

T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Baycan DEMİRAL'a ait "Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği ile Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci" konulu çalışma, jürimiz tarafından İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi olarak oy ile kabul edilmiştir.

...../...../200..

Öğretim Üyesinin Ünvanı, Adı ve Soyadı

İmza

.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
...../...../2007 tarih ve/..... Sayılı kararı ile onaylanmıştır.

UYGUNDUR

...../...../.....

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖZET.....	I
ABSTRACT	II
ÖNSÖZ.....	III
KISALTMALAR	IV
TABLO LİSTESİ	V
ŞEKİL LİSTESİ.....	VI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLER, DOLAYLI VERGİLERİN YANSIMASININ EKONOMİK ETKİLERİ VE VERGİ KAVRAMINA BAKIŞ

1.1. VERGİ KAVRAMI	5
1.2. VERGİ YÜKÜ	7
1.3. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	8
1.3.1. Gelirle İlgili Vergiler.....	9
1.3.2. Tüketim İle İlgili Vergiler.....	10
1.3.3. Servet veya Servet Transferi İle İlgili Vergiler.....	10
1.3.4. Dolaylı Vergi- Dolaysız Vergi.....	11
1.4. VERGİDE YANSIMA	14
1.4.1. Vergi Yansımalarının Önemi.....	15
1.4.2. Yansımaların Şekilleri.....	16
1.4.2.1. İleriye veya Geriye Yansımaları.....	16
1.4.2.2. Tüketim Vergilerinde Kısmi veya Tam Yansımaları.....	19

1.4.3. Dolaysız ve Dolaylı Vergilerde Yansıma	20
1.4.4. Dar veya Geniş Kapsamlı Vergilerde Yansıma	21
1.5 VERGİ ÇARPANI.....	21
1.6. DOLAYLI VERGİLERİN UYGULANMA NEDENLERİ	23
1.7. DOLAYLI VERGİLERİN EKONOMİK VE MALİ ETKİLERİ.....	27
1.8. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDEN TÜKETİM ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE GEÇİŞ.....	29
1.8.1. Tüketim Vergilerinin Avantajları.....	30
1.8.2. Tüketim Vergilerine Eleştiriler	31

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN, TÜRK VERGİ TARİHİNDEKİ GELİŞİM SÜRECİ VE GÜNÜMÜZ VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

2.1. TÜRKİYE'DE UYGULANAN DOLAYLI VERGİLER	34
2.1.1. Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerin Tarihsel Gelişimi.....	34
2.1.2. Türkiye'de Uygulanan Dolaylı Vergiler.....	36
2.1.2.1 Katma Değer Vergisi.....	37
2.1.2.2. Özel Tüketim Vergisi	40
2.2. VERGİ ORANLARININ YÜKSEKLİĞİ VE KAYIT DIŞI EKONOMİ	42
2.3. TÜRKİYE 'DE GENEL BÜTÇE GELİRLERİ VE BAZI DEĞERLENDİRMELER	48
2.3.1. Akaryakıt Tüketim Vergisi	49
2.3.2. Türkiye'de Servet Vergileri.....	50
2.3.3. İthalde Alınan Katma Değer Vergisinin Dış Ticaret Vergileri İçerisindeki Yeri.....	51
2.3.4. Dahilde Alınan Katma Değer Vergisinin Diğer Dolaylı Vergi Gelirleriyle Karşılaştırılması	52
2.4. TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİ GELİRLERİ.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ SÜRECİNDE TÜRKİYE’ DE, DOLAYLI VERGİLERDE MEYDANA GELMESİ MUHTEMEL UYGULAMALAR VE UYUMLAŞTIRMA SÜRECİ

3.1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜYELİK SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKALARININ UYUMLAŞTIRILMASI.....	60
3.2 .VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI UYGULAMASI.....	61
3.3. AVRUPA BİRLİĞİ İÇİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINA GİDİLME NEDENLERİ	62
3.3.1. Ekonomik Nedenler	62
3.3.2. Siyasi Nedenler	63
3.3.3. Hukuki Nedenler	63
3.4. AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİ POLİTİKASI	64
3.5. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ AVRUPA HUKUKUNDAKİ YERİ	65
3.6. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE DOLAYLI VERGİLERDE UYUMLAŞTIRMA.....	69
3.6.1. Katma Değer Vergisinde Uyumlaştırma Çalışmaları	70
3.6.2. Özel Tüketim Vergilerinde Uyumlaştırma Çalışmaları	75
3.7. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNE UYUMUNUN ÖNEM	77
3.8. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASINDA KARŞILAŞILAN ENGELLER	78
3.8.1. Ekonomik Engeller	78
3.8.2. Vergi Yapılarındaki Engeller	78
3.8.3. Hukuki Engeller	79
3.8.4. Politik Engeller.....	79

3.9. AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	79
3.10. DOLAYLI VERGİLERDE MEYDANA GELMESİ MUHTEMEL DEĞİŞİKLİKLER VE EKONOMİK BEKLENTİLER	81
SONUÇ VE ÖNERİLER	83
KAYNAKLAR	88
ÖZGEÇMİŞ	94

ÖZET

Devletler, kanunların kendilerine yüklemiş olduğu görevlerin finansmanında ağırlıklı olarak vergileri kullanmaktadırlar. Türkiye’de vergi gelirlerinin dağılımına baktığımızda dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının gittikçe arttığı görölmektedir. Bunun nedenleri ise hem dolaylı vergilemedeki etkinlik hem de vergiye karşı tepkinin yumuşatılması arzuları olmuştur.

Türk vergi sisteminde mevcut dolaylı vergiler çok fazla başlık altında iken bunlar Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim vergisi olmak üzere iki başlık altına toplanmıştır. Dolaylı vergi gelirlerinde meydana gelen artışlar ekonominin fren mekanizmaları olmalarına rağmen ekonomik göstergelerle (GSMH, GSYİH,v.b) paralellik arz etmeleri onların bu yönlerini gizlemekte ve ekonomiye katkı yarattıkları izlenimi doğmaktadır. Dolaylı vergiler ortadan kalkar ya da dolaylı vergi oranları azaltılacak olur ise tüketime artması sonucu artan gelir üzerinden alınacak dolaysız vergi gelirleri artacaktır. Ülkedeki mevcut vergi adaletsizliklerini ortadan kaldırabilmek için dolaysız vergilere ağırlık verilmesi zorunludur. Dolaylı vergilerde ve oranlarında yapılması gerekli değişiklikler sonucu vergi gelirlerinde meydana gelecek azalış, dolaysız vergilere ve özellikle ülkemizde en az vergilendirilen servet vergilerine başvurulması yolu ile telafi edilebilir. Avrupa Birliği sürecinde vergi uyumlaştırmaları mali yapımızı zorunlu bir düzenlemeye tabi tutacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı Vergi, Verginin Yansıması, Kayıt Dışı Ekonomi, Ekonomik Konjonktür, Maliye Politikası, AB Uyum Süreci

ABSTRACT

States usually use taxes in finance of positions which laws give to them. Taking into consideration the distribution of tax income in Turkey, we see that indirect taxes play an important role in tax income. The reasons of this are both efficiency in indirect taxation and the desires to soften the reaction to the taxes.

While there are many titles in available indirect taxes in Turkish taxation system, these are classified two main titles as Value-Added-Tax and Private Consumption Tax. Although increases in indirect tax incomes are hinderance elements of economy, parallelism with economic datas hides this side of them and they are exposed as the contribution to the economy. If indirect taxes are abolished or ratio of them is reduced, as a result of the increase in consumption the direct tax incomes taken over growing income rates will increase. Direct taxes have to be preferred to remove existing taxation injustice in the State. Decreases in tax incomes because of the improvements on direct taxes and their rates, can be compensated by direct taxes and wealth taxes which is minimum in our State. In European Union Process, tax adaptation efforts require inevitable improvements on our financial Structure.

Key Words : Indirect Tax, Reflection of Tax, Black Economy, Economic conjuncture, Fiscal Policy, European Union Adaptation Process.

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada ülke ekonomisinde belirleyici unsurlardan belki en önemlilerden olan dolaylı vergiler, mercek altına alınmıştır. Amacımız dolaylı vergilerin ekonomide birer fren mekanizması olduklarını gösterme çabası iken tezi hazırlamaya başladığımız 2005 yılından sonuçlandırdığımız 2007 yılına varılincaya kadar ülkede uygulanan katma değer vergisi oranlarında uygulamaya konulan azaltmalar, tezimizin en büyük destekçileri olmuştur. Bu çalışma uzun yıllara yayılı eğitimin, bir sonucu olması nedeniyle sayısız ismin yer alması gereken bir çalışma iken yüksek lisans eğitimim boyunca özverili destekleri gördüğüm, sayın hocalarım, Yrd. Doç. Dr. Adem ÜZÜMCÜ, Yrd. Doç. Dr. Mehmet DİKKAYA ve tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Salih ÖZTÜRK'e tüm hocalarım nezdinde teşekkür ederim.

KARS, 2007

Baycan DEMİRAL

KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
AB Yeni 10	:	Yeni Üye Olan 10 Ülke
AB 15	:	Genişleme Öncesi 15 Eski Ülke
AB 25	:	Genişleme Sonrası 25 Ülke
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AET	:	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AT	:	Avrupa Topluluğu
ATV	:	Akaryakıt Tüketim Vergisi
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
DTÖ	:	Dış Ticaret Örgütü
EURO 12	:	Ekonomik ve Parasal Birlik Üyesi 12 Ülke
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	:	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
İZTO	:	İzmir Ticaret Odası
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KOBİ	:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	:	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PTT	:	Posta Telefon Telgraf
TOBB	:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No:
Tablo 2.1: Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%), 1985-2006.....	38
Tablo 2.2: Vergi Oranlarının Arttırılması Sonucunda Yükümlülerin Gösterebilecekleri Tepkilerin Dağılımı (%).....	43
Tablo 2.3: Bazı Dünya Ülkelerinin Toplam Vergi Gelirlerinin GayriSafi Yurt İçi Hâsılaya Oranı (%),1995–2004.....	45
Tablo 2.4: Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (TL), 1923–2005	48
Tablo 2.5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı, 1923-2005.....	53
Tablo 2.6: Katma Değer Vergisi Tahsilâtının GSMH' ya Göre Esneklikleri, 1985–2005	57
Tablo 2.7: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%), 1988-2005	58
Tablo 3.1: AB' de Dolaylı Vergilerin GSYİH' ya Oranı (%), 1995–2003	76
Tablo 3.2: Ülkemizde Vergilerin Tam Olarak Ödenmemesinin Yükümlülerce Nedenlerinin Dağılımı (%).....	81
Tablo 3.3: Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Etkilerine Yönelik Beklentiler (%).....	82

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1: Tüketim Vergilerinin İleri Doğru Yansıması	177
Şekil 1.2: Tüketim Vergilerinin Geriye Doğru Yansıması	188
Şekil 1.3: Tüketim Vergilerinin Kısmi veya Tam Yansıması	19
Şekil 2.1: Yıllar İtibariyle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerdeki Artış Oranları (%), 1980-2005.....	54
Şekil 3.1: Avrupa Birliği ve Türkiye' de Dolaylı -Dolaysız Vergilerin Oranı 2005	79

GİRİŞ

Ülkeden ülkeye ağırlıkları farklılık gösterse de devletin ekonomik ve sosyal hayattaki ağırlığı oldukça yüksektir. Çünkü devlet olmak, mutlaka belirli kamu hizmetlerini de sunmayı beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, devletin sunmakla yükümlü olduğu hizmetlerin boyut ve niteliklerindeki gelişme gelire olan ihtiyacın da artmasına neden olmaktadır. İşte, devletin gereksinim duyduğu ve boyutları artmış olan bu finansman kaynakları içerisinde en büyük payı vergilerin aldığı bilinmektedir ve bu oranlar ülkelerin toplam gelirleri içerisinde %80-90'lar düzeyine kadar çıkabilmektedir. Vergilerin, ekonomiye etkilerini incelerken vergi gelirleri içinde en fazla ağırlığı olan dolaylı vergileri incelemenin daha doğru olacağı düşünülmüştür. Ülkelerin vergi sistemlerinde önemli bir yeri olan tüketim vergilerinin değişik uygulama biçimleri ile çok eski bir tarihi geçmişi vardır: Tüketim vergileri, ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli mal ve hizmetleri vergilendiren özel tüketim vergisi şeklinde de olmaktadır. Ekonomik istikrar, ekonomik kalkınma ve gelişme tüm devletlerin temel iktisadi hedefleri olmuştur. Bu temel hedeflerin gerçekleştirilmesi noktasında ekonomi içinde önemli belirleyicilerden olan vergileri ve dolayısıyla dolaylı vergilerin etkilerini görebilmek ülkede uygulanacak vergi politikalarına ışık tutacaktır.

Vergi, bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında daralmalara sebep olan ve aynı zamanda tasarruf yapabilme potansiyellerini de azaltan bir unsurdur. İşte, verginin bu özelliği dolayısı ile bireyler tarafından hoş karşılanmaz ve genellikle bir yük ve külfet olarak kabul edilir. Bu nedenle, vergi idaresi açısından, vergiler ihdas edildikten sonra, etkin bir yapılanma ve etkin bir denetim sistemini kurma yanında, yükümlüleri iyi bir şekilde tanıyarak onlarla samimi bir ilişki tesis edebilmek de az onun kadar önemlidir.

Hangi kaynaktan alınırsa alınsın vergi, sonuçta özel kesimden kamu kesimine bir fon aktarımı olduğundan ister istemez yükümlüler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Bu

yük karşısında yükümlülerin tutum ve tepkileri; eğitim düzeylerine, bireysel olarak katlandıkları vergi yüklerine, vergi ahlakına, iktidar ve devlete bakış açısına, diğer yükümlülerin davranışlarına, mesleklerine, ödedikleri vergilerin hizmet olarak dönüp dönmemesine, vergi sistemine, ekonomik ve siyasal yapı vs. gibi kısaca, kişisel ve kişisel olmayan etkenlere bağlı olarak değişik şekiller alabilmektedir.

Vergilemede, aynı zamanda özel kesimden kamu kesimine doğru zorunlu bir kaynak transferi de söz konusudur. Vergiye karşı da hem bireysel hem de toplumsal bir tepkinin oluşması söz konusudur ve bu tepkilerin bir takım ekonomik ve sosyal sonuçlar doğurduğu hesaba katılmaksızın vergi uygulamalarına başlamak vergiden beklenen en uygun hasılatı sağlama amacını engelleyebileceği gibi, başka ekonomik ve sosyal sorunların da doğmasına zemin hazırlayabilmektedir.

Ekonomistler genel olarak düşük vergi oranlarının ekonomi üzerinde asgari olumsuz etki yarattığı ve yüksek vergi oranlarının ise ekonomide kaynakların etkin dağılımını belirgin şekilde bozduğu hususunda uzlaşırlar. Arz yönlü ekonomistlere göre vergi oranlarını düşürmenin amacı çalışma gayretini, tasarrufları, yatırımları ve risk alma eğilimlerini arttırabilmektir. Vergi oranlarının düşürülmesine bağlı olarak uzun dönemde milli gelirden yükselişin ve işsizlikte düşüşün gerçekleşmesi beklenir.

Teoride faiz gelirlerini de vergileyen gelir vergisinin bireylerin tasarruf kararları üzerindeki net etkisinin belirsiz olduğu kabul edilmektedir. Faiz gelirlerini vergileyen gelir vergisinin aksine, genel tüketim vergisi bireylerin cari dönem ve gelecek dönem tüketim tercihlerini ve dolayısıyla tasarruf kararlarını doğrudan etkilemez. Göreceli fiyatları değiştirmeksizin doğrudan bireyin gelirini etkileyen genel tüketim vergisi sadece gelir etkisine sahip olup, cari dönem ve gelecek dönem tüketimini bireyin tercihlerine bağlı olarak değişen oranlarda etkileyecektir.

İşgücü arzını esnek kabul edersek, tüketim vergileri kişisel gelir vergisi gibi bireylerin tüketim ve boş zaman arasındaki tercihlerini etkiler ve dolayısıyla işgücü arzı kararlarını olumsuz etkiler. Ekonomik büyüme açısından önemli olan bu husus hangi vergi türlerinin işgücü arzı ve işgücü verimliliği üzerinde daha olumsuz sonuçlar doğurduğunu belirleyebilmektir. Teoride açıklık bulunmamakla birlikte, yapılan çeşitli

çalışmalarda tüketim vergilerinin işgücü arzı üzerindeki olumsuz etkilerinin daha az olduğu öne sürülmektedir.

Avrupa ülkelerinin bütünleşmesi sürecinde üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, Avrupa Birliği'nin (AB) genel amacı olan ortak pazarın kurulması ve ekonomi politikalarının birbirine yakınlaştırılmasını sağlayacak bir araç olarak kullanılmaktadır. Uyumlaştırma, birebir eşleştirme anlamında değildir, amaç vergi sistemlerindeki büyük farklılıkların ortadan kaldırılmasıdır. Özellikle rekabet şartlarını etkileyen dolaylı vergilerin uyumlaştırılması oldukça önemlidir. Çünkü dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlayacak gümrük duvarlarının kaldırılmasından sonra, ikinci bir gümrük duvarı oluşturacak niteliktedir.

Bugün dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda çalışmalar devam etmektedir. Bu alanda, AB'ne üye ülkelerde katma değer vergisinin (KDV) uyumlaştırılması başarı ile gerçekleştirilmiştir. Özel tüketim vergisinin (ÖTV) uyumlaştırılması ise katma değer vergisine göre daha karmaşıktır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de uygulanan dolaylı vergilerin ekonomik etkilerini ve AB ile vergilerin uyumlaştırma sürecini incelemektir. Çalışma, vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı nedeni ile dolaylı vergiler ile sınırlandırılmıştır. Literatür taraması yapılmak suretiyle ikincil kaynakların kullanılması yöntemi tercih edilerek, mevcut yayın, makale, akademik çalışma ve vergi istatistikleri değerlendirilmiştir.

Dolaylı vergi gelirleri, ekonominin içinde bulunan otomatik sensörlere benzemektedirler; ekonomik gelişmeler ile birlikte artmakta, azalmalarla birlikte azalış göstermektedirler. Dolaylı vergi gelirlerinin, ekonomik kalkınma ve gelişmeye negatif ve pozitif etkileri vardır. AB üyelik sürecinde, Türkiye'de uygulanan yüksek oranlı dolaylı vergilerin, ekonomik kalkınma ve gelişmenin engelleyicisi olduğu, hipotezimizin temelini oluşturmaktadır. Tezimizin varsayımı ise dolaylı vergi oranlarında yapılacak indirimlerin, beklenenin aksine toplam vergi gelirlerini arttırması ve aynı zamanda ekonomik kalkınma ve gelişme düzeyini de yükseltecek olmasıdır.

Bu çerçevede içerisinde ele alınan bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümde vergilerin tanımı ile birlikte, vergilerin sınıflandırılması, dolaylı vergilerde yansıma ve vergi çarpanı kavramları ele alınacak, dolaylı vergilerin

uygulanma nedenleri ortaya konarak dolaylı vergilerin ekonomik ve mali etkilerine yer verilecektir.

İkinci bölümde, Türk vergi sisteminin dünü ve bugünü dolaylı vergiler penceresinden hem tarihsel, hem de istatistiksel olarak ele alınacaktır. Türkiye’de uygulanan dolaylı vergiler, yanında genel bütçe gelirleri ve dolaylı vergi gelirleri de bu bölümde incelenecektir.

Üçüncü bölümde ise, Avrupa Birliği sürecindeki Türkiye’nin Avrupa Birliği ile vergi politikalarının uyumlaştırılması, bu uyumlaştırmayı zorunlu kılan nedenler, Avrupa Birliği vergi politikaları, vergi uyumlaştırmalarının hukuki yönü incelenerek Türk Vergi Sisteminde dolaylı vergilerin Avrupa Birliği vergi politikalarına uyumlaştırılması ve bu uyumlaştırma karşısındaki engeller açıklanarak dolaylı vergilerde meydana gelmesi muhtemel değişiklikler ve ekonomik beklentiler ortaya konacaktır. Üç bölüm halinde sunulan bilgiler sonuç kısmında değerlendirilip bu sonuçlar ışığında ulaşılan önerilerle çalışma sonlandırılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLER, DOLAYLI VERGİLERİN YANSIMASININ EKONOMİK ETKİLERİ VE VERGİ KAVRAMINA BAKIŞ

Vergi, devletlerin olmazsa olmaz gelir kaynaklarından. Kamu finansmanı için ihtiyaç duyulan vergi gelirinin, dolaylı veya dolaysız vergilerle karşılanma oranı vergi adaletinin göstergesi olarak kabul edilmektedir. Vergi ile ilgili temel kavramlar, dolaylı vergilerin uygulanma nedenleri, ekonomik ve mali etkileri en önemli konu başlıklarıdır.

1.1.VERGİ KAVRAMI

Dolaylı vergilerin ekonomiye etkilerini araştırmadan önce tabiidir ki öncelikle vergi, vergi tanımında yer alan unsurlar nelerdir ve vergilendirme yetkisi kime ait olduğu sorularının cevaplarını vergi kavramı başlığı altında açıklamak doğru olacaktır.

Anayasamızın, 73 üncü maddesinde "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" denilmektedir.

Toplumların devlet olarak örgütlenmeleri bir ihtiyaçtan kaynaklanmıştır. Bu ihtiyacı, devletin üstlendiği ve yerine getirmeye çalıştığı fonksiyonlarında somut olarak görmek mümkündür. Devletin bu fonksiyonları, "ulusal savunma", "dış ve uluslararası ilişkilerin yürütülmesi", "iç güvenliğin sağlanması", "kişiler arasındaki uyuşmazlıkların giderilmesi ve adaletin tesis edilmesi" gibi klasik kamusal nitelikli hizmetlerin verilmesi ile sınırlı olabildiği gibi, bunun ötesinde ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçların giderilmesine yönelik mal ve hizmetlerine sunulmasını da kapsayabilir¹. Devlet tarafından sunulan toplumsal mal ve hizmetlerin niteliği ve kompozisyonu ne olursa olsun, sonuçta devlet tarafından üretilen ve sunulan bu hizmetler ve mallar dolayısıyla

¹Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları, 2000, s.35.

da yürütülen bir ekonomik faaliyet bulunmaktadır. Bu ekonomik faaliyetin mahiyeti, işleyişi ve finansmanı ise, serbest piyasa ekonomisindeki ekonomik faaliyetlerden farklıdır².

Vergi, yüzyıllar boyunca devletlerin en önemli ve sağlam gelir kaynakları olmuştur. Devlet, rolünün ve fonksiyonlarının ağırlığı değişmekle beraber, ekonomik sahneden hiç eksik olmamıştır. Vergi geçmiş zamanda kimi hükümdarlıklarda halkın üzerine koyduğu ağır bir yük olarak görülmüştür. Her ne kadar geçmişte ağır bir yük olarak görülse de vergiler, devletlerin kamu faaliyetlerini gerçekleştirilmesi için önemli bir finans kaynağıdır. Türk vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız olarak adlandırılan vergiler yer almaktadır³.

Vergi, devletin, kamu harcamalarını finanse etmek amacı ile, fert ve işletmelerden, karşılıksız olarak ve hukuki zor altında aldığı paralardır. Bu tarifte yer alan unsurları kısaca gözden geçirmek gerekirse denebilir ki, vergi alma yetkisi sadece devlete aittir. Ancak, alt kademedede yer alan kamu idare üniteleri de (belediye, il özel idareleri ve köyler) devletin devrettiği yetkiye dayanarak vergi koyabilirler.

Önceleri vergi sadece kamu harcamalarını finanse etmek için toplanırken, XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkarak, ekonomik ve sosyal yaşama müdahalenin bir aracı, bir maliye politikası değişkeni olarak da kullanılmaya başlanmıştır. Bu durum hem vergilerin önemini arttırmış, hem de yükümlülerle devletin daha sıkı bir etkileşim içerisine girmesini de beraberinde getirmiştir. Özellikle kamunun görevlerinin ve sunması gereken hizmetlerin artmasına paralel olarak finansman ihtiyacının artması ile birlikte bu etkileşim daha da artmıştır.

Hükümetler sadece ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla da vergi koymak veya mevcut vergilerin oranlarını yükseltmek yönünde çaba harcayabilmektedir. Enflasyonist baskıların hüküm sürdüğü yıllarda toplam talebi azaltmak, onu tam istihdam seviyesinde toplam arza eşit kılmak için bu yola başvurulur. Diğer bir deyişle, vergi çok yönlü bir

² Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, TOBB Yayını, Ankara, 2002, s.64.

³Hande Uzunoğlu, “Ülkemizde Vergi Gelirleri ve Yeni Uygulamalar”, **Ar&Ge Bülten**, İzmir Ticaret Odası Yayını, İzmir, Nisan 2006, s.11.

araçtır. Devletler için gelir kaynağı olma dışında ekonomik istikrarı sağlamak, gelir dağılımını düzeltmek, fertlerin seçim ve tercihlerini etkilemek için de vergi sisteminden faydalanılır. Vergi, devletin egemenliği altında yurttaş olarak yaşamının sonucu, kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden kamu gücü kullanılarak alınan, dolayısıyla, sıcak bakılmayan bir olgudur. Devleti yönetenlere düşen görev, vergileri mümkün olan en asgari düzeye indirmek, kişilerin vergiye gönüllü uyumunu azami düzeye çıkarmaktır⁴.

1.2. VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme iktidarını temsil eden gelir arasındaki ilişkidir⁵.Yükümlülerin vergi karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, yükümlüler üzerinde oluşan vergi yükü, hatta onun da temelinde olan vergi oranlarıdır. Vergi oranları ile yükümlülerin vergilemeye ilişkin tutumlarının derecesi arasında doğrusal bir ilişki vardır. Çünkü vergi oranlarının, dolayısıyla da vergi yükünün artması, kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve yükümlü açısından daha az tüketim ve tasarruf yapma anlamına gelmektedir. Yükümlünün bunu telafi edebilmesi daha çok çalışmasını gerektirmekte, bu da yükümlüyü psikolojik yönden vergiye karşı rahatsızlık duymaya doğru itmektedir.

Vergiye karşı yükümlülerin olumsuz tavır takınmalarının ve sonucunda da vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığa yönelmelerinin en önemli nedeni vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Yüksek vergi oranlarının, kayıp ve kaçakları teşvik etmesi, bir yerde yükümlülerin vergiye karşı gösterdikleri tepkinin sonucudur.

Vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle oluşan aşırı vergi yükü, birçok yükümlü tarafından da kayıt dışılığın ve vergi kaçırmanın nedeni olarak gösterilmektedir. Yükümlüler tarafından, vergi yüklerinin fazla olması, gelirlerin büyük ölçüde elden çıkmasına, işletme sermayesinin azalmasına neden olarak gösterilmekte, bunun da ticari faaliyetlerin büyütülüp geliştirilmesine engel olduğu iddia edilmektedir.

⁴Rifat Hisarcıklıoğlu, **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri' ne Önsöz**, TOBB Yayını, Ankara, 2002, s.1.

⁵ Rona Turanlı ve Tamer İşgüden, **Ekonomi Sözlüğü**, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir,1987, s.387.

1.3.VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Günümüzde uygulanmakta olan vergi sistemleri çeşitli vergilerden oluşmaktadır. Devletlerin bir yandan çağdaş fonksiyonlar üstlenmiş olmaları, diğer yandan vergilendirme ilke ve prensiplerine uyma gereği sonucu; çeşitli vergiler almak durumunda kaldıkları görülmektedir. Vergi konusunun çeşitli olması da ister istemez yapıları, uygulama şekilleri ve nitelikleri birbirinden farklı vergilerin doğmasına neden olmaktadır.

