

TC  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ-HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden  
Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik  
Yansımalarının Analizi**

AYNUR ARSLAN

DANIŞMAN  
YRD. DOÇ. DR. ALİ RIZA GÖKBUNAR

MANİSA  
2011

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 08.09.2011 tarih ve 16/1 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Aynur ARSLAN'ın "Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 12.09.2011 tarihinde saat 10.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

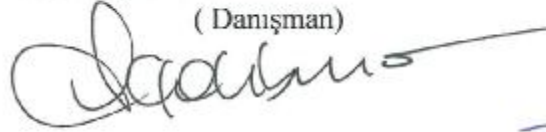
BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	*	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	**	ile karar verilmiştir.	<input type="checkbox"/>

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr.Ali Rıza GÖKBUNAR  
(Danışman)



ÜYE

Doç.Dr. Mustafa MİYİNAT

ÜYE

Yrd.Doç.Dr.Coşkun ÇILBANT

Evet      Hayır  
\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir  
     

Tez, mutlaka basılmalıdır  
     

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır  
     

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.  
     

Tez, başını gereksizdir.

T.C.  
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYINLAMA İZİN FORMU

Referans No	413667
Yazar Adı / Soyadı	Aynur ARSLAN
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 58375377678
Telefon / Cep Telefonu	03624319747 05427408252
e-Posta	aynur.arslan.85@gmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi.
Tezin Tercümesi	The Analysis of Economic Implications of Shift from Direct Taxes to Indirect Taxes in Turkish Tax Systems.
Konu Başlıkları	Maliye
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	119
Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR
Dizin Terimleri	Dolaysız vergiler=Direct taxes Dolaylı vergiler=Indirect taxes
Önerilen Dizin Terimleri	
Yayımlama İzni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum

a. Yukarıda başlığı yazılı olan tezinin, ilgilenerinin incelemesine sunulmak üzere Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi tarafından arşivlenmesi, kağıt, mikroform veya elektronik formatta, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtım ve yayımı için, tezimize ilgili fikri mülkiyet haklarımız saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) ve erteleme talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

21.09.2011

İmza: *A. Arslan*

Yazdır

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25.08.2011  
Aynur ARSLAN

## ÖZET

Türk vergi sistemine ilişkin tartışmalar, özellikle son yıllarda, dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisinde hızla artan önemi ve bu bağlamda vergilemede adalet ilkesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Özellikle 2000'li yıllardan itibaren Türkiye'de dolaylı vergilerin payının %70'ler seviyesinin üzerine çıkması eleştiri konusu yapılmıştır. Bunun yanında başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere diğer gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilerin ağırlığının %35'ler seviyesinde olduğu görülmektedir. Kuşkusuz, özellikle son yıllarda, Türk vergi sistemindeki dolaylı vergilerin payında hissedilir bir artış yaşanmaktadır.

Uygun bir biçimde tasarlanmış ve etkin bir şekilde yürütülebilen doğrudan vergileme sistemi direkt olarak şirketlerin ve gerçek kişilerin kazançlarından vergi alması ile gelir dağılımı eşitsizliklerinin önemli bir bölümünün giderilmesine yardımcı olabilmektedir. Ancak Türkiye'nin de içinde bulunduğu gelişmekte olan ülkeler, çeşitli sebeplerden dolayı, bütçeye gelir toplamak için doğrudan vergiler yerine dolaylı vergilere dayanmaktadırlar.

Çalışmamızın amacı; Türk Vergi Sisteminde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere yönelişin sebeplerini inceleyerek, bu yönelişin; büyüme, istihdam, tasarruf ve yatırımları, gelirin ve vergi yükünün adil dağılımını, kayıt dışının boyutunu, tüketimin ve üretimin yapısını nasıl etkilediğini ortaya koymaktır. Ayrıca AB ve OECD ülkeleriyle Türkiye arasında bir karşılaştırma yapılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, ekonomik yansıma

## **ABSTRACT**

In recent years, especially, discussion of the Turkish tax system has been concentrate on the rapidly increasing importance of indirect taxes in the tax system and this context, on the principle of justice in taxation. Especially, 70% higher than the level of the share of indirect taxes in Turkey have been subject to criticism since 2000. In addition, the weight of indirect taxes is observed as 35% in other developed countries, especially in European Union countries. Certainly, in recent years, the Turkish tax system is felt there is an increase in the share of indirect taxes.

A properly designed and efficiently exercised direct taxation system can help to solve an important part of inequality by directly taxing individuals and corporates according to their earnings. However, developing countries, including Turkey, for several reasons, usually rely on indirect taxes rather than direct income taxes for the collection of the government revenue.

Aim of this study is observing the reasons of heading from direct taxation towards to indirect taxation in Turkish Taxation System and is stating expressly that this heading how is effect to ekonomik growth, employment, saving and investment, fair distribution of revenue and tax burden, informal economi, structure of consumptin and production Moreover this study is be doing a comparison between Turkey with EU and OECD countries.

**Key words:** indirect taxes, direct taxes, economic implication

## ÖNSÖZ

“Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi” konusu, ülkemizdeki uygulanmakta olan vergi bileşiminin değişen yapısını inceleme konusu yapmıştır ve bu bağlamda değişikliklerin incelenmesi önemli görülmüştür. Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR’ a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca bu günlere ulaşmamda desteklerini hiç kaybetmediğim, emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme de şükranlarımı sunarım.

25.08.2011  
Aynur ARSLAN

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR	XI
TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ	XII
GİRİŞ	XIV

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YAPISI, DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİ KAVRAMLARI VE BU VERGİLERİN BİLEŞİMİNİN VERGİ YAPISI İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

I. VERGİ VE VERGİ YAPISI KAVRAMLARI	1
II. DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİLER VE TÜRLERİ	3
A. DOLAYLI VERGİLERİN TANIMI VE TÜRLERİ	5
1. DOLAYLI VERGİLER	5
2. DOLAYLI VERGİLERİN TÜRLERİ	6
a. Katma Değer Vergisi	6
b. Özel Tüketim Vergisi	7
c. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	8
d. Gümrük Vergisi	9
e. Damga Vergisi	9
B. DOLAYSIZ VERGİLER TANIMI VE TÜRLERİ	10
1. DOLAYSIZ VERGİLER	10
2. DOLAYSIZ VERGİLERİN TÜRLERİ	10
a. Gelirden Alınan Vergiler	10



1. Gelir Vergisi	11
2. Kurumlar Vergisi	11
b. Servetten Alınan Vergiler	12
III. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI	
VE SAKINCALARI	13
A. DOLAYSIZ VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI	13
1. Vergi Konusu Açısından	13
2. Vergi Mükellefi Açısından	13
3. Vergi Matrahı Açısından	13
4. Eşitlik ve Adalet Açısından	14
5. Etkinlik Açısından	14
6. Uygunluk Açısından	15
7. Belirlilik Açısından	15
8. Sosyal Etkileri Açısından	16
9. İstikrar Sağlaması Açısından	16
B. DOLAYSIZ VERGİLERİN SAKINCALARI	16
1. Gelir Dağılımı Açısından	17
2. Tasarruf ve Yatırımlar Açısından	17
3. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından	18
4. Karmaşık Yapıları Açısından	18
5. Maliyetler Açısından	19
6. Emek Arzı Açısından	19
7. Kayıt Dışı Açısından	19
8. Yükümlü Psikolojisi Açısından	20
C. DOLAYLI VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI	20
1. Herkese Uygulanmaları Açısından	21
2. Otokontrol Mekanizmasına Sahip Olması Açısından	21
3. Maliyetlerinin Düşüklüğü ve Daha Az Karmaşık Yapıya Sahip Olması Açısından	22
4. Tasarrufları Artırması Açısından	22
5. Maliye Politikası Aracı Olarak	23
6. Yükümlü Psikolojisi Üzerine Etkileri	23

7. Tüketici Tercihleri Açısından	24
8. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından	24
D. DOLAYLI VERGİLERİN SAKINICALARI	24
1. Adaletsiz Olmaları Açısından	25
2. Gelir Dağılımına Etkileri Açısından	25
3. Mükelleflerin Karar ve Davranışlarına Etkileri Açısından	26

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLER VE BU DEĞİŞİMLERİN DİĞER ÜLKELERDEKİ DEĞİŞİMLERLE KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZİ

I- ÜLKELERİN VERGİ YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLERİN GENEL BİR ANALİZİ	29
A- AZ GELİŞMİŞ, GELİŞMEKTE VE GELİŞMİŞ ÜLKELERİN VERGİ YAPILARINDAKİ DEĞİŞİMLER	29
B. GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN EKONOMİLERDE VERGİ YAPILARINDAKİ DEĞİŞİMİN TEMEL NEDENLERİ	37
1. Tasarruflar ve Sermaye Birikimi	37
2. Reel Yatırımlar	38
3. Lüks Tüketimler	38
4. İşgücü Arzı	39
5. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli	40
6. İdare ve Uyum Maliyetleri	41
II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLERİN ANALİZİ	42
A- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLERİN DÖNEMLER HALİNDE ANALİZİ	42
1. Başlangıç Dönemi (1923-1949)	42
2. 1950-1979 Dönemi	45
3. 1980-2010 Dönemi	47
a. 1980-1994 Dönemi	47
b. 1994-2002 Dönemi	48

1. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı (GEGP)	51
2. GEGP'nın Vergi Politikaları Üzerine Etkileri	52
c. 2002-2007 Dönemi	53
d. 2007-2010 Dönemi	54
B- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ	56
C. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISI İÇİNDEKİ DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	59
1. AB'de ve Türkiye'de Dolaylı Vergiler	61
2. AB'de ve Türkiye'de Dolaysız Vergiler	63
D. OECD ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	65
1. OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Dağılımı	65
2. OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması	66

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇİNDE DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE GEÇİŞİN EKONOMİK YANSIMALARI

I. DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE GEÇİŞİN EKONOMİK YANSIMALARI	70
A. GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	71
1. Dolaysız Vergiler ve Gelir Dağılımı	71
2. Dolaylı Vergiler ve Gelir Dağılımı	71
3. Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Gelir Dağılımı Üzerine Yansımaları	73
B. VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	75
C. EKONOMİK BÜYÜME ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	79

D. İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	84
1. Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Yansımaları	86
2. Vergilerin İşgücü Arzı Üzerindeki Yansımaları	86
E. TASARRUF VE YATIRIMLAR ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	87
1. Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Yansımaları	88
2. Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Yansımaları	89
F. KAYITDIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	90
G. ENFLASYON ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI	95
II. GÜNÜMÜZDE DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE YÖNELİŞİN ORTAYA ÇIKARDIĞI OLUMSUZLUKLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER	98
A. NAKİT AKIŞ VERGİSİ ÖNERİSİ	98
B. TÜKETİM VERGİLERİNDE YENİ DÜZENLEMELER YAPILMASI	99
C. VERGİLERİN ADİL DAĞILIMINA YÖNELİK ÖNERİLER	101
D. VERGİ YÜKÜNÜN ADİL DAĞITIMINA YÖNELİK ÖNERİLER	103
E. TÜRK VERGİ İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA YÖNELİK ÖNERİLER	104
F. DOĞRUDAN VERGİLERE AĞIRLIK VERİLMESİNE VE DOLAYLI VERGİ YÜKÜNÜN AZALTILMASINA YÖNELİK ÖNERİLER	106
SONUÇ	107
BİBLİYOGRAFYA	111
ÖZGEÇMİŞ	120

## KISALTMALAR

- AB** : Avrupa Birliği  
**BSMV** : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi  
**KDV** : Katma Değer Vergisi  
**GSMH** : Gayri Safi Milli Hasıla  
**GSYİH** : Gayri Safi Yurt İçi Hasıla  
**GEGP** : Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı  
**KDV** : Katma Değer Vergisi  
**OECD** : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü  
**ÖTV** : Özel Tüketim Vergisi

## TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ

### Tablo Listesi

<b>Tablo 1.</b> Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin (1000) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2008)	34
<b>Tablo 2.</b> Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları (2002) (Sosyal Güvenlik Kesintileri Hariç)	35
<b>Tablo 3.</b> OECD Bölgesinde Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007)	36
<b>Tablo 4.</b> 1923-49 Arası Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Oranları İle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bu Oran İçindeki Payları	43
<b>Tablo 5.</b> Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)	44
<b>Tablo 6.</b> 1950-1979 Arası Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Oranları İle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bu Oran İçindeki Payları	46
<b>Tablo 7.</b> Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)	46
<b>Tablo 8.</b> 1980-94 Arası Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH'ya Oranları İle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bu Oran İçindeki Payları	48
<b>Tablo 9.</b> Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı	49
<b>Tablo 10.</b> 1995-1999 Koalisyon Hükümetleri Dönemi Vergi Gelirleri (Milyar TL)	50
<b>Tablo 11.</b> Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı	51
<b>Tablo 12.</b> 2002-2004 Dönemi Vergi Gelirleri (Trilyon TL)	53
<b>Tablo 13.</b> Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	53
<b>Tablo 14.</b> Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	54
<b>Tablo 15.</b> Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	55
<b>Tablo 16.</b> Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Göreli Ağırlıkları (1981-1989)	56
<b>Tablo 17.</b> Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı	58
<b>Tablo 18.</b> AB'de ve Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)	62
<b>Tablo 19.</b> AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri	

İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)	64
<b>Tablo 20.</b> OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2006)	66
<b>Tablo 21.</b> OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2008) (%)	67
<b>Tablo 22.</b> Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2008) (%)	68
<b>Tablo 23.</b> OECD Ülkelerinde Türkiye’de Vergi Yüğü (%) Karşılaştırmalı Bir Analiz, Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı	77
<b>Tablo 24.</b> Türkiye’de, OECD’de ve AB’nde Vergi Yüğüleri (1999-2008) (GSYH’ya Oranı itibarıyla, %)	79
<b>Tablo 25.</b> Türkiye’deki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hâsılatı İçindeki Payı ve Kayıt dışı Ekonomi Hacminin Karşılaştırılması (1970-2004)	92
<b>Tablo 26.</b> Türkiye ve OECD Ülkelerindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergi Oranları İle Kayıt Dışı Ekonomin Karşılaştırılması	94
<b>Tablo 27.</b> Enflasyon Göstergeleri ve Dolaylı-Dolaysız Vergi İlişkisi	97

### **Şekil ve Grafik Listesi**

<b>Şekil 1.</b> 1983-1991 Özal Hükümetleri Dönemi Vergi Artış Oranları	47
<b>Şekil 2.</b> Avrupa Birliği ve Türkiye’de Dolaylı -Dolaysız Vergilerin Oranı, (2005)	60
<b>Şekil 3.</b> Mevsim etkilerinden arındırılmış işgücüne katılım oranı (%)	85
<b>Grafik 1.</b> Yurtiçi Tasarruflar İle Sabit Sermaye Yatırımlarının Gelişimi (1980-2005)	90

## **GİRİŞ**

Devletin asli fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için kamu harcamaları yapması zorunludur. Bu harcamaların finansmanında kullanacağı en önemli gelir kaynağını ise vergiler oluşturmaktadır.

Bir ülkede belirli bir zamanda birlikte uygulanan vergilerin tümü vergi sistemini oluşturur. Vergi sistemi içerisinde yer alan vergiler ise; dolaylı ve dolaysız vergiler olarak iki şekle ayrılabilir. Bir ülkedeki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplanan vergiler içindeki payı, o ülkedeki vergilerin adaletli ve dengeli dağılımının bir göstergesi olduğu için önem arz etmektedir.

OECD ülkelerinin çoğunda; kurumlar vergisi, gelir vergisi ve motorlu taşıtlar vergisini kapsayan dolaysız vergilerin oranları, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisini kapsayan dolaylı vergilere göre daha yüksektir. Diğer yandan gelişmekte olan pek çok ülkede ise dolaylı vergi gelirleri dolaysız vergi gelirlerine göre daha fazladır. Dolayısıyla bu durum bu ülkelerde vergi yükünün dağılımının adaletsiz olduğunu gösterir.

Vergiler, ekonomik ve sosyal yaşamın belirleyici unsurlarındandır. Vergilerin dolaylı ve dolaysız şekilde oluşumu; ekonomik büyümeyi, gelirin ve vergi yükünün adil dağılımını, tasarruf ve yatırımları, ekonomide kayıt dışının büyüklüğünü, vergiye karşı mükellef tepkilerini, tüketimin ve üretimin yapısını, istihdamı ve rekabet koşulları gibi birçok faktörü çok yakından etkilemektedir.

### **Çalışmanın Önemi:**

Dolaysız vergiler içinde yer alan gelir vergisi ülkelerin temel gelir kaynağını oluştururken, pek çok ülkede tüketim vergilerine doğru bir kayış gözlenmektedir. Türkiye'nin, iyi ve adil işleyen bir vergi sistemine sahip olan, kayıt dışı ekonominin nispeten çok daha makul düzeylerde olduğu, vergi bilincinin yerleşmiş olduğu gelişmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında reform niteliğinde adımlar atılması gerektiği görülmektedir. Bu çalışmanın önemi, dolaysız vergilerden dolaylı vergilere geçişin ekonomik yansımalarının olumlu yada olumsuz her yönden incelenerek ortaya konulmasıdır.



### **Çalışmanın Amacı:**

Türk Vergi Sisteminde dolaysız vergilerden dolayı vergilere yönelişin sebeplerini inceleyerek, bu yönelişin; büyüme, istihdam, tasarruf ve yatırımları, gelirin ve vergi yükünün adil dağılımını, kayıt dışının boyutunu, tüketimin ve üretimin yapısını nasıl etkilediğini ortaya koymaktır. Ayrıca AB ve OECD ülkeleriyle Türkiye arasında bir karşılaştırma yapılması amaçlanmıştır.

### **Çalışmanın Yöntemi:**

Türkiye ekonomisi genel bütçe vergi gelirlerindeki genel eğilimin dolaysız vergilerden dolayı vergilere geçiş yönünde olduğu tespit edilen bu çalışma: üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde kavramsal çerçeve ve vergi yapısı üzerinde durularak, dolayı ve dolaysız vergi türleri ve bunların üstün yanları ile sakıncaları incelenecektir.

İkinci bölümde, dolaysız vergilerden dolayı vergilere geçişin tarihsel süreç içerisindeki gelişimi incelenecek, OECD ülkelerinde ve Türkiye'deki dolayı ve dolaysız vergiler ve bunların farklı bileşimleri üzerinde durulacaktır. Aynı zamanda bir OECD ülkesi olan Türkiye'nin ifade edilen göstergeler bakımından diğer OECD üyesi ülkelerle karşılaştırmalı bir analizi yapılacaktır.

Son bölümde ise dolaysız vergilerden dolayı vergilere geçişin ekonomik yansımaları incelenerek, bu geçişin olumsuz yanları ortaya konacak ve ideal bir vergi bileşimi için önerilerde bulunulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YAPISI, DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİ KAVRAMLARI VE BU VERGİLERİN BİLEŞİMİNİN VERGİ YAPISI İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

#### I. VERGİ VE VERGİ YAPISI KAVRAMLARI

Vergi, devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu harcamalarını finanse etmek veya ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak ve doğrudan doğruya istenen para şeklindeki ödemeleri ifade etmektedir.<sup>1</sup> Vergi; ya devlet ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerin fertlerden, tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan alınan ve karşılığında doğrudan bir karşılık vaat edilmeyen, başka bir ifade ile özel karşılığı bulunmayan iktisadi değerlerdir.<sup>2</sup>

Bir başka ifade ile vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik bir değerdir.<sup>3</sup> Bununla birlikte günümüzdeki amaç ve fonksiyonları göz önüne alındığında, “vergi; devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri fiskal ve ektrafiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir.” şeklinde tanımlanabilir.<sup>4</sup>

Ancak, yukarıda yer alan tanımlamalar daha ziyade hukuki niteliktedir ve verginin ekonomik etkilerini göz ardı etmektedir. Bu çerçevede Richard Musgrave’in vergi tanımlaması, daha iktisadi bir tanıma içermektedir. Musgrave’e göre vergi; hükümetlerin sosyal nitelikli mal ve hizmetler için ihtiyaç duyulan malların satın alımını

---

<sup>1</sup> İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 111.

