

**TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN GELİŞİMİ
VE
MAKRO EKONOMİK ETKİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Bilim Dalı**

Özlem ADALISOY

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ersan ÖZ

**Aralık 2007
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı öğrencisi Özlem ADALISOY tarafından Yrd. Doç. Dr. Ersan ÖZ yönetiminde hazırlanan “**Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 25.12.2007 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

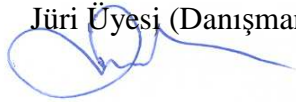
Doç. Dr. Abdülkadir İŞİK

Jüri Başkanı



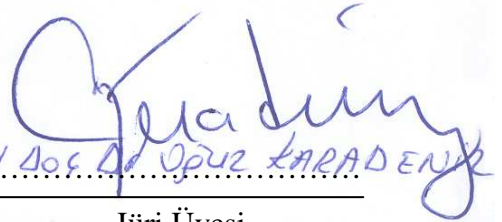
Yrd. Doç. Dr. Ersan ÖZ

Jüri Üyesi (Danışman)



Yrd. Doç. Dr. Öpür KARADENİZ

Jüri Üyesi

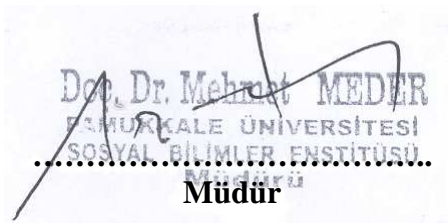


Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 01/02/08 tarih ve 03/07... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mehmet MEDER

PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Müdür



Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza

:



Öğrenci Adı Soyadı

:

Özlem ADALISOY

TEŐEKKÜR

Çalıőmalarım boyunca beni yönlendiren Hocam Yrd. Doç. Dr. Ersan ÖZ'e, değerli yardımlarından dolayı kıymetli eőim Erdoğan ADALISOY' a, her zaman bana destek olan aileme ve hayatımıza mutluluk katan canım kızım Defne'ye teőekkür ederim.

ÖZET

TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN GELİŞİMİ VE MAKRO EKONOMİK ETKİLERİ

ADALISOY, Özlem

Yüksek Lisans Tezi, Maliye ABD

Tez Yöneticisi: Yrd. Doç. Dr. Ersan ÖZ

Aralık 2007, 141 Sayfa

Bu çalışmada Türkiye’de dolaylı vergilerin gelişimi ve makro ekonomiye etkileri incelenmiştir. Bilindiği gibi bir ekonomide vergiler birinci derece önemli finansman kaynağı olmakta, vergilerin kimden hangi oranda alındığı ve ne şekilde kullanıldığı büyük önem taşımaktadır. Türkiye’de vergi politikasındaki tercihler son yıllarda dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmakta, bu durum ekonomide farklı etkiler ortaya çıkarmaktadır. Dolaylı vergilerin makro değişkenleri hangi yönde etkilediği, her bir değişken için farklılıklar göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı vergiler, Dolaylı vergilerin gelişimi, Dolaylı Vergilerin Makro Ekonomiye Etkileri

ABSTRACT**DEVELOPMENT OF INDIRECT TAXES IN TURKEY
AND
ITS MACROECONOMICAL AFFECTS**

ADALISOY, Özlem
M. Sc. Thesis in Finance
Supervisor : Assist. Prof. Dr. Ersan ÖZ

December 2007, 141 Pages

In this study, development of indirect taxes in Turkey and its effects to macroeconomics are examined. As it is well known, in an economy taxes are primary financial sources, it is of great importance how and from whom these taxes are received. In Turkey, choices on tax politics are heavily emphasised on indirect taxes in recent years , this situation leads to different effects on economy. The way in which indirect taxes affect macro variables differ for each variable.

Keywords: Indirect Taxes, Development of Indirect Taxes, Macroeconomical Effects of Indirect Taxes

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
GRAFİKLER DİZİNİ	viii
TABLolar DİZİNİ	ix
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN TANIMI, KAPSAMI VE ÇEŞİTLERİ

1.1. DOLAYLI VERGİLERİN TANIMI VE KAPSAMI	3
1.2. DOLAYLI VERGİLERİN ÇEŞİTLERİ	4
1.2.1. 1980 Öncesi Dönemde Dolaylı Vergiler	4
1.2.1.1. Umumi istihlak vergisi ile eğlence ve hususi istihlak vergisi	5
1.2.1.2. Muamele vergisi	6
1.2.1.3. Gider vergileri	6
1.2.1.4. Resimler ve harçlar	8
1.2.2. 1980 Sonrası Dönemde Dolaylı Vergiler	10
1.2.2.1. Katma değer vergisi (KDV)	10
1.2.2.1.1. Verginin konusu	12
1.2.2.1.2. Verginin mükellefi ve sorumlusu	12
1.2.2.1.3. Vergiyi doğuran olay ve verginin matrahı	12
1.2.2.1.4. Verginin oranı	12
1.2.2.1.5. İndirim ve istisnalar	13
1.2.2.1.6. KDV beyannamesi ve verginin ödenmesi	14
1.2.2.2. Özel tüketim vergisi (ÖTV)	14
1.2.2.2.1. Verginin konusu	16
1.2.2.2.2. Verginin mükellefi	17
1.2.2.2.3. Vergiyi doğuran olay	17
1.2.2.2.4. Verginin alınma şekli, matrah, oran ve istisnalar	17
1.2.2.2.5. Verginin tarh ve tahsili	18
1.2.2.3. Gümrük vergileri	18
1.2.2.4. Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV)	21

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN YILLAR İTİBARIYLA GELİŞİMİ

2.1. 1980 ÖNCESİ DÖNEMDE DOLAYLI VERGİLERİN GELİŞİMİ	23
2.1.1. 1923 – 1939 Döneminde Dolaylı Vergiler	23
2.1.2. 1940 – 1959 Döneminde Dolaylı Vergiler	28

2.1.3. 1960 – 1979 Döneminde Dolaylı Vergiler	34
2.2. 1980 SONRASI DÖNEMDE DOLAYLI VERGİLERİN GELİŞİMİ	40
2.2.1. 1980 – 1994 Döneminde Dolaylı Vergiler	41
2.2.2. 1995 – 2007 Döneminde Dolaylı Vergiler	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN MAKRO EKONOMİK ETKİLERİ

3.1. DOLAYLI VERGİLERİN İKTİSADİ BÜYÜMEYE ETKİSİ	58
3.2. DOLAYLI VERGİLERİN YATIRIMLARA ETKİSİ.....	64
3.3. DOLAYLI VERGİLERİN TASARRUFLARA ETKİSİ	69
3.4. DOLAYLI VERGİLERİN EMEK ARZI ÜZERİNE ETKİSİ	73
3.5. DOLAYLI VERGİLERİN KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNE ETKİSİ	76
3.6. DOLAYLI VERGİLERİN GELİR DAĞILIMINA ETKİSİ	82
SONUÇ	89
KAYNAKLAR	92
EKLER	98
ÖZGEÇMİŞ	141

GRAFİKLER DİZİNİ

	Sayfa
Grafik 3.1 1980-2006 Yılları Arasında Büyüme Hızları.....	60
Grafik 3.2 Yatırımların 2001 ile 2006 Yılları Arasında Dağılımı.....	66
Grafik 3.3 Yurtiçi Tasarruflar ile Sabit Sermaye Yatırımlarının GSMH İçindeki Payı (%).....	71
Grafik 3.4 Vergi Gelirlerinin Bütçe İçerisindeki Payı (%) (2000-2006).....	78
Grafik 3.5 Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%) (2000-2006).....	79
Grafik 3.6 1990-2005 Yılları Arasında Vergi Yükleri.....	80

TABLOLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 2.1 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1923-1939)	23
Tablo 2.2 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%) (1923-1939).....	24
Tablo 2.3. İç Tüketim Vergilerinin Vergi Hasılatı İçindeki Yeri (%) (1925-1939)	25
Tablo 2.4 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%) (1925-1939).....	27
Tablo 2.5 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1940-1959).....	29
Tablo 2.6 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%) (1940-1959).....	30
Tablo 2.7 İç Tüketim Vergilerinin Vergi Hasılatı İçindeki Yeri (%) (1940-1959)	31
Tablo 2.8 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%) (1940-1950).....	33
Tablo 2.9 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%) (1951-1959).....	34
Tablo 2.10 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1923-1939).....	35
Tablo 2.11 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%) (1960-1979).....	36
Tablo 2.12 İç Tüketim Vergilerinin Vergi Hasılatı İçindeki Yeri (%) (1960-1977).....	37
Tablo 2.13 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%) (1960-1977).....	38
Tablo 2.14 Bazı Ülkelerde Kamu Gelirlerinin Milli Gelirdeki Payı (1973-1974).....	39
Tablo 2.15 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1980-1994).....	42
Tablo 2.16 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1980-1994).....	43
Tablo 2.17 Gelirden, Harcamadan ve Servetten Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-1994).....	44
Tablo 2.18 Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%) (1980-1994).....	45
Tablo 2.19 OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki (%) Payı.....	47
Tablo 2.20 OECD Ülkelerinde Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	49

Tablo 2.21 Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	49
Tablo 2.22 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1995-2006).....	51
Tablo 2.23 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1995-2006).....	52
Tablo 2.24 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1995-2006).....	53
Tablo 2.25 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (1995 - 2006).....	54
Tablo 2.26 Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Bileşimi (%) (2003)....	55
Tablo 2.27 OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2004).....	56
Tablo 3.1 2000-2006 Yılları Arasında Büyüme Hızı ve Kişi Başına GSMH (\$) ve Dolaylı Vergilerdeki Yıllık % Değişim.....	59
Tablo 3.2 Gelişmiş Ülkelerde Kişi Başına GSMH (2007).....	61
Tablo 3.3 2000-2005 Yılları Arasında Yatırım Harcamalarının Gelişimi.....	65
Tablo 3.4 Yurtiçi Tasarrufların GSMH İçindeki Payı (%) (1980 – 2005)	70
Tablo 3.5 Türkiye' de Kayıt Dışı İstihdam (2000 – 2006)	74
Tablo 3.6 Türkiye' de Tarım Dışı İstihdam (2000 – 2006)	75
Tablo 3.7 AB Ülkelerinde Vergi Yüklerinin Gelişimi (2000 – 2004)	81
Tablo 3.8 Türkiye' de Gelir Dağılımı (1994, 2002 ve 2003).....	83
Tablo 3.9 Yüzde 20'lik Grupların Gelirden Aldığı Paylar, 2004-2005.....	84

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
KBH	: Konsolide Bütçe Harcaması
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PTT	: Posta Telgraf Telefon
TL	: Türk Lirası
TUİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
YTL	: Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

İktisadi, mali ve sosyal görevler yüklenmiş olan devlet; bu görevleri çeşitli gelirler yoluyla finanse etmektedir. Bu gelirler içerisinde en önemlisi ve temel gelir kaynağı vergilerdir. Vergi; devletin kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır. Günümüzde devlet faaliyetlerinin, dolayısıyla finansman ihtiyacının artması sonucu vergi çeşitleri ve alınan vergi miktarı artmış, bunun sonucunda vergilerin sınıflandırılması ihtiyacı hissedilmiştir. Çeşitli kıstaslara göre değişik sınıflandırmalar mevcut olmakla birlikte en yaygın olarak kullanılan ayrımlardan biri; dolaylı - dolaysız vergi ayrımı olmaktadır. Genellikle gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olarak adlandırılırken, gelir ve servetin kullanımı üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır.

Cumhuriyetten günümüze kadar olan dönem içinde ekonominin ihtiyaçlarına paralel olarak bazı vergiler uygulamaya konulurken, bazıları ise uygulamadan kaldırılmıştır. Dolayısıyla dönemler itibariyle kullanılan vergi çeşitlerinde farklılıklar oluşmuştur. 1980 öncesi dönemde İstihlak, Muamele ve Gider Vergileri dolaylı vergilerin temelini oluştururken, 1980 sonrası dönemde Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi gibi iki önemli verginin kabulü ile Türk Vergi Sistemi tamamen farklılaşmış, önceki dönemlere göre sadeleşmiştir.

1923 -2007 yılları arasında her ne kadar vergilerin isimleri ve içeriği değişse de genel olarak dolaylı vergilerin ekonomideki ağırlığı değişmemiştir. Çoğunlukla vergi gelirleri içerisinde % 50'nin üzerinde bir paya sahip olan dolaylı vergilerin bu özelliği, ekonomide bireyler ve kurumlar üzerinde önemli etkiler meydana getirmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde verginin tanımı ve sınıflandırılması yapılmış, daha sonra dolaylı vergilerin çeşitleri incelenmiştir. 1980 sonrası dönemde dolaylı vergiler alanında önemli ölçüde değişiklikler yaşandığından, incelenen dönemin 1980 öncesi ve 1980 sonrası dönem olarak ikiye ayrılması ile karşılaştırmada kolaylık amaçlanmıştır. 1980

sonrası dönemdeki dolaylı vergiler daha ayrıntılı analiz edilerek Türk Vergi Sisteminin bugünkü durumuna değinilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde de konu 1980 öncesi ve 1980 sonrası olmak üzere iki döneme indirgenmiş ve söz konusu dönemler itibariyle dolaylı vergilerin ekonomideki seyri tablolar itibariyle incelenmiştir. Tablolarda hem dolaylı vergilerin genel olarak seyri, hem de içerik olarak gelişimi gösterilmiştir.

Son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde ise; dolaylı vergilerin makro ekonomik yapıya etkileri ele alınarak; bu kapsamda dolaylı vergilerin iktisadi büyümeye etkisi, yatırımlara etkisi, emek arzı üzerindeki etkisi, tasarruflara etkisi, kayıt dışı ekonomiye etkisi ve gelir dağılımına etkisi kapsamlı bir biçimde incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN TANIMI, KAPSAMI VE ÇEŞİTLERİ

1.1. DOLAYLI VERGİLERİN TANIMI VE KAPSAMI

Devlet; kamunun finansmanını gerçekleştirmek için gerekli olan gelirleri çeşitli kaynaklardan sağlamaktadır. Bunlar içinde vergiler diğer gelir türleri içinde en önemlileridir.

Vergi; Devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir (Pehlivan, 2003:95).

Ekonomide günümüze kadar ki süreçte kamu harcamalarında meydana gelen artışa paralel olarak, bu harcamaların karşılanması için kullanılan vergilerde de bir artış meydana gelmiş, uygulamada daha iyi anlaşılması bakımından bu vergilerin çeşitli kıstaslara göre sınıflandırılması ihtiyacı hissedilmiştir. Vergilerin günümüzdeki yaygın olarak kullanılan sınıflandırmaları; Dolaylı-Dolaysız, Spesifik-Advolorem, Subjektif-Objektif, Gelir-Servet-Harcamalar üzerinden alınan vergiler olmakla beraber Dolaylı-Dolaysız vergi ayrımı en eski ve en çok kullanılan ayırım biçimidir.

Dolaylı-Dolaysız vergileme kaba çizgileriyle şöyle açıklanabilir; Potansiyel bir vergi kaynağına ulaşmak iki türlü vergileme ile mümkündür. Ya vergiye konu olacak kaynakları doğrudan tayin etmek yolu aranacak ki bu durumda vergi herhangi bir gelir veya servet üzerine doğrudan konacaktır, yani dolaysız vergileme suretiyle yahut ta vergiye konu olacak kaynağa dolaylı ya da dıştan bir yolla ulaşılacaktır - bazı hukuki işlemler üretim veya tüketim olayları vesilesiyle - ki bu durumda da dolaylı vergileme söz konusudur (Korkmaz, 1981:130).

Dolaylı-Dolaysız vergi ayrımında bazı kriterler de kullanılmaktadır. Bunlardan başlıcaları yansıma ve vergi konusunun sürekliliğidir. Yansıma kriterine göre; vergiyi ödeyen kanuni mükellef verginin yükünü de fiili olarak başkasına devredemiyorsa,

o vergiler, dolaysız vergidir. Vergiyi ödeyen yansıma yoluyla başkalarına vergiyi devredebiliyorsa, bu dolaylı vergidir (Devrim, 1998:258).

Vergi tekniğine ilişkin belirtilerden hareket eden ve A. Wagner'e bağlanan bir ayrıma göre, tarifeye dayanan vergiler dolaylı, beyannameye dayanan vergiler ise dolaysız vergiler olarak nitelendirilmektedir. Soden tarafından... kabul edilen ve sonra bazı diğer müelliflerinde iştirak ettiği bu görüşe göre, dolaysız vergiler, sabit veya sabit addedilen.. ve dolayısıyla tahmini daha önceden mümkün bir matrahtan vergi liste ve cetvellerinden yararlanılarak tahsil edilen vergilerdir; örneğin gelir ve servet vergileri bu gruba girerler. Buna mukabil, vergi konusu geçici, tesadüfi ve daha önceden tahminleri mümkün olmayan bir takım olaylardan ibaret olan ve bu nedenle, ana defter ve cetvellere göre tahakkuk ettirilemeyen vergiler dolaylı vergiler olarak nitelendirilmektedir (Schmölders, 1976:265).

Bu konudaki diğer bir ayrım ise gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin dolaysız, gelir ve servetin kullanımı üzerinden alınan vergilerin ise dolaylı vergiler olduğu şeklindedir.

1.2. DOLAYLI VERGİLERİN ÇEŞİTLERİ

Cumhuriyetten günümüze kadar olan süreç içinde ekonomi gereksinimleri dahilinde bazı vergilerin uygulanmasına son verilirken, buna karşılık bazı yeni vergiler sisteme dahil edilmiştir. Bu nedenle dolaylı vergiler kapsamında yer alan vergilerin, 1980 öncesi ve 1980 sonrası olmak üzere iki döneme indirgenerek incelenmesinde fayda olacaktır.

1.2.1. 1980 Öncesi Dönemde Dolaylı Vergiler

1980 öncesi dönemde gerek ekonomik ve gerekse siyasi birçok gelişme yaşanmış, uygulanan vergi politikaları da bu gelişmelerden bütünüyle etkilenmiştir. Dönemin ilk yıllarında baş gösteren 1929 buhranı, 1940'lardaki İkinci Dünya Savaşı, 70'li yıllardaki petrol krizleri ve yine bu dönemde yaşanan siyasi-askeri krizler, dönemin en önemli olaylarını oluşturmuştur.

1.2.1.1. Umumi istihlak vergisi ile eğlence ve hususi istihlak vergisi

Cumhuriyet yönetimi Osmanlı Devletinden devraldığı çok çeşitli ve karmaşık dolaylı vergilerden bir kısmını uygulamaya devam ederken bir kısmında yeni düzenlemelere gitmiştir. Osmanlılardan, Cumhuriyet yönetimine devrolan vergiler; Temettü Vergisi, Musakkafat Vergisi, Ağnam Vergisi ve Aşar Vergisidir. Buna göre;

Temettü Vergisi; sanat ve ticaret gelirleri üzerinden,
Musakkafat Vergisi; bina kazançları üzerinden,
Ağnam Vergisi; eti yenen ve otlayan evcil hayvanlar üzerinden,
Aşar Vergisi ise; arazi üzerinden alınmıştır.

Cumhuriyet döneminde, bu vergiler arasında en önemli vergi; bütçe içerisinde sağladığı gelir oranı çok yüksek olan Aşar Vergisidir. 1924 yılında toplam bütçe gelirinin %35'i bu vergiden sağlamıştır. Ancak ziraatin gelişmesine engel olduğu gerekçesiyle 1925 yılında kaldırıldığında, devlet önemli bir gelir kaybına uğramıştır.

Aşar'ın kaldırılması ile doğan bütçe açığını kapamak için, harcamalar üzerinden alınmak üzere iki yeni vergi getirilmiştir. 1926 yılında kabul edilen Umumi İstihlak Vergisi Kanunu, esas olarak bütün satışları her safhada vergilendirdiğinden, ayrıca hizmetleri hedef alan Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu hazırlanmış ve kabul edilmiştir.

Umumi İstihlak Vergisi; kapsamı oldukça geniş tutulmak istenen yayılı muamele vergisi niteliğindedir. Kanun'un gerekçesinde, vasıtalı vergilerin tek başına adaleti sağlayamayacağı, fakat bu verginin, diğer vergiler yanında hafif bir oranda uygulandığı takdirde, diğer vergilerin etki sahasından kurtulan matrahların vergileneceği belirtilerek vergi oranı %2,5 olarak saptanmıştır (Varcan ve Çakır, 2000:179). Çok geniş bir mal ve hizmet grubunun yanında ihracat ve ithalatın bütün aşamalarını kapsayacak biçimde vergilendirmeyi amaçlayan bu vergi, pul yapıştırmak suretiyle toplanmıştır.

Aynı dönemde uygulamaya konan Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi ise % 15 ile % 30 arasında değişen oranlarda eğlence yerlerindeki tüketim ve eğlence yerlerine girişlerden yine pul yapıştırmak suretiyle toplanmıştır.

İstihlak Vergisi perakende safhasını bile vergilendirmeyi amaçlamış ve dönemin önemli dolaylı vergilerinden esinlenerek hazırlanmış bir vergi olmasına rağmen bu çok

safhalı yayılı muamele vergisi ekonominin o gün ki yapısı dikkate alındığında bekleneceği gibi hiçbir başarı gösterememiş ve kısa bir zaman içinde (1927 yılında) terk edilerek yerini sonradan imalat muamele vergisi şeklinde adlandırılan toplu istihsal vergilerine terk etmiştir. Umumi İstihlak Vergisi Katma Değer Vergisinin Türkiye'deki ilk şekli olarak kabul edilebilir (Yaraşlı, 2005:18).

1.2.1.2. Muamele vergisi

1927 yılında yürürlüğe konulan Muamele Vergisi otuz yıl süre ile uygulanmış, bu süre içinde çeşitli değişikliklere uğramıştır. 1927 yılında uygulanan ilk muamele vergisinde sınai madde, imalat, ihracat, bankacılık ve sigortacılık işlemleri verginin konusunu oluşturmuş, oranlar imalat ve ithalat için % 6, ihracat ile bankacılık ve sigortacılık için % 2,5 olarak belirlenmiştir. Ancak vergiden istenilen sonuçlar alınamamış ve yerine 1931 yılında 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu getirilmiştir. Yeni kanun muafiyet ve istisnaları genişletmiş, ihracat üzerinden alınan vergiyi de kaldırmıştır. Büyük bir vergi kaybına neden olması ve haksız rekabete yol açması neticesinde yerini 1934 yılında 2430 sayılı Kanuna bırakmıştır.

1934 yılı Muamele Vergisi küçük sanayi muafiyeti konusunda tam bir geriye dönüşle 1926 tarihli verginin esasını kabul etti. Bu suretle küçük sanayi müesseselerinin gelişmesini önleyen, orta çaptakilerin ise parçalamasına yol açan vergileme farkına son verilmiş oldu (Bilgen, 1978:134). Ancak bu vergi kanunu ile de vergilemede istenilen başarı sağlanamamış ve yerine 1940 yılında 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu getirilmiştir. Yeni kanunda verginin konusu; imal olunan maddeler, banka, banker ve sigorta şirketlerinin işlemleri ve ithalat olmak üzere üç bölümde incelenmiştir.

Dolaylı vergiler alanında 1956 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. O güne kadar uygulanmakta olan muamele ve tüketim vergileri milli sanayinin gelişmesine mani olduğu için ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği gerekçeleriyle kaldırılarak yerine 13.07.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile dört yeni vergi getirilmiştir (Yaraşlı, 2005:20).

1.2.1.3. Gider vergileri

01.03.1957 tarihinde yürürlüğe giren 6802 Sayılı Kanunla vasıtalı vergiler alanında önemli reformlar yapılmış, İstihlak, Muamele ve Nakliyat Vergileri bir araya getirilerek gider vergileri başlığı altında toplanmıştır. Kanun iki bölümden meydana

gelmiştir. Birinci bölüm İstihsal Vergisini, ikinci bölüm Hizmet Vergilerini içermektedir.

İstihsal Vergisi; eski Muamele ve İstihlak Vergisi yerine geçmiştir. 6802 Sayılı Kanun'un birinci maddesinde "Bu kanuna bağlı I, II, ve III numaralı tablolarda yazılı maddelerden Türkiye'de istihsal ve imal olunanların müstahsil veya amilleri tarafından teslimi veya kendi imalatlarında sarf edilmesi; bunlardan yabancı memleketlerde istihsal ve imal edilenlerle IV üncü tabloda yazılı mamullerin Türkiye'ye ithali, bu tablolarda gösterilen nispet ve hadlerde istihsal vergisine tabidir." hükmü yer almış, bu maddeyle verginin konusu açıklanmıştır. Kanuna göre; İstihsal Vergisi, dahilde alınan istihsal vergisi ve ithalde alınan istihsal vergisi olmak üzere iki kısımdan oluşmuştur.

İstihsal vergileri dahili imalatı ve sınai mamul ithalatını mükellef kılmaktadır. Madenler, akaryakıt, çimento, cam, kağıt, iplik, havagazı ve elektrik başta olmak üzere kahve, kakao, barut ve patlayıcı maddeler, kibrit, taşıtlar gibi kanuna bağlı üç tabloda belirtilen maddeler üzerinden alınmaktadır. Bu maddeler için vergi oranları % 10 ile % 70 arasında değişmektedir.

Hizmet Vergileri; mal alım ve satımı dışındaki iktisadi faaliyetlerle ilgili işler ve hizmetleri kapsamına almıştır.

Türkiye gider vergisi sisteminde :

1. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
2. Nakliyat Vergisi
3. Posta, Telgraf ve Telefon Hizmetleri Vergisi

olmak üzere üç grupta toplanmıştır (Irtenk, 1965:152-153).

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, bankalar ile sigorta şirketlerinin kendi nam ve hesaplarına yapmış oldukları her türlü işlemler dolayısıyla alınmakta, ancak vergi müşterilere yansıtılmaktadır.

Nakliyat Vergisi Türkiye sınırları içinde umuma mahsus taşıtlarla yapılan yük taşımalarıyla belli bir tarifeye dayanılarak yapılan yolcu taşımalarından alınmaktadır (Turgay, 1971:16).

PTT devlet tekelinde olduğu halde, sunduğu hizmetler vergiye tabi tutulmuştur. Bu verginin tek yükümlüsü PTT idaresidir (Bulutoğlu, 1982:317). Matrahı posta, telgraf, telefon hizmetleri karşılığında alınan ücretler oluşturmaktadır.

1970 yılında çıkarılan kanunla bunlara Bina İnşaat Vergisi de eklenmiştir. Yine aynı kanunla Taşıt Alım Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi gibi yeni gider vergileri getirilmiştir.

1.2.1.4. Resimler ve harçlar

Damga Vergisi hukuki muameleler ve bu muamelelerin dayanağını teşkil eden evrak ve belgeler üzerine konulmuş vergidir (Çelik, 1995:189). Damga vergisinin günümüzde ilk uygulanışı 1858 yılında Varakai Sahihe Nizamnamesi ile olmuştur. 1905 yılında yürürlüğe giren Damga Resmi Kanunu 1927 yılına kadar uygulanmış, 1928 yılında 1324 sayılı Kanun kabul edilmiştir. 1964 yılında yürürlüğe giren 468 sayılı Kanun ile tarife yeniden düzenlenmiş, yeni ödeme biçimleri getirilmiştir.

Damga Vergisinin Konusunu akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar ile makbuzlar ve diğer kağıtlar oluşturur.

Yukarıda belirtilen kağıtların vergi konusuna girebilmesi için kural olarak bunların Türkiye’de düzenlenmesi gerekir. Ancak, yabancı ülkelerde veya yabancı ülkelerin Türkiye elçilik ve konsolosluklarında düzenlenerek Türkiye’de resmi dairelere ibraz edilen veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanılan kağıtlar verginin konusuna girer (Şenyüz, 2005:286).

Damga vergisinin mükellefi; verginin konusuna giren kağıtları imza eden kişilerdir. Yabancı ülkelerde ve Türkiye temsilciliklerinde düzenlenen kağıtların mükellefi ise Türkiye’de bu kağıtların hükümlerinden yararlanan kişilerdir.

Vergiye tabi kağıdın düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Damga Vergisi Kanununda birtakım istisnalara yer verilmiştir. Kanuna bağlı 1 sayılı listede yer almayan kağıtlar ile 2 sayılı listede yer alan kağıtlar vergiden istisna edilmiştir. Bu kağıtlar arasında; Resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar, resmi dairelerden kişilere veya kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar, öğrenci ve askerlerle ilgili kağıtlar ile kurumlarla ilgili kağıtlar yer almaktadır.

Vergi nispi ve maktu olarak alınmaktadır. Nispi vergide oranlar binde 1,5 ile binde 7,5 arasında değişmektedir. Damga Vergisi muhtasar beyanname ile izleyen ayın 20 inci günü akşamına kadar bildirilmekte ve 26 ıncı günü akşamına kadar ödenmektedir.

Harçlar, bazı kamu hizmetlerinden faydalanan kimselerin bu hizmetlerin finansmanına katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan mali yükümlülüklerdir (Atar, 2000:226).

Damga Vergisi ile çok sık karıştırılan Harçlarda, kamu hukuku işlemlerinin dayandığı belgeler esas alınmaktadır. Çok çeşitli ve düzensiz bir yapıda bulunan harçlar 1964 yılında gerçekleştirilen düzenlemelerle sistemli bir yapıya kavuşmuştur.

Harçların konusu; harca tabi işlemler olup, çeşitli kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınan harca tabi işlemler 9 adet tarife cetvelinde ayrıntılı olarak sayılmıştır.

- 1 Sayılı Tarife :Yargı Harçları
- 2 Sayılı Tarife : Noter Harçları
- 3 Sayılı Tarife : Vergi Yargı Harçları (1980 öncesinde Vergi İtiraz Harçları)
- 4 Sayılı Tarife : Tapu Kadastro Harçları
- 5 Sayılı Tarife :Konsolosluk Harçları
- 6 Sayılı Tarife :Pasaport, Vize, İkamet Tezkeresi Harçları
- 7 Sayılı Tarife : Gemi ve Liman Harçları
- 8 Sayılı Tarife :İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları
- 9 Sayılı Tarife :Trafik Harçları

Harç miktarları maktu ve nispi olarak belirlenmiştir. Her yıl yeniden değerlendirilmesinde arttırılmaktadır. Harçlar pul yapıştırmak, basılı damga kullanmak ve makbuz verilmesi suretiyle ödenmektedir.

Harçların ödenme şekilleri damga vergisine paralel olarak düzenlenmiştir. Yargı harçları ilgili kağıt ve belgelere, noter harçları işle ilgili kağıt ve belgelerin noterlikte kalan nüshalarına, vergi yargısı harçları işle ilgili dava dilekçesine, konsolosluk harçları işle ilgili kağıt ve belgelerin konsolosluklarda kalacak nüshalarına, kalmayan hallerde asıllarına harç pulu yapıştırılmak suretiyle alınır. Pasaport, ikamet teskeresi ve tasdik harçları ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştırılarak ya da basılı damga konularak,

gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname, diploma ve trafik harçları ilgili belgelere harç pulu yapıştırılarak ya da makbuz karşılığında, tapu harçları da makbuz karşılığında ödenir (Öncel vd., 2002:438).

1.2.2. 1980 Sonrası Dönemde Dolaylı Vergiler

1980 sonrası dönemde vergi kanunlarında reform niteliğinde değişiklikler yapılmıştır. Türk Vergi Sistemi modern ekonominin bir gereği olarak yeni vergilerle tanışmıştır.

1.2.2.1. Katma değer vergisi (KDV)

Bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketiciye intikaline kadar geçen her safhayı kavrayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir (Şimşek ve Tolu, 2002:21).

Yayılı muamele vergisi özelliği taşıyan Katma Değer Vergisi olarak Fransa öncülüğünde Avrupa Birliğinin kurucu üyelerinde uygulanmaya başlanmış daha sonra vergi Birlikçe üyelik için ön şart olarak öngörülmüştür (Cnossen, 1999:56). Katma Değer Vergisi sadece Avrupa Birliğine üye ülkelerde uygulanmamış Latin Amerika Ülkeleri, Güney Amerika Ülkeleri, Orta ve Doğu Avrupa Ülkelerinde de hızla yayılmıştır.

Hem getirdiği vergileme kolaylığı hem de Avrupa Birliği ile dolaylı vergilerin uyumlaştırılması açısından büyük önem arz eden Katma Değer Vergisi Kanunu ülkemizde 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. Aslında Türkiye’de bu alandaki çalışmalar daha önce başlamış, Maliye Bakanlığınca konu ile ilgili beş kez kanun tasarısı hazırlanmış ancak kanun yasallaşmamıştır.

Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenlerin başında ekonomik nedenler gelmektedir. KDV’den önce uygulanan vergiler ilk aşamada ödendiğinden ve indirim imkanı bulunmadığından yatırımcılar üzerinde büyük yük teşkil etmiştir. Bunun sonucunda ülke kaynakları vergisiz alanlara kaydırılmış ve kaynak dağılımında etkinlik azalmıştır. KDV uygulamasında ise yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirim

mekanizması yoluyla indirilmektedir (Tatlídil, 1992:5). Bu durum yatırımcılara büyük avantajlar sağlamaktadır.

Katma Değer Vergisinde katma değeri yüksek olan mallardan yüksek, katma değeri düşük olan mallardan ise daha az vergi alınmakta bu yönüyle vergi istihsal vergilerine göre daha adaletli bir vergi olmaktadır. Ayrıca KDV'nin vergi oranlarını çeşitlendirmesi de daha adil olduğu yönüne vurgu yapmaktadır. KDV; Gelir ve Kurumlar Vergisi gelirleri dışındaki alanı kavramakta, ihracatı teşvik eden mekanizmalarıyla ödemeler dengesi açıklarının kapatılmasını ve dolayısıyla milli gelirin yükseltilmesini amaçlamaktadır.

Türkiye'de verginin benimsenmesinin diğer bir nedeni ise uluslararası ilişkilerden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliğinde ortak vergi sistemi olarak kabul edilen KDV'nin topluluğa girmeyi amaçlayan ülkemizde de yerleşmesi önem arz etmektedir.

Gerek ekonomik ve gerekse siyasi ve mali nedenler gibi çeşitli gerekçelerle 1 Ocak 1985 tarihinde Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmekle birlikte bazı vergiler yürürlükten kaldırılmıştır. Bu vergiler;

1- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu

- Dahilde alınan istihsal vergisi
- İthalde alınan istihsal vergisi
- Nakliyat vergisi
- PTT hizmetleri vergisi
- İlan ve reklam hizmetlerine ilişkin hükümleri

2- 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu

3- 6743 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine İlişkin Hükümleri

4- 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor Toto Vergisine İlişkin Hükümleri

KDV'yi desteklemek için iki önemli kanun çıkarılmıştır. Bunlardan biri Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'dur. Bu kanunla ücretlilerin belge alması özendirilerek, başarısı belge sisteminin iyi işlemesine bağlı olan KDV desteklenmiştir.

Diğer kanun ise 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun' dur (Yaraşlı, 2005:25).

1.2.2.1.1. Verginin konusu

KDV'nin konusuna giren işlemler, Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre verginin konusu ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri bünyesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü ithalat faaliyetlerinden doğan teslim ve hizmetlerdir. Bu teslim ve hizmetlerin vergiye konu olabilmesi için Türkiye' de yapılması gerekmektedir. Konu ve kapsam bakımından oldukça geniş tutulan vergide bir malın üreticiden tüketiciye ulaşana kadar ki süreç içinde tüm üretim ve satış aşamaları hatta ithalatları vergi kapsamına alınmıştır.

1.2.2.1.2. Verginin mükellefi ve sorumlusu

KDV uygulamasında, üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonunda tüketiciye yansıtılmaktadır. Sadece Kanuni Mükellef olan üretici ve satıcılar alışlarında ödedikleri vergiyi satışlarında topladıkları vergi ile telafi etmekte, fazla vergiyi vergi dairesine yatırmaktadır. Bir başka ifadeyle Katma Değer Vergisinin Fiili Mükellefi nihai tüketiciler olmaktadır (Bilici, 2004:242).

1.2.2.1.3. Vergiyi doğuran olay ve verginin matrahı

Vergiyi doğuran olay; malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Satışların taksitli yapılması, satıcının malın bedelini henüz tahsil etmemesi durumunda da vergiyi doğuran olay oluşmaktadır.

Verginin matrahı; hizmetler ve teslimler karşılığında ödenen bedellerdir. Matraha malın teslim alana ulaştırıldığı süre içinde yapılan sigorta, taşıma giderleri, komisyon gibi her türlü masraflar dahildir. Özel Tüketim Vergisine konu olan mallarda hesaplanan ÖTV de KDV matrahına dahil edilmektedir.

1.2.2.1.4. Verginin oranı

Kanunun 28 inci maddesinde oran; % 10 olarak belirlenmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu oranı dört katına kadar arttırmaya, % 1' e kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Vergi oranları; 1 sayılı listede yer alan mallar için % 1, 2 sayılı listede yer alan mallar için % 8, 1 ve 2 sayılı listede yer almayan vergiye tabi her işlem için % 18 olarak belirlenmiştir (Ayrıntılı listeler eklerde gösterilmiştir).

1.2.2.1.5. İndirim ve istisnalar

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre mükellefler satışlarında hesapladıkları KDV'den, alımlarında hesaplanan KDV'yi indirebileceklerdir. İthal edilen mal ve hizmetlere de aynı imkan tanınmıştır. İndirim imkanı sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazancı çerçevesinde yapılan mal ve hizmet alımları ile sınırlıdır (Bilici, 2004:249). Kişisel ihtiyaçlar için yapılan mal ve hizmet alımları ile işletme adına alınan binek otomobilleri için belirtilen KDV'nin indirilmesine izin verilmemiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnalar; Kanunun 17 ile 19 uncu maddeleri arasında sayılmıştır. Bu istisnaların bazıları tam bazıları kısmi istisna niteliğindedir.

İhracat istisnasında; ihracat teslimleri ve bunlara ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergide istisna edilmiştir. Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisnada; altın, gümüş, petrol arama, liman ve hava meydanı inşası, liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma gibi kuruluşlarca uçak, helikopter, gemi alımı gibi işlemler KDV'den istisna edilmiştir. İstisnaların tamamı tam istisna niteliğindedir. Taşımacılık istisnasında; Türkiye'de başlayıp yabancı ülkelerde sona eren ya da tersi durumdaki taşımacılık hizmetleri KDV'den istisnadır. Bu istisna da tam istisna niteliğindedir. Diplomatik istisna karşılıklı olmak üzere yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilerine ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır. Tam istisna niteliğindedir. İthalat istisnası gümrük kanununa göre gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malın ithali ile transit ve gümrük antreposu rejimleriyle serbest bölgeler geçici depolama yerleri ve gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetlerde geçerlidir. Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisna ise kanunun 17 inci maddesine göre kamu idaresi, kurumu veya kamu menfaatine çalışan kuruluşların teslim ve hizmetlerini kapsamaktadır. Sosyal amaçlı istisnada kamu idaresi, kurumu veya

kamu menfaatine çalışan kuruluşların sağlık hizmetleri, öğrenci yurtları, huzur evleri işletmek suretiyle yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisnadır. Fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına paralel yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisna olup bu istisnalar askeri amaçlı istisnalar olarak adlandırılmaktadır. Bunların dışında diğer istisnalar başlığı altında başka istisnalar da düzenlenmiştir.

1.2.2.1.6. KDV beyannamesi ve verginin ödenmesi

Katma Değer Vergisi mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh olunur. Katma Değer Vergisi Kanununun 39 uncu maddesinde; “Vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.” hükmü yer almıştır. Beyannamenin verilme süresinde; verginin vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar verilmesi zorunlu tutulmuştur. Beyanname verilmesi ödenecek KDV’nin bulunmaması durumunda dahi zorunludur. Kanuna göre; beyanname verilen ayın 26 ıncı günü akşamına kadar ödenmektedir.

1.2.2.2. Özel tüketim vergisi (ÖTV)

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyet dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir (Turan, 1993:260).

Devletin vergi sistemi içerisinde, özel tüketim vergisine ihtiyaç duymasına gerekçe olarak; özel tüketim vergisinin sosyal refahı arttıracığına yönelik inanışlar ile verginin neden olduğu dışsallıklar gösterilmektedir. İnsan sağlığına zararlı maddelerin tüketiminin vergilendirilmesi ile bu dışsallıkların içselleştirilmesi amaçlanmaktadır. Tüm bu nedenler dışında özel tüketim vergileri; az gelişmiş ülkelerde devlet için önemli bir finansman kaynağını oluşturmaktadır.

Özel tüketim vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Türkiye’ de daha önceki dönemlerde uygulanan Gider Vergileri ile 1970 yılında uygulamaya konan Finansman Kanunu bünyesinde yer alan İşletme Vergisi, bir çeşit özel tüketim vergisi olmakla birlikte, bu alanda sistematik olarak yapılan çalışmalar; 1995 yılında Maliye

Bakanlığı tarafından Özel Tüketim Vergisi Kanun taslağı hazırlanarak kamuoyunun tartışmasına açılmasıyla, başlamıştır.

İlk taslak özellikle Avrupa Birliği ürünlerine aynı cinsten yerli ürünler için öngörülenden daha yüksek oranlar öngördüğü için eleştiri konusu olmuştur. Söz konusu yanlış, 1996 yılında ikinci defa hazırlanan taslakta düzeltilmiştir (Bilici, 1998:130).

01.01.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'ne geçiş ile Avrupa Birliği ve Avrupa Serbest Müdahale Birliği ülkelerinden yapılan sanayi ürünü ithalatında gümrük vergileri ve ithalde alınan her türlü vergi, fon ve çeşitli vergi benzeri yükümlülük kaldırılmıştır. Yapılan bu uygulama neticesinde ortaya çıkan gelir kaybının telafisi, vergi siteminde ihtiyaç duyulan sadeleştirme ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum gibi gerekçelerle Türkiye' de Özel Tüketim Vergisi Kanunu uygulamasına geçilmiştir. Kanun; 06.06.2002 tarihinde kabul edilmiş, 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Dolaylı bir vergi niteliğinde olan ÖTV; sadece belirli malları kapsamakta, her satış aşamasında hesaplanan KDV'den farklı olarak, vergiye konu olan malın üretim veya ithalini yapanlar tarafından, sadece malın teslimi sırasında ödenmektedir. Vergiye tabi söz konusu malın maliyeti içine katılan ÖTV, nihai tüketicilere yansıtılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi'nin amacı; sigara ve alkollü içki gibi tüketimi sağlık açısından zararlı olan mallar ile lüks sayılan bazı malları genel tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisi'nden farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutmaktadır (Pehlivan, 2003:385).

Çeşitli alkollü içkiler ve sigara gibi alışkanlık veren maddelerin bireyler tarafından aşırı miktarda kullanılması, bu malların sosyal maliyetini artırmaktadır. Bu nedenle sosyal maliyet ile özel maliyet arasında toplum aleyhine ortaya çıkacak farkı önlemek için, kısıtlayıcı bir unsur olarak ÖTV'den yararlanılmaktadır.

Özel Tüketim Vergileri, tüketim harcamalarında genel olarak sağlanmak istenilen vergi yeknesaklığını bozarlar. Bu vergiler vergilendirilmiş mal ve hizmetlere, tercihleri yüksek olan kişiler üzerinde daha yüksek bir vergi yükü yükleyerek bunlar aleyhine fark yaratırlar. Başka bir deyişle vergilenen ve vergilenmeyen mallar arasında kaçınılmaz bir ayırım yapmış olurlar (Edizdoğan, 1981:11-14).

Herhangi bir mal veya hizmetin satın alınması nedeniyle yapılan harcamalar üzerinden alınan bu vergilerin, adil olmadığı öne sürülse de, her geçen gün vergi sistemlerinde daha çok yer almaya başlamıştır. Özellikle KDV'nin yaygınlaşmasıyla, birçok ülkede aynı şekilde uygulanan ortak bir vergi haline gelmiştir (Çelik, 1995:8-9).

Türkiye'de 2002 yılında ÖTV'nin kabul edilmesiyle birlikte, aşağıda verilen vergi ve benzeri yükümlülükler yürürlükten kaldırılmıştır (Pehlivan, 2003:386).

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

1.2.2.2.1. Verginin konusu

Dar kapsamlı bir vergi türü olan ÖTV'nin konusu, ÖTV Kanununun 1 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre verginin konusu, kanuna ekli 4 listede belirtilen malların imalatı, ithalatı veya ilk iktisabı ile satış işlemlerinin gerçekleşmesidir.

1 Sayılı listede petrol ürünleri ile solvent benzeri ürünler

2 Sayılı listede kara, deniz ve hava taşıtları

3 Sayılı listede alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri

4 Sayılı listede elektronik ürünler, beyaz eşyalar, lüks tüketim malları diye tabir edilen ürünler yer almaktadır.

1.2.2.2.2. Verginin mükellefi

ÖTV'nin mükellefi; Kanununun 4 üncü maddesinde açıklanmıştır. Bu mükellefler; 4 sayılı listede adı geçen ürünleri üreten, ithal eden veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

1.2.2.2.3. Vergiyi doğuran olay

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre vergiyi doğuran olay; vergiye tabi malların teslimi, ithali veya ilk iktisabıdır. Dolayısıyla vergi konusuna giren malları bir defaya mahsusu vergilendirir. Malın sonraki teslimlerinde ÖTV hesaplanmaz.

1.2.2.2.4. Verginin alınma şekli, matrah, oran ve istisnalar

ÖTV malın üretiminin ilk aşamasında alınmakta, diğer üretim aşamaları vergi dışında bırakılmaktadır. ÖTV üreticiler için bir maliyet unsuru olduğundan fiyatın içine gizlenmiş olarak alıcılara yansıtılmaktadır.

ÖTV'nin matrahı kanuna ekli listelerde yer alan çeşitli mal grupları için ayrı ayrı belirtilmiştir (Pehlivan, 2003:391). ÖTV'nin matrahı; KDV matrahına konu olan unsurlardan oluşmaktadır.

1 Sayılı listedeki ürünler için oran maktu, diğer listedeki ürünler için nispi olarak belirlenmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5, 6 ve 7 inci maddelerinde birtakım istisnalara yer verilmiştir. İhracat istisnasında; ihraç edilen mal için önceden ÖTV ödenmesi durumunda bunun ihracatçıya geri ödenmesi mümkün olabilmektedir. Kanuna ekli listelerdeki mallar için diplomatik istisna söz konusudur. Diğer istisnalar arasında ise; askeri istisnalar, sakatların kullanacağı özel araç istisnası, kamu kurumlarına yapılan bedelsiz teslimlerde istisna, ithalat istisnası ve petrol arama faaliyeti istisnası yer almaktadır.

1.2.2.2.5. Verginin tarh ve tahsili

Türk vergi sisteminde vergilendirme usulü istisnai durumlar haricinde beyan esasına göre yapılmaktadır. ÖTV'ye tabi malların birbirinden farklı mal gruplarından oluşması nedeniyle, ÖTV Kanunu 14. maddede Kanun kapsamına giren malların vergilendirilmesinde, mal grupları itibariyle 15 günlük ve aylık olmak üzere iki ayrı vergilendirme dönemi tespit edilmiştir (Çapar, 2004:130).

ÖTV Kanunu'na ekli I sayılı listede yer alan malların teslimlerinde vergilendirme dönemi; her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır. Bu dönemleri takip eden on gün içerisinde beyannamenin verilmesi gerekir. Kanun'a ekli III ve IV sayılı listede yer alan mallar ile II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan malların vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi; faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemlerinden oluşmaktadır. Bu dönemleri takip eden 15 gün içerisinde beyannamelerin verilmesi gerekir. Kanun'a ekli II sayılı listede yer alan araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergilendirme dönemi bulunmamaktadır (Çapar, 2004:130-131).

Kanunun 14 üncü maddesine göre beyanname dönemi; 1 sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen 10 uncu günü akşamı, 3 ve 4 sayılı listelerdeki mallar ile 2 sayılı listede kayıt ve tescile tabi olmayan mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar, 2 sayılı listedeki tescile tabi mallar için taşıtların ilk iktisabından öncedir.

1.2.2.3. Gümrük vergileri

Özel tüketim vergilerinin bir alt kategorisini oluşturan gümrük vergileri; tarihte en eski çağlarda ortaya çıkmış vergilerdendir. Gümrük vergileri, diğer harcama vergilerinin aksine tüm yurt düzeyinde az çok geniş bir örgüt kurulmasını gerektiren bir vergi olmamasının yanı sıra, ülkeye mal giriş ve çıkışlarının yapıldığı sınırlı sayıdaki sınır kapısına, yine sınırlı sayıdaki mükellefin vergi yükümlülüğünden doğan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Edizdoğan ve Özker, 2003:373).

Gümrük vergileri, 16 ıncı yüzyılda Osmanlıların Asya ve Avrupa ticaretinde bir köprü konumunda olmasından dolayı, devletin güçlenmesinde önemli bir rol oynamıştır. Ancak izleyen dönemlerde, ticaretin okyanuslara sıçraması sonucunda, devlet ticaret

üstünlüğünü yitirmiş, bunun yanında gerekli sanayi atılımını gerçekleştirmede başarılı olamamıştır. Tüm bu gelişmelere başta İngiltere olmak üzere farklı ülkelere verilen kapitülasyonlarda eklenince, ülkenin çöküş süreci hızlanmıştır. Ülke ekonomisine ciddi zararlar veren kapitülasyonlar Lozan Antlaşmasıyla kaldırılmış ise de, yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti bu antlaşma nedeniyle Osmanlı Gümrük tarifelerini birkaç yıl daha uygulamak durumunda bırakılmıştır.

Cumhuriyet döneminin bağımsız ilk gümrük vergisi uygulaması 1929 yılında uygulamaya konulmuş olmakla birlikte, 1929 ekonomik bunalımı nedeniyle beklenen başarıyı gösterememiştir. 1949 yılında yeni bir Gümrük Kanunu yürürlüğe konulmuş, yeni kanunla fiziki ölçü (spesifik) yönteminden, değer üzerinden vergi alma (advolarem) yöntemine geçilmiştir.

Günümüz Gümrük vergilerinin ana çizgileriyle saptandığı değişiklikler, 1972 yılında kabul edilen 1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu ile olmuş, bununla birlikte çeşitli hükümleri zaman içinde değişikliğe uğramıştır (Edizdoğan ve Özker, 2003:375). 1995 yılında Türkiye'nin Ortak Pazara kabul edilmesinin ardından, Avrupa Birliği mevzuatına uyum neticesinde, Gümrük Kanununda değişiklik yapılması zorunluluğu ortaya çıkmış, 1999 yılında 4458 sayılı Gümrük Yasası kabul edilmiştir.

Yeni gümrük yasasının temel özelliği; dış ticarete saydamlık kazandırmak, riziko ve belirsizlikleri azaltarak, ekonomiye dünya ticaretinde kotaların ve koruma duvarlarının indirilmesine rağmen dünya üreticileri ile yarışma gücü kazandırmaktır (Bulutoğlu, 2004:275).

Verginin konusunu; Türkiye'ye ithal edilen eşyalar oluşturur (Bilici, 2004:263). Bir malın ithal mal olarak değerlendirilebilmesi için, gümrük sınırını geçmesi gerekir. Gümrük sınırı ifadesiyle ülke toprakları kast edilmekte olup, serbest bölgeler ve limanlar ile gümrük idaresi tarafından izin verilmiş yerler bu sınırın dışında tutulmaktadır.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi ya da ithalat vergilerinden kısmi muaflık yoluyla geçici ithalidir. Gümrük vergisinin mükellefi ithal edilen eşyanın sahibidir (Yılmaz, 2004:276-277). Ancak tüm dolaylı vergilerde olduğu gibi gümrük vergisinde de vergi, bir maliyet unsuru olduğundan, tüketiciye yansıtılmaktadır.

Matrah, ithal edilen eşyanın gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiyatıdır (Bilici, 2004:263). Normal fiyattan kasıt; alıcı ve satıcının etkisi dışında, ilgili mal piyasasında tam rekabet koşulları altında oluşan fiyattır. Gümrük Vergisi Kanununun 7 ile 10 uncu maddeleri arasında birtakım istisna ve muafliklara yer verilmiştir. Buna göre devlet kuruluşlarının yaptıkları bazı ithalatlar, milli savunma için getirilen silahlar, bazı derneklere yapılan bağışlar, yabancıların bir Türk ile evlenmesi sonucunda getirdiği çeyiz eşyası ile yolcunun beraberinde getirdiği belli miktarı aşmayan kişisel ve hediyeleşim eşyaları vergiden muaf tutulmuştur. Vergide sosyal, ekonomik ve askeri nedenlerle bazı malların ithali vergiden istisna edilmiştir.

Gümrük vergisi, mükellefin vereceği giriş beyannamesine dayanılarak tarh edilir. Beyan kural olarak yazılı yapılır. Ancak bazı durumlarda sözlü beyan yeterli görülmüştür (Arslan, 2004:322). Gümrük Vergisi Kanununun 54 ile 56 ncı maddeleri arasında beyan şekilleri yer almıştır. Kanunda yazılı ve sözlü beyan dışında bir de özel beyan müessesesi bulunmaktadır. Vergi Gümrük İdaresine ve dairelerine YTL olarak peşin olarak ödenmektedir. Ancak bazı durumlarda banka çekleri de kabul edilmektedir.

Gümrük vergilerinin uygulanmasında usul hükümleri de diğer vergilere göre farklılıklar göstermektedir. Vergi Usul Kanununun hiçbir hükmü gümrük vergilerine uygulanamaz. Gümrüklerde vergi matrahının belirlenmesi, beyannamenin verilmesi, verginin tahakkuku, ödenmesi, vergi suçları, ihtilafların çözülmesi, Gümrük Kanunu hükümlerine bağlıdır, gümrük memurlarınca uygulanır. Ancak idarenin gümrük uygulamalarına karşı itiraz ve yargı mercii, Gümrük Kanunu hükümlerine bağlı olarak, doğrudan doğruya Danıştay'dır (Bulutoglu, 2004:274-275).

Gümrük Vergileri; ithalat ve ihracat vergilerinin tümünü kapsamına almakla birlikte, ihracatta uygulanmasında bazı ekonomik sakıncalarından dolayı, tüm dünya ülkelerinde genel olarak ithalat üzerinden alınmaktadır. Bu vergiler mallın fiyatına yansdığı dolayısıyla tüketiciye yansıtıldığından, devlete gelir sağlama amacı dışında, önemli bir politika aracı olarak kullanılmaktadır.

1.2.2.4. Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV)

Banka ve sigorta işlemlerinin vergilenmesine, Türkiye’de ilk kez 1926 yılında, 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ile başlanmıştır. Uygulama güçlükleri ve ortaya çıkan yakınmaların büyüklüğü bu kanunun bir yıl sonra yürürlükten kaldırılmasına yol açmış, fakat bankacılık ve sigortacılık hizmetleri, kaldırılan kanunun yerini alan daha dar kapsamlı 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanununda da vergilenmeye devam olunmuştur. 1940 yılında muamele vergisinin 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunuyla yeniden düzenlenmesi sırasında banka ve sigorta muameleleri vergisinde bazı önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Türk vergi sisteminde bugünkü biçimini, temelde, 1956 yılında Gider Vergileri Kanununun kabulüyle almıştır (Uluatam, 1999: 393).

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 28 inci maddesinden başlayan hükümler ile düzenleme altına alınan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine ilişkin temel kaynak, söz konusu kanun olmaktadır. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini düzenleyen hükümleri dışında kalan kısmı, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 61/a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. BSMV, KDV’nin konusuna girmemesine bağlı olarak sadece 6802 Sayılı Kanunda yapılan bazı değişiklikler ile 1940 yılından beri uygulanan hükümler çerçevesinde vergilendirilmekte, bu düzenleme verginin hukuki dayanağını oluşturan tek metin olma özelliğini taşımaktadır (Kırman, 2001:35–36).

Verginin konusu; banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansman Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden veya hesaben almış oldukları paralardır (Öncel vd., 2002:419). Verginin yasal yükümlüsü bankalar, sigorta şirketleri ve bankerlerdir. Ancak vergiyi müşterilerine yansıtıklarından yalnızca aracı mükellef konumunda bulunmaktadırlar. Verginin matrahı nakden veya hesaben alınan paraların tutarıdır. Kambiyo alım satımlarında ise; kambiyo satışlarının tutarı vergi matrahıdır.

Söz konusu vergi için kanunda birtakım istisnalara yer verilmiştir. Kanunun 29 uncu maddesinde yer alan bu istisnalardan;

1. Merkezleri Türkiye içinde veya dışında bulunan bankaların şubeleriyle veya şubelerin kendi aralarında yaptıkları işlemler,
2. Özel kanunlarla her türlü vergiden istisna edilmiş olan hisse senetleri ve ikramiyeleri,
3. Bankaların müşterileri nam ve hesabına başka kişi ve kurumlara yaptırdıkları hizmetler karşılığında ödedikleri paralar,
4. Banka, banker ve sigorta şirketlerinin sermayelerine iştirak ettikleri sınai işletmelerden sağladıkları karlar vergiden istisnadır.

Verginin oranı %15 olarak ön görülmüştür. Bakanlar Kurulu bu oranı değiştirmekte yetkili kılınmıştır. Oran; bankalar arası mevduat muameleleri sonucu lehe alınan paralar üzerinden %1, devlet tahvili, hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında lehe alınan paralar üzerinde %1, kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden % 0,1, diğer banka ve sigorta muamelelerinde lehe alınan paralar üzerinden % 5 olarak belirlenmiştir.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. Mükellefler bir ay içindeki vergiyi beyanname ile takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmekte ve bu süre içinde vergiyi ödemektedirler.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi sağladığı vergi hasılatından çok, iktisadi ve mali koşullar üzerinde yarattığı etkiler dolayısıyla önem taşımakta olup, mali piyasa, bankacılık sektörü, para arz ve talebi, kredi maliyetleri üzerinde etkili olmaktadır (Saraçoğlu, 2006:123).

İKİNCİ BÖLÜM DOLAYLI VERGİLERİN YILLAR İTİBARIYLA GELİŞİMİ

2.1. 1980 ÖNCESİ DÖNEMDE DOLAYLI VERGİLERİN GELİŞİMİ

2.1.1. 1923-1939 Döneminde Dolaylı Vergiler

Cumhuriyetin kurulmasından sonraki ilk yılın bütçesi içerisindeki vergiler; Aşar Vergisi, Ağnam Vergisi, Bina ve Arazi Vergisi, Temettü Vergisi gibi dolaysız vergiler ile Gümrük Vergisi ve Tüketim Vergileri gibi dolaylı vergilerden oluşmuştur. 1923-1929 döneminde vergi sisteminde yapılan en önemli değişiklik 1925 yılında Aşar Vergisinin kaldırılması olmuştur (Sarıoğlu, 2004:221). Aşar vergisinin kaldırılmasıyla ortaya çıkan vergi boşluğu, bu dönem başında dolaylı vergilerle karşılanmaya çalışılmıştır. 1930-1939 döneminde ekonomik bunalımın etkisi ön plana çıkmış ve bu amaçla yeni vergiler uygulanmaya konmuştur (Ejder, 2000:128).

Tablo 2.1' de genel bütçe gelirleri tahsilatları gösterilmiştir.

Tablo 2.1 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1923-1939)

Yıl	%	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler ve Fonlar
1923	100	86	12	2
1924	100	83	14	3
1925	100	81	16	3
1926	100	83	14	3
1927	100	81	16	3
1928	100	82	14	4
1929	100	81	14	4
1930	100	76	12	13
1931	100	76	11	13
1932	100	76	9	16
1933	100	78	6	16
1934	100	60	19	21

Yıl	%	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler ve Fonlar
1935	100	58	17	25
1936	100	60	25	15
1937	100	62	17	20
1938	100	63	17	20
1939	100	50	15	34

Kaynak :Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

Tablo 2.1' e göre; 1923-1939 dönemi boyunca bütçe gelirleri içerisinde en önemli kalemin, devletin asli gelir kaynağı olan vergilerden oluştuğu görülmektedir. Ancak dönemin sonunda bu kaynaktan gittikçe uzaklaşmış, bütçe gelirlerinin yarısı vergi dışı normal gelirler ile özel gelirler ve fonlardan karşılanmaya başlamıştır. Vergi gelirleri 1929 yılına kadar bütçe gelirlerinin % 80'lik bölümünü oluştururken, izleyen yıllarda gittikçe azalarak dönem sonunda % 50 seviyesine gelmiştir.

1923-1939 döneminde vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergiler, tüm dönem boyunca önemli bir yere sahip olmuş, dolaysız vergilerin üstünde seyretmiştir. Tablo 2.2'de genel bütçe gelirleri tahsilatının % dağılımı verilmiştir.

Tablo 2.2 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%) (1923-1939)

Yıl	Vergi Gelirleri %	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1923	100	52	48
1924	100	53	47
1925	100	68	32
1926	100	72	28
1927	100	74	26
1928	100	77	23
1929	100	75	25
1930	100	74	26
1931	100	70	30
1932	100	63	37
1933	100	64	36
1934	100	56	44
1935	100	56	44
1936	100	47	53

Yıl	Vergi Gelirleri %	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1937	100	72	28
1938	100	60	40
1939	100	56	44

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

1923 yılında dolaylı ve dolaysız vergi oranları arasında çok önemli bir fark bulunmazken (dolaylı vergilerin oranı : % 52, dolaysız vergilerin oranı : % 48), 1925 yılında bu fark artarak oran; dolaylı vergiler için % 68, dolaysız vergiler için ise % 32 olarak gerçekleşmiştir. 1930 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı, % 74'e kadar yükselmiştir. Bu yıldan itibaren ise azalarak, 1939 yılında % 56 olarak gerçekleşmiştir. 1929 ekonomik bunalımı ülkemizi de fazlasıyla etkilemiş, Türk Lirasının değer kaybetmesi ve dış ticaret hadlerinin aleyhimize gerçekleşmesi sonucunda devlet önemli ölçüde gelir kaybına uğramıştır. Bu kaybın telafisi için yeni vergiler sisteme dahil edilmiştir. Bu vergiler genelde harcama ve ücretler üzerinden alınmıştır. Aynı dönemde Osmanlı borç taksitlerinin ödenmeye başlaması, ülkede mali açıdan sıkıntı yaratmış, devletin ekonomik hayata müdahalesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca iktisadi kalkınmanın özel sektör tarafından gerçekleştirilemeyeceği düşünüldüğünden devletçi politikalar izlenmeye başlamıştır.

1925-1939 dönemindeki tüketim vergileri gelişimi tablo 2.3'de gösterilmiştir.

Tablo 2.3 İç Tüketim Vergilerinin Vergi Hasılatı İçindeki Yeri (%) (1925-1939)

Yıl	Umumi İstihlak (1927 Muamele) (1957 İstihsal) Vergileri	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi	Şeker İstihlak Vergisi	Diğer Dahili İstihlak Vergileri	Tekel Maddeleri Savunma Vergisi	Diğer Savunma Vergileri	Buğdayı Koruma Karşılığı Vergisi
1925	-	-	-	-	-	-	-
1926	9,24	0,22	-	12,79	-	-	-
1927	11,15	0,71	-	11,51	-	-	-
1928	10,49	0,33	-	10,66	-	-	-
1929	10,52	0,30	-	8,66	-	-	-
1930	9,66	0,46	-	9,91	-	-	-
1931	6,22	0,25	-	1,57	-	-	-
1932	7,27	0,22	1,17	0,92	-	-	-

Yıl	Umumi İstihlak (1927 Muamele) (1957 İstihsal) Vergileri	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi	Şeker İstihlak Vergisi	Diğer Dahili İstihlak Vergileri	Tekel Maddeleri Savunma Vergisi	Diğer Savunma Vergileri	Buğdayı Koruma Karşılığı Vergisi
1933	8,75	0,21	2,30	1,09	-	-	-
1934	4,53	-	3,69	8,08	2,23	-	4,30
1935	5,36	-	1,42	9,43	1,81	-	7,00
1936	5,23	-	1,03	9,44	1,83	-	3,87
1937	7,11	-	1,10	11,65	2,15	-	4,60
1938	5,86	-	0,30	9,40	1,87	-	3,80
1939	7,49	-	2,75	9,23	2,19	-	4,40

Kaynak : Esfender Korkmaz, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, 1982, Gür-Ay Matbaası, s. 125

1923-1939 döneminde; İstihlak Vergileri, Tekel Maddeleri Savunma Vergisi, Buğdayı Koruma Karşılığı Vergisi gibi iç tüketim vergileri; dolaylı vergilerin içeriğini oluşturmuştur. 1926 yılında uygulamaya konan Umumi İstihlak Vergisi, ekonomi içerisinde uygulama koşulları yeterli ölçüde oluşturulmadığından, 1927 yılında yerini Muamele Vergisine bırakmıştır. İlk muamele vergisi, vergi hasılatının 1928' de ve 1929' da % 10,5' ini 1930' da ise % 9,66' sını teşkil etmiştir. 1931 de ise oransal olarak azalmış ve % 6,22 olmuştur. İkinci muamele vergisi daha düşük seviyede gerçekleşmiştir. Bu verginin vergi hasılatı içerisinde payı, 1933 yılında bir miktar yükselerek, % 8,75' e çıkmıştır. Söz konusu artışın nedeni; 1932 yılında vergi oranlarının arttırılmasıdır. Üçüncü muamele vergisinin düzenlendiği 1934 yılında ise verginin payı, % 4,59' a kadar düşmüştür. 1932 yılından itibaren şeker üzerinden de vergi alınmaya başlanmış, şeker istihlak vergisi oranlarında bu dönemde büyük değişimler yaşanmamıştır.

