

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI İKTİSAT BİLİMDALI

**TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN
ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

ZAFER ÜNLÜ

İSTANBUL, 2019

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI İKTİSAT BİLİMDALI

**TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN
ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

ZAFER ÜNLÜ

Danışman: PROF. DR. CENGİZ BAHÇEKAPILI

İSTANBUL, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

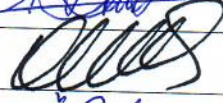
TEZ ONAY BELGESİ

İKTİSAT Anabilim Dalı ULUSLARARASI İKTİSAT Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ZAFER ÜNLÜ'nün TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN ANALİZİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 03.04.2019 tarih ve 2019-9/18 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından ~~oy birliği~~/ oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 05/07/2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. CENGİZ BAHÇEKAPILI	
2.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. MURAT ÖZTÜRK	
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi ÖZKAN ZÜLFÜOĞLU	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Zafer ÜNLÜ
Anabilim Dalı	: İktisat
Programı	: Uluslararası İktisat
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Cengiz Bahçekapılı
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Temmuz 2019
Anahtar Kelimeler	: Dolaylı Vergiler, Vergi Adaleti, Vergileme İlkeleri, Türk Vergi Sistemi.

ÖZET

TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN ANALİZİ

Vergiler, her dönem devletler için önemli gelir kaynağı olmuştur. Süreç içerisinde devletler, çağdaş vergi sistemlerini oluşturlarken Adam Smith, Adolph Wagner ve David Ricardo gibi önemli iktisatçıların belirlemiş olduğu vergileme ilkelerinden yararlanmışlardır. Söz konusu vergileme ilkelerinden en önemlisi olan “vergilemede adalet” ise çalışmamızın ana konusunu oluşturmaktadır.

Vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler ve harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler olarak iki kategoride sınıflandırılmıştır. Dolaylı vergiler, kişilerin gelirlerini, servetlerini, ailevi durumlarını ve kişisel durumlarını göz önüne almadan, herkesten aynı miktarda alındığından dolayı vergilemede adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Dolaylı vergiler, satın alınan mal veya hizmetin bedelinin içerisinde yer aldığından dolayı mükellefler, karşılaşmış oldukları vergi yükünü tam olarak hissedemezler. Devletler açısından ise dolaylı vergiler takibinin ve tahsilatının kolay olması sebebi ile tercih edilen vergi türü olmuştur.

Türk Vergi Sistemi içerisinde vergi gelirleri incelendiğinde, Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar dolaylı vergiler önemli paya sahip olmuştur. Türkiye’de her dönemde dolaylı vergiler ciddi bir paya sahip olmakla birlikte 1980 sonrası izlenen küreselleşme politikaları ile birlikte vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı giderek artmıştır. Türk Vergi Sistemi’nde 1985 yılında Katma Değer Vergisi’nin ve 2002 yılında da Özel Tüketim Vergisi’nin kabulü ile dolaylı vergilerin ağırlığı daha da artmıştır. 2018 yılı itibari ile Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı ortalama % 68 civarında gerçekleşmiştir. Aynı dönemde OECD ülkeleri dolaylı vergilerin payı ise ortalama % 32 olmuştur.

Çalışmamızda, vergileme ilkelerinden bahsedilerek söz konusu ilkelerin dolaylı vergilerle ilişkisi incelendikten sonra Türk Vergi Sistemi’nde yer alan bazı dolaylı ve dolaysız

vergilerin payları tablolar vasıtasıyla gösterilmiş olup, dolaylı vergilerin büyüme, enflasyon, cari açık ve gelir dağılımında adalet gibi önemli ekonomik göstergeler üzerindeki olası etkileri tartışılmış, 1980 yılı baz alınarak öncesi ve sonrası dönemlerde Türkiye'deki dolaylı vergilerin payları ile OECD ülkeleri dolaylı vergi payları karşılaştırılmış ve dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından analizi yapılmıştır.



GENERAL INFORMATION

Name and Surname : Zafer ÜNLÜ
Field : Economics
Programme : International Economics
Supervisor : Prof. Dr. Cengiz Bahçekapılı
Degree Awarded and Date : Master - July 2019
Keywords : Indirect Taxes, Tax Equity, Principles of Taxation, Turkish Tax System.

ABSTRACT

ANALYSIS OF INDIRECT TAXES IN TERMS OF TAX EQUITY IN TURKEY

Taxes have been an important source of income for states in every period. In time, states have benefited from the principles of taxation determined by important economists such as Adam Smith, Adolf Wagner and David Ricardo in forming modern tax systems. The most important one of these taxation principles, 'justice in taxation' is the main subject of our study.

Taxes are classified into two categories as direct taxes on income and wealth and indirect taxes on expenditures. Indirect taxes violate the principle of fairness in taxation since they are charged at the same amount from everyone, without considering of their income, wealth, family and personal circumstances. Since indirect taxes are included in the price of goods and services purchased, taxpayers do not fully aware of the tax burden they face. For the states, indirect taxes become the preferred tax type due to their easy monitoring and collection.

When tax incomes are examined in the Turkish Tax System, indirect taxes have had an important part since the proclamation of the republic of Turkey. As indirect taxes have an important part in every period in Turkey, the part of indirect taxes in tax incomes increased gradually with the globalization policies followed after 1980. With the adoption of the Added Value Tax in 1985 and the Private Consumption Tax in 2002, the burden of indirect taxes increased further. The average share of indirect taxes in tax incomes in Turkey is 68 % since 2018. In the same period, the share of indirect taxes in OECD countries was 32 % on average.

In our study, after mentioning the principles of taxation and examining the relationship of these principles with indirect taxes, the shares of some direct and indirect taxes included in Turkish Tax System are shown in charts and the possible effects of indirect taxes

are discussed on important economic indicators such as growth, inflation, current account deficit and fair income distribution. Based on pre-1980 and post-1980 periods, the share of indirect taxes is analyzed in terms of justice.



ÖNSÖZ

Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Analizi konulu bu çalışmada önerileri, yol göstericiliği ve akademik sabrı ile destek sağlayan sayın danışmanım Prof. Dr. Cengiz BAHÇEKAPILI’ya, dostluğu ve yardımseverliği ile bu çalışmada her an bana yardımcı olan Mohammed KEIVANFAR’a ve sevgili eşim Kübra ÜNLÜ’ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2019

Zafer ÜNLÜ

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ	iii
GRAFİK LİSTESİ	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	v
KISALTMALAR.....	vi
1. GİRİŞ.....	1
2. ÇAĞDAŞ VERGİ SİSTEMLERİNİN TEMELİ OLAN VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİDE ADALET KAVRAMI.....	3
2.1 Sosyal Vergileme İlkeleri ve Dolaylı Vergilerle İlişkisi	6
2.1.1 Dolaylı Vergiler Açısından Vergilemede Adalet İlkesi	7
2.1.2 Vergilemede Genellik İlkesi ve Dolaylı Vergilerde Uygulama Alanı	8
2.1.3 Vergilemede Eşitlik İlkesi Kapsamında Dolaylı Vergiler	9
2.1.4 Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi ve Dolaylı Vergilerin Ödeme Gücü İlkesine Uygunluğu	11
2.2 Vergi Adaletini Etkileyen Kavramlar	12
2.2.1 Vergi Esnekliği	12
2.2.2 Vergi Yüğü	14
2.2.3 Vergi Afları.....	15
2.2.4 Vergi Kaçakçılığı.....	16
2.2.5 Vergiden Kaçınma	17
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYLI VERGİLERİN YERİ.....	19
3.1 Türk Vergi Sistemi.....	19
3.2 Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Bazı Dolaylı Vergiler	21
3.2.1 Katma Değer Vergisi	22
3.2.2. Özel Tüketim Vergisi.....	26
3.2.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	30
3.3. Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Payları İtibarı ile Analizi	31
3.3.1 Gelir Vergisi	31
3.3.2 Kurumlar Vergisi	35
3.3.3. Katma Değer Vergisi	39
3.3.4 Özel Tüketim Vergisi.....	42
3.4. Seçili Ekonomik Göstergeler ile Türk Vergi Sistemindeki Dolaylı Vergilerin Analizi.....	48
3.4.1. Dolaylı Vergilerin Büyüme Üzerine Etkileri	49
3.4.2 Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerine Etkileri	51
3.4.3 Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri	52

3.4.4 Dolaylı Vergilerin Cari Açık Üzerine Etkileri	54
3.5 Dolaylı Vergilerin Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri	55
3.6 Vergilemede Adalet ile Gelir Dağılımında Adalet İlişkisi	57
3.7. Vergilemede Adalet Açısından Türk Vergi Sistemi'nin Değerlendirilmesi	59
4. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	63
4.1 Türkiye'de 1980 Öncesi Dönemde Dolaylı Vergiler ve Payları	63
4.2. Türkiye'de 1980 Sonrası Dönemde Dolaylı Vergiler ve Payları	67
4.3 OECD Ülkelerinde 1980 Dönemi Öncesi Dolaylı Vergiler ve Payları	72
4.4 OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Dönemde Dolaylı Vergiler ve Payları	74
4.5 Küresel Ekonomik Entegrasyon Sonrası Dolaylı Vergilerin Ekonomiye Etkileri	78
5. SONUÇ	82

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: OECD Ülkelerinde Gelir Vergisinin GSYH İçerisindeki Payı (%).....	33
Tablo 2: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL).....	35
Tablo 3: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH ve Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%).....	36
Tablo 4: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL).....	38
Tablo 5: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Gelir ile Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL).....	39
Tablo 6: Katma Değer Vergileri GSYH ve Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%)	40
Tablo 7: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL).....	41
Tablo 8: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL).....	42
Tablo 9: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)	43
Tablo 10: Özel Tüketim Vergisi Listeler Bazında Vergi Gelirleri Gerçekleşmesi (TL)	44
Tablo 11: 2017 Yılında Motorin Türlerinde Bayi Satışı Toplam Pazar Payı (Litre)	45
Tablo 12: Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Konsolide Olarak Vergilerin Türleri İtibari ile Gerçekleşmesi (Bin TL)	48
Tablo 13: Genel Yönetim Bütçe Dengesi	60
Tablo 14: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları(%).....	65
Tablo 15: Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payları(%).....	69
Tablo 16: Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payları (%).....	71
Tablo 17: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı ..	73
Tablo 18: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı ..	75

GRAFİK LİSTESİ

	Sayfa No.
Grafik 1 : Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Göre Esneklikleri	13
Grafik 2 : Katma Değer Vergisi Esnekliği	13
Grafik 3 : Türkiye'de Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi	15
Grafik 4 : Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Payları(%).....	23
Grafik 5 : Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde KDV'nin Yıllar İtibari ile Payı(%)	24
Grafik 6 : Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde ÖTV'nin Yıllar İtibari ile Oransal Payı	27
Grafik 7 : ÖTV'nin Sayılı Liste Gelirlerinin Bütçe İçerisindeki Payları (%)	28
Grafik 8 : Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde BSMV Gelirlerinin Payı (%)	31
Grafik 9 : Seçili OECD Ülkelerinde GSYH Üzerindeki Kişisel Gelir Vergisi Yüğü (%).....	34
Grafik 10 : Seçili OECD Ülkelerinde Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%).....	37
Grafik 11 : Seçili OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%).....	41
Grafik 12 : Seçili OECD Ülkelerinde ÖTV'den Elde Edilen Gelirlerinin Artış Oranları	46
Grafik 13: Seçili OECD Ülkelerinde KDV ve ÖTV'den Elde Edilen Gelirlerinin Artış Oranları Toplamı	47
Grafik 14 : Seçili OECD Ülkelerinde 1980 Öncesi ve Sonrası Dolaylı Vergi Payları Ortalaması (%).....	76
Grafik 15 : Seçili OECD Ülkelerinde 1980 Öncesi ve Sonrası Dolaylı Vergi Payları Ortalaması (%).....	77

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1 : I sayılı listenin ÖTV gelirleri içerisindeki payı (%)	44
Şekil 2 : Genel Yönetim Bütçe Dengesi.....	61
Şekil 3 : Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yıllar İtibari ile Değişimi.....	80



KISALTMALAR

<i>AB</i>	Avrupa Birliği
<i>AEP</i>	Acil Eylem Planı
<i>BSMV</i>	Banka ve Sigorta Muamele Vergisi
<i>GEGP</i>	Güçlü Ekonomiye Geçiş Planı
<i>GV</i>	Gelir Vergisi
<i>KDV</i>	Katma Değer Vergisi
<i>KV</i>	Kurumlar Vergisi
<i>OEEC</i>	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<i>OECD</i>	Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
<i>ÖİV</i>	Özel İletişim Vergisi
<i>ÖTV</i>	Özel Tüketim Vergisi
<i>TVS</i>	Türk Vergi Sistemi

1. GİRİŞ

Devletlerin, üstlendiği görevleri yerine getirmek saiki ile anayasal sınırlar içerisinde aldığı ve çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tamamına kamu geliri denilmektedir. Türkiye’de kamu gelirleri içerisinde 2018 yılında % 85 gibi ciddi bir orana sahip olan vergiler; devletin, bireyler ve tüzel kişilerden ödeme güçleri oranında ve herhangi karşılık olmadan zorunlu olarak topladığı maddi yükümlülüklerdir. Devletin, gerçekleştirmiş olduğu kamu harcamalarının büyük bir kısmı ise vergilerle karşılanmaktadır. Bu nedenle, Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar her dönemde vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payı oldukça yüksek düzeyde seyretmiştir. Her dönemin özelliğine göre farklı vergi politikaları uygulansa da, temelde kamu gelirlerinin kaynağını vergi gelirleri oluşturmuştur.

1929 Ekonomik krizi ve sonraki süreçte geleneksel devlet anlayışından, sosyal devlet anlayışına geçişle birlikte kamu harcamaları da artış göstermiştir. Söz konusu ortaya çıkan durum, devletlerin vergi gelirlerini artırma yolunda yeni vergi türleri bulmalarına yol açmıştır. Dolayısıyla dönemler itibari ile vergi türlerinde farklılıklar oluşmuştur. Vergilemede, farklı kategorilere göre farklı sınıflandırmalar var olmakla birlikte en çok kullanılan sınıflandırma; dolaylı – dolaysız vergi ayrımı olmaktadır. Politika yapıcılar tarafından her dönem farklı vergi politikaları uygulamış olsa da, genel itibariyle uygulanan vergi politikaları dolaylı vergi ağırlıklı olmuştur.

Dolaylı vergiler, takibinin ve tahsilinin kolay olması sebebiyle dönemler itibariyle en çok tercih edilen kamu gelirlerinden olmuştur. Dolaylı vergilerin nesnel bir vergi olması ve hiçbir ayırım olmaksızın herkesten aynı oranda alınması bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Harcamalar üzerinden alınan bu vergiler kişilerin servetlerini ve kişisel durumları göz önünde bulundurmadığından vergide adalet kavramını da zedelemektedir.

Bu tezde Türk Vergi Sisteminde (TVS) önemli yeri bulunan dolaylı vergilerin, vergileme ilkeleri baz alınarak ve tarihsel süreçte dolaylı vergilerin Türkiye’de oluşan payları ile OECD ülkeleri payları arasında karşılaştırmalar yapılarak vergi adaleti açısından analizi konu edilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde çağdaş vergi sistemlerinin temelini oluşturan vergileme ilkeleri dolaylı vergiler bağlamında açıklanarak, vergilemede adalet kavramı hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra ise vergilemede adaleti etkileyen temel unsurlardan bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde TVS hakkında bilgi verilerek sistem içerisindeki dolaylı vergilerin neler olduğuna yer verilmiştir. Türkiye’de elde edilen vergi gelirleri sayısal veriler ile desteklenerek dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı ortaya konulmuştur. Daha sonra ise dolaylı vergilerin ekonomik, sosyal ve siyasal etkilerine yer verilerek, mevcut durumda Türkiye’de vergi adaleti sorgulamasına göz atılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise 1980 öncesi ve sonrası olmak üzere iki ayrı dönemde dolaylı vergilerin analizi yapılmıştır. Türkiye ve OECD ülkelerinde dolaylı vergilerin iki ayrı dönemde de sayısal verileri tablo ve grafiklerle ortaya konularak dolaylı vergilerin karşılaştırılması gösterilmiştir.

TVS’de süreç içerisinde birçok değişiklik yaşanmış ve 1980’lerden sonra ise açık bir şekilde vergi sisteminde dolaylı vergilere yönelim artmıştır. 1985 yılında Katma Değer Vergisi, 2002 yılında da Özel Tüketim Vergisi gibi yürürlüğe konulan yeni vergiler ile dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı sürekli artış göstermiştir. Bu tez, TVS’de yaşanan değişimlerle birlikte dolaylı vergilerin payının sürekli artması, buna bağlı olarak vergi adaletinin giderek bozulması ve söz konusu vergi adaletsizliğinin sosyal, ekonomik ve siyasal sonuçlarını ele almaktadır.

2. ÇAĞDAŞ VERGİ SİSTEMLERİNİN TEMELİ OLAN VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİDE ADALET KAVRAMI

Geçmişten günümüze kadar yaşanan süreç içerisinde devlet anlayışında köklü değişiklikler yaşanmıştır. Önceleri sadece eğitim, güvenlik, savunma ve adalet hizmetlerini sağlayan ve piyasaya müdahalesi olmayan jandarma devlet anlayışı mevcutken, süreç içerisinde sosyal devlet anlayışına geçişle birlikte; asayiş, güvenlik ve eğitim hizmetlerine ek olarak vatandaşların sosyal ve ekonomik durumlarıyla ilgili politikalar izleyen devlet anlayışına geçilmiştir.

Sosyal devlet, ekonomik ve toplumsal yaşama doğrudan veya dolaylı müdahale yetkisiyle donatılmış devlettir¹. Sosyal devlet anlayışı, 1929 buhranı sonrasında geliştirilen Keynezyen politikalar sonucu ortaya çıkmış, İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise Avrupa’da uygulanan sosyal refah politikalarıyla birlikte yaygınlaşmıştır². Temelde, 20. Yüzyılın ikinci bölümünde sosyal devlet anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte devletler, sağlık, eğitim, işsizlik, yaşlılık sigortaları ve kamusal güvenlik gibi giderleri karşılayacaklarını vaat etmişlerdir. Sosyal devlet anlayışının hakim olması sonucu ise kamu harcamalarında artış meydana gelmiştir. Devletler, eski devlet anlayışına göre daha fazla harcama yapmaları durumunda oldukları için bu fazladan parayı temin etmek durumunda kalmışlardır. Vergiler bu noktada çözüm olarak kullanılmıştır³.

Devlet fonksiyonlarında yaşanan değişimler ve gelişmelere bağlı olarak verginin sosyo-ekonomik tarafı önem kazanmıştır. Zamanla devlet anlayışında yaşanan bu değişimle birlikte, verginin eski zamanlarda tek fonksiyonu olan kamu harcamalarının karşılamasının yanında vergilemeye daha geniş bir anlam yüklenerek, kamusal ihtiyaçların giderilmesi ve makro-ekonomik amaçlar için bireyler ile iktisadi işletmelere getirilen ödemeler anlayışı hakim olmuştur. Süreç içerisinde kamu harcamalarında yaşanan devamlı artış, devletleri bunları karşılamak adına yeni vergiler bulma yoluna itmiştir. Bu nedenle, 20. Yüzyılın ikinci yarısından beri, vergiler hem vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayan onları koruyan kurumlara (ordu, polis,

¹ Birgül Ayman Güler, “Sosyal Devlet ve Yerelleşme”, **Memleket Siyaset Yönetim**, Sayı.2, (2006), s. 31.

² Celalettin Yanık ve Mustafa Kara, “Küreselleşmenin Sosyal Devlet Anlayışındaki Dönüşüme Etkisi: Genel Bir Değerlendirme”, **Emek ve Toplum Dergisi**, Sayı.6, (2014), s. 13.

³ Edmund Conway, **Gerçekten Bilmeniz Gereken 50 Ekonomi Fikri**, Ertuna Howison (çev.), Ankara: Bkz Yayıncılık, 2015. s. 87.

acil servisler, mahkemeler ve politikacılar) gelir yaratma, hem de serveti zenginler ve görece gelir seviyesi düşük olanlar arasında tekrardan bölüştürme misyonunu üstlenmiştir⁴. Bir tarafta sistemde var olan ve uygulanan vergiler, diğer tarafta ise yeni getirilen vergiler ile eski-yeni çatışması ortaya çıkmış ve bu karışıklığı azaltmak için zaman zaman vergi reformları ile vergi sistemini sadeleştirme ve vergi yükünü azaltma yoluna gidilmiştir.

Vergileme ilkeleri ile uyumlu olmayan vergi reformları, hem vergi mükellefleri tarafından hem de vergi idaresi tarafından olumsuz karşılanabilmekte, bu nedenle gerek sosyal ve siyasal gerekse ekonomik açıdan olumsuz geri dönüşler olabilmektedir. Bu noktada vergi reformları yapılırken vergileme ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Vergiciliğin temel yapı taşları olarak kabul edilen vergileme ilkeleri, devletlerin görevlerindeki değişimlere bağlı olarak dinamik bir biçimde her zaman güncellenmektedir⁵. Vergileme ilkeleri, bir takım vergilerin hem kapsadığı alanı, hem de yapılarının ortaya koyulması bakımından takip edilmesi gereken kurallardır. Söz konusu ilkeler, bir taraftan ekonomik, sosyal düzen ve fikirlerdeki değişimlere, öte taraftan vergi kurumunun nitelik ve hedeflerinde meydana gelen gelişmelere bağlı olarak zaman içerisinde sunulmuş temel kavramlardır⁶. Devlet anlayışındaki değişimlere bağlı olarak vergileme ilkelerinde bir takım değişimler olsa da, her dönem vergi sistemlerinin temel yapı taşları olmuşlardır.

Vergileme ilkeleri vergilendirme ile ilgili izlenilmesi gereken unsurlar niteliğindedir. Kapsamlı bir vergi reformunun uygulandığı sırada, vergi kanunlarını tekrardan düzenleme yapanlar, yeni düzenlemelerin vergi adaleti, verimlilik ve ekonomik gelişmeye mani olmaması gibi temel vergileme ilkelerini de göz önüne almaları gerekmektedir. Bir vergi sisteminin başarılı olması veya başarısızlığa uğraması, vergileme esnasında dikkate alınan vergileme ilkeleri ile belirlenmektedir⁷. Vergileme ilkeleri olanı değil olması gerekeni nitelediğinden dolayı uygulanan vergi sisteminin başarısı veya başarısızlığı, uygulanacak olan vergi politikalarının olması gerekene ne kadar uygun olduğu ile yakından ilgilidir. Vergi,

⁴ Conway, s. 87.

⁵ Ali Rıza Gökbnar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı 4, (1998), s. 2.

⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s. 190.

⁷ İlhan Özer, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1972, s. 39.

dönemindeki mali gereksinimlerde meydana gelen değişimlere uyum sağlayabilecek ve bu değişimleri yakından takip edebilecek unsurlara sahip olmalıdır.

Günümüz devletlerinin neredeyse tamamında vergileme ile amaçlanan ortak bazı hedefler vardır. Verginin mali fonksiyonu (fiskal) bu ortak hedeflerin hemen hepsinin en önünde yer almaktadır. Mali fonksiyon, kamu harcamalarını karşılayabilmek için optimal düzeyde bir gelir sağlanması amacına yöneliktir. Sosyal devlet anlayışının egemen olmasıyla birlikte ise verginin mali olmayan (ekstra fiskal) fonksiyonu giderek önem kazanmıştır. Verginin ekstra fiskal fonksiyonları arasında, ekonomik istikrar, büyüme, kalkınma, kaynak tahsisinde etkinlik ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasını sayabiliriz⁸. Sürekli artmakta olan kamu harcamalarını karşılamak için devletlerin ortaya koydukları yeni vergileme yöntemleri, mali amaca yönelik olarak uygulanmaktadır. Mali amaca ulaşmada uygulanacak yöntemler ise vergileme ilkeleri ile bağlantılı oldukları ölçüde başarıya ulaşabilmektedir. Verginin mali amacı gözetilirken vergileme ilkeleri büyük önem kazanmaktadır. Bu sebeple devlet ulaşmak istediği fiskal amaçlar için belirlediği politikalarda vergileme ilkelerini temel olarak almalıdır. Toplumun bütününe kapsamayan vergi politikaları hem toplum içi huzursuzluk yaratacak hem de halk tarafından verginin reddi durumunu ortaya çıkartacaktır. Bu noktada devlet terazinin bir kesesine mali amaçları koyarken diğer tarafına da vergileme ilkelerini koyarak optimal bir yol izlemelidir.

17. Yüzyıldan itibaren birçok iktisatçı tarafından vergileme ilkeleri konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Fakat mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle A. Smith ve A.Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlamış ve yoğunlaşmıştır. Adam Smith'in 1776'da yayımladığı "Milletlerin Zenginliği" isimli kitabında çok sık üzerinde durduğu "adalet", "belirlilik", "uygunluk" ve "iktisadilik" ilkeleri, günümüzde dahi bütün maliyeciler tarafından benimsenmektedir. Devlet ve mükellef menfaatini amaçlayan, söz konusu ilkelerinin "Vergilemenin Dört Temel Direği" ve "Mükelleflerin Hukuk Beyannamesi" niteliğinde olduğu kabul görmektedir⁹. Adam Smith vergilemede adalet ilkesini Milletlerin Zenginliği eserinin ikinci bölümünde şöyle açıklamaktadır: "*her devletin*

⁸ İhsan Cemil Demir, "Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği", **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt. 26, Sayı. 35, (2018), s. 24.

⁹ Nihat Sayar, **Kamu Maliyesi**, Cilt I, İstanbul: İ.İ.T.A Nihat Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 256, 1970, s. 99.

vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır”¹⁰. Smith’e göre belirlilik ilkesi, verginin tarh ve tahsil zamanının, türünün ve çeşidinin kesin, açık ve belirli olması, uygunluk ilkesi, verginin mükelleflerden en uygun zamanda ve şekilde tahsil edilmesi¹¹, son olarak iktisadilik ilkesi ise vergilemenin maliyetinin oldukça düşük tutulması ve vergilemenin piyasa ekonomisinin işleyişini bozmaması gerektiği durumunu ifade eder. İngiliz iktisatçı David Ricardo “Ekonomi Politîğin ve Vergilendirmenin İlkeleri” adlı kitabında vergi ile ilgili düşünceleri paylaşmıştır. Ricardo, vergi yükünün sermaye üzerinde yoğunlaştığında ülkenin üretken endüstrisi üzerinde daralma yaratacağını; gelir üzerinde yoğunlaştığında ise birikimin azalacağını belirtmiştir¹². David Ricardo, oluşacak vergi yükünün herkes tarafından karşılanması ve üretimi tehlikeye sokmaması gerektiğini düşünmüş, söz konusu düşüncesini ise gelir vergisinin sağlayacağına inanmış ve bu inancını şu şekilde dile getirmiştir: “*Bu tür vergiden toplumun hiçbir sınıfı kaçamayacağı gibi, herkesin katkısı kendi kazancına orantılı olacaktır*”¹³.

2.1 Sosyal Vergileme İlkeleri ve Dolaylı Vergilerle İlişkisi

Geleneksel devlet anlayışından sosyal devlet anlayışına geçiş ile birlikte devletin artan mali yükümlülüklerini karşılamada en önemli araç vergiler olmuştur. Bu noktada vergi, sosyal olay olarak devlet çatısı altında yaşayan her bireyin temas ettiği bir alan konumuna gelmiştir. Bu nedenle devlet, toplumun neredeyse tamamını etkileyen vergi politikalarını belirlerken vergileme ilkelerini göz önüne almaktadır. Vergiciliğin anayasası olarak da ifade edilen vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususlardır¹⁴. Uygulanacak olan vergi sisteminin, toplumun bütünü kapsamaları ve toplumun tüm kesimleri

¹⁰ Adam Smith, **Milletlerin Zenginliği**, Haldun Derin (çev.), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009, s.1840.

¹¹ Selçuk Buyrukoğlu ve Davut Buzkiran, “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt.5, Sayı.7, (2017), s. 2083.

¹² Gizem Kapucu, Doğrudan Vergiler Bakımından Verginin Tarafsızlığı İlkesi, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2007, s. 13.

¹³ David Ricardo, **Principles of Political Economy and Taxation**, Kitchener: Batoche Books, 2001, s. 56.

¹⁴ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1992, s. 299.

tarafından kabul görmesi için vergileme ilkelerinin, vergi sisteminin temelini oluşturmaları gerekmektedir.

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" hükmü ile sosyal vergileme ilkeleri olan "adalet, genellik, eşitlik ve ödeme gücü" anayasal temellere oturtulmuştur. Alt başlıklar halinde açıklama yapacağımız bu ilkeler, adil bir vergi sistemi açısından büyük önem arz etmektedirler.

2.1.1 Dolaylı Vergiler Açısından Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet, geçmişten günümüze farklı açılardan değerlendirilmiş olsa da bütün insanlık tarafından onay gören bir şekilde hudutlarını belirleme imkanı hala bulunamamıştır¹⁵. Örnek vermek gerekirse, Osmanlı zamanında Müslüman olmayanlardan alınan cizye vergisi adil vergileme kabul edilirken, eski Hristiyan toplumlarında ise ruhban sınıfının vergi ödememesi adil kabul edilmekteydi. Günümüzde ise, kapsamlı bir anlatımla vergilemede adalet, vergi yükünün herkesçe uygunluk gören şekilde dağılımını anlatır¹⁶. Vergilemede adaletin uygulanabilmesi önemli ölçüde, aynı olanların aynı işleme tabi tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile paralel olmasına, gelir ve servetlerin belli bir sistem içinde tekrardan dağılmasının sağlanmasına bağlıdır¹⁷. Vergi adaleti, bireylerin gelir ve servet düzeylerinin farklılığının vergilendirme aşamasında dikkate alınmasını ve herkesin ödeme gücüne göre vergilendirmesini gerektirmektedir¹⁸. Dolaylı vergilerde ise, gelir ve servet gibi kişisel unsurlar dikkate alınmadan vergileme yapılır. Bu nedenle dolaylı vergiler, vergilemede adalet ilkesinin temelini oluşturan, kişilerin gelirleri ve servetlerine göre vergilendirilmesi gerekliliği hükmüne uygun değildir. Dolaylı vergiler herkesten aynı oranda ve tutarda tahsil

¹⁵ Steven Sheffrin, "M. What Does The Public Believe About Tax Fairness?", **National Tax Journal**, Volume.46, No.3, (1993), s. 301.

¹⁶ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009, s. 227.

¹⁷ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, (Çev: İclal Cankorel), İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, 1975, s. 21.

¹⁸ Kübra Bozdoğan, Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan, "Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.375, (Kasım 2012), s. 132.

edildiğinden dolayı vergi yükünün, herkes tarafından farklı hissedilmesine, bu nedenle de vergi yükünün herkesçe uygunluk gören şekilde dağılmamasına da yol açar.

Vergi kanunları yazılırken, belirli bir kesim ya da çıkar ve baskı gruplarının amaçları doğrultusunda değil, toplumun tümünü kapsayacak şekilde adil ve vergi yükünü dengeli şekilde dağıtımını sağlayacak yasal düzenlemeler olmalıdırlar. Bu noktada, vergilemede adalet temelini olumsuz etkileyebilecek şiddetli ve taraf tutan işlemlerden kaçınılması, sermayenin birikmesine veya reel gelirin çoğalmasına mani olunmaması gerekmektedir¹⁹.

Varlıklı olan ile görece maddi durumu daha kötü olandan eşit miktarda vergi alınmaması, bir bireyi ancak yaşamını sağlayabileceği kadar gelirinin vergi dışı tutulması, evli olmayan biri ile çocuklu veya çocuksuz bir ailenin aynı vergi yüküne maruz bırakılmaması, emek ve sermaye gelirinden alınacak vergilere farklı işlem yapılması vb. gibi esaslar, vergi adaletine ulaşmada önemli katkılar sağlayabilmektedir²⁰. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı gibi benzeri uygulamalar da vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlamaktadır²¹.

2.1.2 Vergilemede Genellik İlkesi ve Dolaylı Vergilerde Uygulama Alanı

Vergilemede genellik ilkesi en temel anlamıyla verginin, ülkede yaşayan tüm bireylerden herhangi bir ayrımcılık veya sosyal sınıf farkı gözetilmeden alınmasını ifade eder. Burada herkesten vergi alınmasından kastedilen, dolaylı vergilerde olduğu gibi herkesin aynı vergiyi vermesi değil, herkesin ekonomik gücü ölçüsünde kamu giderlerini karşılamak üzere vergi vermesini ifade etmektedir. Vergilemede genellik ilkesi kapsamında bireylerden din, dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce vb. ekonomi dışı farklılıklara dayanılarak vergi alınması, vergilemede genellik ilkesi bakımından yerinde değildir²². Genellik ilkesi, toplumda yaşayan ve vergi mükellefi olma şartlarını taşıyan herkesin, mükellef olarak vergi ödeme mecburiyeti

¹⁹ Gökbunar, s.9.

²⁰ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1995, s. 35.

²¹ Kevser Şenocak, “Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Adalet ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2014, s. 23.

²² Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 147.

olduğunu ifade etmektedir²³. Bu zorunluluk devlet tarafından topluma sunulan kamu hizmetleri yararının sınırlama olmaksızın topluma yönelik olmasının bir sonucudur²⁴.