<sup>2</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 5.Baskı, Okan Dağıtımçılık Yayıncılık Ltd. Şti., Met-Er Matbaası, İstanbul, 1983, s.234.

<sup>3</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Gazi Üniversitesi Yayın No:37, İ.İ.B.F. Yayın No:25, Ankara, 1984, s.57.

<sup>4</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, 7.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s.117.

ve kamu çalışanlarına yapılan ödemeleri finanse edebilmek için egemenlik gücüne dayanarak yaptıkları bir kaynak transferidir.<sup>5</sup>

Vergi yapısı ise vergilerin bileşimini ve karşılıklı yerini anlatmak için kullanılan bir kavramdır. Vergi sistemlerini meydana getiren vergilerin, gerek toplam vergiler içerisinde ve gerekse gayri safi milli hasıla (GSMH) ve devlet gelirleri gibi diğer ekonomik büyüklükler içindeki nispi paylarını ve önemlerini anlatır.

Vergi yapısının nasıl şekillenmesine yönelik tartışmalar, ekonomik gelişme ve siyasal karar alma süreçleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Şöyle ki; bir ülkenin vergi yapısı, ekonomik yapı ile doğrudan ilgilidir ve ekonomik gelişmenin değişik aşamalarında vergi yapısı da değişmektedir. Diğer görüşe göre ise vergi yapısı politik amaçlarda kullanılan bir araçtır. Buna göre politikacılar, politik alanlardaki net getirileri olan oy sayısını artırmak için, çıkarları doğrultusunda vergi yapısını değiştirebilmektedirler.<sup>6</sup>

Vergi yapısı kavramı ile literatürde vergilerin dolaylı ve dolaysız olma kriterleri anlatılmak istenir. Dolaylı vergiler, yansıtılması kolay, yükümlüsü belli olmayan, ne zaman ve ne kadar tahsilinin olacağı kestirilemeyen vergilerdir. Bunların yanı sıra bu vergileri kaçırma olasılığı daha düşüktür. Katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), gümrük vergileri, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır. Dolaysız vergiler ise yansıtılması kolay olmayan, mükellefi ve tahsil zamanı belli, vergi kaçırma olasılığı mümkün olan vergilerdir. Bu vergiler içinde gelir ve kurumlar vergileri, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır.<sup>7</sup> Vergi yapısını belirleyen faktörler ise şunlardır.<sup>8</sup>

- **Ekonomik Faktörler:** Bir ülkede sanayileşmenin ilerleyerek olgunlaşma aşamasına gelmesi durumunda vergi sisteminin yapısı içerisindeki dolaysız vergilerden olan gelir ve kurumlar vergisi, o ülkenin en büyük gelir kaynağı haline gelir. Satış vergilerinin önemi nispeten korunurken; gümrük ve emlak vergilerinin önemi gittikçe azalır.

---

<sup>5</sup> Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, **Public Finance in Theory and Practice**, Tokyo, 1980, 257, **Aktaran:** Cahit ODABAŞI, **Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi Ankara –Ankara – 2007, s.35.

<sup>6</sup> Hakkı M. AY, Esra TALAŞLI, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008 s.137.

<sup>7</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi**, 8.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1992, s.342.

<sup>8</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.139.

- **Siyasal ve Sosyal Faktörler:** Bir toplumu oluşturan sosyal sınıfların farklılığı ve bunların siyasal ağırlığı, o toplumun vergi yapısı üzerinde etkilidir. Siyasal gücü ellerinde bulunduranlar, kendilerine yakın olanların vergi yükünü hafifletme yoluna gitme eğilimine yönelirler. Bunun yanında iyi örgütlenmiş tüketici topluluğu, tüketim vergileri yükünün azaltılması yönünde yönetime siyasi baskı uygulayabilir.
- **Yönetmel Faktörler:** Vergi yapısının belirlenmesinde etkili olabilecek bir diğer olgu da, yönetmel yapıdır. Yönetmel yapının vergi yapısını belirlemesi, iki şekilde gerçekleşebilir. Birincisi; vergi sisteminde oluşan boşluklarda, yöneticilerin sistemin yapısını etkileyebilecek tercihlerde bulunmalarıdır. İkincisi ve daha önemlisi ise; ülkedeki ekonomik yapı ile vergi idaresinin gelişmişlik düzeyleri arasındaki farklılıktır.
- **Sosyo-Ekonomik Faktörler:** Her ekonomik sistemin ayrı kuralları ve örgütlenmeleri bulunmaktadır. Sosyalist sistemde yine devlet kurumları tarafından ödenen ciro ve satış vergileri, toplam gelirin yarısına yakın bir kısmını oluşturur. Vergiler ekonomide önemsiz bir yere sahiptir. Çünkü karar alma ve mülkiyet hakkı kamuya aittir. Devlet gelirleri yine devlet kurumlarından elde edilir. Doğrudan halktan alınan vergiler daha çok dolaylı vergiler niteliğindedir ve sistem içerisinde çok küçük (%5–10) bir paya sahiptir. Sosyalizmde siyasal eşitliğin, toplumda kişiler arasındaki eşitliğin gerçekleştirilmesi için yeterli olmayacağını, tam eşitlik için mutlaka kişiler arasında ekonomik eşitliğin de bulunması gerektiği vurgulanmaktadır.

## II. DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİLER VE TÜRLERİ

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak tasnif edilmesi, eski bir sınıflandırma şeklidir. James M. Buchanan'a göre dolaysız vergiler, ödemenin son olarak tasarlanan kişi üzerine yük olduğu vergilerdir. Dolaylı vergiler ise vergi yükünün yüklenicisi olarak tasarlanan kişinin, üzerindeki yükünü başkalarına devrettiği vergilerdir. Bu görüş içerisinde bütün dikkatler ayırımın gerekliliği üzerinde yoğunlaşır.

Gerçekte dolaysız vergiler, mükellefin bireysel karakterlerine uyarlanabilir. Oysa dolaylı vergiler, alıcı ve satıcıların durumuna bakılmaksızın işlemler üzerine koyulur.<sup>9</sup>

Vergilerin dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasitasız) vergiler olarak ikiye ayrılması şu kriterlere dayandırılmaktadır.<sup>10</sup>

- Genel fiyat seviyesini etkilemesi açısından; genel fiyat seviyesini doğrudan etkileyen vergiler dolaylı, genel fiyat düzeyini doğrudan etkilemeyen vergiler ise dolaysız vergilerdir.
- Nispi fiyatlar üzerindeki etkileri açısından; nispi fiyatları değiştirmeyen vergiler dolaysız, değiştiren vergiler dolaylıdır.
- Yansıma ölçütüne göre; bu kriter vergilerin bu tür ayrımında en çok kullanılanıdır. Yansıtılmayan, vergi yükü üçüncü bir şahsa aktarılamayan ve bu nedenle vergiyi ödeyen kanuni yükümlüsü (mükellef) üzerinde kalan vergiler dolaysız, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan vergiler ise dolaylıdır.
- Gelir harcama kriterine göre; belli bir dönem içerisinde (genellikle takvim yılı veya hesap dönemi) gelirin düzenli ve sürekli olarak elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler dolaysız, buna karşılık, mülkiyetin el değiştirmesi, üretilen bir malın alış-veriş konu olması gibi harcama işlemlerini vergilendiren vergiler ise dolaylı vergilerdir.

Richard Musgrave vergilerin dolaylı-dolaysız ayrımında dört temel husus üzerinde yoğunlaşmıştır.<sup>11</sup>

- Dolaylı vergiler, yansıma amacı düşünülerek düzenlenen vergilerdir,
- Dolaylı vergiler, yansımaları mümkün olan vergilerdir,
- Dolaylı vergiler, eşya ve hizmetleri vergi konusu yapmışlardır. Dolaysız vergiler ise şahısların özel durumlarını ve ödeme güçlerini dikkate alırlar.

<sup>9</sup> A. B. Atkinson, "Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy", **The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique**, Vol. 10, No. 4(Nov., 1977), University College, London, Blackwell Publishing on behalf of the Canadian Economics Association, <<http://www.jstor.org/stable/134292>>, (Erişim Tarihi: 10.02.2011), s.591-592.

<sup>10</sup> Bernard P. HERBER: **Modern Public Finance**, Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1983, 147, **Aktaran:** Cahit ODABAŞI, **Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi Ankara, Ankara, 2007, s.37.

<sup>11</sup> Murat KANLI, **Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.47-49.

- Dolaylı vergiler tüketimi, dolaysız vergiler ise geliri hedef almışlardır.

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan dolaysız vergiler şunlardır:<sup>12</sup>

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Emlak Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Buna karşılık, dolaylı vergiler kategorisini şu vergiler oluşturmaktadır:

- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler
- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
- Ek Vergi
- Taşıt Alım Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar
- Dış Ticaretten Alınan Vergiler
- Gümrük Vergisi
- Akaryakıt Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

Genel olarak dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere kıyasla daha adil oldukları kabul edilir. Bunun nedeni ise; dolaysız vergilerin, yükümlünün ekonomik iktidarına uydurulabilme olanağının daha fazla olmasıdır. Ancak dolaylı vergilerin yükümlüsü anonim olduğu için, bu vergilerin şahsileştirilebilmesi mümkün değildir.<sup>13</sup>

## **A. DOLAYLI VERGİLERİN TANIMI VE TÜRLERİ**

### **1. DOLAYLI VERGİLER**

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda

---

<sup>12</sup> Neslihan Aslan ÖZTÜRK, **1990 Sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önleyici Etkisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta 2007, s.18-20.

<sup>13</sup> NADAROĞLU, a.g.e., s.342.

vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Bir başka tanıma göre ise, dolaylı vergiler bir mal veya hizmet üzerinden dolaylı olarak tahsil edilen vergilerdir. Mal ve hizmet satın alırken ödendiğinden, tahsili kolay ve ucuzdur. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır.<sup>14</sup>

## 2. DOLAYLI VERGİLERİN TÜRLERİ

### a. 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 vergisidir.<sup>15</sup>

Katma değer vergisi, yaygın muamele ve satış vergilerinin en modern ve günümüzde Avrupa ülkelerinde hakim olan bir vergi türüdür. Katma değer vergisi, isim ve teknik olarak 1950'lere kadar geriye gitmekte ve ilk defa 1955 yılında Fransa'da uygulanmış bulunmaktadır.<sup>16</sup> 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; gayrisafî hâsıla tipi, gelir tipi ve tüketim tipi KDV olmak üzere üç sınıfa ayrılmaktadır.<sup>17</sup>

Katma Değer Vergisi konusu ve kapsamı itibariyle muamele vergilerinden olup, teorik ve teknik üstünlükleri ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş olanıdır. Bu vergi çok aşamalı ve yayılı satış vergisi niteliğindedir. Dolayısıyla mal veya hizmetin her el değiştirilmesinde eklenen değer üzerinden tarh edilen bir satış vergisidir.<sup>18</sup> Bu vergide harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen

<sup>14</sup> Abdülkerim GÖK, "OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Yüğü", **E-Yaklaşım**, Eylül 2010, Sayı:213, s.3.

<sup>15</sup> Baycan DEMİRAL, **Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği ile Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci**, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi 2007, s.38-39.

<sup>16</sup> Naci B.MUTER, A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, İkinci Baskı, Manisa 2006, s.261.

<sup>17</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.39.

<sup>18</sup> KANLI, a.g.e., s.63.

(perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan başlıca özellikleridir. Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır.<sup>19</sup>

Katma değer, bir mamul veya hizmetin değerine üretim süresince yapılan ilaveleri yükümlülük altına almaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV) sistemi, vergilendirilen her bir mal ve hizmet için o ürünün ve hizmetin üretim, hizmet açısından sunuluş-satış zinciri içinde geçirdiği bütün aşamalar sırasında ortaya çıkan bir dizi “ara vergilendirme” işleminden meydana gelir.<sup>20</sup> Katma değer, üreticinin yeni mal ve hizmeti satmadan önce girdilerine yaptığı ilavelerdir. Girdinin alınmasına katılan maliyet dışında taşıma, kiralama ve benzeri giderlerden sonra işçilik ödenir. Nihai olarak satıldığında oluşan kar girdi fiyatlarıyla çıktının arasındaki işçilik hariç farktır. Satış Vergisi ile KDV geliri aynı olacaktır. Vergi uygulamasında bir sapma olmadığı takdirde, perakendeci aşamasında vergilemenin yapıldığı tek aşamalı dolaylı vergilerden satış vergisi ile her bir aşamadan elde ettiğimiz KDV tutarları aynı olacaktır.<sup>21</sup>

## **b. Özel Tüketim Vergisi**

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.<sup>22</sup>

Özel tüketim vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Özel tüketim vergisi türündeki vergiler az gelişmiş ülkelerde uygulama alanı daha çok olan vergilerdir. Çünkü dolaysız vergiler ve genel tüketim vergilerinin uygulanması güçlü ve yaygın örgütlenmiş bir mali idareyi gerektirmektedir. Çeşitli zorluklar nedeniyle az gelişmiş

<sup>19</sup> Mualla ÖNCEL, A. Kumrulu, N. ÇAGAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2002, Ankara, s.401.

<sup>20</sup> KANLI, a.g.e., s.63.

<sup>21</sup> Bahattin KULU, “Dolaylı Vergilerin Teorisi ve Uygulamasına İlişkin Hususlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92, Ağustos 2000, s.79-84.

<sup>22</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 1993, İstanbul, s.260.



ülkelerde tüketim vergileri ve genellikle sadece bazı mal guruplarını içeren özel tüketim vergileri uygulanmıştır.<sup>23</sup>

ÖTV'nin konusu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklılıklar gösterebilmektedir. Genel olarak iki grup mal üzerinden alınmaktadır. Bunlardan birinci grupta alışkanlık verici maddeler olan çay, kahve, sigara ve alkol diğer grupta ise sürümü yüksek olan mallar mevcuttur. Petrol türevleri vb. Özel Tüketim Vergisi esas olarak lüks mallar ile alışkanlık yapan ve keyif verici maddeleri hedef almakla beraber, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetlerini de kapsamına almak suretiyle, adeta genel bir tüketim vergisi görünümü kazanmaktadır.<sup>24</sup>

Devletlerin gelirle doğrudan ilişkili olan vergilerin yanında dolaylı vergi türündeki özel tüketim vergisine neden ihtiyaç duyduklarını açıklamaya yarayan farklı görüşler vardır. Bunlardan birincisi; Özel Tüketim Vergisi uygulamasının sosyal refahı arttıracığı yönündeki inanıştır. Fakat Özel Tüketim Vergisi'nin sosyal refahı arttırabilmesi için gelir vergisinin yapısı etkinlik ve adalet yönünden optimal olması gerekir. Özel Tüketim Vergisi'nin bir diğer gerekçesi dışsallıklardır. Alkollü içki, tütün ve çevre kirliliği doğuran malların vergilemesi, oluşan bu dışsallıkların içselleştirilmesi amacına hizmet eder.<sup>25</sup>

### **c. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**

Banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları tüm muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Buna göre, bankaların gerek bankacılık gerekse bankacılık dışı işlemlerden dolayı faiz, komisyon, ücret, masraf karşılığı gibi adlar altında nakden veya hesaben aldığı ve gelirler hesabına intikal ettirdiği paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulacaktır.<sup>26</sup>

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin yükümlüleri; bankalar, bankerler sigorta şirketleridir. Verginin konusu banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansal

---

<sup>23</sup> TURHAN, a.g.e., s.267.

<sup>24</sup> KANLI, a.g.e., s.58-67.

<sup>25</sup> Mustafa ÇAPAR, "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:52, Ocak-Mart 2004, s.122.

<sup>26</sup> Selçuk ALTINSOY, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nin Türk Bankacılık Sektörüne Etkileri**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Temmuz 2010, s.50.

Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden ya da hesaben aldıkları paralardır.

Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka muameleleri vergisine tabidir. Bu bağlamda kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satım tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla alınan paralar da söz konusu verginin kapsamına girmektedir.<sup>27</sup>

#### **d. Gümrük Vergisi**

Gümrük vergisi yerli üretimin korunması, ödemeler bilânçosunun iyileştirilmesi ve dış ticaret hadlerinin iyileştirilmesi için alınır. Gümrük vergisinin konusuna, ülke sınırlarına ithal edilen, tarife cetvellerinde yazılı her çeşit eşya girmektedir. Gümrük vergileri ya kıymet üzerinden advalorem ya da fiziki ölçüler üzerinden spesifik olarak alınmaktadır. Dolaylı vergiler kategorisinde yer alan gümrük vergileri mal üzerinden alındıkları için gayri şahsi objektif bir niteliğe sahiptirler. Aynı karakterdeki bu vergilerin yansıtılmaları son derece kolaydır. Bu sebeptendir ki kanuni yükümlüsü malı ithal eden kimseler olduğu halde, gümrük vergisinin yükünü gerçekte bu malın tüketicileri taşır.<sup>28</sup>

#### **e. Damga Vergisi**

Damga vergisi bir tüketim vergisidir. Konusunu üretim aşamasından tüketime kadar el değiştiren mal, hizmet ve servet unsurlarına hukuki nitelik kazandırmak için düzenlenen vesikalar ve kâğıtlar oluşturmaktadır. Damga vergisinin çok geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Mükellefleri arasına, tüm vergi mükellefleri olduğu gibi hiç mükellef olmayan kişiler de girebilmektedir. Çünkü Damga Vergisi Kanunu'na hukuki nitelikli vesika ve kâğıtların; imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret

---

<sup>27</sup> 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.

<sup>28</sup> KANLI, a.g.e., s.71.

konulması (imza bilmeyenlerin mühür veya parmak basması), damga vergisi mükellefiyetini doğurmaktadır.<sup>29</sup>

## **B. DOLAYSIZ VERGİLER TANIMI VE TÜRLERİ**

### **1. DOLAYSIZ VERGİLER**

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 başkasına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi dolaysız vergilere örnektir.<sup>30</sup>

Dolaysız vergiler; gelir üzerinden (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi) ve servetin mevcudiyeti (Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi) üzerinden alınan vergiler olup, konulduğu kişi ya da kurum üzerinde kalması nedeniyle istisnai durumlar dışında yansıtılamayan vergilerdir.<sup>31</sup>

### **2. DOLAYSIZ VERGİLERİN TÜRLERİ**

#### **a. Gelirden Alınan Vergiler**

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirlerden alınanlar oluşturmaktadır. Geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır; gelir vergisi ve kurumlar vergisi. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını kapsamına alır. Kurumlar vergisi ise, kurumlar vergisinde belirtilmiş olan kurumların kazançlarını yükümlendirmektedir. Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi her ikisi de aynı ekonomik unsuru, geliri vergilendirmektedirler. Aralarındaki fark yükümlü unsuru bakımından ortaya çıkar.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> KANLI, a.g.e., s.72.

<sup>30</sup> GÖK, a.g.m., s.3.

<sup>31</sup> Fikret ERKAN, *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Yayın No:2009/399 Ankara, 2009, s.4.

<sup>32</sup> ÖNCEL, a.g.e., s.235.