Tekel maddelerinden alınan savunma vergisi ise 1934 yılından itibaren uygulanmaya başlamış, verginin konusunu tekele ait maddeler oluşturmuştur.

Uygulanmaya başlanıldığı 1934 yılında vergi hasılatının %2,23'ünü meydana getiren tek maddelerinden alınan savunma vergisi, oransal olarak bazı yıllar artmış, bazı yıllar ise azalmıştır. Dönem sonunda %2,19 olarak gerçekleşmiştir.

Diğer dahili istihlak vergileri grubu ise bir çok vergiden meydana gelmiştir. Bu vergilerin kapsamında ve vergi oranlarında farklı zamanlarda yapılan değişikliklerle; söz

konusu vergi grubunun zamanla bileşiminde ortaya çıkan değişmeler, vergi hasılatı içindeki payının da çok değişken bir yapı kazanmasına yol açmıştır.

Dolaylı vergiler içerisinde, dış ticaretten alınan vergilerde önemli bir paya sahiptir. Türkiye’de dış ticaretten alınan vergiler özellikle ithalata dayalı vergiler olmakla birlikte, ihracattan da çeşitli vergiler alınmıştır. Tablo 2.4’de dış ticaretten alınan vergilerin vergi hasılatı içerisindeki payları verilmiştir.

Tablo 2.4 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%)
(1925-1939)

Yıl	Gümrük Vergisi	İthalat Muamele Vergisi
1925	30,95	-
1926	23,38	-
1927	18,25	-
1928	19,04	-
1929	22,90	-
1930	34,02	-
1931	30,05	-
1932	23,72	-
1933	23,96	-
1934	23,54	6,62
1935	23,53	6,47
1936	25,76	6,98
1937	32,31	9,26
1938	24,31	7,38,
1939	17,74	5,40

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 134-135

İthalattan alınan en önemli vergi gümrük vergisidir. Gümrük vergisinin vergi hasılatı içerisindeki payı, 1925 yılında %31 gibi yüksek bir seviyedeyken, 1928 yılına kadar sürekli düşerek, 1928 yılında %19,4 olarak gerçekleşmiştir. Vergi; 1930 yılında % 34 ile vergi hasılatı içerisinde en yüksek seviyeye çıkmış, 1936 yılına kadar ise % 23-25 arasında değişken oranlarda gerçekleşmiştir. 1939 yılında % 17,74’ e kadar düşmüştür.

Dış ticaretten gümrük vergisinin dışında alınan en önemli vergi; ithalattan alınan muamele vergisidir. 1934 yılından itibaren alınmaya başlanan verginin 1934-1939 yılları arasındaki gelişimi değişkendir. 1934 yılında bu verginin vergi hasılatı içerisindeki payı % 6,62 iken, 1937 yılında % 9,26' ya yükselmiş, bu yıldan itibaren gerileyerek 1939 yılında % 5,40 olmuştur.

Sonuç olarak; 1923- 1939 döneminde karşılaşılan olağanüstü koşullar; vergi sisteminde birçok değişikliğin yapılmasına neden olmuş, ancak yapılan değişiklikler yaşanan mali sıkıntılarının çözümü, kalkınmanın gerçekleştirilmesi ve vergi yükünün adaletli dağılımı gibi konularda etkili olamamıştır. Bu dönemde bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı giderek azalmış, vergi gelirleri bileşimi ise dolaylı vergiler lehine gelişme göstermiştir.

2.1.2. 1940-1959 Döneminde Dolaylı Vergiler

1940-1950 yılları arasında yaşanan İkinci Dünya Savaşı, bu dönemin en önemli gelişmesi olmuş, her ne kadar Türkiye savaşa girmemiş ise de, savaşın olumsuz etkileri ülkede kendini göstermiştir.

Savaşın başlaması ile birlikte ekonomik kalkınma planının uygulamaya konulamaması, devletin savaş nedeniyle savunmaya büyük bir kaynak aktarmak zorunda olması, kamu yatırımlarında çok büyük ölçüde kısıntıya gidilmesi, dış ticaretin giderek durma noktasına gelmesi, kaynak yaratmak amacıyla yeni vergilerin uygulamaya konulması ve savaş tehlikesi nedeniyle çok sayıda yetişmiş iş gücünün askere alınmasından dolayı tarımsal üretimde meydana gelen düşüşler gibi bir çok etken 1940'lı yıllarda ekonomiyi olumsuz bir şekilde etkilemiştir (Kürkçüoğlu vd., 1998:150).

Vergi sisteminin dönemin ihtiyacını karşılayacak nitelikte bulunmaması sistemde reformunun gereğini zorunlu hale getirmiştir. Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu, yasama organınca 1949 yılında kabul olunup, 1950 yılında yürürlüğe konulan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi (birkaç yıl sonra kaldırılmıştır) Kanunları ile gerçekleştirilmiştir. 1950'de başlatılan vergi reformu hareketinin ilk ve büyük turu, 1957'de Gider Vergileri Reformu ile tamamlanmıştır. Gider Vergileri reformunda esas itibarıyla İstihsal Vergisi adı altında toplu muamele vergisi tipi benimsenmiştir (Kıvanç, 2007:1).

İkinci Dünya Savaşının sonrasında tüm dünyada liberal politikalarına ağırlık kazanması sonucunda, Türkiye'de de bazı değişiklikler olmaya başlamıştır. Çok partili sisteme geçişle birlikte başlayan liberalleşme süreci, Türk ekonomisinde 1945 -1950 yılları arasında, devlet müdahaleciliğinin sınırlandırılması ve daha liberal bir ekonomi uygulanması yolundaki girişimleri ön plana çıkarmıştır.

Tablo 2.5'de 1940-1959 yılları arasında genel bütçe gelirleri tahsilatları gösterilmiştir.

Tablo 2.5 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1940 -1959)

Yıl	%	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler ve Fonlar
1940	100	43	10	47
1941	100	49	8	43
1942	100	75	12	14
1943	100	74	26	1
1944	100	82	12	5
1945	100	79	13	7
1946	100	71	20	9
1947	100	68	7	25
1948	100	74	9	17
1949	100	86	5	9
1950	100	88	4	8
1951	100	75	7	18
1952	100	71	3	26
1953	100	75	10	15
1954	100	81	10	9
1955	100	72	10	18
1956	100	78	11	11
1957	100	76	19	5
1958	100	74	21	5
1959	100	79	11	10

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

Dönem içinde genel bütçe gelirleri tahsilatını gösteren tabloya baktığımızda, açık finansman dışında borçlanmaya da geniş olarak başvuru yapıldığı yıllarda, ilk

olarak vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payının düştüğü görülmektedir. Ancak, 1942'den itibaren getirilen yeni vergilerin etkisiyle söz konusu oranda önemli bir yükselme olmuştur. Savaş sonrası dönemde de vergilerin payının yüksekliği devam etmektedir. Özel gelirler ve fonlar payında 1947 ve 1948 yıllarındaki yükselme ise, dış yardım gelirleriyle olmuştur (Varcan, 1987:73).

Tablo 2.5'e göre 1940 yılında % 40 civarında gerçekleşen vergi gelirleri dönem 1959 yılında % 79' a yükselmiştir. 1940 yılından sonra bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri 1947 yılı hariç dönem boyunca %70' in üzerinde gerçekleşmiştir. 1946 yılında yapılan devalüasyon ile TL'nin değeri %53,6 oranında düşürülerek 1 Amerikan Doları karşılığı 2,80 TL olarak kur sabitlenmiştir. Devalüasyon ile savaş sonrası uluslararası fiyat düzeylerine ve yeni ekonomi politikalarına uyum sağlayarak ihracatın artırılması hedeflenmiştir. Ancak yapılan devalüasyon beklenen başarıyı gösterememiş, ithalattaki hızlı artışlar nedeniyle birikmiş olan döviz rezervleri erimiştir. Bu dönemde çeşitli başlıklar altında alınan dış yardımlar ve vergi gelirleri kalkınmanın finansmanından daha çok ithalatın finansmanında kullanılmıştır.

Genel bütçe vergi gelirlerinin % dağılımı tablo 2.6' da gösterilmiştir.

Tablo 2.6 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%) (1940-1959)

Yıl	Vergi Gelirleri %	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1940	100	53	47
1941	100	56	44
1942	100	38	62
1943	100	53	47
1944	100	51	49
1945	100	51	49
1946	100	58	42
1947	100	59	41
1948	100	59	41
1949	100	64	36
1950	100	64	36
1951	100	73	27
1952	100	73	27
1953	100	68	32

Yıl	Vergi Gelirleri %	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1954	100	65	35
1955	100	64	36
1956	100	60	40
1957	100	61	39
1958	100	62	38
1959	100	63	37

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

1940-1950 döneminde dolaylı ve dolaysız vergiler dalgalı bir seyir izlemiştir. Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranı 1942 yılı hariç % 50' nin üzerinde gerçekleşmiştir. 1950 ile 1960 yıllarında da bu durum değişmemiş, dönem içinde dolaylı vergiler % 70' lere kadar yükselmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi gelirleri bileşiminin tipik bir göstergesi olan bu durumun nedeni; bir önceki dönemde olduğu gibi yeni gelir vergisi uygulamasına geçilmesine rağmen ortaya çıkan aksaklıklar ve verimin düşük olmasıyla açıklanabilir (Varcan, 1987:87).

Tablo 2.7' de dolaylı vergilerden iç tüketim vergilerinin 1940 -1959 dönemindeki gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 2.7. İç Tüketim Vergilerinin Vergi Hasılatı İçindeki Yeri (%) (1940 -1959)

Yıl	Umumi İstihlak (1927 Muamele) (1957 İstihsal) Vergileri	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi	Şeker İstihlak Vergisi	Diğer Dahili İstihlak Vergileri	Tekel Maddeleri Savunma Vergisi	Diğer Savunma Vergileri	Buğdayı Koruma Karşılığı Vergisi
1940	9,63	-	5,87	10,19	4,62	-	4,00
1941	10,60	-	6,55	5,59	8,81	0,86	1,40
1942	7,84	-	4,00	3,56	6,53	0,86	-
1943	12,36	-	8,40	4,30	7,77	1,36	-
1944	13,06	-	9,60	4,32	10,67	1,17	-
1945	13,19	-	8,39	4,28	8,93	1,57	-
1946	16,28	-	8,49	4,92	11,45	1,57	-
1947	12,24	-	5,25	4,44	7,75	0,28	-

Yıl	Umumi İstihlak (1927 Muamele) (1957 İstihsal) Vergileri	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi	Şeker İstihlak Vergisi	Diğer Dahili İstihlak Vergileri	Tekel Maddeleri Savunma Vergisi	Diğer Savunma Vergileri	Buğdayı Koruma Karşılığı Vergisi
1948	11,67	-	5,62	4,77	9,23	0,30	-
1949	11,50	-	10,03	5,59	7,93	0,26	-
1950	10,23	-	9,35	5,92	7,99	0,30	-
Yıl	Dahili Muamele Vergileri	Şeker İstihlak Vergisi	Diğer Dahili İstihlak Vergileri	Tekel Maddeleri Savunma Vergisi	Hizmet Vergileri	İşletme Vergisi	Spor Toto Vergisi
1951	11,39	10,08	7,19	7,91	-	-	-
1952	10,98	8,71	8,86	6,57	-	-	-
1953	11,69	8,41	9,08	7,51	-	-	-
1954	12,47	7,80	8,95	8,68	-	-	-
1955	13,70	6,20	8,61	7,48	-	-	-
1956	15,24	8,62	7,55	7,28	-	-	-
1957	15,07	7,99	-	6,69	5,55	-	-
1958	15,69	6,82	-	7,01	6,94	-	-
1959	14,33	4,20	-	5,21	6,04	-	-

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 125

Dolaylı vergiler içerisinde önemli bir paya sahip olan Muamele Vergisinin, 1956 yılında yürürlükten kaldırılmasıyla, yerini istihsal vergisi almış ve gider vergileri dönemi başlamıştır. Yapılan gider reformu ile uygulanan dahili istihlak vergileri azaltılırken, hizmet üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmeye başlanmıştır. Muamele vergisinin vergi hasılatı içerisindeki payı 1951' de % 11,39 olarak gerçekleşirken, 1960 yılında % 13,37 e düşmüştür. 1967 yılında tekrar yükselerek % 17,58 olarak gerçekleşmiştir. 1969 yılında ise % 25,80 gibi yüksek bir orana ulaşılmış, ancak bu yıldan itibaren hızla düşmeye devam ederek, dönem sonunda % 8,50 gibi düşük bir seviyeye gerilemiştir.

1930'ların başında alınmaya başlanan Şeker İstihlak Vergisi, İkinci Dünya Savaşı yıllarında oldukça yükseltilmiştir. Bu vergi 1950 yılında sonra ise gittikçe düşerek, dönem sonunda % 4,20 olarak gerçekleşmiştir.

Diğer dahili istihlak vergileri grubu oranları yıllar itibariyle sürekli olarak değişmiş; bazı yıllar artarken, bazı yıllar ise azalmıştır. 1940 yılında vergi gelirlerinin % 10,19' unu bu vergi grubu oluştururken, 1957 yılından itibaren diğer dahili istihlak vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payı sıfırlanmıştır.

Dolaylı vergilerin önemli bir bölümünü oluşturan dış ticaretten alınan vergilerin 1940 -1959 yılları arasındaki seyri tablo 2.8'de gösterilmiştir.

Tablo 2.8 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%)
(1940-1950)

Yıl	Gümrük Vergisi	İthalat Muamele Vergisi	İthalat İstihlak Vergisi	İhracattan Savunma Vergisi	Gümrük Çıkış Vergisi
1940	8,38	3,41	-	-	-
1941	7,85	3,54	2,94	1,20	-
1942	4,34	3,38	0,82	3,00	-
1943	4,01	4,68	0,87	4,48	-
1944	2,47	2,54	0,47	-	1,99
1945	3,46	3,54	0,73	-	2,45
1946	4,42	4,61	0,98	-	1,08
1947	10,26	10,46	-	-	-
1948	10,51	10,59	-	-	-
1949	9,38	8,28	-	-	-
1950	9,68	8,61	-	-	-

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 134-135

1951 yılına kadar dış ticaret üzerinden alınan vergiler içerisinde en büyük payı gümrük vergileri almıştır. 1939 yılında gümrük vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payı, % 17,74 gibi oldukça yüksek bir oranken, İkinci Dünya Savaşı sonucunda, dış ticaret hacminin daralmasından dolayı, 1944 yılında % 2.47' e kadar gerilemiştir. Oran, bu yıldan itibaren tekrar yükselmeye başlamış ise de Muamele Vergileri bu dönemde Gümrük Vergilerinin oranına ulaşmışlardır.

Tablo 2.9 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%)
(1951- 1959)

Yıl	Gümrük Vergisi	İthalat Muamele (1957 İthalde Alman İstihsal) Vergisi
1951	12,92	13,15
1952	12,12	13,09
1953	11,89	11,83
1954	11,04	9,49
1955	10,95	8,60
1956	7,50	6,14
1957	6,20	6,32
1958	7,00	8,29
1959	11,39	14,08

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 134-135

Gümrük Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı, 1951 yılında % 12,92 iken, muamele vergisi ise % 13,15 olarak gerçekleşmiştir. Dönem sonunda gümrük vergisi % 11,39'a gerilerken, muamele vergisi ise % 14,08'e yükselmiştir.

2.1.3. 1960 - 1979 Döneminde Dolaylı Vergiler

Türkiye'de kalkınmayı finanse etmek, gelirin adaletli dağılımını sağlamak, kaynakların etkin kullanımını gerçekleştirmek gibi amaçlarla 1963 yılında planlı döneme geçilmiştir. Ancak uygulamaya konan kalkınma planları yaşanan yüksek enflasyon ve siyasi krizler nedeniyle başarıya ulaşamamıştır. 1971 yılında başlayan fiyat yükselmeleri, 1973 yılındaki petrol krizi; 1970, 1978 ve 1979 devalüasyonları ile ithal ikameci sanayinin girdi fiyatlarının pahalılaşması, ülkede yüksek oranlarda maliyet enflasyonunun yaşanmasına neden olmuştur. Ödemeler dengesi açığı; önemli bir sanayi girdisi olan petrolün fiyatlarındaki artış nedeniyle, bu dönemde ülkeye akan işçi dövizlerine rağmen büyümüştür.

Tablo 2.10'da genel bütçe gelirleri tahsilatları gösterilmiştir.

Tablo 2.10. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1923-1939)

Yıl	%	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler ve Fonlar
1960	100	75	11	14
1961	100	56	11	34
1962	100	71	12	17
1963	100	72	5	23
1964	100	73	4	23
1965	100	78	4	18
1966	100	79	4	18
1967	100	75	5	20
1968	100	81	8	12
1969	100	83	7	10
1970	100	71	12	17
1971	100	79	9	12
1972	100	83	12	5
1973	100	89	6	5
1974	100	93	5	1
1975	100	90	9	1
1976	100	90	8	2
1977	100	92	8	1
1978	100	81	18	1
1979	100	79	18	4

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

1960-1979 yılları arasında bütçe gelirlerinin incelenmesinde; vergi gelirleri gelişiminin istikrarsız bir yapı izlediği görülmektedir. 1960 yılında bütçe gelirlerinin % 75'ini oluşturan vergi gelirleri, 1974-1977 yılları arasında % 90'lara kadar yükselmiştir. Ancak 1978 yılından itibaren azalmaya başlayarak 1979 yılında % 79 olarak gerçekleşmiştir. Özel gelir ve fonlarda değişken bir yapı izlemekle birlikte 1963 ve 1964 yıllarında % 23'e kadar yükselmiştir. Dönem ortasında % 5'lere kadar gerileyen Vergi dışı normal gelirler dönem sonunda % 18'e çıkmıştır.

İncelenen dönemde dünya ekonomisindeki gelişmelere Türkiye gerekli uyumu gösterememiştir. Devlet vergi gelirlerini arttırması gerekirken, hızlı bir şekilde

borçlanmaya ve para basımına yönelmiştir. Yüksek enflasyonun yaşandığı ülke ekonomisinde, yapılan vergi reformları da etkinliğini yitirmiştir.

1923-1960 döneminde vergi politikası; devlete kaynak temin etme fonksiyonuna göre ayarlanmıştı. 1960-1980 döneminde ise vergi sistemine devlete gelir sağlama fonksiyonunun yanı sıra piyasada meydana gelen kaynak dağılımını kalkınma planları hedeflerine uygun bir şekilde değiştirme görevi de verilmiştir (Ejder, 2000:128).

1960 sonrası dönemde de önceki dönemde olduğu gibi tercih dolaylı vergiler yönünde gerçekleşmiş, bu nedenle vergilemede adalet sağlanamamış, vergi yükünün düşük gelirli olanların üzerinde kalmasına neden olmuştur. 1970 yılından sonra dolaysız vergilerin payı vergi gelirleri içinde giderek artmış, dönemin sonunda % 60 gibi oldukça yüksek bir seviyeye ulaşmıştır. Tablo 2.11’de 1960 - 1979 yılları arasında genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının % dağılımı verilmiştir

Tablo 2.11 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı % (1960-1979)

Yıl	Vergi Gelirleri %	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1960	100	58	42
1961	100	57	43
1962	100	63	37
1963	100	67	33
1964	100	67	33
1965	100	67	33
1966	100	66	34
1967	100	66	34
1968	100	65	35
1969	100	65	35
1970	100	62	38
1971	100	62	38
1972	100	61	39
1973	100	58	42
1974	100	54	46
1975	100	53	47
1976	100	53	47
1977	100	47	53

Yıl	Vergi Gelirleri %	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1978	100	43	57
1979	100	42	58

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

1960 yılında % 58 olarak gerçekleşen dolaylı vergiler, 1962 yılında da artan bir seyir izlemiş, oran % 63 olmuştur. 1963-1965 yılları arasında vergi gelirleri arasındaki dağılım değişmemiş, dolaylı vergiler % 67 seviyesine gelmiştir. 1972 yılından itibaren azalmaya başlayan dolaylı vergi oranları, 1976 yılında % 53' e gerilemiş, 1977 yılından itibaren ise ilk defa dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı, dolaylı vergilerin üstünde seyretmiştir.

Tablo 2.12 İç Tüketim Vergilerinin Vergi Hasılatı İçindeki Yeri (%) (1960-1977)

Yıl	Dahili Muamele Vergileri	Şeker İstihlak Vergisi	Tekel Maddeleri Savunma Vergisi	Hizmet Vergileri	İşletme Vergisi	Spor Toto Vergisi
1960	13,37	2,14	5,23	5,41	-	-
1961	11,81	4,94	6,55	5,28	-	-
1962	14,10	5,16	6,27	5,13	-	-
1963	12,38	4,29	5,99	5,27	-	-
1964	15,94	4,41	5,12	5,26	-	-
1965	17,24	3,20	5,13	5,49	-	-
1966	17,26	4,07	4,15	5,45	-	-
1967	17,58	2,81	4,91	5,36	-	-
1968	19,01	2,23	3,73	5,54	-	-
1969	25,80	3,82	11,24	5,26	-	-
1970	20,31	1,92	9,89	5,81	-	-
1971	12,64	2,19	8,64	6,02	1,00	0,11
1972	14,24	1,63	5,08	6,02	1,16	0,09
1973	11,24	1,40	6,77	5,53	1,03	0,06
1974	10,56	1,03	4,16	5,86	1,01	0,04
1975	10,25	0,68	7,22	5,54	0,91	1,03
1976	8,75	0,58	7,68	5,40	0,86	0,00
1977	8,50	0,43	4,33	5,56	0,94	0,01

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 125

1960-1977 döneminde iç tüketim vergileri dalgalı bir seyir izlemiştir. 1969 yılında % 25,80'e yükselen dahili muamele vergisi, 1977 yılında % 8, 50'ye gerilemiştir. Şeker istihlak vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payı dönem sonunda önemini yitirmiştir. Hizmet Vergileri oranları dönem boyunca % 5 ile % 6 arasında değişmiştir. Dönemin en önemli gelişmelerinden biri 1970 yılında Finansman Kanununun kabul edilmesi olmuştur. Söz konusu kanun ile İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi gibi vergiler sisteme dahil olmuştur. Bu vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşük gerçekleşmiştir.

Tablo 2.13'de dış ticaret vergilerinin gelişimi incelenmiştir.

Tablo 2.13 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%)
(1960-1977)

Yıl	Gümrük Vergisi	İthalde Alınan İstihsal Vergisi	İthalde Akaryakıt İstihsal Vergisi	İthalat Damga Resmi + Rihtım Resmi	Dış Seyahat Harcamaları Vergisi
1960	10,65	13,16	3,30	-	-
1961	10,08	10,86	3,06	-	-
1962	11,53	13,66	3,02	-	-
1963	9,13	10,49	4,70	-	1,17
1964	10,20	8,00	5,77	-	1,19
1965	11,21	8,69	4,69	2,40	1,17
1966	11,33	8,51	5,68	2,53	1,15
1967	9,32	7,84	6,15	4,11	1,09
1968	8,20	7,38	6,64	6,05	1,32
1969	5,92	5,49	5,75	7,14	1,43
1970	6,24	5,61	6,45	4,77	1,12
1971	6,35	5,88	6,16	3,79	0,93
1972	6,43	6,18	6,45	3,69	1,05
1973	6,08	5,73	5,93	3,44	1,17
1974	6,60	6,70	4,63	4,32	0,12
1975	6,18	6,11	4,41	4,45	0,00
1976	5,38	7,14	3,38	4,92	0,01
1977	4,25	5,68	3,52	5,29	0,00

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 134-135

Vergi gelirleri içerisinde dış ticaret üzerinden alınan en önemli vergiler, gümrük vergisi ile ithalde alınan istihsal vergisidir. 1960 yılında % 10,65 olan gümrük vergi oranları, 1966 yılına kadar dalgalı bir seyir izlemiş, 1966 yılından sonra azalarak, 1977 yılında % 4,25' e kadar düşmüştür. İthalde alınan istihsal vergisi ise, yine dönem başında % 13,16 gibi oldukça büyük bir oranken, dönem sonunda % 5,68' e gerilemiştir.

Dış ticaretten alınan diğer vergilerin seyrine bakıldığında; ithalat damga resmi, rihtım resmi ve akaryakıt istihsal vergileri oranlarının düşük düzeylerde seyrettiği görülmektedir. Dönem başında % 3,30 olan akaryakıt istihsal vergisi oranı dönem sonunda % 3,52; % 2,40 olan ithalat damga resmi ve rihtım resmi % 5,29; dış seyahat harcamaları vergisi oranı ise % 1,17 iken % 0,00 olarak gerçekleşmiştir.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin milli gelirdeki payının ülkeler bazında da değerlendirilmesinde fayda vardır. Tablo 2.14'de bazı ülkelerdeki kamu gelirlerinin milli gelirdeki payları gösterilmektedir. Tablonun oluşturulmasında bazı ülkeler için 1973 yılı, bazı ülkeler içinse 1974 yılı verileri kullanılmıştır.

Tablo 2.14 Bazı Ülkelerde Kamu Gelirlerinin Milli Gelirdeki Payı (1973- 1974)

Ülke	Fert Başına Milli Gelir (\$)	Milli Gelir İçerisindeki Payı %		Diğer Devlet Vergileri	Toplam
		Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler		
Etopya	83	2,8	6,5	4,6	13,9
Mısır	263	5,1	7,6	7,3	20,0
Senegal	295	4,3	11,6	4,5	20,4
İngiltere	3106	24,1	11,2	3,3	38,6
Japonya	3563	11,5	4,0	0,9	16,4
Y. Zelanda	4031	19,9	9,9	0,1	29,9
Belçika	5029	16,7	14,2	1,1	32,0
Kanada	5480	12,5	6,6	3,9	23,0
A.B.D.	5923	19,1	1,6	0,5	21,2

Kaynak : Korkmaz, a.g.e., s. 69

Az gelişmiş ve gelişmiş ülkeler birlikte ele alındığında vergi gelirleri arttıkça, dolaysız vergilerin nispi payının arttığı, dolaylı vergilerin payının ise tersine azaldığı Tablo 2.14'de görülmektedir.

Az gelişmiş ülkeler, kamu gelirleri bileşimi yönünden de bazı pek iyi bilinen yönlerden gelişmiş ülkelere farklı bir yapıya sahiptir. Birincisi tüketime dayalı gider vergileri, nispi olarak az gelişmiş ülkelere daha çok gelir sağlar (Batirel, 1978:15). Geleneksel toplumlarda gelişmiş bir ekonomi bulunmadığı dolayısıyla ekonomi tarıma dayandığı için, dolaylı vergileri uygulama olanağı bulunmaz. Konusu tarım olmak üzere, çeşitli dolaysız vergiler ekonomiyi hakimdir. Ülke ekonomisi gelişmeye başladıkça bu durum tersine döner ve ekonomide dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilerin payından daha yüksek seviyelere ulaşır. Gelişmekte olan toplumlarda, iktisadi gelişme ve altyapı yatırımlarını karşılamak amacıyla, gerekli finansman kaynağı genellikle borçlanma ve dolaylı vergiler yoluyla karşılanır. Bunun nedeni, toplumun bu finansman kaynaklarına karşı tepkisinin zayıf olmasından kaynaklanır. Gelişmiş ülke ekonomilerinde ise dolaysız vergilerin payı, dolaylı vergilerden daha yüksektir. Nedeni, dolaysız vergilerin yapısı itibariyle gelişmiş ülkelere daha çok uymasındır.

Dünyanın en gelişmiş ekonomilerinden biri olan ABD'nin 1973 yılı itibariyle dolaylı – dolaysız vergi payları incelendiğinde; dolaysız vergiler %19,1 olarak gerçekleşirken dolaylı vergilerdeki oranın %1,6 olduğu görülür. Bu iki oran arasında büyük bir uçurum vardır. Yine gelişmiş ekonomilerden biri olan Kanada da dolaysız vergi oranı %12,5 iken dolaylı vergi oranı %6,6'dır. İngiltere, Japonya, Yeni Zelanda ve Belçika gibi gelişmiş ülkelere de durum aynıdır. Dolaysız vergilerin ekonomideki payı daha fazladır. Buna karşılık Etopya, Mısır, Senegal gibi az gelişmiş ülkelere dolaylı vergiler daha ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. 1973 yılı itibariyle oranlar Etopya'da dolaysız vergiler %2,8, dolaylı vergiler %6,5; Mısır'da dolaysız vergiler %4,3, dolaylı vergiler %7,6 ve Senegal'de dolaysız vergiler %4,3, dolaylı vergiler %11,6 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye'de 1975 yılı itibariyle dolaysız vergi oranlarının %47, dolaylı vergi oranlarının %63 olması Türkiye'nin gelişmekte olan ülkeler içerisinde yer aldığının bir göstergesidir.

2.2. 1980 SONRASI DÖNEMDE DOLAYLI VERGİLERİN GELİŞİMİ

1980 yılı Türkiye için bir kırılma noktası olmuştur. Bu yıldan itibaren ekonomide uygulanan birçok politika terkedilmiş, bu yolla güncel ekonomik

politikalara uyum hedeflenmiştir. Ülke ekonomisindeki korumacı duvarlar kaldırılmış, liberalleşme süreci hız kazanmıştır. Değişen ekonomi anlayışı; vergisel boyutta birçok değişikliği gerektirmiş, özellikle dolaylı vergiler alanında köklü değişikliklere gidilmiştir.

2.2.1. 1980-1994 Döneminde Dolaylı Vergiler

1980 öncesi dönemde vergi politikaları yönünden amaçlara uygun bir vergi sistemi kurulamamıştır. Çünkü Türkiye henüz sanayileşmesini tam anlamıyla gerçekleştiremeden, sanayileşmiş toplumların vergi sistemlerini aynen uygulama yoluna gitmiş, yani sanayileşmeden önce sanayileşmiş toplumlara özgü vergi sistemlerini kabul etme çabası içine girmiştir.

Uluslararası finans kuruluşlarının, özellikle IMF'nin belirlediği koşullar çerçevesinde, 1980 sonrasında Türkiye'de uygulamaya konan 24 Ocak istikrar ve yapısal uyum politikaları, kısa dönemde dış ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının sağlanmasını, uzun dönemde ise ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirerek serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesini ve dışa açılmanın sağlanmasını öngörmektedir. 1980 sonrası Türkiye de dışa açılma ve finansal serbestleşme amaçlanmıştır. Bu dönem, devletin kurumsal ve idari yapıda gerçekleştirdiği değişimler ile ekonomik ve toplumsal yaşamı yeniden yapılandırdığı, dolayısıyla devletin işlevinin değiştiği bir dönem olarak tanımlanabilir (Kargı, vd., 2007:279-280).

1980 sonrası dönemde Türkiye ekonomisinde yaşanan yapı değişikliğinin ekonomiye yeni bir anlayış getirmesi, 1980 sonrası dönemde bir ekonomi politikası aracı olarak vergi politikasının sistemin etkinleştirilmesi, yatırımların, ihracatın ve sermaye piyasasının özendirilmesi, işlemlerin hızlandırılması ve bunun gibi amaçlar doğrultusunda kullanılmasına neden olmuştur. Vergi politikasının bu amaçlar doğrultusunda kullanılması ise vergi sistemimizde bir çok değişikliğin yapılmasına ve vergi sistemimizin bu değişiklikler doğrultusunda hızlı bir gelişme göstermesine yol açmıştır (Tosuner, 1989:5-6).

Vergi politikası, özellikle dışa açılmayı çok sayıda vergi bağımsızlığıyla teşvik etmeye ayarlanmıştır. Kurumlar ve Gelir Vergisine getirilen teşvikler, 1985 yılında sisteme sokulan Katma Değer Vergisi ile ihracatta vergi iadesi sistemi ve 1988 sonrası

dönemde oluşturulan çok sayıda kamu özel fonu dışı açılma ve rant aktarmaya yönelik vergi politikaları sonucunda ortaya çıkmıştır (Ejder, 2000:130).

Tablo 2.15’de 1980-1994 yılları arasında genel bütçe gelirleri tahsilatları gösterilmiştir.