Maliye literatüründe vergilerin tasnifi değişik şekillerde yapılmaktadır. Bunlardan birisi, gelir vergileri, servet vergileri ve gider vergileri olarak, vergileri konularına göre tasnif şeklidir. Diğer bir tasnif şekli ise vergiyi niteliklerine göre değerlendiren şeklidir ki burada gayri şahsi vergiler, dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olarak tasnif edilmektedirler. Her iki ana sınıflandırmada da vergilerin kendi içinde alt bölümlere ayrılarak incelendikleri zaman zaman görülmektedir.

Yukarıda belirtilen vergilerin ilmi tasnifi yanı sıra kamu kuruluşları, kendi görev ve çalışmalarının gereği, vergileri fonksiyonel olarak (gelirden alınan vergiler- servetten alınan vergiler-mal ve hizmetlerden alınan vergiler -dış ticaretten alınan vergiler gibi) tasnif etmektedirler. Devlet tarafından alınmakta olan vergi, resim ve harçların sonuçta; gelir, servet ve gider işlem ve kaynaklarına dayandığı görülmektedir. Giderin, gelirin tüketilen; servetin, gelirin tüketilmeyen kısmı olarak değerlendirilmesi halinde ise; vergilerin genelde gelir unsuruna dayandığı görülür⁶.

Yüzyıllar boyu pek çok çeşit vergi denenmiş olmasına rağmen bunları birkaç grupta toplayabiliriz:

- 1-Gelirle ilgili vergiler
 - a) Gelir vergisi
 - b) Kurumlar vergisi
- 2 - Tüketim ile ilgili vergiler
 - a) Özel tüketim vergileri
 - b) Genel tüketim vergileri

⁶ Kemal Çiftçi, "Türk Katma Değer Vergisinin Ekonomik ve Mali Etkileri", (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995, s.3.

3 - Servet veya servet transferi ile ilgili vergiler

a) Servetten alınan vergiler

b) Servet transferinden alınan vergiler

4- Dolaylı Vergi- Dolaysız vergi

1.3.1. Gelirle İlgili Vergiler

Elde edilen gelir üzerinden vergi alınması esasına dayanan vergiler bu grupta geliri elde edenin kimliğine bakılarak da ikili bir ayırıma tabi tutulmaktadır.

Gelir vergisinde matrah gerçek kişilerin safi geliridir⁷. Gayrisafi gelirden, gelirin elde edilmesi için yapılması gerekli giderler için indirim yapılır. Gelir ferdin yaşam düzeyini geniş ölçüde etkileyen bir unsur olması bakımından günümüzde ödeme gücünün belli başlı bir kıstas olarak ele alınmaktadır. Gelir vergisi artan oranlı tarifesi, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirleri birleştirerek vergilendirmesi nedeniyle yükümlülerin kamu giderlerine ödeme güçlüklerine uygun biçimde katılmalarını sağlayan bir yükümlülük şeklidir. Bununla beraber, söz konusu verginin, özellikle, gelişmekte olan ülkelerde etkin bir şekilde uygulanması oldukça zordur. Geniş boyutlu ve rasyonel çalışan bir maliye teşkilatının bulunmaması halinde, beyannamelerin ve bunların dayandığı muhasebe kayıtlarının tümüyle gözden geçirilmesi mümkün olmayacağından, pratikte bu konuda çeşitli sorunlarla karşılaşılabilir ve vergi adaleti geniş ölçüde zedelenir.

Kurumlar vergisinde matrah şahıs işletmeleri ve ortaklıkların aksine sermaye şirketlerinin⁸ (anonim şirket, limited şirket v.s) safi geliridir. Kurum kazançlarının tek bir vergi oranıyla vergilendiriliyor olması da diğer bir özelliktir. Kurumlar, her ne kadar, sınırlı sorumluluk, sermaye piyasasına kolayca açılabilme gibi nedenlerle ekonomik gelişme bakımından büyük önem taşıyorlarsa da, ayrı bir vergileme konusu olmaları, hukuki ve ekonomik yapısı değişik işletmelerden sağlanan gelirleri farklı bir biçimde vergilendirme ve vergi kaybına yol açma gibi çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir.

⁷ 193 Sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”, m.3.

⁸ 5520 Sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu”, m.2.

1.3.2. Tüketim İle İlgili Vergiler

Tüketim vergileri, fertlerin ihtiyaçları nedeniyle yaptıkları harcamalardan alınan vergilerdir. Mal ve eşyanın değişim, tüketim veya üretim işlemlerine göre, gider vergilerinin çeşitleri meydana gelir. En çok kullanılan ayırım, genel ve özel tüketim vergileri şeklindedir.

Verginin konusu sadece belli ürünleri kapsıyor, bu ürünlerin dışında kalan ürünler vergi dışında tutuluyorsa bu tür tüketim vergileri özel tüketim vergisi niteliği taşımaktadır. Vergilendirilmeyen mal ve hizmetler vergilendirilmiş olan ikameleri karşısında avantajlı duruma geçmekle birlikte üretim kaynakları bu ürünlerin üretiminde kullanılmaktadır. Vergilendirilmiş ürünün fiyatında meydana gelecek olan fiyat artışları, ürünün talep elastikiyetine bağlı olarak yansıtılacak ve çoğunluklarda talepte kısılma söz konusu olacaktır. Eğer sektörler arasında kaynak dağılımını yeniden düzenlemek söz konusu ise, ülkede gelir dağılımında dengesizlikler var ise, ülkedeki tüketim kalıpları değiştirilmek isteniyorsa ve devlet yeni bir finansman kaynağına ihtiyaç duyuyor ise özel tüketim vergileri uygulanır.

Devletlerin, tüketimi kısırarak enflasyonu kontrol altına almak, ihtiyaç duyduğu finansmanı karşılamak ve ekonomide oto kontrolü sağlayarak ekonomideki kayıt dışılığı ortadan kaldırmaya yönelik hedeflerini en iyi gerçekleştirme aracı, tüm mal ve hizmetlere aynı oranda uygulanacak genel nitelikteki bir tüketim vergisidir. Ancak genel nitelikteki tüketim vergisinin alt gelir gruplarında daha ağır vergi yükü doğurarak gelir dağılımında adaletsizliklere yol açması, sosyal patlamaları yaratabileceği dikkate alınarak tek vergi oranının yerini, ürünlere göre farklı vergi oranlarının uygulanması yolu tercih edilmiştir (gıdada KDV %1-%8 iken, beyaz eşyada KDV %18 dir).

1.3.3. Servet veya Servet Transferi İle İlgili Vergiler

Bir gerçek veya tüzel kişinin, belirli bir zamanda mal varlığına dâhil bütün iktisadi değerler toplamına servet denir. Servete her çeşit menkul ve gayrimenkul mallar, para ve alacaklar dâhildir. Servet vergileri, genellikle bu menkul ve gayrimenkul malların tamamını veya bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendiren vergilerdir. Servet

üzerinden elde edilen gelir (kira, faiz, v.b.) servet vergileri konusuna girmez. Servetin bizzat kendisi ödeme gücünün bir ölçütü olarak ele alınabilmektedir.

Vergi yükümlüsü sahip olduğu servet nedeniyle sahipliliği süresince vergi ödeme mecburiyetindedir. Emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi servet üzerinden alınan vergilerin en önemli örnekleridir. Servet vergileri gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetlerinde bulunan bina, arazi ve motorlu taşıtlar gibi servet unsurlarının iktisadi değerleri matrah kabul edilerek periyodik zaman aralıkları ile tahsil edilir. Emlak vergisinde vergi konusu olan binanın veya arazinin maliki olmamakla birlikte onun üzerinde intifa hakkına sahip olanlar, oda yoksa malikmiş gibi tasarrufunda bulunduranlar vergi mükellefi kabul edilirler.

Servet transferinin anlamı, gerek karşılıksız olarak (ivazsız) gerekse bir karşılığa dayanarak (ivazlı) bir kişiden diğerine her türlü malların devredilmesidir⁹. Servet transferinden alınan vergiler ise, menkul veya gayrimenkul malların devri nedeniyle alınır. Vergiyi doğuran olay, transfer işlemidir. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi kanunu'nun 1. maddesi "*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.*" demektedir.

1.3.4. Dolaylı Vergi- Dolaysız Vergi

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak tasnifi, verginin yansıması ve tahakkuk usulü esas alınarak yapılmaktadır. Eğer; gelir, mal veya hizmet üzerine konan bir vergi, tüketici veya alıcıya yansıyor ise buna dolaylı (vasıtalı) vergi, yansımıyor ise dolaysız (vasıtasız) vergi denilmektedir. Verginin tahakkuk usulü de bir verginin dolaylı veya dolaysız olmasında önemli bir kıstastır. Bu kıstasa göre, vergilendirme, belirli bir matrah ve belirli bir dönemde gerçekleştiriliyorsa dolaysız vergi; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi anında tarh ve tahakkuk ediliyorsa, dolaylı vergi olmaktadır.

Devletlerin dolaylı veya dolaysız vergilere ağırlık vermelerinde, o günkü sosyo - ekonomik yapı ve durumları büyük rol oynamaktadır. Genellikle gelişmiş devletlerin

⁹ 7338 Sayılı "Veraset ve İntikal Kanunu", m.1.

dolaysız vergilere, gelişmekte olan devletlerin ise dolaylı vergilere ağırlık verdikleri görülmektedir. Bu vergilere verilen ağırlık, zamana ve ekonomik konjonktüre göre de değişmektedir. Birçok devlette, yakın zamana kadar dolaylı vergiler, devlet gelirleri arasında çok büyük paya sahip iken, 1950–1970 döneminde önemini yitirmiş bulunmaktadır¹⁰.

Ancak 1970'li yıllarda hemen hemen bütün devletleri etkisi altına alan yüksek enflasyonun, genelde talep enflasyonu şeklinde olması ve dolaylı vergilerin tüketim talebini kısıtıcı özellikleri bulunması nedeniyle, günümüzde tercihler, dolaylı vergiler yönünde gelişmektedir. Bu gelişme, dolaysız vergi sınırına yaklaşılmış ve dolaylı vergilerin milli gelir artışlarını yakından izleyen bir vergi olmasından kaynaklanmaktadır.

Bilindiği gibi, vergi ödeme gücünün temel göstergesi "gelir" dir. Fakat geliri, doğuşu veya tasarruf edilişi anında vergileyen dolaysız vergilerle; ekonomik, sosyal, siyasi ve benzer nedenlerle gelirin tam olarak kavranması her zaman mümkün olamamaktadır. Bu nedenle de geliri, harcama aşamasında vergileyen dolaylı vergiler gündeme gelmektedir. Günümüzde dolaylı vergilere verilen önem, bu vergileri vergi sisteminin tek ve en önemli faktörü yapmak için değil, ekonomik kalkınmaya yönelik maliye politikasında başarıya ulaşma arzusundan kaynaklanmaktadır.

Dolaylı vergiler, mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate almadıklarından genellikle gayrişahsî vergilerdir. Dolaylı vergiler, tasarrufları vergilendirmediklerinden, tasarruf yapamayacak gelir düzeyindeki vergi mükellefleri, gelirine göre daha çok vergi ödemek durumunda kalabilmektedirler. Bu durum ise, dolaylı vergileri, gelire göre tersine artan oranlı vergi yapmaktadır. Ancak dolaylı vergilerin bu gayri şahsi ve gelire göre tersine artan oranlılık gibi sakıncalı yönleri; bu vergilerde; vergi muafiyeti, vergi indirimi ve vergi istisnası uygulanarak, vergi oranı farklılaştırması yoluna gidilerek, hatta gerekirse mali sübvansiyonlarla ortadan kaldırılabilir. Kısacası dolaylı vergiler, dolaysız vergilerin tamamlayıcısı ve maliye politikası açısından da en az onun kadar önemli bir vergiler grubu olmaktadır.

¹⁰ Mahfi Eğilmez, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1983, s.11.

Doğrudan vergiler¹¹ (dolaysız vergiler), vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi doğrudan vergilere örnektir. Gelir vergisi, fertlerin ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katılmalarını sağlamaya en elverişli bir vergi çeşididir. Teoride yansıma olanağının zayıf olduğu kabul edilen bu vergi, eğer pratikte kısmen veya tamamen yükümlü tarafından bir başkasına aktarılabilirse, adalet anlayışına fiilen ters düşer.

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Dolaylı vergi, kanun koyucunun yansımaları arzuladığı, dolayısıyla, yükümlü üzerinde kalmayıp tüketiciye aktarılmasını istediği vergidir. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır¹². Bu tip vergilerde yükümlü ithalatçı, üretici vs. gibi aracı durumunda olan müteşebbislerdir. Maliyeye vergiyi başlangıçta bunlar yatırmaktadır. Daha sonra, piyasa mekanizması yardımıyla, yükümlülerin ödedikleri vergiyi ileriye doğru yansıtılmaları beklenir. Kanun koyucunun vergiyi çok sayıda tüketiciden doğrudan doğruya almak yerine yükümlü olarak bir takım aracıları seçmesinin nedeni bu usulün devlet için vergi toplamada büyük bir kolaylık sağlamakta oluşudur.

Dolaylı vergilerin gelir dağılımına müdahale etmek bakımından etkinliği, bu vergilerin üst ve alt gelir gruplarının hangi ölçüde yük altında bıraktığına bağlıdır. Dolaylı vergilerin alt gelir gruplarını daha fazla etkiledikleri kabul edilmekle beraber, sadece üst gelir gruplarının bütçelerinde yer alan mal ve hizmetleri daha ağır vergilendiren dolaylı vergilerin gelir dağılımını adilleştirebileceği iddia edilebilir¹³. Ülkemizde de belirtilen teorik tespitlere paralel olarak, dolaylı vergilerin gelir dağılımını adaletsiz kıldığı bir gerçektir. Toplanan vergilerin dolaylı-dolaysız vergiler arasındaki

¹¹ İktisadi Kalkınma Vakfı, “Dolaylı ve Doğrudan Vergiler”, <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>, (5 Eylül 2006).

¹² İktisadi Kalkınma Vakfı, “Dolaylı ve Doğrudan Vergiler”.

¹³ Fatih Sarıoğlu, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1/2002, s.226.

dağılımına bakıldığında, dolaylı vergilerin payının sürekli arttığı görülmektedir¹⁴. Dolaylı vergilerde yapılan değişiklikler tüketiciyi doğrudan etkilemektedir. Kayıt dışılığı özendirir. Vergilendirmede adalet ilkesi ile uyumamaktadır¹⁵. Dolaylı vergiler içerisinde en büyük paya sahip olan KDV ile vergilendirilen mal ve hizmetlerin, düşük gelir gruplarına ait bireylerin bütçelerinde önemli yer tutmasının yanında, KDV oranlarının belirlenmesinde zorunlu-lüks mal ve hizmet ayırımına uygun olarak yapılması gereken oran farklılaştırılmasının ekonomik ve sosyal gerçeklere uymaması adaletsizliğe neden olmaktadır.

1.4. VERGİDE YANSIMA

Yansımaya, yükümlünün ödediği vergiyi ticari ilişki içinde bulunduğu başka bir kimseye aktarmasıdır¹⁶. Vergi bazen yükümlü üzerinde kalmayıp onunla ekonomik ilişkiler içinde bulunan diğer ünitelere devredilebilir. Böylelikle, yükümlü kısmen veya tamamen vergiden kurtulmuş olur.

Üniteler vergi yükünü üstlenmek istemez, bu nedenle yükümlü üzerine konulmuş olan vergiyi, ödemekle birlikte bir başkasından tahsil ederek vergi yükünü üzerinden atmış olur. Ancak eğer yükümlü bunu gerçekleştiremez, ödediği vergiyi başkasından tahsil edemez ise vergi yükü üzerine yerleşmiştir denir.

Vergilerin yansımada, yükümlülerin ödeme güçlerine göre kamu harcamalara katılmaları esasına dayalı olan vasıtasız vergilerin yansımaya kabiliyeti zayıf iken özellikle tüketim kabiliyeti yüksek olanların ödeme güçlüğü çekmeyecekleri, vasıtalı vergilerin yansımaya kabiliyeti daha yüksektir.

Bir ithalatçı getirdiği mallar üzerinde gümrük vergisi ödemek zorundadır. Dolayısıyla, verginin vurgusunu o hisseder. Fakat bu kimse ödediği vergiyi malın ithal maliyetine ekleyip müşteriden alacak, yani onu yansıtacaktır. Müşteri malı kullanmak için aldığı, başkasına satmak niyetinde olmadığı için vergi onun üzerinde

¹⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, **9. Kalkınma Planı (2007–2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, Temmuz 2006, s.16.

¹⁵ Veysi, Seviğ, “Dolaylı Vergilerde Israr ve Sonuçları”, **Dünya**, 04 Ocak 2005, s.3.

¹⁶ Mali Haber, “Vergi Yansımaları”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2141>, (12 Haziran 2005).

kalır. Eğer bir süre sonra malı o da bir başkasına, örneğin, C ye aldığı fiyata veya biraz daha düşük bir bedelle satarsa, bu kez, vergi tamamen veya kısmen C ye yansımış olur.

1.4.1. Vergi Yansımalarının Önemi

Verginin yansımaları, öncelikle gelir gruplarının üstlendikleri vergi yükleri bakımından önem taşır. Örneğin, O ile 10.000-YTL arasında kalan gelir grubuna hem vasıtasız ve hem de vasıtalı vergilerden ne ölçüde vergi isabet ettiğini belirlemek gerekir. Vasıtasız vergi olan gelir vergisinden bu gelir grubuna düşen payı bulmak pek güç olmasa bile, çeşitli mal ve hizmetlerin fiyatları içinde yer alan vasıtalı vergilerden bu gruba isabet eden payı hesaplayabilmek bu tip vergilerin ne ölçüde tüketiciye yansıdığına tam olarak bilinmesine bağlıdır.

İkinci olarak, yansımaya olayı ile vergide adalet prensibinin gerçekleşmesi arasında da yakın bir ilişki vardır. Gelir vergisi, yükümlülerin kamu harcamalarına ödeme güçlerine göre katılmalarını sağlamaya en elverişli bir finansman kaynağıdır. Teoride, yansımaya imkanının çok zayıf olduğu kabul edilen bir vergi, eğer pratikte kısmen veya tamamen yükümlü tarafından bir başkasına aktarılabilirse, adalet anlayışına fiilen ters düşüyor demektir. Bundan dolayı, kanun koyucu, yükümlülerin kamu harcamalarına ödeme güçlerine göre katılmalarını mümkün kılacak bir şekil ve bünye kazandırdığı böyle bir verginin yansımalarını istemez.

Vasıtalı vergiler alanında ise adaletin gerçekleştirilmesi son derece güç ve hatta olanaksızdır. Ancak, kanun koyucu bu yolda bazı önlemler alabilir. Örneğin, ekmek ve benzeri zorunlu ihtiyaç maddeleri vergi dışı bırakılır. Ayrıca, vergiye tabi mallar çeşitli kalitelere ayrılıp herbirine farklı bir oran uygulanabilir. Bununla varılmak istenen amaç tüketicilerin, ödeme güçlerine göre ayarlanmış vergi yükü taşımalarını sağlamaktır. İthal edilen lüks mallar daha yüksek, kalitece pek iyi olmayan mallar daha düşük bir oranla vergilendirildiği takdirde erişilebilecek olan bu amaç ancak verginin, kanun koyucunun da isteğine uygun olarak, ileriye doğru yansımalarıyla gerçekleşir. Aksi takdirde, tarifeyi farklılaştırma gümrük vergisinin yükümlüsü durumunda olan ithalatçıya yaramış olur.

Verginin yansması, devlet aısından vergi kaybını yol aamaz. Ancak, verginin yansması, devletin, vergi yükünün toplumda dengeli dağıllımını sağlama görevi aısından olumsuz etkiler meydana getirmesi nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır¹⁷.

1.4.2. Yansma Şekilleri

Yansma, piyasada fiyat mekanizması yardımıyla oluşur. Bir malın üretimi ve ileriki safhaya teslimi dolayısıyla satış vergisi yükümlülüğü altında kalan bir müteşebbis malını bundan sonra daha yüksek bir fiyattan satabiliyorsa vergi ileriye yani tüketiciye doğru yansıyor demektir. Diğer taraftan, aynı müteşebbis vergiden sonra üretim faktörlerini daha ucuza sağlamak imkanını buluyorsa, örneğin, işçiye daha az ücret ödeyebiliyorsa, bu durumda, verginin geriye doğru yansıdığı söylenir. Bazen vergi kısmen ileriye kısmen de geriye doğru yansıtılabileceği gibi, bazen de tamamen üretici üzerinde kalabilir¹⁸.

1.4.2.1. İleriye veya Geriye Yansma

Tüketim vergileri, üretilen, satılan ve tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir ve mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirilirler. Vergi yükümlüsünün şahsi durumlarını dikkate almazlar. Bu nedenle genel olarak gelir dağıllımındaki eşitsizliği artırıcı niteliktedirler. Alt gelir grubundaki tüketicilerin marjinal tüketim eğilimleri üst gelir grubundaki tüketicilerden daha fazla olduğu için tüketim vergilerinin tüketime oranı düşük gelir grubundakiler için daha yüksektir. Bu nedenle, bu vergiler tersine artan oranlı bir yapıdadır, yani kişilerin geliri arttıkça tükettikleri mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri verginin gelirine oranı küçülür. Başka bir ifadeyle, gelir düzeyi arttıkça tüketicinin toplam vergi yükü azalır. Bu mahzur, vergi indirimi yöntemiyle zorunlu tüketim giderlerinin tüketim vergisi gelir vergisinden düşölerek çölzölmeye çalışılabilir. Ancak bu çölzüm, vergi indiriminden yoksulların yanı sıra yüksek gelire sahip tüketiciler de yararlanacağından tüketim vergilerinin tersine artan

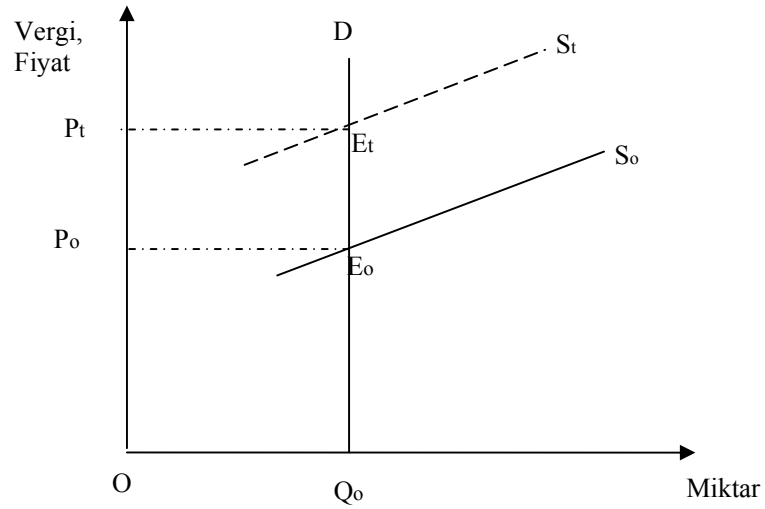
¹⁷ Çoşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y.Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006, s.168.

¹⁸Mali Haber, "Vergi Yansması".

oranlı yapısının gelir bölüşümü üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya yetmemektedir.

Düşük gelirli tüketicilerin asgari düzeydeki zorunlu tüketim ihtiyaçlarını karşılayabilmek için vergi indirimlerinin yanı sıra bu kesime gelir vergisi bünyesi içerisinde ek gelir (negatif gelir vergisi) de sağlanabilir. Öte yandan, tersine artan oranlılığı ortadan kaldıracak her tedbir tüketim vergilerinin bu yöndeki olumsuz etkisini azaltır. Örneğin, zorunlu ihtiyaç maddelerinin lüks tüketim maddelerine veya daha az yaygın bir şekilde tüketime konu olan maddelere göre daha düşük bir biçimde vergilendirilmesi tüketim vergilerinin gelir dağılımı eşitsizliğini artırmasını kısmen engelleyebilir.

Tüketim vergilerinin çok büyük bir kısmının piyasa mekanizması içerisinde arz ve talep koşullarına bağlı olarak yükselen fiyatlar içerisinde tüketiciye aktarılabilmesi bu vergi grubunun gelir dağılımını yoksullar aleyhine en fazla değişirme potansiyeline sahip olmasına yol açmaktadır. Bu tür vergiler çoğunlukla fiyat mekanizması dâhilinde ileriye ve bazı durumlarda da geriye doğru yansılar. Arz ve talep koşullarının elvermediği son derece sınırlı bazı durumlarda ise vergi satıcı üzerinde kalabilir.

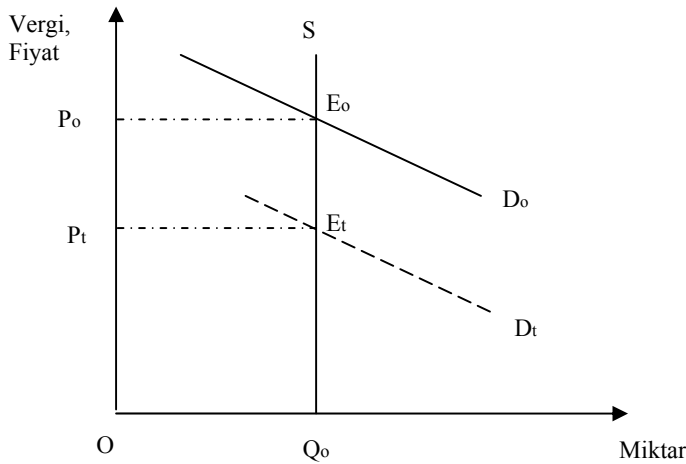


Şekil 1.1: Tüketim Vergilerinin İleri Doğru Yansıması

Tüketim vergileri malların fiyatları içerisine dâhil edilerek nihai tüketiciye yansıtılabilir. Zorunlu tüketim malları üzerinden alınan vergiler, tüketicilere en kolay yansıtılabilen vergilerdir. Tüketim vergilerinin ileriye doğru yansımaları Şekil 1.1 yardımıyla açıklanabilir.

Zorunlu tüketim mallarının talep eğrisi esnek değildir ve bu nedenle fiyat eksenine paralel bir şekilde çizilmiştir. Talep esnek olmadığı için malın fiyatı ne kadar değişirse değişsin talep edilen malın miktarında herhangi bir değişiklik olmaz. Şekilde vergi konulmadan önceki denge üretim ve fiyat düzeyi (E_0), üretim miktarı (Q_0) ve fiyat düzeyi (P_0)'dır. Zorunlu bir tüketim malına vergi konulması durumunda vergi nedeniyle arz eğrisi (S_0)'dan (S_t)'ye kayarken yeni denge noktası (E_t)'de oluşur. Vergi sonrası denge noktasında, üretilen mal ve hizmet miktarında bir değişiklik olmazken fiyat konulan vergi miktarına eşit olarak (P_0)'dan (P_t)'ye yükselir. Şekilden de anlaşılacağı gibi talebin esnek olmadığı bir durumda hem devletin elde edeceği gelir düzeyi hem de, verginin tüketiciye yansımaları nedeniyle, tüketicinin vergi yükü azami düzeye çıkmaktadır.

İleriye doğru yansımaya olanağının olmadığı durumlarda vergiler, üretim faktörlerinin fiyatının düşürülmesi yoluyla, geriye doğru yansıtılarak faktör sahiplerine aktarılabilir. Tüketim vergisi arz eğrisinin esnek olmadığı durumlarda geriye yansıtılabilir. Şekil 1.2'de bu durum gösterilmektedir.