Çağımızda devlet, aldığı kamu gelirleriyle halkın ihtiyaçlarına yönelik fayda sağladığı için, yerli ve yabancı ayrımı yapılmadan toplumda yaşayan herkesin ödeme gücü oranında kamu harcamalarının karşılanmasına katılması gerekmektedir²⁵. Genellik ilkesi temelde herkesin vergi yükünde paydaş olmasını belirtse de, bunu tam anlamıyla uygulamak oldukça zordur. Çünkü belirli bir gelirin altında kazanç elde eden, başkalarının yardımları ile geçinen kesimlerden vergi alınması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle kanunlarda bazı kişi ve gruplara tanınan muafiyetler ve istisnalar gibi durumlar sonucu belirli kesim vergilendirmeye tabi tutulmazlar. Muafiyet ve istisna gibi uygulamalar zaman zaman gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi yararlı sonuçlar doğursa da çoğu zaman vergi adaleti üzerinde negatif etki yaratmaktadırlar. Bu nedenle sosyal ve ekonomik olarak fayda getirmeyecek tüm vergi istisna ve muafiyetleri kaldırılarak, genellik ilkesi kapsamında vergileme yapılmalıdır²⁶.

Vergilemede genellik ilkesine en uygun vergi türü olarak ise dolaylı vergileri söyleyebiliriz. Kişilerin harcamaları üzerinden vergileme yapıldığından dolayı, harcamayı yapan kim olursa olsun vergiyi ödemekle mükelleftir. Ancak dolaylı vergiler genellik ilkesine uygun vergi olsalar da, vergilemede en temel ilke olan adalet ilkesine ters düşmektedirler.

2.1.3 Vergilemede Eşitlik İlkesi Kapsamında Dolaylı Vergiler

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, toplam vergi yükünü toplumda var olan kişiler arasında bireylerin kişisel, ekonomik ve ailevi durumlarını göz önüne alarak dengeli bir şekilde paylaştırılmasını gerekli kılmıştır²⁷.

Marjinal fayda kuramına dayanan vergilemede eşitlik ilkesinde, bireylerin, her ilave gelir ve servetten sağlayacağı faydanın giderek azalacağı düşüncesinden hareketle “Eşit Mutlak Fedakârlık”, “Eşit Oranlı Fedakârlık” ve “En Az Toplam Fedakârlık” formülleri

²³ Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, s. 134.

²⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 186.

²⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s. 247.

²⁶ Gülay Akgül Yılmaz, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını**, İstanbul, 2006, s. 25.

²⁷ Gökbunar, s. 10.

geliştirilmiştir²⁸. Eşit mutlak fedakârlık yaklaşımına göre matrahın büyüklüğü ne olursa olsun, kişilerin aynı miktarda vergi ödemesi gerektiği savunulurken, eşit oranlı fedakârlık yaklaşımında, mükelleflerden gelirleri veya servetleri yüksek olanların görece gelirleri veya servetleri daha az olanlara kıyasla, toplumdan daha fazla miktarda fayda sağladıkları düşüncesiyle, daha fazla vergilendirilmesini gerektiğini belirtmektedir²⁹. En az toplam fedakârlık yaklaşımında ise toplumda var olan kişiler vergilendirilirken, toplumun tamamının katlandığı toplam fedakârlığın minimum seviyede olması istenilmektedir. Konuya dolaylı vergi açısından bakacak olursak, dolaylı vergilerin eşit mutlak fedakârlık yaklaşımına uygun olduğunu söyleyebiliriz. Dolaylı vergilerde, vergileme yapılırken kişilerin gelirlerinin önemi yoktur. Bu nedenle kişilerin gelirleri yani vergiye tabi olacak matrahları ne olursa olsun aynı tutarda vergi ödeyeceklerdir.

Vergilemede eşitlik, özgürlükçü demokratik sistem içerisinde, aynı durumda olanlara aynı, eşit durumda olmayanlara ise eşitsizlikleri nispetinde farklı davranış sergilenmesi gereken vergi adaleti fikrinden geliştirilmiştir³⁰. Vergilemede eşitlik ilkesini iki ayrı eşitlik kavramı ile yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak da ele alabiliriz. Vergilemede eşitliği sağlamak üzere tercih edilecek yöntem ödeme kabiliyeti aynı olanlardan aynı verginin alınması yani yatay eşitlik, ödeme gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması durumu ise dikey eşitlik uygulamasıdır³¹. Yatay eşitliğe göre aynı geliri elde eden vergi mükelleflerinin vergi yüklerinin aynı olması gerekmektedir. Ancak bunun sağlanması için kişisel hiçbir farklılık göz önüne alınmaması, muafiyet ve istisnalara yer verilmemesi gerekmektedir. Türk vergi kanunlarında yer alan çok sayıda muafiyet ve istisnalar nedeniyle yatay eşitliğin uygulanması oldukça zordur. Ancak dolaylı vergiler bazında bakılırsa, herhangi bir kişisel durumu göz önüne almamaları sebebi ile yatay eşitliğe uygun vergiler olduğunu belirtebiliriz. Vergilemede dikey eşitlik görüşünde ise, farklı gelir düzeylerine sahip olan mükelleflerin farklı miktarda vergi ödemesi savunulmaktadır. Karşılaştırmalı olarak daha çok gelir elde eden mükellefin daha az gelir elde eden mükellefe göre daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir. Bu noktada dolaylı vergiler açısından

²⁸ Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları**, No: 3694/542/77, s. 120.

²⁹ Gökbunar, s. 10.

³⁰ Çağan, s. 148.

³¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2013, s. 22.

bakıldığında, herkesin geliri ne olursa olsun aynı oranda vergiye tabi tutulmaları sebebi ile dikey eşitliğe aykırılık teşkil etmektedir.

2.1.4 Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi ve Dolaylı Vergilerin Ödeme Gücü İlkesine Uygunluğu

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda göz önüne alınmaksızın, kişinin kendisine ve ailesine yetecek kadar servetin ya da gelirin üstünde sahip olduğu miktara göre vergi yüküne ortak olmasını ifade eder³². Söz konusu ilkeye göre vergilemede esas olan, kamusal hizmetlerden sağlanan fayda değil, bireylerin vergi verme gücüdür³³.

Modern vergi sistemlerinin vergilendirme temelinde ödeme gücü ilkesi yer almaktadır. Bu temele göre, mükelleflere kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın yanı sıra mükelleflerin ödeme kabiliyetleri çerçevesinde vergilemeye katılmaları gerekmektedir. Kişilerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde, gelirleri, servetleri ve tüketimleri gibi üç temel unsur ele alınmaktadır. Vergi yükünün mükellefler bazında dağılımında sayılan üç unsur olmakla birlikte, ödeme gücünü temsili açısından gelirin özel bir yeri vardır³⁴. Söz konusu bu üç temel unsur bazında dolaylı vergileri ele alırsak, mükelleflerin gelirlerine bakılmaksızın herkesten aynı oranda tahsil edildiğinden dolayı gelir unsuruna, bireylerin kişisel durumları, servetleri ve hayat standartları gibi faktörleri göz önüne almadığından servet unsuruna nihayet kişilerin tüketim harcamaları içerisindeki zorunlu ya da lüks harcamalarını ayırt etmeden hepsi üzerinden alındığından tüketim unsuruna aykırılık teşkil etmektedir.

TVS’de ve modern diğer vergi sistemlerinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan üç temel teknik olan: “Asgari Geçim İndirimi”, “Ayırma Kuramı”, “Artan Oranlılık”, kişilerin vergi ödeme kabiliyetlerini belirleyen en önemli unsurlardır. Asgari geçim indirimi, bireyin kendisinin ya da ailesinin asgari ihtiyaçlarını karşılayacak kadar miktarın vergiden ya da matrahtan indirilmesi³⁵, ayırma kuramı, emekten doğan gelirlerin daha düşük bir mali gücü temsil etmesi sebebiyle, sermayeden elde edilen gelirlere göre daha az vergilendirilmesi

³² Turhan, s. 329.

³³ Sabri Tekir, **Vergi Teorisi**, İzmir: Güçbirliği Yayıncılık, 1987, s. 66.

³⁴ Gökbuğar, s. 11.

³⁵ Şerif Emre Gökçay, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, **Journal of Life Economics**, Cilt.4, Sayı.3, s. 121.

gerektiğini³⁶ son olarak artan oranlılık ise, vergi matrahının artması veya azalması sonucu matraha uygulanacak vergi oranının da artmasını ya da azalmasını ifade etmektedir³⁷.

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, toplumdaki her bireyin ödeme kabiliyeti ölçüsünde vergilendirilmesini sağladığından, vergi adaleti açısından büyük öneme sahiptir. Bu ilkenin vergi sisteminin temelini oluşturması için vergi sistemi içerisinde, dolaysız vergilerin daha fazla bir paya sahip olması gerekmektedir. Ancak vergi sistemimizde dolaylı vergilerin oranının daha fazla olması sebebiyle, ödeme gücü ilkesi uygulama alanı nispeten düşüktür.

2.2 Vergi Adaletini Etkileyen Kavramlar

Vergi adaletini etkileyen birden çok kavram bulunmaktadır. Bu bölümde vergi adaletini etkileyen önemli unsurlar hakkında açıklama yapılacaktır.

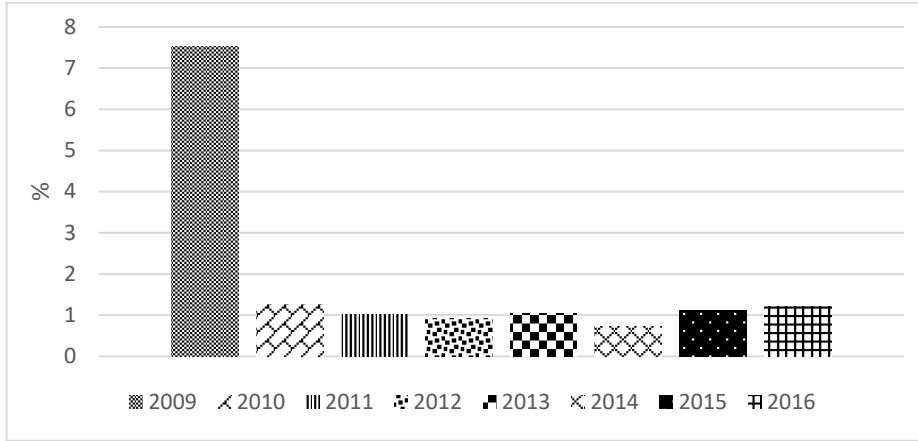
2.2.1 Vergi Esnekliği

Vergi esnekliği, vergi gelirlerindeki oransal değişimin gayri safi millî hasıladaki oransal değişmeye oranlanmasıyla hesaplanan katsayı, diğer bir deyişle vergi gelirlerinin gayri safi millî hasıladaki değişmelere karşı gösterdiği duyarlılık olarak tanımlanabilmektedir. Esnek bir vergi sistemi, milli gelirdeki değişimleri ve konjonktürel değişiklikler gibi zaman içerisinde gerçekleşen durumları yakından takip edebilmektedir. Vergi esnekliği kat sayısının birden büyük olması vergi gelirlerinde meydana gelen artışın, gayri safi milli hasılda meydana gelen artıştan daha fazla olduğunu göstermektedir. Başka bir ifade ile esnekliğin birden büyük olması ekonominin refah döneminde hareketli olduğunu ve vergi gelirlerinin yükseldiğini; bunun yanı sıra birden küçük olma durumunda ise, durgunluk olduğu ve vergi gelirlerinin azaldığı durumunu ortaya koymaktadır³⁸. Vergi sistemleri açısından milli gelir ile vergi arasındaki uyumun sağlanabilmesi için vergi esnekliği istenilen durumdur. Günümüz vergilerinden örnek vermek gerekirse artan oranlı gelir vergisi, gelirdeki değişimlere bağlı olarak yaşanan değişimlere kolay uyum sağladığından dolayı tercih edilen vergi türüdür.

³⁶ Akdoğan, s. 242.

³⁷ Nadaroğlu, s. 257.

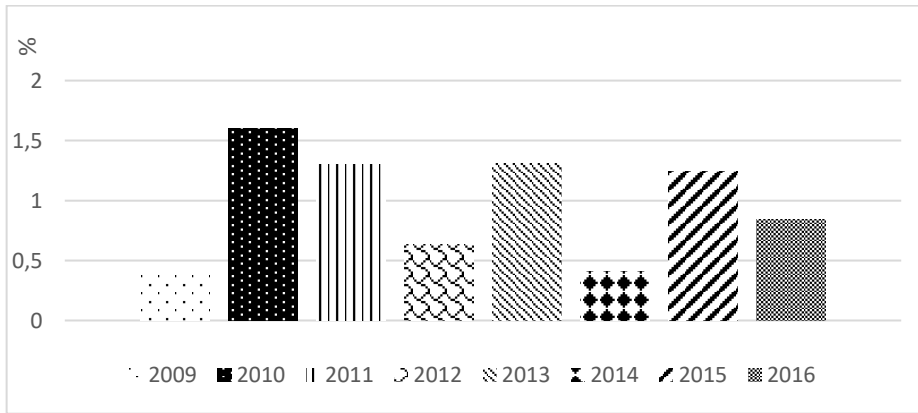
³⁸ Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç, “1982 T.C Anayasası’nın Vergi Ödevi İle İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 419, (Temmuz 2016), s. 17.



Grafik 1. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Göre Esneklikleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (2009-2016), Tablo 4: Vergi Esneklikleri (GSYH'ya Göre 2009 Bazlı), <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan grafikte 2009 yılı baz alınarak vergi gelirlerinin GSYH'ye göre esnekleri yılları itibari ile sunulmuştur. 1980'den itibaren genellikle vergi esneklikleri birin üzerinde yer almıştır. Grafikte yer alan yıllarda ise 2009 yılında ortalamadan saparak % 7'nin üzerinde bir değer aldığı daha sonraki yıllar ise % 1 dolaylarında seyrettiğini görmekteyiz. Vergi esnekliği, vergi gelirlerindeki oransal değişimin GSYH yıllık artışında meydana gelen oransal değişimine bölünmesi yolu ile hesaplanmaktadır. Bu noktada 2009 yılında yapılan vergi indirimleri sonucu vergi gelirlerindeki yıllık artış oranı % 3,33 olarak gerçekleşirken, yaşanan küresel krizle beraber ekonominin derinden etkilenmesi sonucu GSYH yıllık artışı % 0,44 olarak gerçekleşmiştir. Bu nedenle de vergi gelirlerindeki artışın, büyümedeki artıştan daha fazla olması sebebi ile 2009 yılında ortalamadan saparak % 7,52 gibi yüksek esneklik oranı ortaya çıkmıştır.



Grafik 2. Katma Değer Vergisi Esnekliği

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (2009-2016), Tablo 7: Katma Değer Vergisi Esnekliği (GSYH'ya Göre 2009 Bazlı), <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan grafikte Katma Değer Vergisi'nin yıllar itibari ile esneklik değerleri yer almaktadır. Esneklik değerleri belirli bir trend izlememiş olup yıllar itibari ile dalgalı bir seyir izlemiştir. KDV'nin mevzuatında sürekli olarak yapılan değişikliklerin, esnekliğin belirli bir trend izlemesine imkan vermediği ve KDV'nin görece diğer vergi türlerine göre daha inelastik olduğunu söylemek mümkündür. Örnek vermek gerekirse 2009, 2012, 2014 ve 2016 yıllarında KDV esnekliği değerleri 1'in altında olmasından dolayı KDV gelirlerinde yaşanan artışın, GSYH'da meydana gelen artıştan daha az oranda gerçekleşmiştir.

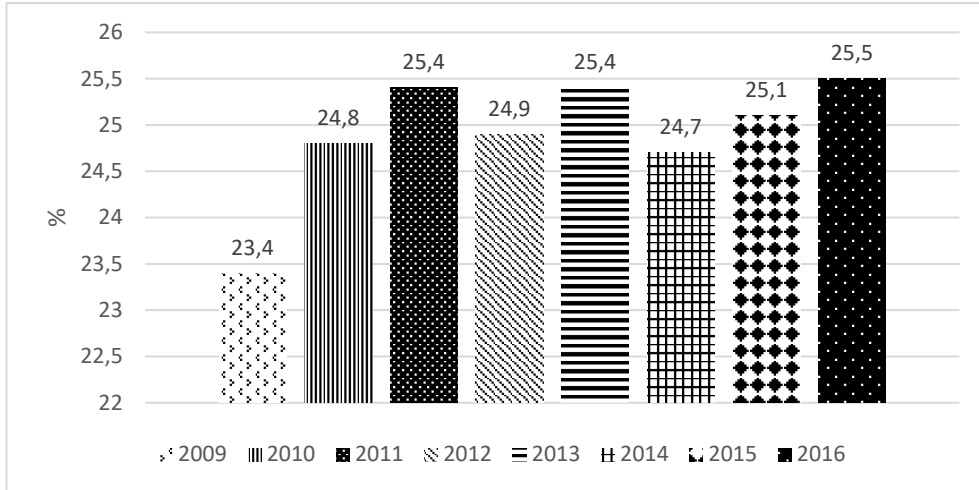
2.2.2 Vergi Yüğü

Bir ülkede bir sene içerisinde devlet tarafından toplanan vergi gelirlerinin o ülkenin milli gelirine oranlanması ile vergi yüküne ulaşılmaktadır. Vergi yükü, devletin vergi politikaları sonucu bireylere yüklemiş olduğu mali yükümlükleri ölçmektedir. Bireysel vergi yükü, toplumsal vergi yükü, dar anlamda vergi yükü ve geniş anlamda vergi yükü gibi birçok vergi yükü hesaplaması mevcuttur.

Vergi yükünün adaletli dağıtıldığına inanan bireyler devleti ve onun faaliyetlerini daha pozitif bir bakış açısıyla kabullenirken, buna mukabil vergi yükünün adaletli dağıtılmadığını düşünen bireylerin devlete bakışı genellikle olumsuz bir seyir izleyebilmektedir³⁹. Günümüzde devletin bireylerin temas ettiği her alandan vergi almasıyla beraber vergi yükü giderek artarken, bu durumun toplumsal açıdan huzursuzluğa yol açtığını söyleyebiliriz. Türkiye'de mevcut durumda vergi türlerinin paylarına baktığımızda, dolaylı vergilerin sistem içerisindeki payının yaklaşık %70 olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumda bizlere, dolaylı vergilerin harcamalar üzerinden alınması ve düşük gelirli olanların harcamalarının bütçeleri içerisindeki payının daha yüksek olmasından dolayı, vergi yükünün görece daha düşük gelirli olanların üzerinde kaldığını göstermektedir. Bu durumun sebeplerinden bir tanesi vergi rekabeti sonucu istenilen düzeyde vergi toplayamayan vergi idaresinin, bu eksikliği dolaylı vergiler vasıtasıyla kapatmak istemesi olarak düşünülebilir⁴⁰.

³⁹ Gülten ve Demir, s. 213.

⁴⁰ Veli Kargı ve Tacim Yaygır, "Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yüğü", **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, Sayı.1, (2016), s. 4.



Grafik 3. Türkiye’de Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (2009-2016), Tablo 14: Vergi Yükleri Net (GSYH’ya Göre 2009 Bazlı), <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Türkiye’de vergi yükü yukarıda yer alan grafikten de görüleceği üzere % 25 civarlarında seyretmektedir. Türkiye’de birçok Avrupa ülkesinden daha az bir vergi yüküne sahip olursa da, kişi başına düşen milli gelir bazında gerçek vergi yüküne bakıldığında Türkiye’de ki vergi yükünün daha yüksek olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

2.2.3 Vergi Afları

Vergi affı, genel anlamıyla vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve para cezalarının ortadan kaldırılmasıdır. Diğer bir ifadeyle devletin kendi alacak hakkından kendi yetkisini kullanarak vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması durumudur. Vergi affı, yükümlülüklerini zamanında tam olarak yerine getiren mükellefler açısından vergi adaletini ve eşitliğini olumsuz yönde etkileyen bir uygulamadır. Vergi aflarına sık sık başvurulması halinde; toplum benzeri uygulamaları alışkanlık içerisinde belirli dönemlerde bekleyecek ve bu durum vergi kaybını artırıcı yönde etki oluşturacaktır⁴¹.

Türkiye’de sık sık vergi afları çıkartılmaktadır. 2001 yılında 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, 2002 yılında 4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi, 2003 yılında 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, 2008 Yılında 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, 2011 yılında 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun

⁴¹ Özer, s. 186.

ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2014 yılında 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, 2016 yılında 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ve son olarak 2018 yılında çıkartılan Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, vergi aflarına yönelik çıkartılan af kanunları olarak örnek verebiliriz.

Vergi aflarının arkasında ekonomik, sosyal ve en önemlisi politik nedenler yatmaktadır. Dönemler itibariyle hükümetin politik kararları ya da baskı ve çıkar gruplarının yönlendirmesi ile çıkarılan vergi afları, toplumda vergi barışını olumsuz yönde etkilerken daha sonraki zamanlarda ise insanların vergiyi ödemekten imtina etmesine yol açmaktadır. Hatta vergi afları, vergisini zamanında ödeyen mükellefleri olumsuz yönde etkileyerek gelecekte vergiye uyumu daha da azaltacaktır⁴². Ayrıca çok sık bir şekilde vergi aflarının politik kararlarla çıkartılması mükellefleri vergi kaçakçılığına iten bir etmendir. Bu nedenle vergi aflarının zaman içerisinde sürekli tekrarlanması, yukarıda sayılan sebeplerden ötürü vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

2.2.4 Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı temel olarak mükellefin, vergi kanunlarıyla belirlenen kurallara aykırı hareket etmesi sonucu, vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek kanun dışı davranmasıdır. Vergi kaçakçılığında, kanuna aykırı hareket gerçekleştirildiğinden dolayı suçtur. Vergi kaçakçılığı genel olarak toplumun vergiye karşı tutumu ve toplumun vergi ahlakı ile ilintilidir. Bir toplumda, ödedikleri verginin karşılığını hizmet vb. olarak alanların vergiye karşı tutumları olumlu olacağından vergi kaçakçılığı da minimum düzeyde olacaktır. Vergi kaçakçılığını etkileyen bir diğer önemli unsur ise vergi yüküdür. Toplumda, bireylerin üzerinde vergi yükü ne kadar fazla ise vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma o kadar yüksek olacaktır. Vergi kaçakçılığında rol oynayan bir diğer ölçüt ise ülkelerin gelişmişlik düzeyleridir.

⁴² Orhan Polat, “Vergi Afları Karşısında Mükelleflerin Adalet Algısı ve Vergiye Gönüllü Uyumu: Bursa İli Örneği”, **Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Bursa, 2018, s. 42.

Gelişmekte olan ülkelerde, vergi ahlakı ve vergi bilinci tam olarak yerleşmediğinden dolayı daha çok vergi kaçakçılığı ile karşılaşmaktadır.

Kurumların ya da bireylerin elde ettiği gelirleri gizleyerek beyan etmemesi, kayıtlara bu tutarların geçirilmemesi vergi kaçakçılığının şekillerinden bazılarıdır. Bunun dışında sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, belgesiz alım satım işlemleri yapmak, maliyetlerin olması gerekenden fazla gösterilmesi, stok tespiti yapılamaması ya da yanlış tespit yapılması durumları da vergi kaçırmanın en çok rastlanan şekillerindendir⁴³.

Devletlerin vergi kaçakçılığını tam anlamıyla önlemesi ise kolay görünmemektedir. Vergi kaçakçılığı suçu için para ve hapis cezaları vergi kanunlarında yer alsa da, yine de vergi kaçakçılığını önlemek için caydırıcılık sadece bunlarla sınırlı kalınmamalıdır. Vergi kaçakçılığının oranını azaltmak için cezaların yanı sıra etkin bir vergi denetim sistemi olmalıdır.

2.2.5 Vergiden Kaçınma

Kişilerin, vergi hukukları sınırı dışına çıkmadan ödeyecekleri vergiyi azaltma çabaları vergiden kaçınma olarak tanımlanabilir. Kişiler bunu yaparlarken kanuna aykırı hareket etmediklerinden dolayı vergiden kaçınmanın herhangi bir yaptırımı veya cezası bulunmamaktadır. Bazı zamanlarda bireylerin vergi ödevlerinden kaçınmasının şartları kanunlar tarafından belirlenebilmektedir. Yasaların belli kazançları vergilendirme dışı bırakması halinde tüm bireylerin bundan yararlanabilmesi rasyonel bir davranış ve bir hak olarak kabul edilmektedir⁴⁴.

Vergiden kaçınma, yükümlülere vergi karşısında vergilerin ikame etkisi nedeniyle tercihlerini değiştirme şeklinde olabileceği gibi, bazen de ödeyeceği vergiden ziyade,

⁴³ Saygın Mercan, “Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006, s. 17.

⁴⁴ Nadaroğlu, s. 287.

beraberinde getireceği şekli yükümlölükler ve bunların sonuçları nedeniyle de vergiden kaçınmaya eğilim gösterme şeklinde karşımıza çıkabilmektedir⁴⁵.



⁴⁵ Mualla Öncel ve Nami Çağın, **Mali Hukuk Bilgisi**, 6. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1994, s. 45.

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYLI VERGİLERİN YERİ

Geçmişten günümüze kadar vergi anlayışında birçok değişiklik yaşanmıştır. Her dönemin kendi özelliklerine göre gerçekleştirilen bu değişikliklerde kimi zaman dolaysız vergiler sistem içerisinde daha etkin yer almasına karşın kimi zamanda dolaylı vergilerin ağırlığı artmıştır. 1980’li yıllardan itibaren ise Türkiye’de dolaylı vergilerin payı giderek artmış ve vergi politikaları dolaylı vergiler ağırlıklı olarak gerçekleştirilmiştir.

3.1 Türk Vergi Sistemi

Herhangi bir ülkede kanunlarla ortaya konulup sınırları çizilmiş olan tüm vergi, resim ve harçlar o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Vergi sistemi belirli saikleri elde etmek için bilimsel normlar ışığında düzenlenmiş vergiler kümesi olarak da ifade edilmektedir⁴⁶. Vergi sistemlerinin yürürlüğe konulan vergi kanunları ile gelir sağlamak gibi ekonomik amaçların yanında gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi sosyal amaçları da içermektedir.

Sanayileşmiş, görece Türkiye’den daha gelişmiş durumda olan ülkelerde bile henüz kurulu bir vergi sistemi yok iken TVS’nin temeli 1950’lere dayanmaktadır⁴⁷. Türkiye, vergi mevzuatının oluşturulduğu yıllarda daha çok dışa kapanık bir ülke konumundayken, günümüzde tam ekonomik bütünleşme ile küresel ekonomik sisteminin içerisinde. Bu durum ise TVS’nin temellerinin atıldığı zamandan günümüze kadar yaşanan ekonomik ve siyasal değişikliklere paralel olarak değişip geliştiğini göstermektedir. Vergi sistemlerinin ana noktası, devletin kamu giderlerini karşılamasının yanında, ekonomik etkinliği bozmadan, vergi adaleti ve gelir dağılımı sorunu yaratmayan, ekonomik büyümeyi teşvik eden, basit, anlaşılabilir ve etkin sistem olmasıdır⁴⁸. Bütün ülkeler vergi sistemlerini dizayn ederlerken, kendi sosyal siyasal ve ekonomik koşullarını dikkate alarak hazırlamak zorundadırlar. Bu nedenle vergi sistemleri kurulurken asgari olarak sosyal, ekonomik ve kültürel yapıya iyi nüfuz edilmesi gerekir⁴⁹. Bu nedenle vergi kanunları, hem ülkenin reel durumunu iyi kavramalı hem de verimli, etkin ve adil olmalıdır. TVS’nin temel amaçları arasında maksimum vergi toplanması, kişiler

⁴⁶ Salih Özel, “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.51, (Nisan-Mayıs-Haziran 2000), s.1.

⁴⁷ Özel, s.2.

⁴⁸ Ayşegül Mutlu ve Mustafa Çelen, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları”, **Tüsiad**, Ekim 2012, s. 13.

⁴⁹ Kemal Kılıçdaroğlu, “Vergide Reform Yapıldı mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 79, (1999), s. 11.

ve kurumlar arasında vergi yükünün dengeli ve adil dağıtılması ve buna bağlı olarak gelir dağılımındaki adalet ile sosyal adaletin sağlanmasını saymak mümkündür.

Beyana dayalı vergilerin çokluğu vergi sisteminin daha adil ve etkin olmasına yol açan etmenlerden bir tanesidir. Çağdaş vergi sistemlerinde de beyana dayalı vergilerin daha ağırlıkta olduğunu belirtebiliriz. Ülkemizde de beyana dayalı vergi sistemi daha hakim durumdadır. Ancak bu sistemlerin etkin ve verimli çalışması için etkin bir denetim mekanizması oluşturulması gerekmektedir. Vergi sistemlerinin yürürlüğe konulan vergi kanunlarıyla değiştirilmesi zor olmasa da asıl olan konulan vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Konulan vergilerin arka bahçeleri varsa ve ülkede vergi denetimi tam anlamıyla sağlanamıyorsa, mükellefler arka bahçeye dolanacaktır. Yani vergi kaçırmak veya vergiden kaçınma gibi durumların varlığı halinde, denetimle bunlar önlenemezse konulan vergi kanunlarının herhangi bir yaptırımını kalmayacaktır. Vergi kanunlarını eşit ve kesin bir suretle uygulama erkine sahip etkin ve verimli çalışan bir vergi idaresinin olmaması nedeniyle vergi mükelleflerinde vergiye karşı duruş artacak ve buna bağlı olarak vergi kayıp kaçakları da artacaktır⁵⁰.

Türkiye’de vergi sisteminin temeli çok eski yıllara dayansa da vergi denetim mekanizmasının tam olarak çalışmamasından dolayı, vergi sistemi başarısızlığa uğramaktadır. Türkiye’de vergi denetim mekanizmasının başında olan Vergi Denetim Kurulu 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer alan bilgilere göre, 2018 yılında faal olan 2.727.280 mükelleften sadece 44.376 mükellef incelemeye alınmış ve Türkiye geneli incelemeye alınan mükelleflerin genele oranı ise sadece % 1,63 olarak kalmıştır⁵¹. Vergi denetiminin bu denli düşük olduğu bir vergi sisteminden etkinlik ve verimlilik beklemek oldukça güçtür.

TVS’nin temelleri gelişmiş ülkelerden daha önce 1950’li yıllarda atılmış olsa da günümüzde sistem üzerinde yapılan sürekli değişiklikler, vergi denetiminin düşük olması, dolaylı vergilerin sistem içerisinde ağırlıkta olması, mükelleflerin vergi bilincinin düşük olması, vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle vergiye karşı direncin yüksek olması ve vergi

⁵⁰ Sadettin Doğanıyıt, “Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 138, (Haziran 2004), s. 25.

⁵¹ Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>.

sisteminin herkesi geliri oranında vergilendiren kapsayıcı bir sistem olmamasından kaynaklı olarak etkin, verimli ve adil olduğunu söylememiz mümkün değildir.

3.2 Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Bazı Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergileri genel bir anlatım ile satın alınan mal ve hizmetler üzerinden ödenen vergiler olarak tanımlayabiliriz. Bu açıdan dolaylı vergilere uygulamada, gider vergileri, üretim vergileri, muamele vergileri, tüketim vergileri ile mal ve hizmet vergileri olarak da isim verilmektedir⁵². Dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alındığından dolayı mali anestezi etkisi yapmaktadır. Vergi, fiyatın içine gizlendiğinden dolayı, dolaylı vergilerde yapılan bir artış mükellefler tarafından satın alınan mal veya hizmetin fiyat artışı olarak algılanacağından vergi artışına karşın tepki çok olmayacaktır.

Vergi yükünde gerçekleşen artışın dolaylı vergilerle sağlanması, gelirin neredeyse tamamına yakını tüketime kanalize eden alt ve orta gelir seviye grupları üstünde vergi baskısının yükselmesine sebep olmaktadır⁵³. Gelir seviyesi azaldıkça ülkelerin ticaretten elde ettiği vergiler önemli hale gelirken, gelirden elde edilen vergiler daha önemsiz hale gelmektedir⁵⁴. Dolaysız vergiler gelişmiş ulusların vergi sistemleri içerisinde çok büyük bir paya sahip iken, gelişmekte olan ve az gelişmiş ekonomilerde dolaylı vergiler daha büyük paya sahiptir⁵⁵. Bu durum bizlere, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi adaletinin tam olarak sağlanmadığını göstermektedir. Dolaylı vergiler ana hatlarıyla dahilde alınan vergiler ile hariçte alınan vergiler ve damga vergisi ile harçlardan meydana gelmektedir. Dahilde alınan vergiler olarak Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisi (ÖİV) olarak sayılabilir. Uluslararası işlemlerde alınanlar dolaylı vergiler ise, Gümrük Vergileri ve ithalden alınan KDV'dir⁵⁶.

⁵² Mutlu ve Çelen, s. 17.

⁵³ Hakkı M. Ay ve Esra Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, (Ocak-Haziran 2008), s. 146.

⁵⁴ David Greenaway ve Chris Milner, “Fiscal Dependence on Trade Taxes and Trade Policy Reform”, **Journal of Development Studies**, Sayı 27, (1991), s. 102.

⁵⁵ Ay ve Talaşlı, s. 141.

⁵⁶ Mutlu ve Çelen, s. 39.

