tarh, tahakkuk ve tahsili devletlerin organizasyon güçlerini kullanabilmeleri için zaruridir. Vergilerin toplanmasından sonra toplumların refahını belirleyen kriter ise sağlanan bu kaynakların ne şekilde harcanacağıdır. İsbetli tercihler sonucunda doğru kanallara yönlendirilen kaynaklar toplumların hayat kalitelerini artıracığı gibi yanlış tercihler sonrası yanlış yerlerde kullanılan kaynaklarda toplumların fakirleşip kalitesiz bir yaşam sürmelerine sebep olabilecektir.

Bilindiği üzere verginin toplanmasındaki temel hedef, kamusal faaliyetlerin finansmanının sağlanmasıdır. Ülkelerin büyümesi ve çağdaş bir yapıya sahip olmasıyla birlikte devletin üzerine düşen vazifeler hızlı bir şekilde artmış ve çeşitlenmiştir. “Bu vazifeleri yerine getirmek amacıyla devlet; ekonomik ve sosyal hedeflerle birçok kamu hizmeti yerine getirmektedir. Yapılan kamu harcamaları kamu gelirleriyle; yani kamu gelirleri içerisinde aslan payına sahip olan vergilerle finanse edilmektedir. Bu nedenle verginin amaçlarından biri, devletin üstlendiği kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için yapılan kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasıdır. Bu şekilde verginin mali amaçları da ortaya çıkmaktadır.¹³” Devletin sunacağı hizmetlerde güçlü bir gelir kaynağına sahip olması elini güçlendireceğinden, güçlü gelir kaynakları hizmet kalitesini de artıracaktır. Hizmet kalitesinin artması için tabi ki devlet organizmasının toplanan gelir kaynaklarını doğru bir şekilde topluma yansıtması gerekecektir. Aksi takdirde toplanan gelir kaynakları verimsiz bir şekilde harcanarak topluma yansımadan yok olabilir.

Buna karşın devletin, gerek sosyal ve gerekse ekonomik hedeflerinde vergiyi bir araç olarak kullanması sebebiyle, verginin sosyal ve ekonomik amaçlarının da

¹² Aktan, C. T. Dileyici, D. Saraç, Ö. (2002). **Vergi, Zulüm ve İsyân**. Ankara, Phoenix Yayınevi, s.137.

¹³ Bozoğlu, T. (2010). “İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergilendirmenin Önemi ve Değerlendirilmesi”. Ankara Üniversitesi, Doktora Tezi. Ankara, s.42.

bulduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda devletin ekonomik programları, bu programlarla ortak özelliklere sahip vergi politikaları ile sürdürülmezse başarıyı elde etmesi oldukça güç olacaktır. Yine devletin vergi politikalarını uygulaması ile vatandaşlar arasındaki gelir dağılımı dengesizliklerinin yok edilmesi veya kalkınmada geri kalmış bölge ve sektörlerin dengelenmesi olanaklı hale gelecektir.¹⁴

Günümüzde devletler sadece vatandaşlarının temel altyapı, üst yapı, güvenlik vb. ihtiyaçlarını karşılamak için varlık göstermezler. Devletlerin düzenleyici rolleri de artık ön plana çıkmaktadır. Bu rollerini de toplumdaki eksiklikleri gözlemleyip bu sorunlara çözümler getirerek oynamaktadırlar. Toplum içinde var olan veya potansiyeli olan sorunlara müdahale günümüzde devletlerin görevleri arasında yer almaktadır.

Görüldüğü üzere verginin öncelikli amacı kamunun finansmanı olmakla birlikte, vergi farklı sosyo-ekonomik hedeflerinde sağlanmasında rol oynayan bir araçtır. Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin ülkeyi kalkınmışlık düzeyine göre bölgelere ayırarak, kalkınmışlık düzeyi düşük bölgelerde yaşayanlardan daha düşük oranda vergi alması veya bu bölgelerde yapılacak yatırımlarda çeşitli vergi istisna ve muafiyetleri sağlaması, devletin vergiyi sosyal amaçlar için kullanabileceğine dair verilebilecek bir örnektir.

Her ne kadar verginin ekonomik boyutu bulursa da bölgesel kalkınmanın sağlanması devletin sosyal amaçlarına hizmet etmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanın gelir grupları arasında dağılımının yapılması (dikey eşitlik) ve ortalama olarak aynı ödeme gücüne sahip vergi mükelleflerinin, aynı vergi yüküne katlanmalarının sağlanması (yatay eşitlik) yönünden vergiler önemli rol oynamaktadır. Bu konuda gelir vergisi gibi kişiselleştirilebilen vergilerde en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma kuramı ile istisna ve muafiyetler gibi bazı teknikler bulunmaktadır. Ancak dolaylı vergilerde vergi adaletini sağlamak daha zor bir durumdur.¹⁵Kuşkusuz kusursuz, her kesimin hoşuna gidebilecek bir vergileme mümkün değildir. Ancak toplumun genel seviyesini yükseltecek, adaletli bir vergi sistemi oluşturmak da imkânsız değildir.

¹⁴ Kırbaş, S. (1991). a.g.m. s. 3.

¹⁵ Kırbaş, S. (1991), a.g.m., S. 6.

Devletler vergi sistemlerini dizayn ederken hiç şüphe yok ki bazı faktörlerden etkilenmektedirler. Vergi sistemlerini belirleyen faktörler aşağıdaki gibidir.¹⁶

- **Ekonomik Faktörler:** Bir ülkede sanayileşme ve teknolojinin ilerleyerek olgunlaşma aşamasına gelmesi halinde, vergi sisteminin yapısı içindeki dolaysız vergilerden olan gelir ve kurumlar vergisi, o ülkenin en büyük gelir kaynağı haline gelir. Harcama üzerinden alınan vergilerin önemi görece korunurken; gümrük ve emlak vergilerinin değeri ise azalır.
- **Siyasal ve Sosyal Faktörler:** Bir toplumu meydana getiren sosyal sınıfların değişkenliği ve bunların siyasal ağırlığı, o toplumun vergi sistemi üzerinde etkindir. Siyasal güce sahip olanlar, kendi görüşlerine yakın olanların vergi yükünü hafifletme yolunu tercih etmektedirler. Bununla birlikte iyi örgütlenmiş tüketici toplulukları, tüketim vergileri yükünün hafifletilmesi yönünde yöneticilere siyasal baskılar uygulayabilirler.
- **Yönetmel Faktörler:** Vergi yapısının belirlenmesine tesir edebilecek bir diğer olgu da, yönetmel yapıdır. Yönetmel yapının vergi yapısını oluşturması, iki şekilde meydana gelmektedir. İlki; vergi sisteminde var olan boşluklarda, idarecilerin sistemin yapısını değiştirebilecek tercihlerde bulunmalarıdır. İkincisi ve daha mühimi ise; ülkedeki ekonomik yapı ile vergi idaresinin gelişmişlik seviyeleri arasındaki farklı olma durumudur.
- **Sosyo-Ekonomik Faktörler:** Her ekonomik düzenin farklı kuralları ve örgütlenmeleri vardır. Sosyalist düzende yine devlet kurumlarınca ödenen ciro ve satış vergileri, bütün gelirin yarısına yakın bir parçasını meydana getirir. Vergiler ekonomide önemsiz bir konuma sahiptir. Çünkü karar alma ve mülkiyet hakkı kamu otoritesine aittir. Devlet gelirleri yine devlet kurumları tarafından elde edilmektedir. Doğrudan vatandaştan alınan vergiler daha çok dolaylı vergiler niteliğindedir ve sistem içerisinde ufak (%5–10) bir payı içermektedir. Sosyalizmde siyasi eşitliğin, toplumda bireyler arasındaki eşitliğin gerçekleştirilmesi

¹⁶ Nadaroğlu, H. (2000). Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, S. 342.

için yeterli olmayacağını, mutlak eşit bir düzen için kişiler arasında ekonomik eşitliğin de bulunması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Vergi sistemlerinin belirlenmesinde birçok faktör etken rol oynamaktadır. Ülkelerin özelliklerine göre de bu faktörlerden bazıları daha fazla öneme sahip olurken bazıları ise daha arka plana atılmaktadır. Bu faktörlerin birleşimi sonucu oluşan vergi sistemleri de ülkelerin gelir kaynaklarının verimliliği ve doğru bir şekilde topluma yansıtılabilirse de toplumların refah seviyelerini belirlemektedir.

“Görüldüğü üzere devlet ve vergi, ekonomi ve sosyal hayat üzerinde olabildiğince büyük bir etken ve hayati öneme sahiptir. Devletin ekonomideki etkinliği, ekonomide daha az yere sahip olması ve vergi politikalarını adaletli ve kabul edilebilir oluşturması lazımdır. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, ‘vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır’ hükmü, devletin vergi politikalarının uygulamasında ne şekilde davranması gerektiği hususunda yasama organına yol göstermektedir. Ancak, anayasada açık bir şekilde yer alan bu hükme karşılık, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımında parlamentodaki çoğunluğun görüşleri ve değer yargılarının en belirleyici unsur olacağından şüphe yoktur.¹⁷”

1.4. Vergileme İlkeleri

Devletler vergi sistemleri oluştururken çeşitli kıstaslar belirler ve bu şekilde bir sistem dizayn eder. Her coğrafyanın durumu kendi içinde özellikler içerdiğinden vergi sistemleri de bu özellikler çerçevesinde şekillenmektedir. Ancak bu farklılıkların doğal olmasıyla birlikte herkes için ortak paydalar bulunmaktadır. Bunlar kimsenin itiraz edemeyeceği ve üzerinde mutabık kalınabilecek özelliklerdir.

Vergileme ilkeleri, tarihi süreçte toplumların bütçe hakkıyla beraber gelişim gösteren bir kurumdur. Bu açıdan, vergileme yetkisinin kimin elinde olacağı ve bu yetkinin hangi alanlarda kullanılacağına dair ilk önemli belgelerden biri Magna Carta’dır.¹⁸

“Vergiciliğin anayasası şeklinde de ifade edilen vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların yerine getirilebilmesi için hangi vergilerin tercih edileceğinde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken

¹⁷ Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2002). **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. Ankara, Turhan Kitabevi, s. 60.

¹⁸ Cansız, H. (2014). Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt XVI, Sayı:2, 34.

hususlardır.¹⁹ Vergileme ilkeleri; ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin meydana getirilmesinde, yönteminde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken esas unsur ve kurallardır.²⁰”

Genel olarak ifade edilmesi gerekirse zamana, mekâna ve içinde bulunulan durumlara göre değişime uğrayan vergileme ilkelerinin başlıca özellikleri şunlardır.

- Vergileme ilkeleri, olanı değil olması gereken durumu ifade eder.
- Vergileme ilkeleri içinde bulunduğu zamana ve mekâna göre değişim gösterebilir. Ülkelerin sahip oldukları iktisadi, sosyal vb. durumlarla iç içedir.
- Vergileme ilkelerinin nisbi bir önemi vardır. Her bir ilkenin değeri ve önemi diğerlerinin değer ve önemi ile çok sıkı bir ilişki içerisinde. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınmalı ve bu şekilde değerlendirilmelidir.

“Vergilemeden beklenen mali, iktisadi ve sosyal işlevlerin gelişmesine paralel olarak vergileme ilkeleri de değişim göstermiştir. Eski devirlerde vergilemeden istenen; yalnızca devlete ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamak iken daha sonraları ekonomik ve sosyal yaşamda meydana gelen değişimler, vergilerin ekonomik ve sosyal bir kısım amaçları gerçekleştirmek için etkin bir araç olarak kullanılabileceğini ortaya çıkarmıştır.²¹” Bu değişimle beraber klasik vergileme ilkelerine modern vergileme ilkeleri de eklenmiştir.

¹⁹ Nadaroğlu, H. (2000). A.g.e. S. 299.

²⁰ Gökbnar, A. R. (1998). “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme” ,CBÜ. İİBF Yön. ve Ekonomi Dergisi, S.2.

²¹ Pehlivan, O. (2009). **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, s. 144.

Tablo 1.1. Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri

Klasik Vergileme İlkeleri	Modern Vergileme İlkeleri	
	Mali İlkeler	Adalet İlkeleri
Adalet İlkesi	Verimlilik İlkesi	Eşitlik İlkesi
Belirlilik İlkesi	Esneklik İlkesi	Genellik İlkesi
Uygunluk İlkesi		Yararlanma İlkesi
İktisadilik İlkesi		Ödeme gücü İlkesi

1.4.1. Klasik Vergileme İlkeleri

En ideal vergilemenin hangi şekilde olacağını tespit etmek için düşünürler yaşadıkları çağların ihtiyaçlarına göre vergi ilkeleri belirlemişlerdir. Buna göre çoğu yazar 17. yüzyıldan itibaren vergilemeyle ilgili farklı görüşler açıklamışlarsa da, vergileme ilkelerinin tartışılması, A.Wagner ve A. Smith'in belirttiği kurallar çerçevesinde başlamıştır.²² İktisat ilminin kurucuları arasında olan Adam Smith vergileme ilkelerini "Milletlerin Serveti" adlı kitabında ortaya atmıştır. Vergilemenin klasik ilkeleri günümüzde de geçerliliği olan temel vergileme ilkelerinden meydana gelmektedir. Bunlar: adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir.²³

1.4.1.1. Adalet İlkesi

"Adalet kavramı gibi vergi adaleti kavramı da tüm kesimlerce üzerinde fikir birliğine sahip olunan bir durum sergilememektedir. Bunun ana nedeni ise; kişi ve grupların zamana göre farklılık arz eden ekonomik, siyasal, sosyal ve hatta ahlaki düşüncelere sahip olmasıdır."²⁴

Tarih boyunca çeşitli düşünürlerin adalet ile ilgili fikir ve beyanları olmuş ve adalet kavramı her zaman çok yönlü olarak düşünülmüştür. Platon; "Devlet" isimli kitabında adaletli bir devletin hangi özellikleri taşıması gerektiği hususunu

²² Turhan, S. (1998). a.g.e. s. 190.

²³ Pehlivan, O. (2009), a.g.e. s. 145.

²⁴ Yereli, A. B. Ata A. Y. "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz –Aralık 2011.

açıklamıştır. Platon adaleti, her bireyin kişisel yeteneğine göre, kendi yaşam süresi içerisinde, kendi üzerine düşeni gerçekleştirme şeklinde görmüştür.²⁵

Adalet bir vergide olması gereken en temel özelliktir. Vergi ödemekle yükümlü herkesin yani mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini ifade eder. Vatandaşlar yaşadıkları toplumun içinde gelir faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu faaliyetlerini devletlerin sağladığı düzen ve organizasyon ile birlikte yürütmektedirler. Başarılı şekilde yürütülebilen faaliyetler neticesinde ortaya bir gelir çıkmaktadır. Bu gelirden, gelir sağlayıcı faaliyetler yürütülebilmesi için var olması gereken devlet organizmasına kaynak aktarımı sağlanmalıdır. Bu kaynak aktarımında ise elde edilen gelir veri alınmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi, verginin temel taşlarından birini oluşturmaktadır. Vergi sistemleri oluşturulurken bu ilkenin uygulanması, vergi sistemlerine olan uyumu artırarak sağlıklı bir vergi sisteminin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.

1.4.1.2. Belirlilik İlkesi

Vergi yasalarının herkese açık ve toplumu oluşturan tüm kesimlerce kolayca anlaşılabilir bir şekilde oluşturulmasıyla ilişkili olan vergileme ilkesi belirlilik ilkesidir. Belirlilik ilkesinin önemi, vergi mükelleflerinin uygulanan vergi yasalarına gösterecekleri davranışlar ve yasalara sağlayacakları uyum açısından önem teşkil etmektedir. Buna göre; anlaşılması zor ve net ifadeler içermeyen vergi kanunları karşısında mükellefler istemedikleri durumlarla karşılaşabileceklerdir. Ortaya çıkan bu zor durumların sonucu ise vergiden kaçınma veya vergi kaçırma olabilecektir. Böyle bir durumda, vergi idaresi tarafında da bazı sıkıntılar oluşabilecek, vergi gelirleri vadesinde tahsil edilemeyebilecektir. Ayrıca, mükellefler açısından vergi uyuşmazlıkları gündeme gelebilecektir.²⁶

“Vergi kanunlarında verginin matrah, tarife, ödeme zamanları ve genel işleyişinin net bir şekilde tespitiyle birlikte vergilemede belirlilik kuralına sadık kalınmış olunacaktır. Ödenecek verginin özellikle de tutarının önceden tespit edilebilir olmaması mükelleflerde sürekli olarak tedirginlik oluşturacak ve mükelleflerin bütçelerini ayarlayamamalarına sebep teşkil edecektir. Böyle bir durumla karşılaşan mükellefler, vergilere karşı farklı tepkiler oluşturmaya başlayacaklar ve nihayetinde

²⁵ Güriz, A. (2001). **Adalet Kavramı**, Ankara, Türkiye Felsefe Kurumu, 2001, s.7.

²⁶ Akdoğan A., (2002), Kamu Maliyesi, Ankara, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, S. 186.

kamu otoritesinin sarsılmasına varıncaya kadar çeşitli siyasal ve ekonomik olumsuzluklara neden olacaklardır.²⁷”

Vergileme sürecinin her aşamasında tarafların vergilemeyle ilgili tüm bilgilere sahip olması gerekmektedir. Mükellef ödeyeceği verginin miktarını ve zamanını önceden bilmelidir. Özellikle günümüz ticari hayatında planlar uzun vadeli olarak yapılmaktadır. Buna bağlı olarak ticaretle uğraşan taraflar ödeme, borç, alacak gibi kalemleri bir plan dâhilinde birbirleriyle bağlantılı olarak sürdürmektedirler ve belirlilik ilkesi bu bağlantıdaki önemli bir yeri teşkil etmektedir. Çünkü vergiler mükellefler için önemli bir ödeme kalemini oluşturmaktadır. Mükellefler yapacakları planları, ödeyecekleri vergileri hesapladıktan sonra sağlıklı bir biçimde hazırlayabilecektir. Bu durumda alacaklı taraf olan idare, mükellefler için herhangi bir soru işareti bırakmayacak şekilde vergi sistemini hazırlayıp sunmalıdır.

1.4.1.3. Uygunluk İlkesi

“Uygunluk ilkesine göre vergi, mükelleflerden en müsait olunan zaman ve şekilde tahsil edilmelidir. Mükellefler kendilerine tarh edilen vergileri öderken, vergi idaresinden çeşitli kolaylıkların sağlanmasını beklemektedirler. İşte, bu beklentilerin yerine getirilmesi sırasında mümkün olduğunca kolaylık, yeteri kadar sertlik gösterilmesi gerekmektedir.²⁸”

Kuşkusuz vergileme tek taraflıdır ve karşılık beklenmeden ödenir. Fakat bu durum, mükellefin vergi karşısında ezilmeden toplanmasına engel değildir. Günümüzdeki uygulamalarda mükellef grupları açısından beyan dönemlerinin değişmesi, vergilerin tahsilinin parçalanarak ötelenmesi bu ilkenin gereği olarak yapılmaktadır. Vergi idaresinin bu şekilde mükelleflere alternatif kolaylıklar sağlaması vergi itaatine de katkı sağlayacaktır.²⁹ Mükellefler için sağlanacak kolaylıklar seçilirken dikkatli davranılmalı, vergisini nizami ödeyen mükellefler ile sürekli vergiden kaçınma yolunu seçen mükellefler ayırt edilmelidir. Aksi halde vergisini düzenli ödeyen mükellefler de küstürülerek gönüllü vergi uyumu azalacaktır.

²⁷ Herakman, A. (1989). **Kamu Maliyesi**, 2. Bası, Ankara, Sevinç Matbaası, s.26.

²⁸ Aksoy, Ş. (2011). **Kamu Maliyesi**. Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 223.

²⁹ Demirli, Y. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Ankara, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları**, Yayın No:2011/412, 2011, S.28.

Bilhassa devlet ve vatandaşlar arasındaki bağların kopuk, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz durumda olduğu ülkelerde, yardımcı özellikleri olan bu ilkenin mali psikoloji açısından önemi bir hayli fazladır.³⁰ Buna göre az gelişmiş ülkelerde bu ilkenin önemi artmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde vergi bilinci oturmadığı için mükellefler vergi ödemek istemezler. Bu yüzden vergi ödemek istemeyen mükelleflerden tahsilat, onlar için en uygun şartlarda yapılarak olumsuz anlamda daha az etki bırakılmaya çalışılmalıdır.

1.4.1.4. İktisadilik İlkesi

Klasik görüşte vergilemede iktisadi etkinlik, vergilerin ekonomide refah kaybına sebebiyet vermemesi ya da sebep olunan refah kaybının minimum seviyede olmasıdır. “Etkinlik kaybı ve refah değişimleri, tüketici ve üretici rantındaki düşüş ile tespit edilmektedir. Bir vergi salınmasıyla meydana gelen refah değişimleri neticesinde tüketici ve üretici rantlarında düşüş ortaya çıkmaktadır. Vergi sebebiyle tüketici ve üretici rantlarındaki düşüşün devletin elde ettiği vergi gelirinden fazla olması durumu, aşırı yük olarak nitelendirilmektedir. Bu yüzden emek ve mal piyasalarında bir verginin doğuracağı aşırı yük talebinin fiyat esnekliğiyle gelir ve ikame etkilerine göre değişir. Bir mal üstüne konulan vergilerde aşırı yükün oluşmaması için talebin esnek olmayan bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Emek piyasasında aşırı vergi yükünün oluşmaması ise gelir etkisinin hacmine göre değişir.³¹”

“Vergilemede iktisadilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin düşük seviyelerde tutulması lazımdır. Dolayısıyla, bir vergi kanununda vergi ayrıcalıkları ekonomik ve adalet teşvikler esas alınmak suretiyle geniş tutulmuşsa, söz konusu verginin uygulanmasından kayda değer bir hasılat beklenemez, diğer bir deyişle söz konusu vergi verimli olamaz.”³² Verginin yüksek hasılatlı olması için, tahsilat giderleri ve vergi hasılatını yıpratıcı müesseselerin minimum seviyeye indirilmesi gerekmektedir. Salınacak vergi ekonomik işleyişi etkilememelidir. Rant oranı düşük gelir türlerine ayrıcalıklar tanınarak salınacak verginin olumsuz etkileri düşürülmelidir.

³⁰ Turhan, S. (1998), a.g.e. s. 192.

³¹ Kirmanoğlu, H. (2007). **Kamu Ekonomisi Analizi**, 1.Bası, İstanbul, Beta Yayın, No:1864, S. 267.

³² Gökbunar, A. R. (1998). a.g.m. s. 6.

1.4.2. Modern Vergileme İlkeleri

Adam Smith' in klasik vergileme ilkeleri günümüzde de geçerliliğini korumakla birlikte modern toplumun getirdiği yenilikler var olan ilkelere yenilerinin eklenmesini zorunlu kılmıştır.

1.4.2.1. Mali İlkeler

Modern vergileme ilkeleri arasında mali ilkeleri de; verimlilik ve esneklik ilkesi olarak ikiye ayrılmaktadır.

- Verimlilik İlkesi

“Maliye teorisinde vergilemede yeterlilik ilkesi olarak da isimlendirilen vergilemede verimlilik ilkesi gereğince; vergilerin toplanması esnasında katlanılan maliyetler düşük seviyelerde olmalıdır. Tanımda yer alan katlanılan maliyetlerden kasıt sadece devlet tarafından gerçekleştirilen vergi tahsil masrafları olmamakta, mükelleflerin muhasebeciye, mali müşavirlere, yeminli mali müşavirlere ve avukatlara yaptığı vergilemeye ilişkin bütün ödeme de vergileme maliyeti hesap edilirken dikkate alınmalıdır.³³” Vergi tahsilatı yapılırken masrafların artması ekonominin verimsizliğine yol açacaktır. Dolayısıyla masrafları en aza indirip verginin tahsilini yüksek verimlilikte gerçekleştirmek gereklidir.

- Esneklik İlkesi

Vergi kanunlarında yer verilen hükümler, mali ve ekonomik ihtiyaçlara uyabilecek esneklikler içermelidir. Ekonomi sürekli bir hareket halinde olduğuna göre onun en önemli parçalarından biri olan verginin de bu hareketliliğe ayak uydurması kaçınılmazdır.³⁴

“Vergilerin esnekliğini belirleyen öğelerden en önemlisi artan oranlı tarife uygulamasıdır. Buna göre çeşitli vergilerde milli gelir ile vergi hasılatları arasındaki ilişkiler aşağıdaki gibidir.

- Artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı şahsi gelir ve harcama vergileri için, vergi matrahı yükseldikçe, vergilerin gelir esnekliği artacaktır.

- Vergi matrahı artsa dahi, düz oranlı vergi tarifesinin uygulandığı servet, katma değer vergisi ve satış vergilerinin gelir esnekliği artmaz.

³³ Uluatam, Ö. (1999). **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayıncılık, s. 292.

³⁴ Herakman, A. (1989). a.g.e. s. 28.

- Geliri ile matrahı arasında paralel bir ilişkinin olmadığı götürü vergilerde ise esneklik sıfıra yaklaşır.³⁵”

1.4.2.2. Adalet İlkeleri

Modern vergileme ilkeleri arasında adalet ilkeleri de; eşitlik, genellik, yararlanma ve ödeme gücü ilkeleri olarak dörde ayrılmaktadır.

- Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik, mükelleflerin ödeyebilecekleri verginin dikkate alınarak vergilendirmenin gerçekleştirilmesini öngörür. Vergide adaletin sağlanması açısından önemli olan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin şahsi ve ekonomik durumlarının göz önüne alınarak eşit bir biçimde dağıtılmasını zorunlu hale getirmektedir.³⁶

“1982 Anayasası’nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde ‘Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır’ denilmektedir. Burada vergilemede eşitlik ilkesinin önemi vurgulanmıştır. Mükelleflerin vergi borçlarını tespit ederken, sahip oldukları ekonomik durumun göz önüne alınması gerektiği belirtilmiştir.”

“Vergide eşitlik; yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak tespit edilebilir. Yatay eşitlik, gelirin; sermaye, emek veya mülk geliri olup olmadığına bakılmaksızın toplam gelir seviyesi aynı olan mükelleflerin aynı miktar vergi yüküne sahip olmasını ifade eder. Dikey eşitlik ise daha çok ödeme gücüyle ilişkilendirilmektedir. Buna göre, kişisel ve ailevi, gerekse de sahip oldukları ekonomik imkânlar ve hayatlarını idame şekilleri itibariyle oluşan farklılıkları göz önüne alınması suretiyle, vergi yükünde yapılan değişiklikler dikey eşitlik olarak nitelendirilebilir.³⁷”

- Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesinden, hem vergi kanunlarında hem de anayasamızda bahsedilmiştir. 1982 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73.maddesinin birinci fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür*” denilmek suretiyle, “herkesin” kamu giderlerini paylaşmada görevi olduğu hükme bağlanmıştır.

Genellik ilkesine uygun bir vergilemeden bahsedebilmek için toplumu meydana getiren bireylerin tamamının sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, şahsi gelir ve

³⁵ Edizdoğan N., (2011), Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, S. 272.

³⁶ Akdoğan, A., (2002), a.g.e., s. 181.

³⁷ Demirli, Y. (2011). a.g.e. s. 20-21.

mallarından vergi ödemek durumunda olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu sebeple bir ülkede ikamet eden vatandaş ve yabancılarla dışarıda ikamet etmekle birlikte ülke içerisinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan bütün bireyler vergi ödemek mecburiyetindedir. Bahsedilen ilke gereğince ülke sınırları içinde hayatını sürdüren herkesin vergi yüküne katkısının olması öngörülmektedir. Çünkü devletin sağlamış olduğu kamu hizmetlerinin faydaları topluma yönelik olup, hiç bir sınırlama getirilmeksizin tüm topluma arz edilmektedir. Günümüzde devlet, tahsil ettiği kamu gelirleriyle topluma yönelik faydalar sağladığından dolayı, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücü kadarıyla kamu harcamalarının finansmanına katılım sağlaması gerekmektedir.³⁸

- Yararlanma İlkesi

“Yararlanma ilkesine göre, bütün bireyler kamu hizmetlerinden faydalandığı kadar vergi ödeyecektir. Burada vergi yükünün dağılımında piyasa kurallarının uygulanması durumu mevcuttur. Böylece her mükellefin gönüllü olarak kamusal faaliyetlere yapmak istediği katkı ile ödemiş olacağı vergi eşit olacaktır. Fayda ilkesinin sadece bölünebilir nitelikteki kamusal mal ve hizmetler için uygulaması vardır. Bu ilkenin uygulandığı temel kamu gelirleri; harçlar, şerefîyeler, resimler, ruhsatlar ve kamusal mal ve hizmetlerin kullanımı sırasında tahsil edilen bedeller olarak sıralanabilir.³⁹”

Yararlanma ilkesine göre vergiler, devletin sağladığı hizmet karşılığı ödenen bir “fiyat” veya “bedel” olarak değerlendirilmekte ve bunların, kamusal hizmetlerden elde edilecek faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir. Günümüzde, vergilendirmeyi tamamen yararlanma ilkesine göre almak vergi adaleti açısından olumsuz sonuçların doğmasına neden olacaktır.

- Ödeme Gücü İlkesi

“Mükelleflerin gelir ve servet seviyeleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Vergilendirme esnasında bu farklılığın göz önüne alınması, herkesin mali gücü oranında vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel prensibidir. Vergide eşit bir uygulamanın sağlanabilmesi açısından, fayda yaklaşımının zorluklar barındırması, daha uygulanabilir ve objektif ölçülerin tetkikini mecburi kılmıştır.”⁴⁰

³⁸ Gökbunar,(1998), a.g.e. s. 9.

³⁹ Edizdoğan N., (2011), Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, S. 146.

⁴⁰ Akdoğan A., (2002), a.g.e., S. 193.

“1982 Anayasası’nın ‘Vergi Ödevi’ başlıklı 73. maddesinde ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür’ denilmek suretiyle, genellik ilkesinin yanında, ‘mali güç’ ifadesi kullanılarak da ödeme gücü ilkesi vurgulanmıştır.”

Vergi yükünün adil olarak dağıtılmaması halinde adalet ilkesinden sapma olacaktır. Mükelleflerin vergiye olan uyumu ödeme güçlerine göre vergileme yapılarak sağlanacaktır. Her mükelleften kendi gelirleri doğrultusunda vergi alınması gerekir. Yüksek gelirli mükellefle düşük gelirli mükelleften aynı oranlarda vergi alınması halinde mükelleflerin ödeme güçleri etkilenecek ve ekonomik hayata etkisi kaçınılmaz olacaktır.

1.5. Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçindeki Payı

Vergilemenin en önemli hedefi, kamusal harcamalara kaynak sağlamada yeterli olabilmektir. Sahip oldukları tabii kaynaklardan önemli tutarlarda hasılatlar elde eden ülkeler dışında, uygulanmakta olan bir vergi sisteminin yeterliliğinin kıstası “*Vergi sistemi, kamu finansmanını yeteri kadar karşılayabiliyor mu?*” sorusuna verilen cevap ile ölçülebilir.⁴¹

Vergi gelirleri, devletlerin oluşturdukları politikaları uygulayabilmeleri için kaçınılmaz olarak sahip olmaları gereken bir araçtır. Bu araçların verimli olarak işlevlerini yerine getirebilmesi de vergi sistemlerinin sorunsuz bir şekilde işlemesine bağlıdır. İstenilen ve beklenen düzeylerde vergi hasılatı elde edilememesi durumunda devlet politikaları etkilenecektir. Dolayısıyla ülke yönetimine dair aksaklıklar ortaya çıkacaktır. Devletler geleceğe dair planlarını beş yıllık, on yıllık, yirmi yıllık planlar halinde yaparlar. Bu planların oluşturulmasındaki en önemli etkenlerden bir tanesi de vergi gelirleridir. Çünkü vergiler devletlerin hareket kabiliyetlerini etkilemekte ve bu durumda tüm ekonomiye tesir etmektedir.

Vergi gelirlerinin kamusal hizmetlerde kullanılması gibi temel işlevi mevcut olsa da kuşkusuz bunun dışında birçok alanda etkisi vardır. Vergiler ekonomik göstergelerin oluşmasında da çok önemli bir yere sahiptir. Bütün bunlar birlikte düşünüldüğünde vergilerin kamu gelirleri içindeki payının önemi artmaktadır.

⁴¹ Demirli Y. (2011), a.g.e. s. 35.

1.5.1. Türkiye'ye Bakış

Vergi gelirleri tüm dünyada, kamu gelirlerini oluşturan unsurların arasında önemli bir yer edinmiştir; Türkiye'de de bu durum böyledir. Bu bölümde önce vergi gelirlerinin genel bütçe ve kamu harcamalarındaki payına bakılacak daha sonra ise Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH)'daki yeri belirlenecektir.

1.5.1.1. Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe ve Kamu Harcamalarındaki Payı

Türkiye'de vergi gelirleri kamu için önemli bir yere sahiptir. Çeşitli göstergelerle karşılaştırmalar yaparak bu önem daha da belirgin hale gelecektir.

Tablo 1.2. Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Payı (2001-2017)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri (TL)	Vergi Gelirleri (TL)	Vergi Gelirlerinin Bir Önceki Yıla Göre Artış Oranı (%)	Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Payı (%)
	Milyar TL		(%)	(%)
2001	50,9	39,8	50	78
2002	74,7	59,6	50	80
2003	98,6	84,3	41	86
2004(*)	120,1	101,2	20	84
2005(*)	148,3	119,2	18	80
2006(**)	182,6	151,2	27	83
2007(**)	203,4	171,1	13	84
2008(**)	225,5	189,9	11	84
2009(**)	233,0	196,3	3	84
2010(**)	271,9	235,7	20	87
2011(**)	319,5	284,5	21	89
2012(**)	362,6	317,2	11	87
2013(**)	419,6	367,5	16	88
2014(**)	461,4	401,6	9	87
2015(**)	525,1	465,6	16	89
2016(**)	608,3	529,6	14	87
2017(**)	700,6	626,1	18	89

Kaynak: 1923 - 1966, 1983 - 2017 yılları bilgileri kesin hesap kanunları, 1967 - 1982 yılları bilgileri kesin hesap kanunu tasarıları.

(1) Özel gelirler ve fonlar sütunu: özel gelirler ve fonlardan başka diğer özel gelirler, özel kanunlarla elde edilen gelirler ve krediler mahsubatını kapsamaktadır.

(2) 10 aylık (mali yıl 1 Ocak - 31 Aralık olarak uygulanmaya başlandı)

(3) Ekonomik denge vergisi (edv), net aktif vergisi (nav) ve ek motorlu taşıtlar vergisi (emtv) dâhil.

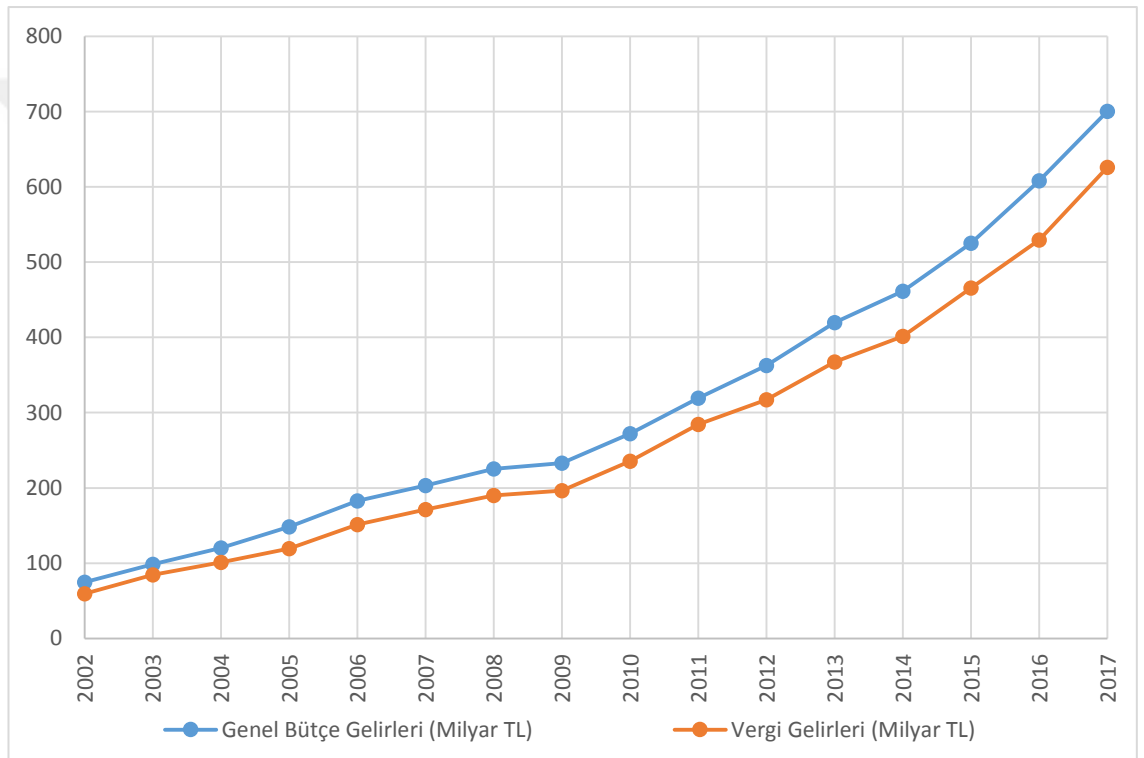
Not: 1-1923-2005 rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dahil tutarlardır.

2- 2008-2017 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

(*) önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dâhil edilmiştir.

(**) 2006 - 2017 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, 2006 - 2017 rakamlarında da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhildir.

Grafik 1.1. Genel Bütçe Gelirleriyle Vergi Gelirlerinin Karşılaştırılması (2002-2017)



Grafikteki veriler tetkik edildiğinde 2002 yılında 74,7 Milyar-TL genel bütçe geliri elde edilirken bunun 59,6 Milyar-TL tutarındaki kısmını vergi gelirleri oluşturmuştur. Bu durumda 2002 yılında genel bütçe gelirlerinin %80'lik kısmını vergi gelirleri oluşturmuştur.

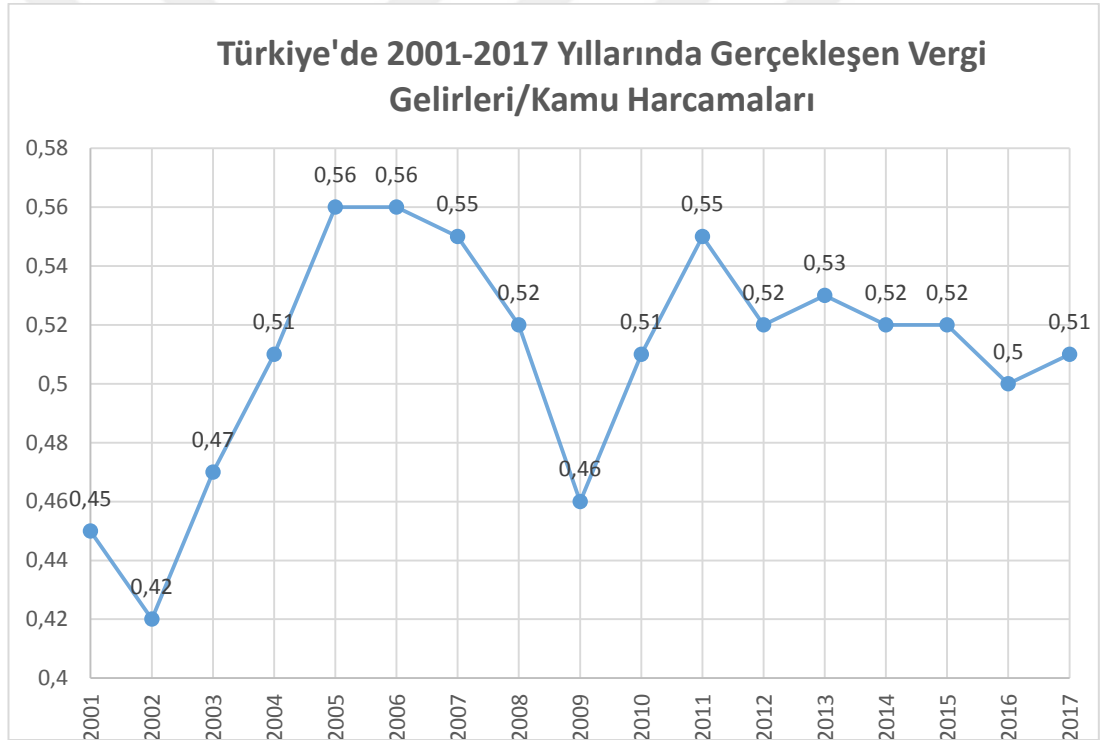
2010 yılı verileri tetkik edildiğinde 271.957.407.000-TL genel bütçe gelirin'e karşılık 235.714.637.000-TL tutarında vergi geliri tahsil edilmiştir. Böylece 2010 yılında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki oranı %87'ye yükselmiştir.