## 1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi; gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettikleri irat ve kazançların safi tutarı üzerinden mükellefin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alarak hesaplanan vergidir. Ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekle birlikte, bu vergi genellikle artan oranlı bir tarifeye göre alınan dolaysız bir vergidir.

Gelir vergisinin subjektif bir vergi olması, artan oranlılığın uygulanabilmesi bu vergiye adil bir vergi niteliği kazandırmaktadır. Ancak bu artan oranlılığın tespitinde vergiye tabi gelir dilimlerinin çok yüksek olması bu vergi oranlarının etkinliğini ve verimliliğini azaltıcı bir etkide bulunmaktadır. Vergi oranlarının artırılması belirli bir sınırdan sonra vergi hâsılatında oranların artışı düzeyinde bir hâsılat artışı sağlayamayacağından, vergi oranları ve gelir dilimleri arasındaki büyük farklılık azaltılmaya çalışılmalıdır.<sup>33</sup>

## 2. Kurumlar Vergisi

Genel olarak kurum, bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş bir insan topluluğunu ifade etmektedir. Kurumlar vergisi ise, bu topluluk ya da tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan bir vergidir.<sup>34</sup>

Kurum gelirleri, gelir vergisinin konusuna giren gelirin unsurlarını meydana getiren ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardan oluşur. Gelir vergisi şahsi, subjektif ve artan oranlı bir vasıtasız vergi olduğu halde kurumlar vergisi, gayri şahsi, objektif ve tek oranlı bir vergidir. Bu açıdan gelir vergisinde görülen çeşitli götürü usuller ve vergi matrahının tespitinde çeşitli indirimler kurumlar vergisinde yer almamıştır.<sup>35</sup>

Ülkemizde kurumlar vergisi, gelir dağılımını bozucu etkilere sahiptir. Gelişmiş ülkelerde genellikle ulusal geliri daha fazla arttırıcı riskler ve yatırımlar vergisel teşviklerden yararlanırken, ülkemizde, her tür kurum kazancı söz konusu olanaklardan yararlanır.

---

<sup>33</sup> KANLI, a.g.e., s.59.

<sup>34</sup> KANLI, a.g.e., s.60.

<sup>35</sup> MUTER, vd., a.g.e., s.243.

Yine istisna ve muafiyetlerdeki artış gelir dağılımında bozulmaya yol açan bir diğer olumsuz unsurdur. Maliye bakanlığının yaptığı bir araştırmaya göre, kurum kazançlarının % 50'sinden fazlası çeşitli istisna ve muafiyet kapsamına sokulması sebebiyle vergi dışında kalmaktadır. Sermaye kazançlarının bu vergiden muaf tutulması sonucu çok sayıda banka ve aracı kurumun vergi yükü %10'un altında düştüğü görülmektedir. Yüksek vergi ödeme gücüne sahip şirketlerin düşük oranda vergilendirilmesi vergi adaletini son derece bozucu bir unsurdur. Ayrıca şirketlerin, yatırım indirimlerinden yararlanmak için, yatırım oranlarını yüksek göstermeleri, demirbaş ve malzemelerin ithali için yasa kolaylıklarına sarılması ve şirket giderlerini yüksek tutması diğer kaçış yollarını oluşturmaktadır.<sup>36</sup>

### **b. Servetten Alınan Vergiler**

Servet üzerinden alınan vergilere servet vergisi denir. Gelir vergilerinin asıl amacı devlete gelir sağlamaktır. Servet vergilerinde ön plana çıkan amaç ise sosyal adaleti gerçekleştirmeye çalışmaktır.<sup>37</sup>

Servet vergileri, özellikle toplumsal adalet, gelirin yakalanması ve harekete geçirilmesi gibi nedenlerle savunulmakla birlikte özellikle ekonomik gelişmişlik düzeyi düşük olan ülkelerde siyasi yapıdan ve teknik olarak servetin hesaplanma güçlüğünden kaynaklanan nedenlerle yeterince etkin bir şekilde kullanılamamaktadır. Bugünkü uygulamada servet üzerinden alınan vergiler; Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve intikal Vergisi şeklinde sayılabilir.<sup>38</sup>

Vergi yapısı gelişmeleri izlendiğinde, servetin vergilendirilmesinin, toplam vergi gelirleri içinde öneminin, çağdaş vergi sistemlerinde bu kategorinin nispi öneminin azaldığı gözlenmektedir. Bununla birlikte, gerek hâsılat gerek adalet düşünceleriyle servet vergileri uygulaması sürdürülmektedir.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Mehmet Hakan BAYRAMIÇ, **Türkiye'de Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümleri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.127.

<sup>37</sup> MUTER, vd., a.g.e. s.247.

<sup>38</sup> KANLI, a.g.e. s.61.

<sup>39</sup> ÖNCEL, vd., a.g.e. s.355.

### **III. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI VE SAKINCALARI**

Dolaylı ve dolaysız vergilerin üstün yanları ve sakıncaları hakkında birçok görüşler ileri sürülmüştür. Bu konuda H. Nadaroğlu, “bütün bu görüşler başlıca üç nokta altında toplanmaktadır. Bunlar; dolaylı ve dolaysız vergilerden hangisinin daha adil, hangisinin daha verimli ve hangisinin yükümlü psikolojisine daha uygun olduğu hususlarıdır.” demiştir.<sup>40</sup> Aşağıda bu vergilerin üstün yanları ve sakıncalarını incelenmiştir.

#### **A. DOLAYSIZ VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI**

##### **1. Vergi Konusu Açısından**

Vergi konusunun belirli bir vergi yükü altında bırakılması halinde, ortaya çıkabilecek davranış biçimlerinin neler olabileceğini kestirmek, dolaysız vergilerde daha kolaydır. Ayrıca vergiyi doğuran olaya neden olmamak, vergi konusu iktisadi unsuru almamak suretiyle dolaylı vergilerden kaçınmak olanağı bulunduğu halde, bu olanak dolaysız vergiler açısından çok sınırlıdır.

##### **2. Vergi Mükellefi Açısından**

Vergi mükellefi ile vergi yüklenicisi aynı ise vergi dolaysız, mükellef ile vergiyi yüklenenin farklı olması halinde ise dolaylı vergi uygulaması olduğu, yansıma ölçüsüne göre ileri sürülmüştür. Bu ölçüden hareketle dolaysız vergilerin mükelleflerinin, nihai yüklenicilerinin kim olduğu dolaylı vergilere kıyasla daha iyi bir biçimde, önceden bilinebilmektedir. Yapacağı işlemler karşısında ne kadar vergi ödeyeceğini mükellef bilir ise sahip olduğu kaynakları kendi açısından o ölçüde rasyonel kullanmak yoluna gidebilecek, mevcut alternatifleri değerlendirebilecektir.<sup>41</sup>

##### **3. Vergi Matrahı Açısından**

Dolaysız vergiler, vergi matrahı itibariyle dayanıklı bir yapı gösterir. Verginin yasaların belirttiği mükelleflerden ada yazılı olarak alınması, yükümlülüğün yerine

---

<sup>40</sup>Fürkan ARICI, **Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.11-12.

<sup>41</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara 2005, s.279.

getirilmemesi halinde yaptırımlar kullanılarak tahsilatın yapılabilmesi dolaysız vergilerin en önemli niteliklerindedir.<sup>42</sup>

#### **4. Eşitlik ve Adalet Açısından**

Vergileme de adaletin sağlanamaması veya adaleti sağlayıcı vergilere ağırlık verilmemesi ekonomik ve sosyal sorunlara neden olabilmektedir.<sup>43</sup> Bu anlamda eşitlik/adalet kavramı ödeme güçleri aynı olan mükelleflerin aynı tutarda vergi ödemesi anlamına gelir ve yatay eşitlik olarak kabul edilir. Eğer bir mükellef diğer bir vergi mükellefinden daha yüksek bir ödeme gücüne sahipse o zaman ödeme gücü fazla olandan daha fazla vergi alınması gerekir ve buna literatürde dikey eşitlik adı verilir.<sup>44</sup> Bu çeşit az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınması anlamına gelen eşitlik ilkesine dolaysız vergiler uygun bir niteliktedir.

Vergilendirmenin ödeme gücüne göre ayarlanması vergi yükünün görece daha adil dağılacağı düşüncesini beraberinde getirmektedir.<sup>45</sup> Vergi ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz önünde bulundurularak, bu vergilerin şahsileştirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Aynı görüşü dolaylı vergiler açısından ileri sürmek olanağı yoktur. Çünkü dolaylı vergilerin ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir.<sup>46</sup> Ayrıca, dolaysız vergilerin daha zor yansıtılabilir olmaları onları vergi yükünün daha adil dağılması konusunda avantajlı bir duruma getirmektedir.<sup>47</sup>

#### **5. Etkinlik Açısından**

Burada kullanılan etkinlik kavramı, vergi idaresi yönünden “vergi toplamada etkinlik” anlamında kullanılmaktadır. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.<sup>48</sup> Bu açıdan baktığımızda dolaylı vergiler dolaysız vergilere nazaran daha etkin görünmektedir.

---

<sup>42</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.279-280.

<sup>43</sup> Ufuk GENÇEL, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları**, Sayı 201, Haziran, 2005, s.150.

<sup>44</sup> Garip AYZAN, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, **Vergi Dünyası**, Sayı 289, Eylül, 2005, s.63.

<sup>45</sup> Cemil RAKICI, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 275, Temmuz, 2004, s.114.

<sup>46</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.280.

<sup>47</sup> Mustafa DURMUŞ, “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, **Yaklaşım**, Yıl 12. Sayı 135, Mart, 2004, s.223.

<sup>48</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.

Çünkü dolaylı vergiler harcama esnasında mal ve hizmet fiyatlarına yansıtılarak alınır. Dolayısıyla bu vergilerin toplanması hiçbir maliyet gerektirmez. Dolaysız vergiler ise daha maliyetli gibi görünür.

Dolaysız vergilerde, özellikle mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması önemli idari harcamaları zorunlu kılar.<sup>49</sup> Ancak bu vergiler maliyetleri artmasıyla gelirin azalmasına neden olsa da tüketici ve üretici tercihlerinin değişmesine neden olacak bir ikame etkisi meydana getirmeyeceğinden ekonomik etkinlik açısından daha üstündürler.<sup>50</sup>

### **6. Uygunluk Açısından**

Buradaki uygunluk mükellef yönünden; onlardan en uygun şartlarda ve en uygun zamanlarda vergi almayı gerektirmektedir.<sup>51</sup> Çünkü mükellefler açısından verginin ödeme zamanı ve şekli zorlaştıkça, verginin ödenmeme olasılığı artar.<sup>52</sup> Özellikle de kazandıkça öde (PAYE- pay as you earn) sisteminin uygulandığı ülkelerde vergilerin ödenme zamanı ile gelirin elde edilme zamanı uyum içindedir.<sup>53</sup>

Dolaysız vergilerde gelir olduğu müddetçe vergi söz konusu olmakta gelir olmadığı zaman vergi verilmesi söz konusu olmamaktadır. Bunun içindir ki dolaysız vergiler görece olarak daha uygun olmakta ve uygulanmaktadır.

### **7. Belirlilik Açısından**

İyi bir vergi sistemi için verginin ne zaman, nasıl bir şekilde, ne oranda ödeneceği ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağı açıkça belli edilmesi mükellefler açısından vergiye uyum ve devlet içinde vergi gelirleri açısından önemlidir.<sup>54</sup>

Mükelleflerin hangi tür gelirlerinin veya işlemlerinin, ne oranda, nasıl bir şekilde uygulanacak olması, vergiyi ödeme noktasındaki kararlarını etkileyecektir. Bu bağlamda dolaylı vergilere kıyasla dolaysız vergilere bakılacak olursa; tek tek mükelleflerin tanımlanabilmesi, vergi indirimleri ve ödeme zamanlarının önceden belirlenebilmesi ve bunların mükelleflerce de bilinmesi açısından dolaysız vergiler daha üstündürler.<sup>55</sup>

---

<sup>49</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.282.

<sup>50</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.

<sup>51</sup> Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s.208.

<sup>52</sup> AYAZ, a.g.m., s.64.

<sup>53</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.

<sup>54</sup> AYAZ, a.g.m., s.64.

<sup>55</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.



## 8. Sosyal Etkileri Açısından

Dolaysız vergilerin vergi adaletine daha uygun olması yanında, artan oranlı vergi tarifelerinin, ayırma ilkesinin, indirimlerin, muaflik ve istisnaların uygulanmasına elverişli olması, bu vergileri ekonomik ve sosyal etkileri itibariyle daha çekici hale getirmektedir.<sup>56</sup>

## 9. İstikrar Sağlaması Açısından

Vergi sistemi eğer ekonominin ve ülkenin yapısına uygun bir şekilde oluşturulursa veya yapıya uygun vergilere ağırlık verilirse şüphesiz ki o ülkede istikrarı sağlama noktasında bu yapının olumlu etkisi olacaktır. Vergi sisteminde hangi vergilere ağırlık verildiği konusu bu noktadan önemlidir. Bu konu da gelişmiş ülkeler/gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemlerine bakılacak olursa gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin daha ağırlıkta olduğu görülecektir.<sup>57</sup>

Özellikle gelir vergisi sahip olduğu artan oranlı tarife yapısıyla ekonomik koşullardaki değişikliklere karşı otomatik bir istikrar sağlama işlevi görmektedir. Örneğin enflasyonun hızlandığı durumda gelir artışı ile beraber vergi de herhangi bir ayarlamaya gerek kalmaksızın artacağından talep artışı otomatik olarak törpülenmiş olacaktır. Bu nedenle de artan oranlı gelir vergisinin önemli bir payının olduğu vergi sistemleri esnek vergi sistemleri olarak adlandırılırlar.<sup>58</sup>

## B. DOLAYSIZ VERGİLERİN SAKINCALARI

N Kaldor “An Expenditure Tax” adlı kitabında “bireylerin vergi ödeme gücüne ulaşılmasında gelirlerinin değil, harcamalarının toplamının vergilendirmeye konu olması gerektiği” ileri sürülmüştür. Bu yaklaşımın en önemli yönü; geliri vergilemede karşılaşılan keyfiliklerin bu şekilde önüne geçileceği ve toplumdaki üretken faktörlerin (emek, sermaye arzı gibi) vergilendirilmesi yerine gelir ve serveti de kapsayacak şekilde kişilerin tüketmiş oldukları mal ve hizmetin vergilendirilmesi yoluna gidilmesi gerektiğidir. Bu görüşün savunucularından Thomas Hobbes şu soruyu sormaktadır;<sup>59</sup> “Daha çok çalışıp, emeğinin meyvelerini saklayan ve az tüketen bir kimsenin, avare

<sup>56</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.281.

<sup>57</sup> Christopher HEADY, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: OECD Deneyimlerinden Neler Öğrenilebilir”, Çev., Erkan YETKİNER, **Vergi Dünyası**, Sayı 294, Şubat 2006, s.32-42.

<sup>58</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.

<sup>59</sup> Hakan YILMAZ, **Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi**, Uzmanlık Tezi, DPT,1996, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergil.doc>>, (Erişim Tarihi:25.10.2010).

yaşayıp az kazanan ve kazandığının hepsini tüketen bir kimseye bakışla daha çok vergilendirilmesinin sebebi ne olabilir? Nitekim birinin diğerine bakışla devletçe himayesi de söz konusu değildir.”<sup>60</sup>

Dolaysız vergilemeye yönelik eleştiriler; dolaysız vergilemenin gelir dağılımı üzerine etkileri, tasarruflar ve yatırımlar üzerine etkileri, maliyetlerinin yüksek olması ve indirim, muafiyet ve istisnaların çokluğundan dolayı karmaşık hale gelen yapıları üzerinde yoğunlaşmıştır. Ayrıca dolaysız vergilemenin, yükümlü psikolojisine olumsuz tesiri, kayıt dışına yönlendirmesi ve emek arzı üzerine etkileri gibi başlıklar altında da eleştirilere maruz kalmıştır.

### **1. Gelir Dağılımı Açısından**

Gelir ve kurumlar vergisinin yapısındaki artan oranlı vergi tarifesiyle gelir dağılımının da daha adaletli olacağı düşünülmüştür. Çünkü az gelire az çok gelir elde edene çok vergi oranının uygulanmasındaki düşünceler ülkedeki gelir dağılımındaki olumsuz durumu düzeltereği ifade edilmiştir. Fakat uygulamada artan oranlı vergi tarifesiyle gelir vergisinin, gelir dağılımını olumlu olarak düzenlemede yetersiz kaldığı görüşü de beraberinde gelmiştir.<sup>61</sup>

Artan oranlı bir verginin gelirin yeniden dağılımı eşitleyici yönde etkide bulunabilmesi için genel bir vergi olması, yani her çeşit kazanç ve iradı aynı vergi tarifesiyle vergilendirmesi gerekmekte, gelir vergisi kanunun yapısında vergiden kaçınma kurumlarının da olmaması gerekmektedir. Fakat uygulamada istisna ve muafiyetlerin çokluğu, dolaysız vergilerde büyük bir yere sahip olan gelir vergisinden beklenen gelir dağılımını düzenleyici faydasını sağlamamış, hatta vergiden kaçınmayı da artırır bir hale getirmiştir.

### **2. Tasarruf ve Yatırımlar Açısından**

Genel olarak dolaysız vergilerin özel tasarrufları dolaylı vergilere kıyasla daha fazla etkilediği düşüncesi yaygındır. Bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin özellikle tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir grubunun tasarruflarını azalttığı, kurumsal gelirleri üzerinden alınan vergilerin de esasen kurum tasarruflarından ödendiği ifade edilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin özel tasarruflar üzerindeki etkilerinin farklılığı, tasarrufların faiz esnekliğinin işarete ve büyüklüğüne bağlıdır. Eğer tasarrufların faiz esnekliği pozitif

<sup>60</sup> Güneri AKALIN, **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayıncılık, Ankara, 2000, s.358.

<sup>61</sup> ARICI, a.g.e., s.17.

ise, tasarruf gelirini de kapsayan gelir vergisi, mal ve hizmetler üzerine uygulanan dolaylı vergilere kıyasla tasarrufları daha fazla azaltacaktır.<sup>62</sup>

Gelir dağılımını düzenlemek için dolaylı vergilerdeki artan oranlı vergi tarifesinin son yıllarda etkisini yitirmiştir. Çünkü üst gelir gruplarının daha fazla vergilendirilerek yeni yatırımları engellediği görüşleri ortaya çıkmıştır. Yüksek düzeyde artan oranlı gelir ve kurumlar vergisi, yatırımların dağılımını ve risk alma arzusunu önemli ölçüde azaltır. Dolayısıyla üretken (verimli) faktör bileşimlerinin uygulanmasına imkân veren yatırımlar tehlikeye girmiş olur.<sup>63</sup>

### **3. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından**

Dolaysız vergiler yatırım, kuruluş yeri ve istihdam kararlarını, bu kararların alınmasına etkili olan diğer faktörler gibi etkilemektedir. Bununla birlikte, işgücü ve yatırım kazançları üzerinde var olan vergi yükünde büyük farklılıklar ve özellikle ekonomik etkinliklerin sınırları aşmasının sonucu olarak aşırı vergi yükü (çifte vergilendirme) özgür rekabeti ve sermayenin ve işgücünün serbest hareketine engel olmaktadır. Bu durum ise sermayenin ve işgücü pazarının dağılımına ve üretim faktörlerinin optimal dağılımın engellenmesine neden olacaktır.<sup>64</sup> Bu farklılıkların kasıtlı olarak sürdürülmesi ve ekonomik etkinlik sınırlarının aşılması ülkeler arasında zararlı vergi rekabetinin doğmasına neden olacaktır.