Tablo 2.15 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1980-1994)

Yıl	%	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler ve Fonlar
1980	100	81	15	4
1981	100	84	10	7
1982	100	89	8	3
1983	100	84	13	3
1984	100	72	8	20
1985	100	84	10	7
1986	100	90	8	2
1987	100	91	8	1
1988	100	85	7	8
1989	100	85	8	7
1990	100	82	8	10
1991	100	82	4	14
1992	100	81	4	14
1993	100	75	5	20
1994	100	79	7	14

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

1980-1994 döneminde genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin gelişiminin dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. 1980 yılında bütçenin % 81’ini oluşturan vergi gelirleri, 1987 yılında % 91’e yükselmiş, 1994 yılında ise % 79’a gerilemiştir. Vergi dışı normal gelirlerin dönem sonunda bütçe gelirleri içerisinde payı azalırken, özel gelirler ve fonların ki ise artmıştır. 1980 yılında % 4 olan özel gelir ve fonlar 1994 yılında % 14’e yükselmiştir.

Türkiye ekonomisinde temel yapısal değişiklikler yaratan 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Önlemlerinden sonra, özellikle 1990 yılından sonra kamu kesimi açıklarının hızla artması, vergi gelirlerinin iç borç servisine bile yetmemesi, devletin

nakit açığına iç borçlanma ile finanse eder duruma düşmesi, bu açığı kapatmak için dış borca ve Merkez Bankası kaynaklarına yönelmesi ile döviz rezervlerinin hızla erimesi yeni bir istikrar politikasının yürürlüğe konulmasını zorunlu kılmıştır (Erkan, 2004:14).

Kamu kesimi borçlanma gereği oranı, 1990 sonrasında %10'ları geçerken, finansman amacıyla vergi gelirlerini arttırmak yerine iç ve dış borçlanmaya gidilmiştir. Borç stokunun yıllık anapara ve faiz ödemeleri yıldan yıla hızla artmıştır. 1990 yılında yaşanan Körfez Krizi ve 1991 yılı genel seçimleri para ve maliye politikalarından sapılmasına yol açmıştır. Türk Lirasının reel olarak değer kazanması ihracatı kısıtlarken, ithalatı kolaylaştırmıştır. Bunun sonucunda dış ticaret açığı büyümüştür. Enflasyonu düşürmek ve ekonomide istikrar sağlamak amacıyla 5 Nisan 1994 kararları alınmıştır.

Tablo 2.16'da 1980-1994 yılları arasında vergi gelirleri ile vergilerin oransal dağılımı verilmiştir.

Tablo 2.16 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%)
(1980-1994)

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

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

1980 sonrası yıllarda, para politikası maliye politikasına göre daha öncelikli ve önemli olarak kabul edilmiştir. Bu anlayış çerçevesinde, devlet harcamalarının asli finansman kaynağı olan etkin vergileme ve vergi politikası geri plana itilmiş, daha çok dolaylı vergileme ile yetinilerek; vergiye alternatif borçlanma politikası ön planda tutulmuştur (Derdiyok, 2001:4).

1980 sonrasında ülke sermayesinin dünya ekonomisi ile entegrasyonu ve neo-liberal politikaların ekonomide hız kazanması gibi gelişmelerin vergi politikalarına yansımaları; sermayenin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi olmuştur. Buna göre 1980'den sonra Türkiye'de dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir yönelim gerçekleşmiştir. 1980 yılında vergi gelirlerinin % 63'ünü dolaysız vergiler oluştururken, 1995 yılında oran % 41'e gerilemiştir. Genel olarak; dönem boyunca dolaylı-dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki dağılımı dalgalı bir seyir izlemiş ve yıllar itibariyle değişiklik göstermiştir.

1980 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı % 37 iken, 1981-1984 dönem aralığında oran biraz daha yükselerek % 40-43 aralığında gerçekleşmiştir. 1985 yılında dolaylı vergi oranlarında hızlı bir yükseliş yaşanmış ve oran % 53 seviyesine yükselmiştir. Bu yükselişte yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu etkili olmuştur. 1985 yılından sonra gerileyen oran, 1987 yılında tekrar yükselişe geçmiş % 50 olmuştur. 1987-1988 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergiler vergi gelirlerinden eşit oranda pay almışlardır. 1980-1991 döneminde dolaysız vergilerin payı daha yüksekken, 1993 yılından itibaren dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı daha fazla olarak gerçekleşmiştir. Tablo 2.17'de gelirden, harcamadan ve servetten alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki dağılımları gösterilmiştir.

Tablo 2.17 Gelirden, Harcamadan ve Servetten Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980 – 1994)

Yıllar	Gelirden	Dahildeki Harcamalardan	Dış Ticaretten	Mal ve Hizmetlerden	Servetten	Kaldırılan Vergi Artıkları
1980	61,8	27,5	9,8	37,3	0,9	-
1981	58,8	24,6	9,0	33,6	0,8	6,8
1982	58,8	24,4	10,4	34,8	0,8	5,6
1983	56,6	26,8	12,3	39,1	0,7	3,6
1984	56,5	25,3	15,6	40,9	0,7	1,9

Yıllar	Gelirden	Dahildeki Harcamalardan	Dış Ticarettten	Mal ve Hizmetlerden	Servetten	Kaldırılan Vergi Artıkları
1985	46,3	28,7	19,5	48,2	0,6	4,9
1986	51,1	31,0	16,6	47,6	0,9	0,4
1987	48,9	30,6	19,6	50,2	0,8	0,1
1988	48,6	31,5	18,8	50,3	1,0	0,0
1989	52,7	29,9	16,6	46,5	0,7	0,1
1990	51,2	30,1	17,7	47,8	0,9	0,0
1991	51,4	31,4	16,4	47,8	0,9	0,0
1992	49,5	33,4	16,1	49,5	0,9	0,0
1993	47,6	33,8	17,5	51,3	1,0	0,1
1994	42,0	36,5	15,3	51,8	6,3	0,0

Kaynak : Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye’de Vergi Reformu*, 2005, TC Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, s.59

Tablo incelendiğinde; 1980-1994 döneminde vergi gelirleri içerisinde harcamalardan alınan vergilerin payının artma eğiliminde olduğu, gelirden alınan vergilerin payının azalma eğiliminde olduğu gözlemlenebilir. Dış ticaret üzerinden alınan vergi payı ise; 1980 yılından itibaren ekonominin dışa açılması ile dış ticaret hacminin hızla genişlemesi sonucunda, yıllar itibariyle yükselmiştir.

Türkiye’de 1989 yılında yaşanan stagflasyon, 1994 krizi ve bu dönemdeki körfez savaşı vergi gelirlerinin gelişiminde dolayısıyla vergi gelirlerinin oransal dağılımında etkili olmuştur. Tablo 2.18’de genel bütçe vergi gelirlerinin yüzde dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 2.18 Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%) (1980 – 1994)

Yıl	Gelir Vergisi	KDV (Dahilde)	KDV (İthalde)	KDV (Toplam)	Kurumlar Vergisi	Akaryakıt Tüketim V.
1980	51,8	-	-	-	4,9	-
1981	48,3	-	-	-	10,5	-
1982	45,6	-	-	-	13,2	-
1983	45,5	-	-	-	11,1	-
1984	45,1	-	-	-	11,4	-
1985	34,6	14,8	10,0	24,8	11,7	1,2
1986	35,2	17,4	8,8	26,2	15,9	0,9

Yıl	Gelir Vergisi	KDV (Dahilde)	KDV (İthalde)	KDV (Toplam)	Kurumlar Vergisi	Akaryakıt Tüketim V.
1987	34,2	17,3	11,1	28,4	14,7	0,8
1988	33,7	18,7	10,7	29,4	14,9	1,1
1989	38,6	16,3	8,9	25,2	14,1	2,6
1990	41,0	16,8	10,4	27,2	10,2	2,7
1991	42,4	18,5	10,5	29,0	9,0	3,0
1992	42,4	19,1	10,6	29,7	7,1	4,8
1993	40,4	19,3	11,7	31,0	7,2	4,8
1994	30,9	18,9	11,2	30,1	7,5	7,9

Kaynak : Genç Osman YARAŞLI, a.g.e., s.61

Katma değer vergisinin 1985 yılında uygulamaya konmasıyla birlikte, dolaylı vergilerin ekonomideki ağırlığı artmıştır. 1985 yılında toplam vergi gelirlerinin % 24,8'i KDV'den oluşurken, dönem sonunda oran % 32,8'e yükselmiştir.

Katma Değer Vergisi içinde incelenen İthalde alınan Katma Değer Vergisinin payı dalgalı bir seyir izlemekle birlikte, genel olarak dönem boyunca artmış, 1994 yılında % 13,2'lere ulaşmıştır. Bu artışın nedeni İthalde Alınan Katma Değer Vergisinin Gümrük Vergilerine eş etkili bir vergi uygulaması olmasıdır. İthal edilen eşyaların gümrük vergilerinin yanı sıra eş etkili vergilere ve fonlara da konu olmalarının esas nedeni, birçok ülkenin bağlı olduğu Gümrük Birliği anlaşmaları çerçevesinde Gümrük Vergilerinin oranlarını yükseltmenin çok zor olmasıdır (Çelik , 1999:123).

Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin payı ise 1980-1994 döneminde azalma eğilimindedir. Gelir Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının, Kurumlar Vergisine oranla sürekli olarak yüksek bir düzeyde seyrettiği görülmektedir. Buradan hareketle, toplam vergi yükünün sermaye dışı kesimlere kaydırıldığı sonucuna varılabilir. Ancak 1980 sonrasında değişen vergi politikası çerçevesinde, devlet dolaylı/dolaysız vergi tercihini değiştirmek yoluyla dengeyi sermaye lehine çevirmekle kalmamış, emek üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırıcı uygulamalara girmiştir (Kargı, 2007:281-283).

Daha önce Belediye Geliri Kanunu içinde yer alırken daha sonra ayrı bir kanun olarak düzenlenen Akaryakıt Tüketim Vergisinin payı ise, her geçen yıl artmaktadır.

İncelenen dönemde, dolaylı-dolaysız vergi gelirlerinin gelişimini diğer ülke istatistikleri ile karşılaştırmamız Ülkemizde vergi gelirleri ile oransal gelişimini daha net ortaya koymamıza yardımcı olacaktır.

Tablo 2.19'da OECD'ye üye bazı ülkelerin istatistikleri verilmiştir.

Tablo 2.19 OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki % Payı

Ülke	Gelir ve Kardan Alınan Vergiler				Sosyal Güvenlik Primleri			
	1980	1985	1990	1996	1980	1985	1990	1996
Kanada	46,6	44,1	48,3	46,3	10,5	13,5	12,1	14,0
ABD	49,8	45,4	45,4	45,8	21,9	25,2	25,9	25,1
Japonya	46,1	45,8	48,5	36,7	29,1	30,3	29,0	36,2
Fransa	16,8	16,0	16,1	16,2	42,7	43,3	44,1	42,6
Almanya	35,1	34,8	32,4	30,3	34,3	36,5	37,5	39,0
Yunanistan	19,4	17,5	19,9	22,7	32,9	35,6	30,2	31,0
İtalya	31,1	36,8	36,5	35,3	38,0	34,7	32,9	31,5
İngiltere	37,8	38,7	39,5	36,4	16,7	17,8	17,2	17,5
Polonya	-	-	-	30,6	-	-	-	30,4
İspanya	26,0	26,2	30,6	29,2	48,6	41,3	35,4	36,2
İsviçre	41,7	41,1	41,4	37,6	30,5	31,6	32,3	36,8
Türkiye	51,8	37,0	33,5	28,3	14,0	14,3	19,7	12,1
Ülke	Servet Vergileri				Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler			
	1980	1985	1990	1996	1980	1985	1990	1996
Kanada	9,1	9,3	9,9	10,7	32,6	31,8	26,2	25,5
ABD	10,7	10,7	11,4	11,3	17,6	18,8	17,3	17,9
Japonya	8,2	9,7	9,1	11,7	16,3	14,0	13,2	15,2
Fransa	4,8	5,8	6,3	7,3	30,4	29,7	28,4	27,7
Almanya	3,3	3,0	3,4	2,8	27,1	25,7	26,7	28,0
Yunanistan	4,6	2,7	4,6	3,4	41,2	42,7	44,5	42,1
İtalya	3,7	2,5	2,3	5,6	26,5	25,4	28,0	27,3
İngiltere	12,0	12,0	8,0	10,7	29,1	31,4	31,1	35,3
Polonya	-	-	-	2,8	-	-	-	35,2

Ülke	Servet Vergileri				Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler			
	1980	1985	1990	1996	1980	1985	1990	1996
İspanya	4,6	3,5	5,5	5,5	20,7	28,7	28,4	28,6
İsviçre	7,4	8,2	7,9	7,0	20,5	19,1	18,4	18,6
Türkiye	5,4	4,6	2,3	3,0	25,6	36,0	27,9	37,6

Kaynak : OECD Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr>, (10.11.2007)

Kanada da gelir ve karlardan alınan vergilerin payı, incelenen dönem içinde % 45-48 dolaylarında seyretmiştir. Servet vergileri ise, % 8-10 oranında gerçekleşmiştir. Buna karşılık mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergiler, % 25-32 düzeyinde kalmıştır. Kanada da dolaysız vergi oranları, dolaylı vergi oranlarına göre daha yüksek düzeydedir.

Japonya'da gelir ve karlardan alınan vergiler yüksek (% 32-46), mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise düşük oranlardadır. Bu dönemde dolaylı vergiler % 13,2-16,3 aralığında değişmiştir.

İstatistikler Japonya ve Kanada' ya göre daha az gelişmiş bir ekonomi olan Yunanistan' da, dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğunu göstermektedir. % 17,5-22 oranlarındaki gelir ve karlardan alınan vergilere karşılık, mal ve hizmetlerden alınan vergiler % 41-42 ile diğer ülkelere göre oldukça yüksek oranlarda gerçekleşmiştir. Dolaysız bir vergi türü olan servet vergisi ise Yunanistan' da % 4' leri geçememiştir.

İsviçre' de dolaysız vergiler yaklaşık % 48 düzeyinde seyrederken, aynı dönem için dolaylı vergiler % 18-20 aralığında değişmiştir.

Son olarak, İngiltere'de de diğer ülkelerde olduğu gibi, dolaysız vergiler dolaylı vergilerin üzerinde gerçekleşmiş, dolaylı vergi oranları % 29-35 aralığında değişmiştir. İstatistiklere göre İngiltere servet vergilerinin en yüksek gerçekleştiği ülkedir.

Servet vergileri ortalama olarak Kanada' da % 9,5; Fransa' da % 6,5; Yunanistan' da % 4; Türkiye' de % 4 olarak gerçekleşirken, İngiltere' de % 12' lere kadar yükselmiştir. Türkiye' de servet vergilerinin düşük seyretmesinin nedeni, servet unsurlarını kapsayacak nitelikte bir servet vergisinin bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

Sosyal Güvenlik Katkıları incelendiğinde ise, genel olarak sosyal güvenlik primlerinin arttığı gözlemlenmektedir. Sosyal Güvenlik Primlerinin en yüksek olduğu ülkeler; başta Fransa olmak üzere Almanya ve İtalya'dır. Türkiye' de ise oranlar, bu ülkelerle kıyaslandığında, oldukça düşük gerçekleşmiştir. Aşağıdaki tabloda OECD ortalamaları gösterilmiştir.

Tablo 2.20 OECD Ülkelerinde Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1980	1985	1990	1996
Toplam OECD	38,2	36,9	37,3	35,3
Amerika OECD	42,1	37,2	40,3	39,5
Pasifik OECD	49,4	48,9	49,0	45,5
Avrupa OECD	35,2	34,3	34,4	32,8
Avrupa Birliği	33,9	34,1	34,4	34,2
Türkiye	51,8	37,0	33,5	26,2

Kaynak:OECD Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (10.11.2007)

Gelir ve kardan alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranları incelendiğinde; OECD ortalamaları incelenen yıllar arasında istikrarlı bir gelişim gösterirken, Türkiye' de yıllar itibariyle azalan bir seyir izlediği görülmektedir. 1996 yılı itibariyle toplam OECD ortalaması % 35,3 iken, Türkiye ortalaması % 26,2 gibi oldukça düşük bir düzeyde dönemi kapatmıştır.

Tablo 2.21 Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1980	1985	1990	1996
Toplam OECD	65,8	64,4	65,7	65,5
Amerika OECD	64,8	60,8	65,0	65,3
Pasifik OECD	65,0	65,3	67,0	67,0
Avrupa OECD	66,0	64,8	65,6	65,3
Avrupa Birliği	67,0	66,7	66,8	67,4
Türkiye	71,2	55,9	55,5	43,4

Kaynak:OECD Vergi İstatistiklerinden hesaplanmıştır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (10.11.2007)

OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça yüksektir ve yıllar itibariyle istikrarlı bir yapıdadır. Türkiye' de ise durum tam tersine

gerçekleşmiş, dönem başında oldukça yüksek olan oran (% 70) dönem sonunda % 40' a kadar düşmüştür. Ülkede dolaylı vergiler, dolaysız vergilere tercih edilmeye başlamıştır.

Genel olarak, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla daha yüksek gerçekleştiği Türkiye ekonomisi, gelişmekte olan bir ekonomidir. Çünkü gelişmiş ekonomilerde dolaysız vergi oranları, dolaylı vergi oranlarından daha yüksektir.

2.2.2. 1995-2007 Döneminde Dolaylı Vergiler

1990'lı yıllarda sermaye hareketleriyle birlikte mal-hizmet pazarlarını da tam serbestleştiren Türkiye, günümüze kadar çok dikkat çekici bir deneme yaşamıştır; bu deneme, Latin Amerika ülkelerinininkiyle tam örtüşmektedir. 1990'dan 1997'ye kadar iki kriz atlama (1991 ve 1994) pahasına da olsa, Türkiye, ekonomisini büyütülmüştür; ancak bunun karşılığında artan iç ve dış borçlar, finansal kırılganlığı artırmıştır. Nitekim 1998'de yeniden girilen kriz ortamında 2000 yılında IMF'nin hatalı politikaları eklenince, borçların artık toplamı GSMH'yi (2001) aşar olmuştur; borçlar artarken GSMH 1990'lı yılların başındaki düzeye gerilemiştir (Kazgan, 2002:16).

1990 sonrası görülen krizlerin temelinde, finansal gerekçeler bulunmaktadır. Finansal alandaki krizler sonucu 5 Nisan 1994 kararları alınmış, fakat yeterli sonuçlar elde edilemeden Asya ve Rusya krizleri, beraberinde ise 1999 Marmara Depremi Türk ekonomisini olumsuz yönde etkilemiş, arkasından 1999 Aralık ayında IMF ile Stand-by anlaşması imzalanmıştır. 2000 yılının başında yürürlüğe giren "Enflasyonu Düşürme Programı" 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleri ile birlikte başarısızlıkla sonuçlanmıştır (Turan, 2005:1).

Türkiye 2000 yılında IMF ve Dünya bankasının desteğini alarak üç haneli rakamlara ulaşan enflasyonu düşürmek için bir dezenflasyon programını uygulamaya koymuştu. 1999 yılının Aralık ayında IMF'ye verilen niyet mektubunda 2000 enflasyonu düşürme programının genel çerçevesi şöyle belirlenmiştir:

- a) Faiz dışı bütçe dengesinin fazla vermesi,
- b) Döviz kuru ve para politikalarının yeniden belirlenmesi,
- c) Sosyal güvenlik, özelleştirme, vergi ve tarım konularında yapısal reformların gerçekleştirilmesi.

Böylelikle enflasyonun temel kaynağının, kamu açıkları olduğu ve bununda kamu kesimi finansman yönetiminden kaynaklandığı kabul ediliyor ve bu açıkların kapatılması için tedbir alınıyordu. Bu amaçla, bir yandan kamu harcamalarının kısılması, diğer taraftan da vergi gelirlerinin artırılması kararlaştırılmıştır. Bunlara ek olarak, IMF ve Dünya Bankasından sağlanacak uzun vadeli ve düşük maliyetli kredilerle, yüksek reel faizli ve kısa vadeli iç borçlanmanın azaltılması hedeflenmiştir (Güloğlu, 2001:1).

Tablo 2.22'de genel bütçe gelirlerinin 1996-2006 yılları arasında gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 2.22 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%) (1995-2006)

Yıl	%	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelirler	Özel Gelirler ve Fonlar (2004 yılından itibaren Sermaye Gelirleri +Alınan Bağış ve Yardımlar)
1995	100	78	6	16
1996	100	84	6	10
1997	100	83	7	10
1998	100	79	10	10
1999	100	79	10	11
2000	100	80	11	9
2001	100	78	15	7
2002	100	80	15	5
2003	100	86	10	4
2004	100	84	15	1
2005	100	80	17	2
2006	100	83	15	2

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007)

Bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı, dönem başına kıyasla (% 78), dönem sonunda bir artış kaydetmiş ve % 83'e yükselmiştir. Ancak vergi gelirlerinin gelişimi yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemiştir. Ekonomik krizlerin yaşandığı yıllarda vergi gelirlerinin payı azalmış, kriz sonrası yıllarda ise yeniden yükselmeye başlamıştır. Her ne kadar dönem sonunda vergi gelirlerinde bir artış yaşansa da % 83'lük oran ülke ekonomisi için yeterli değildir. Yetersiz vergi gelirlerinin temelinde düşük büyüme hızları yatmaktadır.

Büyüme hızı düşük kalır ise, vergi gelirlerinde artış da azalacağından, kamu harcamalarını sürekli kısarak faiz-dışı fazla yaratmanın sosyal ve politik maliyeti yüksek olabilir. Para politikası borç dinamiğini iyileştirme ve faizleri indirme amacına yönelirse, enflasyonun denetimi zorlaşır ve döviz kuru olumsuz eğilimlere girebilir. Bu bağlamda en sağlıklı yaklaşım istikrarlı bir büyüme sürecini yakalayıp tutarlı maliye politikaları uygulamak, bütçe-dışı kamu kesiminin açıklarını azaltmak ve borç yükünü indirmenin yollarını aramaktır (Celasun, 2002:33).

1995-2006 dönemi bütçe gelirlerinin incelenmesinde; Vergi dışı normal gelirlerin hızla yükseldiği görülmektedir. 1995 yılında % 6 olan oran 2006 yılında % 15'e yükselmiştir. Oranın yükselmesinde, bu dönemde yapılan özelleştirmeler etkili olmuştur.

Özel gelir ve fonların oranı 2003 yılına kadar düşmüş, 2004 yılında sıfırlanmıştır. Sermaye geliri ile alınan bağış ve yardımların oranı ise, 2006 yılında % 2 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2.23'de 1995-2006 yılları arasında vergi gelirlerinin gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 2.23 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%) (1995-2006)

Yıllar	Vergi Gelirleri (%)	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)	Dolaylı Vergilerdeki Yıllık % Değişim
1995	100	41	59	13,46
1996	100	39	61	3,38
1997	100	41	59	-3,38
1998	100	47	53	-10,16
1999	100	45	55	3,77
2000	100	41	59	7,27
2001	100	40	60	1,69
2002	100	34	66	10,0
2003	100	33	67	1,51
2004	100	31	69	-
2005	100	31	69	-
2006	100	31	69	-

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (10.11.2007)

Tablo 2.23'e göre 1995-2006 döneminde gelenek bozulmamış, vergi gelirlerinin ortalama % 62'lik bölümü dolaylı vergilerden karşılanmıştır. 1995 yılında % 59 olan dolaylı vergi oranları 1996' da %13,46'lık artışla % 61' e yükselmiş, bu yıldan sonra azalarak 1998 yılında % 53'e düşmüştür. 1999 yılında ise tekrar yükselerek % 55 olmuştur. 2001 yılında % 60 olan oran 2002 yılında ise % 66' ya yükselmiştir. 1995-2002 yılları arasında siyasi belirsizlik, yüksek enflasyon, 1999 depremi, 1999 ve 2001 krizleri ile negatif büyüme oranları dönemi etkileyen olumsuz gelişmeler olmuştur. Özellikle 1994 ve 2001 krizlerinin ardındaki yıllarda dolaylı vergilerdeki yıllık artış %10 civarında gerçekleşmiştir. Dolaylı vergiler 2006 yılında ise % 69'a kadar yükselmiştir.

Tablo 2.24 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1995-2006)

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin YTL)	Gelir Vergisinin Payı	Kurumlar Vergisinin Payı	KDV'nin Payı	KDV'deki Yıllık % Değişim
1995	1.034.350	30,4	9,5	37,7	14,24
1996	2.244.094	30,5	8,4	33,1	-10,60
1997	4.745.484	31,6	8,3	32,9	-0,60
1998	9.228.598	37,7	8,1	29,5	-10,33
1999	14.902.280	33,3	10,5	28,1	-4,74
2000	26.503.698	23,4	8,9	31,6	12,45
2001	39.735.928	29,1	9,3	31,3	-0,94
2002	59.631.868	23,0	9,3	34,2	9,26
2003	84.316.169	20,2	10,3	32,1	-6,14
2004	101.038.904	19,5	9,5	34,0	5,91
2005	119.250.807	19,1	9,6	32,1	-5,58
2006	151.271.701	21,0	8,2	33,5	4,36

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (15.11.2007)

1995-2006 yılları arasında vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde; gelir vergisinin dalgalı bir seyir izlediği gözlemlenmektedir. 1995 yılında % 30,4 olan Gelir Vergisi oranı 1999 yılında % 37,7'e kadar yükselmiş, ancak bu yıldan itibaren 2001 yılı hariç hızla düşmüştür. Dönem sonunda oldukça gerileyen oran, 2006 yılında % 23 olarak gerçekleşmiştir.

Kurumlar Vergisi oranının en yüksek gerçekleştiği yıl; 1999 (% 10,5), en düşük gerçekleştiği yıl ise 1998 yılı (% 8,1) olmuştur. Oran 2006 yılında % 8,2'dir. Kurumlaşma ve kurumların uluslararası rekabet koşullarındaki konumunun güçlendirilmesi amacıyla yer verilmiş olan istisna uygulamaları, ekonomik koşulların vergi hasılatı üzerine yansımaları, gelir vergisi ile kurumlar vergisinin kaynağı itibariyle birbirleriyle iktisadi yönden ilişkili olması, söz konusu verginin hasılatının sağlayabileceğinin altında kalması sonucunu yaratmaktadır (Akdoğan, 2004 :232-233).

Katma Değer Vergisinde en fazla artış, 1995 yılında (%14,24), en fazla düşüş ise 1996 yılında (-10,60) gerçekleşmiştir. Katma Değer Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı 1995 yılında % 32,7 iken, oran 1997 yılında % 32,9'a yükselmiş, 2000 yılında ise azalarak, % 31,6'ya gerilemiştir. 2002 yılında ise verginin payı tekrar yükselerek, % 34,2'ye çıkmıştır. 2006 yılı itibariyle genel bütçe vergi gelirleri içerisinde Katma Değer Vergisinin oranı % 33,5'dir. Genel olarak, Katma Değer Vergisi oranları 1998 ve 1999 yılları hariç, Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi oranlarının üstünde seyretmiştir. Dolaylı vergilerin ekonomide büyük ölçüde ağırlık kazanması, bu vergilerin vergi yükünün adaletli dağıtılmasını engellediği görüşünden hareketle, ülke için tehlikeli bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 2.25' de dış ticaretten alınan vergilerin 1995-2006 yılları arasında vergi gelirleri içerisindeki gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 2.25 Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (1995-2006)

Yıl	Vergi Gelirleri (1000 TL)	Dış Ticaretten Alınan Vergiler (1000 TL)	% Payı	Dış Ticaretten Alınan Vergilerin % Değişimi
1995	1.084.350.504.039	194.647.558.756	17,9	17,7
1996	2.244.093.829.920	387.147.016.217	17,2	-3,91
1997	4.745.484.020.950	826.211.265.852	17,4	1,16
1998	9.228.596.187.270	1.317.350.799.615	14,2	-18,39
1999	14.802.279.916.274	1.976.954.325.830	13,3	-6,33
2000	26.503.698.413.260	4.289.400.540.270	16,1	21,05
2001	39.735.928.149.700	5.551.053.113.920	13,9	-13,66
2002	59.631.867.852.060	9.487.175.066.140	15,9	14,38
2003	84.316.168.755.700	12.578.666.404.850	14,9	-6,28

Yıl	Vergi Gelirleri (1000 TL)	Dış Ticaretten Alınan Vergiler (1000 TL)	% Payı	Dış Ticaretten Alınan Vergilerin % Değişimi
2004	101.038.904.000	16.932.418.000	16,7	12,08
2005	131.948.778.000	21.838.289.000	16,5	-1,21
2006	151.271.701.000	27.579.814.000	18,2	10,30

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr, (15.12.2007)

Dış ticaretten alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı 1995 yılında %17,9 oranında gerçekleşirken, 1998 yılında %18,39 oranında azalarak %14,2'ye gerilemiştir. 1999 yılı için oran % 13,3 olmuştur. Bu yıldan itibaren ise oran dalgalı bir seyir izlemiştir, 2006 yılında % 18,2 olarak gerçekleşmiştir. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payının % 20'lere yaklaşması, ülkede dış ticaret hacmindeki artıştan kaynaklanmıştır.

Avrupa Birliğine üye ülkeler ile OECD ülkelerindeki dolaylı vergi gerçekleştirmelerinin incelenmesiyle, Türkiye' de dolaylı vergi oranlarının ne kadar yüksek olduğu daha net ortaya çıkmaktadır. Tablo 2.26'da AB ülkelerinde 2003 yılı için dolaylı-dolaysız vergi gelişimleri gösterilmiştir.

Tablo 2.26. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Bileşimi (%) (2003)

Ülkeler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Sosyal Sigorta Katkı Payları
AB 25	33,8	31,6	34,5
Belçika	28,8	36,5	34,6
Yunanistan	37,2	23,3	39,5
İtalya	34,2	35,3	30,5
İspanya	33,7	29,6	36,7
Fransa	34,1	25,8	40,2
İsveç	34,0	36,4	29,6
İngiltere	36,9	42,0	21,0
Finlandiya	31,9	41,0	27,1

Kaynak: Dünya Gazetesi 29.03.2005, http://www.turmob.org.tr, (15.12.2007)

Günümüzde, gelişmiş birçok ülkede dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı, Türkiye'nin aksine düşme eğilimindedir.

2003 yılı itibariyle dolaylı vergilerin Avrupa Birliği ortalaması % 33,8'dir. Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde en yüksek dolaylı vergi oranı % 37,2 ile Yunanistan'da, en düşük dolaylı vergi oranı ise % 28,8 ile Belçika'da gerçekleşmiştir. Türkiye'de dolaylı vergilerin 2003 yılında % 67 olduğu göz önüne alındığında, AB ülkeleri ile Türkiye arasındaki vergi politikası farklılığı açıkça ortaya çıkmaktadır. AB Ülkelerinde vergi gelirlerinin büyük bir bölümünü gelir üzerinden alınan vergiler oluştururken, Türkiye'de ise vergi gelirleri mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır.

Tablo 2.27'de ise 2004 yılı için OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir.

Tablo 2.27 OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2004)

	Gelir ve Kurumlar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmetler	Diğer
OECD Toplam	34,4	25,9	0,9	5,6	32,3	0,7
OECD Amerika Kıtası	38,2	19,3	1,6	7,9	33,2	0,3
OECD Pasifik Bölgesi	44,9	14,6	1,2	8,7	29,7	0,9
OECD Avrupa	32,1	28,8	0,8	4,8	32,6	0,7
AB 19	30,6	30,7	0,9	4,7	32,0	0,7
AB 15	33,1	28,7	1,0	5,3	30,7	0,8
Türkiye	22,1	23,9	-	3,1	47,7	3,2

Kaynak : OECD Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (15.12.2007)

Gelir ve Kurumlar Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki en yüksek payı; %44,9'luk oran ile OECD Pasifik bölgesinde gerçekleşmiştir. Sosyal güvenlik kesintileri ise Avrupa Birliğinde, diğer ülkelere oranla daha yüksek düzeydedir. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı ülkemizde 2004 yılı için %47,7 iken, tablodaki diğer bölge ortalamalarında %30 dolaylarında seyretmiştir. Bu durum Türkiye' de dolaylı vergilerin diğer ülkelere oranla ne derece yüksek olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Genel olarak, ekonomide 2007 yılına kadarki dönem içinde karşılaşılan mali tablo; dolaylı vergilerin üstünlüğü olmaktadır. Türkiye' de yaşanan ekonomik ve siyasi gelişmeler, her dönem için farklılık gösterse de, mali politika anlayışı pek fazla değişmemiştir. Gerek uygulama kolaylığı, gerekse yüksek vergi hasılatı nedeniyle vergi politikaları dolaylı vergiler üzerine yoğunlaşmıştır.