2017 yılı verilerine baktığımızda ise, 700.621.261.000-TL tutarında genel bütçe geliri elde edilirken bunun 626.082.414.676-TL'lik kısmını vergi gelirleri

oluşturmuştur. Bu durumda da 2017 yılında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı %89 gibi yüksek bir orana çıkmıştır.

Tablo ve barındırdığı verilere göre; 2000’li yıllardan başlayarak sürekli olarak vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı artış göstermiştir. On yedi yıl gibi bir sürede %78 olan oran %89’lara çıkmıştır. Bu durum devlet için vergi gelirlerinin öneminin giderek arttığını göstermektedir. Ayrıca önümüzdeki yıllarda da bu durumun böyle olacağı öngörüldüğünden vergi sistemine ilişkin düzenlemeler kaçınılmaz bir hal alacaktır. Türkiye’de 2001-2017 Yıllarında Gerçekleşen Vergi Gelirleri/Kamu Harcamaları

Grafik 1.2. Vergi gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı % (2001-2017)



Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı internet sitesinde yer alan verilerden yararlanılmıştır. URL: <http://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/> Erişim Tarihi: 05.11.2018

Buna göre 2001 yılında %45 olan vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı 2009 yılında %46 olurken, 2009 yılından itibaren %50’nin üzerinde bir seyir izlemiştir. 2017 yılında ise %51 gibi bir oran karşımıza çıkmaktadır.

Kamu harcamalarının içinde cari harcamalar, yatırım harcamaları ve transfer harcamaları yer almaktadır. Borçlanma gereği yapılan harcamalar toplam kamu harcamasının kapsamına alınmamıştır.

2001 yılından 2017 yılına kadar vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranına bakıldığında ortalama %50'lik bir oranla karşılaşırız. Buna göre kamu harcamaları ve vergi gelirleri yıllar içerisinde ortalama bir seyirde hareket etmekte ve vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı değişim göstermemektedir.

Harcama ve gelirler birbirinden ne kadar bağımsız olursa, harcama azaltıcı, gelir artırıcı hamlelerle bütçe açığının düşürülmesi imkânı da o kadar artar. Örneğin bir vergi kaleminde yapılacak olan artış sonucunda harcamaların bu artıştan etkilenmesi söz konusu olmayacağı için bütçe açığı azaltılabilecek olup aynı şekilde kamu harcamalarında yapılacak olan kısıntı sonucunda da vergi gelirlerinin bu kısıntıdan etkilenmemesi sebebiyle yine bütçe açıklarının azaltılması söz konusu olabilecektir. Türkiye'de karşımıza çıkma ihtimali daha yüksek olan kamusal harcamaların kısılması şeklinde uygulanagelen politikalar, dolaylı vergi artışlarıyla birlikte bütçe açığında düşme meydana gelmesine katkıda bulunmuştur.⁴² Fakat dolaylı vergi artışlarının toplumsal adalet açısından ortaya çıkardığı durum ve kısılan kamu harcamaları sebebiyle hangi vatandaşların hangi hizmetlerden mahrum kalabileceği konuları göz önüne alınmalıdır.

1.5.1.2. Vergi Gelirlerinin GSYİ İçindeki Payı

Vergiler devletlerin en önemli gelir kaynaklarıdır. Vergilerin doğru kanallara aktarımı hem devletin daha da büyümesine hem de toplumun refah seviyesinin artmasına sebep olacaktır. Fakat burada vergilemede etkinlik kavramı önemli hale gelmektedir. Bu kavram; verginin salınıp tahsil edilmesinin bir refah kaybına sebep olmamasını en azından minimum seviyede olması gerektiğini açıklar. Zira devlet vergi tahsil ederek ekonomik daralmaya yol açmakta, ödenen vergi kadar özel sektör tasarruflarında da bir düşüş söz konusu olmakta ve özel sektör yatırımları azalmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde var olan tasarruf ve yatırım açığı çeşitli vergisel teşvik ve desteklerle kapanmaya çalışılmaktadır. Burada dikkat

⁴² Akçağlayan A., Kayıran M. (2010). *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim 2010, 5(2), 129-146, S. 142.

edilmesi gereken nokta, problem olan ve çözüme ihtiyaç duyulan bir konu için çalışırken diğer alanlara olumsuz anlamda minimum etki edilmesi gerekliliğidir.

Tablo 1.3. GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002-2017)

GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri Ve Vergi Yüğü			
(2002- 2017)			
(Milyar TL)			
	GSYH	Vergi Gelirleri	Vergi Yüğü
	(2009 Bazlı)	(*)	(%)
Yıllar	(1)	(2)	(2/1)
2002	359,3	65,2	18,1
2003	468,1	89,9	19,2
2004	577,1	111,4	19,3
2005	673,7	131,9	19,6
2006	789,3	151,2	19,2
2007	880,5	171,1	19,4
2008	994,8	189,9	19,1
2009	999,2	196,4	19,6
2010	1.160,1	235,8	20,3
2011	1.394,5	284,5	20,4
2012	1.569,7	317,3	20,2
2013	1.809,8	367,6	20,3
2014	2.044,5	401,7	19,6
2015	2.338,7	465,3	19,9
2016	2.608,6	529,7	20,3
2017	3.106,6	626,1	20,2

(*) Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadeler dâhil tutarlardır. Vergi gelirleri tutarları sadece genel bütçe vergi gelirlerini kapsamaktadır.

Not: 2008-2017 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir. URL: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm Erişim Tarihi: 11.12.2018

Yukarıda tablo 1.3.'te yer alan verilerde 2002 - 2017 yılları arasındaki gayri safi yurtiçi hâsıla ve vergi gelirlerine yer verilmiştir. Vergi gelirlerinin GSYH verilerine bölünmesi ile de vergi yükü ortaya çıkmıştır. Vergi yükü, bir yönü ile kişilerin toplam gelirlerinden kamuya aktardıkları payı ifade etmektedir. Tablodaki verilere bakıldığında 2002 yılından itibaren kişilerin gelirlerinden kamuya aktardıkları payların oranı %20 civarında seyrettiği görülmektedir. Yani devlet her bireyin gelirinin ortalama %20'sine ortaktır.

Tabloya baktığımızda 2002 yılından 2017 yılına kadar %20 oranının değişmediği görülmektedir. Yani devlet GSYH'sinin içindeki vergi gelirlerinin payını hep aynı seviyelerde tutmuştur. Genel üretimdeki vergi hasılatı payını ne artırmaya ne de azaltmaya çalışmıştır. Bu politika yerine vergi gelirlerini ve dolayısıyla vergi hasılatını artırarak daha müdahaleci bir yapıya sahip olunabilir. Bu şekilde bir görüşe sahip devlette ekonomik çarkların dönmesi büyük oranda devlet mekanizmasının elinde bulunmaktadır. Bunun sonucu olarak da devletin yanlış yönlendireceği kaynakların verimsiz kullanımı sonucu düşük refah payları meydana gelebilir.

Bunun yerine vergi oranlarının ve dolayısıyla vergi hasılatlarının indirilmesiyle birlikte bireyler orta ve uzun vadede ödemeyip ceplerinde kalan vergi hasılatları sayesinde tasarruf yapabileceklerdir. Bireylerin bir kısmı ise tasarruflarının yanı sıra yeni yatırımlar gerçekleştirip üretime katkı sağlayabilecektir.

1.5.2. OECD Ülkelerine Bakış

“Dünya halklarının refahını ve ekonomik kalkınmasını sağlamayı amaçlayan OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) ise 1961 yılında kurulmuştur. Merkezi Fransa'nın başkenti Paris'te bulunmaktadır. Bugün 34 ülkenin üyesi olduğu örgüt, hükûmetlere, deneyimlerini birbirleriyle paylaşabilecekleri ve sorunlara ortak çözüm üretebilecekleri bir platform sunmaktadır. Ekonomik, sosyal ve çevresel değişimlerin ardında yatan etkenleri anlamaya çalışan OECD, ticaret ve yatırım alanlarındaki küresel akımları ve üretkenliği ölçmektedir.⁴³”

⁴³ T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı İnternet Sitesi. “ <http://disiliskiler.kulturturizm.gov.tr/TR-22153/ekonomik-isbirligi-ve-kalkinma-orgutu-oecd.html> ” Erişim:25.01.2019.

1.5.2.1. Toplam Gelirlerin İçindeki Vergi Gelirleri

Tablo 1.4. OECD Ülkelerinde Toplam Gelirlerin Yüzdesi Olarak Vergi Gelirleri (2000-2015)

Ülkeler	Toplam Gelirlerin Yüzdesi Olarak Vergi Gelirleri				
	2000	2007	2009	2014	2015
Avustralya	86,7	84,6	79,4	81,2	82,1
Belçika	88,1	87,6	86,3	86,2	86,7
Kanada	80,5	78,8	79,7	79,8	80,5
Çek Cumhuriyeti	88,2	86,9	84,5	81,7	80,8
Danimarka	85,5	84,6	83,3	86,4	86,6
Estonya	85,6	84,4	79,3	83,3	83,3
Finlandiya	83,3	79,7	78,2	79,7	80,8
Fransa	86,2	85,1	83,1	85,1	85,0
Almanya	79,1	81,9	82,1	82,6	83,3
Yunanistan	78,4	76,9	78,4	76,2	75,2
Macaristan	87,4	87,5	84,8	81,1	80,2
İzlanda	85,2	84,9	82,2	85,4	87,2
İrlanda	85,5	84,9	83,8	84,7	86,2
İsrail	78,0	81,6	81,5	83,1	83,2
İtalya	91,6	91,8	91,4	91,2	91,4
Japonya	..	85,9	84,2	86,3	86,0
Kore	73,8	73,1	70,8	74,0	74,9
Letonya	84,4	83,8	80,1	79,8	80,6
Lüksemburg	84,2	85,9	85,8	86,6	86,2
Meksika	..	60,6	56,9	59,2	68,6
Hollanda	84,5	83,7	82,0	84,6	86,3
Yeni Zelanda	..	..	79,8	90,0	90,5
Norveç	73,3	71,9	73,1	71,2	69,9
Polonya	84,5	83,6	82,5	82,1	82,8
Portekiz	78,3	76,4	73,8	76,6	78,4
Slovak Cumhuriyeti	84,1	84,3	79,1	78,9	75,1
Slovenya	86,2	87,5	85,2	81,3	80,6
İspanya	86,9	88,6	85,2	86,4	87,3
İsveç	85,9	84,5	83,8	84,9	85,5
İsviçre	81,3	81,9	79,8	80,5	79,2
Türkiye	..	..	67,7	72,4	72,9
İngiltere	89,0	86,5	84,3	84,6	84,5
ABD	81,7	80,0	76,0	78,1	78,6
OECD-Ortalama	83,8	82,6	80,4	81,5	82,0

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi İstatistik Bölümü URL:

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> Erişim Tarihi: 15.12.2018

OECD bünyesinde bulunan ülkelerin bu oranlarına bakıldığında ortalama olarak %82 gibi bir oran çıkmaktadır. Bu oran Fransa Almanya, İtalya ve İngiltere gibi ülkelerde ortalamanın da üstüne çıkmaktadır. Türkiye'ye baktığımızda ise %72 gibi bir oran ortaya çıkmıştır. Ülkeler vergi dışı gelirlerini sınırlı tutarak vergi gelirlerine odaklanmış bulunmaktadır. Fakat vergi gelirleri hasılatında sadece tahsil edilen tutara değil, vergi hasılatının dağılımına da bakmak gerekir. Örneğin, gelir vergisinin düşük olduğu bir ülkede bireylerin tasarruf edebilecekleri tutarlar da fazla olacak ve bireyler bu tutarlarla kurumsal şirketler kurup karlar elde edebileceklerdir. Bu durumda da kurumlar vergisi hasılatı artacak ve belki de gelir vergisinden vazgeçilen tutardan kat be kat vergi hasılatı elde edilecektir.

1.5.2.2. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

Tablo 1.5. OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (%)										
	1965	1990	2000	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Avustralya	20,6	28,0	30,4	25,4	27,1	27,3	27,6	28,2	..	...
Avusturya	33,6	39,4	42,4	41,1	42,0	42,8	43,1	43,7	42,7	41,8
Belçika	30,6	41,2	43,5	42,6	44,2	45,2	45,0	44,8	44,2	44,6
Kanada	25,2	35,2	34,8	30,6	31,0	30,9	31,2	32,0	31,7	32,5
Şili	..	16,9	18,8	19,6	21,3	19,9	19,6	20,5	20,4	20,2
Çek Cumhuriyeti	..	..	32,4	32,5	33,7	34,1	33,1	33,3	34,0	34,9
Danimarka	29,1	44,4	46,9	44,8	45,5	45,9	48,6	45,9	45,9	46,0
Estonya	..	..	31,1	33,3	31,7	31,7	32,8	33,9	34,7	33,0
Finlandiya	30,0	42,9	45,8	40,8	42,7	43,6	43,8	43,9	44,1	43,4
Fransa	33,6	41,0	43,0	42,0	44,3	45,2	45,3	45,2	45,3	46,3
Almanya	31,6	34,8	36,2	35,0	36,4	36,8	36,8	37,1	37,6	37,6
Yunanistan	17,1	25,2	33,4	32,0	35,5	35,5	35,9	36,4	38,6	39,4
Macaristan	..	..	38,6	37,5	38,5	38,1	38,2	39,0	39,4	37,8
İzlanda	25,5	30,2	36,2	33,3	35,2	35,8	38,6	36,7	36,4	37,7
İrlanda	24,5	32,4	30,8	27,0	27,5	28,2	28,5	23,1	23,0	22,9
İtalya	24,7	36,4	40,6	41,9	43,9	44,0	43,5	43,3	42,9	42,4
Japonya	17,6	28,2	25,8	26,5	28,2	28,9	30,3	30,7	..	...
Kore	..	18,8	21,5	23,4	24,8	24,3	24,6	25,2	26,3	26,9
Letonya	..	..	29,1	28,1	28,4	28,5	28,8	29,0	30,2	30,4
Lüksemburg	26,4	33,5	36,9	37,4	38,4	38,2	37,4	36,8	37,1	38,7
Meksika	..	12,4	13,1	13,4	13,1	13,8	14,2	16,2	17,2	16,2
Hollanda	30,9	40,2	37,2	36,1	36,0	36,5	37,5	37,4	38,8	38,8
Yeni Zelanda	23,2	36,2	32,5	30,3	32,1	31,1	32,4	33,0	32,1	32,0
Norveç	29,4	40,2	41,9	42,0	41,5	39,9	38,9	38,3	38,0	38,2
Polonya	..	..	32,9	31,4	32,1	31,9	32,0	32,4	33,6	33,9
Portekiz	15,7	26,5	31,1	30,4	31,8	34,1	34,3	34,6	34,4	34,7
Slovak Cumhuriyeti	..	..	33,6	28,1	28,3	30,2	31,2	32,3	32,7	32,9
Slovenya	..	..	36,6	36,9	36,9	36,7	36,5	36,6	37,0	36,0
İspanya	14,3	31,6	33,2	31,2	32,2	33,1	33,7	33,8	33,5	33,6
İsveç	31,4	49,5	49,0	43,2	42,6	42,9	42,6	43,3	44,1	43,9
İsviçre	16,6	23,6	27,4	26,5	26,8	26,9	27,0	27,7	27,8	28,4

Türkiye	10,6	14,5	23,6	24,8	24,9	25,3	24,6	25,1	25,5	24,8
İngiltere	30,1	32,9	33,2	32,6	32,8	32,6	32,2	32,5	33,2	33,2
ABD	23,5	26,0	28,2	23,5	24,1	25,7	25,9	26,2	26,0	27,1
OECD-Ortalama	24,8	31,9	33,9	32,5	33,3	33,6	33,9	34,0	34,3	34,1

Kaynak: OECD İnternet Sitesi, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> , Erişim Tarihi: 27.01.2019

Yukarıdaki verilere göre, 1965 yılından 2017 yılına kadar toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı sürekli bir artış göstermiştir. Oranların ülkelerin içinde buldukları koşullara göre değişim göstermeleri kaçınılmazdır. Fakat OECD ülkelerinin ortalamasına bakıldığında %34,1 gibi bir oran karşımıza çıkmaktadır. Bu oranlar her ülke özelinde düşünülerek değerlendirilmelidir. Çünkü toplanan vergi gelirlerinin GSYH'ye etkisi her ülkede farklılık gösterecektir. Her ülkenin toplumsal ihtiyaçları da farklılık gösterecektir. Ancak vergi gelirlerinin, her ülke için en önemli gelir kaynağı olduğu gerçeği değişmeyecektir.

1.6. Vergi Çeşitleri ve Vergilerin Sınıflandırma Kriterleri

Günümüze kadar en uygun olan vergi sistemini bulmak için birçok çalışma yürütülmüştür. Yapılan çalışmalardan bir tanesi olan tek vergi görüşü, kamusal giderlerin finansmanında kullanılacak kamu gelirlerinin bir vergi türünden elde edilmesini savunur.⁴⁴ Toprak, toprak rantlarından, sermayeden, hammaddeden ve sadece gelir üzerinden vergi alınması, tek vergi görüşünde en fazla karşılaşılan durumlardır.

Tek vergi sistemini savunan görüşlerin birçok sakınca içermesi sebebiyle uygulanabilirliğinin olmadığına anlaşılması üzerine, devletler vergi sistemlerini meydana getirirken birden çok vergi konusuna başvurmuşlardır. Bu değişim süreci, birden fazla kaynağın vergilendirilmesine ve kamunun ihtiyacı olan kaynağa daha kolay ulaşmasına olanak verirken, iktisadi ve sosyal hedeflerin de daha etkili bir biçimde sağlanmasına imkân sağlamaktadır.⁴⁵

⁴⁴ Ş. Aksoy, (2011), a.g.e., S. 319.

⁴⁵ Durmuş, M. (2004). "Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:135, 2004, S. 219-224. S. 220.

1.6.1. Konuları Bakımından Vergi Ayrımı

Vergilerin konularına göre ayrımı: vergilerin gelir unsurlarında mı, servet unsurlarından mı yoksa gerçekleştirilen giderlerden mi alındıkları göz önünde bulundurularak yapılan ayrımıdır. Bir başka deyişle; vergiye konu edilen unsurun gelir mi harcamalar mı, servet mi olduğu konusuna açıklık getirmek amacıyla yapılan ayrımıdır. Bu amaçla, vergiler konularına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. Her grubun içerisinde birden fazla vergi çeşidi bulunabilir.⁴⁶ Her vergi sisteminin yapısı birbirinden farklılıklar arz etmektedir. Dolayısıyla yapılacak olan ayrımlar da bu sistem farklılıklarına göre değişiklik gösterebilmektedir.

1.6.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler, verginin ilk oluşumundan itibaren varlığını sürdürmüştür. Bunun sebebi; verginin uygulanmaya başlamasından itibaren dikkate alınan yegâne unsur olmasıdır. Daha sonra gelişen vergi sistemleriyle birlikte gelir ile birlikte diğer unsurlarda vergi sistemine dâhil edilmiştir.

Gelir, üretim etmenlerinin üretim sürecine dâhil edilmesi sonucunda ortaya çıkan değerler bütünüdür. Ekonomik anlamda gelir, bir kimsenin belli bir zaman dilimi içerisinde aynı servette kalması şartıyla harcayabileceği mal ve hizmetlerin bütünüdür. Vergileme açısından gelir ise, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların toplam tutarını ifade etmektedir.⁴⁷

Vergilendirilecek gelire ulaşmada çeşitli kuramlar geliştirilmiştir. Buna göre;

- Kaynak teorisinde, vergilendirilme yapılabilmesi için bir üretim faaliyeti bulunmalı ve bu faaliyetin neticesinde bir çıktı elde edilmelidir. Bu sürecin de bir devamlılık içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Üretimde kullanılan etmenlerin yıpranmaları durumunda bu kısım hasıladan düşülür.
- Safi artış teorisinde ise, vergiye tabi gelir servette meydana gelecek olan her türlü artıştır. Bu teoride verginin matrahını yılsonunda yılbaşına göre elde edilen servet artışı oluşturur. Burada da bu artışın ne şekilde hesaplanacağı ve tespit edileceği önem arz etmektedir.

⁴⁶ Arıcı, F. (2007). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik Ve Adalet Açısından İncelenmesi Yüksek Lisans Tezi, s. 6.

⁴⁷ Tosuner, M., Arıkan, Z. (2008). **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, Neşa Ofset Yayınları, s. 9-10.

Gelir birden fazla unsurdan elde edilebilir. Elde edilen bu gelirlerin hangi şekilde toplama dâhil edilip vergilendirileceğine ilişkin iki yaklaşım ortaya çıkmıştır.

- Sedüler Vergilemede; gelir vergilerinde bütün gelir unsurları ayrı bir şekilde düşünülür ve mükelleflerin değişik kaynaklardan sağladığı kazanç ve iratlar toplanarak vergilendirilmez; zararların mahsubu yapılmaz.⁴⁸ Sedüler vergileme günümüzde yaygınlığını kaybetmiştir. Çünkü mükelleflerin şahsi durumlarını göz ardı eden bu yaklaşım sağlıklı sonuçlar vermemektedir.
- Üniter Vergilemede; gelirin toplanması esastır. Buna göre elde edilen gelirler toplanır. Kanunlarca kabul edilen indirim, gider ve zararlar indirilir. Yine kanunda mükellefler için uygulanan özel bir durum varsa bu durum da dikkate alınarak belli tarifeler üzerinden vergi tarh edilir. Günümüzde uygulanan sistem üniter vergileme sistemidir.

1.6.1.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir vergi döneminde elde ettiği kazanç ve iratlara varsa gider ve indirimler düşülerek bulunacak tutar üzerinden belli tarifeler uygulanarak hesaplanan tutardır. Gelir vergisi sadece gerçek kişilere uygulanan vasıtasız bir vergidir. Kişilerin elde ettikleri kazançlar emekten elde edilirken, iratlar ise sermayeden elde edilir. Bu şekilde elde edilen irat ve kazançlar toplanarak geliri oluşturur. Gelir vergisinde uygulana tarife artan oranlıdır. Bu şekilde olması adalet açısından önem arz etmektedir.

⁴⁸ Tosuner, M., Arıkan, Z. (2008). a.g.e. s. 14.

Tablo 1.6. 2017, 2018 ve 2019 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri

2017	2018	2019	Oran
13.000 TL'ye kadar	14.800 TL'ye kadar	18.000 TL'ye kadar	%15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası	80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası	80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	%35

Gelir vergisi tarifesinde artan oranlı uygulama adaleti her zaman tam anlamıyla sağlamamaktadır. Çünkü tarifenin uygulamasında, hangi oranın hangi tarifeye tabi olacağı belirlenirken birinci ve ikinci oran olan %15 ile %20 uygulanacak tutarlar düşük belirlenirse, gelirleri çok da yüksek olmayan mükellefler çok kısa zamanda %27 ve hatta %35 gibi bir oranda vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Böyle olunca da %35'ten daha yüksek bir oran olmadığından, ortalama bir gelir elde eden mükellef kendisinden çok daha yüksek tutarlarda gelir elde eden mükelleflerle aynı oranda vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum adaletli bir vergi sistemiyle bağdaşmamaktadır. Tarifeler belirlenirken bu durum göz önüne alınarak tarifeler arası geçişin hızlı bir şekilde olmaması sağlanmalıdır.

1.6.1.1.2. Kurumlar Vergisi

“Kurumlar vergisi, tüzel kişiliğe sahip kurumların elde ettikleri kazançlara uygulanan bir vergidir. Kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişiliklerin gelirleri, aynı zamanda gelir vergisinin de konusuna giren gelirin unsurlarını oluşturan ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardan meydana gelir. Gelir vergisi şahsi, sübjektif ve artan oranlı bir dolaysız vergiyken kurumlar vergisi, gayri şahsi, objektif ve tek oranlı bir vergidir. Bu sebeplerden, gelir vergisinde görülen türden götürü usuller ve vergi matrahının hesabında uygulanan çeşitli indirimler kurumlar vergisinde bulunmamaktadır.⁴⁹”

Tablo 1.7. 2003-2018 Yılları Arası Kurumlar Vergisi Oranları ile Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıl	KV Oranı	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2003	30%	10,3	20,2
2004	33%	9,5	19,5
2005	30%	9,6	19,1
2006	20%	8,2	21,0
2007	20%	9,2	22,2
2008	20%	9,8	23,4
2009	20%	10,5	23,4
2010	20%	9,7	21,0
2011	20%	10,3	21,0
2012	20%	10,1	22,0
2013	20%	8,6	21,4
2014	20%	8,8	22,7
2015	20%	8,0	22,7
2016	20%	8,9	23,4
2017	20%	9,2	23,0
2018	22%	11,4	23,8

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesindeki verilerden yararlanarak hazırlanmıştır. URL: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm Erişim Tarihi: 15.01.2019

⁴⁹ Muter, N. B., Çelebi A. K., Sakınç, S. (2006). **Kamu Maliyesi**. 2. Baskı. Manisa, Emek Matbaası, s. 243.

13.06.2006 tarihli 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle %30 olan kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmaya başlanmıştır. Kurumlar vergisi kanununa 7061 sayılı kanunun 91 inci maddesiyle eklenen geçici madde 10 ile birlikte 2018, 2019 ve 2019 yılları için uygulanacak kurumlar vergisi oranı %22 olmuştur.

Ülkemizde uygulanan kurumlar vergisi, gelir dağılımı adaletini olumsuz etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerde milli geliri artırıcı, katma değeri olan riskler ve yatırımlar vergisel teşviklerden faydalanırken, ülkemizde ise bu durum ne yazık ki böyle değildir. Teşvikler, indirimler genel bir çerçevede düzenlenmiş olup bu şekilde uygulanmaktadır.

“Gelir dağılımını adaletsiz hale getiren bir diğer ögede istisna ve muafiyetlerdir. Yapılan bir araştırma sonucunda, kurum kazançlarının % 50'sinden fazlasının çeşitli istisna ve muafiyet kapsamına alınması nedeniyle vergi dışında kaldığı tespit edilmiştir. Sermaye kazançlarının bu vergiden muaf bırakılması neticesinde birçok banka ve aracı kurumun vergi yükü %10'un altına düşmüştür. Yüksek karlar eden şirketlerin düşük oranlarda vergilendirilmesi vergi adaletiyle bağdaşmamaktadır. Şirketlerin, yatırım indirimlerinden faydalanabilmeleri için yatırım oranlarını ve şirket giderlerini yüksek tutmaları alternatif kaçış yollarındandır.⁵⁰”

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere gelir vergisi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı 1988'de %33,7 iken, 2017 yılında bu oran %23,0'a gerilemiştir. Benzer şekilde kurumlar vergisinin bütçe gelirleri içindeki payı da 1988 yılında %14,9 iken 2017 yılında %9,2'ye gerilemiştir.

Gelir ve kurumlar vergilerinin yani gelir üzerinden alınan vergilerin toplam bütçe gelirleri içindeki payı son yıllarda ortalama %30 olmuştur. Bu oranın giderek düşmesi vergi sistemimizin gelir üzerinden alınan vergilerden ziyade diğer vergi türlerine odaklandığını gösterir. Gelir üzerinden alınan vergi hasılatlarının düşük çıkması bütün kesimlerin gelir vergilerini daha az ödediği anlamını taşımaz. Bunun sağlanabilmesi için gelir vergisinde tarifenin daha adil bir şekilde düzenlenmesi,

⁵⁰ Bayramiç, M. H. (2006). Türkiye'de Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümleri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.127.

kurumlar vergisinde ise indirim, istisna, muafiyet vb. müesseselerin verginin daha az ödenmesi için başvuru olan yollar olmaktan çıkarılması gerekmektedir.

1.6.1.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

“Servet, bir gerçek ya da tüzel kişinin belli bir zaman aralığında sahibi olduğu her türlü menkul ve gayrimenkul mallarla, para ve alacaklar gibi iktisadi değerlerin bütünüdür. Servet vergileri ise kişilerin belli bir anda sahibi bulunduğu sözü edilen iktisadi değerler üstünden tahsil edilen vergilerdir. Servet vergisinin konusunu servete dâhil mallar oluştururken, matrahı ise bunların toplam değeridir.⁵¹”

Servet vergileri her ne kadar sosyal ve toplumsal adaletin tesis edilmesi, servetin saptanarak devlete gelir sağlaması hedefiyle savunulan bir vergi türü olsa da, bu verginin aktif bir şekilde uygulanabilmesi, ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile doğrudan doğruya ilgilidir. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde, siyasi yönetim şekli ve vergi sistematığının gelişmemesi sebebiyle servetin saptanarak hesaplanabilmesi büyük güçlükler taşımaktadır. Bu sebeple bu ülkelerde dolaysız vergiler gibi servet üzerinden alınan vergiler de etkin biçimde uygulanmamaktadır.⁵²

Servet vergilerinin uygulanmakta olan çeşitlerine bakılırsa üç başlık halinde olduğu görülecektir. Bunların birincisini servetin el değiştirmesinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Veraset, intikal, tereke gibi vergiler bu türden vergilerdir. İkincisini, servet değer artışı üzerinden alınan vergiler oluşturur. Bu vergi türünün ülkemizde uygulaması bulunmamaktadır. Üçüncüsü ise servet sahipliğinden alınan vergilerdir. Servet sahipliğinden alınan vergilere ise örnek olarak motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi verilebilir.

Servet üzerinden alınan vergilerin 2018 yılında toplam tahsilatı 22.864.806.000-TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre 2018 yılı için servet vergilerinin tüm vergi gelirleri içerisindeki payı % 3,5 olarak gerçekleşmiştir. Ortaya çıkan oran bu verginin devlet için hayati önemde bir gelir kaynağı kalemi olmadığını göstermektedir. Ancak devlet her zaman gelir elde amaçlı hareket etmemektedir. Bazen sosyal amaçlar ön plana çıkabilmektedir. Servet vergilerinde de durum böyledir. Bu vergiler sosyal adaletin sağlanması için ön plana çıkmıştır. Servet vergileri çağdaş ülkelerde de genel olarak bu şekilde uygulanmaktadır.

⁵¹ Erginay, A. (1998). **Kamu Maliyesi**. 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, s. 84.

⁵² Kanlı, M. (2007). “Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi”. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul. s. 61.

1.6.1.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

“Harcama vergileri, gelir ve ya servetin tüketim amaçlı olarak elden çıkartılması nedeniyle tahsil edilen vergilerdir. Gelir vergileri ve servet vergileri, birçok nedenden ötürü kişilerin vergi ödeme gücünü tam anlamıyla kavrayamamaktadır. İndirim, istisna ve muafiyet müesseseleri gibi nedenlerin yanında, beyana dayalı bu vergilerde doğru beyanların verilmemesi resmi ve gayri resmi olarak vergiden kaçınma imkânlarını artırmaktadır. Gelir ve servetin harcanması sırasında vergi ödeme gücüne göre tahsil edilen harcama vergileri; gelir ve servet vergilerinin belirtilen açıklarını tamamlar. Bu nedenle, harcama vergileri, vergi sistemleri içerisinde mali fonksiyonları yanında telafi edici bir fonksiyon görevini de yerine getirir.⁵³”

Harcamalar üzerinden alınan vergiler de Genel Harcama Vergisi ve Satış Vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.6.1.3.1. Genel Harcama Vergisi

Genel harcama vergisi, matrahını tüketimin oluşturduğu şahsi bir vergidir. Dolaysız bir vergi olan genel harcama vergisi şahsi nitelikte olup gelir vergisinin bir ikamesidir. Vergi şahısların kendilerinin verecekleri beyannameler üzerinden hesaplanır. Bu özelliğiyle gelir vergisine benzemektedir. Beyannamelerde kişinin ödeyeceği verginin hesaplanacağı matraha ulaşmak için, bir takvim yılında kazanılan gelire, banka hareketleri gibi eklemeler yapılarak elde edilen değerden yapılan harcamalar ile devletin indirimini kabul ettiği türden giderler ve yapılan tasarruflar çıkarılmaktadır.

1.6.1.3.2. Satış Vergileri

Satış vergilerinin genel harcama vergilerinden farkı, yıl boyunca yapılacak hareketlere göre değil satışın yapıldığı anda verginin doğmasıdır. Satış vergileri; belirli mallara uygulanan özel satış vergileri ve bütün malların için uygulanan genel satış vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.6.1.3.2.1. Özel Satış Vergileri

Üretimden veya üretimin belirli bir sürecinde genel olarak tahsil edilmeyip, tek tek belirli ürün ve hizmetlerden, çoğunlukla da tüketim evresinde tahsil edilen vergiler özel satış vergileri şeklinde nitelendirilmektedir.

⁵³ Nadaroğlu, H. (2000). A.g.e. S. 358

“Kamusal ihtiyaçlar için kaynak temini dışında, talebi belli seviyelerde tutulmak istenen mallara da uygulanan özel satış vergileri, uygulanabilirliğinin kolay olması sebebiyle, geleneksel toplumlarda yaygın olarak kullanılan bir vergi türü olmuştur. Gümrük vergileri ve bağımlılık oluşturan maddeler üzerinden alınan vergiler özel satış vergilerine örnek olarak gösterilebilir.⁵⁴”

1.6.1.3.2.2. Genel Satış Vergileri

Tüketimde ki tüm malları kapsayıcı bir özelliğe sahip olan genel satış vergilerini toplu satış vergileri ve yaygın satış vergileri olarak ayırmak mümkündür.

- Toplu satış vergileri; bir malın imalat, toptan satış ya da perakende satış süreçlerinden sadece bir tanesi üzerinden alınmaktadır. Bu süreçlerden hangisinde alınırsa da o sürecin adını almaktadır. İmalat satış vergisi, toptan satış vergisi ve perakende satış vergisi olarak nitelendirmeler yapılır.
- Üretimden tüketim aşamasına kadar, mal ve hizmetleri her kademedeki vergiye tabi tutan yaygın satış vergileri, ciro ve katma değer vergisi şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Ciro vergisinin özelliği eskiden alınmış olan verginin yeni bir aşamaya geldiğinde tekrar alınmasıdır. Bu şekilde bir silsile oluşacağından çok da sağlıklı bir vergilemenin ortaya çıkmayacağı aşikârdır. Katma değer vergisinde ise her aşamada sadece ortaya çıkan katma değer vergilendirilmekte olup önceki aşamada vergilendirilen değer sonradan bir daha vergilendirilmesi söz konusu olmamaktadır. İki vergi türünün karşılaştırılmasında katma değerli sistemin daha sağlıklı bir vergilendirme olduğu açıktır. Çünkü ciro sisteminde verginin mükerrer olarak alınması söz konusudur.

⁵⁴ Çetinkol, G. (2013). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması, s. 18.

1.6.2. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı

Vergi sistemlerini sınıflandırmada kullanılan bir diğer yöntem de dolaylı dolaysız vergi ayrımıdır. Bu sınıflandırma daha eski ve kullanımı daha yaygındır.

Kaynaklarda dolaylı-dolaysız vergi ayrımı ile bunun ölçütleri çok tartışılmış ve eleştiriler almış da olsa halen bu ayrım önemini muhafaza etmektedir. Ölçütler konusunda teorik anlamda çeşitli tartışmalar yaşanmasına rağmen, modern maliye eserlerinde bu ayrım yerini almakta ve bu iki alanda bulunan vergilerin fayda ve sakıncaları politik alanda dahi tartışma konusu olmaktadır.⁵⁵

Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki farklılıkları tespit etmeye yarayan ölçütleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Buna göre dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki farklılıklar şu şekildedir.⁵⁶

- Yansıma kriteri; dolaylı vergiler rahatlıkla yansıtılabilen, yasal mükellefi ile fiili mükellefi farklı olan vergilerden oluşur. Vergiyi ödeyen yasal mükellefler, ödedikleri vergileri, arz-talep-fiyat mekanizmasından faydalanarak mal ve hizmetin alıcılarına(tüketici) veya tedarikçilerine yansıtırlar.
- Ödeme gücü kriteri; T.C. Anayasasınının 73. Maddesinde de belirtildiği üzere, “herkes ödeme gücüne göre vergi öder”. Bu bağlamda dolaysız vergiler, kişilerin ödeme güçlerine göre tahsil edilen vergilerdir. Asgari geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme benzeri vergi teknikleri dolaysız vergilerde uygulama bulmakta, vergide adalet dolaysız vergiler ile tesis edilebilmektedir. Bununla birlikte dolaylı vergiler, mükelleflerin şahsi gelir, kazanç veya servet benzeri durumlarını göz önüne almayan, adalet ilkesine zıt vergilerdir. Başka bir şekilde anlatmak gerekirse dolaylı vergiler, mal ve hizmeti kullanan tüketicinin ödeme gücünü önemsemeyen ve tüm mükelleflere aynı oranı uygulayan vergilerdir.
- Belirlilik kriteri; dolaylı vergilerde verginin mükellefinin kim olacağı nihai tüketicinin bilinmemesinden ötürü belli değildir. Fakat dolaysız vergilerde verginin mükellefinin belirlenmesinde böyle bir husus söz

⁵⁵ Nadaroğlu, H. (2000). A.g.e. S. 327.

⁵⁶ TÜSİAD. (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları. İstanbul, TÜSİAD, s. 17,18.

konusu değildir. Bir başka farklılık ise dolaylı vergilerde, vergiyi doğuran mal veya hizmetin alınıp kullanılması verginin tahakkuku anlamına gelmekteyken dolaysız vergilerde ise belirli bir dönemde veya takvimde tahakkuk meydana gelmektedir.

Gelir ve servet unsurları üzerinden tahsil edilen ve mükellefince yansıtılamayan vergiler dolaysız, mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen ve mükellefince bir başka mükellefe yansıtılabilen vergiler ise dolaylı vergilerdir, şeklinde bir tanımlama yapılması da mümkündür.⁵⁷

Dolaylı-dolaysız vergi ayrımını yapmanın birden çok yolu vardır. İngiltere maliye bakanlığı görevini yürüten William Gladstone dolaylı ve dolaysız vergileri iki kız kardeşe benzetir, birbirinden farklı erdemlere sahip olsalar da aynı aileye mensup olduklarını ve bu sebeple bir karşılaştırma yapmanın manasız olduğunu vurgulamıştır. Fakat günümüzde vergi sistemlerinin bu vergi türlerinden hangisine yer verdiği, doğurduğu sonuçlar açısından çok büyük etkilere sahip olmaktadır.

⁵⁷ Gündoğdu, B. (2003). “Joseph Modeli Çerçevesinde Dolaysız Vergilerin Üstünlüğü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:260, 2003, s.107.

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE UYGULAMASI

2.1. Dolaylı Vergi Türleri

Dolaylı vergiler kişilerin her türlü tüketim mallarına uygulanan, satıcısından veya üreticisinden alınan, fiyatlara eklenerek nihai tüketiciye yansıtılan vergilerdir.⁵⁸ Bu vergiler; yansıtılabilmesi, fiyatların içine gizlenebilmesi ve peşin olarak tahsil edilebilmesi gibi sebeplerden ötürü sıkça tercih edilirler. Dolaylı vergiler sadece yurt içindeki ticari işlemlerden değil, yurt dışındaki ticari işlemlerden de alınır. Buna göre dolaylı vergileri; dâhilde alınan vergiler, dış ticaretten alınan vergiler ve diğer vergi türleri olarak ayırmak mümkündür.

2.1.1. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri

Dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri; dâhilde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi olarak ayrılmaktadır.

2.1.1.1. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi

“Katma değer vergisi, yaygın muamele ve satış vergilerinin en modernini olup günümüzde Avrupa ülkelerinde kullanımı yaygın olan bir vergidir. Katma değer vergisi, isim ve teknik biçim açısından 1950 yılına kadar uzanmakta ve ilk olarak 1955 senesinde Fransa’da kendisine uygulama alanı bulmuştur.⁵⁹” KDV’nin ilk olarak Fransa’da uygulanışından sonra diğer Avrupa ülkelerinde de uygulanmaya başlayarak yaygın hale gelmiştir. Hem sağladığı vergileme avantajı hem de Avrupa Birliği ile dolaylı vergilerin uyumlaştırılması açısından önemli bir yer tutan KDV, Türkiye’de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile birlikte 1 Ocak 1985 tarihinde KDV uygulanmaya başlamıştır.