### **4. Karmaşık Yapıları Açısından**

Bu vergilerle yatay ve dikey adaletin sağlanabilmesi için uygulanan çok sayı da muafiyet, istisna ve indirim vergi sisteminin karmaşık bir hal almasına neden olur. Karmaşıklık arttıkça vergi idaresinin tahsil maliyetleri artar bu da verginin verimliliğini azaltır. Özellikle vergi denetimlerinin yetersiz olduğu sistemler de karmaşıklık stopaj dışı vergi tahsilât yöntemleri vergi kaçakçılığının artmasına bu da vergi kaybına neden olur. Vergi kaçağı arttıkça kaçırılmayanların vergi yükleri artar.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> Hasan ATILGAN, **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2004, s.96.

<sup>63</sup> Ahmet ULUSOY, B. KARAKURT, "Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı:254, Ekim 2002, s. 103-115.

<sup>64</sup> ERKAN, a.g.m. s.4.

<sup>65</sup> ARICI, a.g.e., s.19.

## 5. Maliyetler Açısından

Dolaysız vergilerde vergi toplamının idari maliyetleri dolaylı vergilerden daha yüksektir.<sup>66</sup> Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda; farklı sektörlerde farklı kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. Farklı kurumlar vergisi oranları, gelir toplamada veya gelirin dağılımında herhangi bir gelişme olmaksızın, piyasa mekanizmasını bozar ve yönetsel uygulama maliyetlerini artırır.<sup>67</sup> Ayrıca dolaysız vergilerin büyük bir kısmı, mükellefin vergi dairesine veya banka gibi kuruluşlara gitmesini ve beyanname doldurmasını gerektirdiğinden maliyetleri artırıcıdır. Beyanname doldurulması gibi bazı noktalar zamanla e-bildirge gibi elektronik ortamda halledilebilir bir duruma gittikçe yaklaşırsa da gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerdeki bu teknolojinin kullanımı günümüz ülkelerinde yeterli seviyede değildir.<sup>68</sup>

Artan oranlı gelir tarifelerinin vergi idaresi ve mükellefler açısından basitlik ilkesinden uzak olduğu ve bunun da vergi maliyetlerinde artışa yol açtığı görüşü hakim olmaya başlamıştır.<sup>69</sup>

## 6. Emek Arzı Açısından

Mali literatürde dolaysız vergiler dolaylı vergilere kıyasla, mükelleflerin daha az vergi ödemek için daha az çalışmalarına dolayısıyla daha az vergi ödemelerine neden olur. Dolaysız vergiler kazanca bağlı olduğundan emek arzı düşecektir. Çünkü bu çeşit vergilerde elde edilen gelirin net olarak ne kadarının vergiye gittiği bilinmektedir. Gelir sahibi ne kadar kazanç sağlarsa o kadar vergi vereceğinden çalışma güdüsü azalacaktır.

## 7. Kayıt Dışı Açısından

Dolaysız vergilerin daha adil oldukları düşüncesi belirtilirken bu vergilerin yükümlüleri tarafından vergi kanunlarına uygun olarak ödendikleri varsayılmaktadır. Oysaki uygulamada dolaysız vergilere karşı büyük bir direniş vardır. Az ya da çok bu vergilerden kaçınmanın veya vergi kaçırmanın yolları bulunabilmektedir. Bu hal ise dolaysız vergilerin kayıt dışını dolaylı olarak artırması noktasında etki etmesiyle sonuçlanabilir.<sup>70</sup>

---

<sup>66</sup> Gürçan SOYDAN, **A Look At Indirect Tax System In Turkey Based On Demand System Estimation**, Bogaziçi University, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.4.

<sup>67</sup> HEADY, Çev., Erkan YETKİNER, a.g.m., s.32-42.

<sup>68</sup> ARICI, a.g.e., s.19.

<sup>69</sup> ARICI, a.g.e., s.20.

<sup>70</sup> NADAROĞLU, a.g.e., s.330.

Ekonominin büyük bir payı, ekonomik işlemler ve istihdam ekonomisinin kayıtlı bölgelerinin dışında yer alır. Burada hükümet vergileri yeteri kadar kontrol edemez. Buradan ortaya çıkan gelir kaybı vergi otoritelerini kayıtlı sektörler üzerinde aşırı vergi oranları koymaya mecbur eder. Vergilerin artan yükü ve bazı sosyal güvenlik ödemeleri ekonomik aktörleri kayıtdışı ekonomiye yöneltir.<sup>71</sup>

Mükellefler dolaysız vergileri (gelir, emlak gibi) daha kolay ve net hissedeceklerinden vergilemeye olan tepkileri belirginleşir. Dolayısıyla bu durum, kayıt dışılığa yönelmeyi, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını artırabilir.<sup>72</sup>

Dolaysız vergilerin artan oranlı bir tarife yapısına sahip olmalarından dolayı, üst gelir dilimlerine uygulanan yüksek marjinal vergi oranlarının, vergi yükümlülerini vergi sığınakları şeklinde vergiden kaçınmaya ve vergi kaçakçılığına teşvik ettiği savunulmaktadır.<sup>73</sup>

### **8. Yükümlü Psikolojisi Açısından**

Adil oldukları için dolaysız vergilemenin mükelleflerin psikolojisine daha uygun oldukları düşünülse de uygulama da durum öyle değildir. Çünkü dolaysız vergilerde yükümlü, vergi alacaklısı olan idare ile karşı karşıya gelmekte ve bu hal kendiliğinden olumsuz bir hava olmasına imkan verebilmekte ve bazı tepkilerin doğmasına sebep olmaktadır.<sup>74</sup>

Ayrıca dolaysız vergiler, genellikle yansıtılması mümkün olmayan ya da yansıtılması çok güç olan vergilerdir. Herhangi bir vergi sisteminde dolaysız vergiler ağırlıkta ise o zaman vatandaşlar ödedikleri verginin yükünü daha iyi hissederler ve gerçekten vergi ödediklerinin farkına varırlar. Dolaysız vergiler “görülebilirlik ilkesine uygun vergiler olmakla beraber, gelir ve servet üzerinden doğrudan alındıklarından vatandaşlar üzerinde bir yük ve baskı oluştururlar.<sup>75</sup>

### **C. DOLAYLI VERGİLERİN ÜSTÜN YANLARI**

Dolaylı vergilerin vergilendirmedeki genellik ilkesine uygunlukları, yani herkese uygulanmaları, vergi kaçakçılığına daha az olanak verecek otokontrol mekanizmasına

---

<sup>71</sup> SOYDAN, a.g.m., s.6.

<sup>72</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.

<sup>73</sup> Coşkun Can AKTAN, D.Dileyici, İ.Y.Vural, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s.115.

<sup>74</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, 1998, s.330.

<sup>75</sup> Coşkun Can AKTAN “İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Coşkun Can AKTAN, D.Dileyici, İ.Y.Vural, Seçkin Yayınevi, 2006, s.29.

sahip olması, maliyetlerinin düşüklüğü ve daha az karmaşık yapıya sahip olması dolaylı vergileri bu bağlamda üstün kılmaktadır. Aynı zamanda tasarrufları artırması, maliye politikası aracı olarak ekonomik istikrarsızlıkla mücadelede etkin olarak kullanılabilmesi ve bu vergilerin fazla bir tepki ile karşılaşmadan tüketicilere yansıtılması dolaylı vergilerin avantajları arasında görülmektedir.

### **1. Herkese Uygulanmaları Açısından**

Herkesin devletin faaliyetlerinin finansmanına katkıda bulunması gerektiği kabul edildiğinde dolaylı vergileme bu açıdan üstündür. Çünkü bu vergileme yaygın bir biçimde ve küçük çaptaki gelirleri de harcamalar sırasında vergilendirir.<sup>76</sup>

Dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alındığı için harcama olduğu süre içinde harcamaya muhatap herkes için vergi söz konusu olmaktadır. Bundan dolayıdır ki dolaysız vergilerde gelir oldukça veya servet varsa vergi söz konusu olurken, dolaylı vergilerde herkes harcamalarında vergiyi ödemektedirler. Devlet için bu nitelikteki vergiler daha verimli olmaktadır. Çünkü dolaysız vergiler mükellefleri zamanla artmama ihtimali bulunurken ülkedeki nüfus artışı dolaylı vergi türlerinin bütçe içindeki paylarını her zaman artıracaktır.<sup>77</sup>

### **2. Otokontrol Mekanizmasına Sahip Olması Açısından**

Vergi malın fiyatı içinde yer aldığından tüketicilerin dolaylı vergileri kaçırma şansları azalır.<sup>78</sup> Örneğin katma değer vergisi, vergi kaçakçılığına daha az olanak verecek otokontrol mekanizmasına sahiptir. Şöyle ki; bu vergi türünde her firma ürün fiyatına ekleyerek tahsil ettiği vergiyi vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Böylece verginin asıl yüklenicisi tüketici olduğu için vergi yükü satıcılar açısından daha az hissedilmekte, böylece satıcılar vergi kaçırmaya daha az yönelmektedir. Ayrıca KDV’de vergiyi ödeyecek olan kişi yani satıcı firma, bu vergiyi daha önce kendisinin ödemiş olduğu vergiden düşeceği için kendisine mal ve hizmet satan firmalardan ödediği vergiyi açıkça faturalarında göstermesini istemektedir. Bu ise her satıcının kendisinden önceki satıcıyı kontrol etmesi anlamına gelmektedir.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.223.

<sup>77</sup> ARICI, a.g.e., s.22.

<sup>78</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.224.

<sup>79</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.67.

### **3. Maliyetlerinin Düşüklüğü ve Daha Az Karmaşık Yapıya Sahip Olması Açısından**

Dolaylı vergilerin yönetimi; dolaysız vergilere kıyasla daha kolaydır. Her şeyden önce, genel olarak bu vergilerin toplanması hem kolay hem de daha ucuzdur.<sup>80</sup>

Kolay uygulanabilir olmaları, gecikmesiz tahsil edilebilmeleri tahsil sürelerinin beyannameli dolaysız vergilere göre kısalığı bu vergilerin idare açısından maliyetlerini ciddi bir biçimde azaltır. Ayrıca tüketici mükellefler açısından beyanname verme, ödeme için zaman harcama ya da profesyonel muhasebeci tutma gibi maliyetlere neden olmadığından uyum maliyetleri de asgariye iner. Devlet açısından da bu durum bu vergileri daha verimli vergiler haline getirir.<sup>81</sup>

Vergilendirme de adaleti sağlamak için dolaysız vergilerde söz konusu olan artan oranlılık, indirim, muafiyet ve istisnalar dolaylı vergilerin yapısında söz konusu olmadığı için idare açısından bu vergilerin toplanması karmaşık bir yapı arz etmemekte hatta kolaylık sağlamaktadır.<sup>82</sup>

### **4. Tasarrufları Artırması Açısından**

Harcama vergilerinin en önemli avantajının, bu vergilerin sadece tüketimi vergilendirerek tasarrufu vergi dışı bırakması olduğu ileri sürülmektedir. Harcama vergilerinde matrah yükümlünün yaptığı harcamalar olduğundan yani tasarruflar vergilendirilmediğinden, bu vergiler gayri safi yurt içi tasarrufların artması eğilimini güçlendirmektedir. Bu durum, özellikle tasarruf hacminin kısıtlı olduğu gelişmekte olan ülkeler açısından son derece önemlidir. Özetle harcama vergileri tasarruf kararları üzerinde daha az sapmaya yol açarak, gelir vergilerine göre daha tarafsız bir nitelik taşımaktadır.<sup>83</sup>

Aynı zamanda dolaylı vergiler, kazançla ilgili olmadıklarından çalışma güdüsünü azaltmazlar. Hatta eski harcama düzeyinin korunabilmesi için daha çok çalışmayı özendirici olabilirler. Ayrıca teorik olarak kişiler vergi oranı yüksek olan mal almından kaçınarak veya kullanımını azaltarak kendilerini verginin olumsuz etkisinden de koruyabilirler.<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.285.

<sup>81</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.224.

<sup>82</sup> ARICI, a.g.e., s.23.

<sup>83</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.66.

<sup>84</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.224.

## 5. Maliye Politikası Aracı Olarak

Harcama vergilerinin bir diğer olumlu yönünün, bu vergilerin maliye politikası aracı olarak etkin bir şekilde kullanılabilmesi olduğu ileri sürülmektedir. Örneğin enflasyonist bir dönemde, hükümet talepten kaynaklanan enflasyonu önlemek için tüketim malları üzerindeki vergi oranlarını yükselterek enflasyonu düşürebilir. Aynı şekilde talep yetersizliğinden kaynaklanan durgunluk dönemlerinde de tüketim malları üzerindeki vergi oranların düşürerek ekonomide canlanmayı sağlayabilir. Tüketim vergileri bu şekilde ekonomik istikrarsızlıkla mücadelede etkin olarak kullanılabilir.<sup>85</sup>

Ayrıca vergi konusu geniş olmasına bağlı olarak, matrahı da yani vergilendirmeye esas olacak değer ya da miktar da geniştir. Matrahın bu şekilde büyük olması, dolaysız vergilere kıyasla daha düşük oran ya da miktarda vergi uygulanması suretiyle arzulanan vergi hâsılatının elde edilmesine olanak verir.<sup>86</sup>

## 6. Yükümlü Psikolojisi Üzerine Etkileri

Satılan malın fiyatı içerisine kolayca dahil edilen harcama vergilerinin fazla bir tepki ile karşılaşmadan tüketicilere yansıtılabilmesi, bu vergilerin bir avantajı olarak görülmektedir.<sup>87</sup> Dolaylı vergiler, fiyatın içerisinde gizlenmiş olduğundan mükellef malın ya da hizmetin bedelini ödüyormuş gibi düşünür ve vergi ödediğini hissetmez. Buna mali anestezi ya da mali uyuşturucu da denilebilmektedir.<sup>88</sup>

Dolaysız vergilerde gelir arttıkça artan vergi oranına kıyasla dolaylı vergilerde gelir ne kadar artarsa artsın herhangi bir harcamada veya tüketimde gelir vergisinde üst dilime giren mükellefler için, diğer gelirdeki insanlarla aynı miktarda vergi ödeyecekleri için kısmen bir rahatlık sağlamaları da mümkündür.<sup>89</sup>

Dolaysız vergilerdeki gibi gelirini beyanname ile banka veya idareye ödemek zorunda olan mükelleflerin bu çeşit tüketim üzerinden alınan vergilerde beyanname ve idare külfetine gerek olmadığı içinde bu noktada dahi bir psikolojik rahatlık söz konusudur.<sup>90</sup> Bu koşullar altında mükellef psikolojisine daha uygun olduğu göz önünde tutarak dolaysız vergilerin tercih edilmesi pek mümkün değildir.

---

<sup>85</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.67.

<sup>86</sup> Yusuf ALICI, **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi**, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde 2002, s.131.

<sup>87</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.67.

<sup>88</sup> ALICI, a.g.e., s.131.

<sup>89</sup> ULUSOY ve KARAKURT, a.g.m., s.106.

<sup>90</sup> NADAROĞLU, a.g.e., s.333.



## 7. Tüketici Tercihleri Açısından

Dolaylı vergiler yoluyla, kişilerin tüketim kalıpları ve tercihleri üzerine etkili olunabilir. Buna bağlı olarak; toplum tarafından tüketilmesi ya da aşırı ölçüde tüketilmesi arzulanmayan iktisadi unsurlar vergi kapsamına alınabilir. Fiyatlarının yükselmesi, tüketici tercihlerini değiştirebilir. Örneğin; tütün, alkol gibi sağlığa zararlı malların fiyatlarının yükseltilmesinde vergi uygulamasından yararlanılabilir.<sup>91</sup>

## 8. Ekonomik Ticaret ve Rekabet Açısından

Dolaylı vergiler topluluk içi ticarete dolaysız vergilerden daha fazla göze çarpan bir etkiye haizdir. Dolaylı vergiler ticari özgürlükler üzerinde görülebilir ve doğrudan; dolaysız vergiler ise daha uzun sürede etkisini göstererek tahrif edici etkiye sahiptirler.<sup>92</sup> Ancak dolaylı vergilerden olan KDV kullanımındaki bir artış bir ülkenin uluslar arası rekabet gücünü, ithalatta KDV uygulaması ve ihracatta ödenen KDV' nin geri iadesini gerektiren işlemler gibi sınırlı vergi düzenlemeleri nedeniyle geliştirdiği tartışılmaktadır. Böylece azalan ithalat ve artan ihracat ile ekonomik büyüme ve istihdam artacaktır. İşletme vergileri sermayenin maliyetini, buradan da üretimin maliyetini arttırır. Böylece o firmaların yabancı piyasada rekabetini zorlaştırır. Aksine KDV, ihracatta geri iade edilir ve böylece yerli firmaların ihracat gücünü etkilemez.<sup>93</sup>

Başka bir iddia ise, işçilerin sosyal güvenlik paylarını azaltmak için KDV kullanımı olabilir. Böylece rekabetçi ithalat ve ihracat firmalarının maliyetleri azalır. Bu iddia işsizliğin yüksek seviyelerde olduğu ekonomi için büyük geçerliliğe sahiptir. Böyle bir durumda o istihdamı artıracak ve yukarıda bahsedilen büyüme etkilerine katkı sağlayacaktır.<sup>94</sup>

## D. DOLAYLI VERGİLERİN SAKINCALARI

Dolaylı vergiler için adaletli olmamaları, tüketici ve üretici tercihlerini göz önünde bulundurmamaları, gelir dağılımını eşitleyici olmamaları konularında eleştiriler almışlardır.

---

<sup>91</sup> AKDOĞAN, a.g.e. s.282.

<sup>92</sup> ERKAN, a.g.e., s.4.

<sup>93</sup> Christopher HEADY, "Consumption Taxes: The Way Of The Future?", **Policy Brief**, OECD 2007, <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>> , (Erişim Tarihi: 25.02.2011), s.5.

<sup>94</sup> HEADY , a.g.m., s.5-6.

## 1. Adaletsiz Olmaları Açısından

Dolaylı vergiler diye adlandırılan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergilerin adaletili olmadığı görüşü literatürde geniş yer bulmuştur. Bu düşünceleri de verginin ödeme gücüne göre alınmadığı, az kazananlardan da aynı çok kazananlardan da aynı vergi oranının alınmasıyla açıklamışlardır. Dolayısıyla dolaylı vergilere yönlendirilen eleştirilerin en başında adaletili olmadıkları düşüncesi bulunmaktadır.<sup>95</sup> Zira harcama vergilerinde vergi oranının sabit olması sonucunda gelir düzeyi düşük olanlar ile yüksek olanlar aynı vergi oranlarına tabi olmaktadır. Bu ise gelir düzeyi düşük olanların gelirlerine oranla daha yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaları anlamına gelmektedir. Geliri nispeten düşük olan birey, vergiden dolayı daha fazla fedakârlığa katlanmaktadır. Bu durum harcama vergilerinin en çok eleştirilen yönünü oluşturmaktadır.<sup>96</sup>

Dolaylı vergileri daha adil hale getirmeye yönelik bazı teknikler kullanılmaktadır. Mesela KDV’de temel ihtiyaç maddelerinde daha düşük, lüks tüketim maddelerinde ise daha yüksek vergi oranlarının uygulanması bunlardan biridir. Ancak bu çeşit tedbirler de dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olma özelliğini ortadan kaldırmaz<sup>97</sup>

## 2. Gelir Dağılımına Etkileri Açısından

Harcama vergilerine yönelik önemli eleştiri noktalarından biri de, gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkileri olduğudur.<sup>98</sup>

Vergilerin gelir dağılımına etkilerine bakılırken iki eşitlik dikkate alınır. Bunlara literatürde yatay eşitlik ve dikey eşitlik. Yatay eşitlik; vergisel açıdan eşit durumda olanların eşit şekilde vergilendirilmesi ya da aynı gelir seviyesindeki iki kişinin gelirinin niteliğine bakılmaksızın aynı oranda vergilendirilmesi demektir. Dikey eşitlik ise; vergi sonrası gelir dağılımının vergi öncesi dağılımından daha az bozuk olması veya gelir seviyesi arttıkça uygulanan vergi oranının da artmasını ifade etmektedir.<sup>99</sup> Dolaylı vergilerin adaletsiz olmaları düşüncesi ise dikey adalet bağlamında olmaktadır.