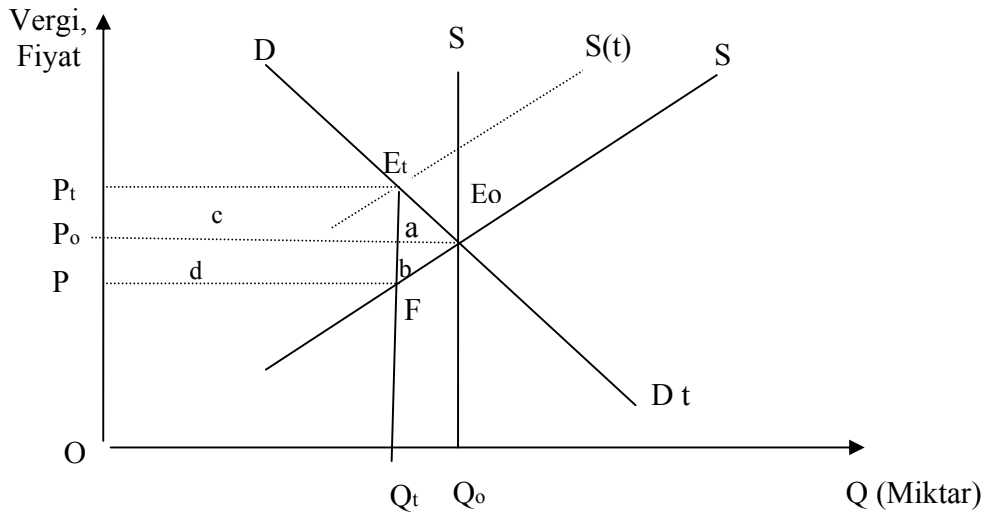


Şekil 1.2: Tüketim Vergilerinin Geriye Doğru Yansımaları

Buna göre, esnek olmayan arz eğrisi (S) ve vergi öncesi piyasa talep eğrisi (Do) ile gösterilmektedir. (Eo) denge noktasında üretilen mal miktarı (Qo), fiyatı ise (Po)'dır. Üretim birimi başına bir tüketim vergisi konursa talep eğrisi (Dt) aşağıya doğru kayar ve yeni denge noktası (Et)'de oluşur. Bu durumda üretim miktarı değişmediği halde malın fiyatı (Pt)'ye geriler. Firma koyu renkli alan kadar zarar edeceğinden bu alan toplamı kadar tüketim vergisini geriye doğru yansıtır. Bu durum devletin yoksul kesimi korumak amacıyla bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarını dondurması ya da kar oranlarını piyasa fiyatının altında belirlemesi halinde gerçekleşir. Bu tür yöntemler yoksulların milli gelirden aldığı payı artırmak yerine belli bir grubun gelir düzeyini azaltmak yoluyla adil gelir dağılımını sağlamayı hedeflediğinden dolayı uzun vadede sürdürülebilir yöntemler değildir.

1.4.2.2. Tüketim Vergilerinde Kısmi veya Tam Yansıma

Verginin bir kısmı arz ve talep koşullarına bağlı olarak ileriye yansıtılırken geriye kalan kısmı üretici veya satıcıların üzerinde kalıyorsa kısmen yansıma söz konusudur. Firma üzerinde kalan vergi yükünü piyasa koşulları elveriyorsa geriye doğru yansıtılabilir. Bu durum Şekil 1.3 yardımıyla gösterilebilir.



Şekil 1.3: Tüketim Vergilerinin Kısmi veya Tam Yansıması

Şekil 1.3’de vergi öncesi durumda her ikisi de esnek olan arz (S) ve talep (D) eğrilerinin kesim noktası olan (Eo) denge noktasında üretim miktarı (Qo) ve üretilen malın satış fiyatı (Po)’dır. Yeni bir tüketim vergisinin konulması veya tüketim vergisinin artırılması durumunda yeni denge noktası (Et) olacak, üretim miktarı (QoQt) kadar gerileyecek ve fiyat (PoPt) kadar yükselecektir. Bu durumda (PPtEtF) alanına eşit vergi gelirinin (c) alanına eşit kısmını tüketici öderken (d) alanına eşit kısmını üretici ödemek durumunda kalır. Ancak üretici firma üzerine kalan bu verginin bir kısmını arz eğrisinin esnekliği oranında üretim faktörü sahiplerine aktarabilir. (EoEtF) üçgeninin alanına eşit olan toplam aşırı vergi yükünün (a) alanına eşit kısmı alıcı üzerinde, geriye kalan (b) alanına eşit kısmı ise üretici üzerinde kalır¹⁹.

Tüketim vergisi nedeniyle fiyatı yükselen mal ve hizmetin tüketimi azalacağından kişiler bir tür refah kaybı ile karşı karşıya kalırlar. Vergi politikasının sosyal faydası yüksek mal ve hizmetlerin üretim ve tüketimini artırıcı yönde uygulanması gelir dağılımını olumlu yönde etkiler ve yoksulluğu hafifletir. Vergi politikasının düşük gelirli kesimler yerine yüksek gelirli grupların tercihleri doğrultusunda oluşması halinde tüketim vergileri yol açtıkları aşırı vergi yükü nedeniyle gelir bölüşümünü düşük gelirli kesimlerin aleyhine değiştirebilir.

1.4.3. Dolaysız ve Dolaylı Vergilerde Yansıma

Vasitasız vergiler ferde yakın matrahlar üzerinden alınan vergilerdir. Gelir vergisi, net servet vergisi, eskiden uygulanan baş vergisi gibi. Bu vergilerin yansıması vasıtalı vergilere nazaran daha güçtür. Vasıtalı vergilerde olduğu gibi baş vergisinde ödemeyi izleyen bir ticari muamele yoktur. Yükümlünün vergiden sonra bir başka şahısla iktisadi ilişkisi olmayınca yansıma olayından söz edilemez. Aynı, derecede olmamakla beraber gelir vergisinin yansıması da oldukça güçtür. Bu vergi, ödendiği zaman, gelirin oluşumuna yolaçan işlemler artık kapanmış, aradaki ilişki kesilmiş, vergi beyannamesinin maliyeye verilmesi de bilanço ve kar-zarar tablolarının hazırlanmasından bir süre sonra gerçekleşmiştir.

¹⁹ Neslihan Çoşkun, “Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi Türkiye Uygulaması”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998, s.34.

Diğer taraftan vasıtalı vergilerde ödemeyi bir ticarî ilişki, bir piyasa muamelesi yakından izler. İthalatçı gümrük vergisini ödedikten sonra, malını hemen satışa çıkarabilir. İplik imal eden bir müteşebbis satış vergisini. ödedikten sonra onu hemen ipliğin maliyetine ekleyip ileriye doğru yansıtabilir. Ayrıca, vasıtalı vergilerin. ünite başına belli bir tutar veya kıymetin belli bir yüzdesi olarak konması da vergiyi izleyen ticarî işlemlerde fiyatın kolaylıkla yükseltilebilmesini mümkün kılar.

1.4.4. Dar veya Geniş Kapsamlı Vergilerde Yansıma

Verginin kapsamı ne kadar darsa yansıması o kadar zor olur. Sadece birkaç malı öngören bir özel tüketim vergisinin yansıma imkanı oldukça zayıftır. Çünkü, bazı tüketicilerin vergisiz mallara doğru kayma olasılığı vardır. Örneğin, bir belediye sınırları içinde tiyatro biletlerinden vergi alınırken halkı eğlendiren diğer kuruluşlar (sinema, stadyum vs.) böyle bir uygulamanın dışında bırakılırsa bazı fertlerin tüketim kalıplarında bir değişme olması, tiyatro yerine sinema veya maça gitmeleri mümkündür. Bu durumda ise, talebin elastik olması yüzünden, verginin ileriye doğru yansıması güçleşir.

Diğer taraftan, geniş kapsamlı vergiler hemen hemen bütün mal ve hizmetleri öngördükleri için tüketicilerin bu malın yerini tutabilecek başka mallara kayma olanakları yoktur. Dolayısıyla, verginin ileriye doğru yansıması daha kolay olur.

1.5. VERGİ ÇARPANI

Vergilerde yapılan değişikliğin toplam talep ve milli gelir üzerindeki etkisini değerlendirmek için, vergileri gelirden bağımsız vergiler ve gelire bağımlı vergiler olarak ikiye ayırmak gerekir.

$$T=d+tY$$

d=gelirden bağımsız vergiler(Örneğin emlak vergisi)

tY=gelire bağımlı vergileri

T=toplam vergiyi

Y= Denge gelir düzeyini

Y_d=kullanılabilir geliri

Gösterir.

Gelirden bağımsız vergileri dahil edersek kullanılabilir gelir

$Y_d = Y - d$ olacaktır.

$Y = C + I + G$ Gelir eşitliği ise

$Y = c(Y - d) + I + G$ veya

$$y = \frac{1}{1-c} \cdot (-Cd + I + G) \text{ olur.}$$

Gelirden bağımsız vergiler artarsa eşitlik

$$\Delta Y + Y = \frac{1}{1-c} \cdot (-Cd + I + G + C \cdot \Delta d) \text{ olur, vergi çarpanı ise}$$

$$Kd = \frac{-c}{1-c} \text{ dir.}^{20}$$

Vergi çarpanı negatif değer taşır, çünkü kullanılabilir gelirin ve tüketim harcamalarının azalmasına sebep olur. Buna bağlı olarak toplam talep de azalır. Diğer bir özelliği transfer ödemeleri çarpanında olduğu gibi orantının payında vergi ödeyenlerin marjinal tüketim eğiliminin gösterilmesidir. Vergi artışı sonucu toplam talepteki azalma ilk aşamada artan vergi miktarı kadar değil vergi ödeyenlerin marjinal tüketim meyli oranında olacaktır, çünkü verginin kalan kısmı tasarruflardan ödenir.

Gelire bağlı vergilerde tY de t vergi oranını gösterir ve gelire bağlı vergileri gelir denklemine dahil ettiğimizde kullanılabilir gelir

$Y_d = Y - tY$ olur; gelir eşitliği ise

$Y = c(Y - tY) + I + G$ veya

$$Y = \frac{1}{1-c+ct} \cdot (I + G)$$

Gelire bağlı vergiler çarpan katsayısının değerini düşürür, çünkü çarpan süreci sonunda artan gelirin bir kısmı vergide arttığı için harcama akımından sürekli olarak

²⁰ Nihal Avcı, **Bütçe ve Para Politikalarının Makro Ekonomik Etkileri**, Ankara, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, 1988, s.18.

çekilir. Gelire bağı vergiler ile gelirden bağımsız vergilerin toplam talep üzerindeki etkileri bakımından farklıdır. Gelire bağı vergiler çarpan katsayısını değıştirerek, gelirden bağımsız vergiler ise doğrudan toplam talebi değıştirir.

1.6. DOLAYLI VERGİLERİN UYGULANMA NEDENLERİ

Tüm dünyada uygulanan vergi sistemlerine göz attığımızda, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinde farklılıklar olmakla birlikte, temel olarak gelir üzerinden alınan vergilerin hâkim olduğunu, aynı vergi sistemi içinde hem gelirin, hem de harcama ve servetin vergilendirildiğı görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler hâkim iken, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ağırlık kazanmaktadır.

Bir ülkenin vergi sistemi uygulanmakta olan vergilerin tamamından oluşur. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini yansıtan vergi sistemi farklılıklar gösterir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin en önemli yapısal özelliğı kamu gelirlerinin GSMH içindeki payının düşüklüğüdür. Milli gelirin düşük olduğu bu ülkelerde milli gelir düşüklüğü yeterli miktarlarda vergi toplanmasına engel olur. Bununla birlikte kişilerin vergi ödeme ve devletin vergi toplama yeteneğine bağı olan vergi kapasitesi ve bu kapasitenin kullanım derecesini gösteren vergi gayreti az gelişmiş ülkelerde oldukça düşüktür. Bu tür ülkelerde vergi yasalarının ekonominin koşullarına uygun olmaması ve vergi yönetiminin düşük etkinlikle çalışması ve vergi idaresinin zayıflığı vergi kapasitesinin tam olarak kullanımına engel olmaktadır.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapısı, vergi yapısını önemli ölçüde etkilemekte ve kalkınma süreci tamamlanıncaya kadar dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşan vergi bileşimi değışmektedir. Bu ülkelerde gelir üzerinden alınan vergi paylarının düşüklüğü; dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki olumlu etkilerini azaltmaktadır²¹. Bunun nedeni söz konusu ülkelerde fertlerin gelir seviyelerinin ve vergi idaresinin dolaysız vergi toplanmasına elverişli yapıda olmamasıdır. Bu kapsamda vergi sistemini devletin sağlıklı ve yeterli gelir kaynaklarına

²¹ Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, (2003), s.97- 116.

ulaşmasını sağlayacak adil ve yaygın bir yapıya ulaştırmak geliştirmekte olan ülkeler açısından son derece önemli bir konudur.

Bu vergiler, genellikle geliştirmekte olan ülkelerde en büyük kamu gelir kaynağını oluşturur. Geliştirmekte olan ülkelerde toplam merkezi devlet gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı (yurtiçi mal ve hizmetlerden ve uluslararası ticaretten alınan vergiler olarak) 1993 yılında, ülkelerin gelişmişlik derecelerine göre % 41,2 ile % 55,3 arasında yer almaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise bu oran % 26' dır. Bu durumun temel nedeni gelir üzerinden alınan vergilerdeki uygulama güçlüklerine rağmen, dolaylı vergilerin idari açıdan basit vergiler olmalarıdır. Kişi ve kurumların mal ve hizmet satın almaları yoluyla dolaylı yoldan ödedikleri bu vergileri tarh etmek ve toplamak daha kolaydır.

Bireysel vergi ödeme gücünün kavranmasını dolaylı olarak hedef alan belirli bazı mallara ilişkin iktisadi veya hukuki muameleler üzerinden alınan dolaylı vergilerin geliştirmekte olan ülkelerde payının yüksek olması ekonomik büyüme ve kalkınma ile yakından bağlantılıdır. Bu ülkelerde vergi sistemleri henüz tam olarak oturmadığından dolaylı vergilere ağırlık verilir. Türkiye' de özellikle 1998 yılından sonra dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı artmış ve bu oran % 70'lere ulaşmıştır (Tablo2.6). Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı giderek artarken bu gelişmeyle mali güce vergilendirme ilkesinden uzaklaşmış olmaktadır²².

Geliştirmekte 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 olabilir²³.

Vergi kanunları sık sık değiştirilmekte ve bu değişiklikler vergi kanunlarını karmaşık ve anlaşılmaz bir hale getirmektedir. Gerek kanunların gerekse vergi sisteminin karmaşık bir hal alması, hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin bu konudaki maliyetlerini artırmaktadır. Vergilendirmenin daha adil bir hal alabilmesi için,

²² Veysi, Seviğ, "Vergilendirmede Anayasal Buyruk Yeterli mi", **Referans**, 01 Eylül 2007.

²³ Fehim Bakırcı, "Bütçe Politikalarının Mikro Ekonomik Etkileri", **C.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:2, (2001), s.43-58.

dolaylı vergiler yerine dolaysız vergilerin tercih edilmesi daha adilane görünmektedir. Çünkü adil bir vergi politikası ile vatandaşlar vergi kaçırma isteğini daha az duyacaklar, böylece devletin vergi gelirleri artacağından dolaylı vergi koyma yoluna daha az başvuracak, bu vergi türünün toplum üzerinde sebep olduğu olumsuz etkiler azalacaktır.

Dolaylı vergiler vergilemede adaletin sağlanmasında sıklıkla başvurulan vergi kalemlerinden biridir. Ancak tüketim eğiliminin yüksek, gelir düzeyinin düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergilere verilen ağırlık, toplumda gelir dağılımında dengesizliklere yol açabilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda dolaylı vergiler toplam vergi gelirleri içinde en yüksek paya sahip olmasına rağmen bazılarında bu payın daha da arttırılması yönünde ciddi baskılar bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde sürekli olarak dolaylı vergilere ağırlık verilmesinin önemli nedenleri bulunmaktadır²⁴. Bunlar;

- a. Tasarruflar ve sermaye birikimi
- b. Reel Yatırımlar
- c. Lüks Tüketim
- d. İşgücü Arzı
- e. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli
- f. İdari ve Uyum Maliyetleri

a. Tasarruflar ve sermaye birikimi: Gelir vergisi genellikle artan oranlıdır ve bu nedenle marjinal gelir üzerinde nispeten ağır vergi yükü oluşturur. Dolaylı vergilerde böyle bir sorun yoktur. Dolaylı vergiler artan oranlı değildir ve bu nedenle tüketimden daha çok tasarrufu teşvik eder. Hâlbuki gelir vergileri hem geliri ve hem de tasarruftan elde edilen gelirleri vergilendirdiği için tasarruflar üzerinde caydırıcı rol oynayabilir.

b. Reel Yatırımlar: 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 yatırımlardan elde edecekleri reel kazancı düşürür. Ancak

²⁴ Hasan Atılğan, “Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri Türkiye’deki Durumun Analizi” (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2003, s.40.

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.

c. Lüks Tüketim: Dolaylı vergilerin sabit gelir düzeyinde tasarruf oranını daha fazla artırma potansiyeli yanı sıra ithalat içinde önemli bir yer tutan lüks tüketim harcamalarını bastırma potansiyeli de vardır. Lüks tüketim harcamaları çoğunlukla tasarruf yerine ikame edilir ve ülkenin döviz pozisyonu üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. İyi bir şekilde ayarlanan dolaylı vergiler lüks tüketimi azaltıcı güçlü etki sağlar. Dolaylı vergiler lüks tüketime konu ithal mallar üzerine ağır vergi yükü getirecek şekilde ayarlanabilir.

d. İşgücü Arzı: Dolaylı vergiler de sabit parasal gelirden sağlanan reel geliri düşürür, ancak etkisi çok farklıdır. Çalışma, üretimi sürdürme ve üretimi artırma teşvikleri; bir çeşit teşvik olan, kişilerin, edinmek istedikleri malların piyasada bulunabilmesi koşuluna bağlıdır. Dolaylı vergi nedeniyle mal fiyatlarının bireylerin alım güçlerinin üzerine çıkması veya dolaylı vergilerin piyasayı küçülterek üretimi caydırması halinde işgücü arzı ve üretim üzerindeki olumsuz etkileri oldukça ciddi olabilir.

e. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli: Dolaylı vergilerin özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyümeleri ve kalkınmaları için en büyük katkılardan biri toplam vergi geliri potansiyelinin dolaysız vergininkinden daha fazla olmasıdır.

f. İdari ve Uyum Maliyetleri: Geçmişte olduğu gibi günümüzde de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla en bariz avantajı daha etkin uygulanabilmeleridir. Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi mükelleflerinin sayısı nüfusa göre çok düşük olduğu gibi mükellef olanların ödedikleri vergiler de genel olarak gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Gelir vergilerinin geniş kapsamlı ve etkin şekilde uygulanabilmesi için gerekli olan idari ve uyum maliyetleri sağlayacağı gelir dikkate alındığında oldukça yüksek ve engelleyicidir.

1.7. DOLAYLI VERGİLERİN EKONOMİK VE MALİ ETKİLERİ

Vergilerin ekonomik etkileri aslında biri diğerini tamamlayan iki ayrı olaydan doğar. Birincisi, vergi otoritelerinin bireylerin gelirlerinden bir kısmını almaları olayı, ikincisi ise elde edilen bu iktisadi değerlerin harcanması nedeniyle doğan olaylardır²⁵.

Dolaylı vergilerin ekonomik ve mali etkilerini aşağıdaki başlıca unsurlar etrafında açıklayacağız.

- Sosyal verimliliği yüksek faaliyetleri geliştirmek için kaynak dağılımını düzenlemek
- Ekonomik enflasyonist eğilimleri kontrol etmek
- Tasarrufu arttırıcı etkisi
- Gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri azaltmak
- Kamu sektörü faaliyetleri için kaynak yaratmak

Bir vergi, ekonomik faaliyetlerin sadece bir bölümünü kapsar ise kaynak kullanımını, belki de hiç ekonomik olmayan sadece vergiden kaçınmak için, istenmeyen alanlara kaydırabilir. Verginin kapsadığı alan dar olunca muhtemelen vergi oranı da yüksek seviyede oluşacaktır. Bu durum ise kaynak dağılımını olumsuz yönde etkileyerek esasen kıt olan kaynakların israfına neden olacaktır. 1985 yılı öncesinde ülkemizde uygulanan dolaylı vergilerde bu durum aynen görülmüştür. Bu haliyle gider vergileri kalkınmakta olan ülkemizde kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilemiştir²⁶.

Beşinci beş yıllık Kalkınma Planının Temel Hedefleri ve Stratejisi dokümanında kaynak kullanımında etkinlik temel sorun olarak görülerek; "... ekonomide kaynak kullanımında etkinliğin artırılması gereği sürmektedir." denilmektedir²⁷.

1985 yılında ülkemizde uygulamaya konulan KDV ile vergiye tabi mal ve hizmet miktarı çok artmış, vergilendirme olayı somutlaştırılmış uygulanmakta olan KDV'nin tüketim tipine yakın bir KDV olması nedeniyle, kuramsal olarak kaynakların kullanımında iyi bir mali politika aracı olmak gibi üstünlüğü de bulunmaktadır.

²⁵ Bakırcı, "Bütçe Politikalarının Mikro Ekonomik Etkileri", s.43- 58.

²⁶ Çiftçi, "Türk Katma Değer Vergisinin Ekonomik ve Mali Etkileri", s.75.

²⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, **Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Temel Hedef ve Stratejisi (1985-1989)**, Ankara, 1989, s.13.

Enflasyon, toplam talep ile toplam arz arasındaki sürekli dengesizliğin sonucudur. Ekonomide, talep fazlalığından doğan bir enflasyon olduğu kabul ediliyorsa, mal ve hizmetler üzerine konulacak olan bir dolaylı vergi, fiyatları yükselterek talebi kısar, bunun ile birlikte vergi gelirlerini de arttırarak bütçe açıkları için kaynak temin edilir.

Dolaylı vergiler tüketim sonucu doğan ve vergi idaresince tahsil edilen vergilerdir. Bu vergilerden kaçınmak isteğinde olanlar tüketim harcamalarını kısarlar. Gelirin tüketim için kullanılmayan kısmı bireylerin tasarrufunu oluşturur. Vergiden kaçınmak amacıyla hareket eden bireylerin artan tasarrufları üretimi arttırıcı yatırım harcamalarına yönlendirilecek olur ise ekonomi daha yüksek bir noktada arz-talep dengesine ulaşacaktır. Yüksek denge, ekonominin hedefi olan büyüme ve kalkınmayı, bireyler açısından ise refahı temsil etmektedir. Yatırımlar nedeniyle üstlenilen dolaylı vergilerin yatırımcılar üzerinde yerleşmesini önleyici vergi uygulamaları, yukarıdaki beklentileri gerçekleştirecek en önemli unsurdur.

İktisat politikasının temel amaçlarından olan, gelir dağılımında aşırı dengesizliklerin giderilmesi ilkesini gerçekleştirmede en etkili yollardan biriside dolaylı vergilerdir. Üst gelir gruplarının kullanmakta oldukları lüks mallar üzerine konulacak bir dolaylı vergi, onlarda refah kaybına yol açar iken, elde edilen gelirin alt gelir gruplarının zorunlu ihtiyaçları için kullanılması dengeyi sağlayıcı bir etki yapabilir. Ancak genel nitelik taşımayan dolaylı vergilerin başarı şansının da az olduğu unutulmamalıdır.

Gelişmekte olan ülkeler vergi uygulamalarında meydana gelen aksaklıklar nedeniyle ihtiyaç duydukları kamu finansmanını daha çok dolaylı vergiler ile karşılamaktadırlar. Böylelikle beyan ve ödeme için beklenilmemekte, vergi üniteler arasındaki işlemler ile doğmakta ve tahakkuk ederek tahsil edilmektedir. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler; tüketimin azaltılması, tasarrufların teşviki ve yurtiçi sanayinin gelişmesine katkı sağlaması yönünden önemlidir²⁸.

Devletin hükmi şahsiyeti altında gelir, harcama ve servet üzerinden alınan dolaysız ve dolaylı vergilerin maliye politikasının amaçlarından birini oluşturan ekonomik büyüme ve kalkınmaya etkisi, vergiler doğru uygulandığı takdirde büyüktür.

²⁸Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, s.97.

Ülkelerin siyasi yapıları ve gelişmişlik derecelerine göre özellikle gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler; vergi indirimleri, vergisel teşvik mekanizmaları ve vergi denetim mekanizmaları yoluyla ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkilere sahiptir. Diğer yandan; vergilerin ülkenin ekonomi şartlarına uygun, verimli, etkin ve vergilemede adaleti sağlayacak tarzda kullanımı da önemlidir²⁹.

1.8. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDEN TÜKETİM ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE GEÇİŞ

Küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan gelişmelerden biri de ülkelerin vergi tabanlarının giderek gelirden tüketime doğru kaymasıdır. Tahsil yöntemlerindeki farklılıklar dikkate alındığında, gelir yerine tüketimin vergilendirilmesi aynı zamanda doğrudan vergilerden dolayı vergilere doğru bir kaymaya da işaret eder.

Maliye biliminde gelir vergilerine alternatif olarak tüketim vergilerinin uygulanması tartışmaları eski olmakla birlikte özellikle ABD' de bu yönde çeşitli önerilerin geliştirildiği 1990 'lı yıllardan itibaren bu ilgi tekrar canlanmıştır³⁰. Daha 17. yy' da ileri sürülen, kişilerin topluma kattıklarından çok toplumdan çektikleri kaynaklara göre vergilendirilmesinin daha adil olduğu yönündeki düşüncede kaynağını bulan bu görüşlerin günümüzdeki anlamı ise iki noktada özetlenebilir.

İlk olarak, tüketim vergilerinin doğrudan biçimi, bir yandan gelir vergisinin tasarruflar ve bunlardan elde edilen faizi de kapsayan yönünü ortadan kaldırırken diğer yandan firmaların sermaye malı ve demirbaş alımlarının vergi dışı bırakarak firma karlarını destekleme amacına hizmet eder.

Tüketim vergilerinin dolaylı biçiminin ülkelerin vergi hasılatları içinde ağırlık kazanması ise, bu vergilerin genellikle sağlık harcamaları veya yükselen diğer harcamaların finansmanı yanı sıra bütçe açıklarını azaltmak için ilave hasılat kaynağı sağlaması ile açıklanabilir. Ayrıca böyle bir vergiden elde edilen hasılatın bir kısmı gelir vergisi oranlarında bir azatlma da imkân tanır.

²⁹Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, s.116.

³⁰Mesut Sert, “ Küreselleşmenin Vergi Politikaları üzerine Etkileri”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003, s.38.

1.8.1. Tüketim Vergilerinin Avantajları

Ekonomik büyüme perspektifinden bakıldığında tüketim ile ilişkili dolaylı vergilerin konulmasının en güçlü nedenleri bunların sermaye oluşumuyla ilişkili olmasıdır. Gelir vergisi ile tüketim vergisi arasındaki temel fark, gelir vergisinin tasarrufları teşvik etmemesine rağmen tüketim vergisinin böyle bir yönünün olmasıdır.

Gelir vergisi kazanılan ilave gelirden bir oran olarak alınırken tüketimle ilgili vergiler gelirin harcanmasıyla alınır. Dolayısıyla bu vergilerden söz konusu malı tüketmemek yoluyla kaçınılabılır ki bu gelecek tüketimler için tasarruf anlamına gelir.