Türkiye’de KDV’nin uygulanmasını gerekli hale getiren sebepleri, ekonomik ve mali sebepler olarak sıralayabiliriz. Ekonomik sebepler; yatırımlara teşvik, ihracat rakamlarının artırılması gereği, sanayi sektörünün üzerinde bulunan vergi yükünün düşürülmesi, enflasyonun aşağı çekilmesi ve sınırlı kaynakların optimal dağılımının

⁵⁸ Bulutoğlu, K. (2003). **Kamu Ekonomisine Giriş**, YKY Yayınları, İstanbul, s.337.

⁵⁹ Muter, N. B. vd. (2006). a.g.e. s. 261.

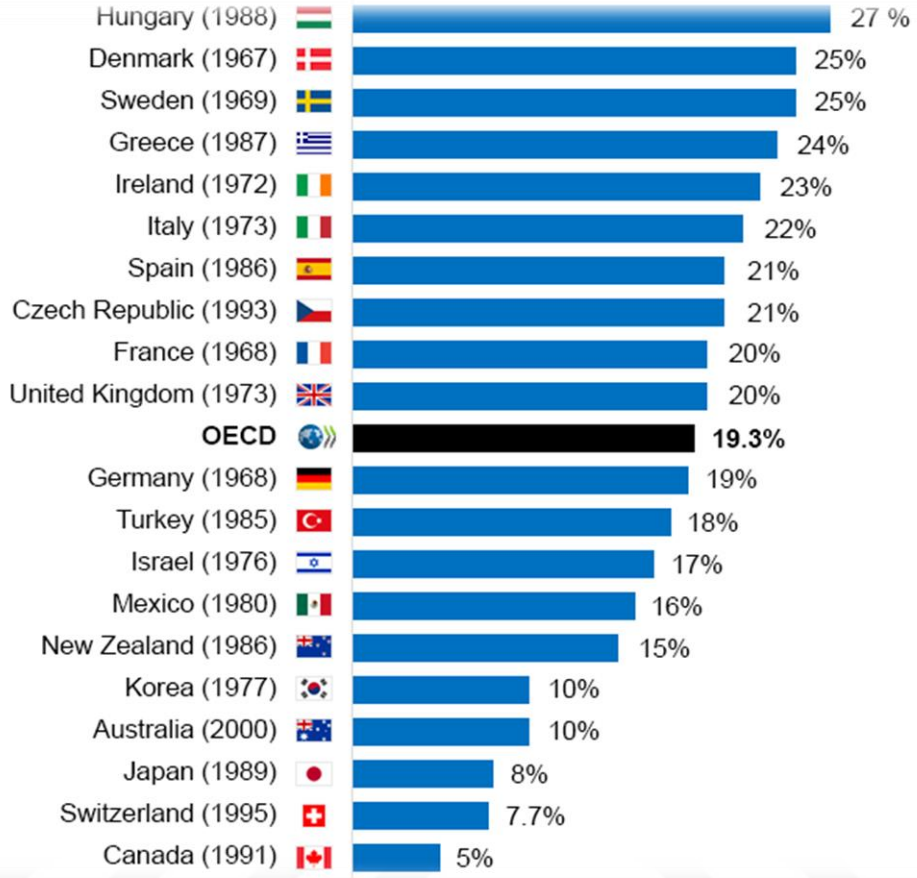
sağlanmasıdır. Mali sebepler ise; vergide adaletin göreceli olarak tesisinin sağlanması, vergi hasılatını artırıcı etkisi, vergi kaçakçılığını azaltma, uygulama kolaylığı ve dolaysız vergi sistemini tamamlayıcı nitelikte olması ile Avrupa ülkelerinin vergi sistemleriyle uyumlaştırma çabaları şeklinde sıralanabilir.⁶⁰

“KDVK’ nın 28. maddesine göre KDV’nin yasal oranı %10’dur. Fakat Cumhurbaşkanı kanuni oranı dört katına kadar artırmak ve %1’e kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.⁶¹” Bu yetki 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle kullanılmıştır. Bu Bakanlar Kurulu Kararnamesinde oran yapısı %1, %6, %12, %13, %20 olarak düzenlenmiştir. Bu oranlar 27.10.1993 tarih ve 93/4932 sayılı kararname ile değiştirilerek %12 oranı kaldırılarak oran sayısı dörde indirilmiştir. 01.01.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe giren %40 oranıyla birlikte uygulanan oran sayısı tekrar beşe çıkarılmıştır. ÖTV’ nin yürürlüğe girmesiyle birlikte %26 ve %40 oranları uygulanan mallar ÖTV listelerine alınmıştır. Günümüzde ise KDV oranı %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı şekilde uygulanmaktadır.

⁶⁰ Arslan, E. (2006), “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s. 14-17.

⁶¹ 3065 Sayılı Katma Değer Kanunu

Grafik 2.1. OECD Ülkelerinde KDV'nin Uygulanmaya Başlandığı Yıllar ve 2018 Yılı İtibariyle Uygulanan KDV Oranları

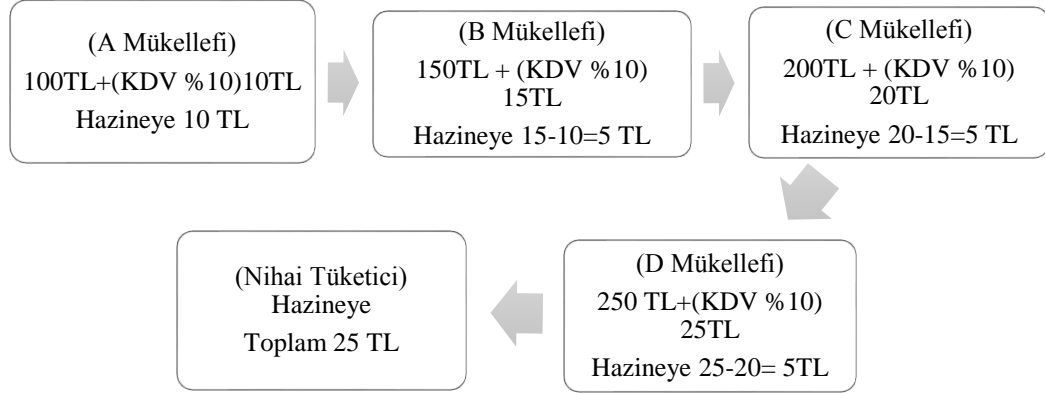


Kaynak: OECD, URL: <http://www.oecd.org>

Yukarıda yer alan Grafik 2.1.'de OECD ülkelerinde uygulanmakta olan genel KDV oranları ve KDVK'nın hangi yılda uygulamaya başlandığı bilgileri yer almaktadır. Buna göre OECD ülkelerinde KDV oranı ortalama %19,3 olmuştur. En yüksek oran %27 ile Macaristan' a ait olurken en düşük oran %5 ile Kanada' da uygulanmaktadır. Türkiye ise %18'lik KDV oranı ile OECD ortalaması seviyesinde yer almaktadır.

KDV' nin işleyişini tablo ile göstermek gerekirse aşağıdaki şekilde bir indirim mekanizmasına sahip olduğu görülecektir.

Grafik 2.2. KDV İndirim Mekanizması



Yukarıdaki Grafik 2.2.’ ye göre A mükellefinden tahsil edilen 10 TL mükellef tarafından 1 no’lu KDV beyannamesiyle indirilecek KDV olarak beyan edilecektir. Aynı şekilde B, C ve D mükellefleri de ödemiş oldukları KDV tutarlarını indirim mekanizması dâhilinde indireceklerdir. Nihai tüketiciler ise A, B, C ve D mükelleflerinin kullandığı indirim mekanizmasını kullanamayacaklardır. Nihai tüketiciler, KDV’ nin yansıtılabilmesi özelliği sebebiyle diğer mükelleflerce aktarılan KDV tutarlarının muhatabı olmaktadır.

“KDVK’ ya bakıldığında kanunun 1. Maddesinde KDV’ ye tabi işlemlerin hangileri olduğu belirtilmiştir. Buna göre; Türkiye’ de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV’ ye tabidir. Bunların haricinde, kanunca belirtilen bazı diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler de KDV’ye tabi tutulmuştur.⁶²”

“Katma değer, bir mal ya da hizmetin bedeline üretim boyunca gerçekleşen ilaveleri sorumluluk temelinde kayıt altına almaktadır. Katma Değer Vergisi sistemi, vergilendirilen tüm mal ve hizmetler için söz konusu mal ve hizmetin üretim- sunuluş- satış silsilesindeki tüm kademelerde meydana gelen bir dizi ‘ara vergilendirme’ işleminden oluşur.⁶³”

⁶² 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

⁶³ KANLI, (2007). a.g.e., s.63.

KDV mükelleflerce verilen yazılı beyannameler üzerinden hesaplanır. KDV beyannamesi birer aylık dönemler halinde verilir. Buna göre KDV beyanları her dönem gelecek ayın 24' üne kadar verilecektir. Ayrıca ödenecek KDV hesaplanmamış olsa dahi beyanname verilmesi mecburi tutulmuştur. KDV beyanı sonucu ödenecek vergi çıkması halinde bu vergi, beyanname verilen ayın 26. gününün akşamına kadar ödenecektir.

KDV' nin belli başlı özelliklerini sıralamak gerekirse;

- “KDV, genel bir vergidir ve bütün mallar bu vergi kapsamındadır; üretim ile dağıtımın, perakende satış dâhil tüm kademelerinde KDV uygulanmaktadır.”⁶⁴”
- Verginin ödenmesi bir silsile şeklinde olduğundan ve nihai tüketiciye kalıp peşin olarak tahsil edildiğinden vergi kaçakçılığı imkânı azalmaktadır.
- İhracat yapılması halinde alınabilecek vergi iadesi yüzünden ihracat seviyesinin yükselmesini sağlayacaktır.
- Vergiyle ilgili tüm oranlar ve uygulama alanları açık bir şekilde belli olduğundan şeffaf bir vergidir.
- Katma Değer Vergisi alınan mal ve hizmetlerin çeşidinin fazla olması sebebiyle, net vergi hâsılatı da buna paralel olarak artmaktadır.
- Mükelleflerin ödedikleri verginin malın veya hizmetin içine gizlenmiş olmasından ötürü (mali anestezi), vergi yükü açısından toplumsal tepkilerin en aza indirildiği vergi türlerindedir.

Günümüzde KDV belirtilen özellik ve avantajlardan ötürü ülkelerce tercih edilen vergilerden olmuştur. KDV'nin her ülkede uygulanıyor olması her ülkenin vatandaşının aynı vergi yüküne muhatap kaldığı anlamını taşımamaktadır. Bunun sebebi gelişmiş ülkelerde refah seviyesi dolayısıyla alım gücü yüksek olduğundan ötürü kişiler daha çok harcama yapma gücüne sahiptirler. Fakat fakir ülkelerde toplumsal refah seviyesi düşük olduğundan genel tüketim de azalacağından tüketim üzerinden alınan vergilerden sağlanan hasılatta düşük seviyelerde olacaktır.

Modern devlet idare sisteminde, devletin; kamusal ihtiyaçları karşılayabilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları; tabana yayılabilen ve tahsili rahat dolaylı vergiler ile

⁶⁴ Saraçoğlu, F. (2006). “KDV’nde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkisi”, **Sayıştay Dergisi**, No.62, s.68

değil de vatandaşların gelir ve kazançları üzerinden yapılan vergileme ile sağlaması tercih edilir. Bu şekilde verginin tabana yayılması dolaylı vergilerdense, dolaysız vergiler ile tesis edilmekte ve vergide sosyal adalete uygun hareket edilmektedir. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ise dolaysız vergilerin tahsilinin zor olması, düzenli bir vergi mevzuatı, uygulaması ve kontrol mekanizmasının bulunmaması gibi sebeplerle vergileme genel tüketim üzerinden yapılarak; toplumun alım gücü açısından zayıf kesimleri, yüksek vergi ödeme tutarları ile karşı karşıya bırakılarak daha da zor durumlara düşürülmektedirler.⁶⁵

2018 yılında ülkemizde tahsil edilen dâhilde alınan KDV tutarı 128.357.853-TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, tüm vergi gelirlerinin içerisinde dâhilde alınan KDV'nin payı %17,39'tir.⁶⁶ Bu oran dâhilde alınan KDV'nin vergi sistemimizdeki önemi ve yeri açısından yol gösterici olmaktadır.

2.1.1.2. Özel Tüketim Vergisi

“Ekonomik işleyişte üretim ve dağıtımda ya da sadece bunlardan bir tanesinde, istisna ve muafiyetler haricinde tüm mal ve hizmetlerden genel olarak tahsil edilen muamele vergisine karşın, özellikli olarak belirtilen mal ve hizmetlerden tahsil edilen vergiler ÖTV olarak nitelendirilmektedir.⁶⁷” Buna göre ÖTV üretim ya da dağıtım aşamalarından birinde ya da her ikisinde alınan fakat bütün mal ve hizmetlere değil sadece belirtilmiş olanlara uygulanan bir vergi türüdür.

Özel tüketim vergisi, 6 Haziran 2002 tarihli 4760 sayılı kanun ile T.B.M.M.'de kabul edilerek, 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak Türk vergi sistemine dâhil olmuştur. ÖTV'nin vergi sistemine dâhil edilmesinde ki temel amaç, belirli bir çerçevede belirlenen az sayıda malın vergi kapsamına dâhil edilerek vergi sisteminin ve dolaylı vergilerin yalınlaştırılması ile dolaylı vergilerde Avrupa Birliği'nin uygulamalarına eş güdüm sağlanmasıdır. ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte Türk Vergi sistemi içindeki on altı adet vergi, harç ve fon payı ile %26 ve %40 oranlarında uygulanan yükseltilmiş KDV uygulaması

⁶⁵ Genç, F. (2014). “Türkiye’deki Dolaylı Vergilerin Vatandaşlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Kadıköy Örneği”, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s. 17.

⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm (İstatistiklerde Verilen Tutarlar Bin TL Şeklinde Verilmiştir.)

⁶⁷ Turhan, S. (1998). a.g.e. s.260.

son bulmuştur.⁶⁸ “Buna göre ÖTV’ nin uygulamaya konulmasıyla birlikte uygulamadan kalkan vergiler şunlardır;

- 1- Akaryakıt Tüketim vergisi
- 2- Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı
- 3- Taşıt Alım Vergisi
- 4- Ek Taşıt Alım Vergisi
- 5- Taşıt Alım Vergisinin 1/4’ü Oranında Alınan Çevre Kirliliğini Önleme Fonu
- 6- Ek Vergi (Katma Değer Vergisinin 60 ıncı maddesi)
- 7- Trafik Tescil Harcı
- 8- Tütün Mamulleri ve Alkollü İçeceklerin İthal veya Satışından Alınan Savunma Sanayi Destekleme Fonu
- 9- Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi
- 10- Motorlu Taşıtlar Kayıt, Tescil ve Devirlerinde Alınan Eğitimi Katkı Payı
- 11- Motorlu Taşıtlar Kayıt, Tescil ve Devirlerinde Alınan Özel İşlem Vergisi
- 12- Tütün Mamulleri ve Alkollü İçeceklerden Alınan Mera Payı
- 13- Toplu Konut Fonu
- 14- Tütün Mamulleri ve Alkollü İçeceklerin İthal veya Satışında Alınan Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçecekler Düzenleme Kurumu Payı
- 15- Şehit, Malul, Dul ve Yetimleri Payı
- 16- Federasyonlar Fonu”

ÖTV’nin uygulanmaya başlanması; KDV’nin yürürlüğe girmesinden sonra vergi sistemimizdeki dolaylı vergilerde gerçekleştirilen en kapsamlı ikinci reform anlamına gelmektedir.

Türkiye’de yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi’nin başlıca özellikleri şu şekilde sayılabilir; tüm mallara değil, sınırlı sayıda belirlenen malları kapsadığından uygulaması basit ve zahmetsizdir. Muhatap olunan mükellef sayısı düşük sayıda olan ve uygulamada etkinliği yüksek bir vergidir. ÖTV, tek aşamalı olan ve mükellef tarafından bir kere ödenen bir vergi türüdür. Verginin uygulandığı malları imal ve ithal edenler vergi yükümlüsü olarak kabul edilirken, taşıtlarda ilk kez edinenler verginin

⁶⁸ Hitaloğlu, A. (2008). Tüm Yönleriyle ÖTV’nin Örnekli Anlatımı. Erişim Tarihi: 02/01/2019, <https://docplayer.biz.tr/96711-Tum-yonleriyle-otv-nin-ornekli-anlatimi.html>, s.3.

mükellefi sayılacaklardır. ÖTV' nin oran olarak uygulamasında yerli ve yabancı ayırımına gidilmeyip aynı oranların uygulanması esası kabul edilmiştir.⁶⁹

ÖTV' nin alınması farklı nedenlere dayanmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁷⁰

- Gümrük Birliği sebebiyle oluşan kamu gelirlerindeki azalmanın giderilmesi, ithalata bağımlılığın daha aşağı seviyelere çekilmesi,
- Gelir dağılımında meydana gelen adaletsizliğin giderilmesi için,
- Topluma sağladığı yararların düşük kabul edildiği ya da toplumu oluşturan bireylere zarar verdiği kabul edilen mallara olan talebi kısıtlamak için,
- Enflasyonist ortamda bireylerin taleplerini azaltabilmek için,
- Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak için,
- Çevre kirliliğine karşı mücadele etmede bir alternatif olması için⁷¹,
- Tüketim vergilerinde basit bir uygulama olması için yürürlüğe girmiştir.

Geniş kapsamlı bir vergi türü olmayan ÖTV'nin konusu, ÖTV Kanununun 1 inci maddesinde belirtilmiştir. ÖTV kanununun 1. maddesinde verginin konusu, kanuna ekli dört listede sayılan malların imalatı, ithalatı veya ilk iktisabı ile satışının gerçekleşmesidir.

- 1 Sayılı listede petrol ürünleri ile solvent benzeri ürünler,
- 2 Sayılı listede kara, deniz ve hava taşıtları,
- 3 Sayılı listede alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri,
- 4 Sayılı listede elektronik ürünler, beyaz eşyalar yani lüks tüketim malları kendine yer bulmuştur.⁷²

ÖTV'ye tabi malların farklı mallardan meydana gelmesi sebebiyle, ÖTV Kanunu 14. maddede Kanun kapsamına giren malların vergilendirilmesinde, mal grupları ayrıştırılarak 15 günlük ve aylık olarak iki farklı vergilendirme dönemi düzenlenmiştir.

⁶⁹ Uyar, L. (2013). Dolaylı Vergilerin İşletmede Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulamaya Yönelik Öneriler. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. s. 32,33.

⁷⁰ Uyar, L. (2013). a.g.e. s.33.

⁷¹ TÜRMOB, Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, Yayın No: 183, Haziran 2002, s. 19.

⁷² 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

ÖTV, vergi sistemlerinde sosyal adaleti tesis edici niteliğe sahip olmakla beraber, gelişmiş ülkelerde insan sağlığına zararlı maddelerden alınmaktayken, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde ise, zararlı maddelerin yanında belli bir seviyenin üstünde gelir elde eden kişilerin talep ettiği lüks mallardan da alınmaktadır. Fakat hem toplumsal ve sosyal sebeplerle (alkol ve sigara talebini düşürmek ve toplumsal sağlığı muhafaza etmek) hem de sosyal adaleti tesis için (yüksek gelire sahip olanların talep ettiği malların yüksek oranda vergilendirilmesi) lüks tüketim mallarına konulan yüksek oranlı ÖTV sisteminin, hedeflenen noktaya erişmesi oldukça zordur. Türkiye’de ki ÖTV sisteminde petrol ve petrol türevlerinde uygulanan yüksek oranlı ÖTV, bu malların bütün vatandaşlarca talep ediliyor olması ve bu yüzden de talep esnekliğinin bulunmaması sebebiyle, vergide ki sosyal adalet ilkesine aykırılık taşımaktadır.⁷³

Bazı üretim ve tüketim hareketlerinin sebep olduğu dışsallıkları içselleştirmek için ÖTV’ nin toplumda ortaya çıkaracağı etkilerden faydalanılabilir. Bu vergi petrolden yararlanılarak üretilen malların sebep oldukları olumsuz etkileri indirgeyebilmek için düzeltici vergiler (corrective taxes) veya isim babası iktisatçı Pigou tarafından literatüre kazandırıldığı için Pigouvian vergiler olarak da tanımlanabilmektedir.⁷⁴

Buna göre ilk bakışta petrol ve türevlerinden üretilen ürünlerin tartışmasız olarak doğamıza verdiği zararlardan bahisle bu tür vergiler desteklenebilir. Ancak sosyal adalet penceresinden bakıldığında doğaya verilen önemin sosyal adalet açısından göz ardı edildiği anlaşılacaktır. Dolaylı vergilerden bahsederken, bu tipteki vergilerin tüketim mallarına uygulanması sırasında vatandaşların gelir durumlarının göz önüne alınmadığı durumu belirtilmişti. Burada petrol ürünleri içerisindeki en önemli payı araçlar için kullanılan yakıtlar oluşturmaktadır. Yakıt olarak kullanılan benzin ve motorin kuşkusuz doğaya zarar vermektedir. Bunu engellemek tüm vatandaşların iyiliğine bir uygulama olacaktır. Fakat bunu engellemenin en basit yolu bu ürünlerin fiyatlarını artırmak olacaktır.

Petrol ürünlerinin tüketiminde talep esnekliği düşüktür. Bunun sebebi insanlığın mevcut durumda petrole mahkûm olmasındandır. Siyasi idarelerin de kaynak artırıcı her fırsatı değerlendirmeleri kaçınılmazdır. Bu iki durum bir araya

⁷³ Genç, F. (2014). a.g.e. s. 20.

⁷⁴ Stiglitz, E. J. (2000). **Economics of Public Sector**, 3rd Edt., p. 563

gelince ÖTV' nin uygulanmasındaki sebepler ortaya çıkmaktadır. Bu sebeplerin ortaya çıkardığı ÖTV' nin de sosyal adaleti zedeleyici bir yapıya dönüştüğü görülmektedir.

2018 yılı için bütçe gelirlerini oluşturan kalemlere bakıldığında, bütçe gelirlerinin % 18,31' inin ÖTV gelirlerinden oluştuğu görülecektir. ÖTV gelirlerinin hangi kalemlerden oluştuğu kontrol edildiğinde ise, 135.128.435-TL gelirin 56.469.849-TL' sini petrol ve doğalgaz ürünlerinden alınan gelirlerin oluşturduğu tespit edilecektir. Buna göre, ÖTV gelirleri içindeki petrol ve doğalgaz ürünlerinden alınan vergi gelirlerinin payı %41,7' dir.⁷⁵ Belirtilen istatistiklerden de anlaşılacağı üzere vergi gelirleri içerisinde ÖTV gelirleri büyük bir yer kaplamaktadır. ÖTV gelirleri içerisinde ise petrol ürünlerinden alınan vergilerden elde edilen pay %41,7' dir. Bu istatistikler sonucunda vergi gelirlerinin elde edilme şeklinde sosyal adaletin göz ardı edildiği durumu ortaya çıkmıştır.

2.1.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

“Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)’nin yükümlülerini oluşturmaktadır. Verginin konusu; banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, ne şekilde olursa olsun gerçekleştirdikleri tüm işlemlerden dolayı lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden ya da hesaben aldıkları paralardır.”⁷⁶

“Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine ilişkin hükümler, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 28 inci maddesinden başlanarak yer almaktadır. Bu kanun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin temelini oluşturmaktadır. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hakkında ki metinler haricinde ki kısmı, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 61/a maddesiyle işlerliğini yitirmiştir. BSMV, KDV’nin konusuna dâhil değildir. BSMV yalnızca 6802 sayılı kanunda ki değişiklikler ile 1940’dan beri uygulanan hali geçerliliğini sürdürmektedir.”⁷⁷

“Günümüzde geçerli BSMV oranı %5’ tir. 6802 sayılı yasanın 33. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm de, Bakanlar Kurulu vergi oranını bankalar arası

⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır.

⁷⁶ Arslan, A (2011). Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, s. 8-9.

⁷⁷ Kırman, A. (2001). Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Ankara, Cem Web Ofset, s.35,36.

mevduat muameleleri, bankalar ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte %1'e, bankalar arası kambiyo muamelelerinde ise sifıra kadar indirmeye ve belirlenen oranları asamayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir, şeklinde uygulanacak oran için düzenleme getirilmiştir.⁷⁸

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilir. Mükellefler, bir aylık dönemde oluşan vergiyi kendi hazırlayacakları beyanname ile gelecek ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine beyan edecek ve aynı sürede de vergiyi ödemektedirler.

BSMV'nin matrahı bankaların, banker ve sigorta şirketlerinin her ne adla olursa olsun lehlerine kalan tutarlardır. Bankalar için örnek vermek gerekirse, bankaların verdiği hizmetlerden yükümlü oldukları BSMV tutarı vermiş oldukları hizmet tutarları değil sadece elde ettikleri kar tutarı olacaktır.

2018 yılında ülkemizde BSMV tahsilatı 18.195.459-TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, BSMV'nin 2018 yılındaki vergi gelirlerinin içindeki payı %2,47 olarak gerçekleşmiştir. Belli bir kesimi ilgilendiren bir vergi olmasına karşın, BSMV vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir.

2.1.1.4. Özel İletişim Vergisi

Deprem vergisi adıyla da hatırlanabilecek olan bu vergi, 1999 yılında yaşanan Marmara depremiyle birlikte gelen ekonomik darboğazdan kurtulmak için 1999 yılında 4481 sayılı kanunla 2002 yılında son bulmak üzere getirilmiştir. Fakat vergi gelirlerinden kolayca vazgeçilemediğinden dolayı yapılan kanuni düzenlemelerle birlikte vergi sistemimizde kalıcı olarak yerini almıştır. Verginin konusunu, her türlü cep telefonu işletmecisince gerçekleştirilen tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ile radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamında iletilmesine ilişkin hizmetler oluşturmaktadır. ÖİV bir defalık tahsil edilen, tek aşamalı bir vergidir. Bu verginin yükümlülere ilgili belgelerde gösterilmesi mecburidir.⁷⁹

Özel İletişim Vergisi vergi kanunlarına göre gider yazılamamaktadır. Fakat BSMV ve Özel Tüketim Vergisi gider yazılabilmektedir. ÖİV kanunlaştığı yıllarda bir

⁷⁸ 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu

⁷⁹ Edizdoğan, N. vd. (2007), **Türk Vergi Sistemi** (Yeniden Düzenlenmiş 3. Baskı), Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 359-360.

olağanüstü hal vergisi olarak planlandığından gider yazılması kabul edilmemiştir. Bu sebeple her ne kadar hizmetlerden tahsil edilse de bir servet vergisi gibi yararlanan kişi ve kurumların üstünde kalması hedeflenmiştir. Fakat 2004 yılından itibaren tıpkı BSMV gibi gider vergileri kanunumuzun bir parçası haline gelmiştir. Bu sebeple bir harcama vergisidir ve Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi gereğince artık gider olarak kabul edilmesi gerekir.⁸⁰

2018 yılında ülkemizde ÖİV gelirleri 3.447.265-TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre 2018 yılı için, toplam vergi gelirleri içerisinde ÖİV gelirlerinin yeri %0,47 olarak gerçekleşmiştir.⁸¹

2.1.1.5. Şans Oyunları Vergisi

“5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun gereği; her türlü şans oyunları faaliyetinden kazanılan hasılat, şans oyunları vergisine tâbi bulunmaktadır. Verginin matrahını, şans oyunları oynanması sonucu elde edilen hasılat oluşturmaktadır. Kendisine şans oyunları düzenleme hakkı verilmiş olan kurumlar bu verginin mükellefidirler. Şans oyunları düzenleme yetkisi verilen kurum, bu yetkiyi devrederse verginin mükellefi yetkiyi devralan kurum, kuruluş veya özel hukuk kişisi olmaktadır.”

“Verginin oranı; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde % 5, at yarışlarında % 7 ve diğer şans oyunlarında % 10’dur. Bakanlar Kuruluna bu oranları bir katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye ya da tekrar kanunî seviyesine getirmeye ilgili kanunda yetki verilmiştir. Şans Oyunları Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık devreleridir. Fakat Bakanlık, vergilendirme dönemlerinde değişikliğe gitmeye, yeni vergilendirme dönemleri tespiti yetkili kılınmıştır.⁸²”

“Şans oyunları vergisi, ilgili vergilendirme dönemlerini takip eden ayın 20 nci günü sonuna kadar, mükelleflerce bir beyanname ile ilgili vergi dairesine beyan edilir. Hesaplanan verginin aynı süre içerisinde ödenmesi gerekir. Şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmez.⁸³”

⁸⁰ Uyar, L. (2013). a.g.e. s. 69.

⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır.

⁸² 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun

⁸³ 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun

2018 yılında tahsil edilen şans oyunları vergisi 1.155.079-TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre 2018 yılında şans oyunları vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,16 olarak gerçekleşmiştir.⁸⁴

2.1.2. Dış Ticaretten Alınan Vergiler

Dış ticaretten alınan vergileri iki başlıkta gümrük vergisi ve ithalden alınan vergiler olarak incelemek mümkündür.

2.1.2.1. Gümrük Vergisi

Gümrük vergilerinin tarihine bakıldığında uygulamasının eski devirlere kadar dayandığı görülecektir. Tabi ki bu uygulamaların tarzı devirden devire değişiklik göstermiştir. Tarihteki ilk uygulamalara bakıldığında ilk ve orta çağlarda imparatorlar, krallar ve derebeyleri sadece mali amaçlarla, kendilerine kaynak oluşturmak için bu tip vergiler uygulamış ve amaçlarına ulaşarak önemli kaynaklar sağlamışlardır. İlk uygulamalarda haraç denilebilecek düzeyde olan bu vergiler zamanla her ülkenin kendi topraklarında ki şartlara göre gelişim göstermiştir. 18. ve 19. yüzyıl liberalizminin (laissez faire, laissez passer) felsefesi olan korumacılık düzeni ile birlikte gümrük vergisinin uygulama alanları zayıflamıştır. Fakat 19.yy'ın ikinci yarısından itibaren uygulanan politikalar tekrar gümrük vergilerinin önemli bir yer almasına sebep olmuştur.⁸⁵

Günümüz de uygulanan gümrük vergilerinin temelini 1972 yılında kabul edilen 1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu oluşturmuştur. Fakat zamanla bu kanundaki hükümler de değişikliğe uğrayarak güncellenmiştir. 1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu, AB mevzuatıyla uyum çalışmaları kapsamında yürürlükten kaldırılarak 4458 sayılı yeni gümrük kanunu 5 Şubat 2002 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Gümrük vergileri günümüz devlet idaresinde ülkede gerçekleştirilen yerli üretimin desteklenmesi, cari işlemler dengesinin ve dış ticaretin sağlıklı biçimde yapılabilmesinin sağlanması amacıyla uygulanmaktadır. Devletler, gümrük vergilerini belirlerken, dünyadaki birçok ülkenin ve Türkiye'nin de imzaladığı, uluslararası bir mutabakat olan 'Brüksel Tarife Nomanklatürü' nü kaynak almaktadır. Gümrük vergisi, bir ülkenin sınırları dâhilinde ülkeden içeriye giren her türlü mal ve eşya üzerine getirilmiştir. Ülke sınırlarından anlaşılması gereken, gümrük sınırlarıdır.

⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır.

⁸⁵ Sayar, N. (1975). **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, s. 232-244.

Ancak serbest bölgeler, limanlar ve izin verilmiş belirli bölgeler de gümrük vergisi dışında tutulmaktadır. Vergiye tabi olacak mal ve ürünler ile hangi ürüne hangi oranın uygulanacağını gösteren bilgileri içeren listelere gümrük tarifeleri denmektedir.⁸⁶

Gümrük vergisi, mükellef tarafından verilecek giriş beyannamesi üzerinden tarh edilir. Mükellefçe verilen beyana ve ya yapılan kontrol neticesine göre vergi, gümrük idaresinin ilgili memurunca tahakkuk işlemi gerçekleştirilir. Tahakkuk işleminin sonucu mükellefe bildirilir.⁸⁷

Gümrük vergisinde uygulamada usul hükümleri diğer vergilerin uygulanmasından farklılıklar arz etmektedir. Ülkemizde uygulanan vergi kanunlarının usul açısından bağlı olduğu kanun Vergi Usul Kanunu'dur. Bu kanunda yer alan hiçbir hüküm gümrük vergilerinde uygulama alanı bulamamıştır. Ülkemizde gümrük vergisinin matrahının tespiti, beyannamenin ilgili yerlere verilmesi, verginin tahakkuku, ödenmesi, ihtilafların çözülmesi, vergi suçları gibi bütün aşamalarda Gümrük Kanunu uygulanmaktadır.⁸⁸ Gümrük Vergisinde usul kanunu olarak diğer vergilerden farklı bir yol izlenmesi bu verginin özellikli durumundan ötürüdür. Bu durumda Gümrük kanunu diğer vergi kanunları karşısında ayrıcalıklı bir yer edinmiş olmaktadır.

Gümrük Vergileri; aslında ithalat ve ihracat vergilerinin bütününe içine almaktadır. Bununla birlikte, ihracatta uygulanmasının doğuracağı bazı iktisadi çekincelerden ötürü, devletler tarafından genelde ithalat üzerinden tahsil edilmektedir. Gümrük vergileri yansıma özelliği bulunan vergilerdir. Dolayısıyla gümrük vergilerini asıl ödeyen nihai olarak malı elinde bulundurandır. Bu yüzden devletler uygulamak istedikleri çeşitli politikalar için gümrük vergilerini kullanmaktadırlar.⁸⁹

Günümüzde de gümrük vergilerinin ülkeler için ne kadar önemli olduğunu gösteren örnekler mevcuttur. Örneğin; 2018 yılı içerisinde Amerika Birleşik Devletleri Ticaret Temsilciliği (USTR) Ofisi Çin'in fikri mülkiyet hakları hırsızlığı ve teknoloji transferi ile ilgili haksız ticaret uygulamalarını gerekçe göstererek 16 milyar dolar tutarında bir ürün grubu için ilave %25 gümrük vergisi getirildiğini açıkladı. Buna

⁸⁶ Kanlı, M. (2007). a.g.t., s.70.

⁸⁷ Arslan, M. (2004). **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Nobel Yayıncılık, s. 322.

⁸⁸ Bulutoğlu, K. (2004). Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, s. 274,275.

⁸⁹ Adalısoy, Özlem. (2007). Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, s. 44.

karşı da ABD'nin açıkladığı tarife listesine tepki olarak Çin tarafı aynı yıl içerisinde 333 ürünü kapsayan 16 milyar dolarlık bir ek tarife listesi açıkladı.

2018 yılı içerisinde Türkiye'yle ABD arasında yaşanan Rahip Brunson krizinde de gümrük vergisi bir koz olarak ABD tarafından kullanılmıştır. Buna göre ABD Türkiye'den ithal edilen çelik üzerindeki %25 olan gümrük tarifelerini iki katına çıkararak yüzde 50 oranında uygulanmasına karar vermiştir.

Yaşanılan bu durumlar göz önüne alındığında, vergiler aslında ülkeler için sadece finansman ihtiyaçlarını karşıladıkları bir kaynak değil aynı zaman yeri geldiğinde dış ticarete de kullanılabileceği bir enstrümandır. Özellikle ABD-Çin arasındaki ticaret savaşındaki gibi ülkelerin çıkarlarını ilgilendiren durumlarda gümrük vergilerinin kullanılması artık normal karşılanmaktadır. Dış ticareti ilgilendiren bir vergi olan gümrük vergisi ithalat-ihracat dengesinde kilit rol oynayabilmektedir.

Gümrük vergisi, ülkeler arasındaki politikalara göre belirlenebildiği gibi ülkelerin iç siyasi ve ekonomi politikalarına göre de belirlenebilmektedir. Buna göre ülkesinde yerli malına talebin artmasını isteyen bir yönetim, ithal edilerek yurtdışında kullanılan mallar üzerine bir gümrük vergisi koymak suretiyle ilgili malın fiyatında bir artış ve dolayısıyla da talepte bir azalış sağlayabilecektir. Bu yüzden gümrük vergisi ülkelerin uygulayacakları politikalarda bir araç olarak oldukça kullanışlıdır.

2018 yılı vergi gelirlerine bakıldığında, ülkemizde gümrük vergisinden elde edilen gelirin 15.702.903-TL olduğu görülecektir. Buna göre, gümrük vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı 2018 yılında %2,13 olarak gerçekleşmiştir.

2.1.2.2. İthalde Alınan KDV

“İthalde alınan Katma Değer Vergisinin konusu için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde ‘her türlü mal ve hizmet ithalatı’ şeklinde bir tanımlama yapılmıştır. İthalatı yapılan her türlü mal ve hizmetin KDV'nin konusuna dâhil edilmesinin başlıca sebebi, yurt içinde de ithal edilen mal veya hizmetlerin muadillerinin bulunmasından dolayı, yurt içinde üretilen bu ikame mal veya hizmetlerin dezavantajlı bir hale gelmesinin önlenmesi çabasıdır. Katma Değer Vergisi Kanunundaki bu hüküm yurt içinde üretilen mal veya hizmetler ile ithal edilen mal veya hizmetler arasında oluşacak haksız rekabeti önlemiştir.⁹⁰”

⁹⁰ Kızılot, Ş. (1998). **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.22.

Bazı ticari şartlar sebebiyle yurt dışındaki üreticilerle rekabet imkânsız olabilmektedir. Yurt içinde ve yurt dışında üretilen ya da ithal edilen mal veya hizmetlerde KDV'nin eşit olması rekabet eşitliğini tesis etmiştir. Burada yurtiçindeki üreticinin neden desteklenmediği sorusu akla gelebilir. Bunun sebebi, ticari olarak bazen yurt dışında üretilen malın gerek ekonomi gerekse de kalite anlamında daha avantajlı olmasıdır. Ancak yurt içindeki üreticinin de desteklenerek ticari hacmi ve kalitesinin artırılması gerekmektedir. Bu nedenle yurt içi ve yurtdışı üretici için eşit şartlarda bir vergi öngörülmüştür.” “İthalatta verginin matrahını oluşturan unsurlar Katma Değer Vergisi Kanununun 21. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas bedeli, gümrük vergisinin bir bedel üzerinden alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf tutulması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun bilinmediği hallerde malın gümrükçe hesaplanacağı değeri,
- İthalat sırasında ödenmiş olan her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar gerçekleştirilen diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı benzeri ödemeler.⁹¹”

Katma değer vergisi oranı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. Maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Ülkemizde şu an %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı KDV oranı uygulanmaktadır.

2018 yılı vergi gelirlerine bakıldığında ülkemizde ithalde alınan vergi gelirleri tutarının 122.153.568-TL olduğu görülecektir. Buna göre tüm vergi gelirlerinin içerisinde ithalde alınan vergilerin payı 2018 yılı için %16,55 olmuştur.⁹² Bu oran ithalden alınan KDV'nin tüm vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olduğunun göstergesidir. Sadece dış ticaretten alınması da içerde uygulanan KDV'ye denklik getirmek amaçlıdır.

⁹¹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır.

2.1.3. Diğer Vergiler

Dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri ile dış ticaret üzerinden alınan vergiler dışında kalan damga vergisini diğer vergiler başlığı altında izlemek mümkündür.

2.1.3.1. Damga Vergisi

“Damga Vergisi 1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu verginin temelini, gerçekleştirilen hukuki işlemler ve bu işlemlerin güvencesini oluşturan belgeler oluşturur. Damga Vergisinin konusu, kanuna ekli tabloda yer alan kâğıtlardan meydana gelmektedir.”⁹³

“Kanunda yer alan kâğıt ibaresi yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat ya da belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. DV'nin mükellefi söz konusu kâğıtları imzalayanlardır. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler ödemektedirler.”⁹⁴

Damga vergisi tüketim üzerinden alınan bir vergidir. Konusunu üretimden tüketime değin kullanılan mal, hizmet ve servet unsurlarına hukuki geçerlilik sağlamak için tanzim edilen vesikalar ve kâğıtlar meydana getirdiği için, Damga vergisinin oldukça geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Damga Vergisinin mükellefi olabilmek için kayıtlı bir mükellef olunması gerekmemektedir. Bunun sebebi ise, Damga Vergisi Kanununa ekli hukuki geçerliliği olan vesika ve kâğıtların; imzalanmasının veya imzanın yerini tutacak bir işaret konulmasının, (imza bilmeyenlerin mühür veya parmak basması) damga vergisinde mükellefiyetin başlangıcı anlamına gelmesindedir.⁹⁵ Çoğunlukla ticari hayatta kullanılan belgelerin hukuki nitelik taşıyan duruma gelmesini sağlamak amacıyla vatandaşlar damga vergisi ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Damga Vergisi nisbi ve maktu olmak üzere iki şekilde tahsil edilir. Maktu hesaplamada kâğıt üzerindeki bedelin herhangi bir önemi yoktur, önceden belirlenen tutar vergi olarak ödenir. Nisbi hesaplamada ise, kâğıt üzerindeki bedele kanunda bulunan oranlar uygulanarak ödenecek tutar bulunur.