---

<sup>95</sup> ARICI, a.g.e., s.24.

<sup>96</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.68.

<sup>97</sup> Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2005, s.56.

<sup>98</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.68.

<sup>99</sup> Ersin NAZALI, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:304, 2006, s.164.

Bu yapı ise gelir seviyesi düşük olanların gelirlerinden büyük kısmını vergiye vermeleri anlamına gelirken, yüksek gelir gruplarının gelirlerine bu vergilerin olumsuz etkisi görece olarak çok az kalmaktadır. Bu durum ise gelir dağılımını, yoksulların daha fazla yoksullaşmalarına ve yüksek gelir grupları ile yoksul diye adlandırılan, asgari ücret seviyesinde gelirleri olan bireyler arasındaki uçurumun daha da artmasına neden olarak bozmaktadır.<sup>100</sup>

Birçok ülke, yoksullar üzerindeki vergi yükünü azaltmak için mutlak zorunluluklara KDV' nin azalan bir oranını uygular. Ancak bu uygulama, zengin kimse genellikle yoksul bir kimseden daha fazla tüketim yaptığı için problemi halletmede etkisiz bir yoldur. Hatta tüketici tercihlerini bozması nedeniyle zararlıdır.<sup>101</sup>

Vergiler hane halkı harcamasının refah göstergesi olarak kullanıldığı durumda harcama eşitsizliğini küçük de olsa düzeltici etki yaparken, hane halkı gelirinin kullanıldığı durumda vergiler gelir dağılımını bozucudur. Hane halkı gelirini kullandığımızda bütün dolaylı vergiler bozucudur ve bozucu etkilerin çoğu yoksullar tarafından hissedilir. Toplam dolaylı vergiler gelir eşitsizliğini hoş olmayan büyüklükte arttırır.<sup>102</sup>

### **3. Mükelleflerin Karar ve Davranışlarına Etkileri Açısından**

Harcama vergilerinin bir diğer olumsuz yönü, üzerinde konuldukları malların fiyatlarını yükseltmeleri nedeniyle tüketicilerin refah seviyelerini düşürmeleridir. Özellikle tüketim vergileri dolaylı vergiler oldukları için malların fiyatlarına eklenerek direkt olarak vergilendirilen malların fiyatlarının yükselmesine neden olmaktadır.<sup>103</sup>

Dolaylı vergilerin bünyesinde uygulanan, verginin fiyatın içinde gizli bir şekilde gelmesiyle yani bir mal veya hizmetin bedelinden fazla olarak vergiyi de içinde barındırmasıyla fiyatlar seviyesini olumsuz olarak etkilemektedir. Fiyatları artırarak etkilemesi ise mükelleflerin kararlarını ve davranışlarını olumsuz etkilemektedir.<sup>104</sup>

Öte yandan harcama vergileri fiyatın içerisine dahil edildiğinden gizli vergiler olarak adlandırılmaktadır. Bu nedenle de vergiyi ödeyen yükümlüler gerçek vergi

---

<sup>100</sup> ARICI, a.g.e., s.26.

<sup>101</sup> HEADY, a.g.m., s.5-6.

<sup>102</sup> Özlem ALBAYRAK, "Redistributive Effects Of Indirect Taxes In Turkey 2003", **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2010, 2(1), s.143-145.

<sup>103</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.69-70.

<sup>104</sup> GENCEL, a.g.m., s.153.

yükünü hissetmemektedirler. Dolayısıyla harcama vergilerinin mali aldanmaya neden olabildiği ileri sürülmektedir.<sup>105</sup>

---

<sup>105</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.70.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLER VE BU DEĞİŞİMLERİN DİĞER ÜLKELERDEKİ DEĞİŞİMLERLE KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZİ

Toplumsal yapı, dinamik bir özellik gösterir. Dünyadaki tüm toplumlar, bir değişim süreci içinde olagelmüşlerdir. Bu değişim, toplumu oluşturan bütün kurumların zaman içinde değişmesini ve gelişmesini anlatır. Dolayısıyla toplumların ekonomik, sosyal ve politik yapılarındaki değişikliklere bağlı olarak vergi yapısı da zaman içinde değişime uğrar. Böyle bir sistem gelecekte de yaklaşık olarak ve çok yavaş bir mükemmelliğe erişebilecektir.<sup>106</sup>

Vergi yapısının gelişimini ele alınırken her bir verginin toplam vergi gelirleri içindeki payını incelenmek yerine anlamlı gruplandırmalar yapılarak incelenmesi daha anlamlı analizlerin yapılmasını sağlamaktadır.<sup>107</sup> Ülkemizde yürürlükteki mevzuata göre Türkiye’de alınmakta olan vergileri dört gruba ayırmak mümkündür. İlk iki grupta yer alanlar dolaysız vergileri, son iki grupta yer alanlar ise dolaylı vergileri oluşturmaktadır.<sup>108</sup>

- İlk grupta yer alan gelir vergisi, kişisel gelirler ile işletme gelirleri üzerinden alınmaktadır.
- İkinci grupta yer alan servet vergisi, miras veya karşılıksız iktisaplar ile motorlu araç ve emlak üzerinden alınmaktadır.
- Üçüncü grupta yer alan mal ve hizmetlerden alınan vergiler Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Damga Vergisi gibi vergiler ile harçlardan oluşmaktadır.

<sup>106</sup> H. HALLER, **Maliye Politikası**, (Çev:Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi, Yayın No:1981, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974, s.311.

<sup>107</sup> Kudbeddin ŞEKER, **Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.25.

<sup>108</sup> İbrahim Halil SUGÖZÜ, **Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980–2004 Türkiye Örneği)**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Ana Bilim Dalı, İktisat Teorisi Bilim Dalı, Doktora Tezi, Konya, 2008, s 206.

- Dördüncü grupta ise 474 sayılı Kanun gereği dış ticaret üzerinden alınan Gümrük Vergisi yer almaktadır.

## **I- ÜLKELERİN VERGİ YAPISINDAKİ DEĞİŞMELERİN GENEL BİR ANALİZİ**

Vergi yapısını belirleyen ve dolayısıyla bileşimini etkileyen bir takım değişkenler vardır. Her ülkede ekonomik, politik ve sosyal güçler tek tek ve karşılıklı olarak vergi sisteminin bileşimini etkiler. Diğer taraftan vergi sistemi de ekonomik, sosyal ve politik yapıyı etkiler. Dolayısıyla etki iki yönlüdür. Örneğin; tüketimi kısır, tasarrufu teşvik eden ayırıcı vergiler, ekonomik yapıyı etkiler.<sup>109</sup>

Vergi bileşimi, vergi sistemlerini meydana getiren çeşitli vergilerin, gerek toplam vergiler içerisinde ve gerekse gayri safi milli hasıla ve devlet gelirleri gibi diğer iktisadi büyüklükler içerisindeki nisbi paylarını ve önemlerini ifade etmektedir. Vergi bileşimini etkileyen birçok faktör bulunmakla birlikte en önemli faktör, ülke ekonomisinin yapısı ve gelişmişlik düzeyidir. Diğer faktörler ise siyasi-sosyal yapı, kültürel yapı ve idari yapı olarak sayılabilir.<sup>110</sup>

### **A- AZ GELİŞMİŞ, GELİŞMEKTE VE GELİŞMİŞ ÜLKELERİN VERGİ YAPILARINDAKİ DEĞİŞİMLER**

Vergi gelirlerinin incelenmesi ve onun ekonomik yapı içindeki yerinin analizinin yapılabilmesi için öncelikle vergi yapısının bilinmesi ve kavranması gerekmektedir. Çünkü vergi yapısı ve onun işleyişi o ülkenin ekonomik, sosyal, siyasi ve ahlaki yapısının bir yansımasıdır.<sup>111</sup> Vergi yapısı, bir ülkede belli bir dönemde toplam vergi yükünü oluşturan çeşitli vergilerin dağılımını göstermektedir.

Tüm dünyada uygulanan vergi sistemlerine göz attığımızda, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini yansıtan vergi sistemi farklılıklar gösterir. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler hâkim iken,

<sup>109</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.138.

<sup>110</sup> Murat SOLMAZ, “Türkiye’de ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Bileşimi (Kompozisyonu)”, **Vergi Sorunları**, Sayı:260, Mayıs, 2010, s.1.

<sup>111</sup> YILMAZ, a.g.e., s.14.

gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ağırlık kazanmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi uygulanmakta olan vergilerin tamamından oluşur.<sup>112</sup>

Tarım, sanayi ve hizmet gibi sektörlerin vergilendirme kapasiteleri farklı olduğundan ülke ekonomisi içindeki büyüklükleri vergi yapısını etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerde milli gelir ve kişi başına düşen gelir yüksek olduğundan, artan oranlı vergilendirme ile yüksek düzeyde vergi hasılatı sağlanabilmektedir. Az gelişmiş ülkelerde ise milli gelir ve kişi başına düşen gelir düşük olduğu için vergilendirilebilir kapasite düşüktür. Dolayısıyla az gelişmiş ülkelerde gelir düzeyi düşük olduğundan, marjinal tüketim eğilimi yüksek, tasarruf eğilimi ise düşüktür. Böyle bir ekonomik sisteme sahip ülkede gelir üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmesi vergi hasılatının istenilen düzeyde olmasını sağlamaz; bu nedenle bu tip ülkeler daha ziyade harcamalar üzerinden alınan vergilere ağırlık vermektedirler.<sup>113</sup>

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısı sahip oldukları ekonomiyle, gelişmişlik düzeyleri ve toplumsal yapılarıyla sıkı bir ilişki içerisindedir. Kişi başına düşen gelirin düşük olduğu, ekonomide parasallaşmayan sektörlerin varlığı, ekonomik hedeflerin ağırlığı, sermaye ihtiyacı ve sosyal adalet problemleri bu ülkelerdeki vergi politikalarını ve vergi sistemlerini daha dar bir yapıya ve daha keyfi uygulamalara yol açan bir işleyişe sokmaktadır.<sup>114</sup>

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için sanayileşme, temel bir politikadır. Bu nedenle bu ülkelerde vergiler daha çok dolaylı vergiler olarak satışlar üzerinden alınmaktadır. Kişiler üzerinden alınan gelir vergisi daha az popülerdir. J. Mintz' e göre dolaylı vergilerin tercih edilmesinin nedenleri: tahsilinin kolay olması ve tüketimden tahsil edilmesiyle enflasyonu azaltabilmesi nedeniyle iyi bir tasarruf kaynağı yaratmasıdır. Böylece gelişmekte olan ülkeler için ekonomik gelişmenin amacıyla uyumludur.<sup>115</sup>

Dolaysız vergilerin temelini oluşturan gelir vergisi her şeyden önce ekonominin “kapalı aile ekonomi” yapısından kurtulması, üretilen mal ve hizmetlerin piyasaya getirilmesini gerekli kılar. Öte yandan tarım, sanayi ve ticaret işletmelerinin gelişmesi ve şirketleşmesi dolayısıyla güvenilir muhasebe kayıt sistemlerinin genel kabul görmüş

---

<sup>112</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.24-25.

<sup>113</sup> SOLMAZ, a.g.m., s.1.

<sup>114</sup> Javad KHALİLZADEH-Shirazi & Anwar SHAH, (Çev: Ersan Öz), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 248, Nisan 2002, s.135-140.

<sup>115</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.144.

olması gerekir. Ayrıca vergi örgütünün eleman kadrosunun hem miktar hem de kalite yönünden gelişmiş olması gerekir. Az gelişmiş ülkelerde bu koşulların büyük bir çoğunluğu gerçekleşmemiştir. Bunun için bunun gibi ülkelerin yönetimi nispeten daha kolay olan dolaylı vergilere yönelmiş olması rastlantı değildir.<sup>116</sup>

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, dolaysız vergiler ile dolaylı vergiler arasındaki fark dolaylı vergiler lehinde olmak üzere yüksektir.<sup>117</sup> Aynı vergilerin gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerindeki durumu ise farklılık arz etmekte ve dolaysız vergiler lehine yoğunluk bulunmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen hepsi bir dizi ortak mali sorunla karşı karşıya kalmaktadırlar. Hala bu ülkelerde vergi hasılatını tüketim vergileri yoluyla yükseltme durumu mevcutken, bu ülkeler dış ticaretten alınan vergilere de aşırı ölçüde bağımlılık duymaktadırlar. Bu da, bu ülkelerin uzun dönem uluslararası rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemektedir. Bu ülkelerde tarımsal kazançlar, arazi kazançlar ve bazı ülkelerde kamu kesimi ücretleri vergilendirilmezken; kazanılmamış gelir, gayrimenkuller ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı çok küçüktür. Sonuç olarak, kişisel gelir ve kurumlar vergisi dar bir vergi tabanı üzerinden yüksek oranlı olarak tahsil edilmektedir.<sup>118</sup>

Gelişmekte olan ülkelerde 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<sup>119</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerde sermaye birikimini artırmak ve ekonomik büyümeyi sağlamak için vergiye tabi irat ve kazançların kapsamı dar tutulmakta ve çoğunlukla kurumlar ya da yüksek gelir gruplarının yararlandığı vergi muafiyet ve istisnaları uygulanmaktadır.<sup>120</sup>

---

<sup>116</sup> ALICI, a.g.e., s.191.

<sup>117</sup> YILMAZ, a.g.e. s.19.

<sup>118</sup> KHALİLZADEH, ed., (Çev: Ersan Öz), a.g.m., s.135-140.

<sup>119</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.24-25.

<sup>120</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.271.



Ekonomik büyüme ekseninde uygulanan bu politikalar sonucunda, dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı doğmakta ve böylelikle de gelir ve servet üzerinden elde edilen vergilerin payı tüketim üzerinden elde edilen vergilerin gerisinde kalmaktadır.<sup>121</sup>

Sonuç olarak gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemleri, toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı sergilerken, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergiler ön plana çıkmaktadır.<sup>122</sup> Vergi yapısındaki bu farklılık; ekonomi yöneticilerinin uygulayacağı politikaları, mükelleflerin göstereceği tepkileri, yabancı yatırımcıları vb. faktörleri yakından ilgilendirir. Dolaysız vergilerin vergi sistemi içinde daha fazla pay alması dolayısıyla, vergi adaletini sağlamak açısından teori ve pratikte daha etkin olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle vergi yapısının ağırlığını dolaysız vergilerin oluşturması, vergi adaletine uygun düşecektir.<sup>123</sup>

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin en önemli yapısal özelliği 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 bağlı 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.<sup>124</sup>

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 değişmektedir. Bu ülkelerde gelir üzerinden alınan vergi paylarının düşüklüğü; dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki olumlu etkilerini azaltmaktadır. Bunun nedeni söz konusu ülkelerde fertlerin gelir seviyelerinin ve vergi idaresinin dolaysız vergi toplanmasına elverişli yapıda olmamasıdır. Bu

---

<sup>121</sup> Nazan SUSAM, Nagihan OKTAYER, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: Sayı: 2, 21 Haziran 2007, s.114.

<sup>122</sup> İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.206-220.

<sup>123</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m. s.143.

<sup>124</sup> DEMİRAL, a.g.e. s.24.

vergiler, genellikle gelişmekte olan ÷lkelerde en b÷y÷k kamu gelir kaynağını oluşturur.<sup>125</sup>

Gelişmiş ÷lkelerde vergi gelirleri, ağırlıklı olarak dolaysız vergilerden oluşurken, az gelişmiş ÷lkelerde dolaylı vergiler ağırlıktadır. Kalkınmanın finansmanı için dolaylı vergilere ağırlık verilmesi durumunda, bu adaletsiz uygulamaya karşı tepkiler oluşacaktır. şayet dolaysız vergilere başvurulacak olunursa bu sefer de üreticiler ve ücretliler buna direnç göstereceklerdir.<sup>126</sup>

Aşağıdaki tabloda; dolaysız vergilerden gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının 1965-2008 dönemi içerisindeki değişimi gösterilmektedir.

---

<sup>125</sup> DEMİRAL, a.g.e. s.25.

<sup>126</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.144.

**Tablo 1. Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin (1000) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2008)**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Avustralya	50,7	56	54,6	57,1	55,4	58	59,1	59,1	59,8	59,3
Avusturya	25,5	26,1	26,4	25,5	26,3	28,4	28,3	28,8	29,9	30,7
Belçika	27,6	39,5	40,5	36,9	38,1	38,5	38,4	37,8	37,7	38
Kanada	38,6	47,2	44,1	48,6	46,4	50,1	47,4	48,6	49,2	49,1
Şili				23,2	25,2	23,3	36,3	45,4	45,7	37,5
Çek Cumhuriyeti					25	22,7	24,2	24,5	25,1	21,9
Danimarka	46,8	59	57,7	60,1	61,7	60,3	61,3	60,3	59,9	60,5
Finlandiya	41,4	43,3	40,8	39,2	36,1	43,1	38,3	38,1	39,3	39
Fransa	15,9	15,9	16	16,1	16,3	24,9	23,5	24,3	23,9	24,1
Almanya	33,8	34,4	34,8	32,4	30,3	30,1	28,2	30,2	31,2	31,1
Yunanistan	9,1	13,3	17,5	19,9	22,3	27,3	25,3	23,8	23,2	22,5
Macaristan					21	24,3	23,6	24,6	25,2	26
İzlanda	21,4	22,8	22,7	29,7	34,1	39,9	43,2	44,1	45,4	48,5
İrlanda	25,7	30	34,5	36,9	39,1	42,3	38,5	39,5	39,3	37,6
İsrail					35,6	39,6	33,9	37	36,4	32,9
İtalya	17,8	21,5	36,8	36,5	35,3	33,2	31,6	32,9	33,8	34,4
Japonya	43,9	44,6	45,8	50,2	38,3	34,8	33,8	35,4	36,4	33,7
Kore		24,3	26,4	32,8	30,1	28,8	29,2	29,5	31,8	31
Lüksemburg	35,9	43,1	43,3	39,4	39,3	36,1	34,4	34,7	34,8	36
Meksika			22,2	27,1	24,9	27,3	24,1	25,1	27,7	24,8
Hollanda	35,8	34,8	26,3	32,2	26,3	25,3	27,8	27,2	28,2	27,2
Yeni Zelanda	60,5	66,5	69,4	59,6	61,3	60	63	62,1	62,9	60,4
Norveç	43,4	34,4	39,7	35,2	35,1	45	49,2	50,1	48,1	50,8
Polonya					30,6	20,9	19,5	20,6	23	23,6
Portekiz	24,6	17,5	25,8	25,7	24,9	28	23,5	24	25,9	26,3
Slovak Cumhuriyeti						20,5	17,9	19,4	19,8	21,2
Slovenya					16,7	18,5	21,5	22,8	23,3	22,6
İspanya	24,5	22	24,8	30,6	29,2	28,3	29,3	30,6	33,3	30,9
İsveç	54,9	50,5	42,2	41,6	39,3	40,9	39,1	39,4	38,8	36,3
İsviçre	41,1	47,6	46	46,4	43	43,9	44,5	45,7	46,1	47,7
Türkiye	29,6	42,3	37	33,5	28,3	29,5	21,8	21,6	23,7	23,9
İngiltere	37	44,8	38,6	39,3	36,9	39	38,4	39,7	39,5	40
ABD	48,1	46	45,4	46	46	50,5	46,7	48,3	48,8	45,2
OECD Toplam	34,7	37,1	36,9	37,1	34,3	35,3	34,7	35,6	36,3	35,6

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2010 (Table 9)

Tablo 1’den görüleceği üzere 1965-2008 dönemi içinde gelişmiş bazı ülkelerde toplam vergi gelirleri içindeki gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin payı önemli derecede artmıştır. Özellikle Belçika, Kanada, Danimarka, İzlanda, İrlanda, İtalya ve Norveç gibi gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerden olan gelir ve karlar üzerinden alınan vergilere daha fazla ağırlık verilmiştir. Aksine Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde

ise durum tam tersidir. Özellikle Çek Cumhuriyeti, Hollanda ve Polonya’da yine bu dönem içerisinde gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerde azalış yaşanmıştır. Yine Meksika, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya’nın toplam vergi gelirleri içindeki gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin payı ortalama %20 ile Türkiye’dekine benzer.