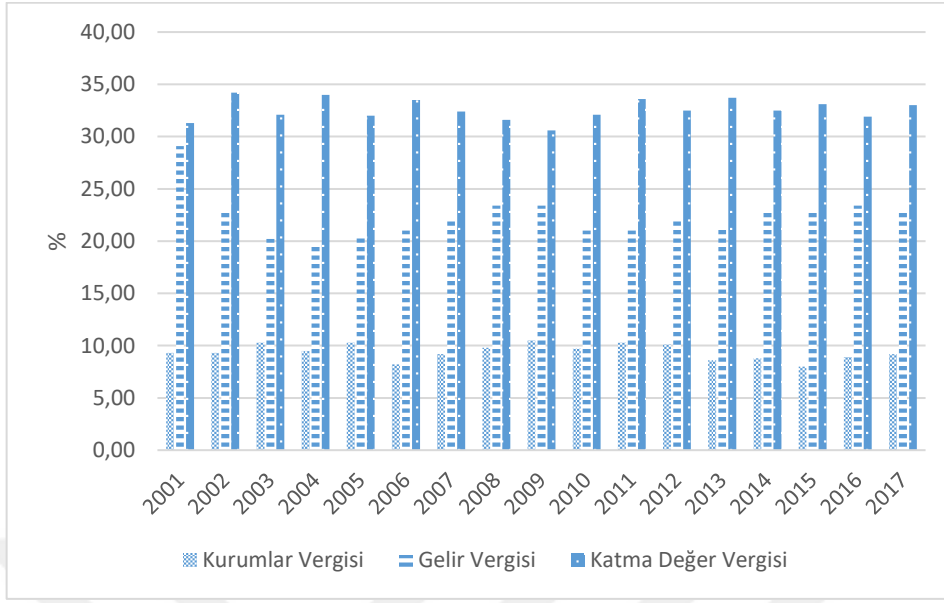
3.2.1 Katma Değer Vergisi

KDV, mal ve hizmetin üretim sürecinin başından nihai kullanıcıya iletilmesine kadar geçen süreçte oluşan “katma değer” vergilendirilmesi sonucu toplanan harcama vergisidir⁵⁷. Bir başka deyişle mal veya hizmetin iktisap edilen bedeli ile bir takım işlemler sonucu yaratılan katma değer satış fiyatına eklenmesi sonucu elde edilen satış kıymeti arasında oluşan müspet farkın vergilendirilmesidir. KDV’nin tarihine baktığımızda ilk olarak 1954 yılında Fransa’da kendisine uygulama alanı bulmuşken daha sonra hızla yayılarak çoğu Avrupa ülkesinde de uygulamaya konulmuştur. Türkiye’de KDV’nin vergi sistemine girişi ise 3065 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 1985 yılı olmuştur.

3065 sayılı kanunun 1. maddesinde Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti sonucu gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu, 6. maddesinde işlemlerin Türkiye’de gerçekleştirilme ölçütünün mal teslimi durumunda malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetlerde ise ya hizmetten Türkiye’de faydalanılması ya da hizmetin Türkiye’den verilmesi durumunda KDV’ye tabi olacağı belirtilmiştir. Adı geçen kanunun 10. maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malların teslimi ve hizmetin ifası sırasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği ve 8. maddesinde ise mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan kişilerin KDV’nin mükellefi olacağı hüküm altına alınmıştır. KDV kanunun 28. Maddesinde ise, KDV oranı % 10 olarak belirlenmiş olup bazı durumlarda Cumhurbaşkanına bu oranı 4 katına kadar arttırmaya veya % 1’e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Şuan için % 1, % 8 ve % 18 olarak üç farklı vergi oranı uygulanmaktadır.

KDV vergisi yürürlüğe girdiği tarihten itibaren TVS açısından önemli bir yere sahip olmuştur. Gerek vergi gelirleri içerisindeki payı, gerekse de bütçe gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir. KDV’den elde edilen gelirlerin bu denli fazla olmasının nedenleri arasında, KDV’nin hem tahsilinin kolay olması hem de geniş bir tabana yayılmasını sayabiliriz.

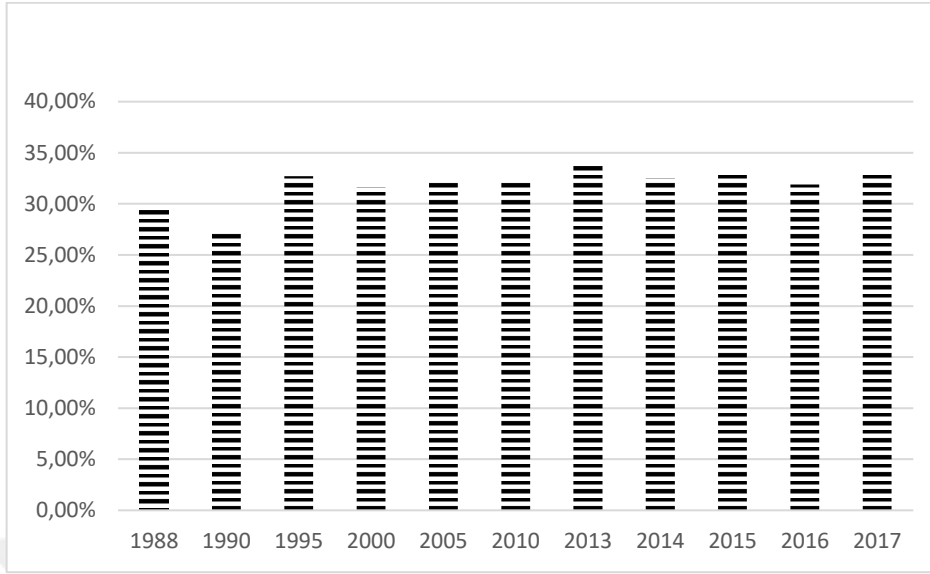
⁵⁷ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Derya Kitabevi, 2017, s. 131.



Grafik 4. Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Payları(%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1988-2017), Tablo 68, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Grafikte yer alan verilerden de görüleceği üzere, 2001 yılında görece Gelir Vergisi(GV) ve KDV gelirleri birbirine yakın olmasına karşın yıllar itibariyle aralarındaki fark açılmıştır. Kurumlar Vergisi (KV) yıllar itibari ile en düşük tutarda bütçeye katkı sağlarken, KDV her dönem bütçe gelirlerinde önemli paya sahip olmuştur. Yukarıda yer alan veriler ışığında 2001 yılında GV ile KDV payları birbirine yakın iken uygulanan dolaylı vergi yanlı politikalarla beraber KDV giderek bütçe gelirleri içerisindeki payını arttırmıştır. Bir diğer dikkat edilecek husus ise sermaye üzerinden alınan verginin yani KV'nin payının oldukça düşük seviyelerde kalmasıdır. Söz konusu durumun, küreselleşme ile beraber yatırım teşvikleri kapsamında şirketlere tanınan muafiyet ve istisnaların çokluğu sebebiyle gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Küresel alanda rekabeti etkin kılabilmek için ağırlıklı olarak ücret üzerinden alınan GV ile harcamalar üzerinden alınan KDV'nin TVS'de etkin rol oynadığını, sermaye üzerinden alınan KV'nin ise payının çok düşük tutarlarda kaldığı belirtebiliriz.



Grafik 5. Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde KDV'nin Yıllar İtibari ile Payı(%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2017), Tablo 68, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

KDV, hem geniş tabana yayılması hem de istisnalar harici tüketilen her mal ve hizmet üzerinden alınmasından dolayı bütçe politikalarında önemli bir yere sahip olmuştur. Yukarıda yer alan grafikten de görüleceği üzere KDV'nin 1988 yılında bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı % 29,30 iken yıllar itibari ile artış göstererek 2017 yılında % 33'e ulaşmıştır. Bu açıdan baktığımızda, bütçe vergi gelirlerinin neredeyse üçte birinin sadece KDV'den sağlandığını söyleyebiliriz. Söz konusu oranlardan da anlaşılacağı üzere, her dönem gelen hükümetlerin bütçe gelirleri planlamasında, KDV en büyük paylardan birine sahiptir. Bir ülkede KDV gibi dolaylı vergiler, vergi gelirleri içerisinde ne kadar büyük pay ve öneme sahipse, o ülkede vergi adaleti o kadar sağlanamamış demektir. Herhangi bir kişisel veriyi dikkate almadan yıllık milyon TL kazanan kişi ile asgari ücretle geçinen kişinin, satın aldığı aynı ürün ve hizmette aynı oranda vergi yüküne katlanması durumu dolaylı vergilerin adaletsiz vergi olduklarını göstermektedir. Kişinin geliri arttıkça dolaylı vergi oranının sabit kalması nedeniyle hissettiği vergi yükü ise giderek azalmaktadır. Çünkü harcama vergileri, kişilerin kişisel durumlarını dikkate almayan ve bu sebeple vergilemede azalan oranlı bir düzenin oluşmasına neden olan vergilerdir⁵⁸.

⁵⁸ Micheal Marlow, **Public Finance**, New York: The Dryden Press, 1995, s. 561.

Ülkelerin küresel ekonomik sisteme entegrasyonları arttıkça, yatırım rekabeti içine girmişler ve bunun sonucunda “vergi cenneti⁵⁹” adı altında ülke sınıflandırmaları ortaya çıkmıştır. Ülkelerin küresel sermayeyi ülkelere yönlendirme yarışında en önemli etkenlerden biriside vergiler olmuştur. Bunun sonucunda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerde çeşitli istisna, muafiyet ve teşvikler gibi yöntemlerle vergi politikaları yoğun bir şekilde kullanılmıştır. Bu açıdan küresel vergi rekabeti; vergi yükünün yönünü dolaysız vergilerden dolaylı vergilere çevirmesine, dolaysız vergilerin alt kalemlerindeki vergi yükünde hareketliliği daha yüksek olan sermaye gelirlerinden, hareketliliği nispeten daha düşük olan ücret gelirlerine yönelmesine neden olurken, ülkelerin vergi sistemleri ile gelir bölüşümleri de olağan durumdan daha adaletsiz bir duruma gelmesine yol açmıştır⁶⁰. Türkiye açısından bakacak olursak, vergi sisteminin temel amaçlarından ilki, birincil gelir dağılımındaki adaletsizliği düzeltmek olmasına rağmen dolaylı vergilerin giderek yaygınlaşması sonucu bu amacından sapmaktadır. Bunun sebeplerinden birisi ise; dolaylı ve dolaysız vergi arasındaki paylaşımda dolaylı vergilerin ağırlığı ve dolaysız vergilerin kendi içerisinde vergi yükünün ücretli kesimde daha fazla olmasıdır⁶¹.

Özetleyecek olursak; 1990 yıllarından itibaren giderek artan vergi rekabeti, zaman içerisinde uluslararası mobilitesi yüksek olan üretim bölümleri üzerindeki vergilerin düşmesine neden olurken, ülkelerin vergi yüklerini gelirden tüketime doğru kanallı etmiş, vergi rekabetinden ötürü çoğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimle gidilmiş, gelir vergisi tarifesindeki dilimler azaltılmış ve dilimler arası vergi oranları aralığı daha dar tutulmuş, vergi yükü dolaysız vergilerden yönünü dolaylı vergilere doğru kaydırarak vergi yükü içerisinde KDV’nin ağırlığı artmıştır⁶². 1990’lı yılların son dönemlerinden günümüze kadar yapılan vergi indirimlerine örnek vermek gerekirse, Çek Cumhuriyeti’nde kurumlar vergisi oranı %39’dan %24’e, Slovakya’da kurumlar vergisi oranı %29’dan %19’a, Polonya’da

⁵⁹ Vergi cenneti: vergilerin hiç olmadığı veya çok düşük olduğu ülke ya da bölge.

⁶⁰ Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, **Küresel Dönemde Vergileme, Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar**, İstanbul: Beta Yayınları, 2012, s. 208.

⁶¹ Özhan Uluatam, “Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi”, **Türk Harb-iş Sendikası Yayınları**, Ankara, 1995, s. 42.

⁶² Önal ve Temelli, s. 220.

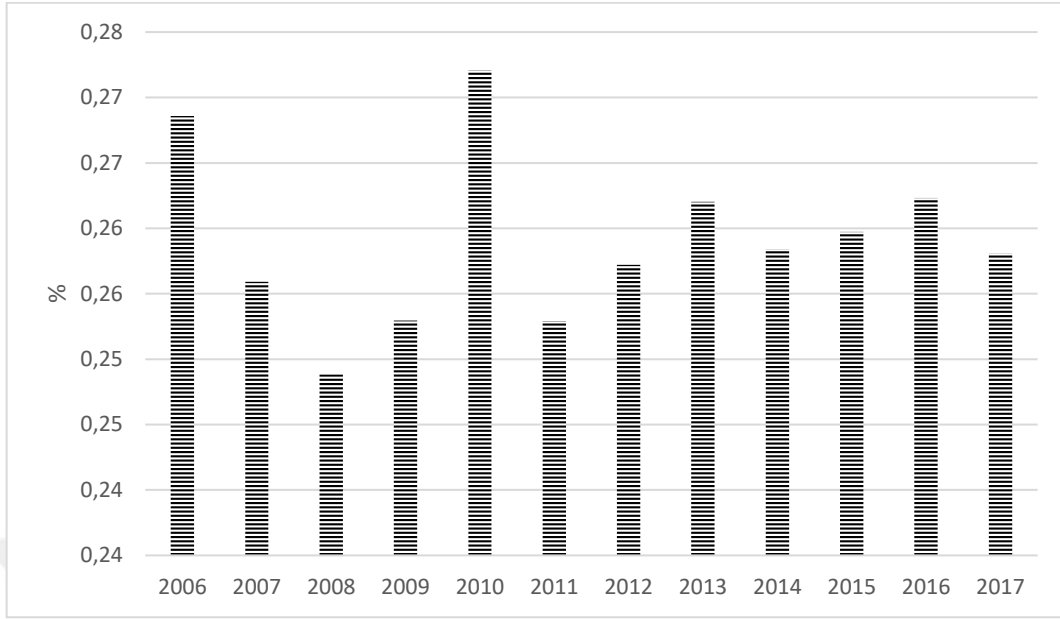
kurumlar vergisi oranı %40'tan %19'a, Rusya'da %35'ten %24'e ve Macaristan'da ise kurumlar vergisi oranı %33,3'ten %16'ya indirilmiştir⁶³.

3.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi, 12 Haziran 2002 tarihinde yayınlanan Resmi Gazete 'de yer alan 4760 sayılı kanun ile yayımlanmış ve söz konusu kanun ile 16 adet vergi türü (Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Çevre Kirliliğini Önleme Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, Mera Payı, Ek Vergi, Fedarasyon Payı, Eğitim Spor Ve Sağlık Vergisi, Malul Şehit Dul Ve Yetimler Payı, Savunma Sanayii Fonu, Tütün Ve Alkollü İçkiler Payı, Toplu Konut Payı) ÖTV çatısı altında birleştirilmiştir. ÖTV kanunda sayılı listeler olan, I sayılı liste; benzin ve motorin benzeri hafif yağlar, fuel oiller, petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar ve bütanları, II sayılı liste; yarı römorklar için çekiciler, tüm motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarını, III sayılı listenin A grubundaki mallar; kolalı gazozlar ve alkollü içecekleri, B grubundaki mallar; tütün ve tütün içeren malları, IV sayılı liste; havyar, parfümlü tüm müstahzarlar, bazı hayvan derileri, kitaplar, broşürler, periyodik yayınlar, cam seramiğinden ve kursun kristalden sofa, mutfak, yazıhane vb. işler için eşya, tabii veya sentetik inci, elmas ve bunların tozları, klima ve dondurucu cihazlar, ısıtıcılar ve çamaşır ve elektrik süpürgeleri, mikrofonlar, telefonlar, kameralar, elektronik cihazları vb. kapsamaktadır⁶⁴. ÖTV, seçili mal gruplarının vergiye tabi tutularak tek bir aşama üzerinden alınan ve sadece bu mal gruplarını tüketenlerden oluşan az sayıda yükümlüsü olan, idaresi kolay vergi türü olarak ifade edilmektedir. ÖTV'nin getiriliş amaçlarından birisi yukarıda örnekleri verilen vergileri tek bir çatı altında toplayarak vergilemenin saydamlaşmasını ve basit hale getirilmesini sağlamakken, bir diğer amacı ise Avrupa Birliği (AB) uyum yasaları kapsamında AB vergi mevzuatına uyumun sağlanmasıdır.

⁶³ Ahmet Tekin, "OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 26, (Nisan 2010), s. 4.

⁶⁴ Sevinç Yaraşır Tülümce ve Özey Özpençe, "Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Cari Açık Arasındaki İlişki Analizi", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 49, (Bahar 2014), s. 283.

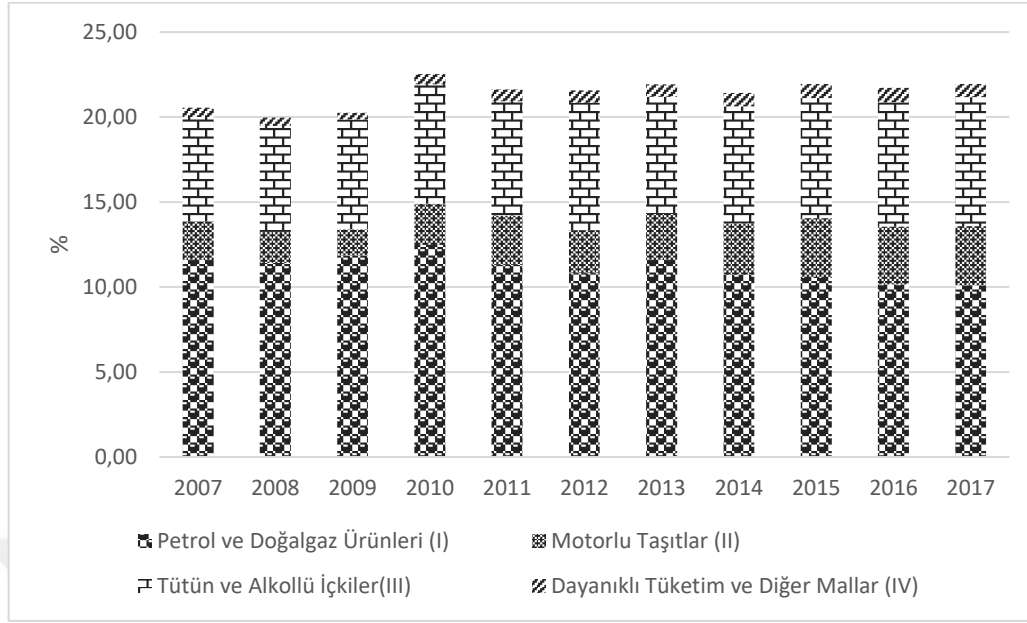


Grafik 6. Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde ÖTV'nin Yıllar İtibari ile Oransal Payı

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2017), <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

Yukarıda yer alan grafikte merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içerisinde ÖTV'nin 2006-2017 yılları itibari ile payları yer almaktadır. Yıllar itibari baktığımızda 2006 ve 2010 dönemleri arası belirli bir trend izlemese de 2011'den sonra ÖTV'den sağlanan geliri artış trendine girdiğini söyleyebiliriz. Başlangıçta diğer harcama vergilerini kaldırarak vergide saydamlığı sağlamak üzere getirilen ÖTV, daha sonra bütçe açıklarını kapatılması ve kamu harcamalarının finansmanı yönünden oldukça önemli bir rol oynamıştır.

2008 küresel krizin ülkemizi 2009 ve daha sonraki yıllar etkilemesiyle beraber 2010 yılında ekonomiyi canlandırmak adına bir takım vergisel teşvikler yapılmıştır. II sayılı listedeki ürünler üzerinden alınan ÖTV oranlarının indirilmesi ile birlikte 2009'da bir önceki yıla göre % -11,9 azalan ÖTV geliri 2010 yılında bir önceki yıla göre % 84,7 oranında artış göstermiştir. Söz konusu durum, 2010 yılında ÖTV payının yukarıda yer alan grafikten de görüleceği üzere en yüksek seviyeye ulaşmasını sağlamıştır.



Grafik 7. ÖTV'nin Sayılı Liste Gelirlerinin Bütçe İçerisindeki Payları (%)

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2017), <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde ÖTV'den sağlanan gelir alt kalemler itibariyle incelendiğinde, I sayılı listede yer alan petrol ve ürünlerinin bütçe içerisindeki payı her yıl % 10'un üzerinde gerçekleşmiştir. Bu da vergi politikaları ve bütçe gelirleri içerisinde petrol üzerinden elde edilen ÖTV'nin önemini ortaya koymaktadır. ÖTV gelirleri içerisinde bütçede büyük paya sahip olan bir diğer kalem ise III sayılı listede yer alan tütün ve tütün ürünleri ile alkol vb. ürünler üzerinden alınan vergilerdir. II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar üzerinden tahsil edilen ÖTV'nin oranı 2008 yılında % 1,82 iken 20017 yılında % 3,49'a yükselmiştir. IV sayılı listede yer alan dayanıklı tüketim ve diğer malların payı ise yıllar itibari ile % 1'in altında gerçekleşmiştir.

AB'de yürürlükte olan ÖTV, başlıca tütün ve tütün mamulleri, alkollü olan içkiler, madeni yağlar ile akaryakıt ve diğer petrol ürünleri üzerinden hesaplanıp tahsil edilen vergi olarak dizayn edilmiştir. AB uygulamasında ÖTV yukarıda sayılı 3 ana grupta toplanırken, sayılı mal grupları sayesinde toplum sağlığının korunması, çevreye verilen zararın ve kirliliğin azaltılması ve enerji tasarrufu amacı ön planda tutulmuştur. Üye ülkelerin hepsinin sosyo-ekonomik ve kültürel özellikleri farklı olsa da alkol içeren ürünler veya tütün, sigara gibi ürünlere getirilen ÖTV ile toplum sağlığına zararlı olan bu ürünlerin bilhassa gelir seviyesi görece daha düşük olan gruplarda kullanımının azaltılması amaçlandığını söyleyebiliriz. AB içerisinde vergi uyumlaştırması çalışmalarına rağmen yukarıda sayılı üç ana grup dışında

ürünlere de vergi uygulayan üye ülkeler olmaktadır. Üç ana grup dışında bazı üye ülkeler tarafından vergi uygulanan çay, şeker, kahve ve otomobilleri sayabiliriz⁶⁵.

AB mevzuatına uyum çalışmaları kapsamında Türkiye’de uygulamaya konulan ÖTV, AB ÖTV mevzuatında yer almayan mal türlerini de vergilendirmektedir. AB’de yukarıda sayılı üç ana kategori adı altında ÖTV uygulanırken, Türkiye’de bu kategoriler daha geniş kapsamlı olarak ele alınmıştır. Türkiye’de AB’de uygulanan ÖTV grupları yanında alkolsüz içecekler olan kola, soda gibi ürünler, motorlu taşıtlar ile lüks tüketim ürünleri olarak tanımlanan mallarda da ÖTV uygulanmaktadır. AB’nin ÖTV’ni uygulamada ki ana amaçlarından birisi zararlı alışkanlıkları azaltmak için bu ürünlere vergi koyarak fiyatlarını arttırmak ve bu ürünlere talebi azaltmak iken ülkemizde bu amacın ötesinde bütçeye ek gelir sağlama unsuru ön plana çıkartılmıştır. Motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler ithal edilen aracın ithal bedelinden daha yüksek tutarda olması da ülkemiz için ÖTV’nin daha çok gelir amacının ön plana çıktığını göstermektedir.

ÖTV tütün ve tütün ürünleri ya da alkollü içecekler gibi halk sağlığı açısından zararlı olan ürünler üzerinde ağır vergi yükleri ile fiyatlarını arttırarak kullanımın azaltılması ve halk sağlığı açısından olumlu etki yaratabilmektedir. Ayrıca ülkemiz ÖTV gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan petrol ve petrol türevleri, otomobiller gibi ürünler genellikle yurtdışından ithal olduklarından dolayı bu ürünler üzerindeki ÖTV yükleri ile ithalatında bir azaltma hedeflenerek cari açık açısından olumlu etki yaratabilme durumu da mevcuttur.

Başlangıçta ÖTV’nin uygulanmasının amaçları arasında özel tüketimi vergileyerek gelir dağılımında olumlu etki yaratacağı fikri yer alsa da, ülkemizde uygulanan ÖTV gelir dağılımındaki adaletsizliği daha da arttırmaktadır. Örnek vermek gerekirse IV sayılı listenin lüks tüketim ürünlerinin vergilendirileceği bahisle oluşturulsa da söz konusu listede tıraş losyonları, kitaplar, gazeteler gibi günlük hayatta her kesimin kullandığı ve özel tüketimle alakası olmayan ürünler ÖTV’ne tabi tutulurken, elmas, yat, kotra gibi sadece gelir seviyesi belirli bir düzeyin üstünde yer alan kişilerin sahip olabileceği lüks mallarda ise ÖTV oranları

⁶⁵ George Kopits, “Tax Harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis”, **İMF Occasional Paper**, Washington DC, July 1992, ss. 31-32.

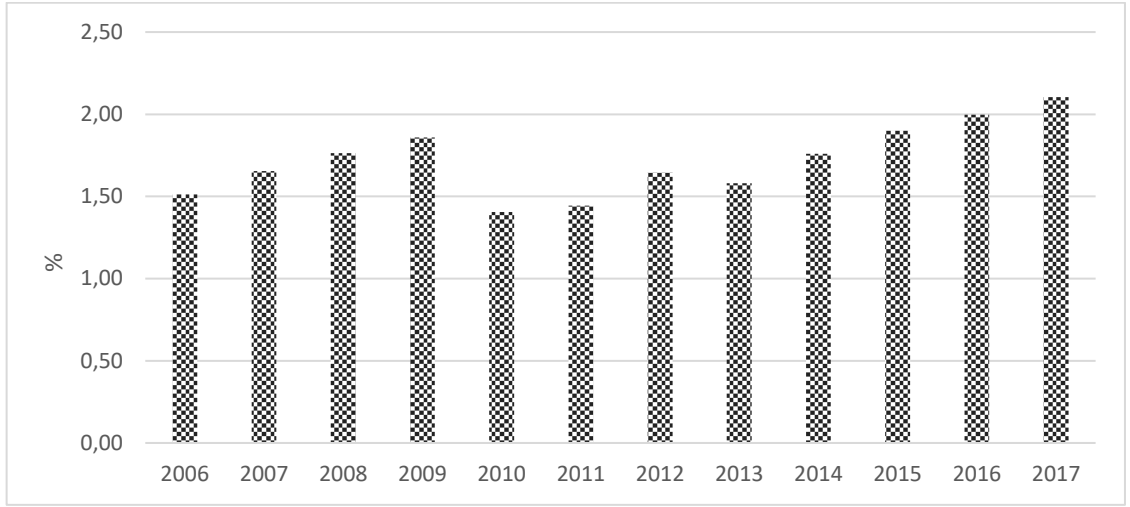
% 0 olarak uygulanmaktadır. Özel tüketimi vergilemek üzere konulan verginin özel tüketim sayılan ürünlerde % 0 olarak uygulanması, her kesimin kullandığı özel tüketimden ziyade genel tüketim ürünlerinde ise ÖTV'nin uygulanması vergilemede adalet kavramı ile ters düşmektedir ve hem gelir dağılımındaki adaleti hem de vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

3.2.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. Maddesinde yer alan tanıma göre “Banka ve sigorta şirketlerinin 10/06/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir” diye tanımlanarak verginin kapsamı ve konusu açıklanmıştır. Burada verginin konusuna giren lehe alınan paralar bankacılık işlemi sonrası tahsil edilen paralar olabileceği gibi, bankacılık işlemi ile alakalı olmayan bir işlemten dolayı lehe alınan tutarlarında verginin konusuna gireceğini anlamak mümkündür. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden birisi olan BSMV diğer harcama vergilerin aksine tüketim malları ya da eşyalar gibi birincil derece kullandığı eşyalar üzerinden değil de bankacılık ürünlerinin üzerine yansıtılan bir vergi yüküdür. BSMV’de yansıtma sebebiyle verginin esas taşıyıcısı banka, banker ve sigorta şirketleri iken, yapılan sözleşmelerde işleme ait BSMV tutarı sözleşmeye dahil edilerek söz konusu vergi yükü müşteriye aktarılmaktadır⁶⁶. Bu nedenle BSMV vergisi finansal araçları üzerinden alındığından dolayı tüketicilerin ya da kurumların kullandıkları finansal kredilerin maliyetini arttırmaktadır.

Küreselleşme sonrası finansal piyasaların gelişmesi ve finansal araçların çeşitlenmesi ile birlikte BSMV'nin vergi gelirleri içerisindeki payında da artış meydana gelmiştir.

⁶⁶ Selçuk Altınsoy, “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nin Türk Bankacılık Sentörüne Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bilim Dalı, Sakarya, 2010, s. 58.



Grafik 8. Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde BSMV Gelirlerinin Payı (%)

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2017), <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

Yukarıdaki grafikte yer alan bilgilerden de görüleceği üzere 2006 yılından 2009 yılına kadar BSMV gelirlerinde artış gerçekleşmiş daha sonra küresel finansal krizin en derinden etkilediği sektör olan bankacılık sektörü krizi sebebiyle 2010 yılında sert bir düşüş yaşanmış ve daha sonraki yıllar ise artış trendine devam etmiştir. 15.05.2019 tarih ve 30775 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden binde 1 oranında BSMV vergisi getirilmiştir. Alınan bu karar sonucu da 2019 ve ileriki yıllarda BSMV'den elde edilecek olan vergi gelirlerinin artacağını söyleyebiliriz. BSMV gelirlerindeki artışın nedenleri arasında finansal piyasa araçlarının çeşitlenmesi, insanların finansal piyasalara ulaşımının kolaylaşması ve finans piyasalarının gelişmesi gibi faktörleri sayabiliriz.

3.3. Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Payları İtibari ile Analizi

Türkiye’de vergi türlerini genel itibari dolaylı-dolaysız vergi adı altında sınıflandırma yapmak mümkün olsa da bu sınıfların alt kalemleri altında bulunan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergilerinin sistem içerisinde payları oldukça önem arz etmektedir.

3.3.1 Gelir Vergisi

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar Gelir Vergisi çeşitli adlar altında toplansa da modern anlamda ilk adımları 1950’li yıllarda atılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ise

06.01.1961 tarihinde 10700 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun ikinci maddesinde gelirin hangi unsurlar üzerinden alınacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre yedi adet gelir unsuruna şöyle yer verilmiştir; Ticari kazançlar, Zirai kazançlar, Ücretler, Serbest meslek kazançları, Gayrimenkul sermaye iratları, Diğer kazanç ve iratlar. Söz konusu gelir unsurları üzerinden aynı kanunun 103. maddesinde yer alan tarifeye göre kazançlar vergiye tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergisi sayılan yedi adet gelir unsurundan alınmakla birlikte, ücretler üzerinden alınan verginin payı diğer unsurlara göre daha yüksektir. Ücretler hariç diğer altı gelir unsurunda mükelleflerin beyanı üzerinden vergileme yapılırken, ücretlerde ise kaynakta kesinti yoluna gidilmektedir. Gelir vergisi kanununun muhtelif maddelerinde, beyana dayalı olan gelir unsurlarının vergilendirilmesinde mükelleflerin gider yazabileceği durumlar yer almaktayken, ücret gelirlerinde böyle bir durum söz konusu değildir. Örnek vermek gerekirse, gelir vergisi mükellefi olan tacir, çocuğunu özel bir okula göndermesi sonucu katlanacağı eğitim masraflarının beyan edeceği gelirin % 10’una kadarını beyannamede indirim konusu yapabilmektedir. Ancak ücretli olarak çalışan kişinin çocuğunu özel okula yazdırması sonucunda katlanacağı eğitim masraflarını, indirim hakkı olmadığından dolayı ödeyeceği gelir vergisi açısından herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Söz konusu durum sadece bir örnek olmak üzere buna benzer örnekleri çoğaltmakta mümkündür.

Vergi mevzuatı bakımından milyonlarca lira kazanan kişilerin geliri verginin dışında bırakılırken, asgari yaşam kalitesi standardı sağlamaktan oldukça uzak asgari ücretin gelir vergisi kapsamında olması⁶⁷ vergi adaletini sağlamada, kişisel vergilerin ve hatta artan oranlı gelir vergisinin önemini azaltmaktadır.

⁶⁷ Veysi Seviğ, “Yeni Milli Gelir Serisi ve Vergi Yüğü”, **Referans**, 2008.