İlaveten, gelir vergisi çoğunlukla artan oranlıdır bundan dolayı ilave gelir üzerinde görece fazla yük yaratırken dolaylı vergilerin böyle bir etkisi yoktur. Dolaylı vergilerde oran genellikle artan oranlı değildir ve bundan dolayı tüketimden ziyade tasarrufları teşvik ederken gelir vergisi hem tasarruf edilen geliri hem de tasarrufların getirisini vergilendirdiğinden tasarrufları cezalandırır.

Tüketim vergisi tartışmalarında üzerinde en çok durulan konu, gelir vergisinin kazanıldığı zaman tasarruflar üzerine konulan bir vergi olmasıdır. Tüketim vergisi ise gelir harcandığında konulan bir vergidir. Bundan dolayı tüketim vergisi bütünüyle veya kısmi olarak gelir vergisi yerine konulursa ekonomideki tasarruflar teşvik edilmiş olacaktır. Aşağıdaki örnekte aynı gelir seviyesine sahip, farklı tüketim meylili olan X ve Y kişilerinin iki yıllık süre içerisinde ödeyecekleri vergi miktarı gösterilmektedir. Birinci yıl gelirin bir kısmını harcamayarak tasarrufta bulunan X bireyi 2.yılda tasarrufunun getirisinin de vergisini ödeyeceğinden Y bireyine nazaran daha fazla vergi ödediği görülmektedir. Bu durum gelir vergilerinin tasarrufları cezalandırıcı bir etkisi olduğunu göstermektedir.

Gelirin vergilendirilmesine bir örnek:

Gelir Vergisi	<u>X</u>	<u>Y</u>
1. Yıl		
Gelir	10.000	10.000
Gelir Vergisi (%20)	2.000	2.000
Vergi Sonrası Gelir	8.000	8.000
Tasarruf	2.000	0
Tüketim Harcaması	6.000	8.000
2. Yıl		
Faiz Öncesi Gelir	10.000	10.000
Faiz Geliri	100	0
Toplam Gelir	10.100	10.000
Gelir Vergisi (%20)	2.020	2.000
Vergi Sonrası Gelir	8.080	8.000
Ödenen Toplam Vergi	4.020	4.000

1.8.2. Tüketim Vergilerine Eleştiriler

Tüketim vergisine karşı çıkışta bulunanların temel iddiası ise bu verginin azalan oranlı olmasıdır. Tüketim temelli vergiler fakirler üzerinde zenginden daha fazla yük yaratır. Bunun nedeni ise fakirlerin gelirinin hemen hemen tamamını harcamasıdır. Bazı durumlarda borçlanma veya eski tasarruf kaynaklarını tüketme yoluyla gelirlerinden daha fazlasını dahi harcarlar. Tüketim temelli vergiler adaletsiz bir şekilde fakirleri cezalandırır çünkü onların bütün geliri ve belki de daha fazlası vergiye maruz kalır. Diğer yandan yüksek gelirli gruplar tüketim temelli vergilerde gelirlerinin tamamı vergilendirilmez. Bu vergi bu grupların tasarruf ettikleri veya yatırım yaptıkları tutara ulaşmaz³¹.

Sonuç olarak yüksek gelirli insanlar gelirlerinin daha az bir oranı vergilendirilir. Bu daha küçük oran genellikle tüketim temelli vergilerin azalan oranlılığı olarak görülür. Tüketim vergileri yüksek gelirli bireylerin gelirlerinin düşük gelirli bireylerin

³¹ Fellows, J.A, "Consumption Tax: A View of Future Tax Reform in America", **The CPA Journal**, Vol.64, (1994), Issue4, s.28-33.

gelirlerinden daha büyük oranının vergilendirilmesi anlamına gelen dikey eşitliği kapsamaz.

Bu azalan oranlılık nedeniyle tüketim temelli vergileri ulusal düzeyde uygulamak politik nedenlerle zordur (Fellows, 1994,5.29).

Tüketim vergilerine geçişin mevcut sistemin karmaşıklığı giderme yanı sıra bu sayede tasarruf ve yatırımların artacağı ve ülkenin dünya piyasalarındaki rekabetçi gücünün artacağı yönündeki düşünceye bir başka eleştiri ise temelde dünya ekonomisinde son yıllarda yaşanan önemli değişiklikler göz önüne alındığında bunun gerçekleşmeyeceğini ileri sürer³².

ABD ekonomisi üzerinden değerlendirmelerini yapan Boyer ve Russell' e göre günümüzdeki en önemli değişme endüstri çağına sona erip bilgi çağına başlamış olmasıdır. Onlara göre tüketim vergisi önerisinin en temel kusuru, günümüzün bilgi temelli ekonomisine telafi etmek için herhangi bir indirim reddetmesi ve bunun yerine fabrika ve araç harcamalarının indirilmesine izin vermesi gibi yanlış ilaç yazmasıdır. Tüketim vergisi önerisinden bulunanlar fabrika ve araç gerecin büyümeyi artırma aracı olduğunu tartışmalarına rağmen insan ve beyin gücü gibi bu büyümenin temeli için vergi yararını ihmal ederler. Oysa ülkeler teknoloji alanındaki büyümeyi desteklemeyi sürdürmek zorundadırlar. Teknolojik gelişme araçlar, fabrikalar veya aletlerden daha fazla insanın ürünüdür. Günümüz dünya piyasasında rekabet edebilir olmak için şimdiye kadar olmadığı düzeyde beyin sermayesini desteklemek gerekir çünkü günümüzde büyük binalar ve makineler gibi fiziki sermaye mallarına gittikçe azalan düzeyde ihtiyacımız vardır (Boyer ve Russell, 1995, s.363-364).

Yatırımlardaki artış istenen bir durum olsa bile gelir vergisinin tüketim vergisiyle yer değiştirmesi bu yükselişin zorunlu sonucu değildir.

İlk olarak tüketim vergisi yoluyla tasarrufların vergilendirilmemesi tasarrufları yükseltmeyebilir. Kimi yazarların da savunduğu gibi kişisel tasarruflardaki artış vergi politikalarındaki değişikliğin bir sonucu olarak görülmez. Örneğin 1980 boyunca marjinal vergi oranları düşürülmesine ve yeni yatırım teşviklerini uygulanmasına

³² Boyer, D.S. Russell, "Is it Time for a Consumption Tax?", **National Tax Journal**, Vol.48, (1995), Issue3,s.363-372.

rağmen ABD'de tasarruf oranları düşmeye devam etmemiştir (Boyer ve Russell, 1995, s.367).

Tüketim vergisinin tasarruflarla bağlantılı olmadığına yönelik daha fazla kanıt OECD'nin 1986 yılında yaptığı ve 23 OECD üyesi ülkenin vergilerine dayalı çalışmadan çıkarılabilir. GSYİH' ye oran olarak her bir ülkenin ulusal tasarruf oranı ile ülkelerin kullandığı tüketim vergilerini karşılaştıran bu çalışma tüketim vergilerinin tasarruflar üzerinde herhangi bir etkisi olmadığını gösterir. Çalışma ayrıca istatistiksel olarak ulusal tasarruf oranı ve tüketim vergileri kullanma arasında anlamlı bir ilişki olmadığını gösterir (Boyer ve Russell, 1995, s.367).

Bunun yanı sıra tasarruf oranlarının vergi oranlarından ziyade demografik faktörlere bağlı olduğunu ileri süren çalışmalar da vardır. Buna göre 1980'lerde ABD'deki düşük tasarrufların nedeni nüfusunun büyük ölçüde genç ve çocuklu olmasıdır (Boyer ve Russell, 1995,s.367).

Bir diğer nokta ise tasarruflardaki artışın zorunlu olarak yatırımların artması anlamına gelmemesidir. Yatırım tercihi gelecek tüketim olasılığına bağlıdır ve yatırım tüketimi izler (Boyer ve Russell, 1995, s.366). Bunu ABD'de son yıllarda tasarruf oranlarının düşmesine rağmen yatırımların artmasından görebiliriz. Yerleşik olmayanların sabit sermaye yatırımı GSYİH' ya oran olarak 1991 den 1994'e %7,5'dan %10'a yükselmiştir. Toplam sabit sermaye de aynı dönemde %14'ten %16'ya yükselmiştir (Boyer ve Russell, 1995, s.365).

İKİNCİ BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLERİN, TÜRK VERGİ TARİHİNDEKİ GELİŞİM SÜRECİ VE GÜNÜMÜZ VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Dolaylı vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Türkiye’de vergi adaletinin ne şekilde gerçekleştiğinin bir göstergesi olarak kabul edilmelidir.

2.1. TÜRKİYE’DE UYGULANAN DOLAYLI VERGİLER

Türkiye Cumhuriyeti kuruluşundan itibaren dolaysız vergiler yerine dolaylı vergilere yönelmiştir. Özellikle, dolaysız vergilemeye müsait olmayan ekonomik yapı, vergi idaresinin etkin olmayışı ve ülkede sermaye birikimine duyulan ihtiyaç bu yönelişin sebeplerini oluşturmuştur. Bu sayılan sebeplerde meydana gelen iyileşmeler sonucu dolaysız vergilemenin ağırlık kazanması beklenirken günümüz vergi gelirleri hala dolaylı vergi ağırlıklıdır.

2.1.1. Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerin Tarihsel Gelişimi

Dolaylı vergilere ait tarihsel süreci şöylece özetlemek mümkün olur. Dolaylı vergiler ülkemizde farklı isimler altında uygulanmıştır. Bunlardan ilki muamele vergileri olup istisna ve muafiyetler dışında teşebbüslerin bütün mal ve hizmet satışlarını vergilendiren küresel karakterde bir gider vergisi türüdür. Verginin ödeyicisi özel ve kamu kesimindeki teşebbüsler olmasına rağmen verginin gerçek taşıyıcıları fiyata eklenmek suretiyle bu yükü devralan tüketicilerdir. Gelirin harcanması dolayısıyla alınan genel bir tüketim vergisi olarak nitelendirebiliriz.

Muamele vergisinin Türkiye’deki tarihi gelişimini şöyle özetlemek mümkündür. 1926 yılında “umumi istihlak vergisi” konmuş ancak uygulamada karşılaşılan zorluklar

ve ekonominin içinde bulunduğu iktisadi ve sosyal koşullar dolayısıyla, muamele vergisi başarısızlığa uğramış, kısa bir uygulamadan sonra terk edilmiştir. Umumi istihlak vergisinin kaldırılmasını müteakiben 1927 yılında sınaî üretimini kapsamı altına alan toplu bir vergi olan muamele vergisi konmuştur. Artık gelirin harcanması vergilendirilmemekte iken bu yeni vergi imal ve ithal sırasında ödenmiş olan vergilerin sonradan alınacak vergilerden indirilmesi şeklinde olmuş, bu suretle vergi günümüzdeki katma değer vergisi hüviyetine bürünmüştü. 1931 yılında yürürlüğe konan üçüncü muamele vergisinin uygulama alanı, muafiyet ve istisna sınırlarının genişletilmiş olması nedeniyle daraltılmıştır. Özellikle imalat ve ithalat muamele vergisi oranları %6' dan %10' a çıkarılınca, verginin baskısı artmış, vergiden kaçınma yolları tercih edilerek vergi zayıflatılmıştır.

Dördüncü muamele vergisi 1934 yılında yürürlüğe konulmuş, 1931 yılındaki muamele vergisindeki muafiyet ve istisnalar azaltılmasına rağmen muamelelerdeki satış bedelinin matrahı oluşturuyor olması nedeniyle satış bedelleri düşük gösterilmek suretiyle vergi kayıplarına yol açılmıştır.

Artık ayrıntılı bir muamele vergisi ihtiyacı 1940 yılında uygulamaya konulmuş. Yeni sisteme göre “ithalatta muamele vergisi”, “banka ve sigorta muameleleri vergisi”, “imalat muamele vergisi” olmak üzere 3 kısma ayrılmıştır; satış esası bırakılarak, teslim tarifine girmeyen fakat teslim kabul edilecek hallerde ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. 1940 muamele vergisi 16 yıllık uygulama sırasında pek çok değişikliğe uğradıktan sonra 13.07.1956 tarihli gider vergileri kanunu ile yerini istihsal vergisine terk etmiştir.

1957 yılında gider vergileri reformu, muamele ve tüketim vergilerini tekrar ele alarak, birbiriyle uyumsuz ve bağlantısız karmaşık kurallar bütünü olmaktan çıkararak, sistemleştirmek ve ülke gerçeklerine uygun bir yapıya kazandırmayı amaçlamıştır.

25.10.1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu ise gerçekleştirilen son ve en etkili reform olmuştur. Artık Türk vergi sisteminde bulunan istihsal vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklâm hizmetleri vergisi, spor-toto vergisi, işletme vergisi ile şeker istihsal vergisi 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren kaldırılarak, yerlerine modern bir muamele vergisi olan katma değer vergisi konmuştur.

Günümüzde devletler görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için daha çok gelire ihtiyaç duymaktadır. Bunun önemli bir kısmını da tahsil edilen vergilerden karşılayabilmektedir.

Vergi sistemleri ise ülkelerin siyasi, hukuki, iktisadi ve sosyal etkiler üzerinde şekillenir. Saydığımız bu unsurlar bakımında benzer olan ülkelerin vergi sistemlerinin de aynı olması muhtemeldir. Türkiye’de vergi sistemi, Cumhuriyet’in kuruluşundan sonra Avrupa ülkeleri örnek alınarak oluşturulmuştur.

Günümüze kadar vergi sisteminde yapılan değişiklikler ve yenilikler ile en uygun vergi sistemi yaratılmaya çalışılmıştır.

Çağdaş ekonomilerde vergi ödeme gücünü kavrayabilmek ve devletlerin artan gelir gereksinimini karşılayabilmek için çok vergili sistemin uygulandığını görmekteyiz. Bu sistem ülkemizde de uygulanmaktadır.

Ülkemizde vergi konusu üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Nitekim bütçe gelirleri içerisinde verginin payı oldukça yüksektir. Gelir dairesi Başkanlığı verilerine göre 2004 yılında 101 milyar YTL, 2005 yılında 119 milyar YTL’lik vergi geliri elde edilmiştir¹. Merkezi Yönetim Bütçesine göre 2006 yılı vergi gelirlerinin 146.4 milyar YTL olacağı tahmin ediliyor.

2.1.2. Türkiye’de Uygulanan Dolaylı Vergiler

Günümüz vergi sisteminde, Türkiye’de uygulanmakta olan dolaylı vergileri iki başlık altında toplamak uygun olur. Bunlardan birincisi, genel nitelikli bir vergi olan katma değer vergisi, ikincisi ise bazı mal ve hizmetlerden alınan özel tüketim vergileridir².

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilâtı 1923- 2006”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, (18 Haziran 2005).

² Aktan, Dileyici, Vural, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, s.65.

2.1.2.1 Katma Değer Vergisi

Günümüzde en çok bilinen dolaylı vergi türü olan KDV, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân sağlayarak değer artışını temel alan bir satış vergisidir³.

İlk olarak 18. yüzyılda Fransa'da uygulamaya konulan KDV dünyada en hızlı yayılan vergilerden biri olmuştur. Fransa'da uygulanmaya başlanmasının ardından da Almanya başta olmak üzere diğer Avrupa Birliği ülkelerinde kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemizde ise bu uygulamanın hayata geçirilmesi 1985 yılında olmuştur. Sağladığı gelir bakımından ülkemizin ikinci büyük vergisidir. KDV, yürürlüğe girdikten 1 yıl sonra çok oranlı olarak uygulamaya devam edilmiştir.

KDV, işletmenin (makine, gayrimenkul, motorlu taşıtlar gibi) yatırım malı alışlarında ödediği KDV'nin indirilmesine izin verip vermemesi bakımından; gayrisafi hâsıla tipi, gelir tipi ve tüketim tipi KDV olmak üzere üç sınıfa ayrılmaktadır⁴.

Gayrisafi hâsıla tipi KDV modeli, yatırım malı alışkanlıklarında ödenen KDV'nin indirilmesine izin vermez. Bu modelde sadece ara malı, ilk madde, hizmet gibi satın alınıp işletmede kullanılan girdilerin KDV'si düşülebilir.

Gelir tipi KDV modeli, yatırım malı alışlarında ödenen vergilerin belli bir zaman aralığında (örneğin 2 yıl veya 3 yıl içinde) indirilmesini kabul eder.

Tüketim tipi KDV modeli ise en cömert modeldir. Yatırım malı alışlarında ödenen KDV'nin, hemen indirilmesine imkân sağlar. Bu modele "tüketim tipi" isminin verilmesinin nedeni, bu model sayesinde GSMH içinde KDV'nin sadece tüketim üzerine uygulanıyor olmasından kaynaklanmaktadır. Bir ülke GSMH' sının; tüketim, tasarruf ve yatırımlardan oluştuğu düşünülürse, bu modelle, tasarruflar ve yatırımlar KDV dışında kalmakta ve vergi (KDV) sadece tüketim üzerinden alınmaktadır. Bu modelle, yatırımların ileri düzeyde teşvik edilmesi amaçlanmaktadır.

³ Birol Aydemir, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi**, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ağustos 1996, s.72. [görüşler DPT'ye değil, Aydemir'e aittir.]

⁴ Nurettin Bilici, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005, s.211-212.

AB ortak KDV uygulamasında, tüketim tipi KDV modeli benimsenmiştir (Bkz.6. Direktif,m.17⁵).

1985 yılında yürürlüğe giren KDV, hızla vergi gelirleri içerisinde önemli bir pay elde etmiştir. KDV tahsilâtının vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle tablo2.1'de gösterilmektedir.

Tablo 2.1
Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri
İçindeki Payı (%), 1985–2006

Yıllar	Vergi Gelirleri İçindeki (%)'si	Yıllar	Vergi Gelirleri İçindeki (%)'si
1985	24,8	1997	32,9
1986	26,3	1998	29,5
1987	28,4	1999	28,1
1988	29,3	2000	31,6
1989	25,3	2001	31,3
1990	27,2	2002	34,2
1991	29	2003	32,1
1992	29,7	2004	34
1993	31	2005	32,1
1994	30,1	2005	32
1995	32,7	2006	33,5
1996	33,1		

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_47.xls.htm, (10 Eylül 2007).

1998 yılında tüketim vergilerinin (KDV ve/veya benzeri) toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, OECD ülkelerinde ise % 12,5 (ağırlıklı ortalama), Avrupa Birliği Ülkelerinde ise % 17,2'dir (ağırlıklı ortalama). Bu istatistikler de ülkemizdeki KDV hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksekliğini açıkça göstermektedir. Yüksek oranlı KDV uygulamasının, faturasız satışları veya fiş-fatura pazarlıklarını ortaya çıkardığı bilinmektedir. Belge verilmeden yapılan alım satımlar da, KDV kaybının yanında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi hasılatının da düşmesine yol açmaktadır⁶.

⁵ 6. Direktif (17 Mayıs 1977): Ortak KDV sistemi: Uyumlaştırılmış matrah (77/388/CEE), (JO, no: L 145 du 13.6.1977,p.1).

⁶ Bilici, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, s.301.

Dolaylı vergilerin resesif⁷(çekinik) etkisi nedeniyle, KDV tahsilâtının vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması vergi adaletini ayrıca zedelemektedir. (Aynı tutarda vergi gelirin dolaylı vergi olarak toplanması, dolaysız vergilere göre bireysel fakirleşmeye yol açmaktadır).

Toplam talep yapısını ihmal edilebilecek ölçüde değiştiren, ancak gelir dağılımı bakımından harcama eğilimi yüksek alt gelir grupları üzerinde önemli bir sonuç doğuran bu kompozisyonun değişmesi, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının azaltılmasını gerektirmektedir.

KDV oranlarının indirilmesi konjonktürel olarak da gereklidir. Türkiye ekonomisi önce Kasım/2000 ve sonra Şubat/2001 krizleri ile karşı karşıya kalmış, makro ekonomik veriler bu krizlerin etkisiyle aşağıdaki gibi gelişmiştir:

- 1- GSMH 2001 yılında % 9.4 küçülmüştür.
- 2- Küçülmeye bağlı olarak sanayii işletmeleri kapasite kullanım oranları hızla düşmüştür.
- 3-İşsizlik oranları yükselmiştir.

Makro ekonomik gelişmelerin paralelinde değişiklikler vergi gelirlerinde, özellikle ekonomideki mal ve hizmet talebine işaret eden KDV' de, önemli ölçüde reel anlamda gerileme, hem tahakkuk eden vergi olarak hem de tahakkuk eden verginin tahsilâtı bakımından da yaşanmıştır.

Hem makro ekonomik göstergeler hem de vergisel göstergeler, Türkiye ekonomisinin ciddi bir talep yetersizliği ile karşı karşıya kaldığını göstermektedir.

Bu talep yetersizliğini aşmak için uygulanacak makro ekonomik politikaların yanı sıra, vergi uygulamalarına da başvurulabilecektir. Bu uygulamaların en etkili ve hızlı sonuç alınacak olanı, katma değer vergisi oranında uygulanacak indirimdir.

KDV esnekliklerinin yüksekliği nedeniyle, KDV oranlarında yapılacak indirim derhal ve önemli ölçüde KDV hasılatını düşürecektir. Oluşacak ani hasılat kayıpları,

⁷Türk Dil Kurumu , “ Güncel Türkçe Sözlük”, <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=m%c3%bcsadere>, (20 Temmuz 2006)

izleyen dönemlerde ve kısa vadede telafi edilebilecektir. KDV oranlarının düşürülmesi, fiyatlar genel düzeyine de yansiyarak iki önemli fonksiyonu yerine getirecektir:

1-Ekonomide fiyatlar genel düzeyine yansiyarak talebi uyaracak, uyarılan talep KDV tahakkuklarını arttıracaktır (Harcama Etkisi).

2- 2001 yılı içerisinde yaşanan kriz nedeniyle önemli ölçüde gerileyen tahsilât/tahakkuk oranını da yükseltecektir (Gelir Etkisi⁸).

KDV'nin oranları bazında kompozisyonuna bakıldığında, 1994, 1997 ve 1998 yıllarının KDV tahakkukları içerisinde genel orana tabi mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV'nin payının % 82 olduğu görülmektedir.

Beyannameli gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 1999 yılında toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 14'ü tahsil edilmiş olup, bu tahsilatın GSYİH oranı yaklaşık % 2.6' dır. Diğer OECD üyesi ülkeler ile kıyaslandığında Gelir ve Kurumlar vergilerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşüktür⁹.

2.1.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Türkiye'de KDV'nin kabulü ile dolaylı vergi sisteminde yapılan düzenlemenin ardından ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle dağınık yapı toparlanmış ve sistem sadeleştirilmiştir. Bunun yanında AB Mevzuatına uyum sağlama amacı da ÖTV'nin mevzuatımıza dâhil edilmesinde önemli bir etki yapmıştır¹⁰.

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir. Gelişmiş ülkelerde tütün, sigara ve alkollü içkilerden alınan özel tüketim vergisi, az gelişmiş ülkelerde gelir adaletini sağlamak için yukarıda sayılan mallar dışında, genellikle gelir seviyesi yüksek bireylerin tercih ettiği lüks mallardan da alınır. Fakat genelde bu tür vergiler talep elastikiyeti düşük olan mallar için

⁸ Gelir etkisi, bir malın fiyatındaki bir düşüşün, fiyatları sabit kalan öteki mallar karşısında, bireyin veri olan gelirinde yaratmış olduğu "reel bir artış" tır. Bu nedenle birey talebinin, fiyatı düşen mala karşı olduğu kadar öteki mallara da yönlendirebilir.

⁹Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Türk Vergi Sistemi, s.165.

¹⁰Mustafa Çapar, "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", **Sayıstay Dergisi**, Sayı: 52, (2004), s.121.

uygulanmaktadır. Daha önce de anlatıldığı gibi dar gelirli bireylerin daha çok tükettiği talep elastikiyeti düşük mallar üzerindeki bu vergileme gelir dağılımını ve vergilemede adalet prensibini olumsuz etkilemektedir. Bunun yanında özel tüketim vergisinin, fiyatın talep esnekliğinin düşük olduğu mallara uygulanmasının piyasaya en az müdahale ederek vergi geliri elde etmeye yaradığını savunanlar da vardır.

Vergileme sonucu fiyatı yükselen mallara talebin, elastikiyetin düşük olması sebebiyle fazla değişmemesi bu kanaatin temel dayanağıdır. Bunun sonucunda ise bir yandan devlet istediği vergi gelirini elde ederken, tüketici tercihlerinde önemli bir değişiklik olmadığı için kaynakların yanlış dağılımı sorununa yol açmamaktadır.

Türkiye’de yıllardır uygulanan ÖTV mahiyetindeki vergiler Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde bir araya getirilerek ÖTV Kanunu adı altında birleştirilmiş ve 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Toplam vergi gelirleri arasında % 30'lara ulaşan oranıyla her geçen gün önemini gittikçe arttıran ÖTV, vergiye tabi mal ve mükellef sayısının azlığı (yaklaşık 210 çeşit mal ve 1500 mükellef) nedeniyle mali idare tarafından yürütülmesi kolay, buna karşılık hasılatı yüksek bir vergi türüdür.

ÖTV dolaylı bir vergi olduğundan daha önce belirtildiği gibi vergi artışları gelir dağılımını olumsuz yönde etkileme özelliği göstermektedir. Gelir dağılımında eşitliği sağlamak ve Anayasa'nın 73. maddesinde belirtildiği üzere bireylerden ödeme gücü oranında vergi alınmasını sağlamak için toplam vergi gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı vergi birleşimine dikkat etmek gerekmektedir.

Türk özel tüketim vergisi, konusu itibariyle değerlendirildiği vakit, kapsamının AB ÖTV' si karşısında çok geniş tutulduğu görülmektedir¹¹. Türkiye’de 2006’da yüzde 27 olan ÖTV geliri; Belçika’da 5.5, Danimarka’da 7.8, İsveç’te 6.2, İtalya’da 5.6, Yunanistan’da 8.3, İspanya’da 7.1’dir¹². Türk ÖTV’ si ile Avrupa Birliği ÖTV’ si arasındaki farklılıkları kısaca özetleyecek olur isek;

¹¹"Özel tüketim vergisi" kavramı alkollü içkiler, petrol ürünleri, tütün mamulleri ile ilgili, olarak kullanıldığı vakit daha anlamlı olmaktadır. Ancak otomobil, beyaz eşya gibi uzun süreli kullanım konusu olan mallar da kapsama dahil edildiği vakit "özel tüketim vergisi" kavramı yerine "özel gider vergisi" kavramının kullanılmasının daha uygun olacağı görüşü ileri sürülmüştür(BKZ. DPT 1994:16).

¹² Şükrü, Kızılot, "Bu Tablonun Örneği Dünyada Yok", **Hürriyet**, 27 Haziran 2007.

- AB ÖTV 'si; tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira, şarap ve diğer alkollü içkilerden alınmaktadır.
- Türk ÖTV 'si içinde yer alan; motorlu taşıtlar ve çeşitli tüketim malları ortak AB ÖTV 'si kapsamında yoktur.
- Türk ÖTV 'si bu haliyle özelden ziyade genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür¹³.
- AB mevzuatı ise, KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır (6. Direktif, m. 33).
- AB ÖTV' sinde oranların belirlenmesinde, esas olarak miktar esas (spesifik ölçü) geçerli tutulmuş, Türk ÖTVK 'da ise tam tersine advalorem esas (değer esas) ön planda tutulmuştur.