Türkiye’de 1985 yılı sonrası gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerde sürekli bir düşüş yaşanmıştır. Bunun sebebi olarak ülkemizde yaşanan ekonomik krizler ile krizlerin etkisiyle ortaya çıkan yüksek kamu finansman ihtiyacı ve ekonomik yapının gelişmişlik düzeyi gösterilebilir. Ayrıca 1985 yılında ortaya çıkan KDV gelir ve karlar üzerinden alınan vergileri azaltmıştır. Bu tarihte Türkiye’de gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirleri içindeki payı %37 iken 2008’de bu pay %23,9’a gerilemiştir

Dolaylı vergilerin payının yüksek olmasının son yıllara mahsus bir durum olmadığı Türk Vergi Sisteminin yapısal bir problemi olduğu görülmektedir.

Tablo 2’de seçilmiş bazı ülkelerin vergi sistemleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin (sosyal güvenlik kesintileri hariç) oransal olarak değerleri verilmiştir.

**Tablo 2. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları (2002)**  
(Sosyal Güvenlik Kesintileri Hariç)

Ülke	Dolaysız vergiler	Dolaylı vergiler
ABD	76,3	23,7
Belçika	62,2	36,1
İngiltere	60	39,4
Avusturya	55,5	44,1
Fransa	53,7	46
Almanya	50,7	48,9
Polonya	48	52
Kore	47,4	52,6
Çek Cumh.	46,8	53,2
Yunanistan	44,1	55,5
Portekiz	42,5	57,1
Slovakya	39,9	60,1
Meksika	39,1	60,9
Türkiye	34,4	65,6
OECD Ort.	55,4	44,6

**Kaynak:** TEPAV-EPRİ (2005), **Mali İzleme Raporu**, Ankara, s.5.

Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı gelişmiş ve sanayileşmesini tamamlamış devletlerinkinden yüksektir. Tablodan da görüleceği üzere 2002’de dolaylı vergilerin payı Gelişmiş ülkelerden ABD’de %23,7, Belçika’da %36,1, İngiltere’de %39,4 iken, gelişmekte olan Türkiye’de %65,5, Slovakya ve Meksika’da %60, Portekiz’de ise %57,1 civarındadır.

Ülkemizde, kişi başına düşen sermaye birikimi genelde karşılaştırma yaptığımız gelişmiş ülkelere kıyasla oldukça düşüktür. Dolayısıyla, gelir üzerinden alınan vergilerin payının yükselmesi ekonomik gelişmişlikle paralel bir yapı gösterecektir.

Daha önce de belirtildiği üzere vergi bileşimi ekonomik gelişmişlik düzeyinin göstergesidir. Bir ülke ne kadar çok gelişmiş ise vergi bileşimi o kadar çok dolaysız vergi ağırlıklıdır. Dolayısıyla vergi yapısında amaçlanan dönüşümün gerçekleşmesi aslında ekonomik yapının gelişme düzeyine bağlıdır. Ancak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için bunu başarmak kolay değildir. Sonuç olarak her ülke için geçerli optimal bir vergi bileşimi bulunmamaktadır.

**Tablo 3. OECD Bölgesinde Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007)**

	Gelir ve Mülkiyet Üzerinden alınan vergiler (Dolaysız Vergiler)	Sosyal Güvenlik	Tüketim (Mal ve Hizmetler) Üzerinden alınan vergiler (Dolaylı Vergiler)
<b>Türkiye</b>	27,5	21,7	50,8
<b>OECD Toplam</b>	43	25,2	32
<b>OECD Avrupa</b>	39,3	28,1	32,3

**Kaynak:** “Revenue Statistics 1965-2008, OECD 2009”, [http://www.oecd.org/home/0,2987,en\\_2649\\_201185\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html), (Erişim Tarihi: 22.01.2011).

Tablodan görüldüğü üzere 2007’de Türkiye’de dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %27,5 civarındadır. Aynı yılda OECD ülkelerindeki toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız vergi payı %43 Avrupa ülkelerinde ise %39,3’tür.

Yukarıdaki tablo 2 ile tablo 3’ü karşılaştırırsak; 2002’de toplam vergi gelirleri içindeki OECD toplam dolaylı vergi payı %44,6 iken, 2007’de bu pay %57,2’ye çıkmıştır. Bu durum OECD ülkeleri içinde bulunan gelişmekte olan ülkelerin dolaylı

vergilere doğru yönelişinden kaynaklanmaktadır. Aynı şekilde Türkiye’de de dolaylı vergilerde büyük bir artış yaşanmıştır. 2002’de Türkiye’deki dolaylı vergiler, toplam vergi gelirlerinin % 65,6 iken 2007 de bu pay %71 civarına yaklaşmıştır.

Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerini incelediğimizde, mevcut düzende, dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu fakat bunun yanı sıra, yavaş da olsa dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir eğilimin yaşandığı bilinmektedir. Özellikle son yıllarda yaşanan bu eğilim, küreselleşme ile ortaya çıkan yeni ekonomik düzenin sonuçlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yeni ekonomik düzende ortaya çıkan vergi rekabeti, dolaylı vergilerin payındaki artışın en önemli nedenlerinden biridir. Günümüzde küreselleşme olgusu ile birlikte, sermayenin serbestçe hareket edebilme olanağının artması ve bu serbestinin giderek daha fazla ülke tarafından benimsenmesi, ülkelerin vergi sistemlerini şekillendiren yeni bir unsur olarak karşımıza çıkmakta ve yaşanan vergi rekabeti, vergi sistemlerinde dolaylı vergilerin payını gün geçtikçe artırmaktadır.<sup>127</sup>

## **B. GELİŞMİŞ VE GELİŞMEKTE OLAN EKONOMİLERDE VERGİ YAPILARINDAKİ DEĞİŞİMİN TEMEL NEDENLERİ**

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda dolaylı vergiler toplam vergi gelirleri içinde en yüksek paya sahip olmasına rağmen bazılarında bu payın daha da artırılması yönünde ciddi baskılar bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere sürekli olarak dolaylı vergilere fazla ağırlık verilmesinin önemli nedenleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıda sayılmış ve açıklanmıştır.<sup>128</sup>

### **1. Tasarruflar ve Sermaye Birikimi**

Gelir vergileri elde edilen gelirin bir kısmını almaktadır. Tüketime ilişkin vergiler ise gelirin sadece harcanan kısmı üzerinden alınır. Gelir vergileri 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 hem de tasarruftan elde edilen getirileri vergilendirdiği için tasarruflar üzerinde caydırıcı rol oynayabilir.<sup>129</sup>

<sup>127</sup> SUSAM ve OKTAYER, a.g.m., s.114.

<sup>128</sup> ATILGAN, a.g.e., s.87.

<sup>129</sup> ATILGAN, a.g.e., s.89.

Gelirin iki fonksiyonu vardır; Tüketim ve tasarruf. Gelirin tüketime ayrılan kısmının yeniden gelir vergisine tabi tutulması söz konusu değildir. Oysa ki tasarruf edilen kısımdan sağlanan getiri (faiz ve temettü gelirleri) yeniden gelir vergisine tabi tutulduğu için gelir vergisi sisteminde tasarruf iki defa vergilendirilmiş olmaktadır. Yani aynı vergi matrahından hem gelir vergisi hem de aynı gelirin tasarruf edilen kısmından ikinci kez bir gelir vergisi daha alınmış olmaktadır.<sup>130</sup> Bu nedenle dolaylı vergilerin dolaysız vergilere ve özellikle gelir üzerinden alınacak vergilere kıyasla tasarrufları ve dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici olumlu etkisi vardır.<sup>131</sup>

Ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek veya ulusal sermayenin daha kârlı ülkelere hareketini engellemek için düşük vergi oranları uygulamak zorunda kalmışlardır. Vergi rekabeti, bahsedilen ekonomik koşullar altında, düşük vergi uygulamak suretiyle rakiplerinin vergi tabanında aşınmaya neden olan bir olgu olarak tanımlanmıştır.<sup>132</sup>

Vergi rekabeti ile vergi gelirlerinde meydana gelecek olan matrah aşınmasına bağlı olarak, gelir üzerinden alınan vergilerde (gelir ve kurumlar vergisi hasılatı) azalma, tüketim vergileri ile sosyal güvenlik primleri hasılatındaysa artış beklenir olmuştur.<sup>133</sup>

## **2.Reel Yatırımlar**

Tasarruflar kendiliğinden aynı miktarda reel yatırıma dönüşmez. Gelir vergilerinin reel yatırımlar üzerindeki etkilerini ölçmek ve kıyaslamak oldukça zordur. Gelir vergileri ileriye doğru yansıtılamadığı 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 yatırımdan elde edecekleri reel kazancı düşürür. Ancak dolaylı vergiler ve yatırımlar arasındaki bu ilişki dolaysız vergilere kıyasla daha geç gerçekleşeceği gibi, yatırımdan

---

<sup>130</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.147.

<sup>131</sup> İhsan GÜNAYDIN ve Serkan BENK, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı 267, Kasım, 2003, s.163.

<sup>132</sup> Gülay Akgül YILMAZ, "Küreselleşme Sürecinde OECD, AB'ye Üye Ülkeler ve Türkiye'de Vergi Yapısının Gelişimi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 169, Ocak 2007, s.197-202.

<sup>133</sup> G. A. YILMAZ, a.g.m., s.197-202.

elde edilen kazançların tüketilmeyerek yeniden yatırıma harcanması suretiyle dolaylı vergiden sürekli kaçmakta mümkündür.<sup>134</sup>

Globalleşmenin bir yönünü oluşturan üretimin globalleşmesi ile birlikte ortaya çıkan sorunlardan biri transer fiyatlaması sorunudur. Çok uluslu şirketlerin yatırım yapacakları ülkelere yönelik tercihinde belirleyici unsurlardan biri o ülkede uygulanan vergi politikasıdır. İşte transer fiyatlaması çok uluslu şirketlerin ödeyeceği vergileri azaltmada kullandıkları yöntemlerden biridir.<sup>135</sup>

### **3. Lüks Tüketimler**

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.<sup>136</sup>

Yüksek gelir grupları üzerinde yüksek gelir vergileri bir dereceye kadar aynı etkiye sahiptir, ancak gelir vergilerinde tüketimi azaltmak suretiyle kaçınılmaz ve yüksek oranlı gelir vergileri gelişmekte olan ülkelerde etkin şekilde uygulanamaz. İyi bir şekilde ayarlanan dolaylı vergiler lüks tüketimi azaltıcı güçte etki sağlar. Dolaylı vergiler lüks tüketime konu ithal mallar üzerinde ağır vergi yükü getirecek şekilde ayarlanabilir.<sup>137</sup>

### **4. İşgücü Arzı**

Tüketim ve gelir vergilerinin işgücü arzı üzerindeki nispi etkileri oldukça tartışmalıdır.<sup>138</sup>

Dolaylı vergiler gelirin kazanılmasıyla doğrudan ilişkili değil, onun daha sonra kullanımı ile ilgilidir. Ve böylece dolaylı verginin doğrudan etkisi daha düşük olup, cari dönemde tüketim yerine tasarruf ederek vergiden kaçınılması mümkündür. Çalışma, üretimi sürdürme ve üretimi artırma teşvikleri; bir çeşit teşvik olan kişilerin edinmek istedikleri malların piyasada bulunabilmesi koşuluna bağlıdır.<sup>139</sup>

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla, gelir üzerinden kaynakta tevkif yöntemi ile alındığından çalışma arzusunun daha fazla etkilediği; dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla, mükelleflerin harcamalarını kısarak ödemekten

---

<sup>134</sup> ATILGAN, a.g.e., s.90.

<sup>135</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.141.

<sup>136</sup> YILMAZ, a.g.m., s.17.

<sup>137</sup> ATILGAN, a.g.e., s.91.

<sup>138</sup> ULUSOY ve KARAKURT, a.g.m., s.106.

<sup>139</sup> ATILGAN, a.g.e., s.92.



kaçınmalarından dolayı çalışma arzusunun daha az etkilediği kabul edilir.<sup>140</sup> Dolaysız vergilerden alınan vergiler kişileri daha az çalışıp daha az vergi ödemeye yöneltirken dolaylı vergilerde bu tam tersidir. Bu vergilerden ancak tüketimi kısarak kaçınılabılır. İnsanlar ise daha fazla harcama yapabilmek için daha fazla çalışmak isteyeceklerdir. Bu da iş gücü arzını artırır.

Ancak 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.<sup>141</sup>

### **5. Toplam Vergi Geliri Potansiyeli**

Dolaylı vergiler, özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyümeleri ve kalkınmaları için dolaysız vergilerden daha büyük katkı sağlarlar. Bunun nedeni kısmen politik ve ekonomik durum, kısmen de yaptırım gücü sorunuyla açıklanabilir. Her ülkede vergi düzeyi yükseldikçe vergi artışına karşı direnç de artar.

Farklı iki ya da daha fazla ana vergi türleri daha büyük gelir potansiyeli sağlamakta daha başarılı olur. Düşük oranlı farklı vergiler yerine tek vergi türüne yoğunlaşmanın daha ciddi ekonomik sonuçları olabilir.<sup>142</sup> Dolaysız vergiler bireylerin gelir ve karları üzerinden doğrudan alındıkları için vergi kaçakçılığını teşvik eder. Dolayısıyla devletin toplam vergi geliri potansiyeli azalır. Oysa dolaylı vergilerde bireylerin vergi kaçırması daha zordur. Aynı zamanda devlet dolaylı vergiler ile daha peşin vergi geliri elde eder. Çünkü bireyler vergiyi harcama anında peşin olarak vermektedir. Böylece devletin vergi geliri toplamada vade süresi kısalmır.

Ayrıca dolaylı vergilerin oranında son yıllarda meydana gelen artış iki şekilde açıklanabilir;<sup>143</sup>

- Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirler, gelir vergisi dışında kalırken, harcama aşamasında muamele vergilerine tabi olmaktadır,
- İdarenin gelir elde edilirken alamadığı vergiyi harcama aşamasında alabilmek için dolaylı vergilere ağırlık vermesi.

<sup>140</sup> Esra Siverekli DEMİRCAN, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:267, 2003, s.110-117.

<sup>141</sup> HEADY, Çev., Erkan YETKİNER, a.g.m., s.36.

<sup>142</sup> ATILGAN, a.g.e., s.93.

<sup>143</sup> Gülay Akgül YILMAZ, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, Üçüncü Bölüm, “Kayıtdışı Ekonomik Faaliyetlerin Sebepleri Nelerdir?”, İstanbul SMMMO, s.87.

XIV.Louis'in hazine uzmanı Jian Babtiste Colbert, “Vergileme Sanatı” nın, mümkün olduğunca az bağırtarak kazların en fazla tüyünü yolmaktan ibaret olduğunu ifade etmiştir. Bugün, gerçek problem çok tüy elde etmek değil, ne olursa olsun kazı kümeste tutmayı sağlamaktır.<sup>144</sup>

Globalleşme ile malların, sermayenin ve işgücünün sınırlar dışına çıkması, bu unsurları vergilendirmeyi de giderek zorlaştırmaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte, internet üzerinden yapılan mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesi imkânsız hale gelmektedir.<sup>145</sup>

## **6. İdare ve Uyum Maliyetleri**

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde görülen bu yapısal farklılığın temel nedenlerinden biri vergi tekniğine ilişkin sebeplerden dolayı ortaya çıkarken, diğeri ise ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak vergileme ile izlenen amaçlar çerçevesinde şekillenen farklı tercihlerden kaynaklanmaktadır.

Vergi tekniğine ilişkin olarak, dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir sistem, vergi tarhından tahsiline kadar geçen süreçte iyi işleyen bir vergi idaresini ve gelişmiş bir belge ve kayıt düzenini gerektirmektedir. Yeterince gelişmiş bir vergi idaresine sahip olmayan gelişmekte olan ülkelerde, dolaysız vergilerin tahsilatında ve daha da önemlisi bunların denetiminde ortaya çıkan güçlükler, bu ülkeleri dolaylı vergilere yöneltmekte ve böylelikle kamu giderlerinin finansmanı için gereken kaynak, ağırlıklı olarak tüketim üzerinden tahsil edilen vergilerden elde edilmektedir.<sup>146</sup>

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla en bariz avantajı daha etkin uygulanma özelliğinin olmasıdır. Gelişmekte olan ülkelerde vergileri daha çok kamu çalışanlarından, şirket çalışanlarından ve yabancı sermayeli şirketlerden toplanabilmektedir. Ancak, ticaret yapanlardan, serbest meslek sahiplerinden ve tarımla uğraşanlardan etkin şekilde toplanamamaktadır.<sup>147</sup>

Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi mükelleflerinin sayısı nüfusa göre çok düşük olduğu gibi mükellef olanların ödedikleri vergilerde genel olarak gerçek durumu yansıtmamaktadır. Gelir vergilerinin geniş kapsamlı ve etkin şekilde uygulanabilmesi için gerekli olan idari ve uyum maliyetleri, sağlayacağı gelir dikkate alındığında

<sup>144</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.139.

<sup>145</sup> AKTAN, vd., a.g.e., s.139.

<sup>146</sup> SUSAM, OKTAYER, a.g.m., s.113.

<sup>147</sup> ATILGAN, a.g.e., s.95.

oldukça yüksek ve engelleyicidir.<sup>148</sup> Sonuç olarak dolaylı vergilerde vergi toplamının idari maliyetleri dolaysız vergilerden daha düşüktür.<sup>149</sup>

## II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLERİN ANALİZİ

### A- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLERİN DÖNEMLER HALİNDE ANALİZİ

#### 1. Başlangıç Dönemi (1923-1949)

Osmanlı Devleti Birinci Dünya Savaşı'nın başladığı zamanlarda savaşın finansmanında dış borçlanmanın dışında vergileri yükseltmek yoluyla gelir sağlamayı ve bütçe açıklarını kapatmayı planlamıştır. Öncelikli olarak vergi gelirlerinin büyük kısmını oluşturan ve tarımsal ekonomiden alınan aşar vergisi artırılmıştır. Aşar; Osmanlı mülkiyet rejimini temsil eden zamanın en önemli vergilerindendir. Aşar vergisi şer'i bir vergi olup, bu vergiyi sadece Müslümanlar vermektedir.<sup>150</sup>

1923 yılı gelirleri incelendiğinde devlet gelirleri içerisindeki aşar vergisinin vergi gelirlerinin en yüksek payını oluşturduğu görülmektedir. Ancak ilerleyen yıllarda aşarın kaldırılması ile birlikte vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız olma durumuna göre payları değişmiştir.

Aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan boşluğu kapamak ve devlet gelirlerini arttırmak için muamele vergisi, yol vergisi, veraset ve intikal vergisi, kazanç vergisi gibi yeni vergi düzenlemeleri getirilmiştir. Vergiler genel olarak dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaymıştır.<sup>151</sup>

1929-1939 döneminde Dünya ekonomik krizi tüm dünyadaki ekonomi politikalarını etkilerken, ülkemiz ekonomi ve maliyesini de güç duruma düşürmüştü, bu durum devletin daha çok güncel ve acil sorunlarla uğraşmasına neden olmuştur. Dolayısıyla çeşitli vergilerde üst üste değişiklikler yapılmış ve yeni vergiler getirilmiştir.<sup>152</sup>

---

<sup>148</sup> Şefik ÇAKMAK, "Türkiye'de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:262, Haziran, 2003, s. 48-49.

<sup>149</sup> SOYDAN, a.g.m., s.4.

<sup>150</sup> Gülçer ÜĞE, **Türkiye Ekonomisi ve Bütçe Analizi (1923-1950)**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Tarihi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010, s.8.

<sup>151</sup> İstiklal Yaşar VURAL, "Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye," **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, Kütahya, Nisan 2008, s.86-89.

<sup>152</sup> Fatih SARAÇOĞLU, "1930-1939 Döneminde Vergi Politikası", **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.134.

Bu dönem içerisinde belirtilmesi gereken iktisadi olayların başında şüphesiz 1929 buhranı gelir. Buhran sırasında devlet gelirlerini arttırmak amacıyla 1931 yılında İktisadi Buhran Vergisi, 1932’de Muvazene Vergisi, 1935’te de Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi çıkarılmıştır.<sup>153</sup>

**Tablo 4. 1923-49 Arası Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Oranları İle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bu Oran İçindeki Payları**

Yıllar	Vergi Hâsılatı	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1923	10	4,8	5,2
1924	9,5	4,5	5
1925	9	2,9	6,1
1926	9	2,5	6,5
1927	11,1	2,8	8,3
1928	11	2,6	8,4
1929	8,8	2,2	6,6
1930	10,4	2,7	7,7
1935	11,8	4,2	6,6
1940	9,6	4,5	5,1
1945	9,5	4,7	4,9
1946	10,7	4,5	6,2
1947	14,6	6	8,6
1948	11,4	4,7	6,7
1949	15,4	5,6	9,8

**Kaynak:** YILMAZ, a.g.e., s. 62.

Bu dönemin başlangıcında dolaylı ve dolaysız vergilerin büyüklükleri arasında önemli bir fark yoktur. Dolaysız vergilerin GSMH içindeki payı 1923 ve 1924’te sırasıyla %4,8 veya %4,5 iken dolaylı vergilerde %5,2 ve %5 olarak gerçekleşmiştir. 1925’de Aşar’ın kaldırılmasıyla bu denge bozulmuştur. Dönem içinde 1942 yılı hariç olmak üzere iki vergi arasında kimi zaman fark azalmış kimi zamanda artmıştır. 1949 yılına gelindiğinde GSMH’nın %15,4’ü düzeyindeki vergi yükünün %5,6’sı dolaysız vergilerden, %9,8’i ise dolaylı vergilerden oluşmakta idi.<sup>154</sup>

Tablo 4’de görüleceği gibi, vergi gelirleri içinde, dönem boyunca dolaylı vergiler dolaysız vergilerden daha önemli yere sahiptir. Ancak dönem içerisinde dolaysız

<sup>153</sup> ŞEKER, a.g.e., s.26.

<sup>154</sup> YILMAZ, a.g.e., s.62-70.

vergilerin payı artmış, 1930 yılında payı %26 iken 1936'da %53 olmuş, 1939'da ise %44 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum devlet eliyle kalkınma politikasına uygun düşmektedir.<sup>155</sup>

**Tablo 5. Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)**

YILLAR	GELİR VERGİLERİ	SERVET VERGİLERİ	TÜKETİM VERGİLERİ	DIŞ TİC. VERGİLERİ
1923-1925	29,92	12,62	29,73	27,72
1926-1930	8,95	16,58	48,80	25,67
1931-1935	22,67	15,40	31,95	29,97
1936-1940	30,95	8,60	32,15	28,18
1941-1945	37,78	9,46	41,98	10,78
1946-1949	35,00	4,17	40,10	18,39

**Kaynak:** YILMAZ, a.g.e. s.62-70.

1925 yılında tarım gelirleri üzerinden alınan Aşar'ın kaldırılmasıyla gelir üzerinden alınan vergilerde önemli bir düşme yaşanmıştır. 1923-25 aralığında toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı ortalama % 29,9 iken 1926-30 aralığında %8,9 olarak gerçekleşmiştir. 1931'den sonra bu oran yükselmeye başlamış ve 1946-49 aralığında %35'e çıkmıştır. 1942 yılı olağanüstü koşulların gerektirdiği vergilerin alındığı yıl olduğu için ortalamanın dışında tutulmuştur.

Servet vergileri açısından bakıldığında, Cumhuriyetin ilk yıllarında bu vergilerin toplam vergi gelirleri içinde önemli bir ağırlığının olduğu açık bir şekilde görülmektedir. 1926-30 ortalaması olan %16,6 hiç bir zaman ulaşılamayan bir oran olarak kalmıştır.

Tüketim üzerinden alınan vergiler 1938-39, 1945 ve 1947 yılları hariç olmak üzere gelir üzerinden alınan vergilerin üzerinde olmuşlardır. 1931-35 aralığında ortalama %48,8 olan toplam vergi gelirleri içindeki yurt içi tüketim vergilerinin payı 1946-49 aralığında %40,1 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Dış ticaret üzerinden alınan vergiler bu nitelikteki vergilerin - dış talep yapısına bağlı olmasından kaynaklanan nedenlerle - yapılarında var olan değişkenliğe rağmen 1940'lı yıllara kadar vergi yapısı içindeki payları hafif bir yükselme göstererek %27'lerden %29'lara çıkmıştır. 1940-49 arası dönemde ise dış ticaret üzerinden alınan

<sup>155</sup> SARAÇOĞLU, a.g.m. s.141.

vergilerin payında önemli bir oransal düşüş yaşanmıştır. 1941-45 ortalaması %10,78 olmuştur.<sup>156</sup>

## 2. 1950-1979 Dönemi

Bu dönemin vergicilik bakımından en önemli olayı 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunudur. Reform niteliğindeki bu düzenlemelerde Alman vergi sistemi örnek alınmıştır. Kazanç vergisi kaldırılarak yerine gelir vergisi konulmuştur. 1950 yılı başında yürürlüğe giren bir diğer vergi esnaf vergisidir. Esnaf Vergisi başarısız olmuş ve 1955'te kaldırılmıştır.<sup>157</sup>

Dolaylı vergiler alanında da 1956 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. O güne kadar uygulanmakta olan muamele ve tüketim vergileri milli sanayinin gelişmesine mani olduğu ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği gerekçeleriyle kaldırılarak yerine 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunuyla dört yeni vergi ihdas edilmiştir. Bu vergilerin adları şöyledir: İstihsal vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, nakliyat vergisi ve PTT hizmetleri vergisi. Gider Vergileri Kanunu gerçek bir reform niteliğinde değildir. Çünkü dolaylı vergileri bir tek genel satış vergisi (ya da istihsal vergisi) metninde toplamak yerine, muamele vergisinin ilk maddelerden alınan bir istihlak vergileri derlemesi içine aktarılmasından ibaret kalmıştır. 1957'de Hususi Otomobil Vergisi kabul edilmiştir.<sup>158</sup>

1960-1970 dönemi vergilerin sistematize edildiği bir dönemdir. 1963 yılında, Hususî Otomobil Vergisi Kanunu kaldırılarak yerine Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu konmuştur. 1960-1970 arasını bazı maliyeciler “Vergi Reform Komisyonu dönemi” olarak adlandırmaktadır. 1950'de yapılan dolaysız, 1956'da yapılan dolaylı vergi reformlarını korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara intibak ettirmek, yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek üzere uzman bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere 1961 yılında İstanbul'da Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur.<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> YILMAZ, a.g.e. s.62-70.

<sup>157</sup> ŞEKER, a.g.e. s.27.

<sup>158</sup> ŞEKER, a.g.e. s.27.

<sup>159</sup> ŞEKER, a.g.e. s.28.

**Tablo 6. 1950-1979 Arası Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Oranları İle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bu Oran İçindeki Payları**

Yıllar	Vergi Hâsılatı	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1950	12,8	4,6	8,2
1955	11,7	4,3	7,5
1960	11,0	4,7	6,3
1965	13,4	4,4	9,0
1970	11,2	4,2	7
1975	14,1	6,6	7,5
1979	14,3	8,5	5,8

**Kaynak:** YILMAZ, a.g.e., s.66.

Dönem başında vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı %12,8 düzeyinde idi. Aynı yıl dolaysız vergilerin GSMH'ya oranı %4,6 olurken, dolaylı vergilerin GSMH'ya oranı ise %8,2 düzeyinde gerçekleşmiştir. 1970'den sonra dolaylı ve dolaysız vergi arasındaki oransal farklılık kapanmaya başlamış ve 1975'de dolaysız vergiler dolaylı vergilerin yaklaşık bir puan üzerine çıkmıştır (%7,5 ve %6,6). 1979'daki %14,3 düzeyindeki vergi yükünün içinde dolaysız vergiler %8,5 değerini alırken dolaylı vergiler ise %5,8 olmuştur.

**Tablo 7. Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)**

YILLAR	GELİR VERGİLERİ	SERVET VERGİLERİ	TÜKETİM VERGİLERİ	DIŞ TİC. VERGİLERİ
1951-1955	28.75	2.66	45.50	23.04
1956-1960	37.46	1.80	40.51	20.23
1961-1965	34.06	1.57	38.35	26.02
1966-1970	31.27	1.89	37.38	27.45
1971-1975	41.11	1.22	35.20	22.47
1976-1979	53.62	0.88	27.60	18.40

**Kaynak:** YILMAZ, a.g.e., s.67.

Dönem başında toplam vergi hasılatı içinde %28,7 olan gelir üzerinden alınan vergilerin payı 1955 sonrası %37,4'e çıkmıştır. 1960'lı yıllarda %35-40 arasında değişen oran 1960'lı yılların sonunda %30'lara düşmüş, 1970'den sonra tekrar yükselmeye başlayarak 1979'da dönemin en yüksek değeri olan %53,62'e ulaşmıştır.

Servet vergileri geleneksel düşüşüne devam ederek dönem sonu olan 1979'da toplam vergi hasılatı içinde %0,88'e kadar gerilemiştir.

Tüketim vergilerinin 1951-55 arasındaki ortalama payı %45,5 iken bu pay dönem sonu olan 1976-79 arasında ortalama %27,6'ya gerilemiştir. 1973'den sonra tüketim vergileri oransal pay açısından gelir üzerinden alınan vergilerinin altına inmiştir.

Dış ticaret üzerinden alınan vergiler dönem boyunca %20-25 arasında bir değişme göstermekle birlikte dönem sonunda dış ticaretin de daralmasının etkisiyle ortalama %18,4 düzeyinde gerçekleşmiştir.<sup>160</sup>

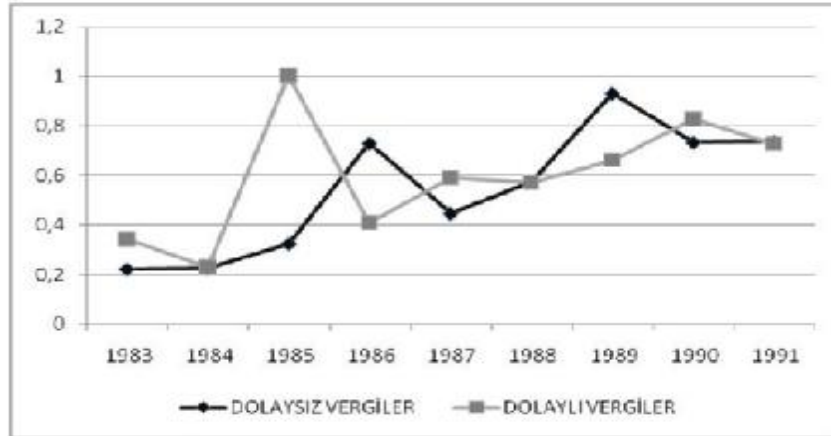
### 3. 1980-2010 Dönemi

1980 sonrası değişiklikleri 1980-1994 ve 1995-2010 dönemleri olarak iki dönemde inceleyeceğiz.

#### a. 1980-1994 Dönemi

12 Eylül 1980–12 Aralık 1983 dönemi askeri yönetim dönemidir. 13.12.1983 tarihinden 12.11.1989 kadar bir partinin tek başına hükümet ettiği (Özal dönemi) bir dönemdir. 1989-2004 ise nispeten istikrarsız koalisyonlar dönemidir. Kasım 1989'dan Aralık 2005'e kadar 13 hükümet kurulmuştur.<sup>161</sup>

#### Şekil 1. 1983 – 1991 Özal Hükümetleri Dönemi Vergi Artış Oranları



**Kaynak:** SUGÖZÜ, a.g.e., s.212.

Bu dönemin en önemli özelliklerinden biri de Katma Değer Vergisinin (KDV) 1985 yılında uygulamaya konulmasıdır. Şekil 1'de görüldüğü gibi 1981 yılından itibaren dolaysız vergiler 1985 yılının ikinci yarısına kadar düşerken, dolaylı vergilerin hemen hemen sabit kalması nedeniyle toplam vergilerin GSYİH'ya olan oranı 1985

<sup>160</sup> YILMAZ, a.g.e., s.62-70.

<sup>161</sup> ŞEKER, a.g.e., s.29.



yılına kadar düşmüştür. Katma değer vergisinin 1985 yılında uygulamaya başlaması ile birlikte vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı yükselmeye başlamıştır.<sup>162</sup>

**Tablo 8. 1980-94 Arası Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH' ya Oranları İle Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Bu Oran İçindeki Payları**

Yıllar	Vergi Hâsılatı	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1980	14,3	8,9	5,4
1983	13,6	7,5	6,1
1984	11,2	5,9	5,3
1985	12	4,7	5,2
1986	14,1	5,7	8,4
1987	16	6,9	9,1
1988	15,2	6,3	8,9
1989	15,6	6,7	8,9
1990	16,6	6,8	9,8
1991	17,8	7,4	10,4
1992	18,1	7,4	10,7
1993	19,2	7,6	11,6
1994	19	8,2	10,8

Kaynak: YILMAZ, a.g.e., s.68.

Dönem başında toplam vergi yükü %14,3 iken bunun %8,9'luk kısmı dolaysız vergi geri kalan %5,4'lük kısmı ise dolaylı vergilerden oluşmaktaydı. Yani toplam vergi gelirlerinin %62'si dolaysız, %38'i de dolaylı vergilerden meydana gelmekteydi. 1985'e kadar yaşanan gelişim bu iki verginin toplam vergi gelirleri içindeki paylarının birbirlerine yaklaşması şeklinde olmuştur. 1985'de dolaylı vergiler, toplam vergilerin GSMH'ya oranı açısından dolaysız vergilerin %0,5 puan üstüne çıkmıştır. 1977 yılında başlayan dolaysız vergilerin dolaylı vergileri yakalayıp geçmesi 1985'de tersine yaşanmış ve dolaylı vergiler tekrar dolaysız vergilerin üzerine çıkmıştır.<sup>163</sup> Bu tarihten sonra 1994'e kadar olan dönemde önemli sayılabilecek değişiklikler olmamıştır.

#### **b. 1994-2002 Dönemi**

Bu dönemde 5 Nisan 1994'te yaşanan ekonomik krizden sonra kamu açıklarının kapatılması için bir defaya mahsus olmak üzere olağanüstü vergilere yine başvurulmuştur. 4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ... Hakkında Kanun"la "Ekonomik Denge Vergisi", "Net Aktif Vergisi", "Ek

<sup>162</sup> SUGÖZÜ, a.g.e., s.209-213.

<sup>163</sup> YILMAZ, a.g.e., s.62-70.

Gayrimenkul Vergisi”, “Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi” adlarıyla dört vergi ihdas edilmiş; ayrıca Damga vergisi ve Harçların maktu hadleri %100, nispi hadleri %20 arttırılmıştır. İlâveten, Bakanlar Kuruluna Akaryakıt Tüketim Vergisi nispetini yüzde 300’e kadar arttırma yetkisi verilmiştir.<sup>164</sup>

**Tablo 9. Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı**

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

**Kaynak:** GÖK, a.g.m., s.13-14.

Tablo 9’den da anlaşılacağı gibi, Türkiye’de dolaylı vergilerin oranı artış eğilimindedir. 1994’de %52’lik paya sahip olan dolaylı vergiler, 2002 yılı itibariyle %66’lik bir payı kapsamıştır. Özellikle 1998 yılından itibaren dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı sürekli olarak yükselmiştir. Bunun nedenine baktığımızda özellikle 1999 yılından itibaren yaşanan ekonomik krizlerin de etkisiyle, gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin gelirlerinin azalması, kapanan iş yerleri, gelir ve karlar üzerinden etkin bir şekilde vergi alınmaması ve gelir vergisi mükelleflerinden hayat standardı üzerinden asgari vergi alınması uygulamasına son verilmesi gibi başlıca sebeplerin olduğunu görebiliriz. Aynı zamanda yetkili kurumların bu gibi durumlarda bütçe açığını finanse etmede kolay bir yöntem olarak dolaylı vergilere ağırlık verilmesi sonunda adaletsiz diyebileceğimiz vergi politikasını ortaya çıkarmaktadır.<sup>165</sup>

1995–1999 yılları arasında Türkiye siyasal yönden çok istikrarsız bir dönem yaşamıştır. Bu yıllar arasında dört hükümetin görev alması; dış rekabete uyum sağlama ve ekonomik ve siyasi belirsizlik ortamını hazırlayan politik ve iktisadi politika uygulamalarıyla ülke ekonomisi olumsuz yönde etkilenmiştir. Yüksek enflasyon,

<sup>164</sup> ŞEKER, a.g.e., s.33.

<sup>165</sup> Lokman FİDAN, Şevket ÖZ, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Analizi ve Vergide Adalet Kavramı Açısından Değerlendirilmesi-1”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı:454, 15 Aralık 2005, s.92.

negatif büyüme, TL'nin döviz karşısındaki değer kaybı ve 1997 yılında yaşanan Güney Kore Krizi bu döneme damgasını vuran olumsuz gelişmeler olmuştur.<sup>166</sup>

**Tablo 10. 1995–1999 Koalisyon Hükümetleri Dönemi Vergi Gelirleri (Milyar TL)**

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	GSMH	Vergi Yüğü (%)
1995	1.084.350	460.437	623.913	7.854.887	13,8
1996	2.244.094	883.607	1.360.487	14.978.067	15
1997	4.745.484	1.931.970	2.813.514	29.393.262	16,1
1998	9.228.596	4.303.893	4.929.037	53.518.332	17,2
1999	14.802.280	6.712.882	8.094.385	78.282.967	18,9

**Kaynak:** SUGÖZÜ, a.g.e., s.218.

Tablodan da görüldüğü üzere 1995–1999 döneminde siyasi değişimin çok sık olmasının neticesinde vergi yükü artmıştır. Bunda dolaylı vergilere ağırlık verilmesinin önemli bir payı vardır. Burada dolaylı vergiler her yıl daha ağırlıkta olmasına rağmen 1998’ de dolaylı ve dolaysız vergi hemen hemen eşit hale gelmiştir.