Tablo 1
OECD Ülkelerinde Gelir Vergisinin GSYH İçerisindeki Payı (%)

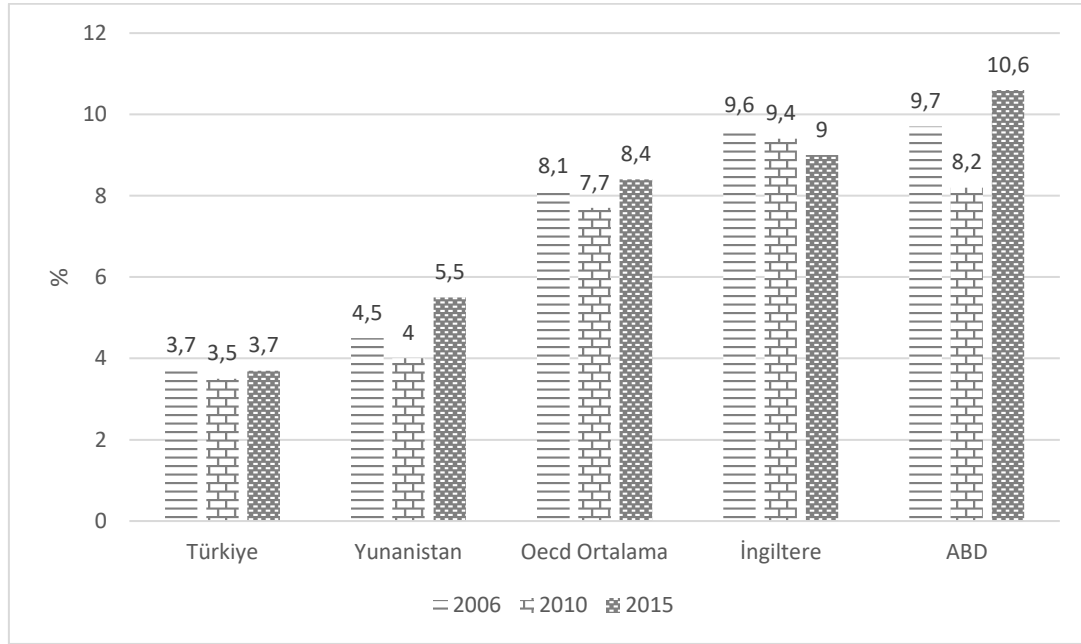
Ülkeler Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Danimarka	23,9	24,5	24,1	25,2	23,2	23,2	23,3	25	26,3	25,3	24,4
İzlanda	13,7	13,2	12,6	12,1	12,2	13	13,2	13,7	13,5	13,5	14,2
Finlandiya	12,8	12,5	12,7	12,7	12,1	12,3	12,5	12,8	13,4	13,3	13
Belçika	12	11,9	12,3	12	12	12,2	12,3	12,9	13	12,7	12,3
İsveç	14,6	13,9	13,1	12,7	12	11,7	11,9	12,2	12,2	12,6	13,2
Kanada	11,5	11,9	12	11,6	10,7	11	11,3	11,2	11,4	11,8	11,6
İtalya	10,3	10,7	11,2	11,2	11,2	11	11,6	11,6	11,2	11,3	11,1
Norveç	8,9	9,4	8,9	9,9	9,9	9,7	9,7	9,9	9,9	10,7	10,5
ABD	9,7	10,2	10,2	7,9	8,2	9,3	9,3	10	10,2	10,6	10,5
Avusturya	9	9,1	9,6	9,1	9,2	9,2	9,6	9,8	10,1	10,5	9,2
Almanya	8,4	8,7	9,4	9,1	8,5	8,8	9,4	9,6	9,6	9,8	10
İngiltere	9,6	9,9	9,9	9,6	9,4	9,4	9	9	8,8	9	9,1
İsviçre	8,3	8,3	8,2	8,6	8,4	8,4	8,5	8,4	8,4	8,6	8,7
Fransa	7,5	7,2	7,3	7,1	7,2	7,4	8	8,4	8,5	8,5	8,6
OECD - Ortalama	8,1	8,2	8,2	7,9	7,7	7,8	8,1	8,2	8,4	8,4	-
Hollanda	6,5	6,8	6,6	7,8	7,8	7,4	7	6,9	7	7,7	7,3
İrlanda	9,1	9,2	8,6	8,3	8,1	8,5	8,9	9	9,1	7,3	7,3
Portekiz	5,1	5,3	5,4	5,5	5,4	6	5,8	7,7	7,7	7,3	6,8
İspanya	6,9	7,4	6,9	6,5	6,8	7,1	7,4	7,5	7,6	7,2	7,2
İsrail	7,5	7,7	6,9	5,8	5,5	5,5	5,4	5,4	5,7	6,1	6,2
Estonya	5,5	5,8	6,1	5,6	5,3	5,1	5,2	5,5	5,7	5,8	6
Japonya	5	5,4	5,5	5,2	4,9	5,1	5,2	5,5	5,7	5,8	5,7
Macaristan	6,7	7,2	7,6	7,3	6,5	5	5,7	5,3	5,3	5,3	4,9
Kore	3,6	4,1	3,7	3,4	3,3	3,5	3,7	3,7	4	4,3	4,6
Türkiye	3,7	3,9	3,8	3,8	3,5	3,5	3,6	3,5	3,6	3,7	3,7
Çek Cumhuriyeti	4	4	3,5	3,5	3,3	3,5	3,6	3,7	3,6	3,6	3,8
Meksika	2,1	2,1	2,3	2,3	2,4	2,4	2,5	2,6	3	3,3	3,5
Slovakya	2,9	2,9	3,1	2,8	2,6	2,8	2,9	2,9	3	3,1	3,3
Şili	1	1,1	1,2	1,3	1,3	1,4	1,5	1,4	1,4	2	1,8

Kaynak: OECD Data, Tax on Personal Income (2000-2016), <https://stats.oecd.org/>.

Tablo 1.'de OECD ülkelerinde bireylerin, sermayeleri üzerinden ödedikleri vergiler hariç olmak üzere, gelir vergisinden elde edilen hasılatın GSYH'ye oranı sunulmuştur. Ülkelerin farklı vergi politikaları sebebiyle oranlar arası farklılıklar olsa da OECD ülkelerinin ortalaması yıllar itibari ile yaklaşık % 8 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'nin ortalaması ise OECD ortalamasının oldukça altında yaklaşık % 3.67 olarak gerçekleşmiştir.

Gelir vergisi gelirleri içerisinde ücretler üzerindeki vergi yükünün fazla olması, Türkiye'nin de yer aldığı gelişmekte ülkelerde kayıt dışı istihdamı arttırmaktadır. Hem

işverenler üzerindeki sigorta primleri yükü hem de ücretliler üzerinde ki vergi yükünün ağır olması nedeniyle ücret gelirleri kayıt dışı tutularak söz konusu yüklerden kaçınmak istenilmektedir. Bu yüzden ülkemizde kişisel gelir vergisinin oranları arttırılırken, ücretlilerin vergi yükünün azaltılması için dolaylı vergilerin oranlarının azaltılması, vergi adaletinin bozulan yapısına bir nebze çözüm olabilir⁶⁸.



Grafik 9. Seçili OECD Ülkelerinde GSYH Üzerindeki Kişisel Gelir Vergisi Yüğü (%)

Kaynak: OECD Data, Tax on Personal Income (2000-2016) verilerinden tarafımcı düzenlenmiştir, <https://stats.oecd.org/>.

Yukarıda yer alan grafikte seçili OECD ülkelerinde GSYH üzerinde kişisel gelir vergisi yükleri gösterilmiştir. Gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer alan Türkiye ve Yunanistan'da GSYH içerisinde kişisel gelir vergisi yükleri OECD ortalamasına göre oldukça düşük seviyelerdeyken, ABD ve İngiltere gibi görece gelişmiş ekonomilerde daha yüksek oranda gerçekleşmiştir.

⁶⁸ Fatma Merve Yandık, "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Gelir Vergisi Hasılatı Üzerindeki Etkisi", **Yüksek Lisans Tezi**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonomi ve Finans Anabilim Dalı, Aydın, 2017, s. 96.

Tablo 2
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ(TL)	355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ(TL)	273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.632.703
GELİR VERGİSİ(TL)	59.602.429	71.603.112	82.285.434	93.185.291	109.388.403	127.590.572	153.114.849	176.403.552
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,17	0,17	0,16	0,16	0,17	0,17	0,16	0,17
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,22	0,22	0,22	0,22	0,23	0,23	0,23	0,23

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan tabloda yer alan verilerden de görüleceği üzere gelir vergisinin merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı yıllar itibarıyla çok bir değişiklik göstermeyerek yaklaşık % 17 olarak gerçekleşirken, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise yaklaşık % 23 olarak gerçekleşmiştir. Kişisel durumları göz önüne alan ve sübjektif bir vergi olan gelir vergisi payının vergi adaletinin sağlanması açısından daha da yukarıları çekilmesi gerekmektedir.

3.3.2 Kurumlar Vergisi

Küreselleşme ile birlikte ülke ekonomilerinin sınırları kendi ülkeleri ile sınırlı kalmayıp çok uluslu şirketlerle birlikte uluslararası ölçekte yayılma gerçekleşmiştir. Ekonominin sınırlarının kalkması ile birlikte kurumlar, yurtdışında yatırımlar gerçekleştirme, şirket ya da şube açma gibi faaliyetlerde bulunarak gelir elde etmeye başlamışlardır. Şirketler bunun sonucu olarak hem yatırım ortamı ve teşvikleri olan hem de vergisel açıdan daha avantajlı gördükleri ülkelere yatırımlarını yönlendirmişlerdir. Bu noktada ülkeler hem uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına imza atmış hem de kendi ülkelerinde yürürlükte olan kurumlar vergisi kanunlarını düzenlemişlerdir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklarının, gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından elde ettiği gelirlerin kurumlar

vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır. Kanun kapsamına giren kurumların elde ettiği gelirler üzerinden 2018 yılı itibariyle % 22 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Söz konusu KV oranı 2005 yılında %30, 2006 ve 2017 yılları arasında da %20 olarak uygulanmıştır.

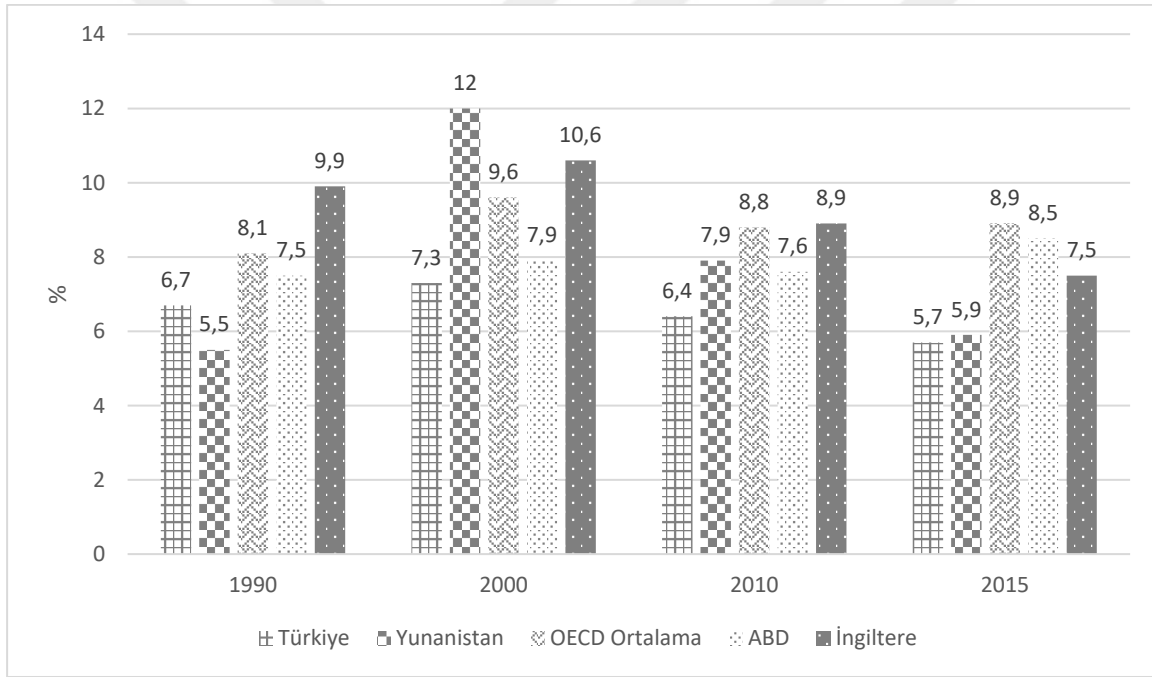
Ülkemizde yürürlükte olan kurumlar vergisi kanununa baktığımızda, kurumların elde ettiği gelirleri beyan ederken, birçok gider, indirim ve istisnadan yararlanarak vergi avantajı sağladığı görülmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi gibi beyana dayanan vergilerde, indirim, istisna ve yapılan giderleri indirme gibi durumlar mükellefler açısından olumlu bir durumken, dolaylı vergilerde giderleri indirme gibi durumlar olmadığından dolaylı vergi ödeyenler açısından olumsuz bir durum teşkil etmektedir.

Tablo 3
Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH ve Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%)

	Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%)					Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (%)				
	1990	2000	2010	2014	2015	1990	2000	2010	2014	2015
Şili	2,1	2,1	4	4,2	4,3	12,4	11,2	20,4	21,3	21
Avustralya	4	6,2	4,5	4,5	4,3	14,1	20,3	17,9	16,4	15,3
Yeni Zelanda	2,3	4	3,7	4,3	4,6	6,5	12,4	12,2	13,1	13,8
Kore	2,4	3	3,2	3,2	3,3	12,8	14,1	13,8	12,8	13,1
Japonya	6,3	3,5	3,1	3,9	3,8	22,4	13,7	11,6	12,9	12,3
Lüksemburg	5,4	6,6	5,8	4,3	4,4	16,1	18	15,4	11,4	11,9
Norveç	3,6	8,8	9,9	6,6	4,4	9	20,9	23,5	17,1	11,5
Kanada	2,5	4,2	3,2	3,3	3,2	7	12,2	10,5	10,6	9,9
OECD-Ortalama	2,5	3,2	2,7	2,8	2,8	8,1	9,6	8,8	8,8	8,9
ABD	2	2,2	1,8	2,3	2,2	7,5	7,9	7,6	8,8	8,5
İngiltere	3,3	3,5	2,9	2,5	2,5	9,9	10,6	8,9	7,8	7,5
Belçika	2	3,1	2,5	3,1	3,3	4,8	7,2	5,9	7	7,4
Hollanda	3	4	2,3	2,6	2,7	7,5	10,9	6,4	6,9	7,2
İspanya	2,8	3	1,9	2,1	2,4	8,8	9,1	6,2	6,2	7
İsveç	1,5	3,7	3,3	2,7	3	3,1	7,5	7,6	6,3	6,9
Yunanistan	1,4	4	2,5	1,9	2,2	5,5	12	7,9	5,2	5,9
Türkiye	1	1,7	1,8	1,6	1,4	6,7	7,3	7,3	6,4	5,7
Almanya	1,7	1,8	1,5	1,7	1,7	4,8	4,8	4,3	4,7	4,7
İtalya	3,7	2,8	2,3	2,2	2	10	6,9	5,5	5	4,7
Fransa	2,2	3	2,3	2,3	2,1	5,3	6,9	5,6	5,1	4,6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri, Tablo 11, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Tablo 3’te yer alan OECD ülkelerinde, kurumlar vergisinin GSYH ve vergi gelirleri içerisindeki paylarına bakıldığında, ülkeler arası yürürlükte olan vergi kanunlarındaki uygulama değişikliklerinden dolayı oranlarda farklılıklar yer almaktadır. Kurumlar vergisinin GSYH içerisindeki payının OECD ortalaması % 2,8 olarak gerçekleşirken, toplam vergiler içerisindeki payı ise % 8,8 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’de söz konusu oranlar bakacak olursak, GSYH içerisindeki payı ortalama % 1,5 iken toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise ortalama % 6,6 olarak gerçekleşmiş ve her iki istatistikte de OECD ortalamasının altında yer almıştır. Bu da ülkemizde kurumlar üzerinde vergi bilincinin daha tam olarak yerleştirilemediğini ve sermayenin teşvik edilmesi için kurumlar üzerinde ki vergi yükünün düşük tutulduğunu göstermektedir.



Grafik 10. Seçili OECD Ülkelerinde Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri, Tablo 11 verilerinden tarafımızca düzenlenmiştir, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan grafikte seçili OECD ülkelerinde kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payları ortaya koyulmuştur. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye ve Yunanistan’da yıllar itibari ile kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı OECD ortalaması altında gerçekleşirken, gelişmiş ülkeler kategorisinde yer alan İngiltere’de genel itibari ile OECD ortalaması üzerinde ABD’de

de ise OECD ortalamasının altında kalmakla birlikte ortalamaya yakın oranlarda gerçekleşmiştir. Söz konusu grafikte Türkiye'ye baktığımızda ise 2000 yılından sonra kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının sürekli olarak azaldığını göstermektedir.

Tablo 4
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ	273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.632.703
KURUMLAR VERGİSİ	28.830.870	37.512.911	38.316.621	37.915.994	43.419.503	46.638.996	65.525.767	75.996.685
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,08	0,09	0,07	0,06	0,07	0,06	0,07	0,07
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,11	0,11	0,10	0,09	0,09	0,08	0,10	0,10

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Tablo 4'te gösterilen verilere bakıldığında kurumlar vergisi gelirlerinin merkezi yönetim gelirleri içerisindeki payı yaklaşık % 7 olarak gerçekleşirken, vergi gelirleri içerisindeki payı ise yıllar itibari ile yaklaşık % 10 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu veriler ışığında kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerin oldukça düşük olduğunu söylemek mümkündür. Bunun başlıca sebepleri arasında kurumlar vergisi kanununda yer alan istisnaların, kurumların gelirlerinden indirebileceği gider tanımlarının çokluğu ve indirimli kurumlar vergisi gibi yatırım teşviklerinin varlığı gibi durumları sayabiliriz. Söz konusu sayılan durumlar nedeniyle de kurumlar vergisi tahsilatının, vergi gelirleri içerisindeki payı ile merkezi yönetim gelirleri içerisindeki payının düşük kaldığını söyleyebiliriz. Bir diğer önemli sebep ise vergi idaresi tarafından belirli periyotlarla çıkartılan af ve yapılandırma kanunları ile mükellef vergi ödeme alışkanlığını kaybetmesi durumudur. Hem denetim mekanizmasının tam olarak çalışmaması hem de çıkartılan af ve yapılandırma fırsatları, kurumlar vergisi gelirlerinin bütçe ve vergi gelirleri içerisindeki ağırlığını azaltmaktadır.

Tablo 5
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Gelir ile Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ	273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.632.703
KURUMLAR VERGİSİ	28.830.870	37.512.911	38.316.621	37.915.994	43.419.503	46.638.996	65.525.767	75.996.685
GELİR VERGİSİ	59.602.429	71.603.112	82.285.434	93.185.291	109.388.403	127.590.572	153.114.849	176.403.552
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLARI TOPLAMI	0,25	0,26	0,23	0,22	0,24	0,23	0,23	0,24
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLARI TOPLAMI	0,33	0,33	0,32	0,31	0,32	0,31	0,33	0,33

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18 verilerinden tarafımızca düzenlenmiştir, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan tabloda merkezi yönetim gelirleri içerisinde gelir ile kurumlar vergisi gelirlerinin payları ile toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarına yer verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere 2010 yılından 2015 yılına kadar merkezi yönetim gelirleri içerisindeki gelir ve kurumlar vergisi paylarının toplamı yaklaşık %24 olarak gerçekleşirken vergi gelirleri içerisindeki paylarının toplamı ise yaklaşık %32 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu rakamlar bize gelir ve kurum karları üzerinden alınan vergilerin payının ekonomimizde oldukça sınırlı kaldığını göstermektedir. Toplam vergi gelirleri içerisindeki gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin %32 gibi oldukça düşük oranda gerçekleşmesi, vergi sistemimizde dolaylı vergilerin ağırlığını göstermektedir. Vergi sistemimizin, gelir ve karları vergilemek yerine daha çok harcamaları vergilediğini ve bunun sonucunda da adil vergilemeden uzak olduğunu söyleyebiliriz.

3.3.3. Katma Değer Vergisi

KDV ile açıklamalar tezin önceki bölümlerinde yapıldığından burada sadece sayısal verilere yer verilecektir. Türkiye'nin büyüme dinamiklerine bakıldığında genellikle GSYH'da gerçekleşen büyümenin büyük bir kısmının tüketimden karşılandığını söyleyebiliriz. Bu

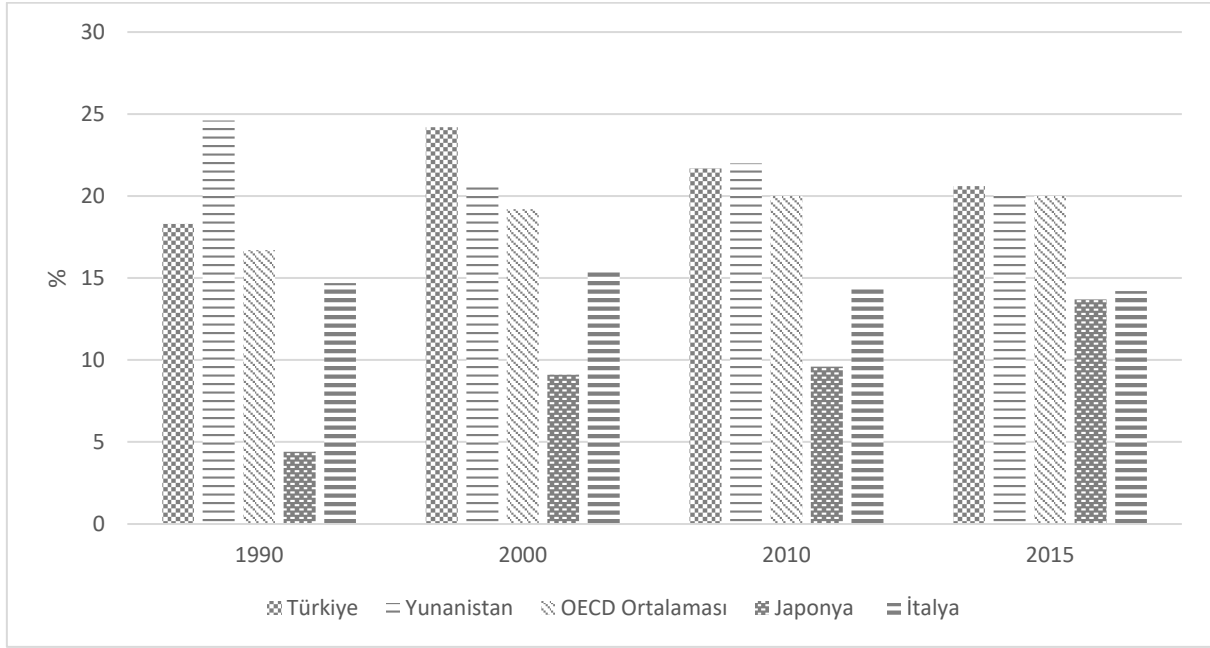
noktada da tüketim üzerinden alınan vergiler ve bunlar içerisinde de en önemli paya sahip olan katma değer vergisi büyük önem arz etmektedir.

Tablo 6
Katma Değer Vergileri GSYH ve Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%)

Katma Değer Vergileri GSYH İçindeki Payı						Katma Değer Vergileri Toplam Vergiler İçindeki Payı				
	1990	2000	2010	2014	2015	1990	2000	2010	2014	2015
Şili	6,3	7,9	7,5	8,2	8,4	37,4	41,8	38,5	41,6	40,8
Yeni Zelanda	8,1	8,1	9,3	9,7	9,8	22,4	24,9	30,7	29,9	29,7
Portekiz	5,2	7,6	7,5	8,5	8,6	19,6	24,4	24,7	24,8	24,8
Meksika	3,2	3,1	3,8	3,9	3,9	26,1	23,6	28,5	27,2	23,9
İzlanda	8,6	10,3	7,6	8	8,3	28,4	28,5	22,7	20,8	22,6
Norveç	7,6	8,2	7,8	7,8	8,2	18,8	19,7	18,5	20	21,4
İngiltere	5,5	5,9	6,1	6,8	6,9	16,9	17,9	18,7	21,2	21,2
İsveç	7,4	8,3	9,2	9	9,1	14,9	16,9	21,2	21,1	20,9
Finlandiya	8,3	8	8,3	9,2	9,1	19,3	17,4	20,4	21	20,6
Türkiye	2,7	5,7	5,4	5	5,2	18,3	24,2	21,7	20,4	20,6
Yunanistan	6,2	6,9	7,1	7,1	7,3	24,6	20,8	22	19,9	20,1
Danimarka	8,4	9,2	9,4	9,2	9,2	18,9	19,5	21,1	19	20
OECD-Ortalama	5,2	6,4	6,4	6,7	6,7	16,7	19,2	20	20,1	20
İspanya	5	5,9	5,3	6,2	6,4	15,7	17,7	16,9	18,3	19
Almanya	5,8	6,7	7	6,9	7	16,6	18,4	20	18,9	18,8
Avusturya	8,2	7,9	7,7	7,7	7,7	20,8	18,7	18,7	17,9	17,7
Lüksemburg	4	4,9	6,4	7,4	6,5	12,1	13,4	17	19,7	17,6
Hollanda	6,6	6,4	6,8	6,4	6,6	16,5	17,3	18,7	17,2	17,6
Fransa	7,6	7,2	6,8	6,9	6,9	18,4	16,7	16,1	15,2	15,3
Kore	3,5	3,7	4,1	4,2	3,8	18,7	17	17,5	17,2	15,3
Belçika	6,8	7	6,9	6,9	6,7	16,4	16,1	16,2	15,3	15
İtalya	5,3	6,3	6,1	6	6,1	14,7	15,4	14,5	13,8	14,2
Japonya	1,2	2,3	2,5	3,7	4,2	4,4	9,1	9,6	12,2	13,7
Kanada	0	3,2	4,2	4,1	4,2	0	9,2	13,7	13,2	13,2
İsviçre	2,8	3,6	3,4	3,5	3,4	11,7	13,2	12,8	12,9	12,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri, Tablo 16, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

1985 yılında yürürlüğe giren KDV, zamanla toplam vergi gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olmuştur. KDV'nin GSYH içerisindeki payı 1990 yılında OECD ortalamasının neredeyse yarısı iken yıllar itibari ile aradaki fark giderek azalmıştır. KDV'nin toplam vergiler içerisindeki payı ise 1990'dan itibaren her yıl OECD ortalamasının üstünde gerçekleşmiştir.



Grafik 11. Seçili OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı (%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri, Tablo 16 verilerinden tarafımca düzenlenmiştir, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan grafikte seçili OECD ülkelerinde Katma Değer Vergisi gelirlerinin toplam vergiler içerisindeki payları ortaya koyulmuştur. Yıllar itibari ile OECD ortalaması % 20’lerde gerçekleşirken Türkiye ve Yunanistan’da Katma Değer Vergisi gelirleri her dönemde OECD ortalamasının üstünde gerçekleşmiştir. Japonya ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde ise genel itibari ile OECD ortalamasının altında gerçekleşmiştir.

Tablo 7
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ	273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.632.703
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	51.677.366	64.249.595	70.461.816	81.830.696	92.593.342	111.424.526	141.714.179	163.327.452
İTHALDE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ	36.211.031	48.690.389	50.005.198	62.733.567	64.413.781	74.655.324	76.842.066	100.105.980
TOPLAM KDV GELİRLERİ	87.888.397	112.939.984	120.467.014	144.564.263	157.007.123	186.079.850	218.556.245	263.433.432
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,25	0,26	0,24	0,24	0,24	0,24	0,23	0,25
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,32	0,34	0,33	0,34	0,33	0,34	0,34	0,35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde KDV’ni payı itibari ile analiz ettiğimizde, merkezi yönetim bütçe gelirinin ortalama % 24’sini KDV oluşturmaktadır. KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise ortalama % 34 olarak gerçekleşmiştir. Yukarıda tabloda yer alan rakamlardan da anlaşılacağı üzere bütçe gerçekleştirmeleri, yapılacak kamu harcamalarının finansmanı ve bütçe açıklarının kapatılması gibi makroekonomik göstergelerde katma değer vergisinin büyük bir öneme sahip olduğunu görmekteyiz. Vergi gelirleri açısından da sağlanan gelirin üçte birinin KDV olması TVS’yi mevcut durumda vergi adaleti açısından sorgulamamızı gerektirmektedir.

3.3.4 Özel Tüketim Vergisi

ÖTV Türk Vergi Sistemi’ne, başlangıçta dağınık biçimde olan harcama vergilerini tek çatı altında toplayarak vergide basitleşmeyi sağlamak ve AB uyum yasaları kapsamında eklenmiş olup, yıllar itibari ile bütçenin önemli gelir kalemleri arasında yer almıştır. ÖTV, özel tüketimi vergilendirerek, hem ithalatı azaltmak ve bunun sonucunda cari açığa olumlu etki yapmak hem de sağlanacak gelir ile kamu harcamaları finansmanında rol almak gibi sebeplerle hükümetlerin vergi politikalarında oldukça öneme sahiptir.

Tablo 8
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ	273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.214.267
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	60.141.800	67.530.262	75.492.612	90.003.203	96.730.208	112.975.029	130.102.951	149.378.848
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,17	0,16	0,15	0,15	0,15	0,15	0,14	0,14
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI	0,22	0,20	0,21	0,21	0,21	0,21	0,20	0,20

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006- 2017), Tablo 18,
<http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Tablo 8’de yer alan verilere baktığımızda, ÖTV gelirlerinin merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı yıllar itibari ile düşüş gösterse de ortalama olarak % 15 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri içerisindeki payını analiz ettiğimizde ise yaklaşık % 21 oranında bir gerçekleşme sağlamıştır. Bu da vergi gelirleri içeriğinin yaklaşık % 55’lik kısmının,

yukarıda tablo 6’da yer alan KDV payları ile birlikte ÖTV payları toplamından oluştuğunu göstermektedir. Dolaylı vergi bazında söz konusu bu iki vergi türü toplamı, toplam vergi gelirlerinin % 55’ine yakını oluşturarak, Türkiye’de vergi yapısının dolaylı vergiler üzerine kurulu olduğunu ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin hem bütçe hem de vergi gelirleri için ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Tablo 9
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ	273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.214.267
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	60.141.800	67.530.262	75.492.612	90.003.203	96.730.208	112.975.029	130.102.951	149.378.848
KDV GELİRLERİ	87.888.397	112.939.984	120.467.014	144.564.263	157.007.123	186.079.850	218.556.245	263.433.432
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLAR TOPLAMI	0,42	0,42	0,39	0,39	0,39	0,39	0,37	0,39
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLAR TOPLAMI	0,54	0,54	0,54	0,55	0,54	0,55	0,54	0,55

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18 verilerinden tarafımızca hazırlanmıştır, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

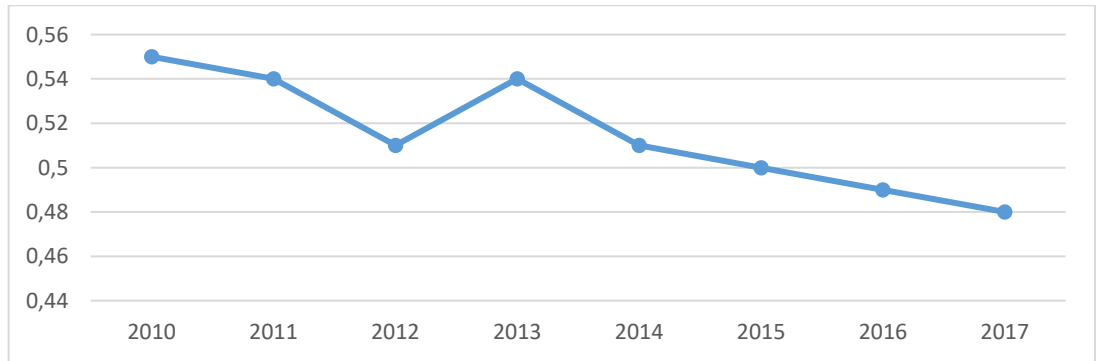
Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oldukça önemli bir paya sahip olduğunu daha önceki bölümlerde söylemiştik. Söz konusu dolaylı vergiler içerisinde ise en önemli paya sahip olan iki vergi türü Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi, hem merkezi yönetim gelirleri içerisinde hem de toplam vergi gelirleri içerisinde oldukça önemli bir paya sahiptir. Tablo 9’da daha önce ayrı ayrı olarak gerçekleşmeleri verilen KDV ile ÖTV’nin konsolide bir şekilde tablolatırılmış hali yer almaktadır. Veriler ışığında bu iki önemli dolaylı verginin merkezi yönetim gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %40 olarak hesaplanırken, vergi gelirleri içerisindeki payları toplamı ise %55 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu iki dolaylı vergi türünden elde edilen gelir, bütçe vergi gelirlerinin tamamının yarısından daha fazla bir paya sahiptir. Ortaya çıkan bu durum, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin TVS içerisindeki önemini göstermektedir.

Tablo 10
Özel Tüketim Vergisi Listeler Bazında Vergi Gelirleri Gerçekleşmesi (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	60.141.800	67.530.262	75.492.612	90.003.203	96.730.208	112.975.029	130.102.951	149.378.848
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	33.339.024	36.157.879	38.871.151	48.677.105	49.696.704	56.135.041	63.495.772	71.628.214
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	6.254.696	8.641.278	8.502.788	10.697.771	13.102.938	17.384.010	19.528.000	22.992.576
-Alkollü İçkilere İlişkin ÖTV	3.663.046	4.173.082	4.978.701	5.617.035	6.488.112	7.397.959	8.694.669	10.868.596
-Tütün Mamüllerine İlişkin ÖTV	14.982.692	15.929.467	20.096.512	21.436.482	23.270.553	27.228.268	32.613.308	38.003.958
-Kolalı Gazozlara İlişkin ÖTV	234.316	298.257	295.309	313.407	351.005	382.873	392.934	452.718
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	1.668.026	2.327.195	2.748.033	3.261.312	3.820.804	4.446.726	5.371.919	5.432.562

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan tabloda ÖTV kanununda sayılı liste yer alan mallardan elde edilen vergi gelirlerini alt başlıklar halinde görmektediriz. ÖTV kalemleri içerisinde en büyük paya, I sayılı listede yer alan petrol ve doğalgaz ürünlerinden elde edilen gelirin sahip olduğunu söyleyebiliriz.



Şekil 1. I sayılı listenin ÖTV gelirleri içerisindeki payı (%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), Tablo 18, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

I sayılı listede yer alan Petrol ve Doğalgaz ürünlerinin, ÖTV gelirleri içerisindeki payı şekilde 1’de gösterilmiştir. Söz konusu gelirler yıllar itibari ile azalma eğiliminde olsa da ÖTV gelirlerin ortalama % 52’si I sayılı listede yer alan mallardan sağlandığını söyleyebiliriz.

Tablo 10’da görüleceği üzere ÖTV gelirleri içerisinde en büyük paya I sayılı liste sahiptir. Ancak I sayılı listeden elde edilen gelirin tamamının, nihai tüketiciden tahsil edildiğini söylememiz doğru olmayacaktır. Söz konusu I sayılı liste içerisinde tarımsal amaçlı kullanılan motorin, uçak yakıtları, sanayide kullanılan yakıtlar vb. ürünlerde yer almaktadır.