2.2. VERGİ ORANLARININ YÜKSEKLİĞİ VE KAYIT DIŞI EKONOMİ

Kayıt dışı ekonomi (Unregistered economy) için, gizli ekonomi (hidden economy), Yeraltı ekonomisi (clandestine economy), paralel economy (parallel economy) ya da görünmez ekonomi (invisible economy) gibi çok çeşitli kavramlar kullanılmaktadır¹⁴. Kayıt dışı ekonomi kavramı; bilinen istatistiki yöntemlere göre tahmin edilemeyen ve gayri safi milli hâsıla hesaplarıyla elde etmede kullanılmayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür¹⁵. Kayıt dışı ekonomi iki açıdan büyük bir öneme sahiptir. Bir defa, toplam ekonominin bir bölümü resmi kayıtlara girmediği sürece, ekonominin gerçek boyutunu ve ekonomik büyüklüklerin göreceli ağırlığını saptamak olası değildir. Buna bağlı olarak, ekonomik sorunlara doğru tanı koymak ve geliştirilen politikaların uygulanışında da etkinliğin sağlanması olası değildir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı mali açıdan da önemlidir. Zira kayıt dışı kesim, aynı zamanda vergi-dışıdır da. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına da gelmektedir.

¹³Bilici, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, s.260.

¹⁴ İzzettin Önder, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme", <http://www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/19.htm>, (25 Eylül 2006).

¹⁵ Murat, Kalem, "Kayıt dışı Ekonomi ile Karapara Ekonomisi Arasındaki İlişki", **Bütçe Dünyası**, Sayı:21(kış 2005), s.28.

Kayıt dışı ekonominin nedenleri, ele alınan ekonomilere göre farklı şekilde tanımlanıp sınıflandırılabilir. Böyle bir tanımlama ve sınıflama gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde büyük farklılık göstermektedir. Kayıt dışı ekonomiyi gelişmiş ekonomiler bağlamında ele alan yazarlar genelde iki önemli neden ileri sürmektedirler¹⁶. Bunlardan birincisi vergisel faktörler, ikincisi ise kamunun vergi-dışı müdahale ve yasaklamalarıdır.

Vergisel faktörler de kendi içinde, vergi oranlarındaki değişimler, vergi kaçığının yakalanma olasılığı ve vergi cezalarının şiddeti olarak, üç ana gruba ayrılmaktadır.

Çiçek (2006) tarafından, İstanbul ilinde 502 vergi yükümlüsü üzerinde yapılan “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri” isimli alan çalışmasına ait bulgular aşağıda tablo 2. 2’de verilmiştir.

Tablo 2.2
Vergi Oranlarının Arttırılması Sonucunda Yükümlülerin
Gösterebilecekleri Tepkilerin Dağılımı (%)

	Sıklık	Yüzde	Birikimli Yüzde
Daha fazla vergi ödemektense, işimi Yavaşlatır veya bırakırım	89	17,7	17,7
Eski vergi seviyemi aşmamak için Vergiden kaçınmanın yollarını ararım	190	37,8	55,6
Harcamalarımı kısma yoluna giderim	170	33,9	89,4
Daha fazla vergi ödeyecek olmam, beni daha fazla çalışmaya sevk eder	53	10,6	100,0
Toplam	502	100,0	

Kaynak: Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, İstanbul, İSMMMO Yayını, 2006, s.120.

Yükümlülerin vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtularak, üretim maliyetinde avantaj sağlamak ya da kullanılabilir net gelirlerini yükseltmek amacı peşinde olabilecekleri çok büyük bir olasılıktır. Ancak, vergi yükünden kurtulmaya çalışan yükümlünün davranışı, vergide olduğu gibi, iki ayrı yöndeki etkinin net sonucu olarak ortaya çıkar. Birinci etkiye gelir etkisi adı verilir ve bu etki altında mutlak gelir kaybına

¹⁶ İzzettin Önder, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, <http://www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/19.htm>, (25 Eylül 2006).

uğramak istemeyen yükümlü risk alma eğiliminden uzak durur ve bu davranışın sonucunda kayıt dışı ekonomiye kaymaz. İkinci etki ise, vergi vermek ve kaçırmak arasında yükümlüyü ikinci alana iter ve yükümlü risk alarak kayıt dışı alanda faaliyetini sürdürmeye başlar.

Söz konusu gelir ve ikame etkilerinin bileşkesi biçiminde ortaya çıkan net etkinin gücü, vergi oranları, yakalanma oranı ve cezanın şiddetine bağlı olarak belirir. Vergi yükünün yüksek olması, açıktır ki, vergi dışına çıkmanın getirisini yükselteceğinden dolayı, kayıt dışı alanı genişletir. Buna karşın, bireyin yakalanma olasılığının artması ve cezanın yüksekliği yükümlüleri risk almadan uzaklaştırır.

Vergi oranlarının vergi kaçırmadaki etkisinin bertaraf edilmesinde vergi idaresinin rolü açıktır. Vergi idaresi yükümlüleri ne derece yakından izleyebilirse, vergi dışına çıkma eğilimi de o derece azalır. Vergi idaresinin yükümlüleri vergi sonrası olduğu kadar vergi öncesi aşamada da izlemesi çok önemlidir. Bilgisayar destekli yaygın ve yatay denetimli devamlı izleme ağının varlığı, salt vergi sonrası yapılan detaylı incelemelerden daha da önemlidir.

Vergi cezalarının yüksekliği de, açıktır ki, vergi dışına çıkışlar üzerinde negatif etkisi olan bir faktördür. Vergi cezalarının yüksekliği özellikle yakalanma olasılığının düşük olduğu koşullarda önemli olmaktadır.

Kayıt dışılık için ileri ülkelerde vergi ve diğer kamu müdahaleleri ileri sürülmekle beraber, kalkınmakta olan ekonomilerde düşük verimlilik ve işsizlik gibi yapısal nedenler de ön safa çıkmaktadır. Bu niteliği ile kalkınmakta olan ekonomilerde kayıt dışılık kronik ve yapısal bir karakter göstermektedir¹⁷.

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, Türkiye'de vergi yükünün gayrisafi yurtiçi hâsılaya oranı hem AB ortalamasının hem de OECD ortalamasının altındadır.

Yukarıda da değinildiği üzere, toplam vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hâsılaya oranları aşağıdaki gibidir:

¹⁷ Önder, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”.

Tablo 2.4
Bazı Dünya Ülkelerinin Toplam Vergi Gelirlerinin Gayri
Safi Yurt İçi Hâsılaya Oramı (%),1995–2004

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Kanada	35,6	35,9	36,7	36,7	36,4	35,6	34,8	33,7	33,6	33,5
Meksika	16,7	16,7	17,5	16,6	17,3	18,5	18,8	18,1	19	19
ABD	27,9	28,3	28,7	29,3	29,4	29,9	28,8	26,5	25,7	25,5
Avustralya	28,8	29,4	29,2	30	30,5	31,1	29,6	30,5	30,7	31,2
Japonya	26,9	26,9	27,3	26,9	26,5	27,1	27,3	26,2	25,7	26,4
Kore	19,4	20	21	21,1	21,5	23,6	24,1	24,4	25,3	24,6
Yeni Zelanda	36,6	34,8	35	33,4	33,4	33,6	33	34,6	34,4	35,6
Avusturya	41,1	42,4	43,9	43,9	43,5	42,6	44,6	43,7	42,9	42,6
Belçika	43,6	44	44,5	45,2	45,2	44,9	44,9	45	44,7	45
Çek Cum.	37,5	36,5	36,9	35,5	36,5	36	36,2	37	37,6	38,4
Danimarka	48,8	49,2	48,9	49,3	50,1	49,4	48,4	47,8	47,7	48,8
Finlandiya	45,6	46,9	46,1	46	46,4	47,7	45,7	45,6	44,6	44,2
Fransa	42,9	44,1	44,3	44,2	45,2	44,4	44	43,4	43,1	43,4
Almanya	37,2	36,5	36,2	36,4	37,1	37,2	36,1	35,4	35,5	34,7
Yunanistan	31,7	39,3	33,2	35,1	36,1	37,3	36,2	37,2	36,3	35
Macaristan	42,1	40,4	36,7	38,5	38,8	38,7	38,7	38,4	38,1	38,1
İzlanda	32,1	32,3	32,2	35,7	38,2	38,3	36,5	36,4	37,8	38,7
İrlanda	32,5	32,4	31,7	31,3	31,5	31,7	29,5	28,1	28,7	30,1
İtalya	40,1	41,8	43,2	41,7	42,5	42,3	42	41,4	41,8	41,1
Lüksemburg	37	37,5	39,3	39,4	38,3	39,1	39,6	39	38,2	37,8
Hollanda	40,2	39,8	40,2	38,4	39,7	39,5	38,2	37,5	37	37,5
Norveç	41,1	41,1	41,8	42,7	43	43	43,2	43,6	42,9	44
Polonya	37	36,8	36	35,3	33	32,1	34,4	35,5	34,9	34,4
Portekiz	31,7	32,6	32,7	32,9	33,9	34,1	33,8	34,5	35	34,5
Slovak Cum.				37	34,6	33,1	32,1	32,4	31,2	30,3
İspanya	32,1	31,9	32,9	33,2	34,1	34,2	33,8	34,2	34,3	34,8
İsveç	48,1	50	51,2	51,7	52,1	53,4	51,3	49,7	50,1	50,4
İsviçre	27,8	28,3	27,9	28,9	29,1	30,5	30,1	30,1	29,4	29,2
Türkiye	22,6	25,4	27,9	28,4	31,3	32,3	35,1	31,1	32,8	31,3
İngiltere	35	34,6	35,2	36,3	36,7	37,2	37	35,5	35,4	36
OECD Toplam	35,1	35,7	35,9	36	36,4	36,6	36,3	35,9	35,8	35,9
OECD Amerika Kıtası	26,7	27	27,6	27,5	27,7	28	27,5	26,1	26,1	26
OECD Pasifik Bölgesi	27,9	27,8	28,1	27,8	28	28,8	28,5	28,9	29	29,4
OECD Avrupa	37,6	38,4	38,4	38,6	39	39,1	38,8	38,4	38,3	38,3
AB 19	39,1	39,8	39,7	39,5	39,8	39,8	39,3	39	38,8	38,8
AB 15	39,2	40,2	40,2	40,3	40,8	41	40,3	39,9	39,7	39,7

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls, (20Eylül 2006).

Ancak vergi oranlarının karşılaştırılması durumunda ülkemizdeki vergi oranlarının düşük olmadığı gözlenmektedir.

Mevcut vergi sistemimizde, vergi gelirlerinin ağırlıklı olarak dolaylı vergilerle kaynakta kesinti yoluyla alınan vergilere dayanmaktadır. Beyana dayalı gelir ve kurumlar vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 13–15 düzeyinde kalmaktadır. Oysa GSYİH rakamlarının gelir yöntemiyle yapılan hesaplamalarına göre, kar, rant ve faiz gelirlerinin ekonomideki gelirden aldığı pay % 60'lar düzeyindedir. Bu rakamdan tarım kesimi hariç tutulduğunda diğer kesimlerin payı ortalama % 46'dır (Temel Ekonomik Göstergeler, DPT, Aralık 1999).

1999 yılı verilerine göre; gelir ve kurumlar vergilerinin GSYİH' ya oranı, AB ülkeleri ortalaması % 14,6; OECD ülkeleri ortalaması % 13,4 iken ülkemizde % 8,3'dır (GGM Vergi istatistikleri 1996–1999).

Mevcut vergi sisteminin sonucu olarak üç önemli saptama yapılabilir:

- Vergi oranlarının yüksekliğine rağmen diğer OECD ülkelerine göre vergi yükü düşüktür.
- Vergi sistemi büyük ölçüde dolaylı vergilerle kaynakta kesilen vergilere dayanmaktadır.
- Önceki iki saptamanın doğal sonucu olarak, önemli ölçüde kayıt dışı ekonominin varlığı teyit edilmektedir.

Vergiler üzerinde yapılan ve yapılacak olan radikal değişikliklerin yanı sıra beklentimiz kayıt dışındaki azalmayı somut olarak görmek. Çünkü ekonominin asıl ihtiyaç duyduğu tüm kurumlar üzerindeki vergi yükü ile beraber kaydın azaltılmasıdır.

Dış kaynaklara göre; Türkiye, kayıt dışının tüm ekonomi içerisindeki payının yüzde 34'lere varan bir oran ile dünyada 150 ülke arasında 65'inci sırada olduğu belirtiliyor. Bu durum ülkemizde hala kaydın büyük bir sorun olmaktan çıkarılmadığını gösteriyor.

Diğer AB ülkelerinde olduğu gibi bizim de vergileri basite indirgememiz ve vergi oranlarını düşürmemiz en doğru yaklaşımlardan biri olacaktır. Bu bakımdan yapılan vergi indirimleri ile vergi sisteminin daha iyi olacağı konusunda umutluyuz.

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin tanımı ve büyüklüğü konusunda farklı görüşler bulunmakta ve kayıt dışı ekonominin yarattığı gelirin farklı tahmin yöntemlerine göre GSMH' nin içerisinde kayıtlı kısmının % 20-%130'u arasında olduğu iddia edilmektedir. Kamuoyunda yaygın görüş, tamamen vergi idaresinin bilgisi dışında faaliyette bulunan ve önemli tutarlarda gelir yaratan kişilerin bulunduğu yönündedir. Kayıt dışı ekonomi bu şekilde bir anlamda sanal olarak tanımlandığında, bununla mücadele etmek için somut önlemlerin alınması da mümkün olamamaktadır.

Oysa kayıt dışı ekonomi, büyük ölçüde kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Hesap Uzmanları Kurulu'nca 1985- 1999 yılları arasında yapılan vergi incelemelerine ilişkin istatistiklere göre, beyan edilen matrahın %65'i kadar da, beyan dışı bırakılmış matrah olduğu saptanmıştır. Münhasıran vergi incelemesi yapılan, vergi affı v.b. nedenlerle inceleme etkinliğinin düştüğü yıllar hariç tutularak hesaplanan matrah farkı oranları ortalaması %86'dır. Bir başka ifade ile kayıtlı mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin kayıtlı kısmı ile kayıt dışı kısmı neredeyse bire birdir.

İstanbul Sanayi Odası tarafından yaptırılan “1999 Yılında Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Boyutu, Vergi Potansiyeli ve Potansiyel Vergi Kaybı” başlıklı çalışmada da, kayıtlı mükelleflerin faaliyetleri değerlendirilmiş, kayıtlı, vergi tabanına oranla % 86 oranında vergi kaybı bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Söz konusu kayıt dışı yapının nedenleri arasında hem KDV'nin hem de gelir ve kurumlar vergisi oranlarının önemli etkisi bulunmaktadır¹⁸.

¹⁸ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Türk Vergi Sistemi, Ankara, s.166.

2.3. TÜRKİYE 'DE GENEL BÜTÇE GELİRLERİ VE BAZI DEĞERLENDİRMELER

Türkiye’de genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirleri en büyük paya sahiptir. Bu nedenle genel bütçe gelirlerini arttırmak isteyen iktidarların ilk başvurdukları unsur vergiler olmuştur. Vergi gelirlerinin % 70’ler civarında dolaylı vergilerle sağlandığı ülkemizde dolaylı vergiler önemli bir ağırlığa sahiptir.

Tablo 2.4: Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (TL), 1923–2005

YILLAR	GENEL BÜTÇE GELİRLERİ -1.000 TL	(%)	VERGİ GELİRLERİ -1.000 TL	(%)	VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER -1.000 TL	(%)	ÖZEL GELİRLER VE FONLAR -1.000 TL	(%)
1923	111.272	100	95.354	86	13.606	12	2.312	2
1933	201.720	100	156.483	78	11.998	6	33.239	16
1943	1.031.496	100	758.201	74	267.783	26	5.512	1
1953	2.272.141	100	1.707.938	75	228.837	10	335.366	15
1963	11.730.745	100	8.424.048	72	564.011	5	2.742.686	23
1973	58.547.659	100	51.957.843	89	3.540.843	6	3.048.973	5
1983	2.313.957.133	100	1.934.491.872	84	307.143.694	13	72.321.567	3
1993	350.845.430.068	100	264.272.936.382	75	17.636.112.464	5	68.936.381.222	20
2003	98.558.732.547.000	100	84.316.168.755.700	86	10.222.768.710.050	10	4.019.795.081.250	4
2004	120.089.244.000.000	100	101.038.904.000.000	84	15.647.475.000.000	13	3.402.865.000.000	3
2005	148.237.974.000.000	100	119.250.807.000.000	80	25.454.819.000.000	17	3.532.348.000.000	2

Kaynak:Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm ,(22 Mart 2007).

Türk vergi sisteminde genel bütçe vergi gelirlerinin GSYİH ve GSMH içindeki payları itibariyle tanımlanan vergi yükü¹⁹, 1968 yılında %9,9 iken, 1999 yılında neredeyse 1 kat artarak sırasıyla %19,1 ve %18. 9 olmuştur. Bu düzenli artış, dolar cinsinden kişi başına düşen vergi gelirleri itibariyle de doğrulanmaktadır: 1965 yılında

¹⁹Vergi yükünün tanımı çok çeşitli olarak yapılmaktadır. Belirtilen bu tanım dışında, vergi yükünün a)Konsolide bütçe vergi gelirleri/GSMH; b) Konsolide bütçe vergi gelirleri+mahalli idareler vergi ve payları/GSMH; c) Konsolide bütçe vergi gelirleri+mahalli idareler vergi ve pay+f fonların vergiye bağlı gelirleri/GSMH; d)Konsolide bütçe vergi gelirleri+mahalli idareler vergi ve payları+f fonların vergiye bağlı gelirleri+ parafiskal gelirler/GSMH tanımları da bulunmaktadır. 1999 yılında bu tanımlara göre tespit edilen vergi yükleri sırasıyla a)%18,9 b)%21,6 c)%23,5 ve d)%28,6 olarak teşekkül etmiştir.

kişi başına düşen vergi gelirleri (sosyal güvenlik primleri dâhil) 41 Amerikan Doları iken, 1997 yılında 20,3 kat artarak 832 Amerikan Dolarına ulaşmıştır.

Kişi başına düşen vergi gelirlerini 1965- 1997 yılları arasında ortalama olarak OECD ülkeleri 16 kat, Amerikan OECD ülkeleri 7 kat, Pasifik OECD ülkeleri 15 kat, Avrupa OECD ülkeleri 18 kat ve Avrupa Birliği ülkeleri de 20,5 kat arttırmışlardır²⁰.

Bu itibarla, Türkiye'nin belli bir dönem içinde vergi tahsilâtı artışında gösterdiği başarı, vergi gelirlerinin artışı bakımından kayda değer bir noktadır. Diğer bir ifadeyle Türkiye, vergi gelirlerini gelişmiş ülkeler kadar arttırabilmiştir.

Bununla birlikte, genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranı, 1989 yılında %65,7 iken 1999 yılında %52,8 olmuştur. Bu durum ise, konsolide bütçe giderlerindeki artışın amansız bir biçimde büyümesine işaret etmektedir.

Giderler arasından faiz ödemeleri çıkarıldığında, bu gelirlerin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranı ise 1989 yılında %83,5 iken 1999 yılında %85,6'dır. Bu konsolide bütçe giderlerinin vergi gelirlerinden daha süratli arttığını ve son yıllarda bu artışta faiz giderlerinin payının yüksek olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, 1990'lı yıllarda Türk kamu maliyesinde borçlanma giderleri önemli bir sorun olmuştur²¹. Ancak, konsolide bütçe gelirleri (1991- 1993 yılları hariç) faiz dışı konsolide bütçe giderlerini her zaman karşılamıştır.

2.3.1. Akaryakıt Tüketim Vergisi

Türk vergi sisteminin sağladığı vergi hasılatının ortalama olarak %75,4'ü, gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin toplamından oluşmuştur. 1985- 1999 yılları arasında, bu üç verginin toplam vergi gelirleri içindeki payının minimum seviyesi %68,5; maksimum seviyesi de %80,4 olmuştur.

Bu dönemin son 7 yılında, bu vergilerin vergi gelirleri içindeki payı, belirtilen ortalama tutarda veya bu tutarın altında kalmıştır. Bu durum irili ufaklı diğer vergilerin önem kazandığını göstermektedir. Nitekim bu dönemde vergi sisteminde vergilerin

²⁰Vergi İstatistikleri 1996–1999, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.105 Tablo:88

²¹ Vergi İstatistikleri 1996- 1999, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.19 Tablo: 17

sayısı artmıştır. Aynı dönemde, vergi gelirleri içinde ortalama olarak gelir vergisinin payı %35,6; kurumlar vergisinin payı %10,3 ve katma değer vergisinin payı da %29,4 olmuş, gelir vergisinde bu ortalamaya son 6 yıldır, kurumlar vergisinde son yıl hariç son 10 yıldır ulaşamamış; buna mukabil katma değer vergisinde de son yıl hariç son 8 yıl bu ortalamanın üzerinde gelir elde edilmiştir²².

Bu verilerden çıkan sonuç, vergi sistemimizde bu üç verginin öneminin artmaması, fakat bu üç vergi arasında da katma değer vergisinin daha önemli hale gelmesidir. Ancak, Türk vergi sisteminde hiç bir verginin yıldızı akaryakıt tüketim vergisi kadar parlamamıştır. Bu verginin genel vergi gelirleri içindeki payı 1989 yılında %2,6 iken, 1999 yılında bu oran yıllar itibariyle düzenli artarak % 15,2 'ye yükselmiştir²³.

2.3.2. Türkiye'de Servet Vergileri

Türk vergi sisteminde servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşüktür. Servetten alınan vergilerin²⁴ genel vergi gelirleri içindeki payı 1989 yılında %0,7 1999 yılında % 1,2 olmuştur. Bu vergilerdeki artış, veraset ve intikal vergisinden değil, motorlu taşıtlar vergisindeki artışlardan kaynaklanmıştır²⁵. Bununla birlikte, servet vergilerine emlak vergilerinin de dâhil edilmesi halinde, 1965 yılında toplam vergilerin % 10,5' i kadar vergi alınırken, 1997 yılında bu oran %2, 'ye düşmüştür.

Bu gelişme, dünya vergi uygulamalarına paraleldir. Servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı ortalama olarak OECD ülkelerinde 1965 yılında %7,8'iken 1985 yılında %5,1'e düşmüş, 1997 yılına kadar da artma eğilimine girerek %5,5 olmuştur. Bu konuda belirtilmesi gereken bir husus da, Türkiye'de özellikle yaşanan ekonomik krizlerde, servet üzerinden alınan vergilere başvurulmasıdır. Nitekim

²²1999 Yılı Faaliyet Raporu, Gelirler Genel Müdürlüğü , s.73, Tablo:3.

²³ Vergi istatistikleri 1996- 1999, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.38, Tablo:32.

²⁴ Servetten alınan vergiler, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi olarak değerlendirilmiştir. Emlak vergisi de bir servet vergisi olmasına rağmen genel bütçe vergi gelirleri kapsamına girmemekte, emlakın bulunduğu belediyeler tarafından tahsil edilmektedir.

²⁵Vergi İstatistikleri 1996-1999, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.38, Tablo:32. Motorlu taşıtlar vergisinin sözü edilen oranı 1989 yılında %05 'den 1999 yılında %0,9'a çıkmış olmasına rağmen, veraset ve intikal vergisinin payı bu süreç içinde %0,2'den %0,1'e düşmüştür.

1994 yılında yaşanan ekonomik krizde servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %8,1 olmuştur. Ancak, son ekonomik krizlerde servet vergilerine başvurulmamıştır.

Ülkemizde servet üzerinden alınan vergiler; Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergisidir. Servet üzerinden alınan vergilerde de vergi oranları ve vergi tahsilâtları arasındaki ilişki gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibidir. Vergi oranları yine makul düzeyde ancak tahsil edilen vergiler OECD üyesi ülkelerin altındadır²⁶. Bu nedenle vergi oranları arttırılmaksızın daha etkin bir vergileme yapılarak bu vergilerden sağlanan geliri arttırmak mümkün olacaktır.

Servet üzerinden alınan vergilerde yapılacak artış, atıl kaynakları vergilendireceğinden yatırımları azaltmayacak tam tersine atıl kaynakları harekete geçirici bir etki doğuracaktır. Bu da içinde bulunduğumuz durgunluk döneminde yatırıma ya da tüketime yönelecek gelir veya harcamayı vergilendirmekten daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.

2.3.3. İthalde Alman Katma Değer Vergisinin Dış Ticaret Vergileri İçerisindeki Yeri

Türkiye' de dış ticaretten alınan vergilerde de zamanla azalma olmuştur. Bu cümleden olarak, dış ticaretten alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1989 yılında %16,6 iken 1999 yılında 13,4'e düşmüştür²⁷. Bunun nedeni, AB çerçevesinde gümrük birliğinin gerçekleştirilmesi sonucu gümrük vergilerinin payının %2,8'den %1,6'ya düşmesi ve ithalde alınan KDV dışındaki vergilerin dışında dış ticaretten alınan vergilerin liberalizasyon çerçevesinde yürürlükten kaldırılması ya da önemsiz hale getirilmesidir. İthalde alınan KDV'nin payı ise, 1989 yılında %8,9 iken % 11,7'ye yükselmiştir²⁸.

²⁶Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri, s.145.

²⁷Dış ticaretten alınan vergiler kapsamına gümrük vergisi, akaryakıt gümrük vergisi, tek ve maktu vergiler, ithalde alınan KDV, ithalat damga resmi, rahtım resmi girmektedir. Bu vergilerden akaryakıt gümrük vergisinin, tek ve maktu verginin, rahtım resminin önemi sıfır denecek kadar az olup, ithalat damga resmi ise kaldırılmıştır.

²⁸ Vergi istatistikleri 1996- 1999, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.38, Tablo:32.

2.3.4. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisinin Diğer Dolaylı Vergi Gelirleriyle Karşılaştırılması

Türk vergi sisteminde, mal ve hizmetlerden alınan vergilerin²⁹ toplam vergi gelirleri içindeki payı, 1989 yılında %29,9 iken 1999 yılında %41,3' e yükselmiştir. Bu kayda değer yükselişte, dâhilde alınan KDV'nin payı çok düşüktür. Dâhilde alınan KDV'nin 1989 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı % 16,3 iken, 1999 yılında % 16,4 olmuştur. Dâhilde alınan KDV'nin payı 1994 yılına kadar %20,7 oranına çıkacak şekilde artmış; bu yıldan sonra giderek düşmüştür.

Bu gruba damgasını vuran vergi akaryakıt tüketim vergisidir. Bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1989 yılında %2,6 iken 1999 yılında %15,2 olmuştur. Bu artış sırasıyla %0,8'den %1,4'e (0,6 puanlık) artışla taşıt alım vergisi; %2,5'den %3,1' e (0,6 puanlık) artışla banka ve sigorta muameleleri vergisi ve bunları 0,1 puanlık artışla dâhilde alınan KDV izlemiştir. Ek verginin payı %1,8'den (0,8 puanlık azalışla) %1,0'a; damga vergisinin payı %3,4'den (1,0 puanlık azalışla) %2,4'e; harçların payı da %2,4'den (0,7 puanlık azalışla) %1,7 ye düşmüştür³⁰. Sonuç olarak, dolaylı vergilerin sayısı artmakta, vergi oranları ve dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı yükselmektedir.

Genel bütçe gelirleri içerisinde, özel gelirler ve fonların 2005 yılında Cumhuriyetin ilk yıllarındaki oranlara inmesi ve vergi gelirlerinin de yaklaşık oranlarda olması bize vergilerin devletlerin vazgeçilmez temel finans kaynakları olduğunu ispatlamaktadır.