2008 yılında da Türkiye' de mükellefler için vergi yükü artışı devam edecektir. Ekonomide faiz dışı fazla hedefinin tutturulabilmesi için, vergilerin arttırılması kaçınılmaz olacaktır. Bu durumda; vergi gelirlerindeki artışın ağırlıklı olarak dolaylı vergiler üzerinden kaynaklanacağını öngörmek yanlıtıcı olmayacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM DOLAYLI VERGİLERİN MAKRO EKONOMİK ETKİLERİ

Vergilerin asıl işlevi kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktır. Ancak 19 uncu yüzyılın ikinci yarısından bu yana, özellikle 1930'lerden itibaren vergi sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin elinde iktisadi ve sosyal yaşama müdahalenin, etkin bir aracı haline gelmiştir. Başka bir anlatımla; verginin ilk ortaya çıkışının nedeni malidir, yani devlete gelir sağlamaktır. Ancak vergi aslında iktisadi bir olaydır. Çünkü milli gelir içinden devlete ayrılan bir paydır. Bu nedenle verginin, sermaye birikimi, kaynak dağılımı, iktisadi gelişme, gelir bölüşümü, yükümlülerin üretim ve tüketim gibi konulardaki davranışları üzerinde çeşitli etkileri olmaktadır (Kızılot ve Durmuş, 2001:161).

Vergilerin makro ekonomik değişkenler üzerinde etkilerinin incelenmesi ve ekonomiye uygun vergi politikalarının oluşturulmasında, etkin vergi sistemlerinin varlığı gerekmektedir. Bu sisteme sahip gelişmiş ülkelerin aksine, az gelişmiş ülkelerde vergilerin ekonomi üzerindeki etkilerinin incelenmesi güçleşmektedir.

3.1. DOLAYLI VERGİLERİN İKTİSADİ BÜYÜMEYE ETKİSİ

Bir ekonomide vergileme ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçların başında ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınma gelmektedir. Uygulamada çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılan ekonomik büyüme ile ekonomik kalkınma kavramları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Büyüme genel olarak; ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin toplam değerinde bir önceki yıla göre meydana gelen artış olarak tanımlanırken, ekonomik kalkınma ile daha çok sosyal, siyasal ve kültürel gelişmeler kastedilmektedir. Bu nedenle ekonomik büyüme bütün ülkelerin politikalarında yer alırken, ekonomik kalkınma daha çok az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin amaçları arasında sayılmaktadır.

Büyüme tanımları ile GSMH'deki artış kastedilirken, bu artışın oransal büyüklüğü ise büyüme hızı olarak ifade edilmektedir. Bu araç ile ekonominin zaman içinde gelişimi daha kolay izlenebilmektedir.

Burada göz önünde bulundurulması gereken diğer önemli bir konu; sadece üretim düzeyinde meydana gelen artışlar değil, kişi başına üretim miktarında meydana gelen artışlardır. Refah açısından önemli olan şey kişi başına yararlanılabilecek mal ve hizmet çıktısı olup olmamasıdır. Bir kişinin refahında bir düzelme olması demek, o kişinin hizmetinde zamanla artan bir mal ve hizmet çıktısı olması demektir. Bu nedenle; en anlamlı ekonomik büyüme ölçüsü kişi başına gerçek çıktı düzeyidir (Özkara, 2004:198).

Tablo 3.1'de Türkiye için büyüme hızları ile Kişi Başına GSMH'nin son yıllarda gelişimi ve dolaylı vergilerdeki yıllık % değişim gösterilmiştir.

Tablo 3.1 2000-2006 Yılları Arasında Büyüme Hızı, Kişi Başına GSMH (\$) ve Dolaylı Vergilerdeki Yıllık % Değişim

Yıllar	Büyüme Hızı	Kişi Başına GSMH (\$)	Dolaylı Vergilerdeki Yıllık % Değişim
1980	-2,8	1.313	-11,90
1985	4,3	1.066	23,25
1990	9,4	1.964	2,12
1995	8,1	2.794	13,46
2000	6,3	2.965	7,27
2001	-9,5	2.123	1,69
2002	7,9	2.598	10,0
2003	5,9	3.383	1,51
2004	9,9	4.172	-
2005	7,6	5.008	-
2006	4,7	5.477	-

Kaynak : Türkiye İstatistik Kurumu, <http://www.tuik.gov.tr> ve <http://ceterisparibus.net>, (15.12.2007)

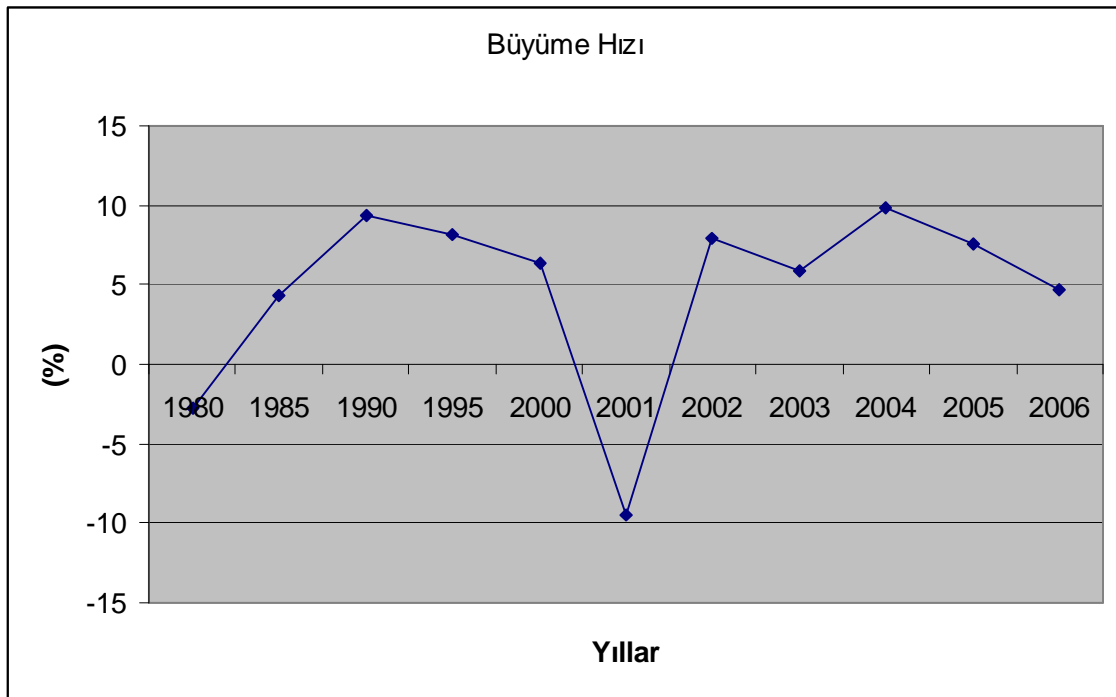
Kişi başına GSMH; 2001 yılı hariç yıldan yıla artış göstermektedir. 2000 yılında 2.965 \$ olan kişi başına GSMH, 2006 yılında 5,477 \$' e yükselmiştir.

1980 yılında negatif büyüme hızına sahip ekonomide dolaylı vergi oranları da bir önceki yıla göre %11,90 oranında gerilemiştir. 1985 yılında Katma Değer Vergisinin

sisteme dahil olmasıyla birlikte dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payı bir önceki yıla göre %23,25 oranında artmış, bu yıl için büyüme oranı ise; %4,3 olarak gerçekleşmiştir. 1990 yılında %9,4 gibi oldukça yüksek bir büyüme hızına erişen ekonomide, dolaylı vergilerde önemli artışlar yaşanmamıştır. 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz neticesinde %9,5 oranında negatif büyüme yaşanmış, izleyen yılda dolaylı vergiler bir önceki yıla göre %10 oranında arttırılmıştır. 2004 ile 2006 yılları arasında büyüme oranları değişken bir yapı izlerken, dolaylı vergilerdeki % değişim aynı kalmıştır.

Grafik 3.1’de Türkiye’de 1980-2006 yılları arasında büyüme hızlarının seyri gösterilmiştir.

Grafik 3.1 1980-2006 Yılları Arasında Büyüme Hızları



Kaynak: <http://www.tuik.gov.tr>, (15.12.2007)

Grafik 3.1 incelendiğinde; büyüme hızlarının gelişimi daha net ortaya çıkmaktadır. Türkiye ekonomisi 2001 yılı hariç 2000 yılından itibaren sürekli olarak büyümüştür. Ancak büyüme oranları dalgalı bir seyir izlemiştir. 2001’ de yaşanan negatif büyüme 2001 krizinden kaynaklanmıştır. 2005 yılında gerçekleştirilen %7,6 oranında yüksek büyüme hızına 2006 yılında ulaşamamış, büyüme hızı % 4,7’ ye gerilemiştir. Bu dönemdeki büyümenin kaynağını özel sektör yatırımları ile kamu kesiminde gözlenen tüketim artışları oluşturmuştur.

Bugün sanayileşmiş ülkelerin büyük çoğunluğu, yirmi yada otuz yıl öncesine göre daha fazla vergi geliri toplayabilmektedir (Tanzi, 2001:1). Bu durum, büyük ölçüde gelişmiş ülkelerdeki kişi başına GSMH'nin büyüklüğünden kaynaklanmaktadır. Kişilerin geliri yükseldikçe, devletin vergilendirme alanı genişlemektedir.

Tablo 3.2'de bazı gelişmiş ülkelerde 2007 yılı için kişi başına GSMH rakamları gösterilmiştir.

Tablo 3.2 Gelişmiş Ülkelerde Kişi Başına GSMH (2007)

Ülkeler	Kişi Başına GSMH (\$)
İsviçre	49.485
Danimarka	48.530
ABD	44.168
İngiltere	36.875
Japonya	34.590
Fransa	33.387
Almanya	33.356

Kaynak: <http://tr.wikipedia.org>, (15.12.2007)

Kişi başına GSMH; İsviçre'de 49.485\$, İngiltere' de 36.875\$, Almanya'da 33.356\$ düzeyindedir. Gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında Türkiye' de kişi başına gelirin (5.477\$) oldukça düşük olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu durum vergileme kapasitesi ve vergi gelirleri açısından olumsuz bir durum ortaya çıkarmaktadır. Çünkü vergi gelirleri, ekonomi için birinci derece finansman kaynağını oluşturmaktadır.

Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini belirleyen unsurlar arasında; vergilerin GSMH'deki payı dışında, vergi tabanı, vergi oranı ve vergi matrahı gibi vergi sistemi elemanları da yer almaktadır. Vergi sisteminde dolayısıyla vergi politikasında meydana gelen değişiklikler, büyüme üzerinde farklı etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bazı politikalar büyümeyi olumsuz etkilerken, bazı politikalar ise büyümeye yardımcı olmaktadır.

Kalkınmanın finansmanında kullanılan vergilerin başında; gelir vergileri gelmektedir. Bu tür vergide devletin yapacağı bir artış, bireylerin tasarruf ve yatırımları üzerinde önemli etkiler yapar. Genelde vergilerin satın alma gücünü daraltıcı etkisi ile

birlikte bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin arttırılması sermaye birikimini daraltıcı etkiler yapar. Ancak; tasarruf yetersizliğinin devlet tarafından cebren ortadan kaldırılarak ekonomik büyümeyi hızlandırmada kullanabilmesi de mümkündür (Demircan, 2003:102).

Bununla birlikte dolaylı vergiler ülkenin ekonomik yapısına uygun kullanıldığı takdirde, dolaysız vergiler kadar olmasa da, ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkı sağlayabilirler. Özellikle harcama vergilerinden gümrük vergileri yoluyla yurtiçi sanayi korunabileceği gibi, lüks tüketimin azaltılması ve ülke kaynaklarının daha rasyonel kullanılması sağlanabilir. Bununla birlikte gümrük vergilerini uygulamanın sınırlı olduğu bütünleşme çağında, gümrük vergilerinden meydana gelen kayıp, özel tüketim vergileri ile karşılanarak devletin finansman imkanları arttırılabilir (Demircan, 2003: 111).

Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler, ayrıca tasarrufları teşvik ederek ve döviz tasarrufu sağlayarak kalkınma açısından önemli bir rol oynayabilirler. Ayrıca dolaylı vergiler, ekonomide nispi fiyatları etkileyerek, tüketimin kısılmasına, tasarrufun teşvik edilmesine yardımcı olabilir. Gerçekten bir ekonomide tüketim malları üzerine salınan dolaylı bir vergi tüketimin maliyetini artırarak bu tür mallara yapılan harcamaları kısıtlayabilir ve bu kaynakların yatırım harcamalarına aktarılmasına neden olabilir (Ataç, 2006 : 329). Ancak bunun için devletin bazı vergi politikaları oluşturması gereklidir. Örneğin yatırım ve tasarruf meylili yüksek üst gelir grubunun tüketimine konu olan lüks malların yüksek oranda vergilendirilmesi ile elde edilen fonlar, büyüme ve kalkınmada kullanılabilir.

Vergilerin ekonomik etkilerinin analizi, literatürde, daha çok vergi indirimleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Buna göre vergi indirimlerinden beklenen sonuç, ekonomik birimlerin kararlarını etkileyerek özellikle toplam üretim ve vergi gelirlerinde artış sağlamaktadır (Durukaya, 2006 : 80). Örneğin dolaylı vergilerde yapılacak bir indirim, bu vergi malların fiyatlarına gizlenmiş olduğu için hem malların fiyatını düşürmeye yönelik etki edecek hem de kişilerin kullanılabilir gelir seviyesinde artışlar meydana getirerek işlem hacmini de genişletebilecektir. ABD’de bu konuda yapılan bazı ampirik çalışmalar; ekonomide yapılacak bir vergi indiriminin emek arzını ve tasarrufları arttırmada başarılı sonuçlar verdiğini ortaya koymuştur.

Genel olarak vergi politikaları, gelişmekte olan ülkelerin gerek büyüme gerekse de kalkınma politikaları açısından bütçe politikası içinde önemli bir yer teşkil etmektedir. Vergi politikaları ile gelişmekte olan ülkeler hedeflenen amaçlara ulaşma çabasına girmektedir. Bu bağlamda vergi politikasının etkinliği, vergi yapısı içinde etkin olan vergi türlerine göre farklılıklar göstermektedir. Vergi politikaları, belirlenen büyüme hedefleri doğrultusunda kamu harcamalarının gelişimini de önemli ölçüde etkilemektedir. Az gelişmiş ülkelerde kamu harcaması düzeyi büyük ölçüde vergi sisteminin devlete yeterli gelir sağlama konusundaki başarısına bağlıdır (Özen, 2004:123).

Vergiler, düzenli bir gelişme ve kalkınmanın sağlanmasında gerçek bir finansman kaynağıdır. Kamu giderlerinin kamu finansmanına yetecek vergi gelirleri yoksa veya vergilere gereken önem verilmemişse; bütçe açıklarının artışı kaçınılmaz olmuş demektir. Onun için kalkınma hızına uygun vergi geliri artışı mutlaka sağlanmalıdır (Haspolat, 2005:35). Bunun için, ekonomi kayıt altına alınmalı, vergi tabanı genişletilmeli, vergi afları engellenmeli ve vergi cezaları yükseltilmelidir. Vergi sistemi, ekonominin gereksinimi ölçüsünde yeniden düzenlenmelidir.

Literatürde, vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerine yönelik birçok çalışma bulunmakla birlikte, bunların çoğunluğunu yabancı kaynaklı çalışmalar oluşturmaktadır. Bu araştırmaların bazıları Dr. Hasan Atılgan tarafından Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri konulu çalışmasında özetlenmiştir. Örneğin, Keith Marsden' in 1983 yılında 20 ülkenin 70' li yıllara ilişkin ortalama vergi/GSYİH oranlarına dayanan ve regresyon analizi kullanarak yaptığı çalışmada; ortalama efektif vergi yükü daha düşük olan ülkelerin vergi yükleri daha yüksek olan ülkelere oranla daha yüksek bir büyüme oranına ulaştıkları sonucuna ulaşmıştır. Alvin Rabushka 1985 yılına yaptığı araştırmada, Marsden' in aksine ortalama vergi yükü ile büyüme oranı arasında pozitif bir ilişki tespit etmiştir.

Jonathan Skinner; 1987 yılında Afrika ülkeleri ile ilgili yaptığı çalışmada; toplam vergi yükü ile kurumlar ve gelir vergi yüklerinin her biri ile ekonomik büyüme oranı arasında negatif ilişki olduğu sonucuna varmıştır.

Alvin Rabushka ve Steve H. Hanke' nin 1988 yılında yaptığı araştırmada; düşük oranlı dolaysız vergilemenin ekonomik büyümeyi kolaylaştırdığı ve gelir yerine tüketimi vergilemenin büyüme için daha elverişli olduğu tespit edilmiştir.

John F. Duo tarafından 1988 yılında yapılan bir araştırmada; dolaylı vergilere daha fazla önem verilmesinin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkiyi azalttığı ve bunun az gelişmiş ülkeler açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Richard M. Bird 1992 yılında yaptığı çalışmada gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin gelir sisteminde hakim rol oynadığını belirtmiştir.

Gerald W. Scully 1996 yılında yaptığı çalışmada; ekonomik büyümeyi maksimize eden bir vergi yükü olduğunu ancak bunun vergi gelirlerini maksimum eden vergi yükü oranından daha düşük olduğunu tespit etmiştir. Dr. Hasan Atıgan' ın Scully modelini kullanarak yaptığı çalışmada; Türkiye' de 1969-2001 yılları arasındaki vergi yükleri ortalamasının(%13,97), ekonomik büyümeyi maksimize eden vergi yükü ortalamasından (%18,65) düşük olduğu sonucuna varılmıştır.

Genel olarak; teorik ve uygulamalı çalışmalardan elde edilen bulgular, vergilerin büyüme üzerindeki etkilerini göstermede yeterli olmamaktadır.

Bilindiği gibi dolaysız vergiler istihdam, gelir ve sermaye üzerinden alınırken dolaylı vergiler ise tüketim üzerinden alınmaktadır. Dolayısıyla sermaye üzerinden alınan vergiler sermaye stokundaki artışları etkilerken gelir üzerinden alınan vergilerin tüketim vergilerine oranla bireylerin tüketim, tasarruf, yatırım ve işgücü arzı tercihlerini daha fazla değiştirmektedir. Bu nedenle dolaysız vergiler dolaylı vergilere oranla büyüme üzerinde daha fazla etkili olduğu iddia edilmektedir.

3.2. DOLAYLI VERGİLERİN YATIRIMLARA ETKİSİ

Yatırım; mal ve hizmet üretilebilmesi için gereken yeni veya ek üretim tesislerinin kurulması ile envantere yapılan ilaveler olarak ifade edilmektedir. Yatırım harcamaları, üretimi artıran, üretkenliği olumlu yönde etkileyen, kaynakların daha iyi kullanılmasını sağlayan, üretim faktörlerinin verimliliğini çoğaltan, çoğu dayanıklı mal niteliğinde ve faydası birden fazla yıla yaygın mallara yapılan harcamalardır (Özbaran, 2004:118).

Faydası uzun döneme yayılan yatırım harcamaları; gayri safi milli hasılaya yaptığı katkılar dışında, ülkede sermaye birikiminin artmasını da sağlamaktadır. Yatırım harcamaları, bu özellikleri dolayısıyla ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesinde önemli bir araç haline gelmektedir. Yatırım harcamaları, makine, teçhizat ve taşıt alımları, yapı tesisi ve büyük onarım giderleri şeklinde bölümlere ayrılmıştır. Ülkenin sermayeye dönük yaptığı harcamalar, altyapı harcamaları bu kalemde ele alınmaktadır.

Tablo 3.3’de 2000-2005 yılları arasında konsolide bütçe harcamaları içinde yatırım harcamaları payının gelişimi ve GSMH’ ye oranları gösterilmiştir.

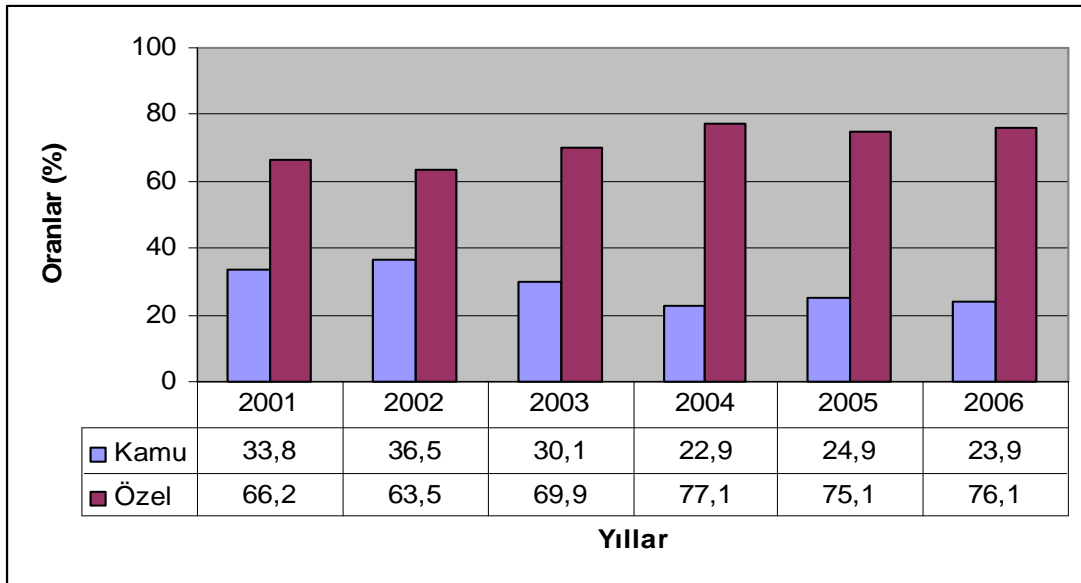
Tablo 3.3 2000-2005 Yılları Arasında Yatırım Harcamalarının Gelişimi

Yıllar	Yatırım Harcamaları (YTL)	Konsolide Bütçe Harcamaları (YTL)	GSMH (Cari Fiyatlarla) (YTL)	Yat.Harc./KBH	Yat.Har./GSMH
2000	2.475.116	46.705.028	125.596.129	% 5,2	% 1,9
2001	4.149.580	80.579.065	176.483.953	% 5,1	% 2,3
2002	6.891.836	115.682.350	273.463.000	% 5,9	% 2,5
2003	7.179.667	140.454.842	356.692.000	% 5,1	% 2,0
2004	8.050.334	101.038.400	428.932.343	% 7,9	% 1,8
2005	9.683.664	119.250.807	486.401.032	% 8,1	% 1,9

Kaynak : <http://www.gib.gov.tr> deki istatistiklerden oluşturulmuştur. (02.12.2007)

1990’ lı yıllarda % 14 dolaylarında seyreden yatırım harcamaları, 2000 yılında % 5,2’ ye gerilemiştir. Dönem boyunca dalgalı bir seyir izleyen yatırım harcamaları 2005 yılında % 8,1 olarak gerçekleşmiştir. Yatırım ödeneklerinin GSMH’ ye oranı ise dönem sonunda, dönem başındaki seviyeye gelmiştir. Ekonomide gittikçe artan bütçe açıkları, yatırımlara kaynak ayrılmasını zorlaştırmaktadır.

Grafik 3.2’de 2001-2005 yılları arasındaki yatırımların kamu ve özel kesim arasında dağılımı gösterilmiştir.

Grafik 3.2. Yatırımların 2001 ile 2006 Yılları Arasında Dağılımı

Kaynak : <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (02.12.2007)

Grafiğin incelenmesinde; kamu yatırımlarının yıllar itibariyle azaldığı görülmektedir. Dönem başında toplam yatırımların % 33,8' ini kamu yatırımları oluştururken, bu oran dönem sonunda % 23,9' a gerilemiştir. Özel kesim yatırımları ise gittikçe yükselerek 2005 yılında % 67,1 olarak gerçekleşmiştir.

Geçmiş yıllarda, özel sektörün giremediği sermaye yoğun ve büyük ölçekli sektörlerde yatırımlarını yoğunlaştıran kamu kesimi, bir yandan sanayileşme sürecini hızlandırırken, diğer yandan özellikle ara mallarında düşük fiyat politikası ile özel kesimin karlılığını ve sermaye birikimini destekleyen politikalar izlemiştir. Ancak; yeni paradigma ekseninde, kamu üretici sektörlerden çekilmiş, kamunun altyapı yatırımlarında yoğunlaşması ile doğacak boşluğu, özel kesimin dolduracağı varsayılmıştır (Eşiyok, 2001:5).

Günümüzde, birtakım ihtiyaçların giderilmesi özel sektöre bırakılırken, birtakım ihtiyaçların giderilmesi ise sadece devlet eliyle sağlanmaktadır. Devlet; üzerine düşen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmek için bazı finansman kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Kamunun finansmanın sağlanmasında en temel kaynak; vergiler olmaktadır.

Vergilemenin temel amacı; bir kısım kaynakların, ekonominin özel kesiminden kamu kesimine naklidir (Uluatam, 1971:23). Çok büyük miktarlardaki bu fonların toplanılması ve kullanılması aşamalarında uygulanan devlet politikaları, hem ülke

ekonomisini, hem de ekonomide yer alan birey ve kuruluşları büyük oranda etkilemektedir.

Vergi gelirleri; sosyal güvenlik hizmetleri, devlet yatırımları ve diğer kamusal giderlerin karşılanmasında önemli bir fon kaynağıdır. Yakın tarih Türkiye Ekonomisi içinde ekonomik büyüme kriterlerinin temelini oluşturan Gayri Safi Milli Hasıla'nın artışıdaki etkenler, ülkenin kalkınmışlık düzeyi ve ekonomik gelişimi açısından önem arz etmektedir. Gayri Safi Milli Hasıla'yı oluşturan kalemler içinde yer alan mal ve hizmetlerin üretiminin gerçekleştirilmesinde reel sektör yatırımları büyük paya sahiptir. Ulusal kalkınma planlarında öngörülen ve tahmin edilen reel sektör yatırımlarıyla, yurtiçi ve yurt dışına yönelik olarak üretilen ürün ve hizmetlerin üretim değerlerinin artışı sağlanabilmek için kamusal düzenlemeler devreye girmekte ve ulusal üretim ve istihdam artışına sebebiyet verecek düzeyde desteklenmektedir (Yılmaz ve Tezcan, 2007:1-2).

Devlet girişimcilerin desteklenmesinde, vergisel teşviklerin yanında birtakım altyapı hizmetleri de sunmaktadır. Bu hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi vergi gelirlerinin arttırılmasıyla mümkün olabilmektedir. Vergi gelirlerinin hangi şekilde arttırılacağı ise; ülkenin gelişmişlik düzeyine göre belirlenmektedir. Gelişmiş ülkelerde vergi gelirleri dolaysız vergilerden karşılanırken, az gelişmiş ülkelerde ise dolaylı vergilere dayanmaktadır.

Vergilendirme sonucunda, devlet ile kişiler arasında bir fon transferi gerçekleşmektedir. Satın alma güçleri devlete aktarılan bireyler, bunun sonucunda tüketim yada tasarruflarını azaltmak zorunda kalacaklardır. Tasarrufların azalması ile yatırıma ayrılacak fonlar dolayısıyla yatırım potansiyeli azalacaktır. Aksine harcama vergilerine ağırlık verilmesi ise tasarruf dolayısıyla yatırımları arttıracaktır.

Tasarruflar kendiliğinden aynı miktarda reel yatırıma dönüşmez. Gelir vergilerinin reel yatırımlar üzerindeki etkilerini ölçmek ve kıyaslamak oldukça zordur. Gelir vergileri ileriye doğru yansıtılmadığı varsayımı altında, reel yatırımların getirisini doğrudan azaltır ve bu nedenle iş kurmak veya faaliyetini genişletmek isteyenlerin reel yatırımlarını caydırıcı rol oynar. Dolaylı vergiler ise, reel yatırımların getirisini doğrudan azaltmaz, ancak kazancını tüketim amacıyla kullanmayı planlayan kişilerin ilave yatırımdan elde edecekleri reel kazancı düşürür. Ancak dolaylı vergiler ve

yatırımlar arasındaki bu ilişki dolaysız vergilere kıyasla daha geç gerçekleşeceği gibi, yatırımdan elde edilen kazançların tüketilmeyerek yeniden yatırıma harcanması suretiyle dolaylı vergiden sürekli kaçınmak da mümkündür (Atılgan, 2004:90).

Yatırım yapanlara yönelik vergisel teşvikler ile devlet yatırım kararlarını etkilemektedir. Yatırım indirimi, vergi muafiyeti, KDV istisnası, ihracatçılara vergi iadesi gibi teşvikler ile yatırım ve ihracat arttırılmaya çalışılmaktadır. Ancak uygulamada yatırımları yönlendirici farklı vergi uygulamaları kolay değildir.

Yatırım yapma kararı alan bir girişimci, öncelikle fayda maliyet analizini yaparak yatırım maliyetleri ve yatırım kazançlarını karşılaştıracak, kazancının maliyetinden yüksek olması durumunda yatırıma başlayacaktır. Vergilerde yatırımcı için bir maliyet unsuru olacağından, vergiler yatırım kararlarında önemli olmaktadır. Teşvik edici vergi politikası maliyetleri ucuzlatmak, karları arttırmak, üreticiyi dış rekabetten korumak, yatırımlar için fonlar oluşturmak suretiyle yatırımları teşvik edebilmektedir. Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisi iki şekilde incelenmektedir.

1-Yatırım mallarının fiyatını değiştiren vergiler

2-Yatırımların getireceği geliri değiştiren vergiler

Yalnızca yatırım mallarından alınan ya da diğer üretim faktörleriyle birlikte yatırım mallarına da binen dolaylı vergilerin kısmen ya da tamamen, bu malların fiyatına yansıtacağı genellikle kabul olunur. Böyle bir vergi konmadan önce karını azamileştirecek sermaye stokunu saptamış ve bu stoka ulaşmak için belli bir yatırıma karar vermiş olan girişimci bakımından, vergi nedeniyle sermaye malları fiyatında ortaya çıkan artış, yatırım planlarında değişiklik yapmayı gerektirecektir. Artan sermaye maliyeti nedeniyle üretim planlarının değişmesi, vergi sonrası yatırım miktarını, vergisiz duruma kıyasla azaltacağı gibi, diğer üretim faktörleri vergi dışı bırakılmışsa, nispi olarak ucuz kalan üretim faktörlerini sermaye yerine ikame etme arzusu da yatırımı azaltabilir (Uluatam, 2003:309).

Yatırım mallarının fiyatını değiştiren dolaylı vergilere en önemli örnek; gümrükteki mallar üzerinden alınan Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisidir. Yatırım mallarının özellikle ithal edildiği durumlarda, bu vergilerin arttırılması ya da

azaltılması, vergilere istisna ve muafiyetler getirilmesi, yatırım maliyetlerini dolayısıyla yatırım kararlarını etkiler.

Yatırımın getireceği geliri değiştiren vergiler ise dolaylı vergilerden çok Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergilerden oluşur. Bu vergiler girişimcinin vergi öncesi geliri ile vergi sonrası geliri arasında fark yaratarak, karlılığı etkiler.

Vergiler sanayileşmiş ülkelerde ulusal gelirin dörtte birinden yarısına kadar bir pay alır, bunu kamu hizmetleri için ve hem de gelir aktarımında kullanır. Bu kadar büyük miktarda paranın özel gelirlerden toplanıp, hazineye aktarılmasının piyasa ekonomisi üzerindeki etkileri çok büyüktür. Üstelik bu etkilerin üretime etkisi genellikle olumsuzdur, bu olumsuzlukları azaltmak için vergiler piyasa fiyatlarını fazla çarpıtmamalı, halkın tasarruf ve işletmelerin yatırım arzularını fazla kırmamalıdır (Bulutoğlu, 2004 :367).

3.3. DOLAYLI VERGİLERİN TASARRUFLARA ETKİSİ

Literatürde; tüketime konu olan dolaylı vergilerin ülkedeki sermaye birikimi dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde önemli etkileri olduğu görüşü hakimdir.

Modern maliye teorisi içinde, vergilemenin büyüme üzerindeki etkilerini konu alan çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Örneğin, Kaldor; yüksek müterakki (artan oranlı) vergilerin vasıtalı (dolaylı) vergilere kıyasla gönüllü tasarruflara daha fazla zarar verdikleri düşüncesinden hareket ederek, genel bir harcama vergisini önermiş ve gelir vergisinin böyle bir vergi ile ikame edilmesi halinde iktisadi büyümenin hızlandırılacağını ümit etmiştir. W. Fellner, ABD' deki gelir vergisi tarifesinin oranlarını genel olarak indirmediği, bu yüzden doğan gelir kaybını tüketim vergilerinden sağlanacak ilave gelirler ile telafi etmeği önermiştir (Turan, 1987:373). J.S.Mill' in, gelir vergisi yerine bireysel harcama vergisinin ikame edilmesi önerisi, sadece tüketim harcamaları üzerine uygulanacak bu verginin, tasarruf arzını arttırıcı bir etki yapacağı görüşüne dayanmaktadır (Atılğan, 2004:111).