Özellikle petrol türevi bir ürün olan mazot yoğunlaşan makineleşme ile birlikte tarım sektörü için önemli bir girdi maddesi haline gelmiştir⁶⁹. Tarımsal amaçlı kullanılan motorin üzerinden tahsil edilen ÖTV’de çiftçinin üretiminde ek bir maliyet unsuru olarak yer almaktadır. Yapılan araştırmalar, Türkiye’de toplam tarımsal ürünler içerisinde mazotun maliyetler içerisindeki payının ABD’den 5 kat daha fazla olduğunu göstermektedir⁷⁰.

Tablo 11
2017 Yılında Motorin Türlerinde Bayi Satış Toplam Pazar Payı (Litre)

Satış Türleri	Satış Miktarı	Toplam Satış İçerisindeki Pay
İstasyon Pompa Satışı	18.527.583.374	0,67
Köy Pompası Satışı	226.956.056	0,008
Tarımsal Amaçlı Tanker Satışı	353.361.648	0,013
Dış Satış	8.547.675.885	0,309
Toplam Satış	27.655.576.963	100

Kaynak: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, **Petrol Piyasası Sektör Raporu 2017**, Ankara, 2018.

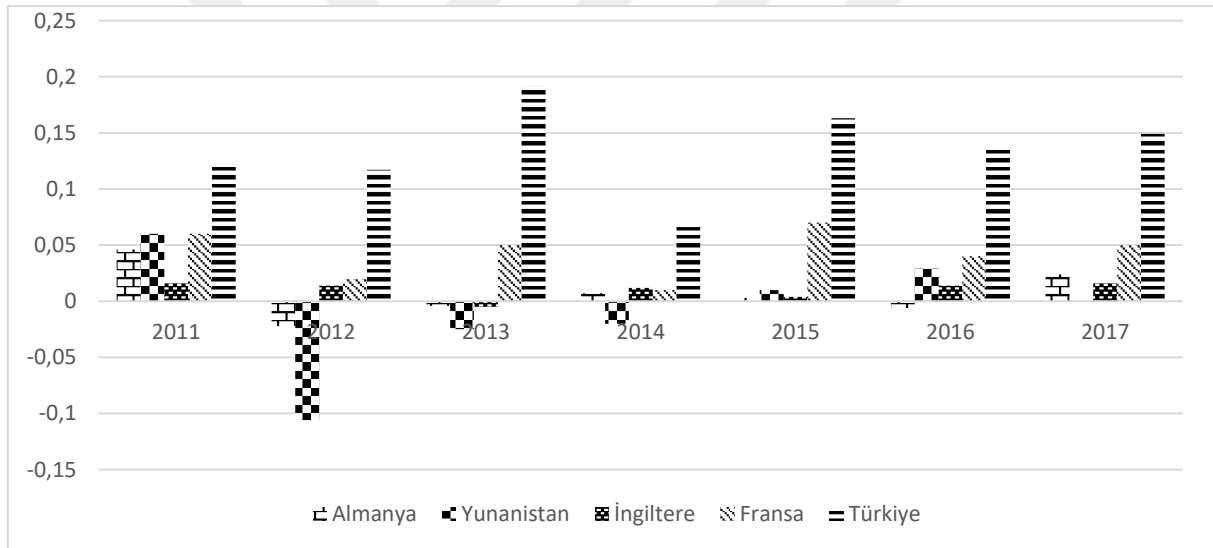
Tablo 11’de 2017 yılında tüm Türkiye’deki akaryakıt istasyonlarında yapılan motorin satışlarının miktarlarına yer verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere tarımsal amaçlı motorinin toplam bayi motorin satışları içerisindeki payı %1,3 olarak gerçekleşmiştir. Tarımda kullanılan motorinin maliyetler içerisindeki payı, ürünler itibarıyla farklılık göstermekle birlikte %10-20 arasında değişmektedir⁷¹. Söz konusu maliyetin içerisinde motorin üzerinden alınan ÖTV’de yer almaktadır. Bu açıdan baktığımızda I sayılı liste vergi yükünün tamamının nihai tüketicide kalmadığını bir kısmının da üreticinin maliyetleri içerisinde yer aldığını söyleyebiliriz. Ancak üreticinin katlanmış olduğu ÖTV yükünü, piyasa mekanizması içerisinde fiyat kanalı ile nihai tüketicie aktarma olanağı bulunmaktadır. Nitekim Kapusuzoğlu ve Ulusoy (2015), yapmış oldukları ekonometrik araştırma sonucu dünya petrol piyasasından mısır, soya ve buğday

⁶⁹ Gökhan Çınar ve Halil İbrahim Yılmaz, “Türkiye’deki Mazot Fiyat Şoklarının Hububat Sektörüne Etkisi”, **Aydın İktisat Fakültesi Dergisi**, Cilt. 2, Sayı.2, (2017), s. 103.

⁷⁰ Erkan Aktaş, Selçuk İpek ve Serkan Işık, “Türkiye’de Tarım Sektöründe Kullanılan Mazota Yönelik Vergi ve Destekler”, **Tarım Ekonomisi Dergisi**, Cilt.16, Sayı.1, (2010),s. 24.

⁷¹ İlkey Dellal, Hakan Efendi Özat ve Tijen Özudoğlu, “Tarımda Mazot Kullanımı ve Mazot Destekleri”, **Çalışma Raporu**, Yayın No:163, Eylül 2007, s. 10.

fiyatlarına doğru nedensellik ilişkisine rastlamışlardır⁷². Abdlaziz (2016), Endonezya’da yaptığı araştırmaya göre petrol fiyatlarının gıda emtia fiyatlarını etkilediği sonucuna ulaşırken⁷³, İbrahim (2015), Malezya’da yaptığı araştırma ile petrol fiyatları ile tarımsal emtia fiyatları arasında asimetrik ilişkiler belirlemiştir⁷⁴. Çınar ve Yılmaz (2017), Türkiye’de oluşan mazot fiyat şoklarının mısır, pirinç ve buğday fiyatları üzerindeki etkilerini belirlemek üzere yaptıkları ekonometrik çalışma sonucunda mazot fiyatlarında oluşan şokların gıda fiyatlarını önemli ölçüde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır⁷⁵. Tüm bu yapılan açıklamalar çerçevesinde ÖTV I sayılı liste vergi yükünün, rakamsal olarak bir kısmı üretici kesim olan çiftçinin maliyetlerinde yer alsa da, üretici kesim piyasa mekanizması içerisinde fiyat kanalıyla söz konusu vergi yükünü tüketiciye yansıtmaktadır. Yapılan ekonometrik araştırmalarda bu söylediklerimizi destekler niteliktedir.



Grafik 12. Seçili OECD Ülkelerinde ÖTV’den Elde Edilen Gelirlerinin Artış Oranları
Kaynak: OECD Data, 5121 Sayılı Tablo Tüketim Vergileri (2010-2017), <https://stats.oecd.org/>.

Yukarıda Grafik 12’de seçili OECD ülkelerinde Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin yıllar itibari ile artış oranlarına yer verilmiştir. Almanya ve İngiltere’de yıllar itibari ile ÖTV

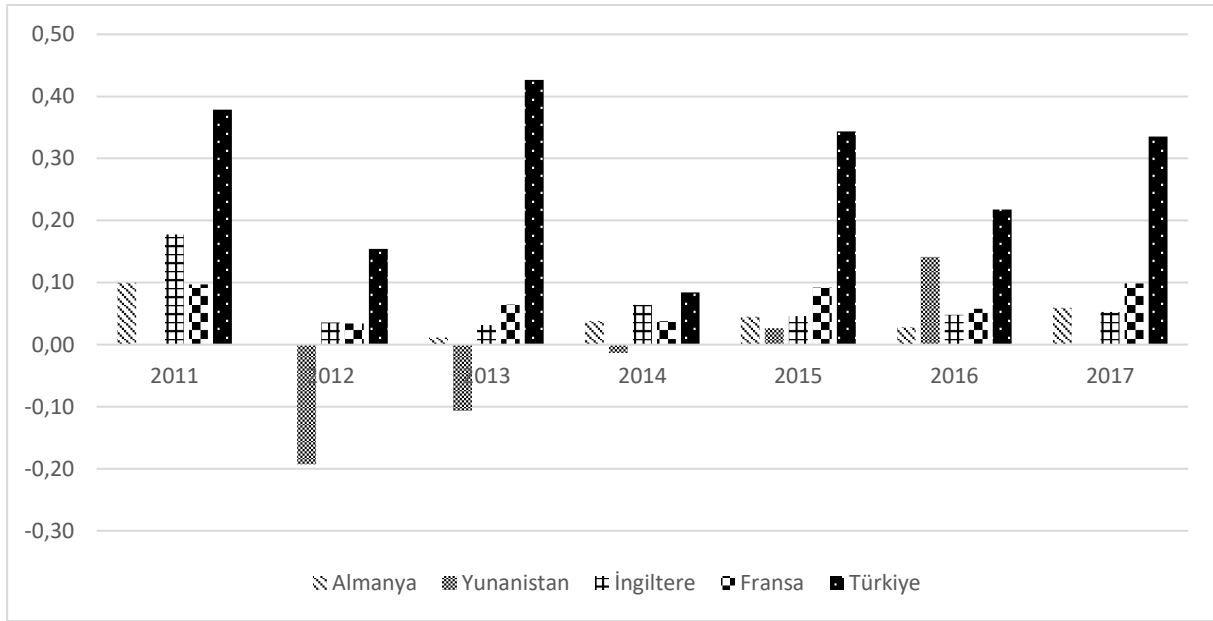
⁷² Ayhan Kapusuzoğlu ve Merve Karacaer Ulusoy, “The Interactions Between Agricultural Commodity and Oil Prices: An Empirical Analysis”, **Agricultural Economics Zemědělská Ekonomika**, Cilt.61, Sayı.9, (2015), ss. 410-421.

⁷³ Rizgar Abdulkarim Abdlaziz, Khalid Abdul Rahim ve Peter Adamu, “Oil and Food Prices Co-integration Nexus for Indonesia: A Non-linear Autoregressive Distributed Lag Analysis”, **International Journal of Energy Economics and Policy**, Cilt.6, Sayı.1, (2016), ss. 82-87.

⁷⁴ Mansor Ibrahim, “Oil and Food Prices in Malaysia: a Nonlinear ARDL Analysis”, **Agricultural and Food Economics**, Cilt.3, Sayı.1, (2015), ss. 1-14.

⁷⁵ Çınar ve Yılmaz, ss. 101-115.

gelirlerindeki artış oranının sıfıra yakın seyrettiğini ve bazı yıllar ÖTV artış oranlarının negatif gerçekleştiği söyleyebiliriz. Yunanistan’da 2012 yılında ÖTV gelirlerinde sert bir düşüşün ardından 2013 ve takip eden yıllarda artış trendi yaşandığını görürken, Fransa’da ise ÖTV artış oranları 2011 yılından 2017 yılına kadar dalgalı bir seyir izlese de genel itibariyle artış olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye ise ÖTV gelirlerinde diğer seçili ülkelerden pozitif ayrılarak yıllar itibari ile % 10’un üzerinde artış yaşanmıştır.



Grafik 13. Seçili OECD Ülkelerinde KDV ve ÖTV’den Elde Edilen Gelirlerinin Artış Oranları Toplamı

Kaynak: OECD Data, 5121 Sayılı Tablo Tüketim Vergileri (2010-2017), <https://stats.oecd.org/>.

Grafik 13’te seçili OECD ülkelerinde 2011-2017 yılları arasında KDV ve ÖTV’nde meydana gelen gelir artışı oranlarının toplamı verilmiştir. Grafikten de açıkça görüldüğü üzere Yunanistan’da 2012 yılında KDV ve ÖTV gelirlerindeki artış oranları negatif gerçekleşse de yıllar itibari ile artış göstererek pozitif değerlere ulaşmıştır. İngiltere’de 2011 yılında %18’lik bir artış oranı gerçekleşse de yıllar itibari ile bu artış trendi düşüş göstererek 2017 yılında % 5 olarak gerçekleşmiştir. Fransa ve Almanya yıllar itibari ile pozitif ancak sınırlı artışlar gerçekleşmiştir. Türkiye’de ise KDV ve ÖTV’nden elde edilen gelir artışı 2011 yılında % 38 gerçekleşirken, 2013 yılında artış oranı % 43’le maksimum seviye ulaşmış ve 2017 yılında ise % 34 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu durum KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerden elde edilen gelirlerin Türkiye’de sürekli arttığını göstermektedir.

Tablo 12
Merkezi Yönetim Gelirleri İçerisinde Konsolide Olarak Vergilerin Türleri İtibari ile Gerçekleşmesi (Bin TL)

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ		355.408.614	428.432.578	511.164.085	591.371.380	660.638.154	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
VERGİ GELİRLERİ		273.471.884	332.491.753	366.963.795	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.214.267
GELİR VERGİSİ		59.602.429	71.603.112	82.285.434	93.185.291	109.388.403	127.590.572	153.114.849	176.403.552
KURUMLAR VERGİSİ		28.830.870	37.512.911	38.316.621	37.915.994	43.419.503	46.638.996	65.525.767	75.996.685
KDV GELİRLERİ		87.888.397	112.939.984	120.467.014	144.564.263	157.007.123	186.079.850	218.556.245	263.433.432
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ		60.141.800	67.530.262	75.492.612	90.003.203	96.730.208	112.975.029	130.102.951	149.378.848
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLARI	Gelir Vergisi	0,17	0,17	0,16	0,16	0,17	0,17	0,16	0,17
	Kurumlar Vergisi	0,08	0,09	0,07	0,06	0,07	0,06	0,07	0,07
	Katma Değer Vergisi	0,25	0,26	0,24	0,24	0,24	0,24	0,23	0,25
	Özel Tüketim Vergisi	0,17	0,16	0,15	0,15	0,15	0,15	0,14	0,14
VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYLARI	Gelir Vergisi	0,22	0,22	0,22	0,22	0,23	0,23	0,23	0,23
	Kurumlar Vergisi	0,11	0,11	0,10	0,09	0,09	0,08	0,10	0,10
	Katma Değer Vergisi	0,32	0,34	0,33	0,34	0,33	0,34	0,34	0,35
	Özel Tüketim Vergisi	0,22	0,20	0,21	0,21	0,21	0,21	0,20	0,20

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006 2017), Tablo 18,
<http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Yukarıda yer alan tabloda alt başlıklar halinde sayılan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'nin yıllar itibari ile bütçe ve vergi gelirleri içerisindeki payları verilmiştir. Gelir üzerinden alınan Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin merkezi bütçe gelirleri içerisindeki payları ortalama % 24 iken, harcamalar üzerinden alınan Katma Değer ile Özel Tüketim Vergisinin merkezi bütçe gelirleri içerisindeki payları ortalama % 40 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri içerisindeki payları ise Gelir ve Kurumlar Vergisi toplamı ortalama % 33 iken, Katma Değer ile Özel Tüketim Vergisinin toplamı ise ortalama % 55 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinin yarısından fazlası KDV ve ÖTV gibi harcamalar üzerinden alınan vergilerden sağlanmaktadır. Ortaya konulan bu durum dolaylı vergilerin TVS içerisindeki ağırlığını gözler önüne sermektedir.

3.4. Seçili Ekonomik Göstergeler ile Türk Vergi Sistemindeki Dolaylı Vergilerin Analizi

Devletlerin, makroekonomik planlamaları içerisinde en büyük yer ayırdıkları başlıklardan bir tanesi de vergilerdir. Hükümetler geleceğe dair kısa, orta, uzun vadeli planlar

yaparken, yapacakları harcamalar ve yatırımların finansmanında yararlanmak üzere hazırladıkları planlarda vergilere önem vermektedirler. Vergiler sadece kamu harcamalarının finansmanında bir araç olarak görülmemelidir. Vergiler bütün ekonomi tekelinde özel teşebbüslerden kamu kesimine transfer edilen gelir niteliğinde olduğundan dolayı, ulus ekonomisinin üzerinde makroekonomik değerlerinde ciddi etkiler ortaya çıkartmaktadırlar⁷⁶. Vergi planlaması ile farklı ekonomik konjonktürlere de müdahale edilebilmektedir.

Ekonomide meydana gelen durgunluk, enflasyon gibi durumlarda ya da gelir dağılımında adaleti sağlamak veya mevcut durumu daha iyileştirmek adına vergiler araç olarak kullanılabileceği gibi, geleceğe dönük büyüme, kalkınma gibi hedeflere ulaşmada da önemli araç konumundadır. Bu bölümde dolaylı vergilerin ülkemiz özelinde büyüme, gelir dağılımında adalet, enflasyonla mücadele ve cari açık üzerinde oynadığı olası roller hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.4.1. Dolaylı Vergilerin Büyüme Üzerine Etkileri

Vergiler, ülkelerin ekonomilerinde teşvik edici unsur olarak maliye politikalarında önemli role sahiptirler. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde teşviklerin büyük bir çoğunluğu vergi ile ilgili düzenlemelerle sağlanmaktadır⁷⁷. Vergiler, ülkelerin gelişmişlik seviyesine, yatırım tasarruf açığına ve harcama alışkanlıklarına göre şekillendirilerek ekonomik gerçekleştirmelere yön verebilmektedir. Muhakkak ki vergilerin ekonomik büyüme özelinde yaratacağı etki dolaysız-dolaylı vergi ayırımına bağlı olarak değişecektir⁷⁸. Gelirden alınan gelir ve kurumlar vergisi yatırımlar ve tasarruflar üzerinde direkt etkiliyken, harcamalardan alınan vergiler, tüketim miktarı ve kararları üstünden kısmi ve dolaylı olarak da tasarruf, üretim düzeyi ve yatırım tercihlerini etkileyebilmektedir⁷⁹.

Gelişmekte olan ülkelerin genel karakteristik yapılarına bakıldığında, sermaye ve para piyasaları ile yatırım araçları çeşitliliği bakımından henüz tamamlanmamış bir gelişim

⁷⁶ Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, “OECD Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1990 – 2014”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.9, Sayı.1, (Ocak 2017), ss. 51-62.

⁷⁷ Murat Demir ve Erşan Sever, “Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine ilişkin Panel Veri Analizi”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.9, Sayı.2, (Mayıs 2017), ss. 51-66.

⁷⁸ Sandalcı ve Sandalcı, s. 52.

⁷⁹ Demir ve Sever, s. 52.

içerisinde, tasarruf oranlarının düşük olmasından dolayı yabancı kaynaklara muhtaç, üretimde kullanılan girdilerin büyük bir kısmının ithal ve harcamaların yüksek olduğu ülkeler olarak tanımlayabiliriz. Söz konusu ülkelerde uygulanan vergi politikalarında ise dolaylı vergilerin payının daha yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Xing (2011), 17 OECD ülkesi üzerinde 1970 ve 2004 yıllarını analiz ettiği çalışmada, gelir ve kurumlar vergisinin uzun dönem büyüme üzerindeki etkisinin negatif olduğunu ve tüketim vergisi ile servet vergilerinin etkisinin büyüme üzerinde pozitif olduğu sonucuna ulaşırken⁸⁰, Arnorld (2008), 21 OECD ülkesi üzerinde 1971 ve 2004 yılları arasında yaptığı istatistiki çalışmada büyümeyi olumlu yönde en çok etkileyen vergilerin taşınmaz mallar üzerinden alınan sürekli vergilerin olduğunu ve daha sonrasında ise tüketim vergilerinin olduğu sonucuna ulaşmıştır⁸¹. Aynı şekilde Topal (2017), vergi yapısının ekonomik büyüme üzerine etkisini araştırdığı ekonometrik makalesinde dolaylı vergileri uzun dönem ekonomik büyüme üzerinde bozucu etkileri olmayan vergiler olduğu sonucuna ulaşmıştır⁸². Buna göre dolaylı vergiler ülkelerin mevcut ekonomik yapılarına uygun bir şekilde kullanıldığı zaman, dolaysız vergiler kadar etkili olmasa da büyüme ile kalkınmada olumlu etki yaratabilirler⁸³.

TVS'nin içeriğine baktığımızda 2018 yılında dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının yaklaşık % 70 olduğunu söyleyebiliriz. Bu noktada uygulanacak vergi politikaları ile makroekonomik etkiler yaratılması için dolaylı vergilerinde bu politikalar içerisinde dikkate alınması gerekmektedir. Türkiye'de gerçekleşen büyüme performansının içeriğine baktığımızda ise genellikle tüketime dayalı büyüme olmaktadır. Bu nedenle harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerde uygulanacak vergileme politikaları ile büyümeyi etkilemek mümkün olabilecektir. Dolaylı vergiler, ekonomide oluşacak fiyatlar üzerinde

⁸⁰ Jing Xing, "Does Tax Structure Affect Economic Growth? Empirical Evidence From OECD Countries", **Centre for Business Taxation**, Oxford University, Working Paper, 2011, No: 11/20 (October).

⁸¹ Jens Arnold, "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from A Panel of OECD Countries", **Organisation for Economic Co-operation and Development**, Working Paper, No: 2008(51), October.

⁸² Mehmet Hanefi Topal, "Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Ampirik Bir Kanıt", **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt.5, Sayı.3, (Temmuz 2017), s. 21.

⁸³ Esra Siverekli Demircan, "Vergilendirme'nin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 21, (Temmuz-Aralık 2003), s. 111.

yaratacağı etki ile harcamaların kısılmasına⁸⁴ bunun sonucunda biriken tasarruflarında yatırıma yönlendirilmesi sonucunda ekonomik büyüme üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

3.4.2 Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerine Etkileri

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artış olarak tanımlanan enflasyon, yatırım kararlarından büyümeye kadar birçok alanda etkisi olduğundan önemli bir göstergedir. 2002 öncesi Türkiye’de yüksek enflasyon dönemleri yaşanmış, buna ve diğer faktörlere bağlı olarak kriz dönemleri sık sık meydana gelmiştir. Türkiye’de, 2002 dönemi sonrası kamu mali disiplini sağlanarak ekonomide istikrar amaçlanmış ve enflasyonu tek haneli düzeylere çekmek için çeşitli politikalar uygulanmıştır.

Dolaylı vergiler bilindiği üzere kişilerin harcamaları üzerinden alınan ve nesnel nitelikte olan bir vergi türüdür. Türkiye gibi bireylerin tasarruflarının düşük, harcama kalemlerinin ise yüksek olduğu ülkelerde, enflasyon üzerindeki baskılamayı azaltmak için harcamalar üzerine çeşitli politikalar uygulanabilmektedir. Söz konusu politikalardan bir tanesi olan dolaylı vergiler, enflasyon üzerinde hem aşağı yönlü hem de yukarı yönlü sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle uygulanacak politikanın seçimi önem arz etmektedir. Eğer dolaylı vergi artışı, bireylerin zorunlu ihtiyaçlarını sağlamak için aldığı tüketim malları üzerine konulursa, söz konusu vergi artışları ile birlikte fiyatlar artacak ve talebin fiyat esnekliği düşük olduğundan yani fiyattaki artış karşısında talep fiyattaki artış kadar düşmeyeceğinden talep kısılamayacaktır. Uygulanacak olan yanlış vergi politikası ile enflasyon daha da artacaktır.

Enflasyonun artış gösterdiği ekonomide, zorunlu ihtiyaçları karşılayan mallar üzerine konulan ek dolaylı verginin fiyat yoluyla tüketicilere yansıtılması sonucu enflasyon daha da artacaktır. Ancak bireylerin zorunlu olmayan ihtiyaçları üzerine yani lüks tüketimine konulacak ek dolaylı vergi, söz konusu malların fiyatını arttıracığından dolayı söz konusu malların talebi azalacaktır. Talebin fiyat esnekliği yüksek olan mallarda meydana gelen fiyat artışı, fiyatta meydana gelen artıştan daha yüksek bir oranda talebin kısılmasına yol açacaktır. Lüks tüketimin kısılması ile bireylerin harcamaları azalacak ve tasarrufları artacaktır. Görüldüğü üzere, enflasyon ortamında uygulanacak vergi politikasının seçimi çok önemli olmaktadır. Güvenek vd. (2010), Türkiye’nin 1980 ve 2008 yılları arasını baz alarak yapmış oldukları çalışmalarında

⁸⁴ Demircan, s. 111.

enflasyon ve dolaylı vergiler arası ilişkiyi tespit etmek üzere uyguladıkları ekonometrik model ile dolaylı vergilerde meydana gelen değişmelerin enflasyona etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır⁸⁵. Akıncı ve Özçelik (2018) çalışmalarında, enflasyonist dönemlerde uygulanacak maliye politikasının toplam talebi daraltıcı etkisi olması gerektiğini ve dolaylı vergilerin çoğunlukla fiyata dahil bir şekilde tahsil edildiğinden, dolaylı vergilerin arttırılması kullanılabilir geliri doğrudan etkileyeceğini ve kullanılabilir gelirin azalması ile birlikte toplam talepte daralma meydana geleceğini ve bu nedenle de dolaylı vergilerin enflasyonla mücadelede etkin bir rol oynayacağı sonucuna ulaşmışlardır⁸⁶. Bu nedenle idarenin dolaylı vergileri kullanarak uygulayacağı bir politikada, söz konusu vergi artışının hangi ürünlere veya gruplara yapılacağını çok iyi tespit etmesi gerekmektedir.

3.4.3 Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri

Gelir dağılımı üzerine kurulan teoriler başlarda çoğunlukla piyasa paylaşımı veya birincil gelir dağılımına yoğunlaşırken, 1929 ekonomik krizi ile birlikte devletin ekonomide rolünün değişmesi sonucu gelirin kesimler arası aktarımı, ikincil gelir dağılımı önemli hale gelmiştir⁸⁷. Piyasaya karışmayan sadece jandarma görevi gören devlet anlayışından, piyasanın gerektirdiği hallerde müdahalede bulunan, piyasanın ihtiyaçları doğrultusunda üretime katılan ve gelir dağılımında etkin rol oynayan sosyal devlet anlayışına geçişle beraber, devletler için adil gelir dağılımı en önem verdikleri konulardan birisi olmuştur. Bundan dolayıdır ki ülkelerin yapıları, gelişmişlik seviyeleri birbirlerinden farklı da olsa, gelir dağılımında adaleti sağlamak ülkelerin temel politikalarını oluşturmaktadır.

Anayasa ile hüküm altına alınmış olan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” maddesi ile kamu tarafından toplanacak vergilerin, gelir dağılımını bozmayacak şekilde adil olması gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle uygulanacak olan vergi politikaları, söz konusu anayasal hükme göre şekillendirilmesi gerekmektedir. Söz

⁸⁵ Burcu Güvenek, Volkan Alptekin ve Murat Çetinkaya, “Enflasyon ve Dolaylı Vergilerden Elde Edilen Gelirler Arasındaki İlişkinin VAR Yöntemiyle Analizi”, **Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi**, Cilt.11, Sayı 3, (2010), ss. 1-28.

⁸⁶ Adil Akıncı ve Özer Özçelik, “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi”, **Maliye ve Finans Yazıları**, Sayı.110, (2018), ss. 9-20.

⁸⁷ Özlem Adalısoy, “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Denizli, s. 82.

konusu hükmün vergi sistemindeki yerinin tam olarak gelir üzerinden alınan vergiler olduğunu söylememiz mümkündür. Kişilerin subjektif durumlarını dikkate alan gelir üzerinden alınan vergiler, artan oranlı olması ve bazı kişi ve gruplara muafiyet, istisna, sübvansiyon gibi araçlar kullanması gelir dağılımında adaleti sağlamaktadırlar. Ancak Türkiye’de ki dağılıma baktığımızda, dolaysız vergilerin payının, dolaylı vergilere göre daha az olduğunu söyleyebiliriz.

TVS’de gelir üzerinden alınan vergilerin takibi ve tahsilatının zor olmasından dolayı, idare, takibi ve uygulaması daha basit olan, geniş bir tabana yayılan ve tahsilatı daha kolay olan dolaylı vergileri tercih etmektedir. Bu noktada asgari ücretle geçinen bir birey ile aylık geliri kesilen vergiler sonrası net 10.000 TL olan bir bireyin aynı malı tükettiklerinde ödedikleri verginin aynı olması, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi hükmü ile çatışmaktadır. Tüm bu söylemlerden; eşitlik amacı, dolaylı vergilerin kullanılmasına karşı çıkılması sonucunu ortaya koymamakta birlikte⁸⁸, dolaylı vergiler, üzerine konulduğu malların çoğunlukla yüksek gelirli kesim tarafından tüketilen ve düşük gelir düzeyindeki işçiler tarafından da üretilen mallar olması durumunda, gelir dağılımına olumlu katkı yapılacaktır⁸⁹.

Dolaylı vergiler hiçbir ayırım gözetmeksizin herkesi kapsamakta ve artan oranlılık ya da gelire göre vergileme gibi bir seçeneklere sahip değildir. Aksine bu vergiler tersine artan oranlıdır. Kişilerin geliri arttıkça, dolaylı olarak ödediği vergi tutarı nispi olarak azalmaktadır. Bu durumda gelirine göre tersine oranlılık etkisi yaratmaktadır.

Dolaylı vergilerin, genel olarak düşük gelirli kişiler tarafından daha çok kullanılan tüketim malzemelerinin satış tutarları üzerine konulduğu görülmektedir. Hatta bazı zamanlarda düşük gelire sahip olanlar ekmek, tütün, gaz gibi bazı ürünleri yüksek gelir elde edenlere göre daha fazla tükettiklerinden dolayı, devlete dolaylı yoldan daha fazla vergi ödemek durumunda kalırlar⁹⁰. Dolaylı vergiler, farklılık gözetmeksizin tüm kesimleri etkilemekle birlikte, dolaylı vergileri başkalarına yansıtmaya imkânı bulunmayan kişilerin, satın alma güçleri en çok reel

⁸⁸ Adalısoy, s. 85.

⁸⁹ Polad Aliyev ve Sertaç Hopoğlu, “Vergilerin Gelir Dağılımı Temelinde Verimliliği”, **İktisadi Yenilik Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, (Ocak 2016), s. 34.

⁹⁰ Ezgi Şen Önal, “Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, s. 74.

kayıplara uğrayan kesim olmuştur⁹¹. Söz konusu durum gelir dağılımının daha da adaletsiz duruma gelmesine sebep olmaktadır.

Prasad (2008), yapmış olduğu çalışmada 6 Latin Amerika ülkesi (Arjantin, Brezilya, Şili, Meksika ve Peru) ile OECD ülkelerini panel veri yöntemiyle karşılaştırmıştır. Karşılaştırma sonucunda dolaysız vergilerin, gini katsayısı üzerinde %0,6 oranında düşüş sağladığını, dolaylı vergilerin ise gini katsayısını %0,5 oranında arttırdığını tespit etmiştir⁹². Demirgil (2018), Türkiye'nin 1980-2014 dönemi arası verilerini kullanarak yapmış olduğu çalışma sonucunda, dolaylı vergilerde meydana gelen %1'lik artışın, gini katsayısını %0,10 oranında arttırdığını, dolaysız vergilerde meydana gelen %1'lik artışın ise gini katsayısını %0,05 oranında azalttığını tespit etmiştir⁹³. Tüm bu söylemlerden sonra, vergilemede kesin adaleti gerçekleştirmek olanaksızdır, ancak kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla toplanan vergilerin yükünün toplumdaki bireyler arasında daha adil olarak dağıtılabilmesi için bireylerin kişisel mali güçlerinin göz önünde bulundurulması zorunludur⁹⁴.

3.4.4 Dolaylı Vergilerin Cari Açık Üzerine Etkileri

Cari açık, bir ülkenin ekonomik performansı incelenirken bakılabilecek en önemli verilerden bir tanesi olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerin en büyük ekonomik problemlerinden birisidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde cari açığın sebepleri arasında, ithalat sonucu artan taleple birlikte büyüme, yatırım, kamu harcamalarındaki artış, dış ticaret hadleri, dışa açıklık, finansal derinlik, borçlanma, döviz kuru, konjonktürel dalgalanmalar, yabancı sermaye yatırımları, tasarruflar, faiz oranları gibi faktörleri sayabiliriz⁹⁵. Ancak cari açığa sebep olan genel faktörleri ise tasarruf açığı, üretimde dışa bağımlılık, ihracatın ithalatı karşılama oranının düşük olması gibi göstergeleri sıralayabiliriz.

Yüksek oranda cari açık, gelişmekte olan ülkeleri söz konusu açığı finanse edebilmek için yabancı yatırımcıyı ülkeye çekmek adına yeni arayışlar içine girmesine neden olmaktadır.

⁹¹ Oğuz Oyan ve Ali Rıza Aydın, **Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler**, Ankara: Adım Yayıncılık, 1991, s. 183.

⁹² Naren Prasad, “Policies For Redistribution: The Use Of Taxes And Social Transfers”, **International Institute for Labour Studies**, Discussion Paper, No:194, (2008), s. 14.

⁹³ Bünyamin Demirgil, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, (2018), s. 118.

⁹⁴ Adalısoy, s. 87.

⁹⁵ Tülümce ve Özpençe, s. 282.

Uzun vadeli doğrudan dış yatırımcıyı ülkeye çekmek için yeterli alt yapıya sahip olmayan gelişmekte olan ülkeler ise, genellikle faiz politikaları ile kısa vadeli yabancı yatırımcıları ülkeye çekerek cari açığı finanse etme yoluna gitmektedirler. Yabancı yatırımcı ise ülkenin siyasi durumuna, uygulanan vergi politikalarına, karlılık oranlarına gibi birçok faktörü göz önüne alarak yatırım kararlarını almaktadır.