⁹³ Edizdoğan, N. Vd. (2007). a.g.e. s. 335-337.

⁹⁴ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

⁹⁵ Kanlı, M. (2007). a.g.e. s. 72.

Ülkemizde 2018 yılı vergi gelirleri kontrol edildiğinde, Damga Vergisinde 17.378.922-TL tutarında tahsilat gerçekleştiği görülecektir. Buna göre, tüm vergi gelirleri içindeki damga vergisinin payı ise %2,36 olarak gerçekleşmiştir.⁹⁶ Ticaret hacminin ve dolayısıyla hukuki işlemlerin artması halinde bu oranın giderek artması kaçınılmazdır.

2.2. Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerin Gelişim Süreci

Uygulanan bütün kamu politikalarına benzer olarak vergileme politikasının da kapsamına, vergilemeden beklenen sonuçların yanı sıra, uygulanan bu politikaların kararını veren siyasal mekanizmaların süreçleri de dâhil olmaktadır. Buna bağlı olarak vergi politikalarının oluşumunda ülkede siyasi olarak karar verici pozisyonda olanların etkisi çok büyük olmaktadır. Vergileme politikalarının belirlendiği siyasi süreçler ise, ülkede baskın olan siyasal iktidarın belirlediği şekilde yürümektedir. Bazı siyasi iktidarlar, devlet politikalarını şekillendirirken toplumun görüşlerini alarak bunlara göre hareket ederken buna karşı bazı siyasi iktidarlar ise devlet politikalarını belirlerken toplumun istek ve ihtiyaçlarını göz önüne almaz ya da sınırlı bir şekilde göz önüne alarak buna göre hareket eder. Bütün bu değişkenler neticesinde, ülkede var olan siyasi mekanizmalara göre vergi politikaları farklı çıkar gruplarının lehine belirlenmektedir.⁹⁷

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte Türk vergi sisteminde de bazı değişimler olmuştur. Bu değişim bir anda ve sert bir şekilde değil belirli bir zaman içerisinde gerçekleşmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı Devletinden kalan bazı vergiler uygulanmaya devam etmiştir. Zamanla yapılan reformlar sonucunda vergi sistemine yeni vergiler de eklenmiştir. Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin gelişim süreci beş döneme ayrılarak başlıklar halinde anlatılacaktır. Birinci dönemde 1923-1949 yılları arasında, Cumhuriyetin kuruluşuyla birlikte Osmanlı Devletinden kalan sistemle entegre yeni bir sistem oluşturma çabaları yer alacaktır. İkinci dönem olan 1950-1979 yılları arasında, çok partili siyasi hayata geçişle birlikte oluşan yeni düzendeki vergi sisteminden bahsedilecektir. Üçüncü dönem olan 1980-1994 arasında, yaşanan siyasi belirsizlikler ışığında vergi sisteminin yapısı yer alacaktır. Dördüncü

⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır.

⁹⁷ Karabacak, Y., & Nacar, B. (2006) "Siyasal Rejimlerin Vergileme Politikalarına Etkileri", **Vergi Dünyası**, (299), 148–154.

dönem yani 1995-2001 arasında vergi sisteminin gelişim çabalarıyla birlikte son dönem olan yani 2002-2018 arasında yaşanan gelişmelere yer verilecektir.

2.2.1. 1923-1950 Döneminde Dolaylı Vergiler

Kurtuluş Savaşının sona ermesiyle birlikte yeni kurulacak olan Türkiye Cumhuriyeti Devletine miras olarak; sosyal, beşeri ve ekonomik olarak çok zayıf bir durumda olan bir yapı kalmıştır. Ülke yaşanan savaşlarla birlikte beşeri sermayesini de yitirmiş bir durumda kalmıştır. Ekonomik olarak ise; savaşların getirdiği yükün yanı sıra Osmanlıdan kalan borçlarda ülkeyi zor bir duruma düşürmüştür. Bütün bu durumların görüşülmesi için, 1923 yılında İzmir’de “İktisat Kongresi” toplanmıştır. Burada ülkenin gelecek yıllarında uygulanacak politikalar görüşülmüştür.

“Cumhuriyetin ilk yıllarında ülkemizin vergi sistemini, Osmanlı Devleti’nde uygulanan ve cumhuriyet döneminde de uygulaması devam eden temel vergiler olan temettü vergisi, müsakkafat vergisi, ağnam ve aşar meydana getirmiştir. Temettü vergisi ticaret ve sanat üzerinden elde edilen gelirlerden, müsakkafat vergisi binalardan elde edilen kazançlardan, ağnam et olarak satışı mümkün olan hayvanlardan, aşar ise araziden elde edilen ürünler üzerinden alınan vergilerdi.”⁹⁸

Arazinin ekilip biçilmesi sonucu elde edilen hasat üzerinden genellikle onda bir oranında aynı bir şekilde alınan aşar vergisi en önemli dolaysız vergilerden birini oluşturmaktaydı. Fakat aşar, vergiyi toplama yetkisi verilen belli kişiler olan mültezimler vasıtasıyla toplandığından tarımsal üretimin gelişmesine engel olan, üreticinin hoşnut olmadığı bir vergiydi. Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasıyla birlikte, iltizam usulünün sebep olduğu devlet gelirlerinin düşmesi, mültezimlerin vergi toplarken uyguladıkları yolların hoş karşılanmaması, tarım sektörünü oluşturan köylü kesiminin gelir düzeyinin artırılmasının istenilmesi ve toplumu oluşturan tüm kesimlerin yönetime katılımının hedeflenmesi gibi durumlar sebebiyle adaletsiz bir vergiye dönüşen bu vergi, İzmir İktisat Kongresi’nde alınan kararlar doğrultusunda 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.⁹⁹

Aşar vergisinin kaldırılmasıyla birlikte vergi gelirlerinde oluşan düşüş, uygulamaya koyulan yeni vergilerle giderilmeye çalışılmıştır. Yürürlüğe koyulan

⁹⁸Öztürk, H. S. (2012). Verimlilik Ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 54.

⁹⁹ Vural, İ. Y. (2008). "Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, s. 86.

vergilerin büyük çoğunluğunu da dolaylı vergiler oluşturmuştur. Vergi sisteminde oluşan bu boşluğun dolaylı vergilerle kapatılmaya çalışılmasının sebebi ise dolaysız vergilerin uygulamasının zor ve vergi uyumunun geç sağlanmasındandır. Kısa sürede yeni kaynaklara ihtiyaç duyan devlet, en zahmetsiz ve uygulaması kolay olan dolaylı vergilere yönelmiştir.

Vergi gelirlerinde kullanılabilecek bir enstrüman olan gümrük vergisi de Lozan Antlaşmasındaki hükümler gereği etkin bir şekilde kullanılamamıştır. Buna göre ancak 1929 yılında Lozan'ın etkisini yitirmesiyle birlikte Gümrük Vergisi 'de bir politika aracı olarak kullanılabilir hale gelmiştir.

1930'lu yıllara gelindiğinde vergi politikasının şekillenmesinde, ekonomik gelişimin sağlanması için gerekli olan kaynakların bulunması önemli rol oynamıştır. Ülkenin vergi gelirleri dışında başkaca bir gelir kaynağının bulunmaması ve ivedi bir şekilde gelir elde etmenin zaruri olması, planlı ve bilimsel bir çalışma sonucunda vergi reformu yapılmasını önlemiştir. Bunun yanında bir yandan aşar vergisinin yerini tutması için getirilen gelir vergisinin ülkedeki vergi uyumunun düşük seviyelerde bulunması sebebiyle olumlu sonuçlar vermemesi, bir yandan da 1929 Ekonomik Buhranının sebep olduğu daralma neticesinde hükümet yeni kaynaklar aramaya mecbur kalmıştır. Aşar vergisinin kaldırılması sonucunda gelir vergilerinin getirilmesinin yanında dolaylı vergilerin ağırlığı da artmıştır. Bütün bu durumlar birlikte düşünüldüğünde o günün şartlarında ticaret erbabı ve çiftçilere nispeten durumları daha iyi olan ücretliler üzerine yeni vergiler koyulması sonucuna varılmıştır.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Yüce, M. (2004). "Avarız Vergisinin Muhteşem Dönüşü: Olağanüstü Vergiler", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:3, Temmuz 2004, s.4.

Tablo 2.1. Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (1923- 1949)¹⁰¹

	Gelir Vergileri	Servet Vergileri	Tüketim Vergileri	Dış Tic. Vergileri
Yıllar	(%)	(%)	(%)	(%)
1923-1925	29,92	12,62	29,73	27,72
1926-1930	8,95	16,58	48,80	25,67
1931-1935	22,67	15,40	31,95	29,97
1936-1940	30,95	8,60	32,15	28,18
1941-1945	37,78	9,46	41,98	10,78
1946-1949	35,00	4,17	40,10	18,39

Yukarıda ki Tablo 2.1.' de görüleceği üzere, 1923-1925 arası aşar vergisinin uygulanıyor olmasından dolayı gelir vergileri tüm vergi gelirlerinin yaklaşık 1/3'ünü oluşturmaktadır. Ancak aşar vergisinin kaldırılmasıyla birlikte yani 1925 yılından sonraki dönemde 1930 yılına kadar gelir vergisinin payı %8,95 olarak önemli oranda düşmüştür. Bu dönemde gelir vergisinde meydana gelen hasılat düşüklüğü tüketim vergileri üzerinden telafi edilmeye başlanmıştır. Nitekim 1925 yılında %29,73 olan vergi gelirleri içerisindeki tüketim vergilerinin payı %48,80' e kadar çıkmıştır.

1930'lu yıllara gelindiğinde tüketim vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının büyük bir artış göstermesi ve yaşanan ekonomik buhran sebebiyle ortaya çıkan kaynak arayışı devleti ücretlilere yöneltmiştir. Ücret geliri elde edenlerin nispeten daha iyi koşullarda olması ve ücret üzerinden alınan verginin tahsilinin daha kolay olması ücretlilerin vergilendirilmesini daha da cazip hale getirmiştir. Bu vergilerin uygulanmasının sonucunda vergi gelirlerinin içerisindeki payı %8,95 olan gelir vergilerinin payı % 22,67'ye yükselmiştir. Buna karşın tüketim üzerinden alınan vergilerin payında da düşüş gözlenmiştir. 1930'lu yıllar boyunca vergi gelirlerindeki dağılım bu şekilde seyretmiştir.

¹⁰¹ YILMAZ Hakan, (1996) Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Uzmanlık Tezi, DPT, s. 67.

1940'lı yıllara gelindiğinde ise dünyada birçok ülkenin katıldığı ve geniş bir bölgeyi ilgilendiren İkinci Dünya Savaşı çıkmıştır. Ülkemiz yurttan sulh cihanda sulh prensibiyle savaşa girmemeyi tercih etmiş ancak dış faktörler ve korumacı yapıya geçiş dolayısıyla savaş ekonomisini son derece ağır bir şekilde yaşamıştır. 1940 yılına gelene kadar uygulanan politikaların neticesinde önemli derecede daralmış olan ithalat iki yıl içinde yarıya inmiştir. Korumacılık politikasına geçiş yüzünden yetişkin nüfusun büyük çoğunluğunun askere çağırılması, üretimde %50'ye varan bir gerileme sonucunu da beraberinde getirmiştir. Savaş öncesinde sanayi planlarıyla hedeflenen ve başlanacak olan yatırımlar, savaş sonrası bütçede savunma harcamalarına ağırlık verilmesi nedeniyle tümüyle ertelenmek zorunda kalmıştır. Bütün bunlar değerlendirildiğinde, savaş yıllarının ekonomik olarak bir gerileme, duraklama dönemi şeklinde geçilmesine neden olduğu görülmektedir. 1940'lı yılların dünyada yaşanan savaş ve ülkemize yaşattığı etkiler dolayısıyla refah ve büyümeden söz edilemeyen yıllar olarak geçtiği söylenebilir.¹⁰²

2.2.2. 1950-1980 Döneminde Dolaylı Vergiler

Cumhuriyeti kurulmasından sonra 1950 yılına kadar kurucu parti olan Cumhuriyet Halk Partisi (CHP) iktidar olmuş ve ülkenin idari politikalarının belirlenmesinde tek söz sahibi olmuştur. 1950 yılında yapılan seçimlerde ise Demokrat Parti iktidara gelmiş ve bundan sonra da politika yapıcılar değişmiştir. Bu dönemden sonra iki parti arasında uygulanan politikalar açısından farklılıklar net bir şekilde yansımaya başlamıştır.

1950'li yıllarda başlayan dönemin önceki dönemlere göre en büyük farkı, dışa kapalı, müdahaleci, korumacı, dış dengeleri daima gözetken ve içe dönük iktisadi politikalarından yavaş yavaş vazgeçilmeye başlanmasıdır. Yeni dönemde ithalatın önü açılmış ve ithalat rakamlarında artış gözlenmiştir. Dışa açılmanın sonuçları olarak da dış açıklar artmış ve zamanla kronikleşmeye başlamıştır. Tüm bunların sonucunda dış yardımlara, kredilere ve yabancı sermaye akışlarına bağımlı duruma gelen bir ekonomik yapı oluşmuştur. 1950 yılından itibaren başlayan dönemde, dış ticarete uygulanan serbestleşme modelinin sonucu olarak, iç pazara yönelik bir sanayileşme hamlesi değil, dış pazarlara yönelik, tarıma, madencilığe, inşaat sektörüne ve alt yapı yatırımlarına ön plana alan bir kalkınma modeli uygulanmıştır.¹⁰³

¹⁰² Boratav, K. (2010). **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2007**, 14. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi, s. 81.

¹⁰³ Boratav, K. (2010). a.g.e. s.94-95.

Demokrat Parti iktidara geldiğinde, vadetmiş olduğu politikalara paralel olarak seçimi kazandığı yıl olan 1950 yılında 11704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile üç yıl boyunca gümrük tarifeleri dışındaki koruma önlemlerini kaldırdığını ilan etmiştir. Bu kararlar birlikte dış ticaret hacminin artması planlanmış olup ithalatın önü daha da açılmıştır. Devlet ticaret için vatandaşlarını desteklemiş ve dışarıya açılmanın önünü açmıştır.

Bu dönemde vergi kanunlarını ve uygulamasını ilgilendiren en önemli olay 1950 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunlarının çıkarılmasıdır. Cumhuriyetin kuruluşundan sonra vergi kanunlarında köklü bir sistematik değişim gerçekleşmediğinden getirilen bu yeni vergiler reform niteliği taşımaktadır. Yapılan yeni düzenlemelerde Alman vergi sistemi incelenmiş ve kanunlar buna göre dizayn edilmiştir. *“Kazanç vergisi yürürlükten kaldırılarak bunun yerine gelir vergisi getirilmiştir. 1950 yılı başında yürürlüğe giren bir diğer vergi olan esnaf vergisi ise hedeflenen seviyeye ulaşmadığından 1955’te kaldırılmıştır.”*¹⁰⁴

Yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu ile birlikte ülkemizde çok da yerleşmemiş olan defter tutma, fatura, itiraz ve değerlendirme gibi kavramların yerleşmesi sağlanmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarıyla ise; kurum tüzel kişiliği ile gerçek kişilerin vergilendirilmesi ayrımı yapılmıştır. Buna göre gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanununa tabi olurken kurumlar ise Kurumlar Vergisi Kanununa tabi olarak vergilendirileceklerdir. Gelir vergisinde artan oranlı tarife benimsenmiş ve uygulamaya koyulmuştur.

1956 yılına gelindiğinde dolaylı vergilerde önemli değişimler yaşanmıştır. O döneme kadar uygulanmakta olan muamele ve tüketim vergileri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu vergilerin kaldırılmasında ise, yerli sanayinin gelişmesine engel olduğu ve vergi kaçakçılığını teşvik edici özellikleri bulunduğu düşünceleri önemli rol oynamıştır.

“Kaldırılan bu vergilerin ikamesi olarak 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunuyla birlikte dört yeni vergi, vergi sistemine dâhil olmuştur. Bu yeni vergilerin adları ise şu şekildedir: İstihsal vergisi, Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Nakliyat Vergisi Ve PTT Hizmetleri Vergisi. Gider Vergileri Kanunu dolaysız vergilerde uygulamaya konulan ve büyük değişimler içeren vergiler gibi

¹⁰⁴ Şeker, K. (2006). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taahhüt Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006, s. 27.

gerçek bir reform niteliği taşımamıştır. Bunun sebebi, dolaylı vergilerin tek bir genel satış vergisi metninde birleştirilmesi yerine, muamele vergisinin başlangıç maddelerinden düzenlenen bir istihlak vergileri derlemesinden ibaret kalmasındandır. 1957’de ise Hususi Otomobil Vergisi kabul edilmiştir.¹⁰⁵”

1960 yılında askeri yönetim tarafından darbe yapılmıştır. Darbeden sonra bir süre askeri kanat ülke yönetiminde politika belirleyici hale gelmiştir. Askeri yönetim darbeden sonraki dönemde siyasi ve ekonomik konular başta olmak üzere birçok karar almıştır. Alınan bu kararların içinde vergisel konularda bulunuyordu ve buna göre birçok düzenleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan düzenlemelerin içinde; tarımdan elde edilen gelirlerin gelir vergisi kapsamına alınması, esnaf muaflığının daraltılması, gelir vergisi beyannamesinin yanında ayrıca her yıl servet beyanında bulunulması, kurumlar vergisinde uygulanan oranın yükseltilmesi, gayrimenkul sermaye iratlarında matraha uygulanan katsayıların yükseltilmesi, Vergi Usul Kanununun gözden geçirilmesi ve Gider Vergileri Kanunu’nda vergilerin ağırlaştırılması gibi konular bulunmaktadır.¹⁰⁶

Türkiye’de 1963 yılında, hedeflenen çeşitli amaçlar doğrultusunda planlı döneme geçilmiştir. Buna göre planlı döneme geçişin amaçlarını; kalkınma için kaynak bulmak, gelirin adaletli bir şekilde dağılımını tesis etmek ve sağlanan kaynakların verimli kullanımını gerçekleştirmek şeklinde sıralamak mümkündür. Fakat ülkedeki yüksek enflasyon ve yaşanan siyasi krizler sebebiyle, uygulamaya konan kalkınma planları istenilen başarıyı sağlamamıştır. 1971 senesinde yaşanan yüksek enflasyon, 1973 yılında patlak veren petrol krizi; 1970, 1978 ve 1979 devalüasyonları ve ülkede ithal malların yerine kullanılan ürünleri üreten sanayi kesiminin girdi fiyatlarının yükselmesi gibi sebepler bir araya gelince ülkede yüksek oranda maliyet enflasyonunun oluşması kaçınılmaz olmuştur. Petrol fiyatlarındaki artış ülkemizin bu konuda dışa bağımlı olmasından ötürü büyük miktarlarda ödemeler dengesi açığı verilmesine sebep olmuştur.¹⁰⁷

1950 yılında Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren uygulanan devlet politikalarına yön veren Cumhuriyet Halk Partisi iktidar koltuğunu Demokrat Parti’ye devretmiştir. Bu devirden sonrada devlet yönetiminde bir görüş değişikliği yaşanarak

¹⁰⁵ Şeker, K. (2006). a.g.e. s. 27.

¹⁰⁶ Karabacak, Y. (2005). "Kapitalist Sistemlerde Devletin İşlevleri ve Vergileme Gücünün Sınırları: Türkiye Örneği", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 48. Seri, 2005, s.120.

¹⁰⁷ Adalısoy, Ö. (2007). a.g.e., s. 34.

devletçi, korumacı, müdahaleci bir yapıdan dışa açık, özel teşebbüsleri destekleyen, dış yardımlar ve kredilerle para bolluğu oluşturan bir yapıya geçiş olmuştur.

Bu dönemde iktidara gelen Demokrat Parti vergi sisteminde önemli değişiklikler ortaya koymuştur. Buna göre gelir üzerinden alınan vergilerde kişi ve kurum ayrımı yapılarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunları uygulamaya geçmiştir. Ayrıca vergi sisteminde uygulanacak kanunların genel olarak usulünün belirlenmesi ve bazı vergisel terimlerin vergi sistemimize girmesini sağlayacak olan Vergi Usul Kanunu 'da yürürlüğe girmiştir.

Tablo 2.2. Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (1951- 1979)¹⁰⁸

	Gelir Vergileri	Servet Vergileri	Tüketim Vergileri	Dış Tic. Vergileri
Yıllar	(%)	(%)	(%)	(%)
1951-1955	28.75	2.66	45.50	23.04
1956-1960	37.46	1.80	40.51	20.23
1961-1965	34.06	1.57	38.35	26.02
1966-1970	31.27	1.89	37.38	27.45
1971-1975	41.11	1.22	35.20	22.47
1976-1979	53.62	0.88	27.60	18.40

1950'li yıllarda gelir vergilerinin oranı %28,75 iken gelir vergilerinin uygulamaya girip vergi uyumunun sağlanmasıyla birlikte bu oran 1955 yılından sonra %37,46 düzeyine çıkmıştır. Daha sonra 1960 ile 1970 arasında ülkede yaşanan darbe ve ekonomik sıkıntılar sebebiyle gelir üzerinden alınan vergilerin oranı düşse de daha sonra yükseliş eğilimi göstermiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerin payının kayda değer bir oranda yükselmesinin sebebi, gelir üzerinden alınan vergilerde yapılan kanun değişikliklerinin başarılı bir şekilde uygulanmış olmasına bağlıdır.

Tüketim vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında ise 1950'li yıllarda %45 olan oran her geçen yıl düşme eğilimi göstermiştir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı düşerken gelir üzerinden alınan vergilerin payının

¹⁰⁸ Yılmaz, H. (1996) a.g.e., s.67.

yükselmesinin sebebi; gelir üzerinden alınan vergilerde 1950 yılından itibaren köklü bir reform gerçekleştirilmiş olmasına rağmen tüketim vergilerinde böyle bir reformun gerçekleştirilmemiş olmasıdır. Nitekim 1956 yılında yeni bir gider vergileri kanunu uygulamaya geçirilmiş ancak istenilen sonuçlar elde edilememiştir.

Dış ticaret vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında ise; 1950'li yıllarda %23,04 olan oran 1956 yılından sonra %20,23'lere kadar düşmüştür. Bu düşüşün sebebi ise, siyasi iktidarın dışa açılma isteği doğrultusunda dış ticareti kolaylaştırıcı hamleler yapmasıdır. Bu hamleler; uygulanan gümrük tarifeleri harici dış ticaret için hiçbir engel konulmamasıdır. Fakat 1960 yılında yaşanan darbeden sonra dış ticaret gelirlerinin artmasına paralel olarak dış ticaret vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı da artış göstermiştir. 1970'li yıllara gelindiğinde ortaya çıkan petrol kriziyle birlikte alım gücü azalmış ve buna bağlı olarak da gümrük vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı da düşüş göstermiştir.

2.2.3. 1980-1994 Döneminde Dolaylı Vergiler

1980 yılına gelindiğinde Türkiye yeni bir darbeye karşı karşıya kalmıştır. Yaşanan darbe sonrasında siyasi ve ekonomik iklim bu çerçevede şekillenmiştir. 1983'lü yılların sonuna kadar askeri yönetim sürerken yapılan seçimler sonucu yeniden demokrasiye geçiş gerçekleşmiştir. Seçimlerden galip gelen taraf ise daha önce Devlet Planlama Teşkilatı müsteşarlığı görevinde bulunan Turgut ÖZAL olmuştur. Müsteşarlığı döneminde de devlet yönetiminde etkin bir rol oynayıp, uygulanan politikalarda önemli roller üstlenen Özal iktidara geldikten sonra önemli değişikliklere imza atmıştır.

1980 sonrasında içinde bulunulan dönemin siyasi ve iktisadi yapısı, bu dönemde vergi sisteminde reform niteliği taşıyabilecek değişikliklerin yapılmasına sebep olmuştur. 1980-1989 yılları arasında vergi kanunlarında düzenleme getiren 91, vergi yargısını ilgilendiren ise 5 kanun yürürlüğe girmiştir. Siyasal istikrarsızlıkların olduğu ve kısa dönemler halinde on bir adet hükümetin kurulduğu Kasım 1989 - Haziran 2000 arasında ise 20 tane vergi kanunlarında düzenleme, 5 tanede vergi yargısında değişiklik içeren kanun çıkarılmıştır.¹⁰⁹ Görüldüğü üzere, koalisyon hükümetleri yönetiminde çok başlılığa sebep olduğundan etkili reformların yapılmasını

¹⁰⁹ Yaraşlı, G. O. (2003). Türkiye'de Vergi Reformu, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, s. 23.

engellerken, güçlü tek başına iktidarlar ise etkili reformist anlayışa sahip olabilmektedirler.

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte Osmanlı Devleti'nden miras kalan bazı vergilerin uygulanmasına devam edilirken, yeni vergiler de uygulamaya geçmeye başlamıştır. Vergi sistemindeki ilk reformist girişim ise 1950 'li yıllarda gerçekleşmiş ve gelir üzerinden alınan vergilerde değişim yaşanmıştır. Bu değişim yapılırken kendimize has bir sistem geliştirmemiş, Almanya'da uygulanan sistem aynen alınarak ülkemizde uygulanmaya çalışılmıştır. Vergi sistemlerinde yapılan değişikliklerin başarılı olabilme ihtimalleri ülkelerin kendine has iktisadi ve sosyal yapıları dikkate alınarak hazırlandığında artmaktadır. Türkiye'nin o dönemde gerçekleştirdiği reform ise Alman sisteminin kopyası olduğundan tam anlamıyla başarı gösterememiştir. Bunun sebebi; iki ülkenin sahip olduğu sosyal ve iktisadi yapıların farklılıklar arz etmesidir. Almanya sanayileşmeye önem veren ve bunu başaran bir yapıya sahipken Türkiye sanayileşme anlamında girişimlere sahip olsa da tam anlamıyla bir başarı sağlanamamıştır.

1980'li yıllara gelindiğinde ülkede iktisadi açıdan bazı değişiklikler yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştı. Buna bağlı olarak uluslararası finans kuruluşları ve özellikle de International Monetary Fund (IMF) ile çalışılmaya başlanılmış ve destek alınmıştır. Bu çalışmalar neticesinde, 1980 sonrasında Türkiye'de 24 Ocak istikrar ve yapısal uyum politikaları uygulamaya konulmuştur. 24 Ocak kararlarının alınmasındaki amaçlar; kısa dönemde, dış ticaret dengesinin ve fiyat istikrarının tesis edilmesini sağlamak; uzun dönemde ise ekonomide yapısal reformlar yaparak serbest ekonominin yerleştirilmesini ve dışa açılmanın tam olarak gerçekleşmesini sağlamaktır. 1980 sonrasında Türkiye'de finansal özgürlük ve dışa açılma hedeflenmiştir. Bu dönem, devletin yönetim mekanizmalarındaki değişim ile iktisadi ve sosyal yapıyı yeniden dizayn ettiği, buna bağlı olarak da devletin işlevinin değiştiği bir dönemdir.¹¹⁰

Bu dönemde vergi politikalarında yaşanan değişimlerin belirleyicisi de, dünyadaki neo liberal anlayış etkisinde alınan 24 Ocak Kararları ile belirlenen iktisat politikalarıdır. Dünyadaki bu anlayışa uyum sağlamaya çalışan Türkiye ekonomisinde

¹¹⁰ Kargı, V., Özüğurlu H.Y. (2007). Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi, **Yönetim ve Ekonomi**, Sayı:1, s. 279-280.

devletin ekonomiye müdahalesinin tekrar gözden geçirildiği, özelleştirme uygulamalarının başladığı, finansal hareketlerde tam anlamıyla özgürlüğün sağlandığı, ithalata dayalı kalkınmadan ihracat odaklı kalkınmaya geçiş yapıldığı ve bunlara bağlı olarak ihracat teşviklerinin verildiği ve bu amaçlara hizmet edecek şekilde bazı vergilerin oranlarının düşürüldüğü gözlenmektedir.¹¹¹

1985 yılına gelindiğinde Gelir Vergisi Kanunundan sonra en büyük değişiklik olarak kabul edilebilecek olan Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. KDV' nin yürürlüğe girmesinde, Avrupa ülkelerinde bu verginin uygulanıyor olması ve Türkiye'nin de vergi sistemini bu ülkelerle uyumlaştırma çabaları önemli rol oynamıştır. Katma Değer Vergisi üretimin her aşamasında sağlanan katma değerler üzerinden alınan bu sebeple de geniş tabana sahip bir vergidir. Üreticiler; üzerine kalan KDV'yi indirilecek KDV sistemiyle telafi edebilmektedirler. Burada verginin asıl yüklenicisi nihai tüketici olmaktadır.

KDV'nin yürürlüğe girmesinin akabinde KDV'nin uygulanabilirliğine katkı sağlamak amacıyla iki adet kanun çıkarılmıştır. Bunlardan ilki fatura, perakende satış fişi gibi belgelerin ücretliler arasında kullanımının yaygınlaşması için çıkarılan Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'dur. Bir diğeri ise, gayrisafi satış hasılatlarına göre KDV mükelleflerine aşamalı bir şekilde ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getiren 3100 sayılı Kanun'dur.¹¹²

¹¹¹ Kayar, G. (2011) "Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS'nin Değerlendirilmesi-I", **Vergi Dünyası**, (358), 83.

¹¹² Yaraşlı, G. O. (2003). a.g.e. s. 25.

Tablo 2.3. Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1980- 1994)

	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Yıllar	(%)	(%)	(%)
1980	100	63	37
1981	100	60	40
1982	100	60	40
1983	100	57	43
1984	100	57	43
1985	100	47	53
1986	100	52	48
1987	100	50	50
1988	100	50	50
1989	100	53	47
1990	100	52	48
1991	100	52	48
1992	100	50	50
1993	100	49	51
1994	100	48	52

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığındaki Verilerden Yararlanılmıştır. URL: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm Erişim Tarihi: 25.11.2018

Tablo 2.3. kontrol edildiğinde 1980 yılında dolaysız vergilerin tüm vergi gelirleri içerisindeki payının %63 olduğu, buna karşın dolaysız vergilerin payının ise %37 olduğu tespit edilecektir. Dolaylı vergilerin genellikle harcamalar üzerinden alındığı düşünüldüğünde bu durumun vergi adaleti açısından uygun olduğu söylenebilir. Fakat gelir üzerinden alınan vergilerin içeriği de kuşkusuz önem arz etmektedir. Örneğin, ücretliler üzerine yüklenmiş bir gelir vergisi sisteminin de adaletli olduğunu söylemek mümkün değildir.

Söz konusu oranlar Katma Değer Vergisi'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılına kadar aynı seyirde devam etmiştir. Ancak KDV'nin yürürlüğe girdiği yıl tüm vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payı %47'ye düşerken, dolaylı vergilerin payı ise %53'lere kadar çıkmıştır. Oranların bu şekilde değişikliğe uğramasındaki temel sebep KDV'nin başarılı bir şekilde vergi sisteminde uygulama alanı bulmasından dolayıdır. KDV, vergi sisteminin yapısını değiştirmiş ve dönüştürmüştür. Devleti idare edenler açısından dolaylı vergilerin tahsilatının ve vergi uyumunun diğer vergilere göre daha kolay olması bu verginin popülaritesini artırmış ve vergi sisteminde değişmez bir yere sahip olmasını sağlamıştır.

Daha sonraki yıllara bakıldığında; 1990 yılında dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı %48 olurken dolaysız vergilerin payı %52 olarak gerçekleşirken, 1994 yılında ise dolaylı vergilerin payı %52 olurken dolaysız vergilerin payı %48 olarak gerçekleşmiştir. 1985 yılından 1994 yılına kadar dolaylı ve dolaysız vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı birbirine yakın düzeylerde seyretmiştir.

2.2.4. 1994-2002 Döneminde Dolaylı Vergiler

“Bu dönemde 5 Nisan 1994 tarihindeki ekonomik krizin sonrasında kamu kesiminde oluşan nakit ihtiyacını karşılayabilmek için bir kereye mahsus olacak şekilde olağanüstü vergiler yürürlüğe girmiştir. 04.05.1994 tarih ve 3986 sayılı ‘Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası... Hakkında Kanun’la ‘Ekonomik Denge Vergisi’, ‘Net Aktif Vergisi’, ‘Ek Gayrimenkul Vergisi’, ‘Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi’ şeklinde dört adet vergi kanunlaşmıştır. Bunlara ilaveten Damga vergisi ve Harçların maktu hadleri %100, nispi hadleri %20 oranlarında artırılmıştır. Bakanlar Kuruluna ise, Akaryakıt Tüketim Vergisi oranını yüzde 300'e kadar arttırma yetkisi tahsis edilmiştir.¹¹³ 1994 yılında yürürlüğe giren ve bir nevi servet vergisi olan net aktif vergisi ve gelir vergisine ek olarak getirilen ekonomik denge vergisi uygulandığı yıl, dolaysız vergi gelirlerinin %21'ini oluşturarak beklenen gelir elde edilmiştir.¹¹⁴”

5 Nisan 1994 tarihinde ortaya çıkan kriz sonrası gerçekleştirilen politikalardan beklenenleri; fiyatlar genel seviyesindeki sert yükselişi dizginlemek, ekonominin normal seyrine dönebilmesi için uygun bir ortam tesis etmek, büyümeyle beraber çeşitli iş imkânlarına olanak sağlamak ve iktisadi olarak bir istikrar dönemine girerek belirlenen politikalara odaklanmak şeklinde sıralamak mümkündür.

¹¹³ Şeker, K. (2006). a.g.e., s.33.

¹¹⁴ Boratav, K. (2010). a.g.e. s. 181.

Türkiye’ de 1995–1999 yılları siyasal iktidarlar açısından istikrarın sağlanamadığı bir dönem olmuştur. Bu yıllar arasında dört hükümetin görev alması karar alma mekanizmalarının etkin bir şekilde işlemlerini engellemiş ve birçok sorunda bununla beraber gelmiştir. Ülke ekonomisi de bu sorunlardan payını alarak olumsuz yönde etkilenmiştir. Yüksek enflasyon, negatif büyüme, Türk Lirasının dövize karşı değer kaybı ve 1997 yılında yaşanan Güney Kore Krizi bu döneme damga vuran gelişmeler olmuştur.¹¹⁵

Ülke ekonomisinin kötü yönde ilerlemesi sonucunda 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete ’de yayınlanan 4369 sayılı Kanun ile on beş ayrı vergi kanununda düzenlemeye gidilerek ekonomiye katkı sağlanması hedeflenmiştir. Bu düzenlemelerin amaçlarını; vergi tabana yayılması, vergide adaletin tesisi, kayıt dışı ekonominin son bulması ve vergi sisteminde sadeleşmenin sağlanması şeklinde sıralamak mümkündür. Yürürlüğe giren yasa ile getirilen düzenlemeler şu şekildedir.

- Birçok vergide oran ve tarife düşüklüğüne gidilmiştir.
- Daha önce yürürlükte olan hayat standardı ve götürü usullerinin uygulaması son bulmuştur.
- Şirketler yıllık bilançonun yanında üçer aylık bilançolarda düzenleyip ortaya çıkacak vergileri peşin ve olarak ödeyeceklerdir.
- Vergi sistemine enflasyonun etkilerini azaltıcı uygulamalar eklenmiştir.
- Uygulaması süren yatırım indiriminin kapsamı genişletilmiştir.
- Gelirin kanuni tanımı değiştirilmiştir. Bütün harcama ve tasarruflar gelirin bir unsuru olarak kabul edilmiştir.
- Faiz gelirinde alınan stopajın yanında gelirin beyanı da mecburi hale gelmiştir.¹¹⁶

2001 yılına kadar ekonominin güçlü bir yapıya kavuşturulması için birçok politika planlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Fakat ülkenin içinde bulunduğu zor durumdan kısa vadeli planlarla çıkmak pek mümkün değildi. Bunun sebebi az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerdeki siyasi ve iktisadi sistemlerdir. Gelişmiş ülkelere göre günümüz politikalarının hazırlanıp uygulamaya konulduğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere uygulamaya konulan planların başarı olasılıkları daha düşüktür. Bunu

¹¹⁵ Sugözü, İ. H. (2008). Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya, s. 218- 220.

¹¹⁶ Şimşek, H. A. (2007). "Türkiye’de 2000 Sonrasında Uygulanan İstikrar Programlarının Kamu Maliyesine Etkileri", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt:44 Sayı:512, s.54.

engellemek için, sorunlar ortaya çıktıktan sonra plan yapma üzerine bir sistem yerine sorunların ortaya çıkmasını engelleyen, ortaya çıkması halinde ise otokontrol yoluyla bu açıkları kendi kendine kapatan sistemler oluşturulmalıdır.

2001 yılında o döneme gelene kadar uygulanan politikalarda istenilen başarı elde edilememiş ve 15 Nisan 2001 tarihinde açıklanan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı (GEGP) ile kamu maliyesinde hedefler yeniden belirlenmiştir. Buna göre uygulamaya geçirilen yeni programda vergisel açıdan hedeflenenler şu şekildedir;

- Vergi gelirlerinde artışın sağlanması,
- Akaryakıt Tüketim Vergisi'nin enflasyonla paralel bir şekilde uygulanması,
- Verginin tabana yayılması için vergi kimlik numaralarının kullanım alanının genişletilmesi,
- Ülkemizde yaygın olan vergi kaçakçılığının ve bu kaçağın ortaya çıkardığı vergi kaybının en aza indirilmesi için vergi denetimlerinin sıklaştırılması,
- Vergi tahsilatının artırılması için vergi gecikme faiz ve cezalarının enflasyonla uyumlu hale getirilmesi.¹¹⁷

Bu dönemde vergi yükünde oluşan adaletsizliğin en önemli sebeplerinden biri, toplam vergilerin içinde dolaylı vergilerin payının 1990'lı yıllar boyunca artması, 2000'li yıllara gelindiğinde ise %68'lere ulaşmış olmasıdır. GEGP vergi yükünde ortaya çıkan bu adaletsizliği gidermek amacıyla uygulamaya konulurken, yaşanan adaletsizliği gidermek bir yana var olan vergi yapısından daha kötü bir vergi yapısının oluşmasına sebep olmuştur. GEGP'nin gelir arttırıcı düzenlemelerini içeren 88. maddesinde belirtilen önlemler verginin tabana yayılması hedefinde genel olarak bir iyimserlik havasının oluşmasından öteye geçmemiştir. İlgili maddede yer alan ve gerçek manada vergi gelirinin artmasını sağlayacak olan tek tedbir ise var olan KDV ve ATV oranlarında bir puan artışa gidilmesidir.¹¹⁸

¹¹⁷ Sugözü, İ. H. (2008). a.g.e., s.218-220.

¹¹⁸ Öztürk, N. A., (2007). 1990 Sonrası Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önleyici Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Isparta, s. 61.

Tablo 2.4 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilat Payları (1994- 2002)

	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler Ve Fonlar
Yıllar	(%)	(%)	(%)	(%)
1994	100	79	7	14
1995	100	78	6	16
1996	100	84	6	10
1997	100	83	7	10
1998	100	79	10	10
1999	100	79	10	11
2000	100	80	11	9
2001	100	78	15	7
2002	100	80	15	5

Kaynak: GİB Resmi İnternet Sitesindeki İstatistiklerden Yararlanılmıştır. URL: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm Erişim Tarihi: 14.12.2018

Tablo 2.4. genel bütçe gelirlerinin hangi kalemlerden meydana geldiğini göstermektedir. Buna göre 1994- 2002 yılları arasında; 1994 yılında genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı %79, vergi dışı normal gelirler %7, özel gelir ve fonlar ise %14 olarak gerçekleşmiştir. 1999 yılına gelindiğinde vergi gelirleri %79'luk paya sahipken, vergi dışı gelirler %10, özel gelirler ise %11'lik paylara sahip olmuştur. 2002 yılında ise genel bütçe gelirlerini oluşturan paylar; vergi gelirleri %80, vergi dışı gelirler %15, özel gelirler %5 şeklinde ortaya çıkmıştır.