Gelir vergilerinin artan oranlı olma özellikleri, bireylerin gelirleri üzerinden ağır vergi yüküne maruz kalmalarına neden olmaktadır. Artan oranlı olmayan dolaylı vergilerin ise bu özellikleri dolayısıyla tüketimden çok tasarrufları teşvik ettiği iddia edilmektedir.

Tablo 3.4’de Türkiye’ de 1980-2005 yılları arasında yurtiçi tasarrufların gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 3.4 Yurtiçi Tasarrufların GSMH İçindeki Payı (%) (1980-2005)

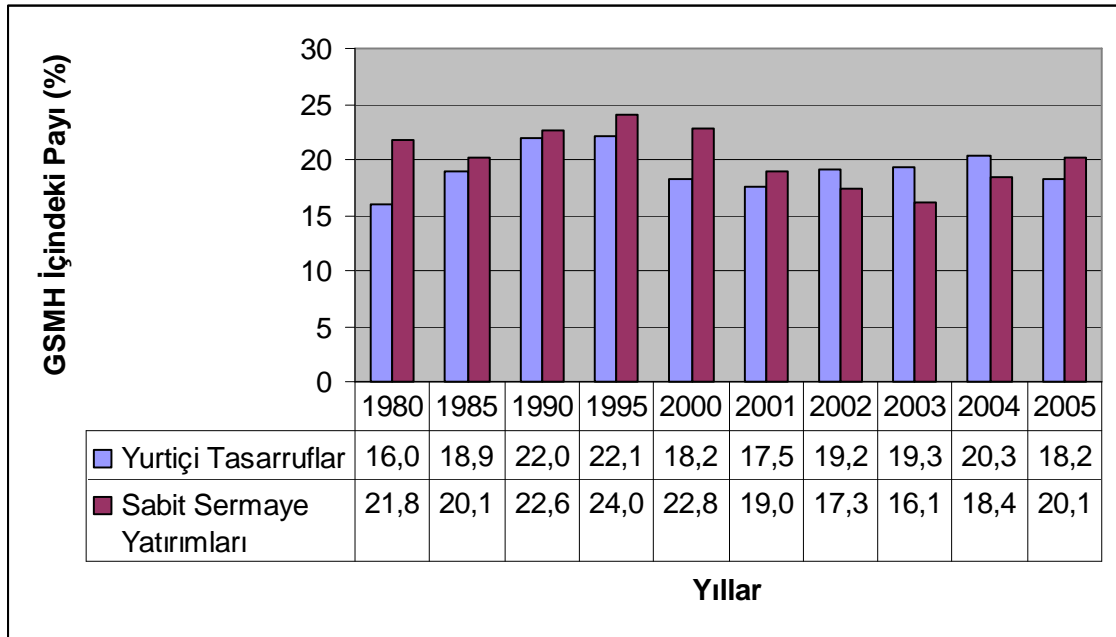
Yıllar	Yurtiçi Tasarrufların GSMH’ye Oranı
1980	16.0
1985	18.9
1990	22.0
1995	22.1
2000	18.2
2001	17.5
2002	19.2
2003	19.3
2004	20.3
2005	18.2

Kaynak: <http://ekutup.dpt.gov.tr>, (15.12.2007)

Türkiye’ de 1980-2005 yılları arasında yurtiçi tasarrufların GSMH’deki gelişimi dalgalı bir seyir izlemiştir. En yüksek oran 1995 yılında %22,1 olarak gerçekleşmiştir. 2005 yılı için ise oran; %18,2’dir.

Tasarruflardaki gelişim, tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Burada önemli olan nokta; ekonomide bu tasarrufların ne ölçüde yatırımlara yönlendirildiğidir. Çünkü, ekonomideki tüm tasarrufların yatırımlara dönüşmediği bir gerçektir. Özellikle Türkiye gibi ekonomik istikrarsızlıkların çoğunlukla yaşandığı ülkelerde, tasarruflar yatırımlar yerine, verimsiz alanlarda değerlendirilmekte ya da atıl bir şekilde bekletilmektedir.

Grafik 3.3’de yurtiçi tasarruflar ile sabit sermaye yatırımlarının gelişimi gösterilmiştir.

Grafik 3.3 Yurtiçi Tasarruflar ile Sabit Sermaye Yatırımlarının GSMH İçindeki Payı

Kaynak: <http://ekutup.dpt.gov.tr>, (15.12.2007)

1980 yılında tasarrufların GSMH içindeki payı %16,0 iken, sabit sermaye yatırımları %21,8'dir. 2005 yılında tasarruflar 1980 yılına göre yükselerek %18,2 olmuştur. Ancak 2005 yılı itibariyle yatırımlar 1980 yılına göre azalarak %20,1 düzeyine inmiştir.

Dolaylı vergi gelirlerinin oldukça önemli bir bölümü, gelirlerinin tamamını veya büyük bir kısmını harcayan kişilerden elde edilir. Artan oranlı gelir vergilerinin esas yükü ise, gelirlerinin daha büyük bir bölümünü tasarruf etme imkanı olan orta ve yüksek gelir grubu üzerindedir. Bu nedenle, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere ve özellikle gelir üzerinden alınan vergilere kıyasla tasarrufları ve dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici olumlu etkisi vardır (Atılğan, 2004:90).

Genel olarak vergiler, kişilerin tüketim ve tasarruflarının azalmasına yol açmaktadır. Tüketim ya da tasarrufun ne ölçüde azalacağını kişilerin tüketim ve tasarruf eğilimleri belirlemektedir. Farklı gelir gruplarındaki insanların tüketim ve tasarruf alışkanlıkları da farklı olacağından vergilerin tüketim ve tasarrufları kısıtlayıcı özellikleri gelir grupları arasında farklılık gösterecektir.

Alt gelir grubundaki kişiler, gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu hatta bazen tamamını tüketime ayıracaklarından, tüketim üzerine konan vergilerden üst gelir gruplarına göre daha çok etkileneceklerdir. Bunun yanında, tüketimi vergilerden dolayı

vergilere hangi mal ve hizmet grubuna ne oranda konulduğu da, tüketim kararlarını değiştirecektir. Yüksek gelir gruplarının daha çok tükettiği, lüks tüketime konu olan bir malın yüksek oranda vergilendirilmesi, alt gelir gruplarının o mala ilişkin tüketim kararlarında hiçbir değişiklik yapmazken, yüksek gelir gruplarının tüketimlerinde belirleyici olacaktır. Genel olarak, aşağı gelir gruplarından alınan vergiler tüketimi etkilerken, orta ve yüksek gelir gruplarından alınan vergiler tasarrufları etkilemektedir.

Alt gelir grupları gelirin büyük bir çoğunluğunu tüketime ayırdıklarından, tasarruf eğilimleri genellikle 0' a yakın olmaktadır. Buna karşılık, orta ve üst gelir grupları gelirlerinin tüketimden arta kalan miktarını tasarrufa ayırmaktadır. Bu nedenle yüksek artan oranlı vergiler, dolaylı vergilere oranla tasarrufları daha fazla etkilemektedir.

Üst gelir gruplarındaki kişilerin tasarruf eğilimleri daha yüksek olacağından artan oranlı bir gelir vergisi, kişinin tasarruflarını azaltarak, bu fonların devlet eline geçmesine neden olacaktır. Gelir vergileri tüketim vergilerine kıyasla tasarruf maliyetlerini arttıracığından, bireylerin tasarruf eğilimlerini olumsuz etkileyecek, bunun tersine devletin tasarruf eğilimleri yüksek olan gruplara tasarrufların maliyetini azaltan vergisel teşvikler getirmesi ise gönüllü tasarrufları arttıracaktır.

Vergi sisteminin özellikle fonlarda kullanılarak dolaylı alana kaydırılmaları, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde geniş vergi bağışlıkları ile yüksek gelir gruplarının yükünün hafifletilmesi, bu gruplara gelir aktarımı yapıldığı anlamı taşımakla beraber, aynı ağırlıkta tasarruf gücünü arttırdığı anlamına da gelmemektedir. Yüksek gelir gruplarına yapılan bu aktarım, lüks tüketim vb. alanlara kaydığı şiddette, ekonomi için israf oluşturmaktadır (Önder, 1991:93).

Tasarrufu kısıtlayıcı etkisi en büyük olan vergiler Servet Vergileri ile Veraset ve İntikal Vergileridir (Turan, 1987:375). Bu tür vergiler gelişmiş ülkelerde başarı ile uygulama imkanına sahip iken, az gelişmiş ülkelerde istenilen verimlilikte kullanılamamaktadır. Az gelişmiş ülkelerde servet vergilerinin düşüklüğü nedeniyle, bireysel tasarruflar mali piyasalar yerine gayrimenkul edinimlerinde kullanılmakta, bu yolla birçok fon israf edilmektedir.

Vergilerin tasarruflar üzerindeki etkisine ilişkin teorik sonuçlar; Vito Tanzi ve Howell H. Zee tarafından yapılan ve 1970-1994 yılları arasındaki 25 yıllık dönemde OECD ülkelerindeki toplam hane halkı tasarruf oranı ve vergiler arasındaki ilişkiyi

gösteren ampirik çalışma tarafından da doğrulanmıştır. Söz konusu çalışmada, hem toplam vergilerin hem gelir vergilerinin gayrisafi yurtiçi hasıladaki payının önemli olduğu ve vergilerin hane halkı tasarruf oranı üzerinde güçlü bir negatif etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca gelir vergisi yerine tüketim vergisi uygulamasının, hane halkı tasarruf oranını arttıracığı sonucuna ulaşılmıştır (Özen, 2004:188).

Zaten böyle bir politika geliştirmekte olan ülkelerin hükümetlerince de kolaylıkla uygulanabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde hem yüksek gelir gruplarının, politikaları baskı gruplarıyla daha kolay etkilemesi, hem de tüketim vergilerinde gerçekleştirilecek artışlara, gelir ve kurumlar vergilerine oranla daha az tepki gösterilmesi, hükümetlerin dolaylı vergilere özellikle tüketim vergilerine ağırlık vermesine neden olmakta, alt gelir grupları vergilerin ağır yükü altında ezilmektedir.

3.4. DOLAYLI VERGİLERİN EMEK ARZI ÜZERİNE ETKİLERİ

Tüketim ve gelir vergilerinin işgücü arzı üzerindeki nispi etkileri, oldukça tartışmalıdır. Ekonomik analizler ve ampirik çalışmalar vergilerin işgücü arzı üzerindeki etkileri konusunda, herhangi bir sonuca varamamıştır (Atılğan, 2004:91). Ancak literatürde; dolaylı vergilerin çalışma arzusunu dolaysız vergilere kıyasla daha az etkilediği görüşü hakimdir. Dolaylı vergilerin etkileri gelirin kullanılması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bireyin cari dönemde tüketiminden vazgeçerek tasarruf yapması dolayısıyla dolaylı vergilerden kaçınması, bu vergilerin işgücü arzı üzerindeki doğrudan etkisini azaltmaktadır.

En önemli üretim faktörlerinden biri olan emek arzı, ücretin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, vergilerin emek arzı üzerindeki etkilerinin analizinde ilk akla gelen, doğrudan ücretleri hedef alan vergilerdir. Oysa emek gelirlerini reel olarak azaltan her türlü verginin emek arzı üzerinde benzer sonuçları görülebilir. Emek üzerinden alınan vergilerin artması, emek gelirinde azalış anlamına gelmektedir (Durukaya, 2006:81).

Emeğin karşılığı olan ücreti hedef alan bir vergi, çalışma şevkini dolayısıyla işgücü arzını azaltabilir, arttırabilir veya hiç etkilemeyebilir. Bu etki verginin türüne, yapısına, tarifesine ve psikolojik sınırın aşıp aşılmadığına göre farklı olabilir (Turan, 1987:367). Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus işgücü arzının iktisadi büyümeyi sağlamak için hangi vergilerle ve hangi oranlarla yönlendirileceğidir (Özen, 2004:128).

Gerçek hayatta gelir vergilerinin artan oranlı yapısının ve marjinal oranların yüksekliğinin işgücü arzı üzerindeki en ciddi etkileri vergiden kaçmak için işgücünün kayıt dışına itilmesidir. İşgücü üzerinde vergi ve benzeri yükümlülüklerin yüksek olduğu ülkelerde ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükünden kaçmak için işverenler ve işçiler kayıt dışı faaliyette bulunmayı tercih etmektedir (Atılğan, 2004:92). Bu durum ülkemiz içinde sorun teşkil etmektedir. Kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmanın maliyeti yüksek olduğundan, bireyler ve firmalar kayıt dışı alana yönelmektedir.

Tablo 3.5’de ülkemizde kayıt dışı istihdamın son yıllarda gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 3.5 Türkiye’ de Kayıt Dışı İstihdam (2000-2006) (Bin Kişi)

Yıllar	Kayıt Dışı İstihdam	Toplam İstihdam	Kayıt Dışı İstihdam Oranları %
2000	10.925	20.367	53,0
2001	11.382	21.524	52,9
2002	11.133	21.354	52,1
2003	10.943	21.147	51,7
2004	11.591	21.791	53,0
2005	10.863	21.928	49,5
2006	10.876	22.641	48,0

Kaynak : Mehmet Tekinarslan, İstihdamın Geliştirilmesi ve Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele, s.13, <http://www.ilo.org>, (15.12.2007)

Ülkemizde kayıt dışı istihdamın boyutu oldukça büyüktür. 2006 yılı itibariyle, 23 milyona yaklaşan toplam istihdamın yüzde 48’i kayıt dışıdır. Kayıt dışı alanda faaliyet gösteren işletmeler, kayıt dışı istihdamın temel kaynağını oluşturmaktadır. Ayrıca, kayıt içinde bulunan işletmeler de eksik ve kısmi bildirim nedeniyle kayıt dışı istihdamı arttırmaktadır.

Yapılan ekonomik araştırmalar; kayıt dışı ekonominin temel sebebinin, yüksek vergiler ile sosyal güvenlik kesintileri olduğu görüşünü, desteklemektedir. Vergiler; çalışma ile boş zaman tercihinin etkilemekte ve emek arzının kayıt dışı ekonomide faaliyet göstermesini teşvik etmektedir (Leach, 2003: 33).

Asgari ücretle SSK’ da çalışan bir kişinin kayıt dışı istihdam edilmesi durumunda, ekonomiye maliyeti hesaplandığında;

$$585 \text{ YTL (asgari ücret) } \times \% 14(\text{SSK prim kesintisi}) = 81,9 \text{ YTL}$$

$$585 \text{ YTL } \times \% 1(\text{işsizlik sigortası pirim kesintisi}) = 5,85 \text{ YTL}$$

$$81,9 \text{ YTL } + 5,85 \text{ YTL} = 87,75 \text{ YTL (Sosyal Güvenlik Sistemi Kaybı)}$$

$$585 \text{ YTL} - 87,75 \text{ YTL} = 497,25 \text{ YTL (Vergi Matrahı)}$$

$$497,25 \text{ YTL } \times 15/100 = 74,58 \text{ YTL (Gelir Vergisi Kesintisi)}$$

$$585 \text{ YTL } \times 6/1000 = 3,51 \text{ YTL (Damga Vergisi Kesintisi)}$$

$$74,58 \text{ YTL } + 3,51 \text{ YTL} = 78,09 \text{ YTL (Vergi Sisteminin Kaybı)}$$

Yukarıda bir kişi için hesaplanan sosyal güvenlik sistemi ve vergi sistemi kaybını tüm ekonomi için hesapladığımızda;

$$87,75 \text{ YTL (Sosyal Güvenlik Sistemi Kaybı)} \times 10.876.000 \text{ (Kayıt dışı istihdam)} \\ = 954.369.000 \text{ YTL (Sosyal Güvenlik Sisteminin Toplam Kaybı)}$$

$$78,09 \text{ YTL (Vergi Sisteminin Kaybı)} \times 10.876.000 \text{ (Kayıt dışı istihdam)} \\ = 849.306.840 \text{ YTL (Vergi Sisteminin Toplam Kaybı) rakamlarına ulaşmaktadır.}$$

Kayıt dışı istihdamın; ekonomi içerisindeki gerçek büyüklüğüne ulaşılmasında, tarım dışı istihdam oranlarının dikkate alınması gerekmektedir. Tablo 3.6'da tarım dışı istihdam oranlarının 2000-2006 yılları arasında gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 3.6 Türkiye' de Tarım Dışı İstihdam (2000-2006) (Bin Kişi)

Yıllar	Tarım Dışı İstihdam Kişi (Bin Kişi)	Bir Sosyal Güvenlik Kuruluşuna Kayıtlı Olmayanlar	
		Kişi (Bin Kişi)	%
2000	13812	4038	29,2
2001	13435	3960	29,5
2002	13896	4410	31,7
2003	13981	4411	31,5
2004	13990	4418	31,6
2005	15984	5599	35,0
2006	16696	5705	34,2

Kaynak : Mehmet Tekinarslan, İstihdamın Geliştirilmesi ve Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele, s.15, <http://www.ilo.org>, (15.12.2007)

Toplam istihdamda tarım sektörü dikkate alınmadığında, kayıt dışı istihdam oranları biraz daha düşmektedir (%48' den %34,2'ye). Ancak genel itibariyle % 34,2' lik oran bile ekonomide sorun oluşturacak biçimde yüksektir. Bu nedenle 2008 yılı kayıt dışı istihdamla mücadele yılı ilan edilmiştir.

Emek arzı üzerinde vergilerin etkisi araştırılırken dikkat edilmesi gereken husus; verginin hissedilip hissedilmemesi olmaktadır. Dolaysız vergiler kişiler tarafından doğrudan doğruya vergi idaresine yatırıldığından, fazlasıyla hissedilmektedir. Dolaylı vergilerde ise, örneğin Katma Değer Vergisinde fiyatın içine gizlendiğinden ödenen verginin farkına varılmamaktadır. Literatürde mali anestezi olarak adlandırılan bu durum sonucunda, uygulamada dolaylı vergiler tepki oluşturmaksızın rahatlıkla kullanılmaktadır.

Dolaylı vergilerin vergi tazyikini azaltıcı bir etkisinin olduğunu dikkate aldığımızda, işgücü arzı üzerine uygulanan bu tür vergilerin çalışma arzusunu daha az etkilediği ortaya çıkmaktadır. Ancak, zorunlu tüketim mallarından alınan dolaylı bir verginin genel olarak mükellefinin, işgücü arzını oluşturan orta ve alt gelir gruplarındaki kişiler olduğunu dikkate aldığımızda ise, durum çok daha önem arz etmektedir. Zorunlu tüketim malları üzerine konulan bir tüketim vergisinin sanki dolaysız bir vergi gibi bu kişiler üzerinde psikolojik etki yapacağı önem arz eden diğer bir konudur (Özen, 2004:168).

Genel olarak; dolaylı ve dolaysız vergilerin iş gücü arzı üzerindeki etkilerinin net etkileri konusunda teorideki yetersizlik nedeniyle, kesin sonuçlar ortaya konulamamaktadır. Net sonuçların belirlenebilmesi için bu alanda daha fazla ampirik ve ekonometrik çalışmaya ihtiyaç duyulmaktadır.

3.5. DOLAYLI VERGİLERİN KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Vergileme ile vergiden kaçınma ya da kayıt dışı ekonomi arasında bir ilişkinin olduğu varsayımı, uzun süreden beri tartışılmaktadır. Bu hipotezi desteklemek için çeşitli teorik çalışmalar yapılmakla birlikte; literatürdeki ampirik çalışmalar yetersiz kalmaktadır. Bu durum kısmen, kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı hasıla konusundaki istatistiki bilgileri temin etmenin zorluğundan kaynaklanmaktadır (Giles and Johnson, 1999 : 2). Schneider ve Enste (1998), Giles ve Caragata (1999), Schneider (1994),

Cebula (1997) tarafından değişik yıllarda yapılan araştırmaların detayları arasında farklılıklar bulunmakla birlikte, bu çalışmalardan elde edilen ortak sonuç; kayıt dışı ekonomi ile vergiler arasında pozitif bir ilişkinin varlığıdır. Genel olarak; vergi türleri ile vergileme teknikleri kayıt dışı ekonomiyi etkilemektedir.

Vergi sitemi içerisinde, en adaletsiz vergilerin, dolaylı vergiler olduğu görüşü hakimdir. Yapılan yıllık vergi oranları araştırmasında; Türkiye'nin dolaylı vergilerin toplam gelir vergileri içindeki payı en yüksek olan iki ülkeden biri olduğu belirlenmiştir. 2007 yılı itibariyle Türkiye'de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının % 70' i aşacağı öngörülmektedir. OECD ortalamalarının % 30 civarında olduğu göz önüne alındığında durumun ciddiyeti ortaya çıkmaktadır. Bu durumun en önemli nedenlerinden biri; kayıt dışı ekonominin büyüklüğüdür. Kayıt dışı ekonominin milli gelir içindeki payı Fransa, Almanya, İngiltere Norveç gibi ülkelerde yüzde 0-10 arasında değişirken, Türkiye'de ise bu oran yüzde 40'ın üzerindedir.

Yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, vergi dışı ekonomi ve benzer anlamlara gelen kayıt dışı ekonomi kavramı; bilinen istatistiki yöntemlere göre tahmin edilemeyen ve gayri safi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış yada içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır (Kıldış, 2000:2).

Kayıt dışı ekonomi; beyan dışı ekonomik faaliyetler, enformel ekonomik faaliyetler ve yasa dışı ekonomik faaliyetler olmak üzere üçlü bir tasnife tabi tutulmaktadır.

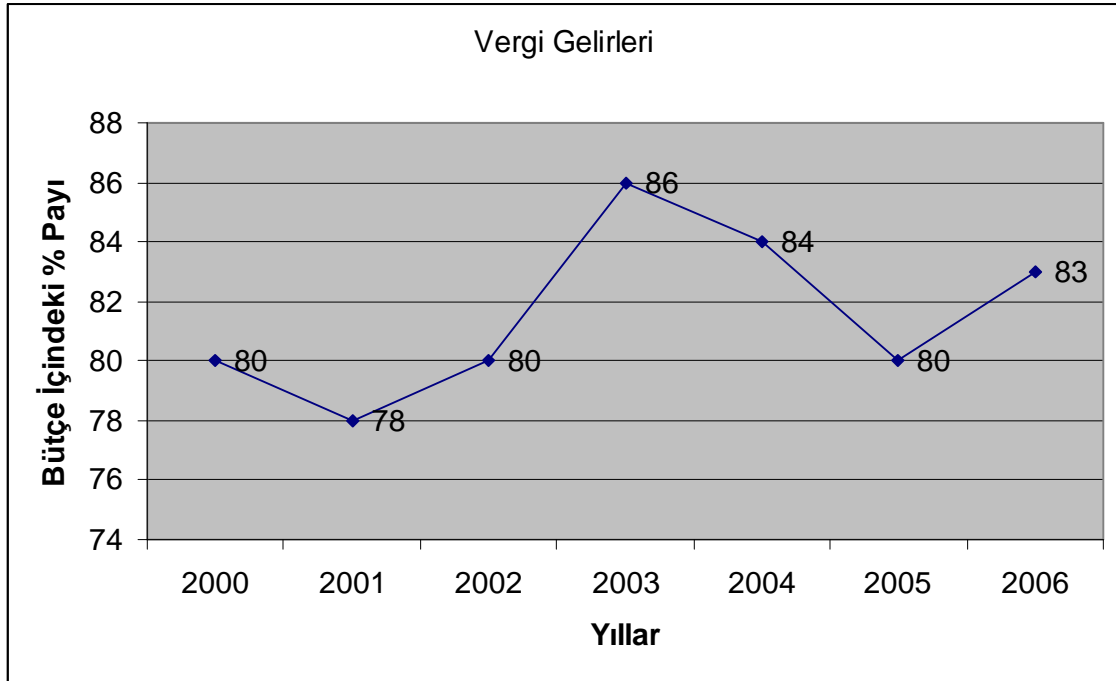
Bunlar arasında vergi konusunu ilgilendiren beyan dışı ekonomik faaliyetler, milli gelir olarak tanımlanan kavram ile fiilen beyan edilen gelir arasındaki alanı kapsamaktadır. Bu alan dar anlamda; yasal ekonomik faaliyetler alanında yürütülen, fakat vergi idaresine beyan edilmeyen gelir kalemlerinden oluşmaktadır. İdareye bildirilmeyen gelir ya da gerçek değerinin altında beyan edilen gelirler, dar anlamdaki kayıt dışın ekonomik faaliyetleri oluşturmaktadır.

Yasa dışı ekonomik faaliyetler de çoğu zaman mali mevzuat açısından vergi kapsamına alınmaktadır. Böylece yasa dışı olmakla beraber; idareye bildirilmemiş olan bu tür ekonomik faaliyetler de kayıt dışı alana dahil olurlar (Önder, 2001:1).

Kayıt dışı ekonominin en önemli olumsuz etkilerinden birisi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmasıdır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuçta devletin vergi gelirlerini de azaltmaktadır (Sarılı, 2002:43).

Grafik 3.4'de vergi gelirlerinin 2000 ile 2006 yılları arasında gelişimi gösterilmiştir.

Grafik 3.4 Vergi Gelirlerinin Bütçe İçerisindeki Payı (%) (2000-2006)



Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
[http:// www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (01.11.2007)

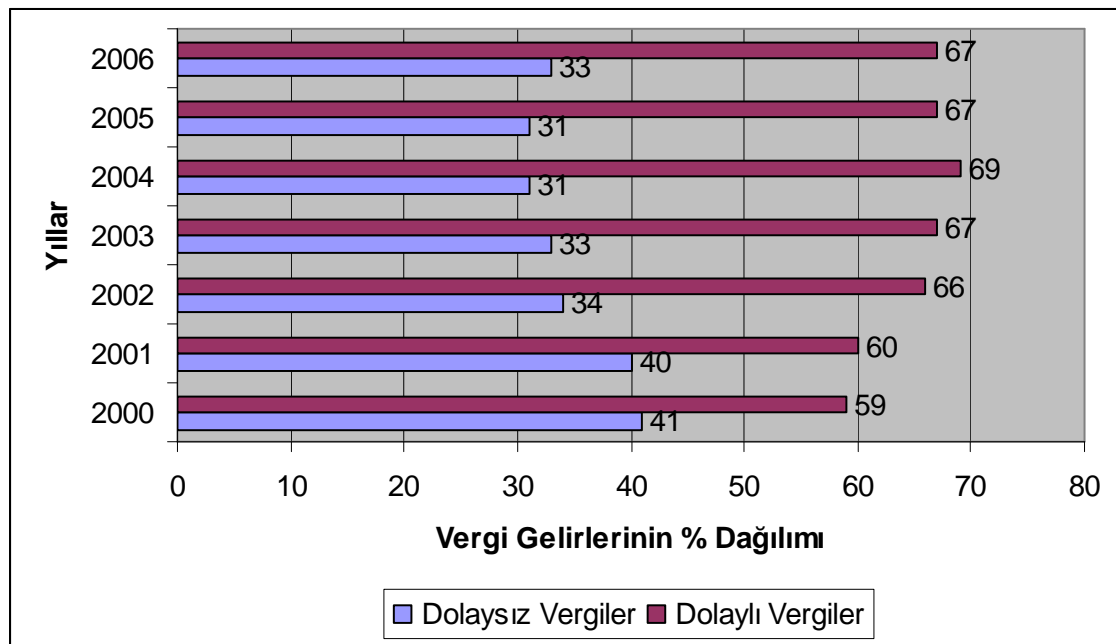
Grafiğe göre Türkiye' de vergi gelirleri ortalama olarak % 80 civarındadır. Gelişmiş ekonomilerde bu oran % 90'ların üzerinde gerçekleşmektedir. Bu durum kamunun finansmanında vergi gelirlerinin yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır.

Türkiye'de uygulanmakta olan vergi sistemi ve vergi oranları giderek Avrupa Birliği ortalamasına yaklaşmaktadır. Ancak, ülkemizde vergi yapısının bozukluğu nedeniyle, vergi gelirlerinde reel artış sağlanamamaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün resmi ekonominin yarısına ulaşması nedeniyle, benzer vergi yapısı

uygulandığı halde, Avrupa Birliği ülkelerinin toplam vergi gelirinden oransal olarak daha az bir vergi geliri elde edilebilmektedir (Özkara, 2004:175).

Devletin vergi gelirlerinin azalması sonucu doğan bütçe açıkları, dolaylı vergilerin arttırılması suretiyle dengelenmeye çalışılmaktadır. Özellikle sigara, alkollü içkiler ve petrol gibi talep esnekliği düşük mal ve hizmetlerden elde edilen tüketim vergileri, kamu için önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Grafik 3.5’de son yıllarda dolaylı vergilerin gelişimi verilmiştir.

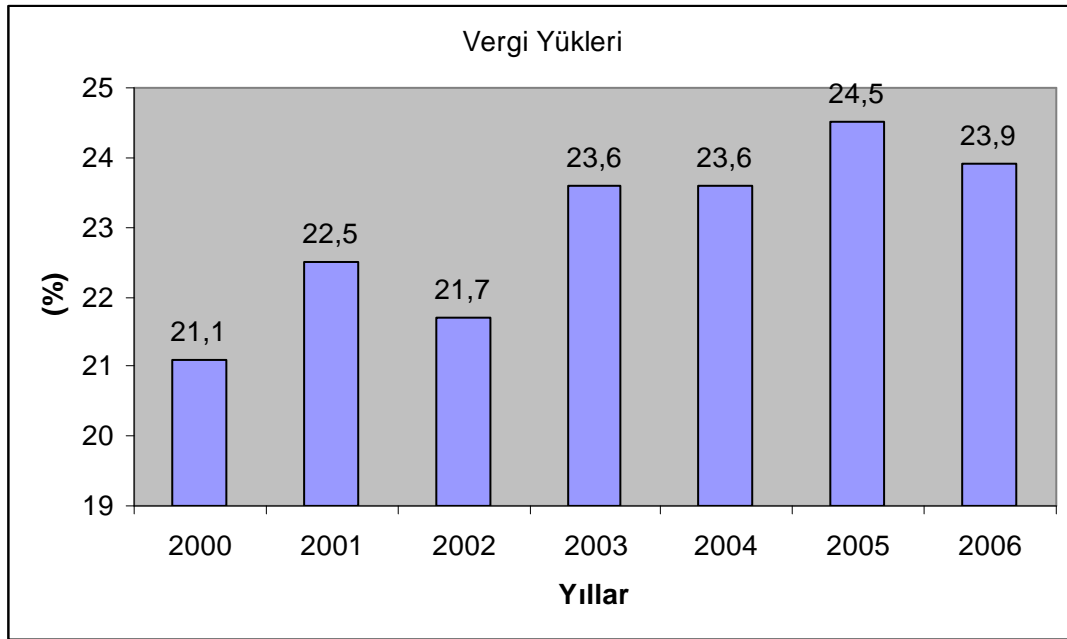
Grafik 3.5 Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%) (2000-2006)



Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
[http:// www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

Grafik incelendiğinde; Türkiye’ de dolaylı vergilerin payının her yıl biraz daha yükseldiği, % 70’lere ulaşarak vergi gelirlerinin büyük bir bölümünü kapsadığı görülmektedir. Ülkemizdeki vergi tabanının oldukça dar olduğu düşünüldüğünde, bu vergilerin sadece belli bir kesim üzerinde yük oluşturduğu ve özellikle düşük gelirli grupların vergi yüklerini arttırdığı ortaya çıkmaktadır. Ekonomide bireylerin vergi yükü arttıkça, bu durum bireyleri kayıt dışı alana sevk etmektedir. Bunun nedeni vergi yükü yükseldikçe, kayıt dışının getirisinin yükselmesidir.

Grafik 3.6’da Türkiye’ de son yıllardaki vergi yükü oranları verilmiştir.

Grafik 3.6 1990-2005 Yılları Arasında Vergi Yükleri

Kaynak : Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı,
[http:// www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (20.05.2007)

2000’li yıllarda Türkiye’nin vergi yükünde aşırı bir artışın olduğu görülmektedir. Ancak bu artış doğrudan doğruya dolaylı vergilerdeki anormal artışlardan kaynaklandığından, vergi yapısını tersine çevirmiştir. Söz konusu vergi yükü artışı devlet borçlarının finansmanı sorunu nedeniyle ortaya çıktığından, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi sosyal ve ekonomik alt yapının oluşturulmasına kanalize edilememiştir. Böylece, dolaylı vergiler arttıkça refah düzeyi de hızla düşerek, ekonomik kriz ve yoksullaşma olguları yaşanmaya başlanmıştır (Şenatalar vd., 2004:154).