²⁹Mal ve hizmetten alınan vergiler olarak dâhilde alınan KDV, ek vergi, taşıt alım vergisi, akaryakıt tüketim vergisi banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, harçlar, özel işlem vergisi ve özel iletişim vergisi değerlendirilmiştir.

³⁰Vergi istatistikleri 1996- 1999, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.38 Tablo:32

2.4. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİ GELİRLERİ

Ülkemizin genel bütçe vergi gelirleri incelendiğinde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının 1980 ve 1984 yılları hariç olmak üzere her dönem dolaysız vergi gelirlerinden fazla olduğu görülmektedir.

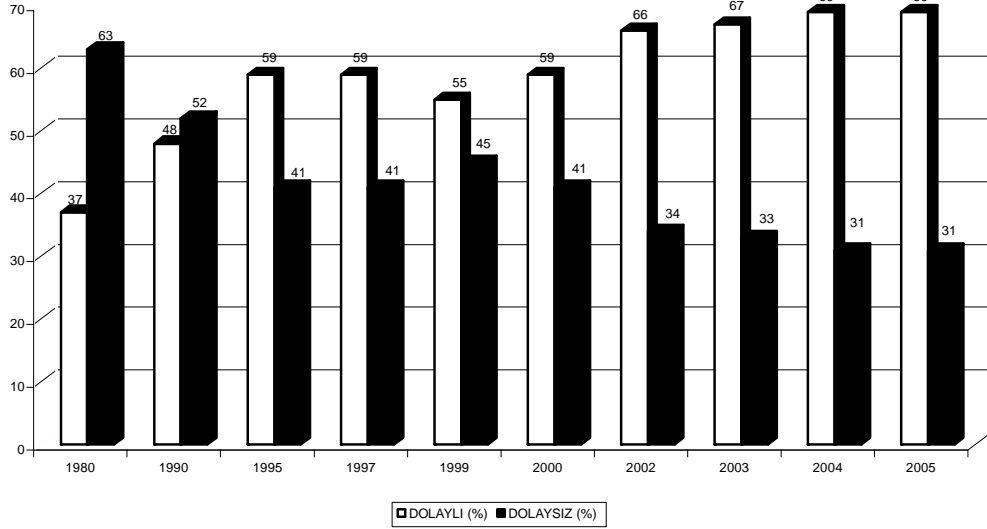
Tablo 2.5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı, 1923–2005

	VERGİ GELİRLERİ		DOLAYSIZ VERGİLER (1)		DOLAYLI VERGİLER (2)	
YILLAR	-1.000 TL	(%)	-1.000 TL	(%)	-1.000 TL	(%)
1923	95.354	100	46.223	48	49.131	52
1925	138.270	100	44.157	32	94.113	68
1930	164.607	100	42.915	26	121.692	74
1935	154.957	100	68.287	44	86.670	56
1940	231.506	100	108.455	47	123.051	53
1945	522.976	100	255.118	49	267.858	51
1950	1.242.185	100	447.963	36	794.222	64
1955	2.254.668	100	818.616	36	1.436.052	64
1960	5.177.201	100	2.173.956	42	3.003.245	58
1965	10.294.643	100	3.407.895	33	6.886.748	67
1970	23.002.943	100	8.636.999	38	14.365.944	62
1975	95.008.789	100	44.391.603	47	50.617.186	53
1980	749.849.431	100	470.770.957	63	279.078.474	37
1984	2.372.211.072	100	1.356.231.375	57	1.015.979.697	43
1985	3.829.116.958	100	1.795.733.830	47	2.033.383.128	53
1990	45.399.534.298	100	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1995	1.084.350.504.039	100	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
2000	26.503.698.413.260	100	10.849.961.708.330	41	15.653.736.704.930	59
2001	39.735.928.149.700	100	16.058.048.860.090	40	23.677.879.289.610	60
2002	59.631.867.852.060	100	20.060.524.607.610	34	39.571.343.244.450	66
2003	84.316.168.755.700	100	27.780.137.575.950	33	56.536.031.179.750	67
2004	101.038.904.000.000	100	31.147.157.000.000	31	69.891.747.000.000	69
2005	119.250.807.000.000	100	36.589.582.000.000	31	82.661.225.000.000	69

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm,(20 Eylül 2006)

Not:

- (1) Dolaysız Vergiler; Gelirden Alınan Vergiler ve Servetten Alınan Vergiler Gruplarını Kapsamaktadır.
(2) Dolaylı Vergiler; Mal Ve Hizmetlerden Alınan Vergiler, Dış Ticaretten Alınan Vergiler Grupları İle Kaldırılan Vergiler Artıklarını Kapsamaktadır.



Şekil 2.1: Yıllar İtibariyle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerdeki Artış Oranları(%), 1980–2005

Kaynak: Tablo 2.5’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

1980–2005 Dönemi genel bütçe vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payları incelendiğinde; 1980- 1985 döneminde dolaylı vergilerin payı hızlı bir artış göstererek %37’ den %53’ e yükselmiş ve dolaysız vergilerin payı ise aksine hızla düşerek %63 ’ten %47’ye inmiştir. 1986–1992 döneminde dolaylı ve dolaysız vergi payları birbirine eşit ve dolaysız vergilerin payı dolaylı vergilerden 4–5 puan kadar yüksek gerçekleşmiştir. 1993–1996 döneminde dolaylı vergilerin payı tekrar hızlı bir artış ve dolaysız vergilerin payı da tam tersine ani bir düşüş göstermiştir. 1997 ve 1998 yıllarında önceki dönemin tersine dolaylı vergiler ani bir düşüş ve dolaysız vergiler de ani bir çıkış göstermiştir. 1999–2001 döneminde ise, dolaylı vergilerin payının tekrar hızlı bir yükseliş ile %60’a çıktığı ve dolaysız vergilerin payının da hızlı bir düşüş ile %40’a gerilediği gözlenmektedir. 2001–2002 döneminde uygulamaya konan ÖTV’nin etkisi ile dolaylı vergilerin oranı 6 puan artmış ve bu artış devam etmektedir.

1980–2005 dönemi bir bütün olarak değerlendirildiğinde;

- Dolaysız vergilerin payı, tabloda açıkça görülebildiği üzere zaman içinde ortalama olarak doğrusal bir azalış göstermiştir.
- Dolaylı vergilerin payı ise, tabloda açıkça görüldüğü üzere zaman içinde ortalama

olarak doğrusal bir artış göstermiştir.

- Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payları dönem sonunda başlangıca göre tam tersine dönerek, vergi sistemimiz dolaylı vergi ağırlıklı olmuştur.

Bu sınıflama çerçevesinde 1989–1999 yılları arasında genel bütçe vergi gelirleri içindeki payları itibariyle gelir üzerinden alınan vergilerin payı %52,7'den %44,1'e (8,6 puan), dış ticaretten alınan vergilerin payı da %16,6'dan %13,4'e (3,2) puan düşmüş, buna karşılık servetten alınan vergilerin payı %0,7'den %1,2'ye (0,5 puan), mal ve hizmetlerden alınan vergilerin payı da %29,9'dan %41,3'e (11,4 puan) yükselmiştir³¹.

Bu gelişme, 1965-1997 yılları arasında, gelir üzerinden alınan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) itibariyle ortalama olarak, toplam OECD ülkelerinde %34,6'dan %35,6'ya (1,0 puan), Avrupa OECD Ülkelerinde %30,9'dan %33,1'e (2,2 puan) ve Avrupa Birliği ülkelerinde %30,4'den %34,5'e (4,1 puan) yükselme; buna mukabil, Amerika Kıtası OECD ülkelerinde %43,3'den %41,4'e (1,9 puan) ve Pasifik OECD ülkelerinde de %51,7'den %44,7'ye (7 puan) düşme şeklinde gerçekleşmiştir³².

Aynı dönem içinde mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı da ortalama olarak OECD ülkelerin toplamında %38,1 'den %32,1'e (6,0 puan), Avrupa OECD ülkelerinde %40,1 'den %32,3'e (7,8 puan) ve Avrupa Birliği ülkelerinde de %38,2'den %30,9'a (7,3 puan) düşmüş; buna mukabil Amerika Kıtası OECD ülkelerinde %31,6'dan %32,1'e (0,5 puan), Pasifik OECD ülkelerinde de %29,6 dan %31,0'e (0,4 puan) yükselmiştir³³.

Ülkemizde müterakki (ileri) vergi tarifesinin uygulandığı dolaysız vergilerin sistem içindeki büyüklüğü azalırken, düz vergi oranının uygulandığı dolaylı vergilerin

³¹ Vergi istatistikleri] 996-] 999 Gelirler Genel Müdürlüğü, Tablo:32, s.38. Bu oranlar 2002 ve 200 i yılları içinde (Ekim-Ekim itibariyle)de aynı eğilimi sürdürmüşlerdir. Buna göre, genel bütçe vergi gelirleri içindeki payları itibariyle gelir üzerinden alınan vergiler 2000 yılında %40 2001 yılında %39, servetten alınan vergiler her iki yıl için de %1, mal ve hizmetten alınan vergiler sırasıyla %43 ve %45 ve dış ticaretten alınan vergiler %16 ve %14 olarak ortaya çıkmıştır. Buna göre, dolaylı vergiler %59 dolaysız vergiler de %41 oranında gerçekleşmiştir. Kamu Hesapları Aylık Bülteni, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ekim 2001, s.25 Tablo: 15.2.

³²Vergi istatistikleri 1996-1999 Gelirler Genel Müdürlüğü, Tablo:69, s.86.

³³ Vergi istatistikleri 1996–1999 Gelirler Genel Müdürlüğü, Tablo:79, s.96.

payı ise artmıştır. Bu durum gelişmiş olan ülkelerin tersine, yani dolaysız vergilerin lehine gelişme göstermiştir.

Genel bütçe vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin her zaman vardır. Bu vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki payı istikrarlı bir artış şeklinde olmayıp zaman zaman iniş ve çıkışlar göstermektedir (Tablo 2.5). Ancak 1998 yılından 8 yıllık zaman diliminde dolaylı vergilerin payının sürekli ve hızlı bir şekilde artmakta olduğunu tespit etmekteyiz. Bunun nedeninin mevcut hükümetlerin uygulamakta oldukları vergi politikalarının bir sonucu olduğu kesindir. Özellikle en hızlı artışın meydana geldiği 2001–2002 yıllarında özel tüketim vergisinin 2002 yılında uygulanmaya başlaması olduğunu söylemek doğru olacaktır.

Bu tabloda dikkat çekici olan iki yıl vardır birisi 1925 yılı diğeri ise 2005 yılıdır. Genç Cumhuriyetin ihtiyaç duyduğu kamusal finansman, dolaylı vergilerle finanse edilmekte ve zaman içinde dolaylı vergiler yerini dolaysız vergilere bırakmakta, fakat 2005 yılına gelindiğinde, değişen bir şeyin olmadığını görüyoruz, devlet hala ihtiyaç duyduğu vergiyi dolaylı yolla alabilmekte, dolaysız vergi kabiliyetinden yoksun bulunmaktadır.

2.5. EKONOMİK GÖSTERGELERE DOLAYLI VERGİLER PENCERESİNDEN BİR BAKIŞ

KDV tahsilatının GSMH' ya göre esnekliğini gösteren Tablo 2.6 incelendiğinde, dolaylı vergilerden KDV'nden elde edilen gelirin GSMH ile tamamen ilişkili olduğunu görmekteyiz. GSMH da meydana gelen değişimler aynı yönde KDV tahsilâtında da olmaktadır.

Tablo 2.6
Katma Değer Vergisi Tahsilatının GSMH' ya
Göre Esneklikleri, 1985–2005

Yıllar	GSMH	Artış %	Dâhilde Alınan KDV Tahsilatı	Artış %	Esneklik	İthalde Alınan KDV Tahsilatı	Artış %	Esneklik	Toplam KDV Tahsilatı	Artış %	Esneklik
1985	35.350,30	59,47	566,9	-	-	383,7	-	-	950,6	-	-
1990	397.177,50	72,41	7.649,70	83,19	1,15	4.721,50	106,66	1,47	12.371,20	91,49	1,26
1995	7.854.887,20	102,03	212.119,30	91,24	0,89	142.861,20	117,03	1,15	354.980,50	100,85	0,99
2000	125.596.128,80	60,44	4.487.807,60	84,44	1,4	3.891.746,00	124,82	2,07	8.379.553,60	101,22	1,67
2001	176.483.953,00	40,52	7.289.543,50	62,43	1,54	5.149.317,40	32,31	0,8	12.438.860,90	48,44	1,2
2002	275.032.366,00	55,84	11.542.749,00	58,35	1,04	8.857.451,90	72,01	1,29	20.400.200,90	64	1,15
2003	356.680.888,00	29,69	15.389.547,40	33,33	1,12	11.641.552,10	31,43	1,06	27.031.099,50	32,5	1,09
2004	428.932.343,00	20,26	18.666.461,00	21,29	1,05	15.658.747,00	34,51	1,7	34.325.208,00	26,98	1,33
2005	486.401.032,00	13,4	20.401.096,00	9,29	0,69	17.879.333,00	14,18	1,06	38.280.429,00	11,52	0,86

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm, (22 Eylül 2006)

Mal ve Hizmet teslimleri üzerinden alınan KDV'nin tahsilâtında meydana gelen azalışlar GSMH daki azalışların neticesidir. Ancak 1991 yılı dâhilde alınan KDV tahsilatın da meydana gelen artış yüzdesi %90,08 olur iken esneklik oranı 1,51 dir, bununla beraber 2001 yılında dâhilde alınan KDV tahsilatın da meydana gelen artış yüzdesi %62,43 olur iken esneklik oranı 1,54 dır.

Tablo 2.7
Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe
Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%), 1988–2005

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Toplam K.D.V Tahsilatı(Dâhil de + İthalde)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Gelir+Kurumlar+K.D.V Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı %
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	534.888 (1)	181.884	34,0	43.976	8,2	176.742	33,0	402.602	75,3
1994	587.760(2)	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
2005	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1	72.499.945	60,8

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm, (20 Mart 2007)

Tablo 2.7'ye bakıldığında gelir vergisinin GSMH'ya olan oranının 1991'de yüzde 5.3, 1999'da ise yüzde 6.3 olduğu görülmektedir. Beyana dayanan gelir vergisinde bu oran 1991'de yüzde 0.5 iken 1999'da ancak yüzde 0.6 olabilmıştır. Ancak hayat standardı esasının uygulanmadığı ve mevduat faizi, repo geliri gibi bazı menkul sermaye iratlarının beyan dışı bırakıldığı 2000'de bu oran düşecektir. Beyana dayanan gelir vergisindeki artışın çok düşük kalmış olması düşündürücüdür. Mal ve hizmetlerden alınan vergiler (dolaylı vergiler) grubunun GSMH'ya olan oranı 1991'de yüzde 3.9 iken 1999'da yüzde 7.8 olmuştur. Bu grup içinde dâhilde alınan KDV'nin GSMH'ya olan oranı ise 1991'de yüzde 2.3 iken 1999'da yüzde 3.1 olmuştur. KDV'deki artışın dolaylı vergilerdeki genel artıştan daha düşük olması üzerinde durulması gereken bir noktadır. KDV dâhil genel tüketim vergilerinden sağlanan gelirin vergi gelirleri toplamı içindeki

payı Türkiye'de yüzde 31.4'tür (1997). Aynı yıl AB'de en yüksek oran Yunanistan'da olup yüzde 22.9'dur. Bu oranlar Türkiye'de vergi sisteminin gözden geçirilmesinin gerekli olduğunu ortaya koymaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ SÜRECİNDE TÜRKİYE' DE DOLAYLI VERGİLERDE MEYDANA GELMESİ MUHTEMEL UYGULAMALAR VE UYUMLAŞTIRMA SÜRECİ

AB'ne giriş sürecinde tüm alanlarda olduğu gibi vergi alanında da uyumlaştırma çalışmaları olmaktadır. Vergi koyma ve alma her ulus devletin hukuki hakkı iken bu hakkın birlik üyesi ülke olmanın sonucu olarak geçersiz kalması birlik üyesi olan ve olma sürecindeki ülkeleri korkutmaktadır. Ülkeler kendi ekonomik koşullarını da dikkate alarak vergi uyumlaştırmasının zorunlu koşullarını yerine getirme çabasıdadırlar.

3.1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜYELİK SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKALARININ UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa Birliği'nin asıl amacının malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbestçe dolaşabileceği ortak bir pazarın oluşturulması olduğu hatırlandığında; bu amacı gerçekleştirecek araçların başında vergi politikalarının geldiği şüphesizdir.

Ülkeler, milli egemenliğin önemli unsurlarından biri olan vergi enstrümanını, ihtiyaçları olan mali, ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak kullanmak isterler. Her ülkenin ihtiyacı olan politikalarda görülen farklılıklar, vergi uygulamalarının da farklılaşmasına yol açar. Bağımsız devletler vergiler vasıtasıyla üretim veya tüketimi yönlendirebilir, işletmelerin karlılığını etkileyebilir, yatırımların belli bölgelere kaydırılmasını gerçekleştirebilirler. Aynı şekilde, vergiyi rekabet şartlarının belirlenmesinde etkili bir araç olarak kullanabilirler.

Oysa eşit şartlarda rekabetin esas alındığı bir ortak pazarda üye ülkelerin vergi aracını rekabet üstünlüğü sağlayacak, şekilde kullanmamaları gerekir¹. AB'nde de ortak vergi uygulamalarının temel felsefesini, vergilerin ülkelerarası mal hareketlerinde rekabeti bozucu etki yapmaması, tarafsız kalması ilkesi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda AB'nin yetkili organları, vergilerin üye ülkeler arası ticarete tarafsız kalmasını sağlayacak yönde ortak düzenlemeler tesis etmektedirler.

Vergi uyumlaştırmasının amacının, ortak pazarın gerçekleştirilmesine engel olacak uyumsuzlukların kaldırılmasıdır, denilebilir.

Topluluk içerisinde vergi uyumlaştırmasının hukuki dayanağı Roma Antlaşması² olmasına karşın, ekonomik açıdan dayanağı da muamele vergilerinin ülkeler arası ticarete rekabet eşitliğini bozucu özellik taşımasıdır.

AB'de üye ülkeler arasındaki gümrükler kaldırılmış, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi oluşturulmuştur. Böylece bir iç pazar içinde eşit şartlar altında yürüyecek serbest rekabet ortamının tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu rekabet ortamının kurulabilmesi için gerekli koşullardan-biri de kuşkusuz üye ülkelerdeki rekabete etkisi olan vergilerin birbirine yakınlaştırılmasıdır. Bu olaya vergi uyumlaştırması adı verilmektedir. Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşımaktadır. Bu nedenle AB içinde dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma konusunda önemli kararlar alınmıştır³.

¹ Bernur Açıkgöz, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.76.

² Roma Antlaşması, yürürlüğe girişi: 1.1.1958, 1992 AB Antlaşması ile ismi Avrupa Topluluğu Kurucu Antlaşması şeklinde değiştirilmiştir. (kısaca "Kurucu Antlaşma").

³ Mehmet Yüce-Rahmi Yücel, "AB' ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması", **AB Yolunda Türkiye Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası**, (Ed. Mehmet Dikkaya), Bursa, Alfa Aktüel, 2006, s.99- 140.

3.2 VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI UYGULAMASI

AB’nde vergi uyumlaştırmasının nihai hedefi üye ülkelerin refahını artırmak, sosyal ve bölgesel dengesizlikleri ortadan kaldırmaktır⁴. Vergi uyumlaştırması, vergilerle ilgili hukuki sistemlerden kaynaklanan serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişikliklerdir. Şeklinde tanımlanabilir⁵.

3.3.AVRUPA BİRLİĞİ İÇİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINA GİDİLME NEDENLERİ

Topluluğun belirli alanlarda ortak politikalar uygulaması ve genel olarak üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek artan ölçüde birbirine yaklaştırılması gereği, dolaylı vergilerde uyumlaştırma konusunu gündeme getirmiştir. Uyum çalışmaları başladığında üye ülkelerin birçoğunda uygulanmakta olan satış vergisinin (ciro vergisi) rekabet eşitliğini bozduğu, bu oranlarla oynandığında rekabet koşullarının ve ticaret yönünün değiştirilebildiği fark edilmiştir⁶.

Rekabet koşullarının eşitlenmesinde (gümrük duvarlarının kaldırılmasından sonra) en önemli etken olarak dolaylı vergiler üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle "birleşmiş ekonomiler arasındaki vergi farklılıklarının tarafsız hale getirilmesi" uluslararası bir ekonomik birlik dâhilindeki vergi uyumlaştırmasının hedefi olarak kabul edilmektedir.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alan katma değer vergisidir. Günümüzde üye ülkelerde uygulan KDV'nin yapısının uyumlaştırılmasında büyük başarılar elde edilmiştir ve KDV bugün Birlik vergisi olarak bilinmektedir. AB içinde vergi uyumlaştırmasına gidilme nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz⁷;

⁴ Mehmet Çiftçi, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Yolundaki Türkiye”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı, 2002, s.2.

⁵ Mualla Öncel, **Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması**, A.Ü. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Ankara, 1988, s.45.

⁶ Çoşkun, “Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi Türkiye Uygulaması”, s.37.

⁷ Cengiz Tutkun, “Avrupa Birliğinde Vergilerin Uyumlaştırılması”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2003, s.8.

3.3.1. Ekonomik Nedenler

AB'nin kurulmasında rol oynayan ana amaçlardan birisi AB üyesi devletlerin ekonomik bütünleşmesinin gerçekleşmesidir. Hedef üye ülkelerin milli pazarlarının içinde eritildiği, serbest rekabet koşullarında işleyen ortak bir pazarın kurulmasıdır. Hedef böyle kurulunca, özellikle ve öncelikle AB'nde serbestçe dolaşması gereken malların taşıdığı vergi yükü olmak üzere genellikle AB üyesi devletlerde geçerli vergi yüklerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu sebeple AB'de uygulanan ekonomi politikaları içinde önemli bir araç olarak ön plana çıkmış olan vergi politikası özellikle gider vergilerinin uyumlaştırılmasında yoğun çalışmalara sebep olmuştur.

3.3.2. Siyasi Nedenler

Roma Antlaşması " üye devletlerarasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması" biçiminde bir siyasi hedef öngörmüştür. II. Dünya savaşından sonra yıkılan Avrupa, oluşan iki kutuplu dünya ve bölünen Avrupa'da demokratik sol idare edilen ülke halkları, alternatif güç olarak dünya siyasi konjonktüründe söz sahibi olmak istiyorlardı. Geçmiş yıllarda denenen siyasi birlik çalışmaları başarılı olamamıştı. Bu sebeple önce birlik kurmak gerekiyordu. Şartlar elverdikçe siyasi birliğini tamamlamış "Tek Avrupa" için adımlar atılacaktı.

Siyasi birlik, Avrupa bütünleşmesinin uzun vadeli hedefidir. Roma Antlaşması belli bir siyasi bütünleşme modeli benimsememiştir.

3.3.3. Hukuki Nedenler

Resmen öyle kabul edilmese de Roma Antlaşması AB'nin anayasası olarak nitelendirilmektedir. Bu sebeple AB'ye üye her ülke, öncelikle bunu kabul etmiş demektir. AB'nin uluslar üstü bir özelliği vardır. Üye devletler egemenliklerinin bir kısmını AB'ye devreder. Dolayısıyla alınan kararlara uymak zorundadırlar.

Roma Antlaşması'nın 95–99. maddeleri vergi ile ilgili hükümleri içermektedir. 99. madde ise vergi uyumlaştırması ile ilgilidir. Şüphesiz bu mevzuat içinde vergiler de vardır.

Bu maddelerin içeriğinden açıkça anlaşıldığı gibi vergi uyumlaştırmasının hukuki nedenleri AB'nin anayasası mahiyetindeki metinde yer almıştır.

3.4. AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİ POLİTİKASI

Avrupa Birliğinde vergi politikası Avrupa bütünleşmelerine göre şekil alan ikinci bir politikadır. Çünkü Roma anlaşmasında vergiyle ilgili hükümler topluluğun temel ilkeleri arasında sayılmayarak mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden hemen önce 95- 99. maddelerinde sayılmıştır. Dolayısıyla ekonomik bütünleşmenin bir sonucu olarak vergi uyumlaştırılması çalışmaları da Avrupa Birliğinde zorunlu olmuştur⁸.

Avrupa Birliğine siyasi hüviyet kazandıran ve 25 Mart 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşması, ağırlıklı olarak iç pazarın oluşturulması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı, haksız rekabetin önüne geçilmesi, gümrük birliği ve vergilendirmeye ilgili değişik düzenlemeleri öngörmektedir. Ancak Roma Antlaşması, vergi uygulamalarını ve politikalarını Birliğin birinci öncelikli amacı olarak görmemekte, belirlenen hedeflere ulaşılmasında verginin bir düzenleyici araç olarak kullanılmasını istemektedir⁹. Bugün Birlik içinde vergilendirmeye ilgili çalışmaların ana hedefi üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin birbirine yakınlaştırılması ve kısa dönemde dolaylı vergiler alanında başta vergi oranları olmak üzere uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanmasıdır!

AB' de ekonomik bütünleşmenin tam olarak sağlanabilmesi için birliğe üye ülkelerin vergi politikalarını kendi lehlerine rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde kullanmamaları gerekir. AB'de ortak vergi politikasının temel felsefesi, bütün ülkelerin zorunlu olarak izleyecekleri ve her yönüyle uyumlaştırılmış bir politika yerine, ülkelerarası mal hareketlerinde bozucu etki yapmayan, rekabet eşitliğini bozmayan ve tarafsızlık anlayışı üzerine kurulu bir politika oluşturmaktır. Bundan dolayı, vergilerin üye ülkelerarası ticaret tarafsız kalmasını sağlayacak yönde ortak birtakım düzenlemeler yapılması, istenen sonucu verecektir.

Bu nedenle kurucu antlaşmada yer alan vergilendirme düzenlemelerinde amaç, üye, ülkelere ait vergi sistemlerinin tek düze bir hale getirilmesi değil, sağlıklı bir rekabet ortamının oluşması için tarafsız, uyumlu bir vergi düzeni kurulmasıdır.

AB' de bugün itibariyle tüm yönleriyle işleyen ortak bir vergi politikasının olduğunu söylemek henüz mümkün değildir.

⁸ Çiftçi, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Yolundaki Türkiye”, s.3.

⁹ Yüce-Yücel, “AB’ ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması”, s.99- 140.