Türkiye ekonomisine yıllar itibari ile bakıldığında kronik cari açık sorunu olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu cari açığın ana sebepleri olarak ise yurtiçi tasarrufların azlığı, üretimde ithal girdisine bağıllığın yüksek olması ve petrol, elektrik gibi enerjide yüksek dışa bağımlılığı gibi durumları sayabiliriz. Önceki bölümlerde de açıkladığımız üzere Türkiye’de ÖTV, kanunda sayılı listelerde yer alan petrol ve solvent ürünler, motorlu taşıtlar, alkollü içecekler ile tütün ürünleri ve lüks tüketime konu olan ürünler üzerinden alınmaktadır. ÖTV listelerinde sayılı malların büyük bir kısmı ise ithalata konu olmaktadır. Bu noktada ÖTV ithal olunan malların talebini etkileyerek, dış ticaret ve cari dengeyi etkileyebilmektedir⁹⁶. Ancak söz konusu durumun meydana gelmesi, ithalata konu olan ürünlerin talep esneklerine göre değişebilecektir⁹⁷. Petrol, elektrik ve doğalgaz gibi talep esneklikleri düşük olan mallar üzerine konulacak bir ÖTV ithalatı azaltmayacak ve buna bağlı olarak cari açık üzerinde olumlu bir etkisi olmayacaktır. Buna karşın cep telefonu, beyaz eşya, üst segment otomobil vb. lüks tüketime konu olan ve talep esneklikleri yüksek olan mallar üzerine konulacak ÖTV, bu mallara olan yurtiçi talebi azaltacak ve buna bağlı olarak söz konusu malların ithalatı azalacak bunun sonucunda ise söz konusu durum cari açık üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Ancak Türkiye’de ÖTV’nin cari açığı azaltmak amacıyla değil de sağlanan gelir ile bütçeye ek kaynak yaratma amacı güdülmektedir. Cari açığı azaltmak için uygulanacak bir vergilendirme politikasında ÖTV’nin spesifik mallar üzerine konularak, söz konusu malların ithalatının azaltılmasının arzu edilmesi gerekmektedir.

3.5 Dolaylı Vergilerin Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri

Her insanın doğumundan ölümüne kadar geçen süre içerisinde vergi ile birçok teması bulunmaktadır. Bu temasların bazıları tacir olmasından kaynaklı gelir veya kurumlar vergisi,

⁹⁶ Ahmet Uğur, Yusuf Ekrem Akbaş ve Mehmet Şentürk, “Özel Tüketim Vergisi Oranlarındaki Artış Cari Açığa Çözüm Olabilir Mi?”, *Journal of Yasar University*, Cilt.26, Sayı.7, (2012), s. 4573.

⁹⁷ Tülümce ve Özpençe, s. 283.

bazıları ithalat yaptığından dolayı gümrük vergisi ya da ücretli çalıştığı için maaşından kesilen vergiler yolu ile olmaktadır. Her insanın farklı şekillerde ve farklı türlerde vergi mükellefiyetleri olduğunu belirtebiliriz. Ancak bu saydıklarımız bireylerin ticari faaliyete ya da iş hayatına katılmaları sonucu ödedikleri vergileri kapsamaktadır. Yani bir bakıma belli bir sınırlı kesimi kapsamaktadır. Oysaki dolaylı vergiler, satın alınan veya kiralanan mal ve hizmetler üzerinden alındığı için toplumun her kesimini ilgilendirmektedir. Örnek vermek gerekirse dolaylı vergiler, yedi yaşında marketten dondurma alan bir çocuğu da yetmiş yaşında marketten bir gazete alan yetişkini de ayırt etmeden vergilendirdiğinden dolayı, toplumun neredeyse tüm kesimine temas eden bir vergilendirme türüdür. Bu açıdan uygulanan dolaylı vergi politikalarının sosyal, siyasal ve ekonomik etkileri oldukça geniş olmaktadır.

Dolaylı vergiler günümüz gelişmekte olan ülkelerinde en çok tercih edilen vergiler konumundadır. Gelişmekte olan ülkelerde hem tahsilinin kolay olması hem de geniş tabana yayılmasından dolayı vergilendirme politikalarının birçoğu dolaylı vergiler üzerine kurulmaktadır. Ancak söz konusu vergilerin, gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmesinin en büyük nedenlerinden birisi de siyasal karar vericilerin bu tür vergileri arttırarak bütçeye ek gelir sağlamalarının yanı sıra söz konusu vergilerin fiyat içine gizlenebilen vergiler olmasından dolayı, vatandaşların söz konusu vergileri tam olarak üzerinde yük olarak hissedememeleri durumudur. Bu nedenle karar alıcılar yani siyasal otorite, herhangi bir ek vergi koyacağı zaman tercihini dolaylı vergilerden yana kullanmaktadır. Söz konusu durum Türkiye’de de oldukça sık görülmektedir. Bütçe gelirlerinin giderlerini karşılayamadığı durumlarda, söz konusu açığın finansmanında ilk olarak dolaylı vergiler kullanılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilere konulacak ek bir yük ile toplumun tepkisinden ve oy kaygısından çekinen hükümetler çareyi dolaylı vergileri arttırmada bulmaktadır. Siyasilerin dolaylı vergileri tercih etmesindeki bir diğer sebep ise verginin çok geniş tabana yayılmış olmasıdır. Dolaylı vergilerin bu özelliğinden dolayı yapılan bir ek vergi artışı ile bütçeye sağlanan gelir yüksek olmaktadır.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere dolaylı vergiler bir ülkede yaşayan herkesi yakından ilgilendirmektedir. Dolaylı vergiler, herkesin yaşamları boyunca çoğu kez hatta hemen hemen her gün bir şekilde temas ettiği vergi türüdür. Diğer yandan ise dolaylı vergiler herhangi bir kişisel durumu göz önüne almadan herkesten aynı oranda tahsil edilmektedir. Geliri milyon lira

olan bir kişi ile geliri sadece asgari ücret olan kişinin, aynı mal veya hizmeti alması sonucu ödedikleri dolaylı vergi, aynı tutarda olmaktadır. Bu nedenle dolaylı vergilerin, toplumda yaşayan her kesimi ilgilendirmesi ve gelire ya da herhangi bir özel duruma bakmaksızın herkesten aynı oranda alınması, sosyal açıdan büyük sorun ortaya çıkartmaktadır. Hatta düşük gelirli durumda olanların dolaylı vergilere konu olan birçok tüketim ürününü, yüksek gelirli olanlardan fazla tükettiğinden dolayı devlete daha fazla dolaylı vergi ödemektedirler. Söz konusu durumda sosyal adaleti sağlamak açısından, gelir dağılımını bozucu etki ortaya çıkmaktadır. Dolaylı vergilerin vergi sistemindeki ağırlığının fazla olması sosyal adaletsizlik yaratarak, düşük gelirli kesimler üzerinde dolaylı vergi yükünü daha fazla hissetmelerine yol açmaktadır.

Dolaylı vergilerin üretici kesim üzerinde yaratacağı vergi yüküne bakacak olursak, dolaylı vergilerin yansıtılma özelliğinden dolayı, konulan vergiler fiyat mekanizması ile tüketicilere yansıtılmakta ve onların üstünde kalmaktadır. Bunun sonucunda da üretici kesim üzerinde ek bir yük oluşturmamaktadır.

Ülkedeki siyasal otorite, hukukun üstünlüğü gibi kriterler yabancı yatırımcılar için ne kadar önemli ise yatırımlarını kanallize edeceği ülkede karşılaşacağı maliyetler, vergi yükü de o kadar önemlidir. Gelişmekte olan ülkelerde yerli veya yabancı sermayeyi çoğaltmak ve milli hasılda büyümeyi sağlamak adına vergiye tabi kazançların kapsamı sınırlı tutulmakta ve genellikle kurumlar veya yüksek gelirli kesimlerin faydalandığı vergi istisna ve muafiyetleri uygulanmaktadır⁹⁸. Bu noktada rekabetçi bir piyasada yabancı yatırımcıları çekmek isteyen gelişmekte olan ülkeler, sermaye üzerinden alınan vergileri arttırmak veya bu vergilere vergi sistemlerinde daha fazla yer vermek yerine dolaylı vergilere yönelmektedirler. Ortaya çıkan bu durum dolaylı vergi yüklerinin kişiler üzerinde daha fazla artmasına ve buna bağılı olarak gelir dağılımında adaletin düşük ve orta gelirli aleyhine değışmesine sebep olmaktadır.

3.6 Vergilemede Adalet ile Gelir Dağılımında Adalet İlişkisi

Sosyal devletin gerektirdiğı ve ekonomide yer alan göstergelerden belki de en önemli iki tanesi gelir dağılımında adalet ile vergi adaletidir. Söz konusu bu iki ekonomik gösterge toplumların refahları açısından da oldukça önemli konumdadırlar. Gelir dağılımında adalet,

⁹⁸ Turhan, s. 271.

toplumun belirlenmiş kesimlerinin ki bu genelde % 20'lik dilimler halinde ayrıştırılır, milli gelirden aldıkları paylar itibarıyla ölçülür. Serbest piyasa ekonomisi tarafından belirlenen gelir dağılımına birincil gelir dağılımı denilirken, devletin serbest piyasaya çeşitli araçlarla (harcama politikası, vergi politikası vb.) müdahale etmesi sonucunda ortaya çıkan gelir dağılımına ise ikincil gelir dağılımı adı verilmektedir⁹⁹. Birincil dağılıma devlet müdahalesinin nedeni ise adil bir gelir bölüşümünü sağlamaktır¹⁰⁰. Milli hasılda oluşan payların büyük bir kısmı belirli bir kesimde toplanması durumu gelir dağılımında adaleti bozucu etki ortaya çıkartmaktadır.

Gelir dağılımında adaleti etkileyen politikalar, devletin ikincil gelir dağılımını sağlamak üzere uyguladığı maliye politikalarıdır. Söz konusu politikalar içerisinde en önemlilerinden bir tanesi ise tezimizin de ana konusu olan vergi politikalarıdır. Çünkü devletler, uygulayacakları vergi politikaları ile yüksek gelirli kişilerden daha yüksek vergi almak suretiyle, bu kesimlerin gelirlerini belli ölçüde azaltıp, takip eden süreçte yüksek gelirli kişilerden almış olduğu bu geliri, diğer bir ifadeyle satın alma gücünü daha düşük gelirli kişilere aktararak gelir dağılımına müdahale edebileceklerdir¹⁰¹. Gelir düzeyleri farklı olan bireylere farklı vergi oranlarının uygulanması, kamusal hizmetlerden yararlanma bakımından farklı gelir gruplarına öncelik uygulanması gibi politikalarla bireyler arası eşitsizlikler azaltılmaya çalışılmaktadır¹⁰².

Vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlama noktasında araç olarak kullanılması durumu uygulanan vergi politikasına göre değişmektedir. Gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi politikaları dolaysız vergilerin ağırlığına yönelik olduğundan gelir dağılımında adaleti destekler nitelikte iken gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemlerinde dolaylı vergilerin ağırlığının fazla olması, gelir dağılımında adaleti sağlayacak politikaların etkilerini azaltmaktadır.

Düşük gelire sahip tüketicilerin gelirleri içerisinde tüketime ayırdıkları pay yüksek gelirli tüketicilere göre daha fazladır. Buna bağlı olarak harcama vergileri tersine artan oranlılık etkisi yaratır, yani kişilerin gelir seviyeleri arttığı suretle mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri verginin bütçelerine oranı giderek azalır. Düşük gelirli bireylerin dolaylı vergilerde vergi

⁹⁹ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Yaşar Vural, “Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağılımı ve Yoksulluk, Yoksullukla Mücadele Stratejileri”, **Ankara HAK-İŞ Konfederasyonu Yayınları**, 2002, s. 20.

¹⁰⁰ Hakan Ay ve Mehmet Latif Haydanlı, “Vergi Yüklü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.3, (2017), s. 146.

¹⁰¹ Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990, s. 2.

¹⁰² Ay ve Haydanlı, s. 145.

yükünün daha yüksek olması söz konusu gelir grubundaki bireylerin gelirlerini azaltıcı unsurdur. Dolaylı vergilerin % 65 - % 70’ler gibi yüksek oranda seyrettiği ülkemizde, vergi politikaları sonucu yüksek gelir gruplarında yer alan bireylerden toplanan gelirleri, ikincil gelir dağıtımı yolu ile kamunun, düşük gelirli gruplara transfer etme durumu oldukça sınırlı düzeydedir. Söz konusu sebeplerden ötürü harcama vergilerinin oldukça büyük bölümünün piyasa şartları içerisinde arz ve talebe bağlı olarak artan fiyatlar içerisinde tüketiciye aktarılabilmesi, söz konusu vergi grubunun gelir dağılımını düşük gelirli aleyhine değişmesine neden olmaktadır¹⁰³.

Türkiye özelinde, vergi adaleti ve gelir dağılımında adalet irdelendiğinde dolaylı vergilerin ağırlığının çok fazla olması durumundan dolayı, vergi sistemi gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Dolaylı vergilere alt kalemleri itibariyle bakıldığında ise ÖTV’nin diğer harcama vergilerinin aksine gelir dağılımına pozitif etkileri de bulunmaktadır. Özellikle IV sayılı listede yer alan lüks ve dayanıklı tüketim mallarına konulan ÖTV, söz konusu lüks tüketim ürünlerini yüksek gelirli grupların görece daha fazla tercih etmesi sebebi ile gelir dağılımında adalet pozitif etki yaratabilecektir. Ancak son yıllarda ortaya çıkan teknolojik değişimlerle birlikte hayat standartlarının artması ve bundan dolayı değişen yaşam tarzları bir takım lüks tüketim konu olan malları lüks tüketim malları statüsünün kaybolmasına yol açmıştır¹⁰⁴. Lüks tüketim ürünü sayılmasının aksine söz konusu ürünler birer zorunlu tüketim mallarına dönüşmüştür. Örnek vermek gerekirse klima, çamaşır kurutma makinası gibi ürünler 2000’li yılların başında lüks tüketim gibi gözüke de günümüzde neredeyse her evde yer alan ürünlerdendir. Hal böyle iken hem yat, kotra ve elmas gibi ürünlerdeki ÖTV oranının sıfırlanması hem de listede sayılı çoğu ürünün artık sadece yüksek gelirli grupların tükettiği ürünler olmaktan çıkarak toplumun geneli tarafından tercih edilen ve tüketilen ürünler olması durumu ÖTV’nin de gelir dağılımında adaleti sağlama fonksiyonunu zayıflatmaktadır.

3.7. Vergilemede Adalet Açısından Türk Vergi Sistemi’nin Değerlendirilmesi

Adaletin herkes için geçerli tek bir tanımını yapmak oldukça güçtür. Bu durum vergilemede adalet kavramı içinde geçerlidir. Ancak vergilemede adaleti ortalama bir tanımla

¹⁰³ Aktan ve Vural, s. 12.

¹⁰⁴ Ersan Özkan, “Lüks Tüketimdeki ÖTV Sıfırlamasının Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi”, **Maliye Posta Dergisi**, Sayı.879, (Nisan 2017), s. 66.

mükellefler üzerindeki vergi yükünün adil ve orantılı olarak dağıtılması diyebiliriz¹⁰⁵. Daha önceki bölümlerde de bahsettiğimiz üzere Anayasa'nın 73. maddesi, vergi yükünün bireyler arasında adaletli ve dengeli dağılması gerektiğini ve maliye politikalarının hazırlanışında bu durumun dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir. Söz konusu hükme göre vergi sistemi, artan oranlı vergilemenin daha ağırlıkta olduğu ve kişisel durumların dikkate alınarak vergilemenin yapıldığı sistem olmalıdır. Buda gelir üzerinden alınan vergilerin, sistem içerisinde daha fazla ağırlığa sahip olmasını gerektirmektedir.

Tablo 13
Genel Yönetim Bütçe Dengesi

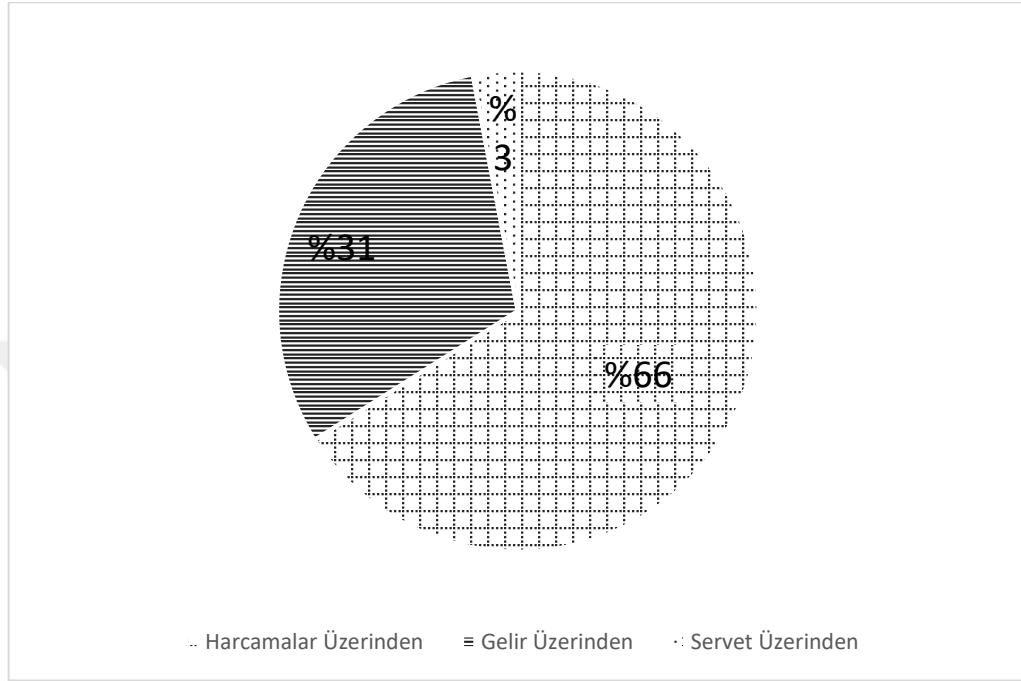
Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Payı %	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Payı %	Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Payı %
2001	0,41	0,58	0,01
2002	0,35	0,63	0,02
2003	0,32	0,64	0,04
2004	0,31	0,66	0,03
2005	0,30	0,67	0,03
2006	0,29	0,68	0,03
2007	0,31	0,66	0,03
2008	0,32	0,65	0,03
2009	0,33	0,64	0,03
2010	0,28	0,68	0,03
2011	0,29	0,67	0,03
2012	0,30	0,67	0,03
2013	0,28	0,69	0,03
2014	0,29	0,67	0,03
2015	0,28	0,68	0,03
2016	0,29	0,67	0,04
2017	0,30	0,66	0,04

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Devlet Dengesi(2002-2018) verilerinden tarafımızca düzenlenmiştir, <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

Tablo 13’de yer alan verilere baktığımızda Türkiye’de, vergi gelirleri içerisinde gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin oransal dağılımları yer almaktadır. 2001 yılından itibaren dolaylı vergilerin payında artış olmuş ve ilgili yıllar itibariyle dolaylı vergilerin ortalaması % 66 olarak gerçekleşmiştir. Gelir üzerinden alınan vergiler ise 2001 yılından itibaren düşüş göstererek ortalama % 31 olarak gerçekleşmiştir. Servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içerisinde pek önemli yeri olmasa da yıllar itibariyle ortalama % 3 olarak gerçekleşmiştir. Bahsi geçen tablo verilerinden hareketle Türkiye’de mevcut durumda

¹⁰⁵ Özalp Kılıç, “Türkiye’de Vergi Adaleti”, **Akademik Bakış Dergisi**, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı.66, (Mart-Nisan 2018), s. 409.

vergi adaletinin sağlandığını söylemek mümkün olmayacaktır. Türkiye’de vergi adaletini sağlamaya yönelik politikalar yerine uygulanan vergi politikaları ile vergi adaleti 2001 yılında ki durumdan daha da kötü duruma gelmiştir.



Şekil 2. Genel Yönetim Bütçe Dengesi

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Devlet Dengesi (2002-2018) verilerinin ortalaması alınarak tarafımda düzenlenmiştir, <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

Yukarıda yer alan şekilde 2001-2017 yılları arası gelir, harcamalar ve servet üzerinden alınan vergilerin ortalama gerçekleşmesine yer verilmiştir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerinin içerisindeki payı ortalama % 66, gelir üzerinden alınan vergilerin payı ortalama % 31 ve servet üzerinden alınanlar ise ortalama % 3 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu oranlar bize dolaylı vergilerin payının toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ne kadar yüksek olduğunu göstermektedir.

Sadece sayısal verilerle değil uygulanan vergi politikaları ile de mevcut durumun adaletsiz olduğunu söylemek mümkündür. Birkaç örnek vermek gerekirse gelir üzerinden alınan vergilere iki üç yılda bir getirilen aflarla birlikte yükümlülerin, söz konusu vergileri, bu vergilere bağlı ceza, zam ve faizleri yüksek oranda silinerek, yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler ödüllendirilmektedir. Oysaki dolaylı vergilere muhatap olan mükellefler ise vergiyi peşin ödediklerinden dolayı herhangi bir aftan yararlanamamaktadır. Bir başka örnek vermek

gerekirse 2002 yılında TVS'ye getirilen ÖTV'nin, sayılı listelerde yer alan mallar üzerinden maktu ya da nispi oranda vergilendirilerek uygulanacağı ve bu noktada sayılı listelerde yer alan malların büyük kısmının zorunlu ihtiyaçtan çok lüks tüketime konu olduğu ve yine birçoğunun ithalata konu olduğundan bahisle hem cari açık üzerinde olumlu etki yaratacağını hem de yüksek gelirlilerin lüks tüketimlerini vergileyerek gelir dağılımında adaleti sağlayacağını söyleyebiliriz. Ancak özel tüketim vergisinin uygulamasına baktığımızda bu durumun böyle olduğunu söylemek mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse, 2018 yılında getirilen düzenlemeler ile meyvalı sodalara bile ÖTV getirilirken, ticari taksi plaka sahiplerine yeni araç alımlarında ÖTV oranı % 0 olarak uygulanmaktadır. Sadece bu örnek bile mevcut durumda Türkiye'de uygulanan vergi sisteminin ne kadar adaletsiz olduğunu ve günden güne de vergi adaletinin daha kötüye gittiğini bizlere göstermektedir.

4. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye’de vergiler kamu gelirleri arasında her dönem önemli bir paya sahip olmuştur. Vergiler, kamu gelirleri içerisinde önemli paya sahip olması sebebiyle her dönem politika aracı olarak da kullanılmıştır. Dönemler itibari ile konjonktürel durumlara bağlı olarak vergi politikalarındaki anlayışta değişmiştir. Cumhuriyetin kuruluş aşamasında dolaysız vergiler, vergi sisteminde ağırlıklı olarak yer alırken daha sonra dolaylı vergiler tercih edilmeye başlanmıştır. Her dönemin kendi özelliğine ve hükümetlerin siyasi anlayışlarına göre vergi politikaları düzenlenmiştir. 1980 yılı sonrası ise ekonominin küreselleşmesi ile birlikte vergi politikaları da bu sürece uygun olarak düzenlenmiştir.

II. Dünya Savaşı sonrası yıkılan Avrupa’yı yeniden inşa için kurulan ekonomik birlik, 1961 yılında daha kapsamlı bir hale getirilerek OECD oluşturulmuştur. OECD üyesi ülkelerin her birinin maliye politikası, amaçları farklı olduğundan vergi yapıları da farklılık göstermektedir. Bu bölümde 1980 yılı öncesi ve 1980 yılı sonrası OECD ülkelerinin dolaylı-dolaysız vergi yapıları ile Türkiye’nin aynı yıllar arası dolaylı-dolaysız vergi yapıları karşılaştırılacak ve dönemler itibari ile yaşanan vergi yapısındaki değişiklikler ortaya konulacaktır.

4.1 Türkiye’de 1980 Öncesi Dönemde Dolaylı Vergiler ve Payları

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı Devleti’nin topladığı vergilerin bir kısmına devam ederken bir kısmını da uygulamadan kaldırmıştır. Osmanlı Devleti’nden devir alınan vergiler içerisinde ise en önemlisi Aşar Vergisidir. Aşar vergisi, tarımla uğraşan çiftçilerin ürettikleri ürünler üzerinden alınan dolaysız bir vergi türüydü. Söz konusu verginin uygulanmasına Cumhuriyetin ilanı ile birlikte de devam edilmiştir. Ancak tarım üretiminin teşvik edilmesi ve söz konusu verginin köylü üzerinde çok ağır yük oluşturmamasından dolayı, aşar vergisi 17 Şubat 1925 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Aşar vergisi 1924 yılında bütçe gelirinin dörtte birinden daha fazla bir paya sahip olduğundan dolayı yürürlükten kaldırılması ile birlikte bütçede ciddi bir gelir kaybı yaşanmıştır. Aşar vergisinin yürürlükten kaldırılması ile birlikte, ortaya çıkan bütçe açığını gidermek için harcamalar üzerinden alınan iki adet yeni vergi

yürürlüğe konulmuştur¹⁰⁶. Aşar vergisi, çiftçilerin ürettikleri ürünler üzerinden alındığından dolayı dolaysız vergi kapsamındayken, yerine ikame edilen iki yeni vergi ise harcamalar üzerinden alınan Umumi İstihlak Vergisi ile Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi olmuştur. 1927 yılında ise Muamele Vergisi yürürlüğe konularak söz konusu vergi ile ithalat, ihracat, sigortacılık, imalat, sınai madde ve bankacılık işlemleri vergiye tabi tutularak ithalat ile imalat sektörleri için % 6 oranında vergi belirlenirken, ihracat, bankacılık ve sigorta sektörleri için % 2,5 oranında belirleme yapılmıştır¹⁰⁷.

1946 yılında yapılan genel seçimle birlikte Cumhuriyet tarihinde tek partili dönem bitmiş ve meclise Demokrat Parti muhalefet olarak girmiştir. Demokrat Parti'nin meclise girmesiyle beraber vergi politikalarının oluşturulmasında söz sahibi olmuştur. Bir yandan muhalefet baskısı diğer taraftan yıllardır süren iktidarı kaybetme endişesiyle beraber çok partili sistem, vergi sistemi üzerindeki etkisini göstererek Temmuz 1946 seçiminden hemen önce Cumhuriyet Halk Partisi Toprak Mahsulleri Vergisini kaldırmıştır¹⁰⁸. Söz konusu dönemde vergi sisteminde yapılan değişikliklerden bir diğeri ise, götürü usul ve vergi tarhı kaldırılması olmuştur. Yapılan değişiklikler, idari kaygıların yanı sıra savaş döneminde zorunlu olarak yükseltelen dolaylı vergilerin, vatandaşlar üzerindeki vergi yükünü azaltmak arzusu ile yapılmıştır¹⁰⁹.

1956 yılında vergi sisteminde köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Yürürlükte olan muamele ve tüketim vergileri yerli sanayinin ilerlemesine engel olduğu ve vergi kaçakçılığına sebep olduğu nedeniyle yürürlükten kaldırılarak yerine 13.07.1957 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunuyla birlikte dört adet yeni vergi getirilmiştir¹¹⁰. Yürürlüğe giren Gider Vergisi Kanunu'nun içeriğinde istihsal vergisinden ayrı olarak hizmet vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, nakliyat vergisi ve PTT hizmetleri vergisi yer almıştır.

1970 yılında artan kamu harcamalarının finansmanı sağlamak, piyasada oluşan artan talep baskısını kontrol altına almak, kalkınma planlarında belirlenen hedeflere ulaşmak adına

¹⁰⁶ Adalısoy, s. 5.

¹⁰⁷ Adalısoy, s. 6.

¹⁰⁸ Nezih Varcan, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Politikaları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987, s. 24.

¹⁰⁹ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, s. 221.

¹¹⁰ Genç Osman Yaraşlı, "Türkiye'de Vergi Reformu", **Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bilim Dalı, İstanbul, 2003, s. 33.

20 Temmuz 1970 tarihinde Finansman Vergileri kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Artan kamu harcamalarının finansmanı için açıktan finansman yoluna gidilmesi, 1973 petrol krizi, 1974 Kıbrıs Barış Harekâtı gibi birçok etmen yüzünden bozulan ekonomi ve yüksek enflasyon vergi gelirlerinin payını da etkilemiştir.

Tablo 14
Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları(%)

	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAY (%)	
	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
1924	56,8	43,2
1925	77,8	22,2
1926	76,8	23,2
1927	78,4	21,6
1928	79,9	20,1
1929	77,5	22,5
1930	76,0	24,0
1931	71,5	28,5
1932	65,4	34,6
1933	63,9	36,1
1934	64,6	35,4
1935	64,9	35,1
1936	67,4	32,6
1937	67,1	32,9
1938	67,3	32,7
1939	64,2	35,8
1940	60,3	39,7
1941	60,7	39,3
1942	40,3	59,7
1943	57,8	42,2
1944	60,7	39,3
1945	56,3	43,7
1946	65,0	35,0
1947	63,9	36,1
1948	62,0	38,0
1949	63,8	36,2
1950	64,0	36,0
1951	76,8	23,2
1952	73,9	26,1
1953	70,9	29,1
1954	67,3	32,7
1955	67,1	32,9
1955	67,1	32,9
1956	62,8	37,2
1957	64,1	35,9
1958	64,8	35,2
1959	65,7	34,3
1960	60,8	39,2
1961	60,0	40,0
1962	66,4	33,6
1963	67,4	32,6
1964	*	*
1965	66,9	33,1
1966	66,3	33,7
1967	65,9	34,1
1968	64,9	35,1
1969	64,5	35,5
1970	62,5	37,5

	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAY (%) (devam)	
	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
1971	*	*
1972	61,4	38,6
1973	57,6	42,4
1974	53,8	46,2
1975	*	*
1976	52,5	47,5
1977	46,8	53,2
1978	42,5	57,5
1979	41,8	58,2

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2016) , <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

* Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden alınan istatistikte söz konusu alanlar boş bırakılmıştır.

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere 1925 yılında Aşar Vergisi'nin kaldırılması ile birlikte ciddi oranda düşen kamu gelirinin telafisi için dolaylı vergilerde büyük bir oranda artış yaşanmıştır. 1924 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 56,8 iken dolaysız vergilerin payı % 43,2 olarak gerçekleşmiştir. 1925 yılında ise söz konusu oranlar dolaylı vergilerde % 77,8, dolaysız vergilerde ise % 22,2 olarak gerçekleşmiştir. Aşar vergisinin kaldırılması sonucu kamu gelirlerinde yaşanan ciddi kaybı telafi etmek adına umumi istihlak vergisi getirilmiştir. Söz konusu bu vergi genel bir tüketim vergisi olduğundan, dolaylı vergilerin payı % 70'lere gelmiştir. Bir diğer dikkat edilecek husus ise 1939-1945 yılları arasında süren II. Dünya Savaşı döneminde dolaylı vergilerde yaşanan gerileme durumudur. 1939 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 64,2 iken 1945 yılında % 56,3'e kadar gerilemiştir.

1946 yılında yapılan seçimle beraber çok partili hayata geçilmesi vergi sistemini de yakından etkilemiş ve Toprak Mahsulleri Vergisi gibi dolaysız vergilerin kaldırılmasıyla birlikte dolaylı vergilerin payı tekrar % 65'li seviyelere ulaşmıştır. 1950 yılında yapılan seçimler sonucu Demokrat Parti'nin iktidara gelmesiyle birlikte dolaylı vergilerin payı kısa bir süre içerisinde % 70'lerin üzerine çıkmıştır. 1956 yılında vergi sisteminde yapılan kapsamlı değişikliklerle birlikte dolaylı vergilerin payı tekrardan % 60'lı seviyelere indirilmiştir. 27 Mayıs 1960 darbesi sonrası askeri yönetim ülkenin idaresini ele almıştır. 1961 yılında yenilenen seçim sonrası 1960 ve 1961 yılında dolaylı verginin payı % 60 oranında gerçekleşirken, kurulan yeni hükümet ve politikalar sonrası 1962 yılında dolaylı vergiler % 66 oranına ulaşmış ve izleyen yıllar aşağı yukarı bu oranlarda gerçekleşmiştir. 1970-1980 arasında dolaylı vergilerin

payı düşerken dolaysız vergilerin payı artış göstermiştir. Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artışının temelinde, 1973-1977 yılları arasında dünyadaki durgunluğa rağmen, aşırı değerli döviz kuru, negatif reel faizler, ücretliler ve tarım kesimini lehine destek alımları, sübvansiyonlar gibi gelir bölüşümsel politikalar ile iç talebin canlı tutulması, kredilerle ve ithalat ile gerçekçi olmayan bir büyüme konjonktürünün mevcut olması yatmaktadır¹¹¹. Söz konusu dönemde dolaylı vergiler % 40'lara kadar gerilemiştir. Ancak bu durumun oluşmasının nedeni, vergi adaletini sağlamak üzere yapılan vergi sistemi iyileştirmeleri değil, yüksek enflasyonun varlığıdır.

4.2. Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Dolaylı Vergiler ve Payları

Küresel çapta yaşanan değişikliklere ayak uydurmak ve yapısal dönüşümlerle birlikte ekonomiyi sağlam temellere oturtmak amacıyla, 1980 sonrası Türkiye’de birçok değişim ve dönüşüm yaşanmıştır. Bu ekonomik değişimi sağlamak üzere uygulanan programlardan birisi de 24 Ocak 1980 kararlarıdır. Bozulan ekonomide istikrarı sağlamak adına özellikle IMF’nin belirlemiş olduğu koşullar etrafında hazırlanan 24 Ocak kararları, kısa vadede cari açık ve enflasyonu azaltmak, uzun vadede ise ekonominin sağlam temeller üstünde piyasa ekonomisine geçmesini ve dışa açılmasını hedeflemiştir. 1980 sonrası yıllarda vergi politikalarında yaşanan dönüşümü belirleyen ekonomik kararlara genel anlamıyla göz atacak olursak, dünya ekonomisindeki neo-liberal anlayış sürecine 24 Ocak kararlarıyla katılan Türkiye’de, kamunun ekonomideki etkinliğini tekrardan gözden geçirildiği, özelleştirmelerin yapılmaya başlandığı, finansal hareketler üzerinde tam anlamıyla serbestleşmenin sağlandığı, ithal ikame politikalarından ihracat ile kalkınmayı hedefleyen anlayışa geçildiği ve bu kapsamda ihracata yönelik teşvikler ile bir takım vergilerin oranlarının indirildiğini söyleyebiliriz¹¹². Söz konusu amaçlanan değişimler, Türkiye’nin küresel ekonomik entegrasyona katılmasını sağlamak fiyat, faiz ve döviz kurlarının piyasa ekonomisi koşullarında belirlenmesini hedeflediğini söyleyebiliriz.