Ortaya çıkan bu durumda vergi gelirlerinin genel bütçe içindeki payı 1994 yılından 2002 yılına kadar %80'ler civarında seyrederek önemli bir değişikliğe uğramamıştır. Ancak vergi dışı gelirler 1994 yılında %7 iken 2002 yılında %15'e çıkarak büyük bir artış göstermiştir. Buna karşında özel gelirlerde önemli bir azalış ortaya çıkmıştır. 1994 yılından itibaren vergi dışı gelirlerde ortaya çıkan bu yüzdesel artış ülkemizde uygulanan vergi sisteminin başarılı sonuçlar vermediğini ortaya

çıkarmıştır. Vergi gelirlerinde artışın sağlanması için yapılan düzenlemeler ise başarıya ulaşmamıştır.

Tablo 2.5. Vergi Gelirlerinde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Payı (1994- 2002)

	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Yıllar	(%)	(%)	(%)
1994	100	48	52
1995	100	41	59
1996	100	39	61
1997	100	41	59
1998	100	47	53
1999	100	45	55
2000	100	41	59
2001	100	40	60
2002	100	34	66

Kaynak: GİB Resmi İnternet Sitesindeki İstatistiklerden Yararlanılmıştır. URL: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm Erişim Tarihi: 12.01.2019

1994- 2002 yılları arasında vergi gelirlerini oluşturan dolaylı ve dolaysız vergilerin payına göz atıldığında; 1994 yılında %52 olan dolaylı vergilerin payı, ekonomik olarak sıkıntıların yaşandığı 1995-1997 yıllarında %60'lara çıkmıştır. 1998 ve 1999 yıllarında dolaylı vergilerin payında bir düşüş görülmüş ancak 2002 yılına gelindiğinde dolaylı vergilerin vergi gelirlerindeki payı %66'ya çıkmıştır

Bu oranlara bakıldığında 1994 yılında yarı yarıya olan dolaylı-dolaysız vergi payları, 2002 yılına gelindiğinde %66-%34 şeklinde oluşmuştur. Vergi adaleti açısından hoş karşılanmayan dolaylı vergilerin bu şekilde artış göstermesi vergi sistemimizin yapısının bir sonucudur. Kendimize has bir vergi sistemi oluşturulamaması ve günü birlik politikalar neticesinde, uygulaması kolay olan KDV gelirleri vergi gelirlerinde aslan payına sahip olur hale gelmiştir.

“Bu döneme dış ticaret vergileri açısından bakıldığında ise; 01.01.1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile uyum sağlanması açısından önem arz eden Gümrük Birliği’ne katılım sağlanmıştır. Avrupa Birliği’ne üye olma yolunun açılması için girilen Gümrük Birliği ile AB ve EFTA ülkeleri orjinli mallardan alınan vergiler iptal edilmiş, üçüncü ülkelerde ise ortak gümrük tarifelerinin uygulaması başlanmıştır. Buna göre 01.01.1996 tarihi itibarıyla ithalatın önü bir nebze daha açık hale gelmiştir.¹¹⁹”

2.2.5. 2002-2018 Döneminde Dolaylı Vergiler

2002 yılında yapılan seçimler sonucunda uzun bir süredir koalisyonlarla yönetilen Türkiye tek başına iktidarla tanışmıştır. 2001 GEGP’ de belirlenen hedeflere paralel bir şekilde yeni iktidar ekonomik hedeflerini “Acil Eylem Planı” adı altında kamuoyuna sunmuştur. Kamuoyuna sunulan bu planın temeli sıkı vergi ve harcama politikalarından meydana gelmiştir. Buna göre; mali önlemler, özelleştirme çalışmaları, reel sektörün yeniden düzenlenmesi, yapısal reformlar içeren tedbirler ile cari açığa ilişkin önlemler bu planın ana hatlarını oluşturan başlıklardır. Uygulamaya konulan planın vergileme ile ilgili amaçları şöyledir:¹²⁰

- Vergi yükünün tabana adil bir şekilde yayılması,
- Mükellefler için vergi mevzuatının sadeleştirilmesi,
- Yığılan vergi borçlarının tahsili ve kaynak oluşturmak için vergi barışının uygulamaya konulması.

2002 yılında vergi sisteminde önemli bir yere sahip olacak olan Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Özel Tüketim Vergisi 1985 yılından sonra vergi sistemine dâhil olmuş vergi, fon, pay gibi adlarla uygulanmakta olan özel tüketim vergisi niteliği taşıyan ek yükümlülükleri tek yasada birleştirmiştir.¹²¹ 06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile KDV’nin uygulanmakta olduğu genel orandan daha yüksek oranda vergilendirilen çeşitli mallar bu kapsama alınmıştır. Bununla beraber bu malların vergilendirilmesini kolaylaştırarak mükelleflerin vergiye olan uyumlarını artırmak ve böylece Avrupa

¹¹⁹ Güngör, G., Aydın, A. (2011) "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, s. 72.

¹²⁰ Şimşek, H. A. (2007). a.g.e. s. 61.

¹²¹ Kayar, G. (2011). a.g.e. s. 85.

Birliği müktesebatına uyum sağlamak da Özel Tüketim Vergisinin yürürlüğe girmesinin amaçları arasındadır.¹²²

Tablo 2.6. Vergi Gelirleri Tahsilatında ÖTV'nin Payı (2002- 2018)

	Vergi Gelirleri	ÖTV Payı
Yıllar	%	%
2002	100	22
2003	100	25
2004	100	24
2005	100	25
2006	100	24
2007	100	23
2008	100	22
2009	100	22
2010	100	25
2011	100	23
2012	100	22
2013	100	23
2014	100	22
2015	100	23
2016	100	23
2017	100	22
2018	100	18

Kaynak: GİB Resmi İnternet Sitesindeki İstatistiklerden Yararlanarak Tarafımca Hazırlanmıştır. URL: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm
Erişim Tarihi: 11.02.2019

2002 yılında yürürlüğe giren ÖTV uygulanmaya başlandığı yıldan itibaren vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahip olmuştur. Buna göre yürürlüğe girdiği ilk yıl tüm vergi gelirleri içinde %22 oranında bir paya sahip olmuştur. Daha sonraki yıllarda ise bu oran %22-%25 arasında seyrederek vergi gelirleri açısından en önemli vergilerden birisi olma durumu değişmemiştir. 2018 yılında ise ülkenin içinde bulunduğu durum dolayısıyla uygulanan politikalar sebebiyle ÖTV oranlarında

¹²² Güngör, G., Aydın, A. (2011). a.g.e. s. 72.

indirime gidilmesi ve ÖTV uygulanan mallara olan talepte azalma oluşmasından ötürü tüm vergi gelirlerinin içinde ÖTV gelirlerinin oranı %18'e düşmüştür.

ÖTV dolaylı vergilerden olduğundan vergi adaleti açısından sorun teşkil etmektedir. Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere vergi gelirleri içerisinde oldukça önemli bir yer tutan ÖTV'nin, mükelleflerinden gelir durumunu göz ardı ederek vergi tahsil etmesi vergi adaletini zedelemektedir. ÖTV gelirleri içinde en önemli payı petrol ve türev ürünlerinden alınan ÖTV oluşturmaktadır. Gelir seviyesi yüksek olan bir kişi ile asgari ücret kazanan bir kişinin petrol istasyonuna gidip yakıt alması sonucu aynı oranda vergi ödüyor olması devletin vatandaşlarına daha adil bir vergi sistemi sunması gerektiğinin bir göstergesi olmaktadır.

2002 yılından sonraki dönemde vergi afları sıkça başvurulmuş bir yöntem olmuştur. 25.02.2003 tarihinde kabul edilen 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile devlet, mükelleflerce ödenmeyen ve kronikleşen vergi borçları ile cezalarının bir kısmını affetmiş bir kısmında ise indirime gitmiştir. Buna göre vergi barışıyla; mükellefe uzun süredir borçlu olduğu devlete karşı yükümlülüğünü yerine getirmesi için kolaylık sağlayarak tahsilatların artmasını sağlamak, çekişmeli olan alacaklarda ortak bir noktada buluşarak yargının ve vergi dairelerinin yükünün hafifletmek, matrah artırım seçeneğiyle mükelleflerin geçmişe dönük olarak incelenme yolunu kapatarak mükelleflerin geleceğe odaklanmasını sağlamak, yapılan stok affıyla da işletmelerin stok durumlarının gerçek durumlarına uygun hale gelmesini sağlamak amaçlanmıştır.¹²³

2003 yılında uygulanan vergi barışı sonrası, 2008 yılında 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı) çıkarılarak ülkeye para girişi sağlanması amaçlanmıştır. Daha sonra 2011 yılında; 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yeniden bir vergi barışı kanunu yürürlüğe girmiştir. 2016 yılında; 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile vergi barışı tekrar yürürlüğe girmiştir. 2018 yılına gelindiğinde ise son olarak 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile vergi affı yürürlük kazanmıştır.

¹²³ Buyun, T.C. (2008). 2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası. T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, s. 114.

Türkiye’ de vergi aflarına sıkça başvurulması vergi sistemimizin zayıflığına işaret etmektedir. Uygulamada yaşanan sıkıntılar ve buna bağlı olarak oluşan yığılmalar neticesinde vergi affı yoluna başvurulmaktadır. Vergi afları neticesinde hem gelir sağlanmış olurken hem de oluşan yığılmalar eritilmektedir. Fakat vergi aflarının uygulanması vergi adaleti açısından sorun teşkil etmektedir. Vergisini nizami bir şekilde ödeyen vatandaş, sıkça uygulanan vergi afları sonucunda vergiye olan gönüllü uyumunu kaybetmektedir. Ayrıca sürekli olarak yinelenen vergi aflarıyla toplumda bu yönde bir beklenti oluşturarak mükelleflerin buna göre hareket etmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeplerle vergi aflarına sıkça başvurulması yerine vergi mevzuatında ve uygulamasında gereken düzenlemeler yapılarak, vergi sisteminde etkinlik sağlanmalıdır.

Ülkeler ekonomik durumlarına göre vergi politikalarını devreye sokabilmektedirler. Buna örnek olarak Türkiye’de 2008 yılında ortaya çıkan küresel krizin etkilerini azaltmak için; otomotiv, konut, beyaz eşya, elektrik-elektronik ve mobilya gibi bazı sektörlerde KDV, ÖTV, harç ve fon indirimlerine gidilmiştir. 2018 yılında da benzer sektörlerde vergi indirimleri uygulanarak iç piyasadaki talebin artması amaçlanmıştır.

Tablo 2.7. Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Payı (2002-2018)

	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Yıllar	(%)	(%)	(%)
2002	100	34	66
2003	100	33	67
2004	100	32	68
2005	100	31	69
2006	100	30	70
2007	100	32	68
2008	100	34	66
2009	100	34	66
2010	100	27	71
2011	100	30	70
2012	100	31	69
2013	100	29	71

2014	100	31	69
2015	100	30	70
2016	100	30	70
2017	100	31	69
2018	100	33	67

Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılarak Tarafımca Hazırlanmıştır. URL: <http://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/> Erişim Tarihi: 26.02.2019

Tablo 2.7.' deki verilere bakıldığında; 2002 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %64 iken, 2006 yılında bu oran %70, 2008 yılında ise %66 olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılında ortaya çıkan bu düşüşün en büyük sebebi küresel çapta yaşanan krizin tüketimde yaşattığı daralmadır. 2010 yılına gelindiğinde yaşanan küresel krizin etkilerinin kaybolmasıyla birlikte dolaylı vergilerin payı %71'lere kadar çıkmıştır. Daha sonraki yıllarda da dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı bu seviyelerde gerçekleşmiştir. 2018 yılına gelindiğinde ise dolaylı vergilerin payı %67 olarak gerçekleşmiştir. Bir önceki yıla göre sahip olunan paydaki %2'lik düşüşün sebebi; 2018 yılında döviz fiyatlarındaki yükselmeyle birlikte alım gücünün azalması ve buna bağlı olarak da talebin daralmasıdır. Bununla birlikte ülkedeki yüksek enflasyonun dolaylı vergilerdeki pozitif etkisinden ötürü, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşüşü sınırlı kalmıştır.

Tablo 2.8. 1923- 2018 Yılları Dolaylı Vergilerin Gelişim Süreci Özet Tablo

1923- 1950	Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte uygulanacak olan ekonomik politikaların belirlenmesi amacıyla 1923 yılında İzmir İktisat Kongresi toplanmıştır. 1925 yılında Osmanlıdan kalan ve bazı sorunlara yol açan Aşar Vergisi kaldırılmıştır. Ortaya çıkan bu boşluk uyum sorunlarının minimum olması nedeniyle dolaylı vergiler yoluyla giderilmeye çalışılmıştır. Bu dönemde dışarıya kapalı, korumacı bir politika uygulanmış; bu sebeple dış ticaret üzerinden elde edilen vergi gelirleri zamanla azalmıştır.
1950- 1980	1950 yılında yapılan seçimle Cumhuriyetin kurulmasından itibaren ülkeyi yöneten iktidar değişmiş, bu değişim uygulanan politikalarda farklılıklar oluşmasına sebep olmuştur. 1950 yılından itibaren başlayan dönemde, dış ticarete uygulanan serbestleşme modelinin sonucu olarak, iç pazara yönelik bir sanayileşme hamlesi değil, dış pazarlara yönelik, tarıma, madencilığe, inşaat sektörüne ve alt yapı yatırımlarına ön plana alan bir kalkınma modeli uygulanmıştır. 1950 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunlarının çıkarılmıştır. 1956 yılında muamele ve tüketim vergileri yürürlükten kaldırılmıştır. Bunların yerine Gider Vergileri Kanunuyla birlikte dört yeni vergi, vergi sistemine dâhil olmuştur. Bu dönemde yürürlüğe giren gelir kanunlarının etkisiyle vergi gelirlerinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı artarken tüketim vergilerinin payı azalmıştır.
1980- 1994	1980 yılından sonra ülkede dışa açılma politikası izlenmiştir. Uluslararası finans kuruluşları ve özellikle de International Monetary Fund (IMF) ile çalışılmaya başlanılmış ve destek alınmıştır. Devletin ekonomiye müdahalesi azalmış, finansal özgürlük sağlanmaya çalışılmış, ihracat teşvikleri verilmiş ve bazı vergi oranları düşürülmüştür. 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. KDV'nin uygulanabilirliğine katkı sağlamak amacıyla Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun ve KDV mükelleflerine aşamalı bir şekilde ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getiren 3100 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. KDV'nin yürürlüğe girmesiyle beraber dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı giderek artış göstermiştir.
1994- 2002	Bu dönemde 5 Nisan 1994 tarihindeki ekonomik krizin sonrasında kamu kesiminde oluşan nakit ihtiyacını karşılayabilmek için bir kereye mahsus olacak şekilde olağanüstü vergiler yürürlüğe girmiştir. 04.05.1994 tarih ve 3986 sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası... Hakkında Kanun”la “Ekonomik Denge Vergisi”, “Net Aktif Vergisi”, “Ek Gayrimenkul Vergisi”, “Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi” şeklinde dört adet vergi kanunlaşmıştır. 5 Nisan 1994 tarihinde ortaya çıkan kriz sonrası gerçekleştirilen politikalardan beklenenleri; fiyatlar genel seviyesindeki sert yükselişi dizginlemek, ekonominin normal seyrine dönebilmesi için uygun bir ortam tesis etmek, büyümeyle beraber çeşitli iş imkânlarına olanak sağlamak ve iktisadi olarak bir

	istikrar dönemine girerek belirlenen politikalara odaklanmak şeklinde sıralamak mümkündür. Bu dönemde siyasi ve iktisadi krizlerin etkisinden bir türlü çıkılamamış, uygulanmak istenen planlarda başarı sağlanamamıştır. Tüm bunlara bağlı olarak vergi gelirlerinde sistemli bir uygulama gerçekleştirilememiştir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı her geçen yıl artış göstermiştir.
2002- 2018	2002 yılına gelindiğinde yıllardır süren koalisyon hükümetlerinden sonra tek başına iktidar hükümet olmuştur. Acil Eylem Planı uygulamaya konulmuş; mali önlemler, özelleştirme çalışmaları, reel sektörün yeniden düzenlenmesi, yapısal reformlar içeren tedbirler ile cari açığa ilişkin önlemler bu planın ana hatlarını oluşturmuştur. 06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile KDV'nin uygulanmakta olduğu genel orandan daha yüksek oranda vergilendirilen çeşitli mallar bu kapsama alınmıştır. Bu dönemde beş adet vergi barişi kanunu çıkarılarak vergi mükelleflerine oldukça avantajlı imkânlar sunulmuştur. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı ise azda olsa artış göstermiştir.

2.3. Dolaylı Vergilerin Tercih Edilme Sebepleri

Dolaylı vergiler genellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere tercih edilmektedir. Devletler vergi sistemlerini oluştururken pek çok etkeni göz önüne almaktadırlar. Buna göre dolaylı vergilerin tercih edilmesine neden olan özellikleri ile kaçınılmasına neden olan özellikleri şu şekildedir.

2.3.1. Toplumun Tüm Kesimlerine Uygulanabilir Olması

Devletin gerçekleştireceği kamusal harcamalara kaynak oluşturulurken, bütün vatandaşların buna katılması gerektiği ve bunun toplumsal bir sorumluluk olduğu genel kabul görmüştür. Dolaylı vergiler vergi sistemlerinde bulunan diğer vergilere göre daha uygulanabilir olduğundan, bu vergiler diğer vergi türlerine göre üstün hale gelmekte ve vergi idarelerince dolaysız vergilere nispeten daha çok tercih edilmektedirler. Dolaylı vergiler ile yaygın olarak ve toplumu oluşturan her bireyin sahip olduğu gelir düzeyindeki vatandaşlar, tüketim süreci boyunca vergiye tabi tutulmaktadır. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, bütün mal ve hizmet alım süreçlerinde mal ve hizmeti tüketen vatandaşlar dolaylı verginin muhatabı ve mükellefi haline gelmektedirler. Buna karşın dolaysız vergilerde gelire sahip olduğunda veya servet söz konusuysa vergi alınırken, dolaylı vergilerde vatandaşların tümü gerçekleştirdikleri harcamalarda vergiyle karşılaşmaktadırlar. Devlet açısından bu özellikleri taşıyan vergilerin tahsili daha kolay hale gelmektedir. Dolaysız vergilere muhatap olanların sayısı süreç içinde artmayabilirken, nüfusun

günden güne artmasıyla birlikte dolaylı vergi türlerinin bütçe içindeki yeri sürekli artış gösterecektir.¹²⁴

Belli bir kesim için yürürlüğe giren vergiler tepkilere yol açabilirken toplumun tüm kesimlerine uygulanacak olan vergiler de kitlesel bir tepkinin ortaya çıkması söz konusu değildir. Siyasi idarelerde bu sebeple vergi salarken dolaylı vergileri tercih etmektedirler. Bu sayede oluşabilecek kitlesel baskıların önüne geçmiş olunacaktır.

2.3.2. Gelir Potansiyelindeki Yükseklik

Bir vergi sisteminin verimli ve etkin olduğunu söyleyebilmek için, öncelikle devlet gelirlerinin kamusal harcamaları karşılayabilmesi açısından yeterli düzeyde olması gerekmektedir. Son dönemlerde, devletlerin giderleri gelirlerini aşmakta yani bütçe açıkları meydana gelmektedir. Maliyecilerin ortaya çıkan bütçe açıklarını azaltabilmek için vergi gelirlerinde artış sağlanması, kamusal harcamalarda kısma yapılması gibi farklı görüşleri bulunmaktadır. Ortaya çıkan bu görüş farklılıkları bir tarafa koyulursa, günümüzde var olan büyük bütçe açıkları devletleri gelir potansiyeli yüksek vergilere odaklanır hale getirmiştir.¹²⁵

Gelişmekte olan ülkeler belirledikleri planlarını hayata geçirebilmeleri için kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Kaynakların oluşmasında da en büyük payı dolaylı vergilerin oluşturması; vergi sistemleri yetersiz olan gelişmekte olan ülkeler için kaçınılmazdır. Bir diğer anlatım ile dolaysız vergilerin tahsil edilebilmesi etkin bir vergi sistemi ve toplumsal vergi bilincine bağlı olduğundan, dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı da artmaktadır.¹²⁶ Bu yüzden gelişmekte olan ülkelere dolaysız vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerdeki paylara göre oldukça yüksektir. Gelişmiş ülkelerde vergi sistemlerinin uygulaması etkindir. Aynı zamanda mükelleflerin vergi bilinci de üst düzeydedir. Vergi sisteminin etkinliği ve toplumsal bilinç bir arada olunca da vergi gelirleri artış göstermekte ve kamusal gelirler artmaktadır.

¹²⁴ Durmuş, M. (2004). a.g.e. s. 223.

¹²⁵ Garner, C. Alan. (2005). "Consumption Taxes: Macroeconomic Effects and Policy Issues" s. 7-8. Çevrimiçi: <https://www.kansascityfed.org/PUBLICAT/ECONREV/PDF/2Q05garn.pdf> Erişim: 20.02.2019.

¹²⁶ Kanlı, M. (2007). a.g.e. s. 51.

2.3.3. Tahsil Maliyetlerinin Düşük Olması

Dolaylı vergilerin uygulamasının kolay olması, beyanname verildikten sonra tahsil edilen dolaysız vergilere kıyasla tahsil sürelerinin kısa oluşu dolayısıyla gecikme yaşanmaması dolaylı vergilerin idare açısından yükünü önemli bir şekilde azaltır. Bunun yanında dolaylı vergilerin muhatapları açısından beyanname verme, ödeme için zaman harcama ya da tüm bunların yapılması için profesyonel destek alınması gibi zorunluluklar olmadığından uyum maliyetleri de en düşük seviyededir. İdare açısından da sayılan sebepler dolaylı vergileri daha işlevsel bir hale getirmektedir.¹²⁷

Dolaylı vergilerin arasında önemli yer kaplayan KDV ve ÖTV’de indirim mekanizması uygulanmaktadır. Buna göre indirim mekanizması uygulamasında vergiyi ödeyen nihai tüketici olmaktadır. Vergi alınırken malın içine saklandığından ötürü tüketiciler ödedikleri verginin tam anlamıyla farkına varamamakta ve kolayca uyum sağlamaktadır.

2.3.4. Tasarrufları Teşvik Edici Olması

Klasik düşünce sisteminde iktisadi büyümenin sermaye birikimiyle elde edilmesinde, yatırıma dönüştürülmesi şartıyla tasarruf yapılmasına büyük önem atfedilmiştir. Buna göre ülkelerin ekonomik büyüme oranlarını, yapılacak yatırımlar buna bağlı olarak da tasarruflar belirleyecektir. Devletler ülkelerindeki tasarruf, yatırım ve büyüme hacimlerini uygulayacakları maliye politikalarıyla belirleyebilirler. Maliye politikasının oluşumunda da en önemli etken vergi politikası olacaktır. Devletlerin piyasaya müdahale etme tercihlerine göre yani uyguladıkları vergi politikalarının etkinliğine göre tasarruflar artış veya azalış gösterecektir. Ülkelerin ekonomilerinde tasarruf ve yatırımlar sermaye birikiminin iki önemli aşamasını meydana getirir. Özellikle de gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapıları kontrol edildiğinde, söz konusu ülkelerde sermaye birikiminin gerçekleşebilmesinin aslında tasarruflara bağlı olduğu gözlenir. Kişisel tasarruflarda artış sağlanması için, tasarruf sağlanması istenen gelirin tasarruf yapma ihtimali düşük kitleden tasarruf yapma ihtimali yüksek kitleye aktarılması gereklidir. Bunun sağlanması içinse, ülkede uygulanmakta olan vergilerin gelir düzeyi yüksek olan kitlenin tasarruflarını olumsuz olarak etkilememesi gereklidir.¹²⁸

¹²⁷ Durmuş, M. (2004). a.g.m. s. 224.

¹²⁸ Oktayer, N. (2003). “Gelir ve Tüketim Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri,” İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Yayınları** No: 4375/571/86, s.154-167.

Dolaylı vergilerin baskın olduğu bir ülkede genel tüketim üzerinden vergiler salınacağından yüksek gelir düzeyine sahip olanların tasarruf yapabilme şansları artmış olacaktır. Düşük gelir düzeyinde gelir elde edenler ise genel tüketim ihtiyaçlarını karşılarken vergi ödeyecek ve tasarruf etme şansları oldukça düşecektir. Dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir ülkede ise yüksek gelir düzeyindeki vatandaşlar artan oranlı tarifelerle beraber yüksek vergiler öderken tasarruf yapma olanakları da düşmektedir. Buradaki önemli nokta, devletlerin vergiler koyarak gelirlerini artırıp yatırımları kendi eliyle yürütmeyi mi yoksa vatandaşların üzerindeki vergi yükünü hafifletip tasarrufu artırarak yatırımı özel sektöre mi bırakmayı tercih edeceğidir. İdari yönetim ve denetim sistemleri güçlü olan ülkeler yatırımları kendi elleriyle gerçekleştirme yoluna gidebilirler ancak yönetim ve denetim sistemleri zayıf ülkeler yatırım yapmayı özel sektöre bırakmayı tercih etmelidirler.

2.3.5. Tüketim Tercihlerine Etkisi

İthalat ve ihracat rakamları ülkelerin gelişmişlik seviyelerini belirleyen önemli etkenlerdendir. İhracat gelirleri yüksek ithalat giderleri düşük olan bir ülkenin dış ticaret dengesi pozitif olacak ve bu durum da ülke ekonomisinin büyümesine büyük katkı sağlayacaktır. Günümüz dünya ticaretinde ülkeler gelir seviyeleri ne olursa olsun lüks tüketime yönelmekten kaçınmamaktadırlar. Böyle olunca da ithalat hacmi içerisinde lüks tüketimin payı günden güne artmaktadır. Özellikle alım gücü gelişmemiş olan ülkelere nazaran daha yüksek olan gelişmekte olan ülkelere lüks tüketim malları ithalatta önemli yere sahip olmaktadır. Bu sorunun çözümüne etki edebilecek olan dolaylı vergiler lüks mallar üzerine koyularak talebin azalması sağlanabilir.¹²⁹

Dış ticaret dengesinin pozitif olabilmesi ülkede üretilen ürünlerin niteliğine bağlıdır. Özellikle günümüzde teknoloji ağırlıklı ürünler üreten ülkelerin dış ticaret fazlası verdikleri görülmektedir. Üretimin yapılmadığı ve bütün ihtiyaçların ithalat yoluyla giderildiği ülkelerde ise dış ticaret açığı verilmesi kaçınılmaz bir hal almaktadır. Üretim yapılması ise zaman isteyen ve belli yatırımlarla gerçekleşebilecek bir durumdur. Bu yüzden bilinçli tüketim yapmayan vatandaşların dış ticaret dengesini

¹²⁹ Atılğan, H. (2004). Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi. T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Yayın No: 2004/365. Ankara, s. 91.

olumsuz etkilememeleri için dolaylı vergilerin devreye sokulması olumlu sonuçlar verebilmektedir.

2.3.6. Vergi Kaçakçılığının Güç Olması

Dolaylı vergilerin bazıları tek aşamada fiyatın içine saklanarak alınırken, bazılarında ise indirim mekanizması işlemektedir. Buna göre mal veya hizmeti alan kişi vergiyi öderken satan kişi bu vergiyi tahsil edip indirim mekanizmasına sokar. İndirim mekanizmasına dâhil edildikten sonra mükellefin ortaya çıkan durumuna göre vergisini öder veya devreden vergi ortaya çıkar. Bu şekilde indirim mekanizması devam eder. Son aşamada ise nihai tüketiciden vergi alınarak mükellef belirlenmiş olacaktır dolayısıyla bu sistemde vergi kaçakçılığının ortaya çıkma ihtimali çok azdır.

2.3.7. Mükellef Psikolojisi Üzerindeki Etkileri

Dolaylı vergilerin mükellef üzerinde oluşturduğu psikolojik rahatsızlık dolaysız vergilere nazaran daha hafiftir. Bunun sebebi vergi ödemenin oluşturduğu psikolojik rahatsızlık alınan mal ya da hizmetin getirdiği fayda ile giderilebilmektedir. Bunun yanında dolaylı vergilerin fiyatın içine gizlenmiş olması nedeniyle mükellefin ödemiş olduğu verginin farkına varamaması da, verginin olumsuz etkisinin göz ardı edilmesine sebep olmaktadır. Dolaylı vergilerde artan oranlı tarifeler bulunmazken, dolaysız vergilerde artan oranlı tarifeler uygulanabilmektedir. Gelir düzeyleri yüksek olan mükellefler açısından tek tarifeli bir yapının uygulanıyor olması vergiye bakışları açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Çünkü mal ve ya hizmeti satın alırken diğer gelir düzeyindeki insanlarla aynı vergi oranına tabi olacaklardır.¹³⁰

Dolaysız vergilerde beyanname verme gibi evrak işlemleriyle vergi tahsili yoluna gidilmektedir. Ancak dolaylı vergilerde böyle bir durum söz konusu değildir. Mükelleflerden satın aldıkları mal ve ya hizmetin fiyatının içine saklanmış olan vergi mali anestezi etkisiyle tahsil edilmektedir. Bu durumda mükellef çoğu zaman ödediği verginin farkına dahi varamamaktadır. Ayrıca dolaylı vergi oranlarında yapılan artışlar karşısında dahi tepkiler sınırlı kalmaktadır. Çünkü mükellefler vergi oranlarında yaşanan artışlara başlarda tepki koysalar da daha sonra fiyatların içinde gizlenmiş olmaları sebebiyle hissizleşmektedirler.

¹³⁰ Ulusoy, Ahmet, B. Karakurt. (2002), "Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 254, Ekim. s. 106.

2.4. Gelişmekte Olan Ülkelerin Dolaylı Vergilere Yönelmelerinin Nedenleri

Dünyada uygulanan vergi sistemleri araştırıldığında ülkelerin uyguladıkları vergi sistemlerinin; toplumun sosyal, ekonomik ve siyasal özelliklerini yansıttığı tespit edilecektir. Az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergiler baskınken, gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler baskın olarak uygulanmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin uyguladıkları vergi sistemlerinin genel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Gelişmekte olan ülkelerde toplanabilecek vergi miktarı ve vergi gayreti düşüktür. Bu durum devletlerin yatırım yapmaları için ihtiyaç duydukları kaynakları elde edememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda da yatırım yapılamadığından büyümede gerçekleşmemektedir.
- Etkin bir vergi idaresinin bulunmayışı da gelişmekte olan ülkelerin sahip olduğu ortak özellikler arasında yer almaktadır. Personelin yetersizliği, teknolojiye ayak uyduramama, toplumun isteklerine cevap vermeyen kanunlar gibi özellikler gelişmekte olan ülkelerdeki vergi idarelerinin özellikleridir.
- Gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ticaretin yaygın olması, beyanname verme alışkanlığının oturmaması, üretimlerin modern işletmelerde gerçekleşmemesi ve mali sıkıntılar nedeniyle vergi idareleri kendilerini geliştirmede sorunlarla karşılaşmaktadırlar.
- Gelişmekte olan ülkelerde ki siyasi iklimde vergi sistemlerinin etkin olmamasına yol açmaktadır. Buna göre popülist yaklaşımlar sonucu yapılması gereken reformların yapılamaması nedeniyle gereken kanuni düzenlemeler arka planda kalmaktadır.
- Az gelişmiş ülkelerde gelir dağılımındaki dengesizlik politikaya da yansiyarak dengesiz bir güç dağılımı ortaya çıkmıştır.

Tüm bunların sonucunda gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemleri dar kapasiteli, dar tabanlı, vergi yükü ve vergi gayreti düşük, vergi adaletinin olmadığı, karmaşık ve denetlenmesi güç yapılardır.¹³¹

¹³¹ Durmuş, M. (2003). **Maliye Politikaları Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara. s. 219.

Ekonomik olarak her sektörün vergileme kapasitesi birbirinden farklılıklar arz etmektedir. Örneğin tarım, sanayi ve hizmet gibi sektörlerin vergileme kapasiteleri oldukça farklıdır. Bu sektörlerin ülke ekonomisindeki yerleri ve büyüklükleri o ülkenin vergi yapısını oluşturmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere nazaran gelişmiş ülkelerin milli gelirleri ve kişi başına düşen gelirleri yüksek olduğundan, artan oranlı tarifeler uygulanarak vergi hasılatı elde etmek daha kolaydır. Az gelişmiş ülkelerde milli gelir ve kişi başına düşen gelir yetersiz olduğundan vergileme kapasitesi de düşüklük arz etmektedir. Buna göre az gelişmiş ülkelerin gelir seviyeleri düşük olduğundan tüketim sonrası kalan gelir de düşük kalmakta dolayısıyla tasarruf imkânı azalmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin bu durumda olması devletleri harcamalar üzerinden alınan vergilere yönelmiş ve vergi sistemlerinin dolaylı vergilere dayalı olması sonucunu doğurmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerdeki bu durum anlaşılabilir olmakla beraber süreklilik arz ettiği zaman bir kısır döngü ortaya çıkmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde üst düzey gelir elde edenlere bağımlı olarak tasarruf yapıldığından, alternatifler oluşamamakta ve sınırlı bir ekonomik sistem meydana gelmektedir. Tasarruf mecburiyeti dolayısıyla kurumlar ve yüksek gelir elde edenlere istisna ve muafiyetler uygulanmakta, gelir dağılımının adaletsizliği sürekli artış göstermektedir. Alt gelir grubundakiler ise ekonomik sistemde ezilmekte, emeklerinin karşılığını tam olarak alamamaktadırlar. Bu sebeplerle gelişmekte olan ülkeler vergi sistemlerini orta ve uzun vadeli planlar yaparak yeniden dizayn etmeli ve daha adil ve paylaşımcı bir vergi yapısı ortaya çıkarmalıdırlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ

Dolaylı vergiler özellikle gelişmekte olan ülkelerde, vergi gelirleri içinde büyük paya sahiptirler. Bu sebeple dolaylı vergileri sadece bir gelir kaynağı olarak değil, iktisadi bir etken olarak da değerlendirmek gerekir. Bu bölümde dolaylı vergilerin ekonomik yansımaları çeşitli faktörler dâhilinde değerlendirilecektir.

Vergi ve devlet ilişkisinde ilk akla gelen, devletin harcamalarına kaynak oluşturmak için vergilere başvurduğudur. Fakat vergiler en başta bu amaçlarla koyulmuş olsa da zamanla vergilerin çeşitli müdahale etkileri ortaya çıkmıştır. Buna göre 19. Yüzyıldan sonra verginin müdahale aracı olma özelliklerinin de ortaya çıkmasıyla beraber, vergiler iktisadi ve sosyal yaşama müdahalenin de bir aracı haline gelmişlerdir.¹³²

Vergilerin ekonomik ve sosyal yaşama müdahale aracı olmasının temelinde, milli gelire ortak olması durumu etkilidir. Devlet koymuş olduğu vergilerle vatandaşların gelirlerine uygulanmakta olan vergi oranları kadar ortak olmaktadır. Benzer şekilde vatandaşların yapmış oldukları harcamalar üzerinden de vergiler yoluyla gelir elde etmektedir. Devletin bu şekilde vatandaşların gelir ve harcamaları üzerinde etkili olması, vatandaşların gelir elde etme ve harcamalarında çeşitli etkilere sebep olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri içerisinde en büyük pay dolaylı vergilere aittir. Bu sebeple, iktisadi ve sosyal açıdan da dolaylı vergilerin etkileri daha büyük olmaktadır.

3.1. Dolaylı Vergilerin Tasarruf Etkisi

Ülke ekonomilerinde yaşanan istikrarsızlık dönemlerinde ortaya çıkan kaynak daralmalarında, kamu sektörü ön plana çıkmaktadır. Kamunun kendi yatırım ve harcamalarının dışında, oluşan istikrarsızlıktan çıkabilmek için böyle bir misyon üstlenmesi kaynak ihtiyaçlarını da artırmaktadır. Ortaya çıkan bu kaynak ihtiyacının karşılanması da vergi yükünün artmasını beraberinde getirmektedir. Vatandaşların üzerindeki vergi yükünün artışı, tasarruflarda ki azalmaya sebep olmaktadır. Bu noktada hangi vergilerin tasarrufları daha az etkilediği önem taşımaktadır. Gelir

¹³² Kızılot, S., Durmuş M. (2001). Kriz Döneminde Vergi Politikası Nasıl Olmalı, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, s.161.

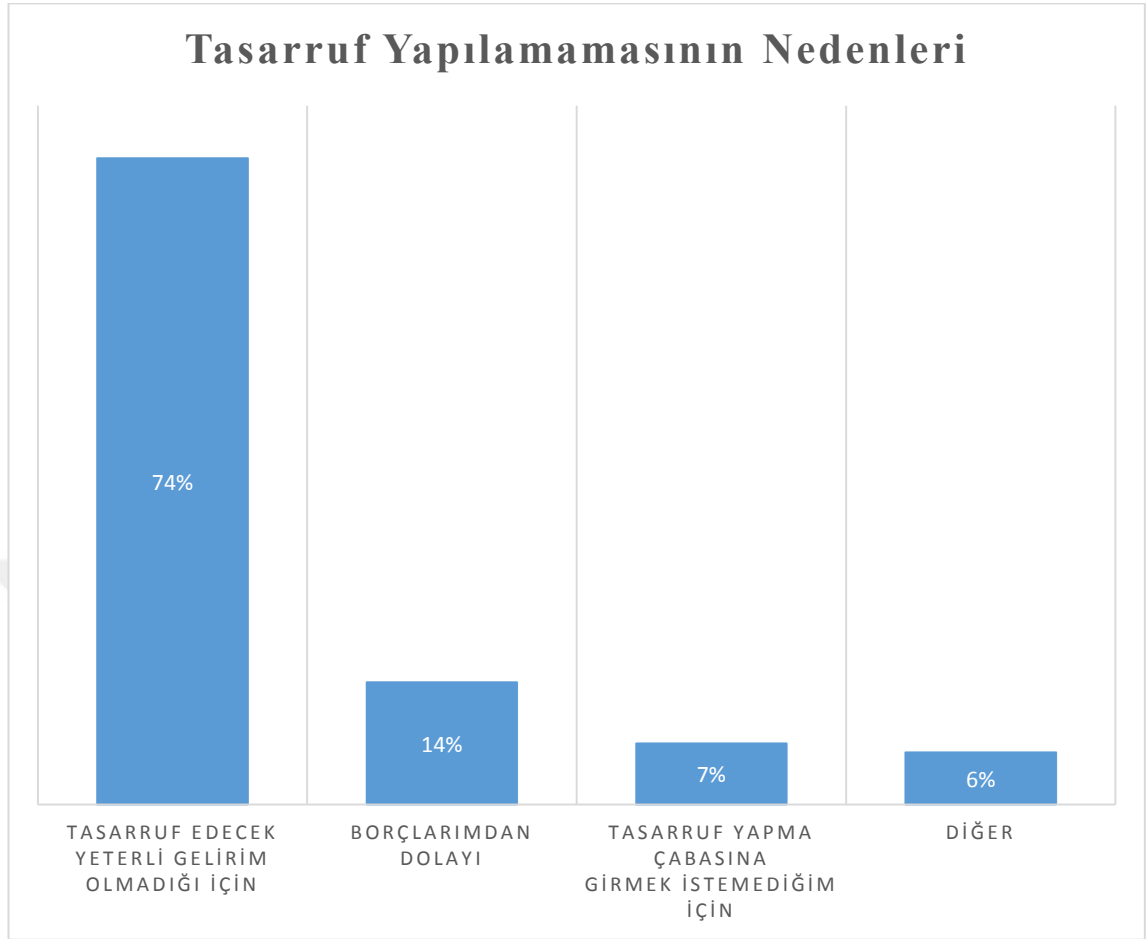
vergesi kişilerin çeşitli gelir unsurlarından elde ettikleri gelirler için uygulanmaktadır. Bu gelirlerin içine tasarruf yaparken ele edilen gelirler de girebilmektedir. Tasarruf yaparken vergilerle karşılaşan bireylerin tasarruf maliyetleri artmakta ve bu durum da tasarrufları olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Tasarrufların azalması sonucu oluşan zincirleme etkiyle beraber çeşitli ekonomik göstergelerde olumsuzluklar ortaya çıkacaktır. Tasarruf açığını kapatmada öne sürülen bir diğer yöntem de; devletin ortaya çıkan tasarruf açıklarını elde ettiği vergi gelirleri yoluyla gidererek özel sektörün rolünü üstlenmesidir.¹³³

Vergilerin tasarruflara etkisine dolaylı vergiler açısından bakıldığında; dolaylı vergi gelirlerinin büyük bir bölümünün elde ettikleri gelirlerin tamamını ya da tamamına yakını harcayan bireylerden elde edildiği görülecektir. Buna karşın artan oranlı gelir vergilerinde vergi yükü, tasarruf etme imkânı alt gelir gruplarına nazaran daha fazla olan orta ve yüksek gelir gruplarının üstündedir. Bu sebeplerle teorik olarak, dolaylı vergiler dolaysız vergilere nazaran tasarruf ve sermaye birikiminin teşviki açısından daha elverişlidir.¹³⁴

¹³³ Şenyüz, Doğan, Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1996, s. 101-105.