3.5. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASININ AVRUPA HUKUKUNDAKİ YERİ

AET'nin kurulmasına yol açan Roma Antlaşması'nın ikinci maddesinde Topluluğun ana ilkesi olarak, bir ortak Pazar kurmak ve üye devletlerin ekonomik politikalarını zaman içinde birbirine yakınlaştırarak, topluluk içerisinde ekonomik hayatın uyumlu bir şekilde gelişmesi, devamlı ve dengeli ekonomik gelişmenin, daha ileri bir istikrarın ve yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesinin ve topluluğa bağlı devletler arasında daha iyi ilişkiler kurulmasının sağlanması şeklinde gösterilmektedir. Roma Antlaşması'nın üçüncü maddesi ise, ikinci maddede sayılan amaçları gerçekleştirmek için bir ortak pazarın kurulmasını ve ekonomi politikalarının birbirine yakınlaştırılmasını sağlayacak araçları açıklamaktadır¹⁰. Bunlar;

- a) Üye devletlerarasında gümrük vergilerinin ve malların ithal ve ihracındaki miktar kısıtlamalarının ve aynı etkideki diğer önlemlerin kaldırılması,
- b) Üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesinin ve ortak bir ticaret politikasının oluşturulması,
- c) Üye devletlerarasında kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını önleyici engellerin kaldırılması,
- d) Tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulması,
- e) Taşımacılıkta ortak bir politikanın oluşturulması,
- f) Rekabetin kötüye kullanılmasını önleyen bir sistemin kurulması,
- g) Üye devletlerin ekonomik politikalarının eşgüdümünü (koordinasyonunu) ve ödeme bilânçolarındaki denge bozukluklarını gidermeyi mümkün kılan usullerin uygulanması,
- h) Ortak pazarın usulüne uygun biçimde çalışabilmesi için gerekli olduğu ölçüde ulusal mevzuatın birbirine yakınlaştırılması,
- i) İşçilerin istihdam olanaklarını düzeltmeye ve yaşam düzeylerini yükseltmeye yardımcı olacak bir Avrupa Sosyal Fonunun kurulması,
- j) Yeni kaynaklar açarak Topluluğun ekonomik genişlemesini kolaylaştırmak için bir Avrupa Yatırım Bankası'nın kurulması,

¹⁰ Çoşkun, “Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi Türkiye Uygulaması”, s.85.

k) Ticareti arttırmak, ekonomik ve sosyal gelişmeyi birlikte teşvik etmek için denizaşırı ülke ve toprakların katılması.

Son iki madde dışındaki maddeler ortak vergi politikası oluşturulmasıyla ve antlaşmadaki vergi hükümleriyle yakından ilgili bulunmaktadır.

AB 'ye Üye Ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması bir amaç değil, birliğin belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmasını kolaylaştıracak bir araçtır.

Roma Antlaşmasının 95. maddesinde, "Hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz.

Ayrıca hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz.

Üye Devletler, en geç ikinci aşamanın başında, iş bu anlaşma yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kurallara aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltir." Denilmektedir.

Roma Antlaşmasının 95.maddesine göre, ithal edilen ürünlerden, niteliği ne olursa olsun benzeri yerli ürünlere doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulananlardan daha yüksek vergi alınamaz. Bu maddede yer alan hüküm ayrımcı vergilemenin önlenmesine yöneliktir.

Roma Antlaşmasının 96. maddesinde, "Ürünler, herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan veya dolaylı olarak içerde tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar." denilmektedir.

Roma Antlaşmasının 96.maddesine göre, ihraç edilen ürünlerin bünyesinde taşıdıkları gerçek vergi yükünden daha fazla vergi iadesi yapılamaz. Bu madde ile dolaylı ya da dolaysız yollarla yapılacak vergi iadeleri ile rekabetin bozulması engellenmek istenmiştir.

Roma Antlaşmasının 95 ve 96.maddeleri birbirini tamamlar nitelikte olup, üye devletlerin ithal edilen mallar ile ihraç edilen mallardan alınan vergilerin eşitlenmesini

sağlamak ve yerli üretimin vergi ayırımı yoluyla korunmasını önlemeye yönelik bulunmaktadır.¹¹

Roma Anlaşmasının 97. maddesinde, "Yaygın muamele vergisi tipinde muamele vergisi uygulayan üye devletler ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. maddelerdeki ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler.

Bir üye devletin belirlediği ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı durumlarda, Komisyon, ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir. " denilmektedir.

Roma Antlaşmasının 97.maddesi uyarınca, yayılı muamele vergisi uygulayan üye devletler, ithal ettikleri ürünlere uyguladıkları vergiler ile ihraç ettikleri ürünlere sağladıkları vergi iadesi için 95 ve 96.maddelerdeki hükümleri göz ardı etmeksizin, ürün ya da ürün gruplarına ortalama vergi oranları saptanabilecektir.

Roma Anlaşmasının 98.maddesinde, "Muamele vergileri, Özel Tüketim Vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, kamuoyunun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanmaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz. " denilmektedir.

Roma Antlaşmasının 98.maddesine göre muamele vergileri, özel tüketim vergisi ve diğer dolaylı vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde diğer üye devletlere yapılan ihracatta vergi iadesi uygulaması, muaflık tanınabilmesi veya üye devletlerden yapılan ithalata denkleştirici vergiler konulması, bu tedbirlere Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından ağırlıklı çoğunlukla ve sınırlı bir süre için izin verilmedikçe geçerli olmamaktadır.

Roma Anlaşmasının 99. maddesinde, "Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliği ile muamele vergileri, özel

¹¹Çoşkun, "Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi Türkiye Uygulaması", s.92.

tüketim vergileri ve diğer tüm dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın 8.a maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder. " denilmektedir.

Roma Antlaşmasının 99.maddesi üye devletlerde uygulanan dolaylı vergilerin farklı olmasından kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılması amacıyla konulmuştur¹² .

Roma Antlaşması'nın 99. maddesine göre; "Konsey, komisyonun önerisini Avrupa parlamentosuna danıştıktan sonra, oybirliği esası ile değerlendirerek belirtilen süre içinde iç pazarın tesisi ve işleyişi için gerekli kabul edilen muamele vergilerine, özel tüketim vergisine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için, bazı ortak kurallar oluşturabilir" demek suretiyle bu kısıtlama yetkisini topluluk kurumlarına tanımaktadır.

Maastricht Antlaşması¹³ ile değiştirilen 99. maddeye, Avrupa parlamentosu yanında, Ekonomik ve Sosyal Komiteye de danışılacağı eklenmiş, belirtilen süre değiştirilmiştir.

Roma antlaşmasının 100 ile 102.maddeleri mevzuatların birbirine yakınlaştırılması konusundaki hükümleri içermektedir. Antlaşmanın 100.maddesi bu koşul altında üye devletlerde mevzuat değişikliğini gerektiren direktiflerin Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşlerinin alınmasından sonra çıkarılmasını hükme bağlamaktadır.

100.maddenin genel nitelikteki hükmüne karşılık 101.madde belli bir üye devlette ortaya çıkacak belirli bozuklukların ilgili devletle anlaşarak, bu başarısızlığı takdirde bir direktifle veya diğer bir önlemlerle giderilmesi için düzenlenmiştir. Bu nedenle yüksek vergi oranlarından doğacak genel rekabet bozuklukları için 101. madde uygulanamaz. Antlaşmanın 102.maddesinde ise, üye devlet 101.maddede yazılı hükümleri yerine getirirken yanlış yorumlamalara ve yanlış uygulamalara neden olabileceğinden çekiniyorsa, üye devletin komisyonla iletişime geçebileceği ve komisyonun üye devlete dengesizliğin giderilmesini sağlayacak tedbirleri bildireceği hükmünü içermektedir.

¹² Çiftçi, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam üyelik Yolundaki Türkiye", s.76.

¹³ Maastricht Antlaşması: Aralık 1991, Avrupa Birliği Antlaşması, Yürürlüğe girişi:1 Kasım 1993

3.6. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLERDE UYUMLAŞTIRMA

Avrupa Birliğinde vergilendirme yetkisi kural olarak devletlerdedir. Ancak bu yetki, AB'nin çıkardığı direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilir. AB vergi uyumlaştırmasını anlaşmalar doğrultusunda uyumlaştırmayı sağlamak için çıkardığı direktiflerle yapmaktadır.

AB'de vergilendirme mevzuatı, dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olmak üzere iki ayrı alanda düzenlenmiştir. AB bünyesinde malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve özellikle Katma Değer Vergisinde (KDV) yoğunlaşmıştır. Bu nedenle dolaysız vergilerin aksine, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması kapsamında AB içinde ciddi ilerleme kaydedilmiştir¹⁴. Komisyon başlangıçta ortak bir KDV sistemi oluşturmayı hedeflerken, 1980'li yılların başında hedefi genişleterek Özel Tüketim Vergisine de ağırlık vermiştir.

Dolaylı vergiler mal ve sermaye hareketini doğrudan etkilediği için dolaylı vergilerde uyumlaştırma dolaysız vergilere göre daha öncelik arz etmektedir. Nitekim Roma Anlaşmasının 95,96,97,98 ve 99. maddeleri dolaylı vergilerin ve bu vergileri ilgilendiren ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasını öngörürken, aynı anlaşmada dolaysız vergilerin uyumlaştırmasına yönelik bir hükme rastlanmamaktadır¹⁵. Ancak Roma Anlaşmasının 2 ve 3. maddeleri topluluğun ana hedefinin ortak pazarın tesisi olduğunu belirtmektedir. Ortak pazarın tesisi için de Roma Anlaşmasının 100. maddesi dolaysız vergilerinde uyumlaştırması için konseye yetki vermektedir. Avrupa Birliğinde dolaysız vergiler alanında bugüne kadar önemli bir yol alınmamıştır. Dolaysız vergilerde uyumlaştırma çalışmaları daha çok üye ülkeler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile götürülmüştür. Bundan sonrada dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanında da fazla bir gelişme beklenmemektedir.

¹⁴Yüce-Yücel, "AB' ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması", s.99-140.

¹⁵Çiftçi, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam üyelik Yolundaki Türkiye", s.6.

3.6.1. Katma Değer Vergisinde Uyumlaştırma Çalışmaları

KDV alanında uyumlaştırma çalışmaları AB'nin kurulmasından itibaren başlamış ve 1967 yılında çıkarılan 1. direktif¹⁶ ile KDV, AB'de, ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Daha sonra yine 1967 yılında çıkarılan 2. direktif¹⁷ ve 1977 yılında çıkarılan 6. direktif ile AB'de, uygulanacak KDV'nin temel ilkeleri ortaya konmuştur.

KDV harcama üzerinden alınan bir vergi olduğundan uluslararası ticarete vergileme bakımından önem taşımaktadır. AB açısından ortak pazar fikri ve sınır geçişleri ile birlikte, KDV'de uyumlaştırma gereği ortaya çıkmıştır. KDV' de uyumlaştırma bakımından önemle üzerinde durulan konuların başında oranlar ve istisnalar gelmekle birlikte, Birlik içinde ticaretin gelişmesiyle varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme konusu AB'nin gündeminde önemli bir yer kazanmıştır.

Katma değer vergisinin uyumlaştırma konusunda en önemli gelişme KDV'nin temel ilkelerinin benimsenmesinden sonra 16 Aralık 1991 tarihli direktifle¹⁸ olmuştur. Bu direktifle 1996 yılı sonundan itibaren malların varış ülkesinde KDV alınmasından vazgeçilerek çıkış ülkesinde KDV alınması sistemine geçilmesi benimsenmiştir¹⁹. Böylece KDV konusunda ortak pazar tam olarak kurulmuş olacaktır. Ancak bu konuda bugüne kadar bir gelişme olmamıştır.

16 Aralık 1991 tarihli direktif 1993 yılı başından itibaren gümrüklerde KDV tahsilâtı prensibini kaldırarak mal ithal eden her mükellefin kendi vergi dairesine beyan ederek ödemesi prensibini getirmiştir. Böylece gümrüklerde çok sayıda dokümanın doldurularak oluşturulan kırtasiyeye son verilmiştir. Bu şekilde mallar gümrüklerden beklemeden geçmektedir. Bu uygulama ekonomik bütünleşme çerçevesinde önemli bir gelişmedir. Ancak 1.1.1996'dan itibaren gümrük birliğine girmiş olan Türkiye bu uygulamanın dışında tutulmuştur.

¹⁶ 1. Direktif (11 Nisan 1967): Topluluğun ortak gider vergisi olarak KDV'nin kabul edilmesi (67/227/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967,p.1301).

¹⁷ 2. Direktif (11 Nisan 1967): Kabul edilen KDV'nin yapısı ve uygulama yöntemleri (67/228/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967, p.1303).

¹⁸ 16 Aralık 1991 Tarihli Direktifle getirilen: rejimde basitleştirme sağlayan Direktif (92/III/CEE, JO L 384/1992).

¹⁹ Bilici, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, s.207.

Avrupa Birliğinde KDV uyumlaştırması konusunda son zamanlarda en önemli çalışma oranlar konusunda kendini göstermektedir²⁰. 18 Aralık 1989 tarihli konsey kararı, AB'nin temel hedefinin 1 Ocak 1993'den önce standart oran uygulamasına geçmek olduğunu açıklamıştır. 19.12.1992 tarihli direktif ile toplulukta iki oranlı bir rejim kabul edilmiştir. Buna göre indirilmiş oran en az %5 olacak ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş orana sahip olabilecektir. İndirilmiş oranın konuları da liste halinde belirtilmiştir. Ancak ülkelere tanınan çok sayıda istisna nedeni ile bu uygulama katı bir şekilde yürütülmemektedir. İndirilmiş oran dışında % 15'den az olmayacak şekilde birde standart oran getirilmiştir. 31.12.1996'dan sonra bu uygulamaya da son verilip kesin oranlar yeniden belirlenecektir. Bugüne kadar da yeni oranlar konusunda da bir gelişme olmamıştır.

AB'nde verginin konusu ve matrahı hususlarında önemli bir uyumsuzluk olmamıştır. Ancak oranlar konusunda önemli sıkıntılar vardır. Türk Katma Değer Vergisi Mevzuatı 1 Ocak 1985'den itibaren uygulamaya geçmesi nedeni ile AB'nin direktiflerine uygun şekilde hazırlanmaya çalışıldığından Avrupa Birliği KDV mevzuatından önemli bir farkı yoktur. Birlikte, 1.1.1993'den itibaren tek pazara geçilme hedefine paralel olarak hazırlanan oranlarda uyumlaştırma çalışmaları dolayısıyla Türkiye standart oranı 27.10.1993'den itibaren %12'den %15'e son olarak da 15.5.2001 tarihinden itibaren %18'e yükselterek birlik KDV oranlarına uyum sağlanmıştır.

Türkiye ile AB, KDV mevzuatı açısından genel olarak birbiriyle uyumludur. Ancak aşağıdaki konularda uyumsuzluklar bulunmaktadır²¹.

1-Taşıtların alımı ile Banka ve Sigorta muameleleri AB'de KDV kapsamında vergilendirilirken, Türkiye'de ayrı kanunlarla vergilendirilmektedir.

2- Vergi oranları arasında uyumsuzluk vardır. 92/77/CCE sayılı Konsey Direktifine göre 1 Ocak 1993'den itibaren normal KDV oranı her üye ülkede en az % 15 olması gerekir. Üye ülkeler sosyal ya da kültürel ürün ve hizmetler için (asgari %5) bir ya da iki

²⁰Çiftçi, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam üyelik Yolundaki Türkiye", s.31-48.

²¹Açıkgöz, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması", s.40-44.

indirilmiş oran uygulanabilir. Isınma, aydınlatma için yapılan enerji dağıtımı, su dağıtımı, ilaçlar ve diğer ecza malzemesi ve yolcu taşımacılığı standart orana tabidir.

3- AB'deki KDV'de yer almayıp, Türkiye'de yer alan istisnalar şunlardır;

a. Demiryolu taşıma araçları teslimi,

b. Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası,

c. Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna,

d. Deniz ve hava taşıma araçları teslimlerinde ve bu araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerin geniş tutularak özel spor tekneleri ve uçaklarını da kapsamına yönelik istisnadır.

4- Türkiye'de KDV Kanununda yer almayıp, AB'de yer alan istisnalar ise şunlardır²²;

a. Resmi posta idarelerinin hizmetleri,

b. Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelik taşımamak şartıyla yapılan teslim ve hizmetler,

c. Belirli şart ve sınırlarda yapılan bahis ve piyango tertipleri,

d. Doktorlar ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin ve diş teslimlerinin hizmetleri ve diş protez işlemleri,

e. Kamu kuruluşları ile kamu menfaatine yararlı sayılan kuruluşların müze, tarihi eserler ve hayvanat bahçesi hizmetleri istisna kapsamındadır.

5- KOBİ'lere uygulanacak KDV rejiminde farklılıklar vardır; 444 sayılı direktif önerisinde öngörülen peşin ödemeler, sistemimizde yoktur.

KDV mükellefi olmayacak veya götürü usule tabi olacakların tespitinde yıllık hasılat tutarı yanında başka şartlara da başvurulmuştur.

Türkiye'de KDV sisteminde kullanılmış eşya, sanat eserleri, antika eşya ve koleksiyon konusu eşyaların vergilendirilmesine ilişkin özel bir düzenleme yoktur.

AT'nda ortak KDV sisteminin gerek uygulamada gerekse üye ülkeler arasındaki uyum çalışmalarında bazı sorunların ortaya çıktığı bir gerçektir. Uygulamada karşılaşılan sorunlar daha çok, konsey direktiflerinin geçerli olduğu üye ülkelerin

²² Açıkgöz, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması", s. 40-44.

ekonomik ve finansal koşulların birbirinden farklı olduğu alanlarda yoğunlaşmaktadır. Fakat bu da sonuçta uyum çalışmalarının eksik kalan yönlerinden kaynaklanmaktadır.

Topluluk ortak KDV sisteminin uyumlaştırılması konusunda verginin konusu, mükellefi, yeri, vergiyi doğuran olay ve matrah yönünden dikkat çekici bir soruna rastlanmamıştır. Ancak en çok karşılaşılan sorunlar; oran, istisna ve indirim kapsamı ile vergi dönemlerinde yoğunlaşmaktadır.

KDV oranı konusunda ortaya çıkan sorunlar:

1. Oranların standartlaştırılması,
2. Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması ve,
3. Oranların birbirine yaklaştırılması, olarak ele alınabilir.

Oranların % 14–20 arasında standartlaştırılması bugün hala Danimarka, İspanya, İrlanda tarafından uyulmayan bir konuyu oluşturmaktadır²³. Danimarka ve İrlanda'nın yüksek, İspanya'nın düşük standart oran uygulaması, Topluluk üyesi ülkeler arasındaki mal ve hizmet dolaşımında haksız rekabet koşulları yaratan bir görünüm taşımaktadır.

Çünkü bir malın KDV'si düşük bir ülkede pazara sunulması ve pazarlama çabalarının yönlendirilmesi KDV'si yüksek olan ülkelere göre daha kolay olduğu bir gerçektir. Böylece oluşan uluslararası mal ve hizmet akışında serbest rekabet kuralları Roma Antlaşmasında belirtildiği üzere zedelenmektedir. Toplulukta tek bir oranı benimsenmeyip, bir dizi halinde standart oranların ele alınmasının nedeni ise, sosyal yönden bakıldığında aynı vergi miktarını elde etmede gelire oranla adil dağılım olarak kabul edilmektedir.

Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması, aynı malın tüm Topluluk düzeyinde aynı KDV oranına tabi olmasını gerektirmektedir. Hemen hemen bir kaç malın dışındaki mal ve hizmetlerde üye ülkelerde farklı KDV oranları uygulanmaktadır. Söz konusu farklılık üye ülkelerin hem standart, indirilmiş ve yükseltilmiş oranlarının Topluluğun belirlediği standart dilimler arasına yayılmasından hem de bazı ülkelerin Topluluğun belirlediği standart dilimlerin dışındaki oranlarla KDV uygulamasına gitmesinden kaynaklanmaktadır.

²³ Açıkgöz, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması”, s.142–165.

Oranların birbirine yaklaştırılması ise, üye ülkeler arasında daha adaletli bir KDV uygulamasına imkân verebilecek ve KDV hasılatından Topluluk bütçesine yapılacak katkı paylarından da yakınlaşmayı sağlayabilecektir.

Ancak KDV oranı yüksek olan üye ülkeler toplam KDV gelirlerini düşürmek istemediklerinden, KDV oranı düşük olan ülkelerde fiyat artışına neden olmamak ve enflasyona yol açmamayı amaçladıklarından oranların birbirine yaklaştırılması konusunda ortak bir tutuma girilememiştir.

İstisna ve indirim kapsamı mal ve hizmetler konusunda ortaya çıkan sorunlarda vardır. İstisna ve indirim kapsamı mal ve hizmetlerin kapsamında genel bir uyum sağlanmış olmakla birlikte, Özellikle gıda maddeleri ile kitap, gazete, dergi vb. mallarda indirim oranı bazı ülkelerde sıfırlanmıştır. Sıfır indirim oranının uygulanmasına tek pazara geçildiğinde son verileceği, ikinci ve altıncı direktifler kapsamında karara bağlanmıştır. İrlanda ve İngiltere'nin gıda mallarına sıfır indirim uygulanması, sosyal ve politik nedenlerle genellikle temel zorunlu mallar ile hizmetlerde yaygınlaştırılmıştır.

Gıda maddelerinde sıfır vergi uygulamasına son verildiğinde düşük gelir grubuna sahip tüketicilerin zarar görmemesi için sosyal güvenlik sistemi ve transfer ödemeleri yoluyla tüketicinin dezavantajlı durumu ortadan kaldırılabilir. Diğer üye ülkelerde aynı yolu benimseyerek, düşük gelir grubundaki tüketicilerini korumuşlardır.

Gerek indirilmiş, gerekse yükseltilmiş oran uygulanan mal ve hizmetlere bazı ülkelerden standart oran uygulanmasına gidilerek farklılık yaratılmıştır. Ayrıca KDV ödenme dönemlerinde ortaya çıkan sorunlar da vardır. KDV'lerinin devlete ödendiği vergi dönemlerinde üye ülkelerde farklılık göstermektedir. Bu da tek pazar uygulamasına geçildiğinde son verilecek bir uygulamadır. Komisyonun önerdiği "Clearing System" kabul edildiği takdirde zaten merkezileştirilecek olan KDV tahsilâtında da bu tür sorunlar ortadan kalkacak, tek bir vergi dönemi benimsenebilecektir.

3.6.2. Özel Tüketim Vergilerinde Uyumlaştırma Çalışmaları

AB’nde özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma çalışması beş büyükler olarak adlandırılan, sigara, tütün, madeni yağlar, alkol, bira, şarap üzerinde yoğunlaştırılmıştır. Bunların dışında mallara da özel tüketim vergisi haksız rekabete sebep olmamak şartıyla konulabileceği prensibi benimsenmiştir.

Türk vergi mevzuatının topluluk vergi mevzuatı ile uyumlaştırılmasının çerçevesi Ankara Anlaşması ve Katma Protokol ile çizilmiştir. Ankara Anlaşmasında genel bir hükme yer verilerek ortaklık ilişkilerinde rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiği kabul edilmiştir. Katma Protokolle daha ayrıntılı düzenlemeler yapılarak gümrük birliğinin çerçevesi çizilmiştir. Buna göre gümrük vergileri ve eş etkili vergiler kaldırılarak, ayırım gözetici vergi konulamayacak, normalin üstünde vergi iadesi yapılamayacak, istisnalar haricinde belli sektörlere teşvik edici vergileme uygulanamayacaktır.

ÖTV alanında Birlikte ancak tek pazara geçiş dönemi olan 1.1.1993 'e yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılabilmıştır²⁴. Bu çalışmalar da beş büyükler alanında olmuştur. Türkiye'nin bugüne kadar özel tüketim vergileri alanında uyumlaştırmayı sağladığı söylenemez.

Genel olarak Türk Vergi Mevzuatı ile Birlik Vergi Mevzuatı karşılaştırıldığında Türkiye'nin uyumlaştırma konusunda AB'ne üye ülkelerin çoğuna nazaran daha iyi durumda olduğu görülmektedir.

²⁴ Çiftçi, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam üyelik Yolundaki Türkiye”, ss.52-60.

Tablo 3.1: AB' de Dolaylı Vergilerin GSYİH' ya Oranı (%), 1995–2003

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Almanya	12,3	12,2	12,2	12,3	12,8	12,7	12,5	12,3	12,4
Avusturya	14,8	15,1	15,6	15,5	15,5	15,1	15,1	15,2	15,1
Belçika	13,3	13,7	13,9	13,9	14,1	14	13,6	13,8	13,8
Çek Cum	12,3	12,3	11,7	11,2	11,8	11,5	11,1	11,1	11,4
Danimarka	17,2	17,5	17,7	18,5	18,3	17,4	17,5	17,7	17,4
Estonya	13,8	14	14,7	12,7	12,2	12,8	12,8	13,1	13,1
Fillandiya	14,3	14,4	14,9	14,6	14,8	14,1	13,8	14	14,4
Fransa	16,2	16,8	16,7	16,6	16,5	16,1	15,6	15,5	15,6
G.Kıbrıs	11,5	11,2	10,3	11,2	10,8	12,7	13,2	13,4	16,5
Hollanda	11,9	12,2	12,5	12,5	13,1	13	13,5	13,2	13,3
İngiltere	14,1	13,9	14	13,9	14,3	14,3	13,9	13,7	13,7
İrlanda	14,7	14,6	14,3	14	13,8	13,9	12,6	12,5	13
İspanya	10,9	10,9	11,2	11,8	12,3	12,3	12	12,1	12,5
İsveç	16,3	16,7	17	17,7	18,9	16,9	17	17,4	17,5
İtalya	12,7	12,5	12,9	15,9	15,6	15,5	15	15,1	14,8
Letonya	13,7	12,6	13	14	12,9	11,7	11,2	10,7	11,5
Litvanya	12,3	11,9	14,6	14	13,8	12,5	12,2	12,5	11,9
Lüksemburg	13,5	13,4	13,6	13,5	14,2	14,6	14	13,7	13,9
Macaristan	17,8	17	15,6	15,8	16,3	16,4	15,7	15,2	16,6
Malta	12,4	11	12,3	11,6	12,6	12,9	13,6	14,3	14,3
Polonya	15,8	16	15,4	15	15,5	14,8	14,4	14,7	15,3
Portekiz	14,6	14,7	14,5	15	15,4	15,1	14,7	15,3	15,9
Slovakya	15,6	15,5	14,4	13,4	13,1	13	11,8	12	11,5
Slovenya	16,1	16,4	15,9	16,6	17,2	16,5	16,2	16,5	16,8
Yunanistan	14,4	14,8	14,9	15,1	15,8	15,8	15,3	15,1	14,4
AB 25	13,7	13,7	13,9	14,3	14,6	14,3	14	14	14
AB 15	13,6	13,7	13,8	14,3	14,6	14,4	14	14	14
Euro 12	13,3	13,4	13,6	14,2	14,4	14,2	13,9	13,8	13,9
AB Yeni 10	15,1	15,1	14,5	14,2	14,6	14,2	13,8	13,9	14,4

Kaynak: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği,

<http://www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/ECEB33F9-668A-468F-83DA-564734AF7BD4/1259/81>, (08 Eylül 2007).

AB Yeni 10 : Yeni Üye Olan 10 Ülke;

AB 25 : Genişleme Sonrası 25 Ülke;

AB 15 : Genişleme Öncesi 15 Eski Ülke;

EURO 12 : Ekonomik ve Parasal Birlik Üyesi 12 Ülke

3.7. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNE UYUMUNUN ÖNEMİ

Türk vergi sistemi AB müktesebatıyla kısmen uyum içindedir. Ancak hem dolaylı hem de dolaysız vergilerde önemli bazı düzenlemeler yapılması gerekir. Özellikle KDV'nin kapsamı ve oranları ile özel tüketim vergilerinin niteliğine ve oranlarına ilişkin olarak önemli ölçüde ve daha ileri düzeyde uyum sağlayacak bir yasal düzenlemeye de ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi mevzuatındaki hem müktesebata, hem de Gümrük Birliği ile Dünya Ticaret Örgütü'nün (DTÖ) temel kurallarına aykırı olan mevcut ayrımcı unsurlar henüz kaldırılmamıştır. İdari kapasiteye ilişkin olarak, vergi idaresinin etkinliği ve verimliliği ile vergi tahsilâtını iyileştirme ve vergi mükellefi uyumunu artırma kapasitesi düşüktür²⁵.