Ekonomide hedeflenen bu değişimlerle birlikte vergi politikasında da değişimler yaşanmıştır. İç talebi kısarak fiyatları kontrol altına almayı ve ihracatı arttırmayı düşünen

¹¹¹ Hülya Kirmanoğlu, “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 1994, s. 61.

¹¹² Gökhan Kayar, “Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS’nin Değerlendirilmesi-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı.358, (2011), s. 83.

politika yapıcılar, bunun sağlanması için dolaylı vergilere ağırlık vermeye başlamıştır. Ekonomik yapısal dönüşümleri sağlamak üzere gelir ve kurumlar vergisindeki istisna, muafiyet ve teşvikler arttırılırken söz konusu durum, gelir dağılımını ve vergi adaletini bozucu etkiler ortaya çıkartmıştır.

1980’li yılların başında gelir vergisinden sağlanan hasılatın tüm dünyada gerçekleştiği gibi arzu edilen seviyelere çıkamaması, bütün harcamaları vergilendirilecek bir tüketim vergisinin gerekliliğini ortaya çıkartmıştır¹¹³. 1980 sonrası süreçte vergi politikasında yapılan en büyük değişiklik ise 1985 yılında Katma Değer Vergisi’nin TVS’ye kazandırılması olmuştur. 1984 yılında kanunu hazırlanan ve 1985 yılında yürürlüğe giren KDV’ni, Cumhuriyetin kuruluşundan o güne dek harcama vergilerinde gerçekleştirilen en önemli yapısal dönüşüm olarak nitelendirebiliriz. KDV’nin kabulü ile birlikte BSMV hariç olmak üzere gider vergileri, istihlak vergisi, işletme vergisi ve spor-toto vergisi kaldırılarak vergi sisteminden çıkartılmıştır.

Yapılması hedeflenen tüm yapısal reformlara rağmen ekonomideki istikrarsızlık 1990’lı yıllarda giderek artmış ve ülke ekonomik dar boğazın içine girmiştir. Kamu harcamalarının kısılamaması, sürekli yapılan seçimler sonrası koalisyon hükümetleri kurulması, kamu açıklarının artması ve ekonomide kronik enflasyonun aşılabilmesi gibi durumlar ekonomik krizi yaratan etmenler olmuşlardır. 1990’lı yıllarda ise kurulan kısa süreli hükümetler, geleceğe yönelik planlamalar yerine daha kısa vadeli planlar yaptıklarından dolayı vergisel alanda pek bir değişiklik olmamıştır.

¹¹³ Vural Arıkan, “Katma Değer Vergisi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı.30, (1986), s. 10.

Tablo 15
Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payları(%)

	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAY (%)	
	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
1980	37,2	62,8
1981	35,5	64,5
1982	36,7	63,3
1983	40,6	59,4
1984	41,7	58,3
1985	52,3	47,7
1986	48,0	52,0
1987	50,4	49,6
1988	50,4	49,6
1989	46,6	53,4
1990	47,9	52,1
1991	47,7	52,3
1992	49,6	50,4
1993	51,4	48,6
1994	51,7	48,3
1995	57,5	42,5
1996	60,6	39,4
1997	59,3	40,7
1998	53,4	46,6
1999	54,6	45,4
2000	59,1	40,9
2001	59,5	40,5

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2016), <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

Yukarıdaki tabloda yer alan veriler ışığında, 1980 yılında sadece rakamlar üzerinden analiz yapıldığında vergi sisteminin adaletli olduğunu söyleyebiliriz. Ancak daha öncede belirttiğimiz üzere, söz konusu durum niteliksel olarak değil sadece niceliksel olarak sağlanmış bir adalettir. 1980 sonrası ekonomide hedeflenen ve uygulanan yapısal dönüşümler ve dışa açılma politikaları sonucunda vergi sisteminde dolaylı vergilerin payı artmaya başlamıştır. 1980 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı % 37,2 iken 1984 yılında % 41,7'ye yükselmiştir. 1985 yılında KDV'nin kabulü ve ekonomik değişimlerle birlikte dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru yönelim olmuştur. KDV'nin vergi sistemine dahil olması ile birlikte 1985'ten itibaren dolaylı vergilerin payı %50 seviyelerine gelmiştir.

1980 sonrası ülke sermayesinin dünya ekonomisi ile entegrasyonunun sağlanması ve neo-liberal politikaların ekonomide hız kazanması gibi gelişmelerin vergi politikalarına

yansması; sermayenin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi olmuştur¹¹⁴. Bunun sonucunda dolaysız vergilerden, dolaylı vergilere doğru geçiş olmuştur. 1980 yılında dolaysız vergilerin payı % 62,8 iken 1990 yılında % 52,1 ve nihayet 2001 yılında % 40,5'e kadar gerilemiştir.

2000'li yıllar başında artan kamu borçları, bütçe açıkları ve kısa vadeli borçların faizlerinin ekonomi üzerinde yarattığı yükün artması sonucu yaşanan ekonomik krizden çıkış için IMF ile tekrar masaya oturulmuştur. 2000-2002 senelerini içine alan IMF destekli "Döviz Kuruna Dayalı Enflasyonla Mücadele Programı" ile güçlü bir maliye politikası yürütülerek, faiz dışı fazlanın arttırılması, uygulanacak vergi politikaları ile vergi gelirlerinde artış sağlanması ve bu sayede kamunun iç borç stokunun azaltılmasını amaçlamaktaydı¹¹⁵. Ancak 2001 yılında Türkiye, Cumhuriyet tarihinin en büyük ekonomik krizi ile karşı karşıya kalmıştır.

IMF destekli Döviz Kuruna Dayalı Enflasyonla Mücadele Programı yürütülemez hale gelmesiyle birlikte 2001 yılında yeniden IMF destekli Güçlü Ekonomiye Geçiş Planı (GEGP) ortaya koyulmuştur. Söz konusu planın içerdiği vergi politikaları ise, vergi gelirlerinin arttırılması, Akaryakıt Tüketim Vergisinde enflasyon ayarlaması yapılması, vergi denetimlerinin arttırılması ile gecikme faizi ve cezalarının enflasyona göre uyarlanması gibi politikaları içermektedir.

Türkiye'de dolaylı vergilerde, KDV'den sonra yapılan en köklü değişikliklerden birisi olan ÖTV vergisi, Ağustos 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. ÖTV, vergi sisteminde yer alan Akaryakıt Tüketim Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Eğitime Katkı Payı vb. gibi 16 adet vergiyi yürürlükten kaldırarak vergi sisteminde sadeleşmeyi amaçlamış ve AB uyum yasaları kapsamında atılan önemli bir adım olmuştur. Kasım 2002 yılında ise Adalet ve Kalkınma Partisi yapılan genel seçimlerde tek başına iktidar olabilecek oyu alarak hükümeti kurmuş ve sonrasında Acil Eylem Planı adı altında ekonomik programını açıklamıştır. Planın içeriğinde, kamunun ekonomik hayattaki payını azaltmak üzere özelleştirmelerin yapılması, kamu borçlanma gereğinin azaltılması ve sıkı vergi politikaları uygulanması gibi bir takım yapısal reformlar yer almıştır. 2002 Acil Eylem Planı'nın (AEP) devamı sayılabilecek ve kamunun mali dengesini kurmayı amaçlayan 3 Mart 2003 tarihinde açıklanan yeni istikrar programı ise,

¹¹⁴ Adalısoy, s. 56.

¹¹⁵ Gülizar Seda Yılmaz, "Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Politik Ekonomisi: 1950-2011 Dönemi", **Yüksek Lisans Tezi**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Aydın, 2012, s. 98.

harcamalar ve gelirler üzerine eğilmiş ve vergi gelirlerinin arttırılması adına vergi adaletini bozacak olan dolaylı vergileri arttırma yoluna gitmiştir¹¹⁶. Gelir ve kurumlar vergisinde yapılan vergi indirimleri ile gerçek kişi ve kurumlar üzerindeki vergi yükü azaltılmasına rağmen, kamu gelirlerini arttırmak amacıyla dolaylı vergilerde artışlar yapılmış, bu artışların en önemlisi ise ÖTV kanunundaki IV sayılı listede yer alan ürünler üzerinden alınan verginin % 6,7’den % 20’ye arttırılması olmuştur¹¹⁷.

Tablo 16
Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payları (%)

	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAY (%)	
	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
2002	66,3	33,7
2003	67,0	33,0
2004	68,9	31,1
2005	69,4	30,6
2006	68,5	31,5
2007	66,1	33,9
2008	64,9	35,1
2009	64,5	35,5
2010	68,4	31,6
2011	67,7	32,3
2012	66,8	33,2
2013	69,2	30,8
2014	67,5	32,5
2015	68,5	31,5
2016	67,3	32,7

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2016), <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

2001 yılında dolaylı vergilerin payı % 59,5 iken, uygulanan vergi politikaları ve ÖTV’nin yürürlüğe girmesi ile birlikte bu oran 2002 yılında % 66,3’e yükselmiştir. Hem GEGP hem de AEP’nin da yer alan vergi düzenlemeleri, vergi adaletini olumsuz yönde etkileyerek, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payını arttırmıştır. 2006 yılında KV’nin revize edilerek tekrar yürürlüğe alınması ve KV oranının % 30’dan % 20’ye düşürülmesi, gelir ve kurumlar vergisinde istisna ve muafiyetlerin çokluğu ve birkaç senedir bir çıkartılan vergi afları nedeniyle vergi gelirlerinde yaşanan azalma dolaylı vergiler ile telafi edilmeye çalışılmıştır.

¹¹⁶ Sumru Bakan ve Sadettin Paksoy, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.32, (2010), s. 163.

¹¹⁷ Taylan Cihan Buyun, “2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2008, s. 120.

Söz konusu durum sonucunda da düşük gelirliiler üzerinde vergi yükü artmış ve vergi adaleti olumsuz yönde etkilenmiştir.

4.3 OECD Ülkelerinde 1980 Dönemi Öncesi Dolaylı Vergiler ve Payları

II. Dünya Savaşı sonrası büyük yıkıma uğrayan Avrupa'nın yeniden inşası için, Marshall Planı kapsamında 1948 yılında OEEC (Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü) kurulmuştur. Söz konusu birlik, 1960 yılında ABD ve Kanada'nın da üye olmasıyla beraber küresel çapta bir etkinliğe sahip olmuştur. 1961 yılında daha kapsamlı ve işlevsel olan OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı), Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 20 kurucu üyesi ile birlikte Paris'te imzalanan anlaşma sonucu kurulmuştur. 2018 yılı itibari ile birliğe üye 36 ülke bulunmaktadır. OECD teşkilatının ana amacı ise, ekonomik ve sosyal refahı arttıracak politikalar yürüterek bunları sağlamaktır.

OECD üyesi ülkelerin her birinin farklı yapıda bir vergi sistemi olsa da, söz konusu birliğin amaçlarından birisi olan ekonomik refahın arttırılmasını sağlamak adına, ülkelerin vergi politikaları önem arz etmektedir. Tezimizin ana konusu dolaylı vergiler üzerine olduğundan dolayı, OECD üye ülkelerinde yıllar itibari ile mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki paylarına bakılacaktır.

Tablo 17
Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
İzlanda	62,7	..	..	..	..	61,3	..	..	..	..	63	..	..	..	..
Kore	..	..	..	..	..	..	..	57,5	58,8	59	61,1	59,3	60,7	62	61,4
Yunanistan	48,8	49,2	48,7	49,2	49,8	48,2	47	46,3	47,6	44,1	46,8	42,9	43,8	43,6	45
İrlanda	52,6	53	52,9	52,1	53,7	52,4	49,5	49,3	49,7	47,6	46,5	47,8	46,7	46,7	44,1
Portekiz	47,6	45,9	48,9	48,5	47,2	47,2	45,6	44,2	42,7	42,7	42,6	45,3	46,2	44,5	43,9
Danimarka	41,9	41,7	41,5	43,5	44,6	39,2	36,5	37	35,7	32,1	34,7	36	38	38,8	39,5
Norveç	41,1	40,4	38,3	37,6	38,6	42,8	42,8	40,7	38,6	37	37,6	38,2	38,8	37,9	36,6
Finlandiya	42,5	42,2	41,6	42,1	41,3	39,6	39,4	38,2	36	33,7	31,9	29,4	31,5	35,1	35,9
Türkiye	54	54,2	54,2	52,7	51,4	49,4	47,4	47,2	44,9	41,5	41,3	41,5	35,6	32,9	33,2
Kanada	40,5	38,7	37,5	35,5	32,9	31,7	32,6	32,4	34	34,7	32	31,8	32,7	32,3	32,6
Avusturya	37,4	37,2	36,5	38,2	37,6	37,4	36,9	36,9	36,7	35,4	34,5	34,9	33,5	31,7	32,1
Avustralya	34,7	34,5	34	33,6	32,2	32	31,2	31,1	29,6	27,7	29,3	28,7	28,3	31,3	31,8
Fransa	38,4	38,2	38	36,4	39	38,1	38,2	38	36,2	35,7	33,3	32,8	30,8	31,7	31,7
OECD - ortalama	38,4	37,2	36,5	36,2	35,8	35,6	34,4	34,7	33,7	31,9	32,8	31,5	31,1	31,1	31,1
İtalya	39,5	40,5	40	38,8	39,3	38,7	37,1	34,6	34,7	33,8	29,4	30,5	30,3	27,5	28,3
Almanya	33	32,2	33,4	31,5	31,9	31,8	31,1	30	28	26,6	26,9	26	25,1	26,3	27,2
Belçika	37,2	38,3	38,6	37,4	36,7	24,6	34,8	31,9	30,2	29,3	27,1	28,3	27,8	26,9	26,9
İngiltere	33,1	31,6	29,2	29,9	30,3	28,8	28,5	28,5	28,4	26,3	25	25,4	25,7	26,2	25,9
Hollanda	28,6	28,1	28	28,5	26,1	27,8	27,1	27,3	25,9	24,1	24,2	25,4	26,3	26	25,4
İsveç	31,2	32,7	31,6	30,8	29,7	28,2	31,5	29,8	29,4	26,4	24,3	23,9	23,6	23,4	23,7
Yeni Zelanda	27,9	27,1	27,4	28,8	28,3	27,2	26	25,6	24,2	22,2	24,2	23	21,9	23,7	23,1
İsviçre	34,2	32,6	32,8	32	31,2	30,2	29,3	29,6	26	23,7	22,4	21,6	22,3	22,9	22,9
İspanya	40,8	45	35,6	35,2	36,1	35,9	32,8	31,5	31,5	26,9	24,2	24,9	22,5	21,4	21
Lüksemburg	24,7	24,7	24,7	24	22,2	20,5	22	23,6	22,3	19,2	21,3	20	18,4	18,2	18,7
Japonya	26,2	25,8	25,2	24,9	24	22,4	21,3	20,9	18,2	16,1	17,3	18,1	17,5	17,3	17,5
ABD	22,8	21,2	20	20,7	19,3	20	21,5	20,5	20,1	19,5	19,5	19,9	18,2	18,1	17,4

Kaynak: OECD Data, Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (1965-2016), <https://stats.oecd.org/>.

OECD'nin yayınlamış olduğu istatistiklere baktığımızda, 1965 yılında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin içeriğinde dahilde alınan katma değer vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergileri, gümrük vergileri, diğer dış ticaret gelirleri, özel iletişim vergisi dahil edilmektedir¹¹⁸. 1965 yılı istatistiklerine baktığımızda mal ve

¹¹⁸ Ahmet Naci Arıkan, "OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II)", **Vergi Dünyası**, Sayı.331, (2009), s. 68.

hizmetler üzerinden alınan verginin toplam vergi gelirlerine oranı açısından İzlanda'nın % 62,7 ile en yüksek orana sahip olduğunu ve bunu % 53,9 oranı ile Türkiye'nin takip ettiğini görmekteyiz. 1965 yılında OECD ortalaması ise % 38,3 olarak gerçekleşmiştir. 1965 – 1979 yılları arasına baktığımızda mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payında en büyük gerileme % 20,8 ile Türkiye'de gerçekleştiği ve bunu % 19,8 ile İtalya'nın takip ettiğini görmekteyiz. Türkiye'de yaşanan bu oransal azalmanın sebeplerini yukarı ki bölümlerde söz konusu dönemde uygulanan vergi politikaları ile açıklamıştık. OECD ortalaması da 1980'li yıllara gelene kadar azalma eğilimine girmiş ve 1979 yılında OECD ortalaması % 31 olarak gerçekleşmiştir.

4.4 OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Dönemde Dolaylı Vergiler ve Payları

1980 sonrası küresel ekonomik entegrasyonla birlikte, uluslararası ticarete yön veren çok uluslu şirketlerin artması sonucu ülkeler, yabancı yatırımcıyı ülkelerine çekmek üzere çeşitli teşvikler uygulamışlardır. Bu teşvikler içerisinde vergi politikaları da büyük pay sahibi olmuştur. Bu sebeple ülkeler, gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerde verdikleri teşvikler sonucu yaşanan gelir kaybını, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergileri arttırarak karşılama yoluna gitmişlerdir.

Gelişmiş OECD ülkeleri vergi sistemlerinde; kurumlar vergisi, gelir vergisi ve motorlu taşıtlar vergisini kapsayan dolaysız vergilerin oranları, dolaylı vergilerin oranlarından daha yüksek¹¹⁹ olduğundan, ülkelerin gelişmişlik seviyesi arttıkça vergi sistemlerinin de daha adil konuma geldiğini söyleyebiliriz. Bu noktada örnek vermek gerekirse, Kanada ve Fransa gibi gelişmiş ve sanayileşmesini tamamlamış ülkeler, 1980 yıllardan itibaren vergi sistemlerinde dolaylı vergilerin paylarını azaltarak vergilemeyi daha adil noktaya taşımışlardır. ABD, Almanya ve Japonya gibi ülkeler ise 1980'li yıllarda bile vergi sistemlerinde dolaysız vergilerin payını daha yüksek tutarak vergilemede adaleti sağlamışlardır. Gelişmekte olan ülkeler ise 1980 sonrası dönemde yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek adına sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltmışlar ve dolaylı vergilerin paylarını arttırmışlardır.

¹¹⁹ Nihat Işık ve Efe Can Kılınç, "OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi (KMU) İİBF Dergisi**, Sayı.17, (2009), s. 149.

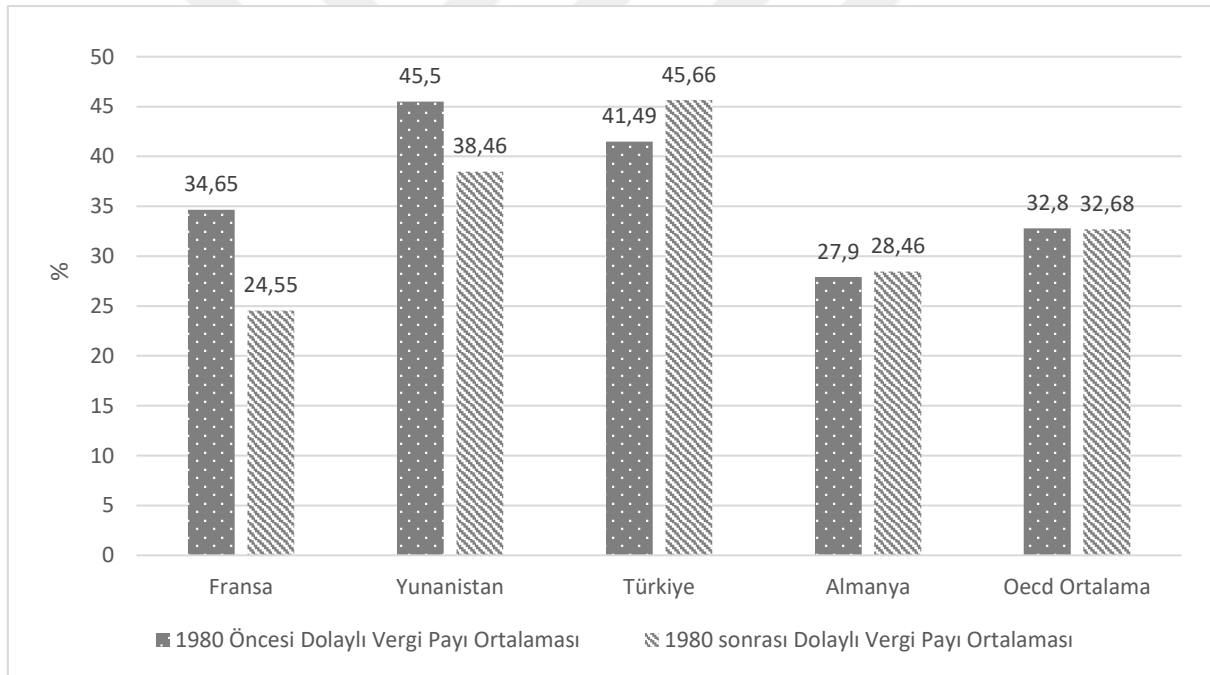
Tablo 18
Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Şili	..	..	62,9	62,6	63,8	51,5	51,2	49,3	50,1	54	55,3	54,1	54,6
Türkiye	25,6	36	27,9	37,6	42	49,3	47,7	45,2	45	46,1	44,1	44,3	43,6
Macaristan	..	..	..	40,6	40,5	39,6	42,9	43,6	44	43,9	43,7	43,8	42,4
Estonya	..	..	..	35	38,8	41,2	40,2	41,7	42,4	41,2	42,1	41,8	42,9
Litvanya	..	..	..	37,7	38,6	40,9	39,9	39,3	39,5	40,4	40,9	41,3	41,7
Slovenya	..	..	..	38,7	37,6	35,1	37,3	37,7	38,5	40,4	40,4	40	39,4
Yunanistan	41,2	42,7	44,5	41,3	36,3	34,9	38,3	39,1	37,4	38,8	38,9	39,4	40,9
Meksika	51,2	64,8	44	39,6	44,3	41,3	39,9	38,3	38,3	34,4	38,3	38,6	..
Yeni Zelanda	22,3	23,1	33,6	33,4	34,7	32,1	39,6	39,7	38,3	38,3	38,5	38,4	38,3
Portekiz	46,5	43,7	44,2	43,1	40,3	43,8	40,2	39,8	40,7	37,3	38	38,4	39,5
İsrail	..	..	..	36,5	33,1	35,6	39,4	38,9	38,7	38,5	39,1	38	37,7
Polonya	..	..	..	37	35,3	37,9	40,1	39,8	36,9	36,5	36,3	35,9	31,8
Slovakya	..	..	..	35,7	36,2	39,3	35,8	36,6	34,9	34,3	34,1	33,7	32,7
Çek Cumhuriyeti	..	..	..	32,1	31,5	31,2	33,2	33,7	33,9	34,3	32,9	33,5	33,2
İngiltere	29,2	31,5	31	35,3	31,6	29,9	30,8	32,5	32,9	32,9	33,1	32,9	32,2
İrlanda	43,7	44,4	41,9	40,4	38,2	38,2	36,2	34,3	34,3	33,6	33,7	32,6	32,5
Finlandiya	35,3	33,9	32,5	30,6	29	31,5	31,8	32,9	33,1	33,2	32,8	32,4	32,9
İzlanda	59,9	61,1	51,3	48,7	44,1	42	35,2	34,6	34,9	33,5	31	32,4	33,2
OECD - ortalama	32,5	33,7	32,5	33,6	33	33	33	32,8	32,6	32,5	32,5	32,4	..
Danimarka	38,1	35,1	33,9	32,8	33,1	33,2	33,3	33,4	33	32,2	29,9	31,6	32,3
Norveç	35,3	37,5	35,5	38,6	31,8	27,7	27,7	26,5	26,3	27,6	28,8	30,4	32
İspanya	20,7	28,4	28,4	29,1	30	28,3	27,2	26,6	27,3	28,7	29	29,7	29,3
Hollanda	25,3	25,7	26,4	28,5	28,9	31,6	30,8	30,1	29,8	29,8	29,6	29,6	29,6
İsveç	24	26,6	25	28,1	24,8	26,1	29,3	29,1	28,9	28,6	28,4	28,1	28,2
Kore	62,7	59,5	44,3	40,7	38,4	34,3	33,7	31,2	31,2	30,7	30	28	28,1
Almanya	27,1	25,7	26,7	28	28,1	29,1	29,5	29,1	28,4	28,5	28,2	27,8	27,1
Avustralya	31,1	32,8	27,8	29	28,7	28,1	29,1	27,5	28,5	28,8	27,1	27,5	..
Avusturya	31,5	32,6	31,5	29	28,9	29	28,4	28,6	28,5	27,8	27,6	27,3	28,1
İtalya	26,5	25,4	28	27,3	27,9	26,4	26,3	26,9	26,5	26,2	27,1	27,3	28,1
Lüksemburg	21,8	24,6	23,6	25,7	26,3	28,8	27,3	28	28,3	28,2	28,9	25,5	24,7
Fransa	30,4	29,7	28,4	27,8	25,9	25,5	24,9	24,7	24,4	24	24,1	24,3	24,5
Belçika	27	25,1	26,1	25,3	25	25	25,3	24,8	25	24,2	23,9	23,8	24,5
Kanada	32,6	31,8	25,8	25,4	24,2	25,2	24	23,7	23,4	23	22,8	23,1	23,3
İsviçre	23	21,9	20,8	21,5	22,1	23,3	23,1	22,6	23	22,7	22,4	21,8	21,7
Japonya	16,3	14	13,7	15,8	19,3	19,4	18,7	18,4	17,9	17,6	19,8	21	..
ABD	17,6	18,8	17,6	18,1	16,1	17,7	18,3	18,5	18,4	17,5	17,3	17	17

Kaynak: OECD Data, Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (1965-2016), <https://stats.oecd.org/>.

Tabloda yer alan OECD üye ülkeleri içerisinde daha öncede belirttiğimiz üzere sanayileşmesini tamamlamış gelişmiş ülkelerde, dolaylı vergilerin payının düştüğünü

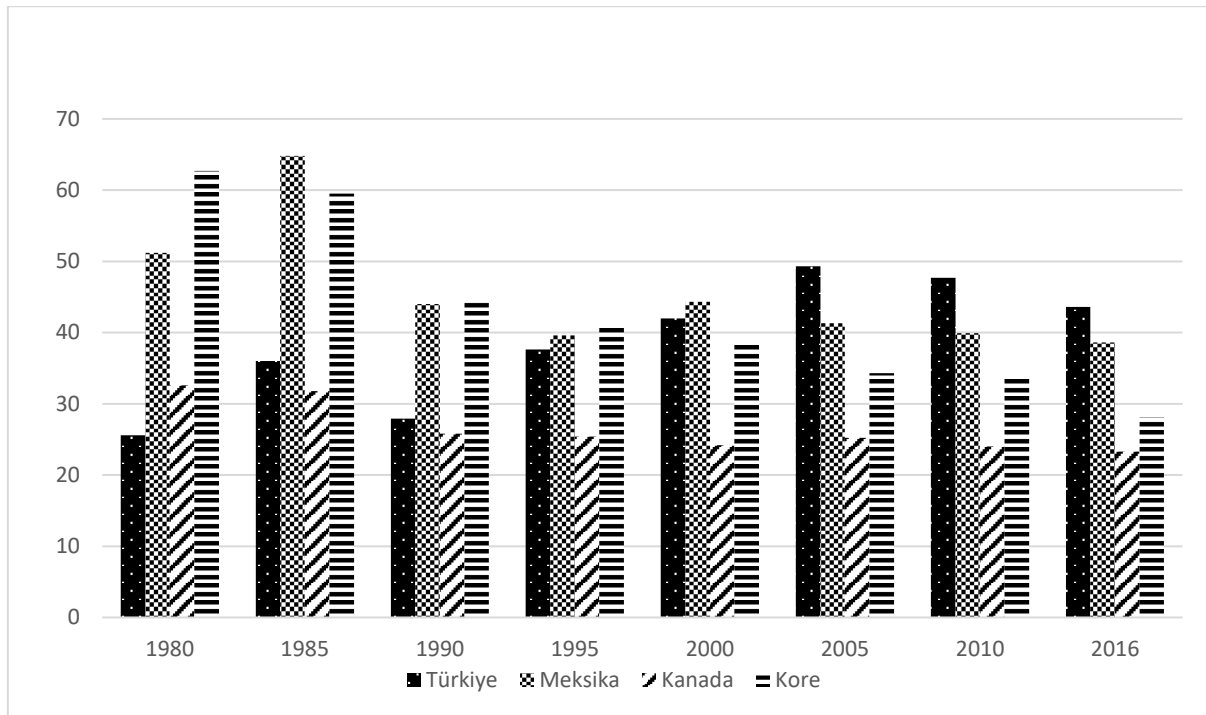
görmekteyiz. Kanada’da 1980 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı % 32,5 iken 2016 % 23,3’e aynı şekilde Fransa’da 1980’de % 30,4 olan oran 2016 yılında % 24,5’e gerilemiştir. Gelişmekte olan ülkelerde ise, 1980 sonrası yabancı sermayeyi ülkelere çekmek adına verdikleri vergi teşvikleri sebebiyle dolaylı vergilerin payı OECD ortalaması üzerinde gerçekleşmiştir. 1990 yılında Şili’de % 62,9 olan mal ve hizmetler üzerinden alınan verginin payı yıllar itibariyle azalmış olsa da 2016 yılında % 54,6 gibi yüksek bir oranda gerçekleşmiştir. Şili’nin ardından 2016 yılında en yüksek pay ise % 43,6 ile Türkiye’dedir. Türkiye’de dolaylı vergilerin payı oransal olarak yıllar itibari ile bir nebze düşmüş olsa da 2016 yılında OECD ortalamasının % 22,2 kadar üzerinde gerçekleşmiştir. Aynı şekilde Estonya’da 1995’de % 35 olan bu pay yıllar itibari ile artarak 2016 yılında % 42,9, Yeni Zelanda’da ise 1980’de % 22,3 olan oran 2016 yılında % 38,3 olarak gerçekleşmiştir.



Grafik 14. Seçili OECD Ülkelerinde 1980 Öncesi ve Sonrası Dolaylı Vergi Payları Ortalaması (%)
Kaynak: OECD Data, Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (1965-2016) verilerinden tarafımca hazırlanmıştır, <https://stats.oecd.org/>.

Grafik 14’te seçili OECD ülkelerinde 1980 yılı öncesi ve sonrasında dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı gösterilmiştir. Söz konusu grafik incelendiğinde OECD ortalaması 1980 yılı öncesinde % 32,8 iken, 1980 sonrasında % 32,68 olarak gerçekleşmiştir. Fransa’da 1980 öncesinde dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı OECD ortalamasının üzerinde % 34,65 oranında gerçekleşirken, 2016 yılında kadar dolaylı vergilerin

ortalaması % 24,55'e kadar düşmüştür. Bu durum bizlere Fransa'nın 1980 yılından sonra vergi yapısını dolaysız vergiler lehine değiştirerek daha adil bir vergi sistemine geçiş yaptığını göstermektedir. Almanya'da dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı 1980 öncesi ve 1980 sonrası OECD ortalamasının altında gerçekleşmiştir. Türkiye ve Yunanistan'da ise hem 1980 öncesi dönemde hem de 1980 sonrası dönemde dolaylı vergilerin payı OECD ortalamasının oldukça üstünde seyretmiştir. Türkiye'de 1980 öncesi dönemle 1980 sonrası dönem kıyaslandığında diğer ülkelerin aksine dolaylı vergilerin payının arttığını söyleyebiliriz.



Grafik 15. Seçili OECD Ülkelerinde 1980 Öncesi ve Sonrası Dolaylı Vergi Payları Ortalaması (%)
Kaynak: OECD Data, Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (1965-2016) verilerinden tarafımca hazırlanmıştır, <https://stats.oecd.org/>.

Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri arttıkça vergi sistemleri de daha adil olduğunu daha önce belirtmiştik. Yukarıda yer alan grafikte 2017 yılında Kişi Başına Düşen Milli Gelir baz alınarak 15.000 \$ altında kişi başına gelire sahip olan ülkeler Türkiye ve Meksika, 30.000 \$ ve üstünde kişi başına gelire sahip olan Kore ile Kanada'da dolaylı vergilerin yıllar itibari ile gerçekleştirmeleri verilmiştir. Gelişmekte olan ülke kapsamında yer alan Türkiye'de, 1980 yılında % 25,6 olan dolaylı vergilerin payı 2016 yılında % 43,6 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda bizlere vergi sisteminin giderek daha adil olmayan bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Bir diğer gelişmekte olan ülke olan Meksika'da ise 1980 yılında % 51,2 olan dolaylı vergilerin payı % 38,6'ya inmiş olsa da OECD ortalamasının üstünde bir gerçekleşme

sağlamıştır. Gelişmiş ülkeler arasında yer alan Kanada’da 1980 yılında dolaylı vergilerin payı % 32,6 iken 2016 yılında % 23,3’e gerilemiştir. 1980 yılında birçok ekonomik göstergede Türkiye’den geride olan Kore’de ise, ekonomide yapılan yapısal reformlar ile yıllar içerisinde çok büyük bir gelişim kaydedilmiştir. Bu gelişimi dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisindeki payından da görmekteyiz. 1980 yılında % 62,7 olan dolaylı vergilerin payı 2016 yılında % 28,1 oranında gerçekleşmiştir. Bu durum bizlere daha önce belirtmiş olduğumuz ülkelerin gelişmişlik seviyelerinin artmasına paralel olarak vergi sistemlerinin de daha adil bir konuma geldiği savımızı kanıtlar niteliktedir.