¹³⁴ Atılğan, H. (2004). a.g.e. s.90.

Grafik 3.1. Tasarruf Yapılamamasının Nedenleri



Kaynak: İNG Bank Tarafından 2016 Yılında Yapılan Türkiye'nin Tasarruf Eğilimleri Araştırması URL: <https://www.ing.com.tr/tr/ingbank/toplumsal-yatirimlarimiz/tasarruf-egilimleri-arastirmasi> Erişim Tarihi: 03.03.2019

Yukarıda Tablo 3.1.'de, Türkiye'deki tasarruf yapma durumuna ilişkin araştırma yer almaktadır. Buna göre tasarrufu etkileyen en önemli faktör, %74 oranla tasarruf edecek yeterli gelire sahip olunamamasıdır. Tasarruf yapılabilmesi için; bireylerin temel ihtiyaçlarını karşılaması ve yapılan giderler sonrasında elinde ihtiyacı olmayan bir para kalması gereklidir. İhtiyaç dışı paranın bireylerin hesaplarında kalabilmesi için gelir düzeyinin belli bir seviyede olması mecburidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımının adaletsiz dağılımının da ortaya çıkardığı yetersiz gelir seviyelerinde tasarruf imkânı neredeyse imkânsız hale gelmektedir. Türkiye'de tasarruf yapılamamasının başlıca nedeni yeterli gelire sahip olunmamasıdır. Bireylerin ihtiyaçlarını karşılaması sonucunda ellerinde para kalmaması gelirin adaletsiz dağılımının bir sonucudur. Tasarruf ekonomik gelişimin sağlanması için temel gereksinimlerden birisidir. Bu yüzden tasarrufu toplumun tüm katmanlarına yaymak gereklidir. Gelişmekte olan ülkelerde gelirin büyük bölümü

sınırlı bir zümrede olduğu için tasarruf yapılması bu zümreye bağlıdır. Bu da ekonomik anlamda belli sorunları beraberinde getirmektedir.

Aynı araştırmaya göre borçlarımdan dolayı tasarruf yapamıyorum diyenlerin oranı %14 tür. Borçlu bireyler temel ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra ellerinde kalan parayla borçlarını ödemektedirler. Buna göre borçlu bireylerin tasarruf yapma imkânlarının düşük olmasının sebebi; gelirlerinin bir bölümüne aslında sahip olmadıklarındandır. Borçlu bireyler yüksek gelir seviyesine sahip olmaları halinde tasarruf yapabileceklerdir. Borçlu bireyler arasında bu durumda olanların sayısı da azdır.

Tasarruf yapılamamasının sebeplerinden bir tanesi de tasarruf yapma çabasına girilmemesidir. Tasarruf yapılması bazı durumlarda ekonomik kültürün gelişmesine bağlı olmaktadır. Gelir seviyesi tasarrufa olanak verse de ekonomik kültür seviyesinin yetersiz olması nedeniyle tasarruf eğilimi gerçekleşmeyebilmektedir. Bunun için ekonomik kalkınma için tasarrufun önemi vurgulanarak, tasarrufu özendirici eğitimler verilmelidir.

Harcama Türleri Yıllar	Tablo 3.1. Hanehalkı Tüketim Harcamasının Dağılımı										
	2003	2005	2007	2009	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Toplam(%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Gıda ve Alkolsüz İçecekler	27,5	24,9	23,6	23,0	20,7	19,6	19,9	19,7	20,2	19,5	19,7
Alkollü İçecekler, Sigara ve Tütün	4,1	4,1	4,3	4,1	4,1	4,2	4,2	4,2	4,2	4,4	4,5
Giyim ve Ayakkabı	6,2	6,2	5,9	5,1	5,2	5,4	5,3	5,1	5,2	5,2	5,0
Konut ve Kira	28,3	25,9	28,9	28,2	25,8	25,8	25,0	24,8	26,0	25,2	24,7
Mobilya, Ev Aletleri ve Ev Bakım Hizmetleri	5,7	6,8	5,9	6,2	6,4	6,7	6,6	6,8	6,1	6,3	6,3
Ulaştırma	9,8	12,6	11,1	13,6	17,2	17,2	17,4	17,8	17,0	18,2	18,7
Lokanta ve Oteller	4,1	4,4	4,5	5,2	5,7	5,8	5,9	6,0	6,4	6,4	6,2
Çeşitli Mal ve Hizmetler	3,5	4,1	4,2	4,0	4,3	4,2	4,3	4,3	4,3	4,2	4,4
Diğer	10,8	11,0	11,6	10,6	10,6	11,1	11,4	11,3	10,6	10,6	10,5

Kaynak: TÜİK resmi sitesindeki verilerden yararlanarak hazırlanmıştır. URL: http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1012 Erişim Tarihi: 25.04.2019

Yukarıda Tablo 3.2.'de bireylerin 2003- 2017 yıllarındaki tüketimlerinin dağılımı verilmiştir. Buna göre; 2017 yılında bireylerin tüketimlerindeki en büyük pay %24,7'lik oranla konut ve kira giderleri olarak tespit edilmiştir. Barınma insanların en temel ihtiyacıdır. Bu ihtiyaç için harcanacak para, bireylerin gelirlerinin içinde devamlı yer alacak bir kalem olduğundan gelirin içinde büyük bir paya sahip olmaması gereklidir. Aksi halde gelirin harcanması sırasında bireyleri sınırlandırarak hareket kabiliyetinin olumsuz yönde etkilenmesine sebep olacaktır. Türkiye'de 2003 yılından 2017 yılına kadar konut ve kira harcamalarının tüketimdeki payı %29,1 ile %24,7 arasında gidip gelmiştir. Buna göre bireyler elde ettikleri her 100-TL'nin ortalama 25-TL'sini barınma ihtiyaçları için harcamışlardır. Genel çerçevede düşünüldüğünde gelirin ¼'ünün barınma için kullanılması iktisadi olarak uygun değildir. Barınma ihtiyacının daha ucuza karşılanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılarak, harcamalar içindeki payı azaltılmalıdır.

Tüketim içindeki en büyük ikinci paya 2017 yılı için %19,7 oranla gıda ve alkolsüz içecekler grubu sahiptir. Buna göre bireyler elde ettikleri 100-TL'nin 20-TL'sini mutfak harcamalarına aktarmaktadırlar. Bireyler; temel ihtiyaçları olan beslenme için önemli miktarda harcama yapmaktadırlar. Gıda ve alkolsüz içeceklere yapılan harcamanın tüketim içindeki yerinin azaltılması ancak fiyatlar genel seviyesindeki artışın minimum seviyelerde seyretmesine bağlıdır. Bunun dışında beslenme ihtiyacının tüketimdeki yerinde bir değişiklik gerçekleştirmek güçtür. Nitekim 2003 yılında gıda ve alkolsüz içeceklerin tüketimdeki payı %27,5 iken 2017 yılında bu oran %19,7'ye düşmüştür. Bu düşüşün sebebi de 2001 yılındaki krizden sonra enflasyon oranlarındaki yükseklik; daha sonraki yıllar itibariyle ise fiyatlar genel seviyesindeki durulmadır.

Tüketim içindeki en büyük üçüncü pay ise ulaştırma harcamalarına aittir. Ulaştırma harcamalarının tüketim içindeki payı 2017 yılında %18,7 olmuştur. Ulaştırma harcamaları içinde; toplu taşıma bilet bedelleri yanında özel araçları olanlar için yakıt giderleri de mevcuttur. Tüketim harcamalarının içinde sadece ulaştırma giderlerinin böyle yüksek bir paya sahip olması iktisadi olarak anlamsızdır. Ulaştırma harcamalarının yüksek olmasının başlıca sebebi; yakıt fiyatlarındaki pahalılıktır. Bu pahalılığa karşın her geçen gün trafik sorunu katlanmakta ve bir çözüm bulunamamaktadır. Çözüm olarak toplu taşıma alternatiflerinin artırılması ve toplu taşımaya teşvik edici önlemler alınmalıdır.

Tüketim harcamalarını oluşturan kalemlerden barınma, beslenme ve ulaşımın toplamdaki payı %63,1'dir. Sadece üç harcama türünün toplam içindeki payının bu kadar yüksek olması tasarruf imkânlarını da azaltmaktadır. Çünkü bireyler için temel ihtiyaç olan bu gider kalemlerinin ikamesi bulunmamaktadır. Bu yüzden bu harcamaların toplam tüketim içindeki payını azaltıcı önlemler alınarak, bireylere tasarruf yapabilme özgürlüğü sunulmalıdır.

Tablo 3.2 Çeşitli Ülkelerin Tasarruf/GSYH Oranları

Ülkeler	Çin	Almanya	Fransa	İngiltere	Türkiye	Brezilya	Rusya	Arjantin	Yunanistan
Yıllar	%	%	%	%	%	%	%	%	%
2003	42,5	21,0	22,5	15,3	19,9	16,4	28,2	28,2	18,1
2004	45,8	23,5	23,0	14,9	21,4	18,5	30,2	30,2	17,5
2005	46,1	23,3	22,8	15,6	22,8	18,1	30,5	30,5	15,5
2006	48,5	25,4	23,5	14,9	23,9	18,4	30,6	30,6	15,3
2007	50,8	27,5	24,0	15,4	23,2	19,3	31,2	31,2	12,7
2008	52,2	26,4	23,5	13,0	23,9	19,2	30,0	30,0	10,1
2009	50,9	23,8	20,5	10,9	21,4	16,3	20,8	20,8	5,9
2010	52,0	25,2	20,9	12,6	21,3	17,9	26,2	26,2	5,5
2011	50,1	27,2	21,8	13,5	22,4	18,5	29,2	29,2	4,8
2012	49,6	26,3	20,5	11,8	22,8	18,0	27,8	27,8	8,5
2013	48,6	26,1	20,4	11,5	23,1	18,3	24,6	24,6	9,6
2014	49,1	27,0	20,6	11,7	24,4	16,0	24,9	24,9	10,4
2015	46,9	27,6	21,4	11,8	24,7	14,2	26,7	26,7	10,0
2016	45,8	27,5	21,3	11,8	24,4	13,8	25,8	25,5	10,0
2017	47,0	27,7	22,6	13,1	25,4	14,7	26,5	26,5	10,3

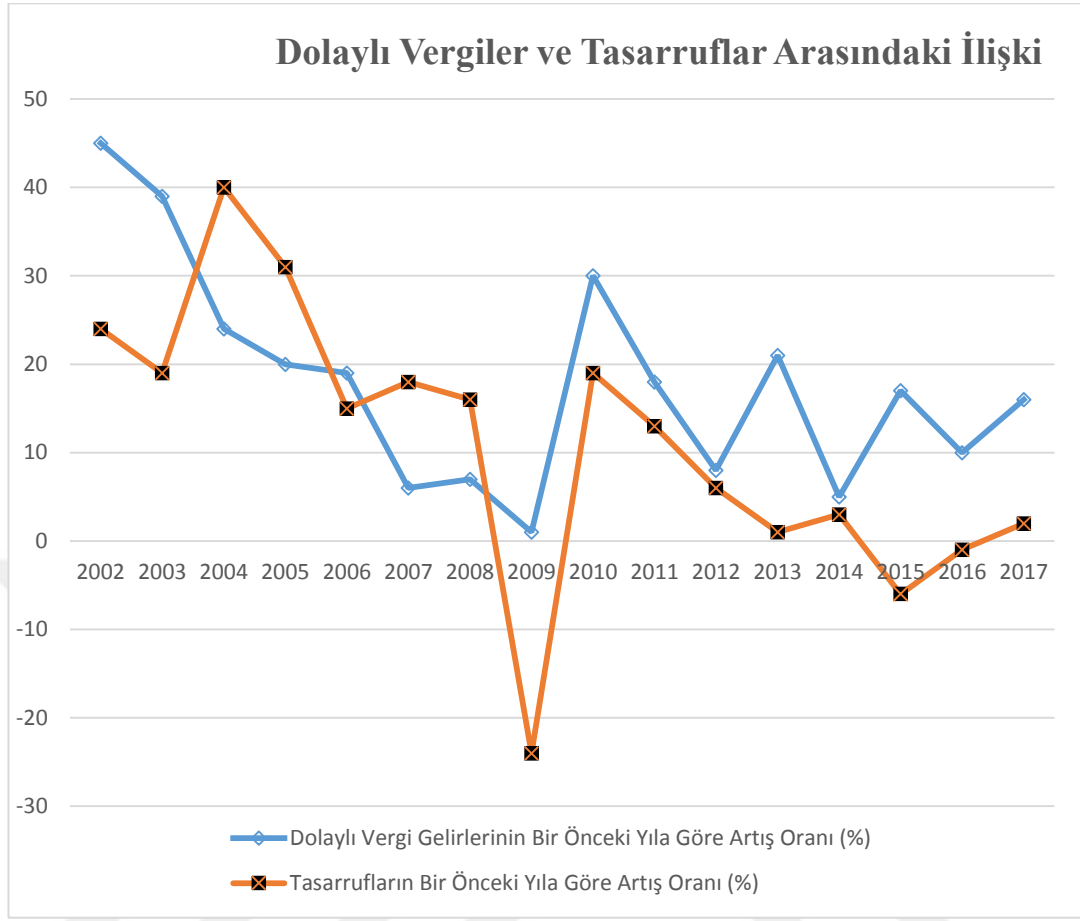
Kaynak: Dünya Bankası Verilerinden Yararlanarak Tarafımca Hazırlanmıştır. URL: https://data.worldbank.org/indicator/NY.GNS.ICTR.ZS?end=2017&name_desc=false&start=2003&view=chart Erişim:25.03.2019

Yukarıdaki Tablo 3.3.'de çeşitli ülkelere ait tasarruf/GSYH verilerine yer verilmiştir. Tasarruf oranları başlı başına bir anlam ifade etmese de, yatırım ve büyümeye etkileri bakımından büyük önem arz etmektedir. Tasarruf oranlarının

yüksek olması, ülke ekonomisinin başarılı şekilde yönetildiği yorumunu yapmamız için yeterli değildir. Bu yorumun yapılabilmesi için; elde edilen yüksek tasarruf oranlarını destekleyici biçimde yatırım ve büyüme elde edilmesi gereklidir.

Yukarıda yer alan tablodaki verilere bakıldığında; Dünyadaki üretimin lokomotifi olan Çin Halk Cumhuriyeti (Çin)'nin tasarruflarda da başarılı olduğu görülmektedir. 2003 yılında %42,5 olan tasarruf/GSYH oranı, 2017 yılına gelindiğinde %47,0' a kadar çıkmıştır. Çin yüksek tasarruf oranlarını üretim ve yatırımla destekleyerek ekonomisini büyümeye devam etmektedir. Almanya ve Fransa'ya bakıldığında ise ortalama %25 seviyelerinde seyreden bir oranla karşılaşmaktayız. İngiltere'de ise Almanya ve Fransa'ya nazaran daha düşük bir tasarruf olduğu tespit edilmiştir. Yunanistan'daki veriler kontrol edildiğinde 2003 yılında %18,1 olan tasarruf oranı 2017 yılında %10,3 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın düşmesinde, Yunanistan'da yaşanan ekonomik krizin etkisi olmuştur. Tasarruf/GSYH oranı Dünya ortalaması 2017 yılında %24, Avrupa Birliği ortalaması ise %22 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'deki verilere bakıldığında ise 2003 yılında %19,9 olan oran 2017 yılında %25,4'e kadar yükselmiştir. Türkiye bu oranla Dünya ortalaması seviyelerindedir. Bu oranın anlamlı olabilmesi ise tasarrufların yatırım ve büyümeye dönüşmesine bağlıdır.

Grafik 3.2. Dolaylı Vergiler ve Tasarruflar Arasındaki İlişki



Kaynak: Dünya Bankası ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Verilerinden Yararlanarak Hazırlanmıştır. URL: <http://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/> Erişim Tarihi: 26.04.2019

Yukarıda yer alan Tablo 3.4.'te 2002- 2017 yılları arasında dolaylı vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre artış oranı ile tasarrufların bir önceki yıla göre artış oranlarına yer verilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde; dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması, dolaylı vergilerin ülkelerin çeşitli göstergelerine etki etmesini kaçınılmaz hale getirmektedir. Türkiye de gelişmekte olan bir ülkedir ve dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı 2018 yılında %67 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum şüphesiz Türkiye'nin çeşitli ekonomik göstergelerine etki etmektedir.

Grafikte 2002 yılından 2017 yılına kadar dolaylı vergi gelirlerinin ve tasarrufların bir önceki yıla göre artış oranları verilmiştir. Buna göre dolaylı vergi gelirlerindeki artış oranı 2002 yılından 2007 yılında kadar azalmaktadır. Aynı dönemde tasarrufların artış oranında ise dalgalı bir seyir gözlenmiştir. 2007 yılından 2012 yılına kadar dolaylı vergi gelirlerindeki artış oranındaki seyirle, tasarruflardaki

artış oranındaki seyir benzerlik göstermektedir. 2013 yılından 2016 yılına kadar ise; dolaylı vergi gelirlerindeki artış oranındaki seyirle, tasarruflardaki artış oranındaki seyir tam tersi bir yol izlemiştir. 2017 yılına gelindiğinde ise seyir aynı yönde gerçekleşmiştir.

Yukarıda verilen grafikten görüleceği üzere; dolaylı vergilerle tasarruflar arasında tam bir bağ kurmak mümkün değildir. Ancak bazı dönemlerde dolaylı vergi gelirleri ile tasarrufların aynı yönde seyrettiği gözlenmiştir. Bu noktada da ülke ekonomisinde yaşanan çeşitli faktörlerin devreye girdiği düşünülebilir. İki faktör arasında tam bir bağ kurulamasa da, birbirinden tamamen bağımsız oldukları da söylenemez.

3.2. Dolaylı Vergilerin Yatırımlara Etkisi

Yatırım ve vergi ilişkisini belirleyen en önemli faktör, yatırım sonrası elde edilecek kar tutarıdır. Yatırım yapacak olan birey veya kurumun, bu yatırımdan beklediği en önemli fayda karının yüksek olmasıdır. Dolayısıyla yatırımcılar, yatırım yapmadan önce hangi sektör ve bölgeye yatırım yapacaklarına dair kapsamlı bir araştırma içine girerler. Bu araştırmadan sonra yatırımları için uygun buldukları yer ve sektörde yatırımlarını gerçekleştirirler.

Vergi faktörü yatırımlar için karın oluşması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Örneğin; yatırım yapmak için yabancı bir ülke seçecek olan yatırımcının ülke seçiminde, ödeyeceği vergiler önemli rol oynayacaktır. Vergi oranları yüksek olan bir ülkede, yatırımcı elde edeceği karın büyük bir bölümünü o ülkenin vergi idaresi tarafından elinden alınacağını bildiğinden dolayı o ülkeye yatırım yapmayı tercih etmeyecektir. Ancak vergisel teşviklerin olduğu, yatırımların desteklendiği ülkeler ise yatırımcı açısından daha cazibeli bir duruma gelmektedir.

Vergi ve yatırım ilişkisinde vergi önemli bir faktör olsa da, devreye diğer değişkenler de girmektedir. Yatırım yapılacak olan ülkedeki siyasi, sosyal ve ekonomik durum yatırımcı açısından önem arz etmektedir. Yatırımcısına güven vermeyen ülkelerde yatırım oranları düşük kalmakta, bunun sonucu olarak da ekonomik gelişim sağlanamamaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki yatırım ihtiyacı düşünüldüğünde, yatırımcıların ilgisini çekecek bir ortamın hazırlanması büyük önem taşımaktadır.

Yatırımlar açısından önemli göstergelerden biriside yabancı doğrudan yatırım güven endeksidir. Bu endeks; ülkelerin politik, ekonomik ve düzenleyici

değişikliklerden nasıl etkilendiğini göstermektedir. Yabancı yatırımlar; ülkelere dışardan ek girdi sağladığından kalkınma ve gelişim açısından büyük öneme sahiptir. Bu yüzden yabancı yatırımların ülkelere girişi özellikle gelişmekte olan ülkeler için çok önemlidir.

Tablo 3.3. Yabancı Doğrudan Yatırım Güven Endeksi (2012- 2018)

	2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan	Sıra	Puan
Amerika Birleşik Devletleri	4	1,52	1	2,09	1	2,16	1	2,10	1	2,02	1	2,03	1	2,09
Kanada	20	1,34	4	1,86	3	1,93	4	1,94	3	1,80	5	1,78	2	1,82
Almanya	5	1,52	7	1,83	6	1,84	5	1,89	4	1,75	2	1,86	3	1,81
Birleşik Krallık	8	1,47	8	1,81	4	1,91	3	1,95	5	1,73	4	1,80	4	1,77
Çin Halk Cumhuriyeti	1	1,87	2	2,02	2	1,95	2	2,00	2	1,82	3	1,83	5	1,76
Japonya	21	1,31	13	1,68	19	1,62	7	1,80	6	1,73	6	1,72	6	1,72
Fransa	17	1,37	12	1,71	10	1,74	8	1,80	8	1,60	7	1,71	7	1,70
Avustralya	6	1,52	6	1,83	8	1,76	10	1,79	7	1,63	9	1,67	8	1,66
İsviçre	22	1,30	18	1,63	14	1,68	14	1,74	11	1,54	12	1,58	9	1,58
İtalya	-	-	-	-	20	1,61	12	1,75	16	1,48	13	1,56	10	1,57
Türkiye	13	1,39	-	-	24	1,60	22	1,69	-	-	-	-	-	-

Kaynak: AT Kearney - Global Business Policy Council (Endeks puan sıralamasında ilk 25 sıraya yer vermekte olup, ilk 10 sıra dışında sadece Türkiye tabloya dâhil edilmiştir.) URL: www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?jsessionid...?istab_id=9049 Erişim Tarihi: 12.05.2019

Yukarıdaki tabloda; çeşitli kıstaslara göre belirlenen ve yabancıların doğrudan yatırımlarında göz önüne aldıkları durumlara göre hazırlanan endeks yer almaktadır. Buna göre endekste yer alan puanların yüksekliği, ülkeleri yabancılar için daha cazip hale getirirken, puanların düşüklüğü ise yabancıların ülkeleri tercih etmemesine neden olmaktadır.

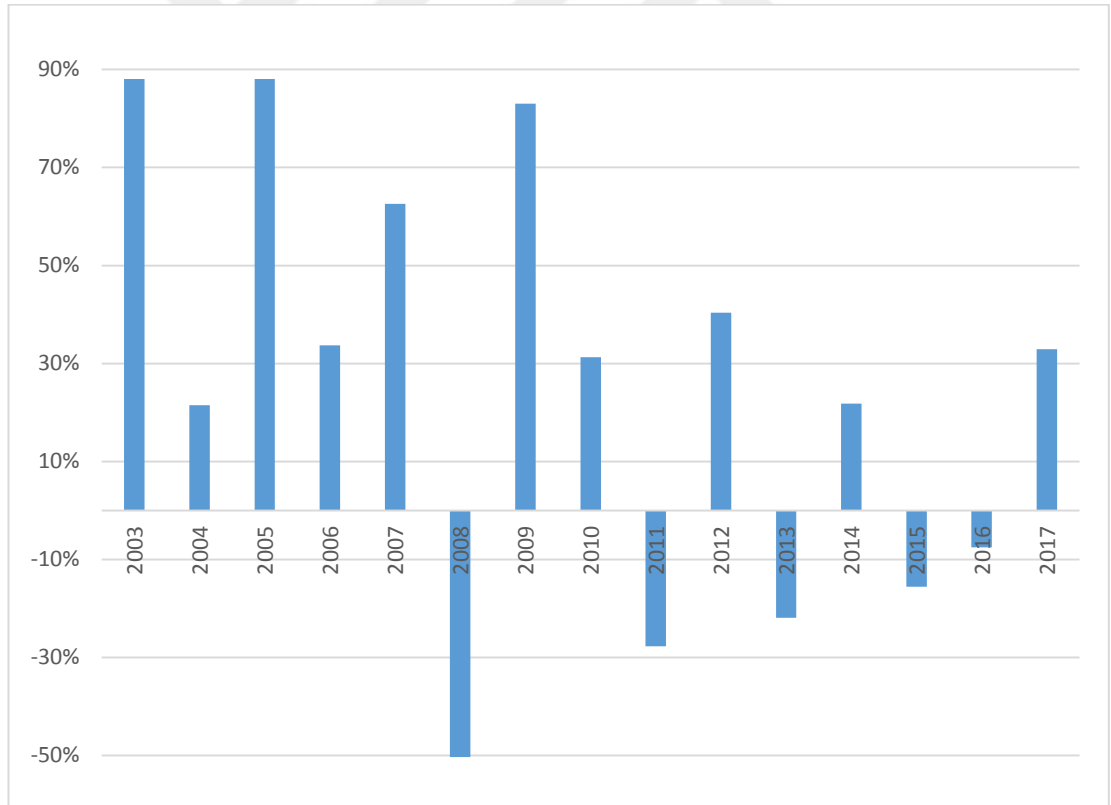
Doğrudan yabancı yatırımlar açısından en cazip ülke 2018 yılında 2,09 puanla Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmuştur. ABD'nin yabancı yatırımlar açısından cazip hale gelmesinde; hukuka güven, ekonomik fırsatlar, yüksek kişi başına düşen gelir, gelişmiş alt ve üst yapı imkânları gibi faktörler etkili olmuştur. Yatırımcılar, yatırım için ülke seçerken her şeyden önce hukuki güvenceleri göz önüne alırlar.

Güven problemi olan ülkeler risk unsurlarını barındırdığından, kar oranları yüksek olsa dahi yatırım için tercih edilmezler.

Tabloda doğrudan yabancı yatırım güven endeksi yüksek olan diğer ülkelere göz atıldığında bu ülkelerin gelişmiş ülkeler olduğu görülecektir. Bunun sebebi de; gelişmiş olan ülkelerdeki güven ortamı ve riskin minimum seviyede olmasıdır. Güven endeksi sıralamasındaki ülkelerde üretim mevcut olmakla beraber üretim yapılabilmesi için koşullar da müsaittir.

Endekste verilenlere Türkiye açısından bakıldığında; Türkiye'nin ilk 25 sıraya sadece 2012, 2014 ve 2015 yıllarında girebilmiştir. Son üç senede ise doğrudan yabancı yatırım güven endeksi sıralamasında ilk 25 içine dâhil olamamıştır. Güven endeksi sıralamasında ilk sıralarda yer bulabilmek için; sağlıklı bir ekonomik ve hukuk düzeninin yanında bunu destekleyici güven ortamının bulunması mecburidir.

Grafik 3.3. Yurt Dışında Yerleşik Kişilerin Türkiye'deki Doğrudan Yatırımlarının Artış Oranı



Kaynak: T.C. Merkez Bankası Verilerinden Yararlanılarak Hazırlanmıştır. URL: <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Odemeler+Dengesi+ve+İlgili+Istatistikler/Uluslararası+Yatırım+Pozisyonu> Erişim Tarihi: 12.05.2019

Yukarıdaki tabloda; 2003- 2017 yılları arasında yurt dışında yerleşik kişilerce Türkiye'de yapılan doğrudan yatırımların artış oranları verilmiştir. Buna göre; 2003

yılından 2008 yılında Dünya çapında yaşanan ekonomik krize kadar Türkiye'ye dışarıdan önemli yatırımlar gerçekleşmiştir. Krizin yaşandığı 2008 yılında dışardan sağlanan doğrudan yatırımlar bir önceki yıla göre %50 oranında düşmüştür. Sonraki iki yılda bir toparlanma gerçekleşse de; 2011 yılından sonra doğrudan yabancı yatırımlarında dalgalı bir seyir gözlenmiştir. 2011 yılında sonraki veriler kontrol edildiğinde yabancı yatırımcının Türkiye'yi tercih etmekte istikrarsız davrandığı görülecektir. Bu durum ülkede yaşanan; ekonomik, siyasal ve hukuksal istikrarsızlıkların bir sonucudur. Dış yatırımcı; tam anlamıyla güven sağlayamayan ülkeleri tercih etmemektedir.

Ülke içinde yatırım yapılması için tasarruflara ihtiyaç vardır. Tasarrufların yapılması ise tek başına yatırımların gerçekleşmesi için yeterli değildir. Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisini ölçmek ve tespit etmek oldukça zordur. Ancak gelir vergilerinde yansıtma mekanizması bulunmadığından, bu vergiler yatırımların reel getirilerini doğrudan azaltarak yatırımın önünde bir nevi engel duruma gelebilmektedir.

“Dolaylı vergiler ise, reel yatırımlara doğrudan etki etmeyebilir ancak yatırım sonrası tüketim aşamasında alım gücünü düşürebilir. Fakat dolaylı vergiler ile yatırımlar arasındaki bu ilişki dolaysız vergilere nazaran daha geç gerçekleşeceği gibi, yatırımdan elde edilen kazançların tüketilmeyerek tekrar yatırıma yönlendirilmesiyle dolaylı vergiden sürekli kaçınmak da olanaklıdır.”¹³⁵”

Dolaylı vergilerin yatırıma bir başka etkisi de; yatırım mallarının fiyatlarında ortaya çıkardığı artıştır. Yatırımcı için fiyatlarda oluşacak artış, alternatif arama çalışmalarının başlangıcı anlamına gelmektedir. Bu durumda vergiler salınırken, ortaya çıkaracağı etkiler en iyi şekilde analiz edilmelidir. Vergi hasılatı elde etmek için salınmış bir vergi eğer yatırımların düşmesine de sebep oluyorsa, verginin getireceği hasılat ile yatırımın fırsat maliyetleri karşılaştırılarak en verimli yöntem tercih edilmelidir. Ayrıca yatırımlar için tasarruflarında gerekli olduğu ve tasarruflar ile dolaylı vergilerin birbiriyle ilişkili olduğu durumu da göz ardı edilemez.

¹³⁵ Atılgan, H. (2004). a.g.e. s. 90.

3.3. Dolaylı Vergilerin Büyüme Etkisi

Dolaylı vergiler ile büyüme arasındaki ilişkiyi belirleyen birden çok faktör bulunmaktadır. Yani dolaylı vergiler ile büyüme arasındaki ilişkiyi tek bir yönden tahlil etmek yanlış sonuçlar doğuracaktır. Bir ülkede büyümenin sağlanabilmesi için öncelikle üretim gereklidir. Üretim ise belirli bir altyapı, finansal kaynak ve teknik bilgi birikim ile mümkün olmaktadır. Büyüme destekleyici unsurların başında tasarruf ve yatırımları saymak mümkündür. Tasarruf yapamayan ülkeler tüketime yönelerek bir kısır döngü içerisinde kalacaklardır. Tasarruf sahibi ülkeler ise yapacakları tasarrufları doğru yatırımlara yönlendirdikleri takdirde, üretim aşamasına gelmiş olacaklardır.

“Vergi gelirlerinin ekonomiye etkileri, vergilerin sahip olduğu birçok değişken üzerinden şekillenmektedir. Vergilerin türleri, uygulanan vergi oranları, ekonomik durum, vergilerin uygulandığı ekonominin gelişmişlik seviyeleri, vergilerin sonuçlarına etki eden unsurlardan bazılarıdır. Büyüme ve vergi arasındaki ilişki, büyüme ve kalkınmaya daha muhtaç halde bulunan gelişmekte olan ülkeler açısından çok daha fazla önem arz etmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin büyüme rakamları üzerinde etkin olan kamu ve özel kesim açıkları ile mücadelede bir takım sorunları mevcuttur. Mevcut sorunların çözümü sırasında ise başka sorunlar baş göstermektedir.¹³⁶”

Vergi gelirlerinin hangi vergi türlerinden tahsil edildiği de oldukça önemli bir husustur. Buna göre; tüketim üzerinden alınan vergiler tasarruf destekleyici özelliklere sahipken, gelir üzerinden alınan vergiler tasarrufları törpüleyici özelliktedirler. Gelir vergileri bireylerin elde ettikleri gelire doğrudan uygulandığından, gelir azaltıcı etkisi daha belirgin olmaktadır. Tüketim vergilerinde ise dolaylı bir vergi tahsilatı olduğundan, bireylerin gelirlerine doğrudan bir müdahale olmamaktadır.

Vergilerin dolaylı veya dolaysız olarak uygulanması, uygulandığı ülke özelinde de değişik sonuçlar doğurmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde; tasarruflar belirli bir gelir düzeyine sahip kişilerce yapılabildiğinden, dolaylı vergilerin ağırlıkta olması mantıklı hale gelmektedir. Bu durum adalet açısından sorunlar barındırsa da,

¹³⁶ Demir M., Sever E. (2017). Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Mayıs 2017, s.52.

uygulama açısından sonuç değişmemektedir. Gelişmiş ülkelerdeki durum ise farklılıklar arz etmektedir. Gelişmiş ülkelerde gelir dağılımı daha adil dağıldığından, düşük gelir seviyesinde bulunan bireyler dahi tasarruf edebilmektedirler; dolayısıyla gelir vergilerinin uygulanması daha mantıklı hale gelmektedir.

Dolaylı vergilerin tercih edilmesinin; daha hızlı tahsil kabiliyeti, tasarruf destekleyici özellikte olması, tüketim tercihlerinin yönetilebilmesi gibi çeşitli sebepleri mevcuttur. Dolaysız vergilerin ise tasarrufları azaltıcı etkisi ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; finans sektörüne uygulanan vergi bir bakıma tasarruflara uygulanmaktadır. Bu durum, mali sektörden para çıkışlarına sebep olmakta ve tasarrufların başka kanallara yönelmesine sebep olabilmektedir. Piyasadaki bu parasal daralma faiz oranlarının yükselmesine sebep olarak, büyüme dinamiklerinde olumsuz etkileri beraberinde getirmektedir.¹³⁷

Tablo 3.4. Dolaylı Vergilerin Büyümeyle İlişisine Dair Yapılan Çeşitli Çalışmaların Özeti

Yazar / Çalışmanın Yılı	Analizin Yapıldığı Ülke / Kapsadığı Yıllar	Kullanılan Ekonometrik Yöntemler	Bulgular
Koch vd. (2005)	Güney Afrika (1960-2002)	Regresyon Analizi	Vergi yükünde yaşanacak azalmanın ekonomik büyümeye pozitif etki edeceği ve dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payının azalmasının ekonomik büyümeyi artıracığı tespit edilmiştir.
Durkaya ve Ceylan (2006)	Türkiye (1980-2004)	Eşbütünleşme Analizi, Hata Düzeltme Yöntemi ve Granger Nedensellik Testi	Dolaysız vergilerin ekonomik büyümeyle ilişki içinde olduğu fakat dolaylı vergilerin ekonomik büyümeyle herhangi bir bağının bulunmadığı tespit edilmiştir.
Temiz (2008)	Türkiye (1960-2006)	Eşbütünleşme Analizi, Hata Düzeltme Yöntemi ve Granger Nedensellik	Eşbütünleşme testi sonuçlarına göre, dolaysız vergi gelirleri ile reel gayrisafi milli hâsıla arasında pozitif, dolaylı vergi gelirleri ile reel gayrisafi yurtiçi hâsıla arasında negatif bir ilişki bulunduğu; nedensellik testi sonuçlarına göre ise dolaylı vergi gelirleri ile reel gayrisafi milli hâsıla büyüme oranı arasında neden sonuç

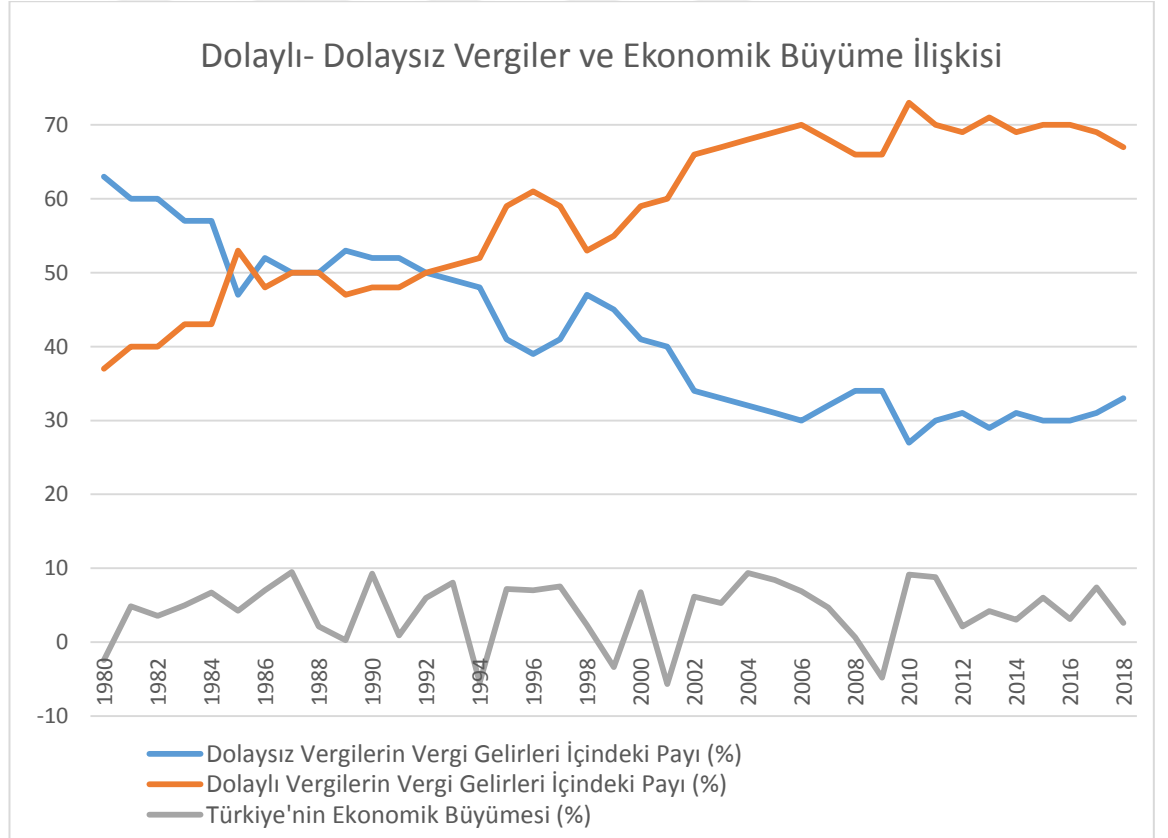
¹³⁷ Durkaya, M., Ceylan, S. (2006). “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150, s. 82.