Grafik 3.6’ya göre; 2000’li yıllarda toplam vergi yükü dalgalı bir seyir izlemiştir. 2000 yılında % 21,1’lik oran; 2003 yılında % 23,6’ ya yükselmiştir. 2006 yılında % 23,9 olarak dönemi kapatmıştır. AB ülkelerindeki vergi yükünün Türkiye ile karşılaştırması, ülkemizde vergi yükü konusunda önemli ipuçları vermektedir.

Tablo 3.7’de AB ülkelerinde vergi yüklerinin gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 3.7 AB Ülkelerinde Vergi Yüklerinin Gelişimi (2000-2004)

Yıllar	2000	2001	2002	2003	2004
AB 15	42,1	41,4	40,7	40,8	40,7
AB 19	40,6	40,0	39,6	40,1	40,0
AB 25	41,9	41,1	40,4	40,6	40,5

Kaynak : AB Yolunda Mali Dünyamız, <http://www.tisk.org.tr>, (15.12.2007)

Türkiye’deki vergi yükü oranları, AB ülkeleri oranları (%40) ile kıyaslandığında, aslında ekonomi üzerindeki vergi yükünün ağır olmadığı ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de fert başına gelir AB ve OECD üyesi ülkelere göre daha düşük olduğu için, Türkiye’deki mükellefler, vergi yükünü daha ağır biçimde hissetmektedir. Bununla birlikte ülkemizde vergisel boyutta asıl sorun; bireysel vergi yükündeki çarpıklıklardır. Vergi ödeyen ekonomik gruplar üzerindeki vergi yükü dağılımı bozuk olduğu gibi, aynı grup içindeki vergi yükü dağılımında da büyük adaletsizlikler göze çarpmaktadır.

Türkiye’de ve birçok gelişmekte olan ülkede dolaylı vergiler üzerine daha fazla yoğunlaşılmasının bir nedeni de; bu ülkelerde demokrasi kültürünün yeterli ölçüde olgunlaşmamasından kaynaklanmaktadır. Demokrasinin yerleşik olduğu bilinçli toplumlarda, halk vergi gelişimlerine daha fazla tepki verdiği için, dolaylı vergiler alanında yüksek oranlar yaşanmamaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde demokratik haklar çoğunlukla üst gelir grupları tarafından kullanıldığından, servet unsurları ve karlar yeterli ölçüde vergilendirilememekte, vergi gelirleri açığı dolaylı vergiler vasıtasıyla kapatıldığından, vergi yükü çoğunlukla alt gelir gruplarına yansıtılmaktadır.

Ülkemizde yüzde 70'lere varan dolaylı vergiler nedeniyle vergi yükü büyük ölçüde tüketiciler tarafından taşınmaktadır. Dolaylı vergilerin gelişmiş ülkelere göre yüksek oluşu; tüketim kısılarak tasarrufun teşvik edilmesi açısından ekonomik olarak yerinde bir politika olmakla birlikte, bu derece yüksek oluşu sosyal açıdan tahribatlara yol açmaktadır.

Son yıllarda uygulamada vergi yükü daha çok düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşmıştır. Ayrıca artan vergi yükü sayıca azalan mükelleflerce karşılanmış, dolaylı vergilerdeki hızlı yükseliş vergi yapısını çarpıtmıştır. Ekonomide kayıtlı kesimin ağır vergi yükü altında ezilmesi, kaçakçılığı arttırmakta, bireyleri kayıt dışı alana

yöneltmektedir. Özellikle bazı mallar üzerindeki yüksek Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri, ülkemizi kaçak mal cenneti haline getirmektedir. Bunun sonucunda devlet hem en önemli gelir kaynağından mahrum kalmakta, hem de ülkede kaynaklar rant aracılığıyla belli kesimlere aktarılmaktadır. Bu alandaki cezaların fazla caydırıcı olmaması, giderek bireylerin daha fazla kayıt dışı alana çıkmasını kolaylaştırmakta, kayıt dışı alanın gittikçe büyüyen vergi kaybı, kayıt içindekilerin ağır vergi yüklerine maruz kalmasına neden olmaktadır.

Genel olarak; vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi, gelişmekte olan ülkelerde yapılan herhangi bir vergi reform girişiminin en başta gelen amacı olmalıdır. Vergi tabanının genişletilmesi, vergi hasılatının artmasını sağlarken, aynı zamanda benzer ekonomik duruma sahip olan kişilere ve çeşitli ekonomik faaliyetlere de benzer vergi muameleleri yapılmasına ortam hazırlamaktadır. Genel olarak, gelir düzeyi yüksek olanlara fayda sağlayan vergi ayrıcalıklarının ortadan kaldırılması yoluyla çeşitli gelir grupları arasındaki vergi yükünün dengelenmesini sağlar. Vergi oranlarının düşürülmesi vergilemede tarafsızlığı sağlayarak vergilemenin olumsuz etkilerini hafifletir (Khalilzadeh-Shirazi and Shah, 1991 : 2).

3.6. DOLAYLI VERGİLERİN GELİR DAĞILIMINA ETKİSİ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için üretimde bulunması ne kadar önemliyse, üretilen malların, bir başka ifadeyle, meydana getirilen hasılanın dağılımı da aynı şekilde büyük önem arz etmektedir. Nitekim, iktisat teorisi çerçevesinde iktisadi okulların hepsi bu konuyu ele almış ve kurmuş oldukları gelir dağılımı modellerinde genelde fonksiyonel gelir dağılımı üzerinde durmuşlardır. Gelir dağılımı teorileri, genellikle piyasa dağılımı veya birincil gelir dağılımı üzerinde dururken, 1929 kriziyle devletin ekonomide değişen fonksiyonu ile gelirin bir kesimden diğer bir kesime aktarılmasıyla, yani ikincil gelir dağılımı önem kazanmıştır. Bu nedenle, gelirin adil dağılımı sosyal devletin en önemli görevleri arasında yer almaya başlamıştır. Bu gelişmenin bir sonucu olarak, farklı ekonomik sistemlere sahip ve farklı gelişme seviyelerinde bulunan tüm ülkelerde, gelir dağılımının iyileştirilmesi, iktisat politikasının temel amaçları arasında yer almaktadır (Güçlü ve Bilen,1995:160).

Bir piyasa ekonomisinde servet ve gelir dağılımı; miras kanunları, doğuştan kazanılan yetenek ile eğitim olanaklarının dağıtımı, sosyal sınıflar arasında mobilite ve

piyasanın yapısı gibi birçok faktöre bağlı bulunmaktadır. Bu faktörlere bağlı olarak, belli derecelerde olmak üzere gelir dağılımı eşit veya eşit olmayan bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Bu sayılan faktörlere bağlı olarak ortaya çıkan gelir dağılımı durumu bazı iktisatçılarca adil; bazılarınca az adil ve diğerlerine göre daha adil sayılmaktadır. Bu nedenle, kabul edilen sosyal felsefe veya kişisel değer yargılarına bağlı olarak gelir dağılımına ilişkin yargılar birbirinden farklı biçimlerde ortaya konmaktadır (Musgrave, 2004:21). Bir ülkede gelirin dağılımının gelişimi, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile yakından ilgilidir. Gelişmiş ülkelerde gelir dağılımında adalet belli ölçülerde sağlanmışken, gelişmekte olan ülkelerde gelirin bölüşümü hala büyük bir sorun olarak göze çarpmaktadır. Ülkemizde de gelir paylaşımı sorunu ekonomide halen güncelliğini korumaktadır.

Tablo 3.8’de 1994, 2002 ve 2003 yılları için Türkiye’ de gelir dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 3.8 Türkiye’ de Gelir Dağılımı (1994, 2002 ve 2003)

Yüzde 20'lik Dilimler	1994	2002	2003
1. %20	4,9	5,3	6,0
2. %20	8,6	9,8	10,4
3. %20	12,6	14,0	14,5
4. %20	19,0	20,8	20,9
5. %20	54,9	50,1	48,3
Gini Katsayısı	0,49	0,44	0,42

Kaynak : Devlet İstatistik Enstitüsü, <http://www.die.gov.tr>, (06.12.2007)

Tablo 3.8’in incelenmesinde; birinci % 20’lik dilimin toplam gelirden aldığı payın 1994 yılında % 4,9 iken, 2003 yılında % 6’ya yükseldiği görülmektedir. Yine ikinci % 20’lik dilimin 1994 yılında toplam gelirden aldığı pay % 8,6 iken 2003 yılında % 10,4’e yükselmiştir. Beşinci % 20’lik dilimin payı % 54,9’dan % 48,3’e gerilemesine rağmen bu üst gelir grubuyla alt gelir grupları arasındaki uçurumun azalmasına yardımcı olmamıştır.

Türkiye’de 2004 ve 2005 yıllarında gelir dağılımı gelişimi tablo 3.9’da gösterilmiştir.

Tablo 3.9 Yüzde 20'lik grupların gelirden aldığı paylar, 2004-2005

Yüzde 20'lik Gruplar	Türkiye		Kent		Kır	
	2004	2005	2004	2005	2004	2005
Toplam	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.%20	6.0	6.1	6.4	6.4	6.3	6.1
2.%20	10.7	11.1	10.8	11.5	11.2	11.3
3.%20	15.2	15.8	15.2	16.0	15.8	15.9
4.%20	21.9	22.6	21.4	22.6	22.7	22.6
5.%20	46.2	44.4	46.1	43.5	43.9	44.2
Gini Katsayısı	0.40	0.38	0.39	0.37	0.37	0.38

Kaynak : Türkiye İstatistik Kurumu, [http:// www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr), (06.12.2007)

2004 ve 2005 yılları arasında 1 inci % 20' lik dilimin gelirden aldığı pay çok fazla değişmezken, 5 inci % 20' lik dilimin payı % 44,4' e gerilemiştir. Sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında eşitliği, 1'e yaklaştıkça bozuk bir gelir dağılımını ifade eden gini katsayısı, Türkiye geneli için 0.38, kentsel yerleşim yerleri için 0.37 ve kırsal yerleşim yerleri için ise 0.38 olarak hesaplanmıştır.

Vergiler; kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve sağlam gelir kaynağıdır. Demokratik toplumlarda; vergilerin toplumun hangi kesimlerinden ne oranda alındığı ve bunların nasıl harcandığı büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede temel kural herkesin ekonomik gücüne göre vergi ödemesidir. Nitekim anayasada “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. ” ilke ve görüşüne yer verilmektedir (Bağdadioğlu, 2004:1).

Dolaylı vergiler; uygulanması kolay, tahsilatı süratli ve herkesi kapsayan vergi türü olduklarından, kamu giderlerinin finansmanındaki payları giderek artmaktadır.

Ancak, hem asgari ücretlinin hem de örneğin aylık geliri 5 milyar TL olan bir başka kişinin de aynı oran üzerinden vergilendirilmesi, vergi yükünün adil paylaşımı ilkesi ile bağdaşmamaktadır (Tunçel, 2003:134). Türkiye’ de de vergi politikaları dolaylı vergileme alanında yoğunlaşmaktadır (2006 yılı bütçe 137.5 milyar YTL’lik vergi gelirinin 78.3 milyar YTL’sini sadece ödenen ÖTV ve KDV oluşturmuştur. Bir başka deyişle vergi gelirinin yüzde 57’si ÖTV ve KDV kaynaklıdır. Diğer dolaylı vergiler de bu toplama dahil edildiğinde oran % 70’lere ulaşmaktadır). Son yıllarda % 70’lere ulaşan dolaylı vergiler sonucunda, vergi yükü düşük gelir grubu üzerinde bırakılmakta, vergisel eşitlikten uzaklaşmaktadır.

Tüm bu çıkarımlardan; eşitlik kaygısı dolaylı vergilerin kullanımının karşı olunması gerektiği sonucunu doğurmamakta, ancak tamamlayıcı gelir ve servet vergilerinin gerekliliğini göstermektedir. Eşitlik sadece belli bir vergiye göre değil, vergi sistemindeki tüm yükün dağılımına göre değerlendirilmelidir. Vergi gelirlerinin kimler için ve nasıl kullanıldığı sorusu da eşitlik değerlendirmesinde dikkate alınmalıdır (Atılğan, 2004:94).

Burada telaffuz edilmesi gereken başka bir sorun ise, herkes ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekirken, Türkiye’ de ödeme gücü olanların vergi ödememesidir. Yani vergi tabanındaki darlıktır (Öz, 2006:142). Vergi tabanının dar olması, ekonomide kayıtlı kesimin vergi yükünü daha da arttırarak, kayıt dışı alanı cazip hale getirmektedir.

Türkiye’ de vergi gelirlerinin seyri incelendiğinde, dolaylı vergi oranlarının son 5 yılda önemli oranlara ulaştığı, dolaysız vergilerin ise gerileyerek payının azaldığı gözlemlenmektedir. Vergilemede adalet açısından dolaysız vergilere oranla daha az adil olduğu öne sürülen dolaylı vergilerin Türkiye ekonomisinde gittikçe daha büyük bir paya sahip olması, bu vergiler ödeme gücüne bakılmaksızın alındığından, Türkiye’ de ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesini çarpıtmaktadır.

Dolaysız vergilerdeki artışın yetersiz olması nedeniyle vergi yükü Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilere kaymaktadır. Avrupa Birliğinde ortalama % 35 olan dolaylı vergilerin payının ülkemizde bu rakamın iki mislini aşması, vergi adaletinden her geçen yıl biraz daha uzaklaşıldığını göstermektedir. Bu durum vergilemede adaletten sapmanın yanında, hem yatırım ortamını olumsuz etkilemekte, hem de uluslararası rekabette yeterli gücü bulunmayan yerli firmalar bundan zarar

görmektedir. Dolaylı vergilerin yüksek olmasının başka olumsuz tarafı da ülkeye kaçak mal girişini hızlandırmasıdır. Zira tüketim vergilerinin yüksekliği sebebiyle ülkeye giren kaçak akaryakıttan 2,5 milyar dolar vergi kaybı oluşmaktadır (Öz, 2006:38). Oluşan vergi kayıplarının telafisi için, sonraki yıllarda tüketim vergilerinin oranlarının artırılması ile yetinilmemekte, örneğin ÖTV' ye tabi malların aynı zamanda Katma Değer Vergisine tabi tutulması verginin de vergisi alınarak mükellefin vergi yükü arttırılmaktadır. Bu durum aynı zamanda vergi piramitleşmesine yol açmaktadır.

Petrol'ün hem bir hammadde, hem de nihai tüketim olduğu düşünülürse, bu ürünün yüksek oranlarda vergilendirilmesi, bireyler ve firmalar üzerinde önemli etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bu uygulama; tüketim ve yatırım kararlarını etkilemekte, birey ve firmalara önemli vergi yükü yüklemektedir. Petrol ürünlerinin ara malı olarak kullanıldığı durumlarda üretilen ürünlerin fiyatlarına bu vergilerin yansımalarıyla ürün fiyatları artmakta ve nihai tüketici sosyal refah kaybına uğramaktadır.

Bilindiği gibi, dolaylı vergilerin en büyük eksikliklerinden biri olarak ifade edilen, bu tür vergilerin vergilemede adalet ilkesine ters oldukları konusu, bir ekonomide zorunlu mallar vergilendirilmeyerek, lüks mallar ise dereceli olarak vergilendirilerek sağlanabilir. Bu durum, gelişmekte olan ülkelerde önemli bir sorun olan, yüksek gelir grubuna mensup kişi gelirlerinin tasarruf ve yatırım yerine lüks tüketime gitme eğilimini önlemek açısından da uygun olacaktır (Ataç, 2006:329). Ancak bu noktada; hangi mal ve hizmetlerin lüks, hangilerinin ise temel mal ve hizmet niteliğinde sayılacağı, güncel ekonomik ve sosyal gelişmelere göre yeniden belirlenmesi önemli olmaktadır. ÖTV ve KDV gibi tüketim vergi oranları ekonominin gereksinimi ölçüsünde yeniden ayarlanmalıdır.

Özel tüketim vergileri ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Örneğin yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle artan oranlı bir gelir vergisini uygulamanın güç olduğu durumlarda, az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gümrük vergileri ile birlikte gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilir (Baş, 1996:10).

Ancak alışkanlık veren maddelerden alınan yüksek tüketim vergilerinin böyle bir etkisi yoktur. Çünkü sigara, bira, şarap gibi maddelerin lüks tüketim sayılarak, buna

göre vergilendirilmesi, bu ürünlerin alt gelir gruplarınca da kullanıldığı düşünüldüğünde, ürünleri lüks mal kapsamından çıkarmaktadır. Tüketim vergilerinin herkesten eşit oranda alındığı düşünüldüğünde ise vergilemede adaletten sapılmaktadır.

Alkollü içkiler ve tütün gibi keyif veren maddelerin yüksek oranlarda vergilendirilmesi, hem devlete yüksek gelir sağlama, hem de sosyal zararları yüksek olan bu maddelerin kullanımının caydırılması açısından olumlu bulunsa da, bu maddelerin yüksek oranlarda vergilendirilmesi ise kayıt dışılığı ve kaçakçılığı arttırmaktadır.

Bilindiği üzere ülkemizde son yıllarda özellikle akaryakıt, sigara, içki kaçakçılığı had safhaya ulaşmıştır. Kaçakçılık bu sektörde haksız rekabet yaratırken, ayrıca vergi gelirlerinin kaybına neden olmaktadır (Alptürk, 2005:26). Devlet için büyük önem arz eden vergi gelirleri; dolaysız vergilerle arttırılmadığından, dolaylı vergilerle arttırılmaya çalışılmakta, ancak dolaylı vergiler ödeme gücüne göre değil de tüm kesimlerden eşit oranda alındığından alt gelir gruplarının vergi yüklerini arttırmaktadır.

Talep yetersizliği olan bir ekonomide özel tüketim vergisi oranlarının arttırılması, mevcut durumu daha da kötüleştirip, fertler üzerinde ağır bir yük yaratmasına rağmen, devlet yönünden belirli bir oran seviyesine kadar maksimum vergi hasılatı sağlamaktadır. Bu bakımdan bu vergiden vazgeçmek zordur (Edizdoğan, 1981: 134). Ancak verginin kimin üstüne yerleştiğinin iyi bir şekilde analizi ve bunun sonucunda lüks tüketim malları üzerine konulması durumunda bu vergiler iktisadi gelişmenin finansmanın da, tasarrufların arttırılmasında, gelir dağılımında adalet sağlanmasında oldukça etkili bir araç olabilmektedir.

Kısaca vergilemede mutlak adaletin gerçekleşmesi imkansızdır, ancak kamu hizmetlerini karşılamak üzere alınan vergilerin yükünün toplumdaki kişiler arasında daha adil dağıtılabilmesi için kişilerin mali güçlerinin dikkate alınması zorunludur.

Mali gücüne göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. Örneğin en az geçim indirimi, artan oranlı vergi taifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha hafif vergilendirilmesi, sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları ile vergi indirimleri, veraset intikal vergisi, zorunlu tüketim

maddeleri tüketiminin hafif lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerin önde gelenlerindedir (Yılmaz, 2004:149-151).

SONUÇ

Vergiler, toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zorla alınan ekonomik değerler olarak ifade edilmektedir. Uygulamada başka gelir kaynakları bulunmakla birlikte, en temel gelir kaynağının vergi gelirleri olduğu iddia edilmektedir. Ekonomide güncel gereksinimler neticesinde, vergi türlerinin çeşitlenmesiyle birlikte, vergisel analizlerde vergilerin sınıflanması ihtiyacı şiddetlenmiştir. Literatürde birçok sınıflama biçimi olmakla birlikte, bu alanda kullanılan en yaygın sınıflama biçimi dolaylı-dolaysız vergi ayırımı olmaktadır. Genel olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, gelir ve servetin kullanımı üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır.

Vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerin bileşiminde yıllar içerisinde farklılıklar meydana gelmektedir. Nitekim, 1923-2007 yılları arasında ekonominin gereksinimi dahilinde bazı vergiler uygulamadan kaldırılırken, buna karşılık yeni vergiler sisteme dahil edilmiş bununla etkin vergileme amaçlanmıştır. Günümüz vergi sisteminde Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Gümrük Vergileri en yaygın kullanılan dolaylı vergiler olmaktadır.

Türkiye Ekonomisinde; 1923-2007 yılları arasında dolaylı-dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki gelişimi incelendiğinde, vergileme eğiliminin bazı dönemler dolaysız vergiler üzerinde, bazı dönemler ise dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Son yıllarda ise dolaylı vergilerin ekonomideki ağırlığı gittikçe yükselmektedir. Bu nedenle, bu vergilerin ekonomi üzerindeki etkilerinin incelenmesi zorunlu hale gelmiştir.

Bir ekonomide vergileme ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçların başında ekonomik büyüme gelmektedir. Vergi sisteminde dolayısıyla vergi politikasında meydana gelen değişiklikler, büyüme üzerinde farklı etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bazı politikalar büyümeyi olumsuz etkilerken, bazı politikalar ise büyümeye yardımcı olmaktadır. Literatürde vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini açıklamaya yönelik birçok çalışma olmakla birlikte, çalışma sonuçları arasında birtakım çelişkiler

bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu çalışmalar vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Ancak genel olarak gelir üzerinden alınan vergilerin, tüketim üzerinden alınan vergilere oranla, yatırım, tasarruf ve iş gücü arzı dolayısıyla büyüme üzerinde makroekonomik anlamda daha etkili olduğu savunulmaktadır.

Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisi; yatırım mallarının fiyatını değiştiren vergiler ve yatırımların getireceği geliri değiştiren vergiler olmak üzere iki şekilde incelenmektedir. Üretim faktörleri ile yatırım malları üzerinden alınan dolaylı vergilerin, bu malların fiyatlarına yansıtacağı varsayımından hareketle yatırım kararlarını etkileyeceği öne sürülmektedir. Yatırımın getireceği geliri değiştiren vergiler ise çoğunlukla dolaysız vergiler olmaktadır. Bu çeşit vergiler girişimcinin geliri üzerinde fark yaratarak karlılığı etkilemektedir.

Genel olarak vergiler, gönüllü tasarrufların azalmasına yol açmaktadır. Üst gelir grubundaki kişilerin tasarruf eğilimleri daha yüksek olduğundan artan oranlı bir gelir vergisinin söz konusu kesimin tasarruflarını azaltacağı iddia edilmektedir. Nitekim, bu konuda Tanzi ve Zee tarafından yapılan araştırmalar; gelir vergisi yerine tüketim vergisi uygulamasının hane halkı tasarruflarını arttıracaklarını ortaya koymuştur.

Tüketim ve gelir vergilerinin iş gücü arzı üzerindeki nispi etkileri ise oldukça tartışmalı bir konudur. Yapılan çalışmalar bu konuda herhangi bir sonuca ulaşamamıştır. Ancak literatürde dolaylı vergilerin çalışma arzusunu dolaysız vergilere kıyasla daha az etkilediği görüşü hakimdir. Ekonomide vergilerin işgücü üzerindeki etkileri özellikle kayıt dışı istihdam konusunda ortaya çıkmaktadır. Yüksek vergi yükü, kayıt dışı istihdamı arttırmaktadır. İşverenler vergi yükünden kaçınmak için kayıt dışı faaliyette bulunmayı yeğlemektedir.

Ekonomide dolaylı vergiler ile kayıt dışı ekonomi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Yüksek dolaylı vergiler sonucunda, kayıt dışı faaliyetlerin getirisi yükselmektedir. Malların fiyatına yansiyarak fiyatları çarpıtan dolaylı vergiler neticesinde, ülkede kaçak mallar cazip hale gelmektedir. Türkiye’ de % 50’ lerin üzerinde olduğu tahmin edilen kayıt dışı ekonomi neticesinde, kayıt dışı ekonomi ile mücadele büyük önem arz etmektedir.

İhtiyaçların karşılanması için üretimde bulunmak ne kadar önemliyse, elde edilen hasılanın paylaşımı da o derece önem arz etmektedir. Bu nedenle gelirin adaletli dağılımı devletlerin asli görevleri arasında yer almaktadır. Ülkemizde Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yapılan araştırmalar, ülkede kaynakların belli bir kesimin elinde toplandığını göstermektedir. Geri kalan küçük gelir dilimi ise büyük bir kesim tarafından paylaşılmaktadır. Bu duruma bir de dolaylı vergilerin yüksekliği ile Türkiye’ de fert başına gelirin düşüklüğü eklendiğinde, alt gelir grubunun vergi yükü daha da ağırlaşmaktadır. Tüm bunların sonucunda vergilemede adalet ve ödeme gücüne göre vergi ilkelerinden uzaklaşmaktadır. Bu durumu engellemek ve gelir dağılımında adaleti sağlayabilmek için, devletin vergilemede mali gücü dikkate alması gerekmektedir.

Türkiye’ de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisinde önemli oranlara yükselmesinin nedenleri arasında, ülkemizde demokrasi kültürü ile demokrasi bilincinin yeterli düzeyde yerleşmemesi gösterilmektedir. Gelişmiş ülkelerde, demokrasi kültürü olgunlaştığından, bireyler haksız politikalar anında tepki vermekte, dolayısıyla adaletten uzaklaşan politikalar ekonomide uygulanamamaktadır. Ancak Türkiye’ de kişiler demokratik haklarının bilincinde olmadıklarından, haklarını gerektiği ölçüde arayamamakta, bu durum adaletsizliklere yol açmaktadır. Demokratik haklar genel olarak üst gelir gruplarınca kullanıldığından, bu kişilerden oluşan baskı grupları sonucunda, ekonomi alanında alınan kararlar üst gelir grubunun lehine çıkmaktadır. Dolayısıyla ekonomide dolaylı vergiler ağırlık kazanmakta, alt gelir gruplarının vergi yükü daha da arttırılmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2004). *Genel Bütçe Uygulamaları ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt : 6, Sayı : 1, s.234
- Alptürk, E. (Temmuz 2005). Vergisel Boyutuyla Alkollü İçkiler, Sigara ve Tütün Mamulleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı :202, s.26
- Arslan, M. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Nobel Yayıncılık
- Ataç, B. (2006). *Maliye Politikası*, Eskişehir, Etam A.Ş. Matbaa Tesisleri
- Atar, Y. (2000). *Vergi Hukuku*, Konya, Mimoza Yayınları
- Atılğan, H. (2004). *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri, Türkiye’deki Durumun Analizi*, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2004/365
- Avrupa Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Birleşimi (29.03.2005). *Dünya Gazetesi*, <http://www.turmob.org.tr> (15.12.2007)
- Bağdadıoğlu, E. (2004). *Ücretlilerin Vergi Yüğü*, <http://www.turkis.org.tr> (05.05.2007)
- Baş, A. (Ağustos - Eylül 1996). Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı : 24, s.10
- Batirel, Ö.F. (1978). *Az Gelişmiş Ülkeler Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar*, İstanbul, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları
- Bilgen, H. A. (1978). *Türkiye’de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları*, İstanbul, Met/Er Matbaası
- Bilici, N. (2004). *Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık
- Bilici, N. (1998). *Avrupa Birliğinde Ortak Vergi Düzenlemeleri ve Türkiye’nin Uyumunu*, Ankara Üniversitesi ve Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Ankara
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık
- Bulutoğlu, K. (2004). *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık
- Bulutoğlu, K. (1982). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, İstanbul, Araştırma,Eğitim, Ekin Yayınları
- Celesun, M. (2002). *2001 Krizi Öncesi ve Sonrası Makroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme*, s.33, <http://econ.utah.edu> (02.11.2007)
- Cnossen, S. (1999). *Katma Değer Vergisinde Global Eğilimler ve Sorunlar*, Çev. Ömer Faruk Batirel, İstanbul
- Çapar, M. (Ocak – Mart 2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 52, s.121-124 <http://www.sayistay.gov.tr> (13.02.2007)

- Çelik, B. (2000). İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı :1, Cilt : 2, s.189
- Çelik, G. (1995). *Servet ve Harcama Vergileri*, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Demircan, E. S. (Temmuz-Aralık 2003). Vergilemenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı : 21, s: 102-111, <http://www.erciyes.edu.tr> (26.10.2007)
- Derdiyok, T. (2001). *1980 Sonrası Borçlanma Politikası*, 16. Maliye Sempozyumu, 23-31 Mayıs, Antalya, <http://portal1.sgb.gov.tr> (15.11.2007)
- Devrim, F. (1998). *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir, Anadolu Matbaacılık
- Dikmen, M. O. (1971). *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, Çetüt Matbaacılık
- Durukaya, M., Ceylan S. (Ocak-Haziran 2006). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme, *Maliye Dergisi*, Sayı : 150, s.80-88
- Edizdoğan, N. (1981). *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa, Bursa Üniversitesi Basımevi
- Edizdoğan, N., Özker N. (2003). *Türk Vergi Sistemi*, Bursa, Ekin Kitabevi
- Ejder, H. L. (2000). Türkiye' de Vergi Politikaları, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı :1, Cilt : 2, s.128
- Erkan, B. (2004). *Türkiye'de 1980 Sonrası Merkez Bankası Politikaları*, s.14 <http://www.ceterisparibus.net> (15.11.2007)
- Eşiyok, B.A. (Kasım 2001). *Türkiye Ekonomisinde Sabit Sermaye Yatırımlarının Gelişimi ve İhracatın Yapısı*, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar s.5, <http://www.tkb.com.tr> (02.11.2007)
- Giles, D. and Johnson B.J. (1999). *Taxes, Risk-Aversion, and the Size of the Underground Economy: A Nonparametric Analysis With New Zealand Data*, University of Victoria, Econometrics Working Paper, <http://web.uvic.ca/econ/ewp9910.pdf> (09.12.2007)
- Güçlü, S., Bilen M. (Eylül-Ekim 1995). 1980 Sonrasında Gelir Dağılımında Meydana Gelen Değişmeler, *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı :6, s. 160, <http://www.econturk.org> (21.11.2007)
- Güloğlu, B. (Eylül 2001). *İstikrar Programından İstikrarsızlığa : Kasım 2000 ve Şubat 2001 Krizleri*, <http://www.econturk.org> (21.11.2007)
- Haspolat, M.A., Bülbül D. (Ocak 2005). 1980 Sonrası Türkiye' de Vergi Gelirleri-Bütçe Açıkları İlişkisinin Gelişimi, *Vergi Dünyası*, Sayı : 281, s.35
- İrtenk, S.R. (1965). *Maliye Dersleri*, İzmir, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları
- Karabacak, H. (2005). Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı, *Maliye Dergisi*, Sayı: 147, <http://www.sgb.gov.tr> (07.07.2007)
- Kargı, V., Özügürlü H.Y. (2007). Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi, *Yönetim ve Ekonomi*, Sayı:1, s. 279-280, <http://www.bayar.edu.tr> (02.07.2007)

- Kazgan, G. (2002). *Türkiye’de Ekonomik Krizler Nedenleri ve Sonuçları Üzerine Karşılaştırmalı Bir İrdeleme*, s.16, <http://kazgan.bilgi.edu.tr> (15.11.2007)
- Khalilzadeh, J., Shah A. (1991). Tax Reform in Developing Countries, *Finance & Development*, Vol :28, No:2, s.44-46, Çev. Eran ÖZ, http://www.geocities.com/ceteris_tr2/e_oz1.doc (27.11.2007)
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri , *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı : 2 s.2, <http://www.ceterisparibus.net> (19.03.2007)
- Kırman, A. (2001). *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, Ankara, Cem Web Ofset
- Kızılot, Ş., Durmuş M. (2001). Kriz Döneminde Vergi Politikası Nasıl Olmalı, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı :2, s.161
- Kıvanç, H. (Temmuz 2007). *Vergi Reformları Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi*, <http://www.alomaliye.com> (30.10.2007)
- Korkmaz, E. (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul, Gür Matbaası
- Kürkçüoğlu, Ö., Sabuncu Y., Akşin S., Suğur N., Yurdusev A.N., Yurdusev E. (1998). *Dünyanın ve Türkiye’nin Yakın Tarihi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, s.150, <http://www.aof.edu.tr> (12.11.2007)
- Leach, G. (2003). The Negative Impact of Taxation on Economic Growth, *Fiscal Studies*, Vol. 21, No. 1, s.141-168, <http://www.reform.co.uk> (06.12.2007)
- Musgrave, R.A. (2004). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay, Ankara, Asil Yayınları
- Öncel, M., Kumrulu A., Çağan N. (2002). *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi
- Önder, İ. (Ekim 2000 Mart 2001). Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No: 23-24, s.1 <http://www.istanbul.edu.tr> (25.10.2007)
- Önder, İ. (Haziran 1990). *Türk Vergi Sistemi*, Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu, İstanbul, Yılmaz Ofset
- Öz, E. (Mayıs 2006). Türkiye’ de Vergilendirme ve Ekonomik Kriz Beklentisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı : 212, s.142
- Öz, S. (Şubat 2006). Avrupa Birliğinde Enerji Konusunda Dolaylı Vergi Uygulamaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 209
- Özbaran, M. H. (Nisan-Haziran 2004). Türkiye’ de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılının Kamu Harcama Türlerine Göre İncelenmesi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53, s. 118, <http://www.sayistay.gov.tr> (22.04.2007)
- Özen, A. (Nisan 2004). İktisadi Gelişimde Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 187, s.123, 168, 188
- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Pehlivan, O. (2003). *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Derya Kitapevi
- Pehlivan, O. (2003). *Vergi Hukuku*, Trabzon, Derya Kitapevi