Yukarıda yer alan verilerden hareketle, OECD örgütü içerisinde gelişmiş ülke kategorisinde olan ülkelerin yıllar itibari ile vergi sistemlerini düzelterek vergi adaletini sağlamak yolunda ilerlediklerini, gelişmekte olan ülkelerin ise küresel ölçekte rekabet edebilirliklerini sağlamak ve yabancı yatırımcıyı ülkeleri çekmek adına vergi adaletini arka plana attıklarını söyleyebiliriz.

4.5 Küresel Ekonomik Entegrasyon Sonrası Dolaylı Vergilerin Ekonomiye Etkileri

Küresel ekonomik entegrasyon süreci 1980 yılından sonra hız kazanmış ve önemini arttırmıştır. Bu dönemde, Keynezyen müdahaleci politikalar terk edilerek Neoliberal iktisat politikalarının küresel ölçekte yaygınlaşması ile birlikte ülkeler ekonomik anlamda dönüşümler yaşamıştır. Söz konusu dönüşümlerin başında devletin piyasalar üzerindeki hâkimiyeti sınırlanarak azaltılması ve piyasa ekonomi koşullarına geçilmesi yer almaktadır. Bu noktada kamu harcamaları miktarı düşürülürken vergilerin geniş bir tabana yayılarak, vergi oranlarının azaltılması politikası güdülmüştür¹²⁰. 1980’li yıllardan itibaren ise gelişmiş ülkelerin yanında gelişmekte olan ülkelere söz konusu sürece dahil olarak serbestleşmeye gitmişlerdir. Özellikle, IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası finans kuruluşlarının yönlendirmesiyle birlikte gelişmekte olan ülkelere finansal küreselleşme sürecine dahil olmuşlardır. Söz konusu sürecin önemli aktörlerinden bir diğeri ise çok uluslu şirketlerdir. Gelişmekte olan ülkeler, çok uluslu şirketleri ülkelerine çekmek için ekonomik politikalarını baştan revize etmişlerdir.

¹²⁰ Nazan Susam ve Ufuk Bakkal, “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı.61, (2011), s. 24.

Küreselleşme süreci, herhangi bir sınır ya da engel olmaksızın dünya genelinde sermayenin serbest olarak dolaşabilmesidir. Dünya pazarı genelinde, tüm ülke ekonomilerinin bütünleşmesi sürecinde, bu sürecin gerçekleşmesi için ülkeler arası mal ve hizmetlerin, teknoloji geçişlerinin, emek ve özellikle sermaye akımının serbestleşmesi gerekmektedir¹²¹. Her ekonomi sınır olmaksızın birbirine bağlı olacağından dolayı küreselleşme sürecinde dünya ekonomisinin yapısı ve gelişmesi önem arz etmektedir. Başta ABD ve İngiltere olmak üzere sanayileşmelerini tamamlamış ülkeler kendilerine yeni pazarlar yaratmak adına finansal serbestleşmeyi diğer ülkeleri teşvik etmiştir. Gelişmiş ülkeler, bu süreçte çok uluslu şirketleri ile kendileri için avantajlı ülkelere sermayelerini kaydırmıştır. Gelişmekte olan ülkeler ise henüz sanayileşmelerini tamamlayamadan küreselleşme süreci ile serbestliği sağlamaları sonucu büyük tahribatlar yaşamışlardır. Başka bir söylem ile neoliberal küreselleşmede ortaya sürülen neoliberal politikalar sebebiyle 1980 dönemi sonrasında serbestleşmeyi özümseyen az gelişmiş ve geliştirmekte olan ülkeler ekonomik ve mali istikrarsızlıklar yaşamıştır¹²².

Küresel entegrasyon sürecinde gerçekleştirilmesi gereken en önemli politikaların başında devletlerin piyasadaki etkinliğinin azaltılması süreci yer almaktadır. Söz konusu dönemde talep yanlı politikalar terk edilerek arz yanlı politikalarla önem verilmiştir. Arz yanlı iktisat politikaları bağlamında vergi politikalarının bireylerin üretim ve tüketim kararlarını etkilemeyen ya da en az surette etkileyen vergi politikaları tercih edilmesi gerekmektedir. Bunun sonucu olarak bireylerin veya kurumların gelirlerini, tüketim ve üretim kararları üzerinde daha az etkisi olan vergi politikalarına, yani dolaylı vergilere yer verilmiştir. Vergi politikalarında yaşanan bu değişim, az gelişmiş ve geliştirmekte olan ekonomilerde sermaye lehine yapılan değişimlerdir. Bu değişim sonucu dolaylı vergilerin sistemdeki ağırlığının artmasıyla birlikte vergi yükü halkın üzerine yüklenirken, sermaye üzerinde vergi yükü hafifletilmektedir.

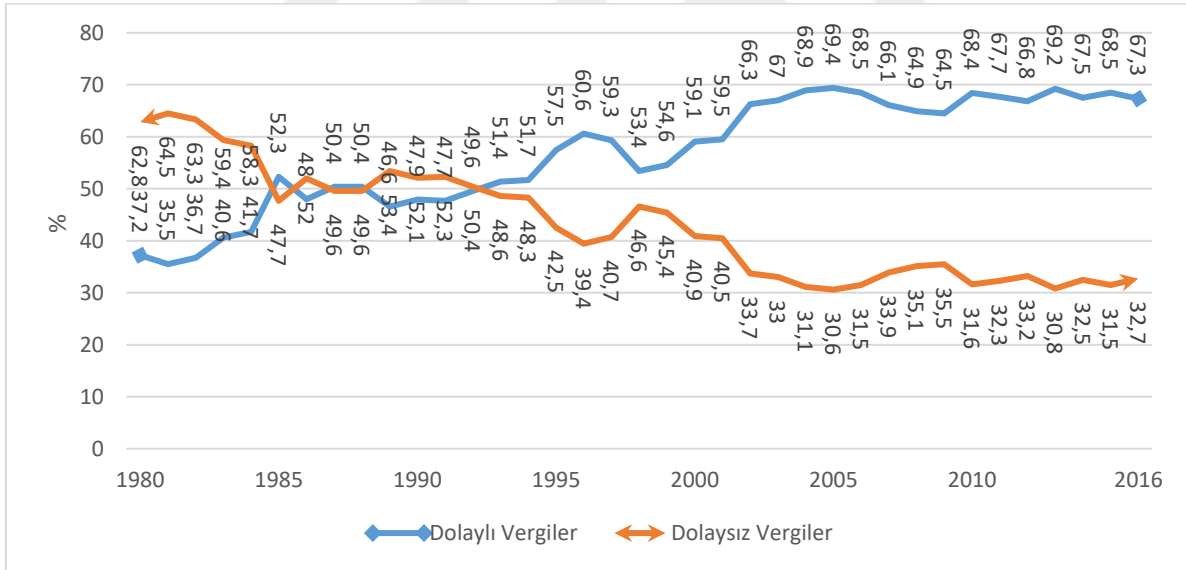
Gelişmekte olan ülkeler, yabancı sermayeyi ülkelere çekmek adına dolaysız vergilerin hafifletilmesi sonucu kaybolan kamu gelirini, dolaylı vergilerden tam olarak karşılayamamış ve kamu borç stoklarında ciddi artışlar yaşanmıştır. Dolayısıyla özellikle geliştirmekte olan ülkelere yaşanan bu süreçte, sermayenin vergilendirilmesinden vazgeçilmiş

¹²¹ Mahmut Hüdayi Özgöl, "Neoliberal Küreselleşme Sürecinin 1980 Sonrası Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisi", **Enderun Dergisi**, Sayı.2, (2017), s. 29.

¹²² Özgöl, s. 31.

borç, anapara ve faiz ödemeleri yoluyla toplumsal kaynaklar dolaylı olarak sermaye kesimine aktarılmıştır¹²³.

Türkiye, küreselleşme sürecine 24 Ocak 1980 kararları ile dahil olmaya başlamıştır. Uluslararası finans kuruluşlarının özellikle IMF'nin düzenlemiş olduğu kurallar çerçevesinde, 24 Ocak kararları ve yapısal uyum politikaları, kısa vadede ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının yakalanmasını, uzun vadede ise ekonomide yapısal reformları uygulayarak serbest piyasa koşullarının uygulanmasını ve dışa açılma sürecini öngörmüştür¹²⁴. 24 Ocak kararları ile serbestleşme sürecine dahil olan Türkiye'de, 1980 öncesi müdahaleci devlet anlayışı terk edilerek liberal devlet anlayışına geçilmiştir. Henüz sanayileşme sürecine dahi tam olarak başlayamayan Türkiye, serbestleşme ile birlikte yabancı yatırımcıyı ülkeye çekmek adına vergi indirimleri, muafiyetler, istisnalar gibi çeşitli teşvikler vermiştir. Söz konusu değişimin vergi politikalarına yansımaları ise dolaysız vergilerin payının azaltılması ve dolaylı vergilerin ekonomideki payının artırılması olmuştur.



Şekil 3. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yıllar İtibari ile Değişimi

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2016), <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>.

¹²³ Veli Kargı ve Yasemin Özügürlü, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.14, Sayı.1, (2007), s. 279.

¹²⁴ Kargı ve Özügürlü, s. 279.

Yukarıda yer alan şekilden de çok açık bir şekilde görüleceği üzere, 1980 sonrası IMF destekli alınan ekonomik kararlar ve yapılan politika değişiklikleri ile birlikte küreselleşme sürecinde sermayeye avantaj sağlamak üzere, sermaye üzerindeki vergi yükü hafifletilmiştir. Sermayenin azaltılan bu vergi yükü ise dolaylı vergilerle birlikte bireylere yüklenmiştir.

1980 yılında dolaysız-dolaylı vergi paylarına baktığımızda dolaysız vergilerin payı daha fazla durumdayken, 1985 yılına kadar aradaki fark azalmış ve dolaylı vergilerin payı daha fazla duruma gelmiştir. 1985 yılında KDV'nin kabul edilmesi ve izleyen yıllarda da vergi sisteminde yapılan değişikliklerle birlikte, 1990 sonrasında dolaylı vergilerin payı giderek artmış ve nihayet 2016 yılında dolaylı ve dolaysız vergi payları farkı en yüksek seviyeye gelmiştir. Küreselleşme sonrası yabancı sermayeyi ülkeye çekmek adına Türkiye'de uygulanan vergi politikaları sonucu vergi adaleti yıllar itibari ile giderek bozulmuş ve günümüzde en adaletsiz vergi dağılımı noktasına gelmiştir.

5. SONUÇ

Geçmişten günümüze kadar olan süreçte ortaya çıkan ulus devletler, egemenliği altındaki topluluklara hizmet vermek üzere çeşitli şekillerde vergi adı altında gelirler toplamışlardır. Süreç içerisinde de her devlet çağdaş bir vergi sistemi kurmak arzusu içerisinde girmiştir. Bu noktada Adam Smith, Adolp Wagner gibi iktisatçılar öncülüğünde çağdaş vergi sistemlerin ilkeleri belirlenmiştir. Söz konusu vergileme ilkelerinden belki de en önemlisi “vergilemede adalet” ilkesi tezimizin ana konusunu oluşturmaktadır.

Vergiler, üç çeşit kaynaktan tahsil edilmektedirler. Bunlar gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Gelir üzerinden alınan vergiler, vergilemede adalet açısından kuşkusuz en adil vergilerdir. Kişilerin şahsi durumlarını göz önüne alarak ve elde ettikleri gelirleri üzerinden alındığından dolayı hem vergilemede adalet hem de gelir dağılımında adaleti sağlamada en etkili vergileme yöntemidir. Servet üzerinden alınan vergiler, vergi sistemlerinde çok yüksek bir paya sahip olmasa da gelir üzerinden alınan vergiler gibi adil bir vergileme türüdür. Tezimizin konusu olan dolaylı vergiler ise vergilemede adalet noktasında oldukça negatif etkileri olan vergi türüdür.

Dolaylı vergiler, tahsilatının kolay olması ve kişilerin gelirleri üzerinden değil de harcamaları üzerinden alınmasından dolayı mali anestezi etkisi yaratır. Kişiler, dolaylı vergilerin fiyatın içine gizlenmesinden dolayı karşılaşmış olduğu vergi yükünün tam olarak farkına varamazlar. Bu özelliğinden dolayı gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin % 40 ve daha fazlası dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Söz konusu dolaylı vergilerin, devletler açısından sayılan avantajları yanı sıra kişiler üzerinde yarattığı dezavantajları da dikkate alınmalıdır. Herhangi bir kişisel durumu göz önüne almadan, kişilerin sadece yapmış oldukları harcamaları üzerinden belirlenen maktu tutarlar ya da nispi oranlar üzerinden alınması, dolaylı vergilerin kişiler üzerinde yarattığı en büyük dezavantajdır. Aynı olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, belirli bir geliri ve kişisel birikimi yani servet dikkate alınarak vergilendirilse de dolaylı vergiler kişilerin servetleri ya da gelirlerini dikkate almayan bir vergileme türüdür. Bunun sonucunda kişilerin gelirleri ne olursa olsun yapmış oldukları tüketimleri sonucu ödedikleri vergi tutarının aynı olması tersine artan oranlılık etkisi yaratmaktadır.

Türk Vergi Sistemi açısından dolaylı vergilerin dönemsel olarak paylarına bakıldığında, Cumhuriyetin kuruluş döneminde dolaysız vergilerin payı % 43,2 iken Aşar vergisinin kaldırılması ile birlikte 1925 yılında % 22,2'ye düşmüş ve dolaylı vergilerin payı % 77,8'e çıkmıştır. 1946 yılında ise Toprak Mahsuller Vergisi'nin kaldırılması ile birlikte yaşanan gelir kaybının telafisi için dolaylı vergiler arttırılmış ve dolaylı vergilerin payı % 76,8 olarak gerçekleşmiştir. Takip eden yıllarda dolaylı vergilerin payı giderek azalmış ve 1970'lerin sonunda % 40'lı seviyelere kadar gerilemiştir. 1985 yılında KDV'nin vergi sistemine dahil olmasıyla birlikte vergi gelirlerinin yapısı dolaylı vergiler lehine gelişme göstermiştir. 1980 sonrası ekonomik bütünleşme sürecinin küresel çapta hızlanmasıyla birlikte, sermaye üzerinden alınan vergiler hafifletilerek dolaylı vergilere geçiş artmıştır. Söz konusu süreçle birlikte TVS içerisinde 1980 yılında dolaylı vergilerin payı % 37,2 iken 1990 yılında % 47,9 ve nihayet 2001 yılında % 59,5'e kadar yükselmiştir. 2002 yılında ÖTV'nin vergi sistemine dahil olmasıyla birlikte dolaylı vergilerin payı daha da artarak 2016 yılında %67,3 oranında gerçekleşmiş ve vergi adaleti giderek bozulmuştur.

OECD ülkelerinin vergi sistemlerine bakıldığında dolaysız vergilerin payı 2015 yılında ortalama % 32, dolaysız vergilerin payı ise % 68 civarında gerçekleşmiştir. Türkiye'de söz konusu dağılım ise 2015 yılında tam tersi durumda yani dolaylı vergiler yaklaşık olarak % 68 dolaysız vergiler ise % 32 civarında gerçekleşme sağlamıştır. Dolaysız vergilerin paylarına gelişmiş ülkelerden örnek vermek gerekirse, 1980 sonrası dönemde ABD'de ortalama % 17, Almanya'da % 28 ve Japonya'da % 18 civarlarında bir paya sahip olmuştur. Aynı dönemde gelişmekte olan ülkelere örnek vermek gerekirse aynı dönemde Şili'de ortalama % 58 ve Macaristan'da % 43 civarlarında gerçekleşmiştir. Söz konusu verilerden hareketle, ülkelerin gelişmişlik seviyeleri arttıkça vergi sistemlerinin daha adil konuma geldiğini söyleyebiliriz.

Devletin, vatandaşlarına kaliteli hizmet, sosyal gelişmişlik ve yüksek yaşam standartı sunması için gerekli kaynakların büyük bir kısmı vergilerden sağlanmaktadır. Vatandaşlar açısından ise vergiler, kamu harcamalarının finansmanına katılmak için en temel yoldur. Devlet, kamu harcamalarının finansmanında en büyük paya sahip olan vergileri toplarken gelir dağılımında adaleti ve vergilemede adaleti bozmayacak şekilde vergi sistemini oluşturmalıdır. Düşük gelirli bireylerin üzerindeki vergi yükü azaltılarak, gelir ve servet üzerinden alınan vergileri arttırmak suretiyle görece daha yüksek gelirli bireylerin vergi yükü arttırılmalıdır. Her bütçe

açığı meydana geldiğinde ya da ekonomik kriz yaşandığında, dolaylı vergi payları arttırılarak krizi düşük ve orta gelirlielerin daha çok hissetmesine yol açılmamalıdır. Dolaysız vergiler üzerinde bulunan sayısız muafiyet ve istisnalar kaldırılarak daha etkin bir vergi sistemi yaratılmalıdır. Vergi sisteminin etkinliği ise sadece vergi gelirinin arttırılması olarak algılanmamalı, daha adil bir vergi yapısı ile sadece niceliksel hedefler değil, niteliksel hedefler koyulup buna göre düzenlemeler yapılmalıdır. Neredeyse 2-3 yılda bir gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine çeşitli aflar çıkartılması durumu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine vergi ödevlerini yerine getirmeme alışkanlığı kazandırmaktadır. Vergi sisteminin daha adil bir yapıya kavuşması için önce toplumda vergi ahlakının yerleştirilmesi gerekmektedir. Her bireyin vergi ile ilgili ödevlerini bildiği ve tam olarak yerine getirdiği bir toplumda vergi sistemi de daha adil bir yapıya kavuşacaktır. Vergi ahlakının ve bilincinin yerleşmediği Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise devletler, dolaysız vergilerdeki gelir kayıp ve kaçaklarının telafisi için dolaylı vergilerin paylarını arttırmakta ve bu da adil olmayan bir durumu ortaya çıkartmaktadır.

Sonuç olarak Türkiye’de geçmişten günümüze kadar vergi yapısı, istatistiki veriler ve uygulanan vergi politikalarıyla açıklanmıştır. Vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin payının % 70’e ulaşması durumu, uygulanan vergi politikalarının vergilemede adaleti sağlamaktan uzak olduğunu göstermiştir. Türk Vergi Sistemini daha adil bir yapıya kavuşturmak için, öncelikle topluma vergi bilincini ve vergi ahlakını aşılama daha sonrasında ise kapsamlı vergi reformları ile dolaysız vergilerin sistem içerisindeki payını arttırmak suretiyle vergi adaletini iyileştirici kararlar alınmalıdır.

Vergi kişilerin doğumundan ölümüne kadar yaşamlarının birçok noktasında temas edecekleri bir devlet geliridir. Bu nedenle vergi, toplumun tamamını etkilediğinden dolayı önemli bir politika aracıdır. Adil olmayan bir vergi yapısı ise toplumda huzursuzluğa ve hoşnutsuzluğa neden açacak ve vergi yükünün adaletsiz bir şekilde tesis edildiğini düşünen bireylerin devlete bakış açıları genellikle olumsuz olacaktır. Bunun yanı sıra adil olmayan bir vergi sistemi gelir dağılımını da olumsuz etkilemektedir. Gelir dağılımında adaletin sağlanmadığı bir ülke de ise toplumsal huzuru ve barışı sağlamak tam anlamıyla mümkün olmayacaktır.

Çalışma kapsamında, geçmişten günümüze hem TVS’nin vergi gelirleri itibari ile payları analiz edildi hem de gelişmiş ülkeler ile OECD ülkeleri vergi sistemlerinde yer alan

dolaylı vergi payları üzerine karşılaştırmalar yapılmıştır. Yapılan bu karşılaştırmalar sonucunda dolaylı vergilerin vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği, TVS'nin mevcut haliyle adil bir vergilemeden uzak olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın sonucunda da dolaylı vergilerin kişilerin sosyal durumları, gelirleri vb. gibi kişisel hiçbir veriyi dikkate almayarak herkesten aynı oranda tahsil edildiğinden ve objektif bir vergi türü olduğundan dolayı adil bir vergileme aracı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu çalışmada ulaşılan sonuca benzer olarak; Mehmet YÜCE (2002) çalışmasında *“dolaylı vergilerin vergi yükünün alt gelir ve yoksul gelir gruplarına mal edildiği, Türkiye’de dolaylı vergilerin mali amacı ön planda tutulduğunu ve şahsileştirme, yoksul zengin ayrımı yapılmaksızın uygulandığından dolayı adil bir vergi türü olmadığını”*¹²⁵, Çoşkun Can Aktan ve İstiklal Yaşar Vural (2002) çalışmalarında *“Tüketim vergilerinin fiyatın içine gizlenmiş şekilde vergilendirildiğini, vergi yükümlüsünün şahsi durumlarını dikkate almadığını alt gelir grubundaki tüketicilerin marjinal tüketim eğiliminin yüksek olduğunu ve bu nedenle kişilerin geliri arttıkça tükettikleri mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri verginin gelirine oranının azaldığını ve tüm bu nedenlerden dolayı gelir dağılımında eşitsizliği arttıran adil olmayan bir vergi türü olduğunu”*¹²⁶, Nazan SUSAM ile Nagihan OKTAYER (2007) çalışmalarında *“Gelir vergisi gibi dolaysız vergilerden elde edilen tahsilatların azlığı sebebi ile KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin sistem içerisindeki payının artması sağlıklı bir vergi yapısının varlığına işaret ettiğini”*¹²⁷ belirtmişlerdir.

Dolaylı vergilerin adil olduğu sonucuna ulaşan bir çalışmaya ise rastlanılmamıştır.

¹²⁵ Mehmet Yüce, “Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı”, **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, Sıra 1, (2001), ss. 1-38.

¹²⁶ Aktan ve Vural, s.1 .

¹²⁷ Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.21, Sayı.2, (2007), ss. 105-123.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.

Conway, Edmund. **Gerçekten Bilmeniz Gereken 50 Ekonomi Fikri**, Ertuna Howison (çev.), Ankara: Bkz Yayıncılık, 2015.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1995.

Giray, Filiz. **Maliye Tarihi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.

Marlow, Micheal. **Public Finance**, New York: The Dryden Press, 1995.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1992.

Nemli, Arif. **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990.

Neumark, Fritz. **Vergi Politikası**, (Çev: İclal Cankorel), İstanbul: Zeyrek Kitabevi, 1975.

Oyan, Oğuz ve Ali Rıza Aydın. **Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler**, Ankara: Adım Yayıncılık, 1991.

Önal, Ayşegül Yakar ve Sezai Temelli. **Küresel Dönemde Vergileme, Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar**, İstanbul: Beta Yayınları, 2012.

Öncel, Mualla ve Nami Çağan. **Mali Hukuk Bilgisi**, 6. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1994.

Özer, İlhan. **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1972.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Derya Kitabevi, 2017.

Ricardo, David. **Principles of Political Economy and Taxation**, Kitchener: Batoche Books, 2001.

Sayar, Nihat. **Kamu Maliyesi**, Cilt I, İstanbul: İ.İ.T.A Nihat Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 256, 1970.

Smith, Adam. **Milletlerin Zenginliği**, Haldun Derin (çev.), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2013.

Tekir, Sabri. **Vergi Teorisi**, İzmir: Güçbirliği Yayıncılık, 1987.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2009.

Varcan, Nezih. **Cumhuriyet Dönemi Vergi Politikaları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987.



Sürekli Yayınlar

Abdlaziz, Rizgar Abdulkarim, Khalid Abdul Rahim ve Peter Adamu. “Oil and Food Prices Co-integration Nexus for Indonesia: A Non-linear Autoregressive Distributed Lag Analysis”, **International Journal of Energy Economics and Policy**, Cilt.6, Sayı.1, 2016, ss. 82-87.

Akıncı, Adil ve Özer Özçelik. “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi”, **Maliye ve Finans Yazıları**, Sayı.110, 2018, ss. 9-20.

Aktaş, Erkan, Selçuk İpek ve Serkan Işık. “Türkiye’de Tarım Sektöründe Kullanılan Mazota Yönelik Vergi ve Destekler”, **Tarım Ekonomisi Dergisi**, Cilt.16, Sayı.1, 2010, ss. 19-24.

Aliyev, Polad ve Sertaç Hopoğlu. “Vergilerin Gelir Dağılımı Temelinde Verimliliği”, **İktisadi Yenilik Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, Ocak 2016, ss. 27-45.

Arıkan, Ahmet Naci. “OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II)”, **Vergi Dünyası**, Sayı.331, 2009, ss. 65-70.

Arıkan, Vural. “Katma Değer Vergisi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı.30, 1986, ss. 7-19.

Ay, Hakan ve Mehmet Latif Haydanlı. “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.4, Sayı.3, 2017, ss. 136-153.

Ay, Hakkı M. ve Esra Talaşlı. “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, ss. 135-155.

Ayman Güler, Birgül. “Sosyal Devlet ve Yerelleşme”, **Memleket Siyaset Yönetim**, Sayı.2, 2006, ss. 31-50.

Bakan, Sumru ve Sadettin Paksoy. “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.32, 2010, ss. 150-170.

Bozdoğan, Kübra, Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan. “Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.375, Kasım 2012, ss. 128-136.

Buyrukoğlu, Selçuk ve Davut Buzkıran. “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt.5, Sayı.7, 2017, ss. 2077-2091.

Çınar, Gökhan ve Halil İbrahim Yılmaz. “Türkiye’deki Mazot Fiyat Şoklarının Hububat Sektörüne Etkisi”, **Aydın İktisat Fakültesi Dergisi**, Cilt. 2, Sayı.2, 2017, ss. 101-115.

Demir, İhsan Cemil. “Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt. 26, Sayı. 35, 2018, ss. 11-26.

Demir, Murat ve Erşan Sever. “Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.9, Sayı.2, Mayıs 2017, ss. 51-66.

Demircan, Esra Siverekli. “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 21, Temmuz-Aralık 2003, ss. 97-116.

Demirgil, Bünyamin. “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, 2018, ss. 118-131.

Doğanyigit, Sadettin. “Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 138, Haziran 2004, ss.21-27

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı 4, 1998, ss. 1-23.

Gökçay, Şerif Emre. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, **Journal of Life Economics**, Cilt.4, Sayı.3, ss. 121-130.

Greenaway, David ve Chris Milner. “Fiscal Dependence on Trade Taxes and Trade Policy Reform”, **Journal of Development Studies**, Sayı 27, 1991, ss. 95-132.

Güvenek, Burcu, Volkan Alptekin ve Murat Çetinkaya. “Enflasyon ve Dolaylı Vergilerden Elde Edilen Gelirler Arasındaki İlişkinin VAR Yöntemiyle Analizi”, **Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi**, Cilt.11, Sayı 3, 2010, ss. 1-28.

Ibrahim, Mansor. “Oil and Food Prices in Malaysia: a Nonlinear ARDL Analysis”, **Agricultural and Food Economics**, Cilt.3, Sayı.1, 2015, ss. 1-14.

Işık, Nihat ve Efe Can Kılınç. “OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi (KMU) İİBF Dergisi**, Sayı.17, 2009, ss. 147-173.

Kapusuzoğlu, Ayhan ve Merve Karacaer Ulusoy. “ The Interactions Between Agricultural Commodity and Oil Prices: An Emprical Analysis”, **Agricultural Economics Zemědělská Ekonomika**, Cilt.61, Sayı.9, 2015, ss. 410-421.

Kargı, Veli ve Yasemin Özügürlü. “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.14, Sayı.1, 2007, ss. 276-289.

Kargı, Veli ve Tacim Yayğır. “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, Sayı.1, 2016, ss. 1-22.

Kayar, Gökhan. “Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS’nin Değerlendirilmesi-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı.358, 2011, ss. 80-87.

Kılıç, Özalp. “Türkiye’de Vergi Adaleti”, **Akademik Bakış Dergisi, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı.66, Mart-Nisan 2018, ss. 396-411.

Kılıçdaroğlu, Kemal. “Vergide Reform Yapıldı mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 79, 1999, ss. 10-19.

Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç. “1982 T.C Anayasası’nın Vergi Ödevi İle İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 419, Temmuz 2016, ss. 17-19.

Özel, Salih. “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.51, Nisan-Mayıs-Haziran 2000, ss. 1-12.

Özgül, Mahmut Hüdayi. “Neoliberal Küreselleşme Sürecinin 1980 Sonrası Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisi”, **Enderun Dergisi**, Sayı.2, 2017, ss. 27-44.

Özkan, Ersan. “Lüks Tüketimdeki ÖTV Sıfırlamasının Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi”, **Maliye Posta Dergisi**, Sayı.879, Nisan 2017, ss. 63-168.

Sandalcı, Ulvi ve İnci Sandalcı. “OECD Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1990 – 2014”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.9, Sayı.1, Ocak 2017, ss. 51-62.

Sheffrin, Steven. “M. What Does The Public Believe About Tax Fairness?”, **National Tax Journal**, Volume.46, No.3, 1993, ss. 301-308.

Susam, Nazan ve Ufuk Bakkal. “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı.61, 2011, ss. 24-50.

Susam, Nazan ve Nagihan Oktayer. “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.21, Sayı.2, 2007, ss. 105-123.

Tekin Ahmet, “OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 26, (Nisan 2010), ss. 1-17.

Topal, Mehmet Hanefi. “Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Ampirik Bir Kanıt”, **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt.5, Sayı.3, Temmuz 2017, ss. 183-206.

Tülümce, Sevinç Yaraşır ve zay zpen. “Türkiye’de zel Tüketim Vergisi ve Cari Açık Arasındaki İlişki Analizi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 49, Bahar 2014, ss. 280-291.

Uğur, Ahmet Akbaş, Yusuf Ekrem ve Mehmet şentürk. “zel Tüketim Vergisi Oranlarındaki Artış Cari Açığa zm Olabilir Mi?”, **Journal of Yasar University**, Cilt.26, Sayı.7, 2012, ss. 4572-4588.

Yanık, Celalettin ve Mustafa Kara. “Küreselleşmenin Sosyal Devlet Anlayışındaki Dönüşüme Etkisi: Genel Bir Değerlendirme”, **Emek ve Toplum Dergisi**, Sayı.6, 2014, ss. 8-25.

Yüce, Mehmet. “Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı”, **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, Sıra 1, 2001, ss. 1-38.

Diğer Yayınlar

Adalısoy, Özlem. “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Denizli, 2007.

Aktan, Coşkun Can ve İstiklal Yaşar Vural. “Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağılımı ve Yoksulluk, Yoksullukla Mücadele Stratejileri”, **Ankara HAK-İŞ Konfederasyonu Yayınları**, 2002, ss. 1-20.

Altınsoy, Selçuk. “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nin Türk Bankacılık Sentörüne Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bilim Dalı, Sakarya, 2010.

Arnold, Jens. “Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from A Panel of OECD Countries”, **Organisation for Economic Co-operation and Development**, Working Paper, No: 2008(51), October.

Buyun, Taylan Cihan. “2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2008.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://www.bumko.gov.tr/TR,146/istatistikler.html>, (13.11.2018).

Dellal, İlkey, Hakan Efendi Özat ve Tijen Özüdoğru. “Tarımda Mazot Kullanımı ve Mazot Destekleri”, **Çalışma Raporu**, Yayın No:163, Eylül 2007, ss. 1-184.

Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (11.12.2018)

Kapucu, Gizem. “Doğrudan Vergiler Bakımından Verginin Tarafsızlığı İlkesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2007.

Kirmanoğlu, Hülya. “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 1994, ss. 56-82.

Kopits, George. “Tax Harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis”, **İMF Occasional Paper**, Washington DC, July 1992, ss. 31-32.

Mercan, Saygın. “Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2006.

Mutlu, Ayşegül ve Mustafa Çelen. “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları”, **Tüsiad**, Ekim 2012, ss. 13-39.

OECD Data, <https://stats.oecd.org/>, (05.01.2019)

Önal, Ezgi Şen. “Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Polat, Orhan. “Vergi Afları Karşısında Mükelleflerin Adalet Algısı ve Vergiye Gönüllü Uyumu: Bursa İli Örneği”, **Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Bursa, 2018.

Prasad, Naren. “Policies For Redistribution: The Use Of Taxes And Social Transfers”, **International Institute for Labour Studies**, Discussion Paper, No:194, 2008.

Şenocak, Kevser. “Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Adalet ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2014.

Şenyüz, Doğan. “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları**, No: 3694/542/77.

Uluatam, Özhan. “Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi”, **Türk Harb-iş Sendikası Yayınları**, Ankara, 1995.

Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>. (29.04.2019)

Seviğ, Veysi. Yeni Milli Gelir Serisi ve Vergi Yüğü, Referans, 2008.

Xing, Jing. “Does Tax Structure Affect Economic Growth? Empirical Evidence From OECD Countries”, **Centre for Business Taxation**, Oxford University, Working Paper, 2011, No: 11/20 (October).

Yandık, Fatma Merve. “Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Gelir Vergisi Hasılatı Üzerindeki Etkisi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonomi ve Finans Anabilim Dalı, Aydın, 2017.

Yaraşlı, Genç Osman. “Türkiye’de Vergi Reformu, İstanbul Üniversitesi”, **Doktora Tezi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bilim Dalı, İstanbul, 2003.

Yılmaz, Gülay Akgül. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını**, İstanbul, 2006.

Yılmaz, Gülizar Seda. “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Politik Ekonomisi: 1950-2011 Dönemi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Aydın, 2012.