		Testi	ilişkisi bulunmadığı, dolaysız vergi gelirleri ile reel gayrisafi milli hâsıla büyüme oranı arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi bulunduğu tespitleri yapılmıştır.
Mucuk ve Alptekin (2008)	Türkiye (1975-2006)	Eşbütünleşme Analizi, Granger Nedensellik Testi ve VAR Analizi	Eşbütünleşme analizi sonuçlarına göre, dolaysız vergiler ile dolaylı vergilerin ekonomik büyüme oranı ile aynı yönde hareket ettikleri; nedensellik testi sonuçlarına göre ise dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin var olduğu tespit etmişlerdir.
Arnold (2008)	21 OECD Ülkesi	Panel Veri Analizi	Gelir vergisinin, tüketim ve servet üzerinden alınan vergilere nazaran büyüme üzerinde daha fazla negatif etkide bulunduğu tespit edilmiştir.
Arısoy ve Ünlükaplan (2010)	Türkiye (1968-2006)	Regresyon Analizi	Dolaylı vergiler ile ekonomik büyüme arasında pozitif bir ilişkinin mevcut olduğu; buna karşılık dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında ise anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespiti yapılmıştır.
Göçer vd. (2010)	Türkiye (1924-2009)	Sınır Testi Eşbütünleşme Yaklaşımı	Uzun vadede dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında pozitif bir ilişki bulunduğu ancak dolaysız vergilerin etkisinin dolaylı vergilerden daha fazla olduğunu, kısa vadede ise dolaysız ve dolaylı vergilerin büyümeyi pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir.
Ünlükaplan ve Arısoy (2011)	Türkiye (1968-2006)	Eşbütünleşme Analizi, Granger Nedensellik Testi ve VAR Analizi	Dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yükselmesinin, büyüme üzerinde pozitif etkileri olduğu tespit edilmiştir.
Erdoğan vd. (2013)	Türkiye (1998-2011)	Eşbütünleşme Analizi, Hata Düzeltme Yöntemi ve Granger Nedensellik Testi	Ekonomik büyüme üzerinde kısa dönemde dolaysız vergilerin, uzun dönemde ise dolaylı vergilerin daha etkili olduğu tespiti yapılmıştır.
Canavire-Bacarreza vd. (2013)	14 Latin Amerika Ülkesi ve 81 Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülke	VAR Yöntemi ve Panel Veri Analizi	Latin Amerika ülkelerinin çoğunluğunda tüketim vergisi ile büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu, 81 ülkede yapılan çalışmada ise gelir vergisi ile büyüme arasında negatif bir ilişki bulunduğunu, tüketim

	(1990-2009)		vergileri ile büyüme arasında ise pozitif bir ilişki bulunduğunu tespit etmişlerdir.
--	-------------	--	--

Yukarıdaki tabloda dolaylı vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmek için yapılan çeşitli araştırmalara yer verilmiştir. Yapılan çalışmalarda; bazı araştırmacılar dolaylı vergiler ile büyüme arasında pozitif etki tespit ederken, bazıları ise negatif bir etkinin söz konusu olduğunu belirtmişlerdir. Bu iki görüşün aksine, dolaylı vergilerin ekonomik büyümeyle herhangi bir bağının bulunmadığı tespitini yapan araştırmalar da mevcuttur. Buna göre; çeşitli araştırma metotları kullanılarak farklı ülkelerde yapılan çalışmalarda, dolaylı vergilerle büyüme arasındaki ilişkide tam bir görüş birliği sağlanamamıştır.

Grafik 3.4. 1980- 2018 Yılları Arasında Dolaylı- Dolaysız Vergiler ve Ekonomik Büyüme İlişkisi



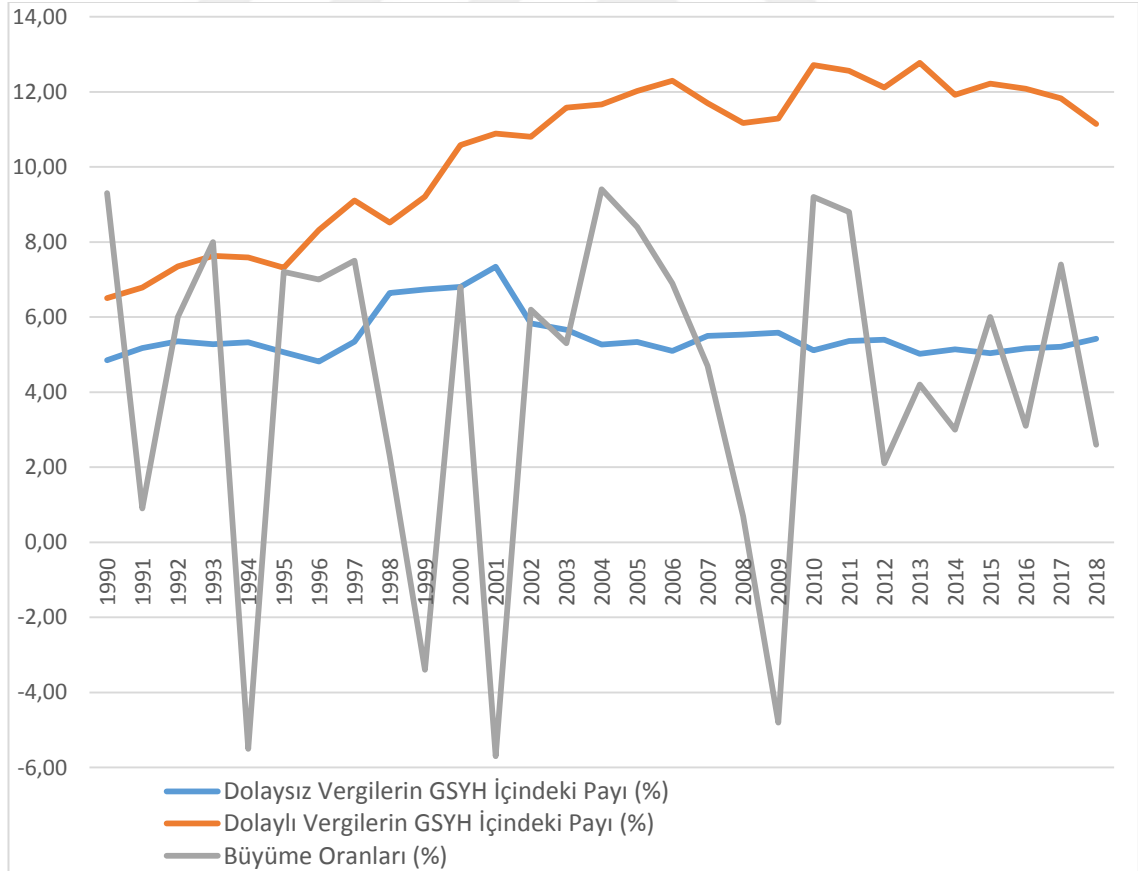
Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, GİB ve TÜİK Verilerinden Yararlanılarak Hazırlanmıştır.

Yukarıda yer alan Grafik 3.4.'te; 1980-2018 yılları arasında Türkiye'deki dolaylı-dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı ile ekonomik büyümeye ilişkin

verilere yer verilmiştir. Buna göre; 1980 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %37 olurken, bu oran 1986 yılında %50'lere ulaşmıştır. 1994 yılına kadar dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı eşit düzeylerde seyrederken, bundan sonraki süreçte dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payında mutlak bir üstünlük tespit edilmiştir.

Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı sürekli yükselirken, büyüme rakamlarında dolaylı vergilerin yapmış olduğu bu sıçramaya benzer bir yükseliş gözlenememiştir. Özellikle 1990'lı yıllardan sonra dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payında gözlenen büyük artışa rağmen büyüme rakamlarında herhangi bir paralel hareket tespit edilememiştir. Büyüme rakamları, 1980-2018 yılları arasında sürekli olarak dalgalı bir seyir izlemiştir. Bazı dönemlerde daralma yaşanırken, bazı dönemlerde yüksek büyüme oranları yaşanmıştır.

Grafik 3.5. 1990-2018 Yılları Arasında Türkiye’de Dolaylı- Dolaysız Vergilerin GSYH İçindeki Payı ile Büyüme Oranlarının Karşılaştırılması



Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ve TÜİK Verilerinden Yararlanarak Tarafimca Hazırlanmıştır. URL: <http://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/> Erişim Tarihi: 02.05.2019

Yukarıdaki Grafik 3.5.'te; Türkiye'de 1990-2018 yılları arasında dolaylı-dolaysız vergi gelirlerinin GSYH içindeki payına ve ekonomik büyüme oranlarına yer verilmiştir. Buna göre; 1990 yılında dolaylı vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı %6,51 olurken, 2002 yılında %10,80'e çıkmış ve 2018 yılına kadar %12 seviyelerinde seyretmiştir. Dolaysız vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı kontrol edildiğinde ise;1990 yılında %4,85 olan oran, 2001 yılında %7,34 olarak gerçekleşirken, 2002 yılından sonraki dönemde ise %5 seviyelerinde seyretmiştir.

Ekonomik büyüme rakamlarına bakıldığında; 1990 yılından 2018 yılına kadar dalgalı bir seyir gözlenmiştir. Dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı 1995 yılından sonraki dönemde sürekli artış gösterirken, büyüme rakamları bu artıştan tamamen bağımsız bir seyir izlemiştir. Dolaylı vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında doğrudan bir bağ kurmak oldukça zordur. Çünkü ekonomik büyümeyi etkileyen birden çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörleri dikkate almadan yapılan bir analiz yanlış sonuçlar doğuracaktır.

3.4. Dolaylı Vergilerin Enflasyona Etkisi

Ekonomik sorunların yaşandığı dönemlerde enflasyon oranlarının da yüksek seyretmesi, devletin ekonomiye müdahalesini zorlaştırmaktadır. Enflasyonda meydana gelen dönemsel dalgalanmaların sebepleri arasında, uygulanmakta olan vergi oranları da gösterilmektedir. Enflasyonist dönemlerde vergi gelirlerinin reel değerlerinde ortaya çıkan azalma, devletlerin tahsili daha hızlı olan dolaylı vergilere yönelmesinde önemli bir etkidir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde baskın olması avantajlarının yanında birçok dezavantajı da barındırmaktadır. Türkiye'de gelir dağılımının adaletsiz dağılımından dolayı vatandaşların önemli bir bölümü, elde ettikleri gelirin tamamını temel ihtiyaçlarına harcamaktadırlar. Bireylerin gelirlerinin önemli bir bölümünün tüketime aktarılması, dolaylı vergileri enflasyonla mücadelede önemli bir konuma taşımaktadır.¹³⁸

Enflasyon; iktisadi olarak bir mal veya hizmetin fiyatlarında gözlenen sürekli artıştır. Enflasyonun ölçümü, piyasadaki belirli mal veya hizmetlerin takip edilerek dönemsel olarak tespit edilen fiyat değişimlerine göre belirlenmesi şeklinde

¹³⁸ Akıncı, A., Özçelik, Ö. (2018). Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi, **Maliye ve Finans Yazıları – (110)**, s.10.

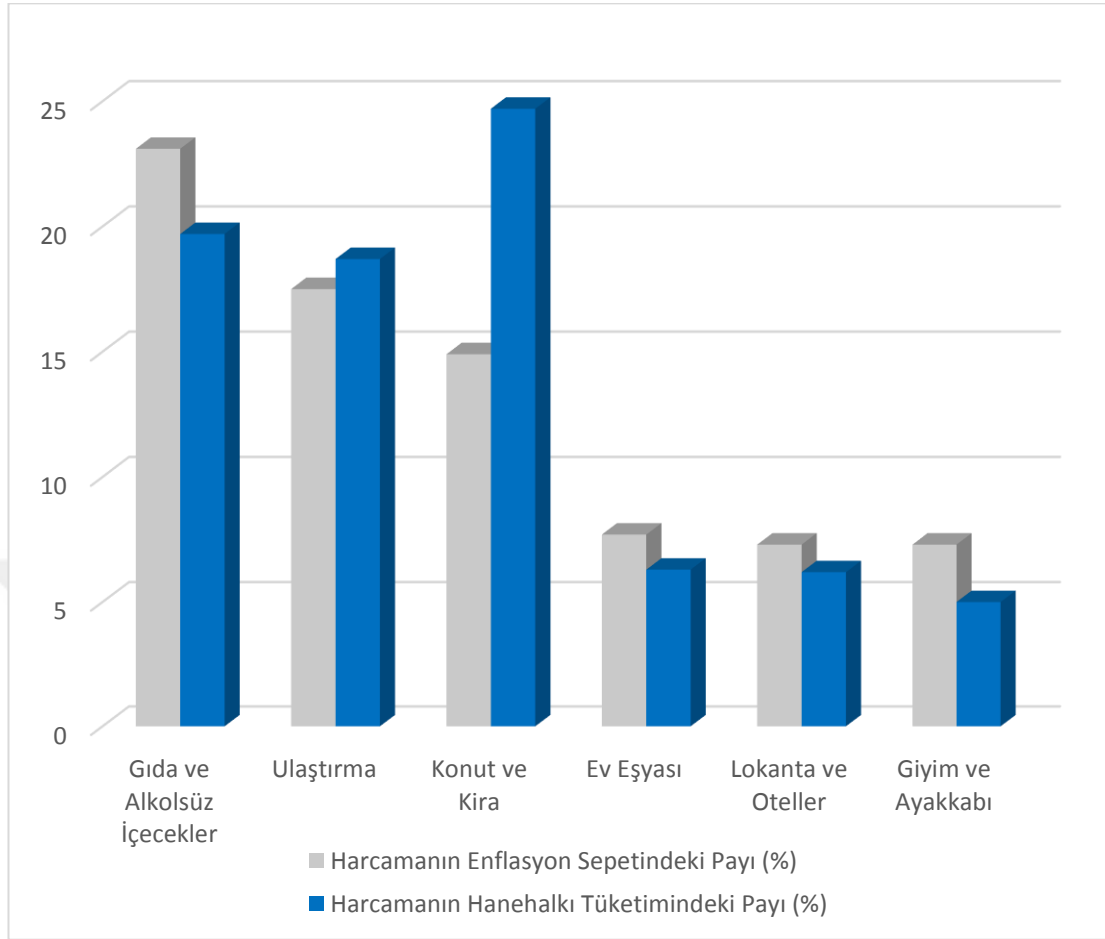
yapılmaktadır. Buna göre; enflasyonist bir dönemde bazı malların fiyatları artarken bazılarının ise düşmesi mümkündür.

Enflasyon, toplam talep ile toplam arz arasında ortaya çıkan sürekli dengesizlikler bütünüdür. Ekonomide, talep fazlalığının bir sonucu olarak enflasyon ortaya çıkıyorsa, mal ve hizmetler üzerine konulacak dolaylı vergilerle fiyatlar yükselecek ve ilgili mal ve hizmetlere olan talep azalacaktır. Enflasyona bu şekilde yapılan müdahaleden beklenen çıktı, talebin azalmasıdır. Verginin talebin azaltılması amacıyla uygulanmasında tercih edilen vergi türü dolaylı vergiler olmalıdır. Çünkü harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergi konularının tabana yayılmasında etkin oluklarından ekonomideki likidite fazlasını daha kolay eritebilirler. Dolaysız vergilerin tahakkuk ve tahsil zamanlarında büyük farklar ortaya çıktığından enflasyonist dönemlerde beklenen çıktılar elde edilememektedir.¹³⁹

Enflasyon oranının düşürülmesinde, mal ve hizmetler üzerine konulacak dolaylı vergiler talebin azalmasını sağlayarak etkili olabilir fakat mal ve hizmetler üzerine konulan vergiler bu mal ve hizmetlerin fiyatlarını yükselterek enflasyonun artmasına da sebep olabilir. Burada vergilerin hangi mal ve hizmetler üzerine konulduğu önem taşımaktadır. Bireylerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri için gerekli olan temel giderleri genel olarak; barınma ve beslenmeden oluşmaktadır. Enflasyonun azaltılması için dolaylı vergilerin tercih edilmesi ve dolaylı vergilerin uygulanmasında da temel ihtiyaçlara ait mal ve hizmetlerin seçilmesi halinde, başarı sağlanması mümkün değildir. Çünkü bireyler temel ihtiyaçları için yaptıkları harcamaları kısamayacak ve vergilerden önceki talepleri devam edecektir. Bireylerin zorunlu olarak tüketim yaptıkları mal ve hizmetlerdeki bu fiyat artışları da enflasyonun yükselmesine sebep olacaktır.

¹³⁹ Aydın, F. (2001). Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi – I, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:156, s. 29.

Grafik 3.6. 2018 Yılında Enflasyon Sepeti ve Hane Halkı Tüketiminin Payları



Kaynak: TÜİK ve AT Kearney - Global Business Policy Council Verilerinden Yararlanarak Hazırlanmıştır. URL: www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=653 Erişim Tarihi: 05.04.2019

Yukarıdaki Grafik 3.6.'da; 2018 yılında enflasyon sepetinde oluşan mal ve hizmetlerin ağırlıkları ile hane halkı tüketiminin paylarına yer verilmiştir. Buna göre; harcama kalemlerinin enflasyon sepetindeki ağırlıklarıyla, hane halkı tüketimindeki ağırlıkları birbirine benzerlik göstermektedir. Bu kalemlerin arasında tek büyük fark, konut ve kira kaleminde gözlenmiştir. Enflasyon oranlarının hesaplanmasında kullanılan ağırlık paylarının, hane halkı tüketimindeki paylara paralel olması enflasyon verilerinin ölçümünde tüketim dağılımının sağlıklı bir şekilde yansıtıldığını göstermektedir.

Gıda ve alkolsüz içecekler grubuna bakıldığında; bireylerin temel ihtiyaçlarını gidermek için yaptığı beslenme giderlerinin bu gruptaki harcamaları oluşturduğu görülecektir. Dolayısıyla bireyler bu mal ve hizmetleri yaşamlarını sürdürebilmek için tüketmek zorundadır. Enflasyon sepetinde %23,1 yer kaplayan gıda grubu, enflasyon verisinin tespitinde oldukça önemli bir paya sahiptir. Gıda

grubunu oluşturan mallara uygulanan vergiler ise ağırlık olarak KDV ve ÖTV'den yani dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Uygulanan oranlar bazı mallarda %18'i bulmaktadır. Dolaylı vergilerin uygulanmasıyla beraber fiyatlar genel seviyesi de artış göstermektedir. Satışı yapılan bir mal ya da hizmetin vergi hariç fiyatına zam yapıldığında, uygulanmakta olan KDV ve ÖTV genel olarak mal fiyatı üzerinden oran olarak hesaplandığından, tahsil edilecek verginin tutarı da artış göstermiş olacaktır. Bu şekilde ortaya çıkan fiyat artışının üstüne bir artış da vergi üzerinden olacaktır. Dolayısıyla oluşan enflasyona ek olarak vergi enflasyonu da toplam enflasyon oranını artıracaktır.

Ulaştırma grubuna bakıldığında bu grubun; otomobil, benzin, mazot, LPG ve toplu taşıma ücretleri gibi kalemlerden oluştuğu görülecektir. Bu grupta bulunan mal ve hizmetlere ise ağırlıklı olarak KDV, ÖTV ve gümrük vergisi gibi dolaylı vergi türlerinin uygulandığı görülecektir. Örneğin; sıfır araç alımında aracın silindir hacmine göre ÖTV oranı %160'lara kadar çıkmaktadır. Uygulanan ÖTV üzerinden aracın kendi fiyatıyla beraber %18 KDV oranı da uygulanmaktadır. Buna göre; yüksek silindir hacmine sahip sıfır bir aracın vergisiz satış fiyatı 100.000,00-TL iken, ÖTV uygulanmasıyla beraber 260.000,00-TL'ye, %18 KDV uygulanmasıyla da 306.800,00-TL'ye çıkmaktadır. Bu durumda araçtan alınan KDV ve ÖTV tutarı 206.800,00-TL olmaktadır. KDV ve ÖTV'nin oransal olarak uygulanıyor olması, malın vergisiz fiyatında yaşanacak artışın tahsil edilecek vergi tutarına da yansımına sebep olacaktır. Bu da enflasyon oranlarının artması sonucunu doğuracaktır.

Enflasyon sepeti ve hane halkı harcama kalemleri içerisindeki diğer önemli kalemler; konut ve kira, ev eşyası, lokanta ve oteller, giyim ve ayakkabı ve diğer ürünleri içeren gruplardır. Buna göre; konut satışlarında satın alınan konutun m² büyüklüğüne göre KDV oranı %18'e kadar çıkmaktadır. Konut fiyatlarındaki yükselmeye bağlı olarak hesaplanacak KDV tutarı da artacağından, enflasyon oranlarının oluşmasında konut satışlarının yeri önem taşımaktadır.

Ev eşyası grubundaki mallar ise hem KDV hem de ÖTV uygulanan mallardır. Buna göre toplumun her tabakası için birincil ihtiyaç olmasa da, özellikle yeni evli çiftlerin zorunlu olarak harcama yaptığı bir gruptur. Bu yüzden talebin her zaman için belli bir seviyede olduğu bu gruptaki mallara uygulanan KDV ve ÖTV oranları da enflasyon oranlarının artmasında rol sahibidirler.

Enflasyon sepetini oluşturan bir diğer kalem ise giyim ve ayakkabı harcamalarıdır. Giyim ve ayakkabı harcamaları da bireylerin temel ihtiyaçlarındandır. Parasal anlamda daralmanın yaşandığı dönemlerde bir miktar talepte daralma olabilese de, belli bir seviyenin altına inmesi söz konusu değildir. Bu mal grubunu oluşturan ürünlere genel olarak KDV uygulanmaktadır. KDV uygulanması sonucu mal fiyatlarında ortaya çıkan artışlarla beraber vergi tutarları da artacağından enflasyon oranının artıracaktır.

“Merkez Bankasının temel amacı, fiyat istikrarını sağlamaktır. Fiyat istikrarı ile ekonomik kararlarda dikkate almayı gerektirmeyecek ölçüde düşük bir enflasyon oranı kastedilmektedir. Banka, bu amaç doğrultusunda uygulayacağı para politikasını ve kullanacağı araçları doğrudan kendisi belirler, bir başka deyişle araç bağımsızlığına sahiptir.¹⁴⁰” Fiyat istikrarının sağlanması yani enflasyonun belirli bir seviyede tutulması Merkez Bankasının görevidir. Merkez Bankası bu görevini para politikası araçlarını kullanarak yerine getirmektedir. Fiyat istikrarının sağlanmasını sadece para politikası araçlarını kullanarak sağlamak oldukça güçtür. Bunun için para politikasının yanında maliye politikası araçları da kullanılmalıdır. Maliye politikalarıyla desteklenen para politikasının başarıya ulaşması daha kolay olacaktır. Maliye politikası araçlarının en etkin olanlarından bir tanesi de vergilerdir. Dolayısıyla vergiler fiyat istikrarının sağlanmasında önemli bir araç olarak dikkate alınmalı ve kullanılmalıdır.

3.5. Dolaylı Vergilerin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi

Kayıt dışı ekonomi, ekonominin istatistiksel verilerle hesaplanması sırasında bu hesaplama dâhil olmayan; gelir yaratıcı legal ya da illegal faaliyetler bütünüdür. Başka bir tanımlama ile kayıt dışı ekonomi; icra edilmiş olmasına rağmen kayıt dışı tutularak kamu otoritesinin gözetim ve denetimi dışında kalan her türlü faaliyettir. Buna göre, ulusal gelir hesaplama yöntemlerinin hiç birinde yer almayan faaliyetler kayıt dışı faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomiyi oluşturan unsurlar; vergi kaçırma, belgesiz alışveriş, uyuşturucu ticareti gibi yasadışı faaliyetler olabilirken; ev işlerini yapma, yaşlı bakıcılığı gibi yasal faaliyetler de olabilir.¹⁴¹

¹⁴⁰ T.C. Merkez Bankası Resmi İnternet Sayfası, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Banka+Hakkinda/Genel+Bakis>, Erişim Tarihi: 14.03.2019.

¹⁴¹ Özsoylu, A. F. (1996). **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, Bağlam Yayıncılık, İstanbul, s.10.

Kayıt dışılığın Türkiye’de yüksek düzeylerde seyretmesinin en önemli sebebi; 1980 sonrası büyümenin sağlanabilmesi için kayıt dışı ekonomiye bel bağlanmış olmasıdır. Büyümenin sağlanabilmesi için tasarruflara, dolayısıyla sermayeye ihtiyaç duyulması fakat Türkiye’nin sermaye birikiminin zayıf olması gerçeğinden ötürü, 1980 sonrasında bu sermaye açığının kapatılabilmesi için kayıt dışı oluşan fonlara yönelim gerçekleşmiş ve bu paraların piyasaya girişini kolaylaştıran düzenlemeler yapılmıştır. Ancak var olan sermaye açığının kapatılabilmesi için yüksek gelir elde eden grupların vergi yükü hafifletilirken alt gelir grubunun vergi yükü ağırlaştırılmıştır; bu durum sermaye birikiminin oluşumuna katkı sağlarken vergi adaletinin zedelenmesine ve üretime değil tüketime dayalı bir rant ekonomisinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.¹⁴²

Tablo 3.5. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri¹⁴³

<u>Ekonomik Nedenler</u>	<u>Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenler</u>	<u>Sosyolojik Nedenler</u>
Milli Gelirin Adaletsiz Dağılımı	Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı	Toplumsal Yapı
Üretim Maliyetlerini Azaltma Amacı	Vergi Oranlarının Yüksek Oluşu	Ahlaki Normlarda Değişmeler
Yüksek Enflasyon	Vergi Adaleti	Vergiye Karşı Direnç
Tarım Sektörünün Ekonomideki Önemi	Denetimin Etkin Olmaması	Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı
Ekonomik Politikalar	Vergi Afları	Kamu Gelirleriyle Giderlerinin Karşılaştırılması
Devlet Düzeni ve Siyasal Yapı	KDV Pazarlığı	
Küreselleşme ve Esnek Üretim Yöntemleri		

¹⁴² DPT, (2001), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, s. 7.

¹⁴³ Murat Kanlı’nın “Dolaylı Vergiler Ve Kayıt Dışı Ekonomi” (2007) Adlı Yüksek Lisans Tezinden Yararlanılarak Tarafimca Hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, kayıt dışı ekonominin oluşmasında birden fazla sebep yer almaktadır. Bu sebepler ülkeden ülkeye, bölgeden bölgeye, kültürden kültüre farklılık göstermektedir. Her yönetim sisteminin belli özellikleri vardır ve bu özellikler bazen pozitif bazen negatif sonuçlar doğmasına neden olmaktadır. Kayıt dışılık genel olarak az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Bunun sebebi ise bu tür ülkelerde ki genel eğitim yetersizliğidir. Bunun yanında ekonomik sebepler de kayıt dışılığın artışında rol oynamaktadır.

Kayıt dışılığın sebeplerinden ekonomik nedenleri; genel olarak ekonominin yetersizlikleri ve açıkları meydana getirmektedir. Ekonomik sorunlar karşısında çözüm arayan bireyler, sisteme dâhil olmayıp kendilerince bir kazanım elde etmektedirler. Kayıt dışılığa sebep olan ikinci ana başlık ise; vergi sisteminin neden olduğu sorunlardır. Buna göre; ülkede var olan vergi sisteminin karmaşıklığı ve adaletsizliğine gelirin dengesiz dağılımı da eklenince bireyler vergi ödemek yerine kaçırmayı tercih etmektedirler. Kayıt dışılığın son sebebi ise sosyolojiktir. Buna göre; toplumun ahlaki olarak gelişmemiş olması, eğitim seviyesinin kalitesiz ve düşük olması, vergi bilincinin aşılanamaması ve yöneticilere olan güvensizlikten ötürü bireyler vergi ödemekten kaçınmaktadırlar.

Tablo 3.6. Türkiye’de 2002- 2017 Yılları Arası Kayıt Dışı İstihdam Oranları

Yıllar	Tarım	Tarım Dışı	Sanayi	Hizmet	İnşaat	Genel
2002	90,14	31,74	36,40	29,19	-	52,14
2003	91,15	31,55	36,43	29,00	-	51,75
2004	89,9	33,83	37,28	31,96	-	50,14
2005	88,22	34,32	38,11	32,27	-	48,17
2006	87,77	34,06	38,12	31,88	-	46,97
2007	88,14	32,34	35,51	30,63	-	45,44
2008	87,84	29,76	31,61	28,77	-	43,5
2009	85,84	30,08	33,43	28,4	-	43,84
2010	85,47	29,06	32,68	27,11	-	43,25
2011	83,85	27,76	31,5	25,71	-	42,05
2012	83,61	24,51	27,89	22,73	-	39,02
2013	83,28	22,4	25,23	20,9	-	36,75
2014	82,27	22,32	20,26	21,09	36,61	34,97

2015	81,16	21,23	19,13	20,05	35,58	33,57
2016	82,09	21,72	20,2	20,35	35,76	33,49
2017	83,33	22,1	20,03	20,95	35,80	33,97

Kaynak: T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Yararlanılmıştır. URL: http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/kayitdisi_istihdam_orani Erişim Tarihi: 26.04.2019

Yukarıda Tablo 3.6.'da 2002- 2017 yılları arasındaki kayıt dışı istihdam verilerine yer verilmiştir. Kayıt dışı ekonominin oluşmasında, kayıt dışı istihdam verileri önemli rol oynamaktadır. Kayıt dışı istihdamın neticesinde; devlet vergi, prim gibi tahsilatlardan mahrum kalmaktadır. Bunun neticesinde tahsil edilemeyen vergiler başka mükellefler tarafından karşılanmakta, vergi yükü artmaktadır. Sosyal güvenlik primlerinin ödenmemesi halinde sigorta sistemine para girişi azalmakta ve sistem zayıflamaktadır. Bireyler sigortasız çalışmak zorunda kalarak, güvencesiz bir şekilde iş yapmaktadır. Tüm bunların sonucunda da ekonomideki kayıt dışılık artış göstermektedir.

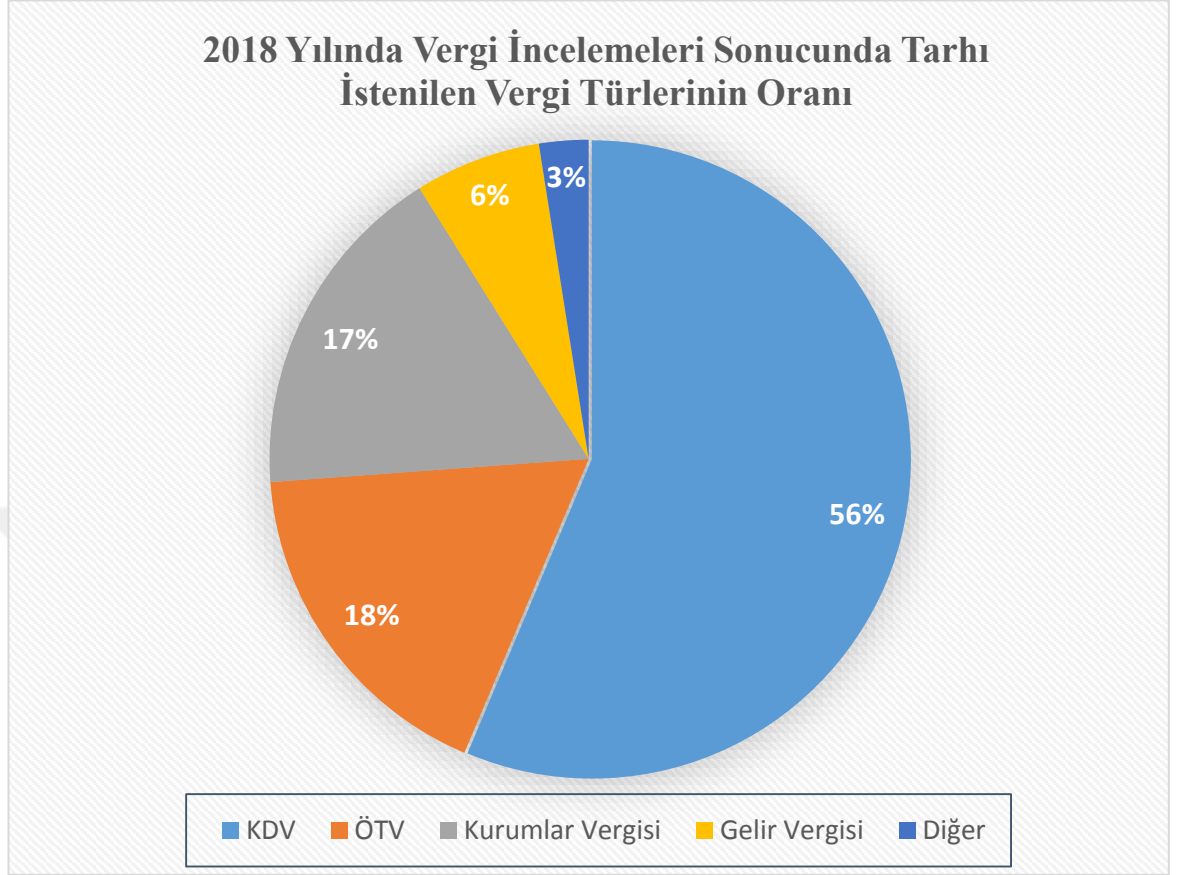
Kayıt dışı istihdam verilerine bakıldığında en yüksek kayıt dışılık tarım sektöründe bulunmaktadır. Mevsime göre işe alınan işçiler ve günlük işçiler sebebiyle bu alanda kayıt dışılık oldukça büyüktür. Tarım dışı sektörler ile sanayi ve hizmet sektörlerinde kayıt dışı istihdam görece daha azdır. Kayıt dışı istihdamın azaltılması için çalışan bireylerin eğitim seviyeleri artırılmalı ve daha bilinçli bir çalışan kitle oluşturulmalıdır.

Tablo 3.7. İncelenen Mükelleflere İlişkin İstatistikler

Yıl	İncelenen Mükellef Sayısı / Toplam Mükellef Sayısı = İnceleme Oranı	Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı (TL)	Mükellef Başına Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)
2014	%2,24	712.285,73	143.610,00
2015	%2,32	796.747,92	167.087,00
2016	%1,96	655.219,32	145.229,00
2017	%1,68	524.040,76	133.052,00
2018	%1,63	849.820,94	196.566,00

Kaynak: T.C. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarından Yararlanılarak Hazırlanmıştır. URL: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi> Erişim Tarihi: 02.02.2019

Grafik 3.7. 2018 Yılında Vergi İncelemeleri Sonucunda Tarhı İstenilen Vergi Türlerinin Dağılımı



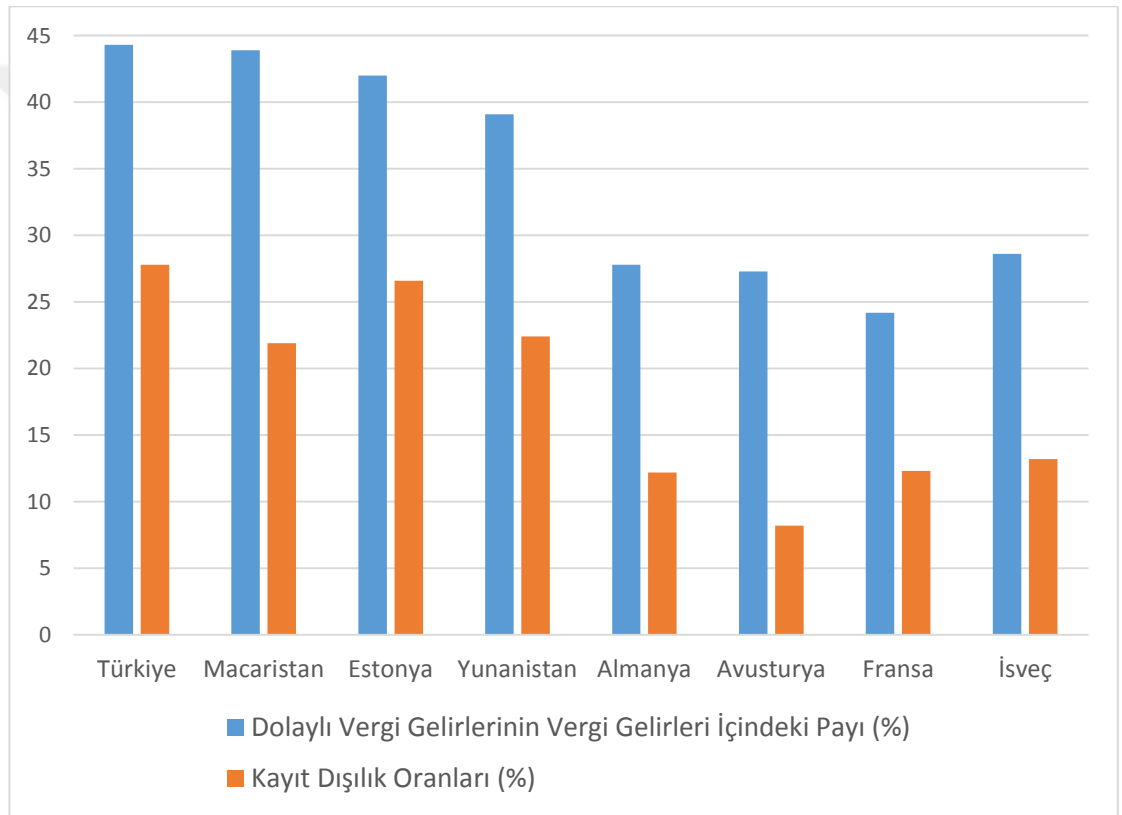
Kaynak: T.C. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarından Yararlanılarak Hazırlanmıştır. URL: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi> Erişim Tarihi: 05.02.2019

Yukarıda Tablo 3.7. ve Grafik 3.7.'de Türkiye'de incelenen mükelleflere ilişkin çeşitli istatistikler ile 2018 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergi türleri itibariyle tarhı istenen vergilere ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Buna göre; tüm mükellefler arasından vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin oranı 2014- 2018 yılları arasında %1,63 ile %2,32 arasında değişim göstermiştir. 2018 yılında ise incelenen mükellef sayısının oranı ise %1,63 olmuştur. Mükellef başına bulunan matrah farkına bakıldığında 2018 yılında bu rakamın 849.820,94-TL olduğu görülecektir. Bu durumda incelenen mükellefler ortalama olarak 849.820,94-TL matrahlarını eksik beyan ederek kayıt dışı gelir etmişlerdir. Mükellef başına düşen ortalama matrah farkları oldukça yüksek tutarlar içermektedir. Tespit edilen matrah farkları inceleme dışı kalan %98,37'lik kesim açısından düşünüldüğünde, kayıt dışı ekonominin boyutları daha iyi anlaşılacaktır.

Grafik 3.7.'de 2018 yılında vergi incelemeleri sonucunda tarhı istenilen vergi türlerinin dağılımına yer verilmiştir. Buna göre; 2018 yılında tarhı istenen

vergilerin %56'sını KDV, %18'ini ÖTV, %17'sini kurumlar vergisi, %6'sını gelir vergisi ve %3'ünü diğer vergiler oluşturmaktadır. KDV ve ÖTV'nin tarhi istenen vergilerdeki payının yüksek olmasının en önemli sebeplerinden biri; vergi gelirleri içindeki paylarının da yüksek olmasıdır. Yüksek vergi yükü meydana getiren KDV ve ÖTV'den kaçınmak isteyen mükellefler, kayıt dışılığa ve vergi kaçırmaya başlamaktadırlar. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki ağırlığı, mükelleflerin yasa dışına çıkmasına sebep olmaktadır

Grafik 3.8. Çeşitli Ülkelerin Dolaylı Vergi Gelirleri ile Kayıt Dışılık Oranlarının Karşılaştırılması



Kaynak: OECD ve Friedrich Schneider (2015) Verilerinden Yararlanılmıştır. (Veriler 2015 Yılına Ait Olup, OECD Verilerinde Sosyal Güvenlik Gelirleri Vergi Gelirleri İçinde Yer Aldığından Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları Düşük Çıkmıştır.) URL: <https://data.oecd.org> Erişim Tarihi: 06.03.2019

Yukarıdaki Grafik 3.8.'de çeşitli Avrupa ülkelerine ait dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı ile kayıt dışılık oranlarına ilişkin verilere yer verilmiştir. Buna göre; dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu ülkeler olan Türkiye, Macaristan, Estonya ve Yunanistan'da kayıt dışılık oranları %22 ile %28 arasında değişmektedir. Buna karşın dolaylı vergi gelirlerinin

vergi gelirleri içindeki payının düşük olduğu ülkeler olan Almanya, Avusturya, Fransa ve Belçika'da ise kayıt dışılık oranları %8 ile %13 arasında değişmektedir. Yapılan bu karşılaştırma sonucunda; dolaylı vergilerin yüksek oranlarda olduğu ülkelerde kayıt dışılığında buna paralel olarak yüksek olduğu görülmektedir.

Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu ülkelerde kayıt dışılık oranlarının yüksek olmasının sebebi, tek başına dolaylı vergiler değildir. İki veri arasındaki ilişkiyi daha iyi anlayabilmek için kayıt dışılık oranlarının yüksek olduğu ülkelerdeki ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel özelliklere de bakmak gerekir. Genel olarak gelişmekte olan ülkelerde ekonomik seviyenin yetersiz olmasından ötürü birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Devletin harcamaları için ortaya çıkan kaynak ihtiyacının karşılanamaması da bu sorunlar arasındadır.