- Saraçoğlu, F. (Haziran-Temmuz 2004). Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’ de Vergi Kapasitesi, *Vergi Raporu*, Sayı: 71, s.123
- Sarı, M.A. (2002). Türkiye’ de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 41, s.43, <http://www.ceterisparibus.net> (02.12.2007)
- Sarıoğlu, F. (2004). Türkiye’de Sermaye Birikimi Oluşturma Çabaları ve Vergi Sisteminin Rolü: Dönemsel Bir Analiz, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı:2, s.221 <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr> (02.12.2007)
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih Turhan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları
- Şemin, İ. (1984). *Katma Değer Vergisi*, Ankara, TBMM Basımevi
- Şenatalar, B., Kirmanoğlu, H., Şener, O. (2004). *Kamu Ekonomisi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Şenyüz, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa, Ekin Kitabevi
- Şimşek, V.A., Tolu A. (2002). *Katma Değer Vergisinde İndirim*, Ankara, Yaklaşım Yayınları
- Tanzi, V. (2001). Globalization and the Work of Fiscal Termites, *Finance & Development*, Vol :38, No:1, s.34-37, Çev. Hüseyin ŞEN, <http://www.ceterisparibus.net> (09.12.2007)
- Tatlıdil, R. (1992). *Avrupa Topluluğu, 1992’de KDV Uygulamaları ve Türkiye’ye Muhtemel Etkileri*, Ankara, TOBB Yayınları
- Tekinarslan, M., (2006). *İstihdamın Geliştirilmesi ve Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele*, <http://www.ilo.org.tr>, (15.12.2007)
- Tolu, A. (2002). *Katma Değer Vergisinde İndirim*, Ankara, Yaklaşım Yayınları
- Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sistemi Yapısı ve Gelişimi*, İzmir
- Tunçel, A. K. (Nisan 2003). Vergi Yükünün Adil Paylaşımı: Bir Çözüm Önerisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı : 175, s.139
- Turgay, R. (1971). *Vergilerimiz*, İstanbul, İstanbul Matbaacılık
- Turan, Z. (2005). *Türk Ekonomisinde Kasım 2000 – Şubat 2001 Krizleri*, s.1 <http://www.tuhis.org.tr> (05.11.2007)
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi
- Turhan, S. (1987). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Der Yayınları
- Uluatam, Ö. (1971). *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, Ankara
- Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*, Ankara, İmaj Yayınları
- Uluatam, Ö., Methibay Y. (1999). *Vergi Hukuku*, Ankara, İmaj Yayınları
- Varcan, N., Çakır T. (2000). *Maliye Tarihi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Varcan, N. (1987). *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları

- Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/67, Ankara
- Yılmaz, F., Tezcan N. (Mayıs 2007). *Vergi Hasılatı ve Sabit Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Olan Etkisi: Ekonometrik Bir İnceleme*, Sekizinci Türkiye Ekonometri ve İstatistik Kongresi, Malatya, s.1-2, <http://www.inonu.edu.tr> (28.10.2007)
- Yılmaz, G. (Şubat 2004). Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı : 185, s.151
- Yılmaz, K. (2004). *Türk Vergi Hukuku*, Ankara, Ce-ka Yayınları

İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://www.gib.gov.tr> (20.05.2007)
- <http://www.tuik.gov.tr> (06.12.2007)
- <http://www.die.gov.tr> (06.12.2007)
- <http://www.dpt.gov.tr> (15.12.2007)
- <http://www.sayistay.gov.tr> (22.04.2007)
- <http://portal1.sgb.gov.tr> (15.11.2007)
- <http://www.sgb.gov.tr> (07.07.2007)
- <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr> (02.12.2007)
- <http://www.istanbul.edu.tr> (25.10.2007)
- <http://www.aof.edu.tr> (12.11.2007)
- <http://kazgan.bilgi.edu.tr> (15.11.2007)
- <http://www.bayar.edu.tr> (02.07.2007)
- <http://www.erciyes.edu.tr> (26.10.2007)
- <http://econ.utah.edu> (02.11.2007)
- <http://www.inonu.edu.tr> (28.10.2007)
- <http://www.ceterisparibus.net> (19.03.2007)
- <http://www.tkb.com.tr> (02.11.2007)
- <http://www.alomaliye.com> (30.10.2007)
- <http://www.econturk.org> (21.11.2007)
- <http://www.tuhis.org.tr> (05.11.2007)
- <http://www.turkis.org.tr> (05.05.2007)
- <http://www.tisk.org.tr> (15.12.2007)
- <http://www.turmob.org.tr> (15.12.2007)
- <http://tr.wikipedia.org> (15.12.2007)
- <http://www.ilo.org> (15.12.2007)

<http://web.uvic.ca/econ/ewp9910.pdf> (20.05.2007)

<http://www.reform.co.uk> (20.05.2007)

http://www.geocities.com/ceteris_tr2/e_oz1.doc (20.05.2007)

EKLER

GÜNCEL KDV ORAN LİSTESİ

(2002/4480 SAYILI B.K.K EKİ KARAR KAPSAMINDAKİ ORAN VE LİSTELER)

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları:

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18
- b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
- c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için,% 8

olarak tespit edilmiştir.

I SAYILI LİSTE

1-Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği, leblebi, kestane,

2- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, defne yaprağı, sumak yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mazi, palamut, mahlep, çöven, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, kendir tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu, kapari (kebere), kanola (kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Kütü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

4- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil) ile küçük ve büyükbaş hayvanların etleri ve bağırsağı (bunların herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç), zeytinyağı, patates, kuru soğan, sarmısak, (2003/6666 sayılı BKK ile eklenen ibare) zeytin

5- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,

6- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri.

7- Gazeteler ve dergiler (3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18) uygulanır),

8- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar,

“Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.]

9- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre, sadece finansal kiralamaya konu olan malların (bu listenin 8 inci sırasında sayılan taşıtlar dahil) finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemleri (Ancak, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli IV sayılı listede yer alan mallar ile aynı Kanunun eki II sayılı listenin 87.03, 8703.10.11.00.00, 8703.10.18.00.00, 87.11, 89.03, 8901.10.10.00.11, 8901.10.90.00.11 pozisyonlarında yer alan taşıtların bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), yukarıda sayılanlar dışındaki kara nakil vasıtalarının bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır.),

10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.12.00 pozisyonundaki motorsuz bisikletler ve diğer motorsuz tekerlekli taşıtların (sepetli olsun olmasın) münhasıran sakatlar için imal edilmiş olanları ile 87.13 pozisyonundaki engelliler için tekerlekli koltuklar ve diğer taşıtlar (motoru veya hareket ettirici başka bir tertibatı olsun olmasın)

11- **(2006/10620 sayılı BKK ile değişen sıra. Yürürlük; 09.07.2006)** Net alanı 150 m²' ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²' nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

12- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

13- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²' ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

14- 24.6.1995 tarih ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamülleri hariç) teslimleri.

15- 4.12.1984 tarihli ve 3096 sayılı Kanun kapsamında işletme hakkı devir sözleşmesine konu olan işletme haklarının devir anlaşmaları uyarınca devirleri.

16- **(2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 22.05.2003)** İnsan ve hayvan sağlığı için kullanılan, kan ve kan komponentleri,

17- **(2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 22.05.2003)** Cenaze hizmetleri,

18- **(2004/7666 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 01.08.2004)** Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,

19- **(2004/7802 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 03.09.2004)** Suni dölleme için dondurulmuş hayvan spermaları,

20- (2004/7802 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 03.09.2004) Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları

(2003/6666 sayılı BKK ile değişen paragraf. Yürürlük; 01.01.2004) Bu listenin (2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare. Yürürlük; 01.01.2005) 2,3 ve 6 ncı sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), (2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare. Yürürlük; 01.01.2005) 1 ve 4 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır. Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışı yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Bu listenin 8 inci sırasında yer alan “kullanılmış” deyimini, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

II SAYILI LİSTE

A) TEMEL GIDA MADDELERİ

- 1- Kümes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri (herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç),
- 2- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Süt, süt tozu, yoğurt, ayran, peynir, peynir altı suyu ve tozu, yumurta (likit ve pastörize olanlar dahil), hamur mayası, paketlenmiş kuru çay, şeker pancarının işlenmesi ile elde edilen kristal ve kesme şeker, arı balı, reçel, pekmez, pestil, tahin, helva, su, maden suyu,
- 3- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Pirinç, bulgur, makarna, mantı, erişte, her nevi ekmek (I sayılı listenin 5 inci sırasında belirtilen ekmekler hariç), simit, poğaç, galeta, kadayıf ile hububat, bakliyat, pirinç ve bulgurdan elde edilen un ve irmikler,

4- Yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağlar ile yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağların üretiminde kullanılan ham yağlar, tereyağ, pamuk çiğiti ve pamuk tohumu, prina,

5- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Taze sebze ve meyveler ile bunların konserve, turşu, salamura ve kurutulmuşları (dondurulmuş olanlar hariç), taze sebze ve meyvelerin yetiştirilmesi amacıyla kullanılan tohum, çekirdek, fide, fidan, çelik, daldırma, misel, spor ve benzerleri,

B) DİĞER MAL VE HİZMETLER

1- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

2- 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 114. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takograf cihazı teslimleri,

3- Sinema, tiyatro, opera, operet ve bale giriş ücretleri,

4- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, “Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği” kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile “Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği” hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,

5- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

6- Kitap ve benzeri yayınlar (3266 sayılı Kanunla değişik 21.6.1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1/a bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır), (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen ibare) kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,

7- (2004/7802 sayılı BKK ile değiştirilen sıra) Küspe, tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç) saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, (2004/8301 sayılı BKK ile I sayılı listeden aktarılan ibare) fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, çgl, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanlar dahil)."

8- (2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra) İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, (2003/5710 sayılı BKK ile eklenen ibare) kan ürünleri ve aşılar,

9- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler,

10- (2004/6887 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri,

11- (2004/6887 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç)

12- (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) İlgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri,

13- (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tıbbi cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği", "Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği" ile "Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği" kapsamında tanımları verilen ve doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri,

14- (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri,

15– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler),

16– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,

17– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Yukarıdaki 16 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),

18– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

19– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

20– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

21– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları

**ÖTV KANUNUNA EKLİ (I) SAYILI LİSTEDE YERALAN ÜRÜNLERE
İLİŞKİN OLARAK BELİRLENEN ÖTV TUTARLARI AŞAĞIDA YER
ALMAKTADIR**

	I SAYILI LİSTE	<i>YÜRÜRLÜK TARİHİ</i>	
		08.04.2006	

A CETVELİ			
			Vergi
(*)G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Birimi	Tutarı (YTL)
	(Hafif yağlar ve müstahzarları)		
2710.11.11.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0
	(Yalnız nafta)		
2710.11.31.00.00	Uçak benzini	Litre	0
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.45.00.00	Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar	Litre	1,3625

	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.49.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	Litre	1,4845
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.51.00.00	Oktanı (RON) 98'den az olanlar	Litre	1,3765
	(Kurşunlu süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.59.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	Litre	1,3765
	(Kurşunlu süper benzin)		
2710.11.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	Litre	0
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı (Kerosen)	Litre	0
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.11	Motorin	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.12	Marine Diesel	Litre	0,9270

	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.19	Diğerleri	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.11	Motorin	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.12	Marine Diesel	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.19	Diğerleri	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.11	Motorin	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.12	Marine Diesel	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.19	Diğerleri	Litre	0,8345

	(Fuel oiller)		
2710.19.61.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler	Kilogram	0,2370
	(Fuel oiller)		
2710.19.63.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler	Kilogram	0,4760
	(Fuel oiller)		
2710.19.65.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler	Kilogram	0,2040
	(Fuel oiller)		
2710.19.69.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler	Kilogram	0,2040
27.11	Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar (2711.11.00.00.00; 2711.12; 2711.13; 2711.19.00.00.11; 2711.21.00.00.00; 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 hariç)	Kilogram	0
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.11.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	Standart M3	0,5463

	Diğerleri	Standart M3	0,0210
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.12	Propan	Kilogram	0,7433
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.13	Bütan	Kilogram	0,7433
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G)		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	Kilogram	0,8620
	Diğerleri	Kilogram	0,7433
	(Gaz halinde)		
2711.21.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	Standart M3	0,5463
	Diğerleri	Standart M3	0,0210
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.11	Propan	Kilogram	0,7433
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.12	Bütan	Kilogram	0,7433
	(Petrol koku)		
2713.11.00.00.00	Kalsine edilmemiş	Kilogram	0

	(Petrol koku)		
2713.12.00.00.00	Kalsine edilmiş	Kilogram	0
	(Petrol bitümeni)		
2713.20.00.00.19	Diğerleri	Kilogram	0
2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları	Kilogram	0
	(28.03 pozisyonundaki her nevi karbon imaline mahsus olanlar hariç)		
3824.90.99.90.54	Biodizel	Litre	0,6498

B CETVELİ			
			Vergi
G.T.İ.P.	Mal İsmi	Birimi	Tutarı (YTL)
2707.10	Benzol (Benzen)	Kilogram	1,4845
2707.20	Toluol (toluen)	Kilogram	1,4845
2707.50.90.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)	Kilogram	1,4845
2710.11.21.00.00	White spirit	Kilogram	1,4845
2710.11.90.00.11	Diğer solventler (Çözücüler) (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845

2710.11.90.00.19	Diğerleri (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2710.19.29.00.00	Diğerleri (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.11	Hekzan	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.12	Heptan	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.13	Pentan	Kilogram	1,4845
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	Kilogram	1,4845
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	Kilogram	1,4845
2909.19.00.00.13	Metil tersiyer bütül eter (MTBE)	Kilogram	1,4845
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	Kilogram	1,4845
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		
3814.00.90.00.00	Diğerleri	Kilogram	0,0653
	(Esası bütül asetat olanlar hariç)		
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	Kilogram	0,0653
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0,3500

	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.11	Benzinli motor yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.12	Deniz diesel motor yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.13	Kompresör yağlama yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.14	Türbin yağlama yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.19	Diğer yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.11	Beyaz yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.12	Sıvı parafin (Pirinç yağı)	Kilogram	0,3500

	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.91.00.00	Metal işleme mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.11	Kızak yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.12	Soğutma yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.13	Otomatik şanzuman yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.14	Diğer şanzuman yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.15	Diferansiyel yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.19	Diğerleri	Kilogram	0,3500
	(Yalnız baz yağlar)		

2710.19.25.00.00	Diğerleri	Litre	0,7605
3814.00.90	Diğerleri	Kilogram	0,0653

(*) G.T.İ.P NO: Türk gümrük tarife cetvelindeki gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarıdır.

NOT : (B) cetvelindeki malların 4760 sayılı Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde vergi tutarı 0,0500 YTL olarak uygulanır.

NOT: (B) cetvelinde 2710.19.99.00.19 G.T.İ.P. numarası ile yer alan baz yağın; 4760 sayılı Kanununun 8 inci maddesinin (1), (2) numaralı fıkraları uyarınca teslim edilecek veya 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olan ve yine aynı cetvelde yer alan Yağlama Yağları'nın imalinde kullanılmak üzere teslim edilmesi halinde, özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 YTL/Kg olarak uygulanır.

G.T.İ.P.NO	II SAYILI LİSTE	Vergi Oranı %
	Mal İsmi	
8701.20	Yarı römorkler için çekiciler	4
87.02	10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtlar	
	Otobüs	1
	Midibüs	4
	Minibüs	9
87.03	<p><i>(5398 sayılı Kanununun 28'inci maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 21.7.2005) Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)</i></p> <p>[Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]</p>	

-Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)

İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm³'ün altında olanlar **10**

İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm³'ün altında olanlar **10**

-Diğerleri

Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler, **37**

Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler **60**

Motor Silindir hacmi 2000 cm³'ü geçenler, **84**

8703.10.11.00.00Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar **6.7**

8703.10.18.00.00Diğerleri **6.7**
(Golf arabaları vb. taşıtlar)

87.04 (5398 sayılı Kanununun 28'inci maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 21.7.2005) Eşya taşımaya mahsus motorlu

taşıtlar

(Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar)

Azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olanlar (kapalı kasalı olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm³'ü geçmeyenler hariç);

	Motor silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçmeyenler	10
	Motor silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçip 4000 cm ³ 'ü geçmeyenler	52
	Motor silindir hacmi 4000 cm ³ 'ü geçenler	75
	- Kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar	10
	- Diğerleri	4
87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (tamir araçları, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini saçan arabalar, atölye arabaları, radyoloji cihazları ile donatılmış arabalar gibi) [(Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar)(İtfaiye taşıtları hariç)]	4
87.09	Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları	4
87.11	(5479 sayılı Kanununun 10'uncu maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 08.04.2006) Motosikletler (mopetler	

dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç)

Motor silindir hacmi 250 cm³'ü geçmeyenler 22

Motor silindir hacmi 250 cm³'ü geçenler 37

88.02 Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları

[(Yalnız helikopterler ve uçaklar) (Askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç)] 0.5

8901.10.10.00.1118 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri 6.7
(Denizde seyretmeye mahsus olanlar)

8901.10.90.00.11 Yolcu ve gezinti gemileri 6.7
(Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar)

89.03 Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar 8
(Şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kg.ı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç)

NOT : Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.

5479 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle değişen liste Yürürlük; 08.04.2006)(*)

III SAYILI LİSTE
(A) CETVELİ

G.T.İ.P.NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%) (YTL)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (YTL)
2202.10.00.00.13	Kolalı gazozlar	25	-
2203.00	Malttan üretilen biralar	63.3	0,2380
22.04	Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç)		
	(köpüklü şaraplar ve diğer üzüm şıraları hariç)	63.3	3,2800
2204.10	Köpüklü şaraplar	275.6	11,2120
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış)		
	(2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	275.6	15,6040
2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibariyle % 18 veya daha az		

	olanlar	275.6	12,1700
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerin karışımları ve fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları	275.6	3,2800
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	275.6	70,9260
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol hariç)	275.6	70,9260
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler	275.6	70,9260
	(2208.90.91; 2208.90.99 Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol hariç) (2208.20, 2208.50, 2208.60, 2208.70 ve 2208.90 hariç)		

2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	275.6	51,3660
2208.50	Cin ve Geneva	275.6	41,4230
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	275.6	41,4230
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	70,9260
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	70,9260
2208.70	Likörler	275.6	56,9940
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	275.6	70,9260
2208.90.48.00.11	Rakı	275.6	35,8480
2208.90.71.00.11	Rakı	275.6	35,8480

III SAYILI LİSTE
(B) CETVELİ

G.T.İ.P.NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%) (YTL)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (YTL)
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	58	0,0600
2402.20	Tütün içeren sigaralar	58	0,0600
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar)	58	0,0600
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin)	58	0,0600
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	58	0,0600

(5479 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle değişen liste Yürürlük; 08.04.2006)(*)

IV SAYILI LİSTE

G.T.İ.P.NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
1604.30	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler	20
3303.00	Parfümler ve tuvalet suları (3303.00.90.00.11 Kolonyalar hariç)	20
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (İlaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	20
3305.20.00.00.00	Perma ve defrize müstahzarları	20
3305.30.00.00.00	Saç Spreyleri (Saç Losyonları, boyaları, v.b)	20
3305.90	Diğerleri	20
33.07	Tıraş öncesi, tıraş sırasında veya tıraştan sonra kullanılan müstahzarlar, vücut deodorantları, banyo müstahzarları, tüy dökücüler ve tarifinin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen diğer parfümeri, kozmetik veya tuvalet müstahzarları, kapalı yerlerde kullanılan müstahzar deodorantlar (parfümlü veya dezenfekte edici vasfı olsun olmasın)	20

	Tıraş sabunu, tıraş köpüğü ve tıraş kremi	6,7
43	Postlar, kürkler ve taklit kürkler; bunların mamülleri (Bu fasılda yer alan koyun, kuzu, keçi ve oğlakların postları, kürkleri ve taklit kürkleri ile bunlardan mamul giyim eşyası, aksesuarları ve diğer eşya hariç)	20
49.01	Kitaplar, broşürler, risaleler ve benzeri matbuat (ayrı ayrı sayfalar halinde olsun olmasın) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	20
49.02	Gazeteler ve periyodik yayınlar (resimli olsun olmasın veya reklam içersin içermesin) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar) (Cam seramiğinden sofrta ve mutfak eşyası)	20
7013.10.00.10.00	Sofra ve mutfak işleri için olanlar (Kurşun kristalden el imali bardak)	20
7013.21.11.00.00	Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış (Kurşun kristalden el imali bardak)	20

7013.21.19.00.00	Diğerleri	20
	(Kurşun kristalden makine imali bardak)	
7013.21.91.00.00	Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
	(Kurşun kristalden makine imali bardak)	
7013.21.99.00.00	Diğerleri	20
	(Kurşun kristalden sofr ve mutfak eşyası)	
7013.31.10.00.00	El imali olanlar	20
	(Bardak hariç)	
	(Kurşun kristalden sofr ve mutfak eşyası)	
7013.31.90.00.00	Makine imali olanlar	20
	(Bardak hariç)	
	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane eşyası)	
7013.91.10.00.00	El imali olanlar	20
	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane eşyası)	
7013.91.90.00.00	Makine imali olanlar	20
71.01	Tabii inci veya kültür incileri (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tabii inci veya kültür incileri (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak	

	ipliğe dizilmiş)	20
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış)	
	(Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
	(Sanayide kullanılmayan sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar)	
7104.90.00.00.19	Diğerleri	20
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları	
	(Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.16	Tabii inci veya kültür incilerinden, kıymetli ya da yarı kıymetli taşlardan	
	eşya (tabii, sentetik veya terkip yoluyla elde edilmiş)	20

8214.20.00.00.00Manikür ve pedikür takım ve aletleri (tırnak törpüleri dahil)20

(Kaşık, çatal vb. takım halinde)

8215.10.20.00.11Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar 20

(Tek kaşık, çatal vb.)

8215.91.00.90.11Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar 20

84.15 Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus

tertibatı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanamadığı cihazlar6.7 dahil)

(Yalnız 8415.10.10.00.00; 8415.10.90.00.00;

8415.81.00.90.19;

8415.82.00.90.19; 8415.83.00.90.19)

[(Tek bir gövde halinde (Self-contained); bir soğutucu ünite ve soğutma-

ısıtma çevirimini tersine değiştiren bir valf içerenler (ters çevirimli ısı

pompaları) (sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer

karayolu taşıtlarına mahsus olmayanlar); (Bir soğutucu ünite içeren sivil

hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına

mahsus olmayan pencere ve duvar tipi olmayan motorlu taşıtlarda şahıslar

	için kullanılmayan klima cihazı)]	
84.18	Buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları (84.15 pozisyonundaki klima cihazları hariç) (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar; ısı pompaları hariç)	6.7
8419.11.00.00.00	Gazla çalışan anında su ısıtıcılar (Katı yakıtlı)	6.7
8419.19.00.00.11	Termosifonlar (depolu su ısıtıcıları) (Termosifonlar ve güneş enerjili su ısıtıcıları dışındaki elektrikli olmayan anında veya depolu su ısıtıcıları)	6.7
8419.19.00.00.19	Diğerleri (Çamaşır kurutma makinaları)	6.7
8421.12.00.00.11	Bir defada kurutacağı çamaşırın kuru ağırlığı 6 kg'ı geçmeyecek kapasitede olanlar (Bulaşık yıkama makinaları)	6.7
8422.11.00.00.00	Evlerde kullanılanlar (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	6.7

8450.11.11.00.00	Çamaşırı önden yüklemeli olanlar (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.11.19.00.00	Çamaşırı üstten yüklemeli olanlar (Tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.11.90.00.00	Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg'ı geçen fakat 10 kg'ı geçmeyenler (Çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.12.00.00.00	Diğer çamaşır makinaları (Santrifüjlü kurutma tertibatlı olanlar) (Kuru çamaşır kapasitesi 10 kg.1 geçmeyen, santrifüjlü kurutma tertibatı olmayan çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.19.00.00.11	Elektrikli olanlar (Elektrikli olmayan çamaşır makinası)	6.7
8450.19.00.00.19	Diğerleri (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçmeyen kurutma makinaları)	6.7
8451.21.10.00.11	Evlerde kullanılanlar (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçen fakat 10 kg.1 geçmeyen kurutma makinaları)	6.7
8451.21.90.00.11	Evlerde kullanılanlar	6.7

	(Elektrik süpürgesi, yer cilalama makinaları, öğütme makinaları, mikser, blender vb.)	
85.09	Ev işlerinde kullanılmaya mahsus elektrik motorlu elektro- mekanik cihazlar (Elektrikli)	6.7
8510.10.00.00.00	Tıraş makinaları	6.7
85.16	Elektrikli anında veya depolu su ısıtıcılar ve daldırma tipi ısıtıcılar; herhangi bir mahallin veya toprak ve benzeri yerlerin ısıtılmasına mahsus elektrikli cihazlar; berber işleri için elektrotermik cihazlar (örneğin; saç kurutucular, saç kıvrırma cihazları, saç kıvrırma maşalarını ısıtma cihazları) ve el kurutma makinaları; elektrikli ütüler; ev işlerinde kullanılan diğer elektrotermik cihazlar; elektrikli ısıtıcı rezistanslar (85.45 pozisyonundakiler hariç) (Elektrikli ütüler hariç)	6.7
8517.11	Kordonsuz ahizeli telli telefon cihazları	20
85.18	Mikrofonlar ve bunların mesnetleri; hoparlörler (kabinlerine monte edilmiş olsun olmasın); başa takılan kulaklıklar, kulağa takılan kulaklıklar	

	(bir mikrofonla kombine halde olsun olmasın), bir mikrofon ve bir veya daha fazla hoparlör içeren setler; elektrikli ses frekansı yükselteçleri,	
	takım halindeki ses amplifikatörleri	20
85.19	Plak döndürücüler, pikaplar, kaset çalarlar ve kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus diğer cihazlar (ses kaydedici tertibatı bulunmayan)	6.7
85.20	Manyetik ses kaydetme cihazları ve diğer ses kaydeden cihazlar (kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus tertibatı olsun olmasın) (8520.32.91.00.00, 8520.32.99.00.00, 8520.39, 8520.90 hariç) (Makara tipi, makara tipi olmayan, numerik ve kaset tipi olmayanlar hariç)	6.7
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın) (Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçmeyenler)	6.7
8523.11.00.00.13	Kasetli video bantları (Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçmeyenler)	6.7
8523.11.00.00.14	Diğer video bantları (Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	6.7

8523.12.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8523.12.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.13	Genişliği 6.5 mm.yi geçen 13 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.14	Genişliği 6.5 mm.yi geçen 13 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.23	Genişliği 13 mm.yi geçen 20 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.24	Genişliği 13 mm.yi geçen 20 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.33	Genişliği 20 mm.yi geçen 26 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.34	Genişliği 20 mm.yi geçen 26 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	

8523.13.00.00.42	Genişliği 26 mm.yi geçen video bantları	6.7
	(Manyetik olmayan)	
8523.90.10.00.11	Lazer diskler	6.7
	(Manyetik olmayan)	
8523.90.30.00.11	Lazer diskler	6.7
	(Manyetik olmayan)	
8523.90.90.00.11	Lazer diskler	6.7
	(Otomatik bilgi işlem makinası dışında kullanılanlar)	
8524.39.20.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)	6.7
	(Dijital çok yönlü olmayan diskler)	
8524.39.80.00.00	Diğerleri	6.7
	(Diğer manyetik bantlar)	
8524.51.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Diğer manyetik bantlar)	
8524.51.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Eni 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8524.52.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Eni 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8524.52.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Eni 6.5 mm.yi geçenler)	
8524.53.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7

(Eni 6.5 mm.yi geçenler)

8524.53.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
8525.10.20.90.18	Amatör telsiz telefon verici cihazlar	20
8525.20.20.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazları	20
8525.20.20.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil araç (cellular) telsiz telefon cihazları	20
8525.20.20.00.13	Alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) mobil telsiz telefon cihazları	20
8525.20.80.90.18	Alıcısı bulunan verici halk bandı (CB) ve 49 MHz alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) telsiz cihazları	20
8525.20.80.90.21	Alıcısı bulunan verici kablosuz mikrofon cihazları	20
8525.20.80.90.24	Alıcısı bulunan verici amatör telsiz telefon cihazları	20
8525.20.80.90.25	Alıcısı bulunan verici alçak güçlü ve oyuncak telsiz cihazları (gücü 100 miliwatt'dan az olanlar)	20
8525.20.80.90.26	Telsiz alarm cihazları	20
8525.30	Televizyon kameraları	20
8526.92	Uzaktan kumanda etmeye mahsus telsiz cihazları (Cep tipi radyo kaset çalarlar)	20
8527.12.10.00.00	Analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20

	(Analog ve dijital okuma sistemli olmayan cep tipi radyo kaset çalarlar)	
8527.12.90.00.00	Diğerleri	20
	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.10.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.91.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Kaset tipi olmayan ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.99.00.00	Diğerleri	20
	(Harici bir güç kaynağı olmaksızın çalışan radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.19.00.00.00	Diğerleri	6.7
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	

8527.21.20.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.52.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Kaset tipi olmayan) (Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.59.00.00	Diğerleri	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.70.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.92.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.98.00.00	Diğerleri	20

	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde ses kayıt cihazı ile birlikte olmayan radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.29.00.00.00	Diğerleri	20
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.11.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.19.00.00	Diğerleri	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.91.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.93.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.98.00.00	Diğerleri	6.7
8527.32.10.00.00	Çalar saatli radyolar	6.7
	(Saatli radyolar)	
8527.32.90.00.00	Diğerleri	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.39.20.00.00	İçinde amplifikatör bulunmayanlar	6.7

(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)

8527.39.80.00.00	İçinde amplifikatör bulunanlar	6.7
8527.90.20.00.00	Şahıs aramada, uyarma veya çağırma sistemlerinde kullanılan cep alıcıları	20
8527.90.80.90.21	Amatör telsiz alıcı cihazları	20
8543.89.97.00.15	Infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazları (remote control)	20
85.28	Televizyon alıcıları (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses ya da görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın); video (görüntü) monitörler ve projektörler	6.7
9113.90.80.20.00	İnci, kıymetli taş; sentetik veya terkip yoluyla elde edilen taşlardan mamül olanlar	20
9302.00	Revolverler ve tabancalar (93.03 veya 93.04 pozisyonundakiler hariç) (93.03 tarife pozisyonundaki silahlar ve diğer cihazlar ile 93.04 tarife pozisyonundaki yaylı, havalı veya gazlı tüfek ve tabancalar, vuruş sopaları hariç)	20
93.03	Bir patlayıcının itiş gücü ile çalışan diğer ateşli silahlar ve benzeri cihazlar (spor için av tüfekleri ve tüfekler, ağızdan doldurulan ateşli silahlar, sadece	

	işaret fişegi atmak üzere imal edilmiş tabanca ve diğer cihazlar, manevra	
	fişegi atmak için tabanca ve revolverler, hayvan öldürmeye mahsus	
	sürgülü silahlar, ok-atar tüfekler gibi)	20
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler	20
95.04	Eğlence merkezleri için oyun eşyası, tilt makinası, bilardo, kumarhane	
	oyunları için özel masalar dahil salon veya masa oyunları ve otomatik	
	bowling oyun ekipmanları	20
96.01	İşlenmiş fil dişi, kemik, bağa, boynuz, çatallı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden eşya (kalıplama suretiyle elde edilen eşya dahil)	20

NOT: Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.

ÖZGEÇMİŞ

- Adı Soyadı** : Özlem ADALISOY
- Anne adı** : Sevcan
- Baba adı** : Şerafettin
- Doğum yeri ve Tarihi** : Eskişehir / 1980
- Lisans Eğitimi** : Anadolu Üniversitesi
İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İktisat Bölümü
- Mezuniyet Tarihi** : 2003
- Çalıştığı Yer ve Görevi** : T.C. İçişleri Bakanlığı
Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü
Veri Hazırlama Kontrol İşletmeni
- Yabancı Dil** : İngilizce (Orta)