Avrupa Topluluğu (AT) bir ekonomik birlik olup, kendi içinde Topluluğa üye ülkelerin refahının en üst düzeye çıkartılması amacına yönelik, bir uluslar üstü örgüttür. Maastrich'den beri AB alanında tamamen serbest iç pazar oluşturulmuştur. Bu demektir ki, AB alanı içerisinde serbest bir mal dolaşımı, hizmet dolaşımı ve sermaye dolaşımı yer almaktadır. Bu bir ülkeden diğer ülkeye hiçbir sınır yok demektir. Bu açıdan bakıldığında, vergi uyumlaştırması başlı başına bir amaç değil, fakat ekonomik birliğin refahının global olarak yükseltilmesine yönelik bir araçtır.

Vergi uyumlaştırması bir araç olarak, gelecekte tam üye olması söz konusu olan Türkiye'nin Toplulukla ilişkileri açısından da önemlidir²⁶. Türkiye'nin geçiş dönemine girmekle gümrük birliği dolayısıyla artan miktarlarda vergi kaybı olacaktır. Türkiye geçiş dönemi sonunda Topluluğun ortak vergi sistemine uymak zorunda olacaktır.

Türkiye-AT ilişkileri açısından Ankara Antlaşması'nın 2. maddesinde yer alan amaçların gerçekleştirilmesi ancak parasal ve ekonomik birliğin oluşturulması ile mümkündür. Bunun içinde, gümrük vergilerinin karşılıklı olarak kaldırılması ve dolaysız vergiler (özellikle kurumlar vergisi) alanında uyumlaştırmaya gidilmesi en önemli hususlardır. Malların, sermayenin ve işgücünün Türkiye ile Topluluk arasında tam bir serbestlik içinde dolaşması isteniyorsa, eşit rekabet koşullarının her aşamada hâkim

²⁵ Yüce-Yücel, "AB' ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması", s.99-140.

²⁶ Tutkun, "Avrupa Birliğinde Vergilerin Uyumlaştırılması", s.63.

kılınması gerekmektedir. Bu da, taşıdıkları vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıyla mümkündür.

Türkiye ile AB mevzuatı vergisel açıdan birbirine uyumlaştırılması son derece teknik ve çok değişkenli bir konudur. Kurumlar vergisi veya gelir vergisi gibi daha çok sermaye hareketleri ve kişisel vergi yüklerini ilgilendiren konularda ortaya çıkan sorunların çözümü kolay olmamaktadır. Bunlara ek olarak Türkiye'de enflasyonun AB ortalamasının çok üzerinde olması da vergi uyumlaştırılması alanında karşılaşılan en büyük engellerden biridir.

3.8. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASINDA KARŞILAŞILAN ENGELLER

Vergi uyumlaştırması ile ilgili çalışmalar Birliğin kuruluşundan buyana yapılmaktadır. Ancak bu konudaki çalışmalar istenen hız ve düzeyde olmamıştır. Karşılaşılan başlıca güçlükler dört grupta toplanabilir²⁷.

3.8.1. Ekonomik Engeller

Ülkelerin ekonomik dengeleri çeşitli unsurlara bağlıdır. Ekonomik Büyüme birliğe üye ülkelerdeki uygulama özellikleri itibari ile karmaşık nitelikler arz eder. Vergi uyumlaştırması sonucu tespit edilen gerekler, ülkelerin arzuladıkları iç büyümeyle ilgili amaçları ile çatışabilir. Üye ülkeler öncelikle AB'ndeki uyumlaştırma çalışmalarına mı katılacaklar, yoksa kendi dengeli kalkınmalarına mı öncelik verecekler? Bu tercih zorunluluğu uyumlaştırma çalışmalarını güçleştirmektedir²⁸.

3.8.2. Vergi Yapılarındaki Engeller

Üye devletlerde dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlıkta oluşundan kaynaklanan engellerdir. Uyumlaştırma çalışmaları, özellikle dolaysız vergileri ağırlık taşıyan ülkelerin çıkarlarına ters düşmektedir.

²⁷ Arıcan, Süral, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:3, (1986), s.5-8.

²⁸ Çiftçi, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam üyelik Yolundaki Türkiye", s.78.

3.8.3. Hukuki Engeller

Üye ülkeler arasında idari ve anayasal farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin Fransa'nın merkezi bir yapıya sahip olmasına karşılık, Almanya federal bir yapıya sahiptir. Bu nedenlerle çalışmalarda güçlüklerle karşılaşmaktadır.

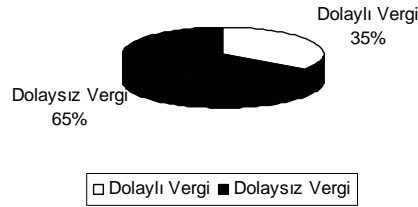
3.8.4. Politik Engeller

Devletler vergi koyma konusundaki egemenliklerini kaybetmek istememektedirler. Çünkü vergi koyma yetkisi, ulusal egemenliğin en önemli unsuru sayılmaktadır. Bu yetkinin devri konusunda isteksiz davranılmaktadır.

3.9. AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Dolaysız ve Dolaylı vergilerin AB Ülkelerindeki payları ile ülkemizdeki paylarını karşılaştırılması şekil 3,1'de net olarak görülmektedir.

AB Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı



Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı Dolaysız Vergi Payı



Şekil 3.1: Avrupa Birliği ve Türkiye' de Dolaylı -Dolaysız Vergilerin Oranı, 2005

Kaynak:<http://www.ekonomikcozum.com/vergi4.html> ,(28 Ağustos 2007).

Şekil 3.1’ye bakıldığında, AB ülkelerinde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %35, bizde ise, %69 e ulaşmış durumda! Türkiye’de dolaysız vergi toplanamadıkça, dolaylı vergi artırılıyor²⁹. "Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, bu ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez³⁰. " Şeklindeki yaygın görüşe göre Türkiye’de vergi adaletinden her yıl biraz daha uzaklaşıyor. Kayıt dışı ekonomiyle, dolaysız vergiler arasında doğrudan bir ilişki vardır. Hatta ülkedeki kayıt dışı ekonomi hangi oranlardaysa, dolaylı vergilerdeki oranlarda aşağı yukarı bu seviyelerdedir. Verilere bakıldığında bu durum açıklıkla görülmektedir. Bunun nedeni ise, ülke yöneticilerinin kayıt altına alamadıkları kısım kadar dolaylı vergilere başvurmaları ve tahsil edemedikleri vergiyi dolaylı vergilerle toplama yoluna gitmeleridir. Böyle bir ortamda ise, dolaylı vergileri azaltmak için, önce kayıt dışı ekonominin azaltılması gerektiği açıkça ortaya çıkmaktadır.

3.10. DOLAYLI VERGİLERDE MEYDANA GELMESİ MUHTEMEL

DEĞİŞİKLİKLER VE EKONOMİK BEKLENTİLER

Yükümlüler kanun koyucunun kendilerine yüklemiş olduğu vergilere her zaman tepkilidirler. Vergi yükünün dolaylı veya dolaysız vergilerden oluşması onların vergiye bakış açılarını değiştirmemektedir. Ancak dolaylı vergilerde, verginin mal ve hizmet fiyatlarının içerisinde gizletilmiş olması ve ilgili mal ve hizmetten yararlananların sadece vergiye tabi tutuluyor olmaları tepkinin dolaysız vergilere oranla az olmasını sağlamaktadır.

²⁹ Şükrü, KIZILOL, “Bu Tablonun Örneği Dünyada Yok”, **Hürriyet**, 27 Haziran 2007.

³⁰ Şükrü, KIZILOL, “Vergiler Dolaylı Geliyor”, **Hürriyet**, 07 Ekim 2004.

Tablo 3.2
Ülkemizde Vergilerin Tam Olarak Ödenmemesinin
Yükümlülerce Nedenlerinin Dağılımı (%)

	Sıklık	Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergi oranlarının yüksek olması	251	50,0	50,0
Biçimsel yükümlülüklerin fazla olması	22	4,4	54,4
Devletin verginin gerekliliğini kamuoyuna anlatamaması	20	4,0	58,4
Gerekli vergi reformlarının yapılamaması	45	9,0	67,3
Vergi Bilincinin ve vergi ahlakının yeterince yerleşmemiş olması	164	32,7	100,0

Kaynak: Çiçek, a.g.e., s.117.

Uluslararası istatistiklere göre açıkça farklılık gösteren Türkiye uygulamasının değiştirilebilmesi için;

- 1-Vergi oranlarının radikal olarak düşürülmesi,
- 2-Vergi tabanlarının genişletilmesi,
- 3- Vergi gelirlerindeki kompozisyonun değiştirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede;

- 1-KDV' nde oran farklılaştırılması giderilerek KDV oranlarının düşürülmesi,
- 2-Gelir vergisi oranlarının düşürülmesi;
- 3-KDV ile gelir vergisi oranlarında yapılacak düzenlemeler nedeniyle oluşacak gelir kaybının telafi edilebilmesi ve belge düzeninin yerleştirilerek kayıt dışı faaliyetlerin azaltılması için;
 - a-Beyannameli gelir vergisi mükellefleri içinde eğitim, sağlık, gıda, giyim ve diğer hizmet harcamalarının belgeye bağlı olarak matrahtan indirilmesine imkan sağlanması. Bu indirimin toplanacak belgelerin belli bir oranıyla sınırlandırılması,
 - b- Beyanname ekinde sunulacak özel indirimle ilişkin belgelerin cari dönemde incelenmesinin sağlanması, gerekmektedir.

Tablo 3.3: Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Etkilerine Yönelik Beklentiler (%)

	Sıklık	Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergi gelirlerini azaltır	69	13,7	13,7
Vergi gelirlerini arttırır	130	25,9	39,6
Vergi tabanını genişletir	100	19,9	59,6
Vergi kaçakçılığını azaltır	203	40,4	100,0
Toplam	502	100,0	

Kaynak: Çiçek, a.g.e. ,s.119.

Vergi oranlarında yapılacak bir düşürülmenin yükümlülerce bir sonuca ulaşacağı konusundaki düşünceleri tablo 3.3’de gösterilmiştir. Yükümlülerin, özellikle vergi oranlarındaki düşüşün, %40,4 vergi kaçakçılığını azaltacağı ve %25,9, oranında da vergi gelirlerinin arttıracığı yönündeki düşünceleri, bizzat yükümlü olarak gösterecekleri fiili hareketlerinin yansıması olarak elde edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde vergi oranlarının yüksekliğine rağmen vergi hasılatının düşüklüğü önemli ölçüde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Bu kayıt dışı faaliyetler daha, çok sanayi ve ticaret sektörlerindeki kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı bıraktıkları faaliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Mevcut yapı içinde hem dolaylı vergi hem de dolaysız vergilerin oranlarının yüksekliği kayıt dışılığı teşvik eden önemli bir unsurdur. Kaldı ki vergi oranlarının yüksekliğinin özellikle beyana dayanan vergilerde vergi gelirini artırıcı bir fonksiyonu da yoktur.

Kayıt dışılık, orta ölçekli işletmelerde daha fazladır. Bunun doğal sonucu da bu işletmelerin büyük ölçekli işletmelere göre daha avantajlı hale gelmeleridir. Bu nedenle bu yapı, işletmelerin büyüyüp kurumsallaşarak tüm faaliyetlerini kayıt altına almalarını da engellemektedir. Bu yapıyı değiştirme zorunluluğu açıktır. Özellikle KDV' de oranların ivedi olarak düşürülmesi gerekmektedir.

KDV oranlarının düşürülmesi, aynı, zamanda, vergi gelirleri içinde ortalama %30 ağırlığı olan KDV tahsilâtlarının vergi gelirleri içerisindeki göreceli payını düşürecek, dolaylı vergilerin resesif etkisini azaltacak, talebi uyaracaktır. KDV oranlarının düşürülmesi, kayıp ve kaçakların azaltılması, diğer vergiler üzerinde de olumlu etkiler doğuracaktır. Zira KDV oto kontrol sistemine de sahip bir vergi olduğundan beyana dayanan gelir ve kurumlar vergilerinde de bir artışa yol açacaktır. Böylece başlangıçta karşılaşılabilecek düşünen ani vergi geliri kaybı kısa sürede telafi edilecektir. Gelir ve kurumlar vergisi ile servet vergilerinde yapılacak vergi indirimleri ve diğer düzenlemeler ile birlikte yapılması durumunda, söz konusu oran değişikliklerinin toplam vergi hasılatı üzerinde olumlu yönde bir etkisi olacaktır.

Çalışmamızda açıklandığı şekilde vergi oranlarının indirilerek daha etkin vergileme yapılmasının diğer önemli bir sonucu da ekonomik etkinliğin sağlanmasıdır. Zira mevcut sistemde kayıt dışılığın söz konusu olduğu sektör ve/veya işletmeler lehine

vergileme yapılmakta ya da diğerk bir ifadeyle bu sektörler, tüketiciler veya yatırımcılara bir anlamda vergi teşviki sağlanmaktadır. Bu da yatırım, tasarruf ve tüketim kararlarının yanlış alınmasına, ekonominin yanlış yönlendirilmesine, neticede ekonominin küçülmesine neden olmaktadır. Yukarıda bahsedilen düzenlemeler sonucunda bu istenmeyen ekonomik sonuçlar da ortadan kalkacaktır.

Bütün ekonomik bütünleşme sistemlerinde olduğu gibi Türkiye AB ilişkilerinin temelini oluşturan gümrük birliği modelinde de temel amaç mal ticaretin serbestleştirilmesidir. Bu amaca ulaşabilmenin birincil şartı ise serbest dolaşımı istenen malların taşıdığı vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır. AB uygulamasında da görüldüğü gibi vergi uyumlaştırılması konusunda dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çalışmaları dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma çalışmalarına göre öncelikli olarak yürütülmektedir. Bu durumun ilk sebebi, söz konusu vergilerin, malların maliyet bedelini direkt olarak etkilemeleri dolayısıyla rekabet eşitliğinin sağlanmasında oynadıkları büyük roldür. İkinci sebebi ise, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda AB üyesi ülkelerin takındıkları kıskanç tavır ve egemenlik haklarının zedelenmemesi konusundaki hassasiyetleridir.

Bilindiği gibi Türkiye bugünkü şekliyle AB'nde tam üye statüsüne sahip değildir, buna bağlı olarak AB hukukunun Türkiye açısından bağlayıcı nitelikte olduğu söylenemez. Ancak Türkiye-Avrupa Birliği ilişkilerinde nihai hedefin tam üyelik olduğu dikkate alınırsa, etkinlik açısından da gerekli olmakla birlikte, bugün hukuki açıdan bağlayıcı nitelikte olmayan vergi uyumu konusunun ileri bir tarihte bu açıdan da yaptırım kazanacağı açıktır. Bu anlamda uyumlaştırmaya ilişkin düzenlemelere zamanında gidilmeli ve vergi sistemleri arasındaki farklılıklar minimum düzeye indirilmeye çalışılmalıdır.

Türk Katma Değer Vergisi uygulaması Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi uygulamasına genel anlamda benzetmekle beraber Türkiye'nin sosyo-ekonomik yapısından kaynaklanan bazı farklılıkları da bünyesinde taşımaktadır. Türk Katma Değer Vergisi gelir tipi ile tüketim tipi arasında bir özellik gösterirken AB'nde tüketim tipi katma değer vergisi modeli benimsenmiştir. Dolayısıyla Türkiye'deki KDV uygulaması direkt olarak tüketimi hedeflememekte, yatırımları da vergi kapsamına almaktadır.

Türkiye'nin bu yönde yapacağı değişiklik, bir yandan Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Politikasına uyumu konusunda atılan bir adım olacak, bir yandan da yatırımların yeni bir teşvik getirmek suretiyle iktisadi etkinliğini arttırabilecektir.

Bunun yanı sıra Türk KDV sistemindeki vergi indirim mekanizmasından vazgeçilerek AB'ndeki uygulamanın benimsenerek toplanan ve ödenen vergiler arasındaki farkın, mükellefin isteğine göre ya kendisine hemen iade edilmesi veya bir sonraki döneme devredilmesi uygulaması ile işletmelerin finansman yükü hafifleyecektir. KDV oranlarının AB mevzuatına uyum sağlanması durumunda da söz konusu verginin etkinliği arttırılmış olacaktır.

Konuya, özel tüketim vergileri açısından baktığımızda bu alanda da bir takım düzenlemelere gidilmesi gerektiği görülmektedir. AB genelinde özel tüketim vergileri spesifik olarak bir veya birkaç ürünü kapsamaktadır. Türk vergi mevzuatında ise özel tüketim vergilerinin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Hatta bu şekliyle özel tüketim vergisinden genel gider vergisi görünümü doğmaktadır. Bunun dışında AB'nde özel tüketim vergisi alanında sigaralar dışında ad valorem vergi uygulamasına rastlanmamakta, Türk vergi sisteminde ise ek vergi ile birlikte ek ödentilerin büyük bir kısmı ad valorem yükümlülük esasına dayanmaktadır.

Türkiye 1963 yılında Ankara Antlaşması'nı imzalarken nihai hedefini tam üyelik olarak belirlemiştir. Gümrük Birliği ise bu nihai hedefe uzanan yolda aşılacak basamaklardan yalnızca bir tanesidir. Türk Vergi sisteminin bugünkü yapısı Türkiye'nin AB'ne tam üye olarak katılımını engellemekle birlikte mevcut farklılıkların giderilmesi hem gümrük birliği sürecinin etkinliğini arttıracak hem de tam üyeliğe geçişte daha az sıkıntılara katlanılmasını sağlayacaktır.

Türkiye'de katma değer vergisinin Avrupa Birliği'nin 6. Direktifinde belirtilen temel hususlarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların uyumlaştırma süreci içerisinde düzeltilmesi gerekmektedir.

Vergi uyumlaştırması, çeşitli ülke vergilerinin birbirleri içinde eriyip tek bir vergi sistemi oluşturması değil, serbest rekabet koşullarının korunduğu çifte vergilemenin olmayacağı bir sistemin meydana getirilmesidir.

Ancak burada uyumlaştırma ve eşitleme kavramlarının birbirine karıştırılmaması gerekmektedir. Eşitleme veya tekdüzeleştirme vergi sistemlerinin ve vergi oranlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesini ifade eder. Ekonomik ve sosyal yaşamın hiçbir bölümünde bulunmayan eşitliği vergilendirme alanında yaratmak gereksizdir; çünkü vergi sistemleri büyük ölçüde tarihi gelişmenin ürünüdürler; uzun bir alışkanlık devresi içinde yükümlülerin psikolojileri, ekonomik ve sosyal alışkanlıkları ile bütünleşip uyum içine girerler. Serbest rekabete dayalı ekonomik sistemin işleyişini bozmadıkları, başka bir deyimle rekabet açısından tarafsız oldukları sürece vergi sistemlerinin eşitleştirilmesine gerek yoktur.

AB ülkelerinin enflasyon ortalamasına bakıldığında, oranın yıllık % 2 ile %5 arasında değişiklik gösterdiği bir ortamda, mal ve hizmetler üzerindeki KDV, enflasyonu arttırıcı bir etki yaratmamakta ve böylelikle KDV'den beklenen hasılat ve verim kolayca elde edilmektedir. İnsanlar mal ve hizmetler üzerine konan vergiyi ödememe gibi bir düşünce ve eğilim içine girmemekte ve bu şekilde yaptıkları harcamaları gelir vergilerinin hesaplanması sırasında vergi matrahından indirebileceklerini bilmektedirler.

Yüksek oranlı dolaylı vergilerin ekonomik kalkınma ve gelişmenin engelleyicisi olduğu hipotezi ile başladığımız bu çalışmada sonuç olarak: AB'ne giriş sürecinde olan ülkemizde yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde, tüketimi engelleyerek enflasyonu düşürmek, özel tasarrufları arttırmak ve kamu açıklarını kapatmak için yüksek oranlı dolaylı vergilere oldukça fazla başvurulduğunu, etkinliğin yoğun olması içinde genel nitelikli olarak uygulandığı söylenebilir. Özel tüketim vergileri, gelir dağılımında adaleti sağlayıcı, bazı mal ve hizmetlerin kullanılmasını yönlendirici ve üst gelir seviyesine ait vergi yüklenicilerini hedef alması gerekirken ülkemizde genel gider vergisi olarak uygulanmıştır. Vergi idaresinin dolaysız vergilemedeki etkinsizliğini de dikkate alan devlet, dolaylı vergileri oldukça fazla kullanmıştır.

Enflasyonun düşerek AB rakamlarına yaklaştığı günümüzde, ekonomik gelişmeye engelleyen genel tüketim nitelikli dolaylı vergi uygulamalarından vazgeçilmesi gerekmektedir. Zaten AB uyumlaştırma süreci de bunu sağlayacaktır. AB'nin uygulamakta olduğu oranlar ve tüketim tipi katma değer vergisi modeli

Türkiye’de uygulanmaya başladığında ÷lkedeki tüketimleri ve yatırımları cezalandırıcı yapı ortadan kalkacaktır. Tüketim tipi KDV modeli uygulaması ile yatırımlar KDV dışı kaldığı için artarken, artan üretim hacmi yüksek talebe uyum sağlayacaktır. GSMH artışı ile birlikte bireylerin GSMH’den alacağı pay da artış gösterecektir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKTAN, Ç.Can, D.Dileyici, Y.İ.Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınevi, Ankara:2006.
- AYDEMİR, Birol, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi**, DPT Yayını, Ankara: 1996.
- AVCI, Nihal, **Bütçe ve Para Politikalarının Makro Ekonomik Etkileri**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara:1988.
- BİLİCİ, Nurettin, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayınevi, Ankara:2005.
- ÇİÇEK, Halit, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, İSMMMO Yayını, İstanbul:2006.
- DPT, **Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Temel Hedef ve Stratejisi (1985–1989)**, Ankara: 1989.
- DPT, **9. Kalkınma Planı (2007–2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: Temmuz 2006.
- EĞİLMEZ, Mahfi, **Katma Değer Vergisi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara: 1983.
- GÖZLER, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa: 2000.
- MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, TOBB Yayını, Ankara:2002.
- ÖNCEL, Mualla, **Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması**, A.Ü. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Ankara: 1988.
- TURANLI, Rona, İ. Tamer, **Ekonomi Sözlüğü**, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir: 1987.

DERGİLER

BAKIRCI, Fehim, “Bütçe Politikalarının Mikro Ekonomik Etkileri”, **C.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:2,(2001), s.43–58.

BOYER, D.S. Russell, “Is it Time for a Consumption Tax?”, **National Tax Journal**, Vol.48, Issue3, (1995), s.363–372.

ÇAPAR, Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıstay Dergisi**, Sayı: 52, (2004), s.121–134.

DEMİRCAN, Esra Siverekli “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, (2003), s.97- 116.

FELLOWS, J.A, “Consumption Tax: A View of Tuture Tax Reform in America”, **The CPA Journal**, Vol.64,İssue4, (1994), s.28–33

KALEM, Murat, “Kayıt dışı Ekonomi ile Karapara Ekonomisi Arasındaki İlişki”, **Bütçe Dünyası**, Sayı:21(Kış 2005), s.27–31.

KIZILOT, Şükrü, “Bu Tablonun Örneği Dünyada Yok”, **Hürriyet**, 27 Haziran 2007.

KIZILOT, Şükrü, “Vergiler Dolaylı Geliyor”, **Hürriyet**, 07 Ekim 2004.

SARIOĞLU, Fatih, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1/2002, s.226–250.

SEVİĞ, Veysi, “Dolaylı Vergilerde Israr ve Sonuçları”, **Dünya**, 04 Ocak 2005.

SEVİĞ, Veysi, “Vergilendirmede Anayasal Buyruk Yeterli mi”, **Referans**, 01 Eylül 2007.

SÜRAL, Arıcan, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:3, (1986), s.35–47.

YÜCE, Mehmet ve R.Yücel, “AB’ ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması”, **AB Yolunda Türkiye Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası**, (Ed. Mehmet Dikkaya), Alfa Aktüel, Bursa,(2006), s.99–141.

UZUNOĞLU, Hande, “ Ülkemizde Vergi Gelirleri ve Yeni Uygulamalar”, **İzmir Ticaret Odası, Ar&Ge Bülten**, (Nisan 2006), s.11–15.

DİĞER KAYNAKLAR

AÇIKGÖZ, Bernur, **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2001.

ATILGAN, Hasan, **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi**,(Yayınlanmamış Doktora Tezi)Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2003.

ÇİFTÇİ, Kemal, **Türk Katma Değer Vergisinin Ekonomik ve Mali Etkileri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi),Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1995.

ÇİFTÇİ, Mehmet, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Tam Üyelik Yolundaki Türkiye**,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2002.

ÇOŞKUN, Neslihan, **Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1998.

SERT, Mesut, **Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri** ,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2003.

TUTKUN, Çengiz, **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Katma Değer Vergisi’nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı 1985- 2006”.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_47.xls.htm (10 Eylül 2007).

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı 1923–2006”.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm (22 Mart 2007).

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde dağılımı 1923–2006”.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm (20 Eylül 2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Katma Değer Vergisi Tahsilâtının GSMH’ya Göre Esneklikleri 1985–2006”.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm (22 Eylül 2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı 1988–2006”.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm (20 Mart 2007).

<http://www.ekonomikcozum.com/vergi4.html> (28 Ağustos 2007).

<http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>
ÜLKEMİZDE VERGİ ADALETİ NASIL SAĞLANIR(12.06.2005).

İktisadi Kalkınma Vakfı. “ Dolaylı ve Doğrudan Vergiler”.
<http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053> (5 Eylül 2006).

Mali Haber. “Vergi Yansıması”. <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2141> (12 Haziran 2005).

Önder, İzzettin. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”.
<http://www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/19.htm> (25 Eylül 2006).

Türk Dil Kurumu. “ Güncel Türkçe Sözlük”. <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433FFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=m%c3%bcsadere> (20 Temmuz 2006).

HUKUKSAL KAYNAKLAR

1982	Türkiye Cumhuriyeti Devleti Anayasası
193 Sayılı	“Gelir Vergisi Kanunu”
5422 Sayılı	“Kurumlar Vergisi Kanunu”
5520 Sayılı	“Kurumlar Vergisi Kanunu (yeni)”
3065 Sayılı	“Katma Değer Vergisi Kanunu”
4760 Sayılı	“Özel Tüketim Vergisi Kanunu”
488 Sayılı	“Damga Vergisi Kanunu”
492 Sayılı	“Harçlar Vergisi Kanunu”
6802 Sayılı	“Gider Vergiler Kanunu”
3074 Sayılı	“Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu”
2978 Sayılı	“Vergi İadesi Hakkında Kanun”
25 Mart 1957	“Roma Antlaşması”
Aralık 1991	“Maastricht Antlaşması”
7338 Sayılı	“Veraset ve İntikal Kanunu”

ÖZGEÇMİŞ

- 1970 Kars İli Merkez İlçe Ortakapı Mahallesi'nde doğdu.
- 1981 Kars Fevzi Paşa İlkokulu'nu bitirdi.
- 1984 Kars Gazi Kars Ortaokulu'nu bitirdi.
- 1987 Kars Cumhuriyet Lisesi'nden mezun oldu.
- 1991 İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümünde lisans eğitimini tamamladı.
- 1992 Özel bir bankada İthalat yetkilisi olarak görev aldı.
- 1995 Kafkas Üniversitesi Iğdır Meslek Yüksekokulu'nda maliye öğretim görevlisi olarak göreve başladı.
- 2004 Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı'nda Yüksek lisans eğitimine başladı.