Gelişmekte olan ülkelerde kaynakların yetersiz olması devletin bazı kriterleri göz ardı etmesine sebep olmaktadır. Bu tip ülkelerde vergi gelirlerinde dolaylı vergiler ağırlıktadır. Bunun sebepleri arasında; tasarrufların yetersizliği ve vergi bilincindeki zayıflıklar ağır basmaktadır. Devlet vergi gelirlerinde ortaya çıkan zafiyetleri, tahsilatın daha kolay olmasından ötürü dolaylı vergilere ağırlık vererek kapatmaya çalışmaktadır. Bu durum karşısında vergi yükleri artan bireyler ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarına başvurumaktadırlar. Dolayısıyla kayıt dışılık oranları artış göstermektedir. Bu süreç bir döngü halinde sürerek, birbirini beslemektedir. Bu döngünün sonucu olarak da, dolaylı vergilerin yüksek olduğu ülkelerde kayıt dışılık oranları yüksek seviyelerde kendine yer bulmaktadır.

3.6. Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Ekonomide önemli göstergelerden bir tanesi de gelir dağılımına ilişkin verilerdir. Gelirin toplum içindeki dağılımı çoğu zaman adalet ve eşitlik kavramlarıyla birlikte değerlendirilmektedir. Bunun sebebi; gelirin adaletsiz bir şekilde dağılması halinde toplumdaki eşitsizlikler daha da ön plana çıkmakta ve adalet kavramı zedelenmektedir. Bu noktada gelirin adil bir şekilde dağılımının ekonomiye katkıları en iyi şekilde analiz edilmelidir.¹⁴⁴

Gelir dağılımını bir ayrıma tabi tutmak gerekirse bunu birincil gelir dağılımı ve ikincil gelir dağılımı olarak ayırmak gerekir. Birincil gelir dağılımında; bireylerin

¹⁴⁴ Pehlivan, M. S. (2009). "Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği", T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi, Ankara, s.19.

ekonomik sisteme katılımları sonucunda elde ettikleri gelirler söz konusu olmaktadır. Birincil gelir dağılımında piyasada elde edilen başarı oranında gelir artmakta veya azalmaktadır. İkincil gelir dağılımında ise bireylerin ekonomik sistem içerisindeki faaliyetlerinin dışındaki faktörlerde devreye girmektedir. Devlet tarafından uygulanan vergi, sübvansiyon, çeşitli primler, sosyal yardımlar gibi faktörler ikincil gelir dağılımını oluşturmaktadır.

Devletler vatandaşlarına eşit bir şekilde davranmak durumundadır. Ancak bazı durumlarda pozitif ayrımcılık yapması gerekebilir. Parlak fikirlere sahip fakat ekonomik olarak yetersiz durumda olan bireylere fırsatlar sunmak, pozitif ayrımcılığa örnek verilebilir. Devlet tahsil etmesi gerektiği vergileri çeşitli istisna, indirim, muafiyetler uygulamak suretiyle tahsil etmeyebilir. Bu şekilde uygulanacak olan desteklerle, gelir dağılımındaki adaletsiz durum az da olsa giderilebilir. Bu şekilde toplumun çeşitli katmanlarına girişimcilik fırsatı verilerek, ekonomik büyümenin daha hızlı bir şekilde gerçekleşmesi sağlanabilir.

Tablo 3.8. Bazı OECD Ülkelerinin Dolaylı- Dolaysız Vergi Gelirlerinin Tüm Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

Ülkeler	Dolaylı Vergilerin Payı	Dolaysız Vergilerin Payı	Gini Katsayısı**	Son %20'lik Grup İlk %20'lik Gruptan Kaç Kat Fazla Gelir Elde Ediyor
Avusturya	43	57	0,284	4,5
Belçika	35	65	0,266	3,9
Estonya	62	38	0,314	5,3
Finlandiya	44	56	0,259	3,7
Fransa	37	63	0,291	4,3
Almanya	41	59	0,293	4,5
Yunanistan	58	42	0,333	6,00
İrlanda	38	62	0,297	4,5
İtalya	40	60	0,328	5,9
Lüksemburg	33	67	0,304	4,9

Hollanda	44	56	0,285	4,3
OECD – Ortalama	43	57		
Portekiz	54	46	0,331	5,6
Slovakya	59	41	0,241	7,0
Slovenya	63	37	0,244	3,6
İspanya	44	56	0,341	6,5
Şili	59	41	0,454	10,0
Türkiye*	62	38	0,404	7,8

Kaynak: OECD Verilerinden Yararlanarak Tarafımca Hazırlanmıştır. Dolaylı-Dolaysız Vergi gelirlerine Ait Veriler 2017 Yılına, Gini Katsayısına İlişkin Veriler 2016 Yılına Aittir. URL: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart> Erişim Tarihi: 02.02.2019

*OECD Standartlarında Sosyal Güvenlik Primleri Vergi Geliri Olarak Kabul Edildiğinden, Tablo Oluşturulurken Sosyal Güvenlik Primleri Vergi Gelirlerine Dâhil Edilmeden Hesaplama Yapılmıştır. OECD Verilerinde Dolaylı Vergi Olarak Sadece Mal Ve Hizmet Tüketimine İlişkin Vergiler Kabul Edildiğinden, Türkiye’ye İlişkin Dolaylı Vergi Oranı 7 Puan Eksik Çıkmıştır.

** Gini katsayısı, “sıfır” ile “bir” arasında değer alır. Gini katsayısının sıfır olduğu durumda ülkede milli gelir her bir birey tarafından eşit olarak paylaşılıyor, bir olduğunda ise ülkedeki tüm milli geliri sadece bir kişi kazanıyor anlamına gelir.

Yukarıda Tablo 3.8.’de; çeşitli OECD ülkelerinin dolaylı-dolaysız vergi gelirlerinin tüm vergi gelirleri içindeki payı ile Gini katsayılarına ilişkin verilere yer verilmiştir. Buna göre; dolaylı vergi gelirlerinin payının yüksek olduğu ülkeler Estonya, Yunanistan, Portekiz, Slovakya, Slovenya ve Türkiye olurken; dolaylı vergi gelirlerinin payının düşük olduğu ülkeler ise; Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg gibi ülkeler olmuştur. OECD ülkelerinin genel ortalaması ise %43 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye dolaylı vergi gelirlerinin tüm vergi gelirleri içindeki payında diğer OECD ülkelere göre oran olarak en yüksek oranlardan birine sahiptir.

Gelişmiş ülkelerde dolaylı vergi gelirlerinin payının düşük olması bir rastlantı değildir. Gelişmiş olan ülkeler daha adil olan dolaysız vergi gelirlerine ağırlık vererek, adaletli bir vergi sisteminin oluşmasını sağlamışlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise tahsilinin ve denetiminin daha kolay olması, uygulamasının daha az maliyetli olması gibi sebeplerden ötürü dolaylı vergiler daha ağır basmaktadır. Dolaylı vergi gelirlerinin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminde ise gelir düzeyleri dikkate alınmadığından, gelirin adaletsiz dağılımı gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların çözümü için, vergi sistemleri gözden geçirilerek dolaysız vergi ağırlıklı vergi sistemleri dizayn edilmelidir.

Tablodaki verilerde; çeşitli OECD ülkelerine ait Gini katsayıları ve son %20'lik grubun ilk %20'lik gruptan kaç kat fazla gelir elde ettiğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre; genel olarak dolaylı vergilerin yüksek olduğu ülkelerde Gini katsayısının ve son gruba ilk grubun elde ettiği gelir arasındaki farkın yüksek olduğu görülmüştür. Buna karşın dolaylı vergilerin düşük olduğu ülkelerde ise genel olarak Gini katsayısı ve son gruba ilk grubun elde ettiği gelir arasındaki fark düşüktür.

Tablo 3.9. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı

Ülke	Türkiye	OECD Ortalaması
Vergi Türü	(%)	(%)
Dâhilde Alınan KDV	17	44
İthalde Alınan KDV	16	
ÖTV	19	
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV -Tütün Mamüllerine İlişkin ÖTV - Diğer	8 6 5	
Kurumlar Vergisi	11	12
Gelir Vergisi	24	34
-Gelir Vergisi Tevkifatı	22	
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1	
-Diğer	1	
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	2	8
Diğer (BSMV, Gümrük Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar vd.)	11	2

Kaynak: GİB ve OECD Verilerinden Yararlanılmıştır. Veriler 2018 Yılına Aittir. URL: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> Erişim Tarihi: 12.12.2018

Yukarıdaki Tablo 3.9.'da; Türkiye ve OECD ülkelerindeki vergi gelirlerinin vergi türlerine göre dağılımına yer verilmiştir. Buna göre; Türkiye'nin vergi gelirleri kontrol edildiğinde dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Yukarıdaki tabloda sadece KDV ve ÖTV'ye yer verildiğinden dolaylı vergilerin oranı tam olarak yansımamaktadır. Ancak diğer vergi türlerindeki dolaylı vergilerde hesaplama dâhil edildiğinde, dolaylı vergi gelirlerinin tüm vergi gelirlerinin içindeki

yeri 2018 yılında %67 olarak gerçekleşmiştir. OECD ülkelerinin ortalamasında ise dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı %44 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye OECD ülkelerine göre dolaylı vergilere daha bağımlı bir haldedir. Dolaylı vergilerin az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde uygulandığı gerçeği göz önüne alındığında, Türkiye’de dolaylı vergilerin baskın durumda olması durumu daha iyi anlaşılacaktır. Dolaylı vergilerin baskınlığının yapılacak olan bir vergi reformuyla giderilmesi mümkün olsa da, bu reformun makroekonomik göstergelerdeki iyileştirmelerle desteklenmesi elzemdir.

Türkiye ve OECD ülkelerinin ortalamasına Kurumlar Vergisi açısından bakıldığında ise; birbirine yakın bir durumun ortaya çıktığı görülecektir. Kurumlar Vergisi, kurumların karları üzerinden alınan bir vergi olup; kurumların faaliyetlerine devam etmesinin birçok faktörü olumlu etkilediği düşünüldüğünde, Kurumlar Vergisinden elde edilen gelirin belli seviyelerde kalması durumunu daha iyi anlaşılacaktır.

Tablodaki gelir vergisine ait veriler incelendiğinde; Türkiye’deki gelir vergisinin tüm vergi gelirleri içindeki payı ile OECD ülkelerinin ortalaması arasında 10 puanlık bir fark olduğu görülecektir. OECD ülkelerinde gelir vergisi tüm vergi gelirlerinin 1/3’ünü kapsamaktadır. Gelir vergisi bireysel gelirler üzerinden alındığından ötürü vergi sistemlerine önemli bir yer kaplamaktadır. Türkiye’de bu oran Avrupa’ya göre oldukça düşük kalmıştır. Ayrıca Türkiye’deki gelir vergisi geliri tüm vergi gelirinin %24’ünü oluştururken, bunun %22’lik kısmını gelir vergisi tevkifatı oluşturmaktadır. Gelir vergisi tevkifatında ise ağırlıklı olarak, ücretliler üzerinden yapılan tevkifatlar yer almaktadır. Ücretliler genel olarak düşük gelirler elde etmektedirler. Ancak az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin zayıf olması ve tahsilinin kolaylığından dolayı gelir vergisi tevkifatı yoğun olarak tercih edilmektedir. Bu durum gelirin adaletsiz bir şekilde dağılımına sebebiyet vermektedir. Zaten sınırlı bir gelir seviyesine sahip bireylerden gelir vergisi tarifesinin de dar olmasıyla beraber yüksek oranlarda vergi alınmaktadır. Gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için ücretliler üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi gereklidir.

Mülkiyet üzerinden alınan vergilere bakıldığında ise; OECD ülkelerinde tüm vergi gelirlerinin içinde %8’lik bir yer kaplarken Türkiye’de bu oran %2’dir. Mülkiyet sahibi olunabilmesi için belirli bir gelir seviyesinde olunması gereklidir. Bu

yüzden gelir dağılımı adaletsizliğinin giderilmesinde mülkiyet üzerinden alınan vergilerin kullanımı olumlu sonuçlar vermektedir. Türkiye’de de mülkiyet üzerinden alınan vergilerden tahsil olunan vergilerin ağırlığı artırılmalıdır.

Tablo 3.10. Eşdeğer Hane Halkı Kullanılabilir Fert Gelirine Göre Sıralı Yüzde 20’lik Gruplar İtibarıyla Yıllık Eşdeğer Hane Halkı Kullanılabilir Fert Gelirinin Dağılımı, 2006-2017

	Toplam	Yüzde 20’lik gruplar				
		İlk %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Son %20
Yıllar	%	%	%	%	%	%
2006	100,0	5,1	9,9	14,8	21,9	48,4
2009	100,0	5,6	10,3	15,1	21,5	47,6
2012	100,0	5,9	10,6	15,3	21,7	46,6
2015	100,0	6,1	10,7	15,2	21,5	46,5
2016	100,0	6,2	10,6	15,0	21,1	47,2
2017	100,0	6,3	10,7	14,8	20,9	47,4

Kaynak: TÜİK Verilerinden Yararlanılmıştır. URL: <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> Erişim Tarihi: 17.11.2018

Yukarıdaki Tablo 3.10.’da Türkiye’de yaşayan bireylerin %20’lik gruplar halinde tüm gelirden aldıkları paylara yer verilmiştir. Buna göre; ilk %20’lik grup 2017 yılında tüm gelirin %6,3’üne sahip olabilirken, son %20’lik grup tüm gelirin %47,4’üne sahip olmuştur. Dolayısıyla son %20’lik grup ilk %20’lik gruptan 7,5 kat fazla gelir elde etmiştir. Yukarıdaki tabloda verilen veriler analiz edildiğinde; Türkiye’deki gelir dağılımının adaletsizliği ortaya çıkmaktadır. Son %20’lik grup ortaya çıkan tüm gelirin neredeyse yarısına sahip olmaktadır. Üretilen gelirin toplumsal gruplar arasında bu kadar adaletsiz dağılımı sonucunda; düşük gelir elde eden bireylerle yüksek gelir elde eden bireyler arasında gerek kültürel açıdan gerekse de eğitim seviyesi açısından farklar ortaya çıkmaktadır. Oluşan bu farklarda toplum içinde çeşitli çatışmaların meydana gelmesine sebebiyet vermektedir. Kaliteli bir toplumun inşası için; gelir dağılımında ortaya çıkan adaletsizliğin hızlı bir şekilde giderilmesi gereklidir.

Gelirin adaletsiz dağılımının ekonomik sonuçları olduğu gibi sosyal sonuçları da olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında; yüksek gelir elde eden gruplarda adalet suçu işleme eğilimleri düşükken, düşük gelir elde eden gruplara mensup bireylerde suçu oranları yüksek düzeylerde seyretmektedir. Yüksek gelir elde edenlerde eğitim seviyesinin yükselmesiyle beraber suçu oranları da düşmektedir. Düşük gelir elde eden gruplarda eğitim seviyesi de düşmekte, bununla beraber düşük gelir elde edilmesi sebebiyle ihtiyaçlar giderilememekte ve yasa dışılık artmaktadır. Gelir dağılımında adaletin, ekonomik sonuçlarının yanında sosyal sonuçlarının da olması önemini bir kat daha artırmaktadır.

Tablo 3.11. Bazı OECD Ülkelerinde Sosyal Transfer Harcamalarının GSYH İçindeki Payları (%)

Ülkeler / Yıllar	1980	1990	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018
Avusturya	21.9	23.1	25.7	26.0	27.6	27.7	27.8	27.1	26.6
Belçika	23.1	24.4	23.5	25.2	28.3	29.2	29.2	29.2	28.9
Kanada	13.3	17.5	15.8	16.1	17.5	17.6	17.4	17.3	..
Finlandiya	17.7	23.3	22.6	24.0	27.3	30.4	29.8	28.9	28.7
Fransa	20.1	24.3	27.6	28.7	31.0	32.0	32.0	31.8	31.2
Almanya	21.8	21.4	25.4	26.2	25.9	24.9	25.1	25.1	25.1
Yunanistan	9.9	15.7	17.8	19.9	24.9	25.4	25.7	24.8	23.5
İrlanda	15.7	16.8	13.2	15.9	24.6	15.5	14.9	14.3	14.4
İtalya	17.4	20.7	22.7	24.2	27.1	28.5	28.3	28.1	27.9
Litvanya	..	..	15.4	12.3	19.5	15.7	16.1	15.8	16.2
Hollanda	23.3	24.0	18.8	20.2	17.8	17.7	17.5	17.0	16.7
Norveç	16.1	21.6	20.4	20.7	22.0	24.7	25.7	25.3	25.0
Polonya	..	14.2	20.2	20.8	20.6	20.2	21.2	21.0	21.1
Portekiz	9.5	12.2	18.5	22.3	24.5	24.0	23.7	23.7	22.6
İspanya	15.0	19.2	19.5	20.4	24.7	24.7	24.3	23.9	23.7
İsveç	24.8	27.2	26.8	27.3	26.3	26.3	26.4	26.1	26.1
İsviçre	12.7	12.1	13.9	15.6	15.1	15.9	15.9	16.1	16.0
Türkiye	2.2	3.8	7.5	10.1	12.3	11.6	12.5	..	..
İngiltere	15.6	14.9	16.2	18.3	22.4	21.6	21.2	20.8	20.6
ABD	12.8	13.2	14.3	15.6	19.4	18.8	18.9	18.9	18.7
OECD - Ortalama	14.4	16.4	17.4	18.2	20.6	19.0	20.5	20.2	20.1

Kaynak: OECD İnternet Sitesi. https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=SOCX_AGG Erişim: 22.03.2019

Vergi gelirleri devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Elde edilen gelirlerin bir kısmı sosyal transfer harcamalarında kullanılarak, zengin bireylerle fakir bireyler arasındaki adaletsizlik giderilmeye çalışılır. Devletlerin vergi

sistemleri de sosyal transfer harcamaları açısından önem arz etmektedir. Bunun sebebi; adaletsiz bir vergi sisteminde dolaylı vergiler ağırlıkta olup, vergi yükü düşük gelir elde eden bireylerin üstündedir. Dolayısıyla bu tip vergi sistemlerine sahip ülkelerde vergi gelirleri adaletsiz bir şekilde tahsil edildiğinden, tahsil edilen bu gelirlerin bir kısmının düşük gelirliler için sosyal transfer harcamalarında kullanılmasının bir anlamı olmamaktadır.

Yukarıda Tablo 3.8.'de; bazı OECD ülkelerindeki sosyal transfer harcamalarının GSYH içindeki paylarına % olarak yer verilmiştir. Buna göre; gelişmiş ülkelerden Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi ülkelerde sosyal transfer harcamalarının GSYH içindeki payları %25 seviyelerindedir. 2017 ve 2018 yıllarında OECD verilerinde Türkiye'ye ait verilere yer verilmemiştir. Veriler kontrol edildiğinde, sosyal transfer harcamalarının GSYH içindeki payı en düşük olan ülkenin Türkiye olduğu görülmüştür. Gelir adaletsizliğini gidermek için en önemli yollardan birisi olan sosyal transfer harcamaları, gelir adaletsizliğinin yoğun olarak yaşandığı Türkiye'de tam anlamıyla kullanılmamaktadır. 2016 yılında sosyal transfer harcamalarının GSYH içindeki payı %12,5 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran gelişmiş ülkelerde gerçekleşen oranlarla karşılaştırıldığında ortaya büyük bir fark çıkmaktadır. Gelir dağılımının daha adil bir hale gelebilmesi için; sosyal transfer harcamalarının düşük gelir seviyesine sahip bireylere adil bir şekilde dağıtılması gereklidir.

Yukarıda verilen bilgiler dâhilinde, dolaylı vergiler ile gelir dağılımındaki adaletsizlik arasında bir ilişki kurmak mümkündür. Dolaylı vergilerin bireylerin gelir seviyelerini dikkate almadan uygulanmasından ötürü adalet kavramı zedelenmektedir. Dolaylı vergilerin uygulandığı ülkelere bakıldığında, genel olarak az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun çeşitli siyasi, ekonomik ve kültürel sebepleri vardır. Dolaylı vergilerin uygulanmasının birçok sebebi olduğu gibi sonucu da olmaktadır. Bireylerin gelir seviyesi önemsenmeden uygulanıyor olması, dolaylı vergilerin ortaya çıkardığı sonucu etkilemektedir. Gelir seviyesi olarak aralarında büyük farklar olan bireyler tüketim yaparken aynı vergi oranına maruz kalmaktadırlar. Bu durum da gelirin adaletsiz dağılımına katkı sağlamaktadır.

Dolaylı vergilerin yüksekliği gelir dağılımının adaletsiz bir şekilde oluşmasına tek başına etki değildir. Genel olarak dolaylı vergilerin yüksek olduğu ülkelerde gelir adaletsiz bir şekilde dağılmaktadır; ancak dolaylı vergilerin uygulandığı ülkeler genel olarak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdir. Buna göre;

az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapıları gelirin adaletsiz dağılımı sonucunu doğurmaktadır. Tek başına dolaylı vergilerin vergi sistemindeki ağırlığının azaltılması bu tip sorunların çözümü açısından yeterli değildir. Bunun için makroekonomik göstergelerdeki iyileşmelerle beraber vergisel reformlar gerçekleştirilmelidir.



SONUÇ

Vergi, devlet için olmazsa olmaz nitelikteki bir araçtır. İnsanlık tarihi boyunca yaşanan gelişmeler verginin bu temel özelliğini hiç mi hiç değiştirememiştir. Bir başka anlatımla, devlet varsa, vergide var olmak zorundadır ve eğer vergi olmazsa devletin var olması veya en azından varlığını sürdürebilmesi olanaksızdır. Fakat vergiler öylesine etkili araçlardır ki, devletin elinde büyüme ve refah aracı olabileceği gibi, fakirlik ve esaretin de aracı olabilmektedir.

Verginin tarh, tahakkuk ve tahsili devletlerin organizasyon güçlerini kullanabilmeleri için zaruridir. Vergilerin toplanmasından sonra toplumların refahını belirleyen kıstas ise sağlanan bu kaynakların ne şekilde harcanacağıdır. İsabetli tercihler sonucunda doğru kanallara yönlendirilen kaynaklar toplumların hayat kalitelerini artıracığı gibi yanlış tercihler sonrası yanlış yerlerde kullanılan kaynaklarda toplumların fakirleşip kalitesiz bir yaşam sürmelerine sebep olabilecektir.

Vergi gelirleri, devletlerin oluşturdukları politikaları uygulayabilmeleri için kaçınılmaz olarak sahip olmaları gereken bir araçtır. Bu araçların verimli olarak işlevlerini yerine getirebilmesi de vergi sistemlerinin sorunsuz bir şekilde işlemesine bağlıdır. İstenilen ve beklenen düzeylerde vergi hasılatı elde edilememesi durumunda devlet politikaları etkilenecektir. Dolayısıyla ülke yönetimine dair aksaklıklar ortaya çıkacaktır. Devletler geleceğe dair planlarını beş yıllık, on yıllık, yirmi yıllık planlar halinde yaparlar. Bu planların oluşturulmasındaki en önemli etkenlerden bir tanesi de vergi gelirleridir. Çünkü vergiler devletlerin hareket kabiliyetlerini etkilemekte ve bu durumda tüm ekonomiye tesir etmektedir.

Vergi sistemlerinde vergiler çeşitli kıstaslara göre ayrıma tabi tutulmaktadırlar. Vergi sistemlerini sınıflandırmada kullanılan en yaygın yöntem; dolaylı dolaysız vergi ayrımıdır. Gelir ve servet unsurları üzerinden tahsil edilen ve mükellefince yansıtılamayan vergiler dolaysız, mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen ve mükellefince bir başka mükellefe yansıtılabilen vergiler ise dolaylı vergilerdir. Ülkemizde dolaylı vergiler yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. Türkiye’de son dönemde dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki payı %70 seviyelerindedir. Bu oran sürekli olarak düşürülmek istense de; sistem değişikliğinin gerekliliği ve zorluğu ile siyasi kaygılar nedeniyle başarılı olunamamaktadır.

Vergi ve devlet ilişkisinde ilk akla gelen, devletin harcamalarına kaynak oluşturmak için vergilere başvurduğudur. Fakat vergiler en başta bu amaçlarla koyulmuş olsa da zamanla vergilerin çeşitli müdahale etkileri ortaya çıkmıştır. Buna göre 19. Yüzyıldan sonra verginin müdahale aracı olma özelliklerinin de ortaya çıkmasıyla beraber, vergiler iktisadi ve sosyal yaşama müdahalenin de bir aracı haline gelmişlerdir.

Dolaylı vergilerin çeşitli ekonomik etkilerine göz atıldığında; tasarruflar açısından dolaylı vergi gelirlerinin büyük bir bölümünün elde ettikleri gelirlerin tamamını ya da tamamına yakını harcayan bireylerden elde edildiği görülecektir. Buna karşın artan oranlı gelir vergilerinde vergi yükü, tasarruf etme imkânı alt gelir gruplarına nazaran daha fazla olan orta ve yüksek gelir gruplarının üstündedir. Bu sebeplerle teorik olarak, dolaylı vergiler dolaysız vergilere nazaran tasarruf ve sermaye birikiminin teşviki açısından daha elverişlidir. Ancak gelir seviyesi yüksek olan gruplardan alınmayan vergiler, alt gelir gruplarından alındığında alt gelir gruplarının ekonomik sisteme dâhil olması ve üretim yapabilmesi daha da zorlaşmaktadır. Bu şekilde üretime dâhil olan kişi sayısı azalmakta ve potansiyel hasıla azalmaktadır. Üretimin tabana yayılarak daha fazla kişiye şans tanınabilmesi için vergi sistemindeki dolaylı vergilerin ağırlığı azalmalıdır.

Yatırım ve vergi ilişkisini belirleyen en önemli faktör, yatırım sonrası elde edilecek kar tutarıdır. Yatırım yapacak olan birey veya kurumun, bu yatırımdan beklediği en önemli fayda karının yüksek olmasıdır. Dolayısıyla yatırımcılar, yatırım yapmadan önce hangi sektör ve bölgeye yatırım yapacaklarına dair kapsamlı bir araştırma içine girerler. Bu araştırmadan sonra yatırımları için uygun buldukları yer ve sektörde yatırımlarını gerçekleştirirler. Vergi faktörü yatırımlar için karın oluşması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Örneğin; yatırım yapmak için yabancı bir ülke seçecek olan yatırımcının ülke seçiminde, ödeyeceği vergiler önemli rol oynayacaktır. Vergi oranları yüksek olan bir ülkede, yatırımcı elde edeceği karın büyük bir bölümünü o ülkenin vergi idaresi tarafından elinden alınacağını bildiğinden dolayı o ülkeye yatırım yapmayı tercih etmeyecektir. Ancak vergisel teşviklerin olduğu, yatırımların desteklendiği ülkeler ise yatırımcı açısından daha cazibeli bir duruma gelmektedir. Ülkemizde yatırım yapmak isteyenler için nispeten uygun bir ortam vardır. Vergi yükünün daha çok gelir seviyesi düşük bireylerden alınmasından ötürü, vergisel açıdan yatırım için uygun bir ortam mevcuttur. Ancak yatırımcılar için vergi oranları önemli

olsa da hukuki güvenilirlikte oldukça önemlidir. Bunun için yatırımcıların şüphe duymayacağı ve kendini güvende hissedeceği bir hukuki ortamın tesisi şarttır.

Vergi gelirlerinin ekonomiye etkileri, vergilerin sahip olduğu birçok değişken üzerinden şekillenmektedir. Vergilerin türleri, uygulanan vergi oranları, ekonomik durum, vergilerin uygulandığı ekonominin gelişmişlik seviyeleri, vergilerin sonuçlarına etki eden unsurlardan bazılarıdır. Büyüme ve vergi arasındaki ilişki, büyüme ve kalkınmaya daha muhtaç halde bulunan gelişmekte olan ülkeler açısından çok daha fazla önem arz etmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin büyüme rakamları üzerinde etkin olan kamu ve özel kesim açıkları ile mücadelede bir takım sorunları mevcuttur. Mevcut sorunların çözümü sırasında ise başka sorunlar baş göstermektedir.

Ekonomik büyüme rakamlarına bakıldığında; 1990 yılından 2018 yılına kadar dalgalı bir seyir gözlenmiştir. Dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı 1995 yılından sonraki dönemde sürekli artış gösterirken, büyüme rakamları bu artıştan tamamen bağımsız bir seyir izlemiştir. Dolaylı vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında doğrudan bir bağ kurmak oldukça zordur. Çünkü ekonomik büyümeyi etkileyen birden çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörleri dikkate almadan yapılan bir analiz yanlış sonuçlar doğuracaktır.

Enflasyon, toplam talep ile toplam arz arasında ortaya çıkan sürekli dengesizlikler bütünüdür. Ekonomide, talep fazlalığının bir sonucu olarak enflasyon ortaya çıkıyorsa, mal ve hizmetler üzerine konulacak dolaylı vergilerle fiyatlar yükselecek ve ilgili mal ve hizmetlere olan talep azalacaktır. Enflasyona bu şekilde yapılan müdahaleden beklenen çıktı, talebin azalmasıdır. Verginin talebin azaltılması amacıyla uygulanmasında tercih edilen vergi türü dolaylı vergiler olmalıdır. Çünkü harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergi konularının tabana yayılmasında etkin olduklarından ekonomideki likidite fazlasını daha kolay eritebilirler. Dolaysız vergilerin tahakkuk ve tahsil zamanlarında büyük farklar ortaya çıktığından enflasyonist dönemlerde beklenen çıktılar elde edilememektedir.

Ekonomide önemli göstergelerden bir tanesi de gelir dağılımına ilişkin verilerdir. Gelirin toplum içindeki dağılımı çoğu zaman adalet ve eşitlik kavramlarıyla birlikte değerlendirilmektedir. Bunun sebebi; gelirin adaletsiz bir şekilde dağılması halinde toplumdaki eşitsizlikler daha da ön plana çıkmakta ve adalet kavramı zedelenmektedir. Bu noktada gelirin adil bir şekilde dağılımının ekonomiye katkıları en iyi şekilde analiz edilmelidir.

Gelişmiş ülkelerde dolaylı vergi gelirlerinin payının düşük olması bir rastlantı değildir. Gelişmiş olan ülkeler daha adil olan dolaysız vergi gelirlerine ağırlık vererek, adaletli bir vergi sisteminin oluşmasını sağlamışlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise tahsilinin ve denetiminin daha kolay olması, uygulamasının daha az maliyetli olması gibi sebeplerden ötürü dolaylı vergiler daha ağır basmaktadır. Dolaylı vergi gelirlerinin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminde ise gelir düzeyleri dikkate alınmadığından, gelirin adaletsiz dağılımı gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların çözümü için, vergi sistemleri gözden geçirilerek dolaysız vergi ağırlıklı vergi sistemleri dizayn edilmelidir.

Dolaylı vergilerin yüksekliği gelir dağılımının adaletsiz bir şekilde oluşmasına tek başına etki değildir. Genel olarak dolaylı vergilerin yüksek olduğu ülkelerde gelir adaletsiz bir şekilde dağılmaktadır; ancak dolaylı vergilerin uygulandığı ülkeler genel olarak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdir. Buna göre; az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapıları gelirin adaletsiz dağılımı sonucunu doğurmaktadır. Tek başına dolaylı vergilerin vergi sistemindeki ağırlığının azaltılması bu tip sorunların çözümü açısından yeterli değildir. Bunun için makroekonomik göstergelerdeki iyileşmelerle beraber vergisel reformlar gerçekleştirilmelidir.

KAYNAKÇA

Adalısoy, Ö. (2007). Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Akçağlayan A., Kayıran M. (2010). **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İibf Dergisi**, Ekim 2010, 5(2), 129-146.

Akdoğan, A. (2002). **Kamu Maliyesi**. Gazi Kitabevi, Ankara.

Akıncı, A., Özçelik, Ö. (2018). Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi, Maliye ve Finans Yazıları – (110).

Aksoy, Ş. (2011). Kamu Maliyesi. Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Aktan, C. T. Dileyici, D. Saraç, Ö. (2002). **Vergi, Zulüm ve İsyân**. Ankara, Phoenix Yayınevi, s.137.

Arslan, A. (2011). Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Arslan, E. (2006), “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Arslan, M. (2004). Türk Vergi Sistemi, Ankara, Nobel Yayıncılık

Arıcı, F. (2007). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik Ve Adalet Açısından İncelenmesi Yüksek Lisans Tezi.

Aydın, F. (2001). Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi – I, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:156.

Bayramiç, M. H. (2006). Türkiye’de Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümleri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Boratav, K. (2010). **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2007**, 14. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi.

Bozoğlu, T. (2010). “İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergilendirmenin Önemi ve Değerlendirilmesi”. Ankara Üniversitesi, Doktora Tezi. Ankara.

Bulutoğlu, K. (2003). **Kamu Ekonomisine Giriş**, YKY Yayınları, İstanbul.

Bulutoğlu, K. (2004). **Türk Vergi Sistemi**. İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık.

Buyrukođlu, S., Buzkıram D. (2016). **İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**. Cilt: 5, Sayı: 7.

Buyun, T.C. (2008). 2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası. T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi Sitesi. <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2017.html>.

Cansız, H. (2014). Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt XVI, Sayı:2, 34.

Çağın, N. (1982). **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.

Çetinkol, G. (2013). “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması”. Dokuz Eylül Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Demir M., Sever E. (2017). Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Mayıs 2017, 9 (2) 51-66.

Demirli, Y. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Ankara, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları**, Yayın No:2011/412, 2011.

Devrim, F. (2002). **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, Anadolu Matbaacılık.

DPT, (2001), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

Durmuş, M. (2003). Maliye Politikaları Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Durkaya, M., Ceylan, S. (2006). “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150.

Durmuş, M. (2004). “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:135, 2004.

Edizdoğın N., (2011), Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi.

Edizdoğın, N., Özker, N., Ferhatođlu, E. ve Bilge, S. (2007), **Türk Vergi Sistemi** (Yeniden Düzenlenmiş 3. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Erginay, A. (1998). **Kamu Maliyesi**. 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.

Garner, C. Alan. (2005). “Consumption Taxes: Macroeconomic Effects and Policy Issues” Çevrimiçi:

<https://www.kansascityfed.org/PUBLICAT/ECONREV/PDF/2Q05garn.pdf> Erişim: 20.02.2019.

Genç, F. (2014). “Türkiye’deki Dolaylı Vergilerin Vatandaşlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Kadıköy Örneği”, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Gökbunar, A. R. (1998). “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme” ,**CBÜ. İİBF Yön. ve Ekonomi Dergisi**.

Göker, C. (2011), **Yönlendirici Vergileendirme**. Ankara, Turhan Kitabevi.

Gündoğdu, B. (2003). “Joseph Modeli Çerçevesinde Dolaysız Vergilerin Üstünlüğü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:260, 2003.

Güneş, G. (1998). **Verginin Yasallığı İlkesi**. İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Güngör, G., Aydın, A. (2011) "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 3(2), 69–78.

Güriz, A. (2001). **Adalet Kavramı**, Ankara, Türkiye Felsefe Kurumu, 2001.

Herakman, A. (1989). **Kamu Maliyesi**, 2. Bası, Ankara, Sevinç Matbaası.

Hitaloğlu, A. (2008). Tüm Yönleriyle ÖTV’nin Örnekli Anlatımı. Erişim Tarihi: 02/01/2019, <https://docplayer.biz.tr/96711-Tum-yonleriyle-otv-nin-ornekli-anlatimi.html>

Kanlı, M. (2007). “Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi”. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Karabacak, Y. (2005). "Kapitalist Sistemlerde Devletin İşlevleri ve Vergileme Gücünün Sınırları: Türkiye Örneği", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 48. Seri, 2005.

Karabacak, Y., & Nacar, B. (2006) "Siyasal Rejimlerin Vergileme Politikalarına Etkileri", *Vergi Dünyası*, (299).

Kargı, V., Özüğurlu H.Y. (2007). Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi, **Yönetim ve Ekonomi**, Sayı:1.

Kayar, G. (2011) "Vergileendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS’nin Değerlendirilmesi-I", **Vergi Dünyası**, (358), 83–89.

Kırbaş, S. (1991). “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”. **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 3.

Kırman, A. (2001). **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Ankara, Cem Web Ofset.

Kızılot, Ş. (1998), **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kızılot, S., Durmuş M. (2001). Kriz Döneminde Vergi Politikası Nasıl Olmalı, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı: 2.

Kirmanoglu, H. (2007). **Kamu Ekonomisi Analizi**, 1.Bası, İstanbul, Beta Yayın, No:1864.

Muter, N. B., Çelebi A. K., Sakınç, S. (2006). **Kamu Maliyesi**. 2. Baskı. Manisa, Emek Matbaası.

Nadaroglu, H. (2000). Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.

Oktayer, N. (2003). “Gelir ve Tüketim Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri” **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayınları**, No: 4375/571/86.

Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2002). **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. Ankara, Turhan Kitabevi.

Özsoylu, A. F. (1996). Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi, Bağlam Yayıncılık, İstanbul.

Öztürk, N. A., (2007). 1990 Sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önleyici Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Pehlivan, M. S. (2009). “Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği”, T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi, Ankara.

Pehlivan, O. (2009). **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık.

Richard, A, MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, Public Finance in Theory and Practice, Tokyo, 1980, 257, Aktaran: Cahit ODABAŞI, Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi Ankara –Ankara – 2007.

Saraçoğlu, F. (2006). “KDV’nde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkisi”, **Sayıştay Dergisi**, No.62.

Sayar, N. (1975). **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul.

Stiglitz, E. J. (2000). Economics of Public Sector, 3rd Edt.

Sugözü, İ. H. (2008). Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya.

Şeker, K. (2006). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006.

Şenyüz, Doğan, Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1996.

Şimşek, H. A. (2007). "Türkiye’de 2000 Sonrasında Uygulanan İstikrar Programlarının Kamu Maliyesine Etkileri", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt:44 Sayı:512.

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı İnternet Sitesi. “<http://disiliskiler.kulturturizm.gov.tr/TR-22153/ekonomik-ismirligi-ve-kalkinma-orgutu-oecd.html>” Erişim:25.01.2019.

TÜRMOB, Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Yayın No: 183, Haziran 2002.

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

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2008). **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, Neşa Ofset Yayınları, s. 9-10.

Tosuner, M. ve Öz E. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272.

Turhan, S. (1998). **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul, Filiz Kitabevi.

Ulusoy, Ahmet, B. Karakurt. (2002), “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 254, Ekim.

Uyar, L. (2013). Dolaylı Vergilerin İşletmede Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulamaya Yönelik Öneriler. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi. T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Yayın No: 2004/365. Ankara.

Yaraşlı, G. O. (2003) Türkiye’de Vergi Reformu, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara.

Yereli. A. B. Ata A. Y. “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi” , **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz – Aralık 2011.

YILMAZ Hakan, (1996) Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Uzmanlık Tezi, DPT.

Uluatam, Ö. (1999). **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayıncılık.

Yüce, M. (2004). "Avarız Vergisinin Muhteşem Dönüşü: Olağanüstü Vergiler", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:3, Temmuz 2004.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm

<http://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/>

<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>

<https://www.ing.com.tr/tr/ingbank/toplumsal-yatirimlarimiz/tasarruf-egilimleri-arastirmasi>

http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1012

www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do;jsessionid...?istab_id=9049

www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=653

<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Odemeler+Dengesi+ve+İlgili+Istatistikler/Uluslararası+Yatırım+Pozisyonu>

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GNS.ICTR.ZS?end=2017&name_desc=false&start=2003&view=chart

http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/kayitdisi_istihdam_orani

<https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi>

<https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>

<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>

<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=SOCX_AGG



ÖZGEÇMİŞ

14 Nisan 1991 yılında Elazığ'da doğdu. 2009 yılında Hasanođlan Atatürk Anadolu Öğretmen Lisesinden, 2013 yılında Gazi Üniversitesi İİBF Maliye bölümünden mezun oldu. 2013 yılında girdiği Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavında başarı göstererek Vergi Müfettiş Yardımcısı olmaya hak kazandı. 2017 yılında yazılı, 2018 yılında sözlü sınavı yapılan Vergi Müfettişliği yeterlik sınavında başarı göstererek Vergi Müfettişi olmaya hak kazandı. Hala bu görevini sürdürmektedir.

Yayınları

Hakemli Dergide Yayımlanan Makaleler

- Vergi Raporu Dergisi 2018/3, Verilen Sipariş Avanslarında ve Döviz Cinsi Avanslarda Deđerleme,

URL: <http://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=3e5ec70b-aefc-4917-a31a-5e866c7894e6>

- Vergi Raporu Dergisi 2018/8, Credite Note Belgesinin Ticari Hayattaki Yeri Ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi,

URL: <http://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=c7bf9daf-44ae-49de-a548-8b2a85d499e5>