Vergi gelirlerinin istenilen seviyelere yükseltilememesi, yüksek gelire sahip gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinin tam olarak kavranamaması, dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri, vergi sistemindeki otokontrol mekanizmalarının yıpranması gibi sorunlara çözüm olması amacı ile 4369 sayılı Kanun “**Vergi Reformu**” adı altında 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak kamuoyuna sunulmuştur. 4369 sayılı Kanun ile reform niteliğinde yapılan en önemli değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir. Bu kanunla gelirin tanımında “**Kaynak Teorisi**”nden ayrılmış ve “**Safi Artış**” (Net Artış) teorisine geçilmiştir. Böylece, vergilendirme tabanının yayılmasının sağlanması, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin arttırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması gibi amaçların yanı sıra gelişen sosyal ve ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilebilmesi de sağlanmaya çalışılmıştır.<sup>167</sup>

1999’a gelindiğinde dolaylı vergiler tekrar artmış 1998’deki eşitlik bozulmuştur.

<sup>166</sup> SUGÖZÜ, a.g.e., s.215.

<sup>167</sup> H.Hakan KIVANÇ, “Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi”, 23 Temmuz 2007, <[http://www.alomalive.com/2007/hakan\\_kivanc\\_vergi\\_reform.htm](http://www.alomalive.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm)> (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

**Tablo 11. Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı**

Yıllar	Dolaysız Vergiler(%)	Dolaylı Vergiler(%)
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66

**Kaynak:** Abdulkerim GÖK, “OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:213, Eylül 2010, s.13-14.

Bu dönemde; 1999 ve 2001 yıllarında yaşanan negatif büyüme vergi bileşimini de etkilemiştir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle 1999’da %55 iken, bu oran 2002’de %66’a çıkmıştır. Dolaylı vergilerin gelişimi toplam vergi gelirleri içinde artış trendini korumuştur. 2002 yılındaki yükselişte 2001 yılında ülkede yaşanan ekonomik krizin önemli payı vardır.

### **1. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı (GEGP)**

1999–2002 dönemde 15 Nisan 2001 tarihinde açıklanan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ile kamu maliyesi hedefleri yeniden belirlenmiştir. Buna göre; vergi politikası hedefleri çerçevesinde;

- Vergi gelirlerinin arttırılması,
- Akaryakıt Tüketim Vergisi’nin en az hedeflenen enflasyon ölçüsünde ayarlanması ve ATV tahsilâtının GSMH içindeki payının %2,8 olması,
- Vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımının genişletilmesi,
- Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla vergi denetimlerinin arttırılması,
- Vergi tahsilâtının arttırılması için vergi gecikme faiz ve cezalarının enflasyonla uyumlu hale getirilmesi ilkeleri benimsenmiştir.

Güçlü ekonomiye geçiş programının ardından, 15 Mayıs Ekonomik Politikalar Bildirgesi doğrultusunda yapılan açıklama ile ekonomik istikrar programına kalınan noktadan yeniden devam edileceği vurgulanarak, makro ekonomik hedefler yeniden düzenlenmiştir.<sup>168</sup>

<sup>168</sup> SUGÖZÜ, a.g.e., s.218-220.

Programın temel hedefi, sürdürülemez boyutlara varmış olan kamu borçlarına yol açan borç dinamiğinin ortadan kaldırılarak Türkiye ekonomisinin olağanüstü bir dış yardıma muhtaç kalmayacak bir yapıya kavuşturulmasıdır. Bu uzun vadeli temel hedefe ulaşmanın ana şartı ise makro ekonomik dengelerin kurulmasıdır. Ancak, söz konusu dengenin kurulması, ekonomide kısa vadede bir daralmayı gerektirmekte; bu ise toplumun değişik kesimlerinin fedakârlığını öngörmektedir. Nitekim GEGP ilk yılı olan 2001 yılı için milli gelirden %3,0 düzeyinde bir daralma; ve ardından 2002’de %5, 2003’te ise %6 artış hızı öngörmektedir.

GEGP’nin reel ekonomiye yönelik politikaları ve beklentileri ise açıktır. Temel olarak bu politikalar, yurt içi talebin daraltılması ve ihracat için bir fazla oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bunu gerçekleştirmek için bir yandan kamu kesimi harcamalarını kısarak ve emek ve kırsal kesim gelirlerini bastırarak yurt içi talebin azaltılması, öte yandan kur makası, ücret maliyetlerinden ve tarımsal ürün fiyatlarından sağlanacak tasarruf aracılığıyla ihracatın teşvik edilmesi öngörülmektedir. Ayrıca, Türkiye’deki dışa açılma sürecinin mevcut aşamasında, özelleştirme ve kural dışılaştırma yoluyla yer üstü ve yer altı kaynaklarının giderek yabancı tekelleri güdümüne bırakılmasına hız verilmektedir.<sup>169</sup>

## **2. GEGP’nin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri**

Vergi yükünün adaletsiz biçimde dağılmasında önemli bir etken, dolaylı vergilerin, toplam vergiler içindeki payının 90’lar boyunca yükselmiş, 2000 yılı itibari ile de %68’e ulaşmış olmasıdır. GEGP bir yandan vergi yükünde gözlenen bu adaletsizliği ifade ederken, bu adaletsizliği gidermek bir yana daha da kötüleştirici bir vergi yapısı önermektedir. GEGP’nin gelir arttırıcı düzenlemelerinin yer aldığı 88. maddesinde sayılan önlemler vergi tabanının yaygınlaştırılacağı yolunda genel bir iyimserlikten öteye geçmemektedir. Söz konusu maddede yer alan ve gerçek anlamda vergi gelirini arttırmaya yönelik tek somut önlem ise var olan KDV ve ATV oranlarının 1 puan arttırılmasıdır.<sup>170</sup>

---

<sup>169</sup> ÖZTÜRK, a.g.e., s.59-60.

<sup>170</sup> ÖZTÜRK, a.g.e., s.61.

### c. 2002-2007 Dönemi

2002-2007 dönemi içinde Türkiye’de vergilerin bölüşümünde genel itibariyle dolaylı vergilerin lehine bir değişiklik yaşanmıştır. Esasen kurumlar vergisinin ağırlık kaybetmesine karşılık, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin yaygınlık kazanması ve oranlarının yüksek olması, düşük gelirli kesimler aleyhine sonuç yaratabilecektir. Bu sonucun ortaya çıkmaması için harcama vergilerini lüks, normal ve düşük mallar şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutmak ve düşük mallar dışında, uygun bir şekilde artan oranlı bir tarife uygulamak daha adil olabilecektir. Ancak bu uygulamayı bugün itibariyle gelişmiş ülkelerde bile görmek mümkün değildir.<sup>171</sup>

**Tablo 12. 2002–2004 Dönemi Vergi Gelirleri (Trilyon TL)**

Yıllar	Vergi Gelirleri	GSMH	Vergi Yüğü (%)
2002	59.632	275.032	21,7
2003	84.316	356.680	23,6
2004	90.093	428.932	21

**Kaynak:** SUGÖZÜ, a.g.e., s.221.

Tablo 12 de görüldüğü gibi 2002’de %21,7 olan vergi yükü 2003’de %23,6’ya çıkmıştır. Bu konsolide bütçe vergi yükünde meydana gelen artış, ilk sırada Özel Tüketim Vergisi daha sonra da Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Kurumlar Vergisi’ndeki artışlardan kaynaklanmıştır.

**Tablo 13. Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<b>Dolaylı Vergiler</b>	66	67	69	67	69	72
<b>Dolaysız Vergiler</b>	34	33	31	33	31	28
<b>Toplam Vergiler</b>	100	100	100	100	100	100

**Kaynak:** TC Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni <[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?\\_afLoop=9737504910584362&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=169xik5yo5\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_afLoop=9737504910584362&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=169xik5yo5_4)>, (Erişim Tarihi: 15.06.2011).

<sup>171</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.147.

Tablo 13’de vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payına baktığımız zaman, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde arttığını görmekteyiz. 2002 yılında genel bütçe gelirleri içinde %66 olarak gerçekleşen dolaylı vergi payı, 2007’de %72’ye çıkmıştır.

Dolaylı vergiler içerisinde ilk sırayı alan vergiler bu dönemde, başta KDV olmak üzere, Akaryakıt Tüketim Vergisi ve İletişim Vergileri olmuştur.<sup>172</sup>

#### d. 2007-2010 Dönemi

Yüksek düzeyde dolaylı vergilendirme, dolaysız vergilendirmeye nazaran gelişen ülkelerin ortak bir özelliğidir. Ayrıca bu ülkelerde vergileme sistemleri ve dolaysız vergilerin verimli tahsilatı için oluşturulan yasal çerçeve gereği gibi düzenlenmiyor. Dolayısıyla bu ülkeler, hükümet bütçesini, toplaması kolay olan dolaylı vergilerle finanse etmeyi tercih eder. Türkiye gelişen bir ülke olarak hem bu özelliklere sahiptir hem de bu yüzden dolaylı vergilere daha çok bağımlıdır. Son yıllarda güçlü büyümeye sahip olmasına karşı, kişi başına GSMH’sı OECD ortalamasının oldukça altındadır. Türkiye’de dolaylı vergiler, hükümet bütçesi için tahakkuk eden toplam vergi gelirleri içerisinde yüksek bir paya sahiptir.<sup>173</sup>

**Tablo 14. Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

	2007	2008	2009	2010
<b>1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>32</b>	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>29</b>
<b>a) Gelir Vergisi</b>	<b>23</b>	<b>23</b>	<b>22</b>	<b>19</b>
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1	1	1	1
Basit Usulde Gelir Vergisi	0	0	0	0
Gelir Vergisi Tevkifatı	21	21	20	18
Gelir Geçici Vergisi	1	1	1	1
<b>b) Kurumlar Vergisi</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	0	0	0	0
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0	0	0	0
Kurumlar Geçici Vergisi	9	10	10	10
<b>2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>2</b>
a) Veraset ve İntikal Vergisi	0	0	0	0
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	2	2	3	2
<b>VERGİ GELİRLERİ</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** TC Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni  
[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?\\_afLoop=9737504910584362&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=169xik5yo5\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_afLoop=9737504910584362&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=169xik5yo5_4), (Erişim Tarihi: 15.06.2011).

<sup>172</sup> SUGÖZÜ, a.g.e., s.220.

<sup>173</sup> SOYDAN, a.g.m., s.2.

Tablo 14’de görüldüğü gibi 2007-2010 yılları arasında büyük değişiklikler yaşanmıştır. Bu değişiklikler daha çok toplam ver gelirleri içindeki gelir vergisinin %4’lük azalışından ortaya çıkmıştır. Özellikle ülkedeki işsizlik ve kayıt dışılığın artması sonucu gelir vergisi tevfiyatında büyük azalışlar görülmektedir. Bu da hükümeti dolaysız vergilerden elde ettiği geliri azaltmıştır. Dolayısıyla devlet bu açığı telafi etmek için dolaylı vergilere yönelmiş, özellikle uygulaması daha kolay olan KDV’ye yönelmiştir.

2007’de hükümetin vergi tahsilâtının hemen hemen %61’i dolaylı vergilerden oluşur. Halbuki bu oran, OECD ve BM ülkelerinde %45 civarındadır. Türkiye’de dolaylı vergiler, çoğunlukla lüks mallar üzerine uygulanan özel tüketim vergilerinin farklı türleri ile ve hemen hemen tüm mallara uygulanan KDV sistemi tarafından geniş miktarlarda tahsil edilir.<sup>174</sup>

**Tablo 15. Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

	2007	2008	2009	2010
<b>I. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri</b>	<b>42</b>	<b>40</b>	<b>42</b>	<b>44</b>
<b>a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi</b>	<b>11</b>	<b>10</b>	<b>12</b>	<b>13</b>
Beyana Dayanan KDV	10	10	12	12
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	1	0	1	1
<b>b) Özel Tüketim Vergisi</b>	<b>26</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>27</b>
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri	14	14	15	15
Motorlu Taşıt Araçları	3	2	2	3
Alkollü İçkiler	1	1	1	1
Tütün Mamulleri	6	6	7	7
Kolalı Gazozlar	0	0	0	0
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar	1	1	0	1
<b>c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
<b>d) Şans Oyunları Vergisi</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>e) Özel İletişim Vergisi</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
<b>II. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>17</b>	<b>19</b>
a) Gümrük Vergileri	2	2	1	2
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	17	18	15	17
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0	0	0	0
<b>III. Damga Vergisi</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
<b>IV. Harçlar</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>
<b>V. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>VERGİ GELİRLERİ</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** TC Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni

<[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?\\_afLoop=9737504910584362&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=169xik5yo5\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_afLoop=9737504910584362&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=169xik5yo5_4)>, (Erişim Tarihi: 15.06.2011).

<sup>174</sup> SOYDAN, a.g.m., s.2.



Tablo 15’den da görülebileceği gibi son yıllarda dolaysız vergilerden dolayı vergilere yönelik artmış ve 2010 yılı dolaylı vergi oranı toplam vergi oranının %74’ü civarına ulaşmıştır. Bu orandaki yükselişi daha çok dahilde alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisindeki büyük artışlar sağlamıştır.

## **B- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN GENEL BİR DEĞERLENDİRMESİ**

Türkiye’de vergi gelirlerinin önemli bir bölümü (%70’e yakını) dolaylı vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bunun en önemli sebebi olarak ülkemizde yaşanan ekonomik krizler ve krizlerin etkisiyle ortaya çıkan yüksek kamu finansman ihtiyacı gösterilebilir. Dolaylı vergilerin takibinin kolay olması ve hızlı bir finansman kaynağı olması sebebiyle hükümetler tarafından tercih edildiği görülmektedir. Anayasamızın 73’üncü maddesine göre vergi yükünün, adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Türkiye’nin vergi gelirlerinin %70’e yakınının dolaylı vergilerden oluştuğu ve dolaysız vergilerin de daha çok stopaj yoluyla ve bunun da önemli bir kısmının ücret geliri elde edenlerden sağlandığı düşünüldüğünde vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılmadığı görülmektedir. Vergi bileşimi bu yapısıyla vergi yükünün dar ve sabit gelirlili mükellefler üzerinde kalmasına sebep olmaktadır.<sup>175</sup>

**Tablo 16. Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Göreli Ağırlıkları (1981-1989)**

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
<b>Dolaysız Vergiler</b>	60.7	59.1	53.3	53.0	40.2	42.5	40.6	39.6	44.0
<b>Dolaylı Vergiler</b>	39.3	40.9	46.7	47.0	59.8	57.5	59.4	60.4	56.0

**Kaynak:** 1981-1985 yılı ile ilgili oranlar DPT 1982 ve 1986 yıllık programlarından hesaplanmıştır. 1986-1989 verileri ise TÜSES s.108’den alınmıştır.

<sup>175</sup> SOLMAZ, a.g.m., s.7.

Yukarıdaki tabloda toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergiler, 1980'den 1989'a kadar sürekli bir artış görülmektedir. Bu artış özellikle 1985'de KDV'nin yürürlüğe girmesiyle daha fazla olmuştur.

H. Hinrichs'in analizine: göre geleneksel toplumlarda dolaysız vergilerin payı yüksektir. Geçiş toplumunda bu pay azalmakta ve modern topluma geçişte tekrar artış eğilimi göstermektedir. Son aşamada dolaysız vergilerin payı daha yüksektir. Dolaylı vergilerde ise bunun tersi bir gelişme beklenir.<sup>176</sup>

Türkiye'deki duruma baktığımızda; 1980'lerden sonra dolaysız vergi gelirlerinin payı 1988'e kadar düşüş göstermekte, bu tarihten sonra yükselme eğilimine girmektedir. Dolaylı vergilerde ise yine aynı yıla kadar yükselme daha sonraki yıllarda ise düşüş söz konusudur. Buna göre 1988 yılını bir dönüm noktası olarak alıp, gelişme aşaması ile ilgili gerçekçi bir değerlendirmeye girmek çok zor görünmektedir. Ancak genel olarak, buradan gözlenen eğilim Türkiye'nin geçiş aşamasında olduğudur.

---

<sup>176</sup> Abuzer PINAR, "Türkiye'de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yüğü (1980-1990)" **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:47, Sayı:3-4, 287-298, 1992, s.292 <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5213.pdf>>, (Erişim Tarihi:21.10.2010).

**Tablo 17. Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı**

Yıllar	Dolaysız Vergiler(%)	Dolaylı Vergiler(%)
1980	63	37
1981	60	40
1982	60	40
1983	57	43
1984	57	43
1985	47	53
1986	52	48
1987	50	50
1988	50	50
1989	53	47
1990	52	48
1991	52	48
1992	50	50
1993	49	51
1994	48	52
1995	41	59
1996	39	61
1997	41	59
1998	47	53
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66
2003	33	67
2004	31	69
2005	33	67
2006	31	69
2007	28	72
2008	29	71
2009	29	71
2010	27	73

Kaynak: <[www.evrensel.net](http://www.evrensel.net)>, <[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)> ve

<<https://portal.muhasibat.gov.tr>> ‘den yararlanılmıştır.

1980 ve sonrası dönem incelendiğinde; ilk yıllarda, dolaysız vergiler %63, dolaylı vergiler %37 civarında olan hasılat dağılımı, 1987-1993 döneminde yarı yarıya gerçekleşmiş, bundan sonraki yıllarda tercih; dolaylı vergiler yönüne dönmüştür. Kriz sonrası dönemde dolaylı vergilerin payı %50’nin üzerine çıkmış, 1995 yılında sıçrama göstermiştir. Bu dönemde; dolaysız vergilerin payı %41, dolaylı vergilerin payı ise %59 olmuştur. İzleyen yıllarda, dolaylı vergilerin artış terendi sürmüştü; 2000’li yıllarda %70 civarında gerçekleşmiştir. 1994 krizini izleyen yılda görülen dolaylı vergi hasılat sıçraması, 2002 yılında da gerçekleşmiştir. Bir başka deyişle, yaratılmak istenen daraltıcı etki bakımından her iki dönemde de tercih; dolaylı vergileri artırmak yönünde olmuştur.

Tablo 17’den de anlaşılacağı gibi, Türkiye’de dolaylı vergilerin oranı artış eğilimindedir. 1990-1991 yılları arasında %48’lik paya sahip olan dolaylı vergiler, 2007 yılı itibariyle %72’lik bir payı kapsamıştır. Özellikle 2000 yılından itibaren dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı süzekli olarak yükselmiştir. Bu durum harcamalar üzerinden alınan vergilerin yüklenildiğinin açık bir kanıtı olmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilere yüklenilmesi, gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin payının bu derece yüksek olmasının sebebi tahsilatının kısa sürede ve kolay bir şekilde yapılmasından ileri gelmektedir.<sup>177</sup>

Dolaylı vergilerin, sistem içindeki payının ağırlıklı hale dönüşmesi; bu vergilerin kolay hasılat yaratıcı olması, toplumun tepkisini fazla çekmemesi, siyasi riski az olması, mali sonuçlarının kısa sürede alınması, yönetiminin kolay olması gibi pek çok siyasi ve idari faktörlere bağlanabilir. Dolaylı vergilerin; ekonomik ve mali açıdan tercih edilebilirliği ya da eleştirilebilirliği yanında, olumsuz sosyal sonuçları, bilimsel olarak kabul edilen önemli bir müşterek niteliği taşımaktadır. Dolaylı vergilerin genel olarak vergi ödeme gücünü izleyememeleri, nitelikleri gereği tüketici üzerine yığılması, kişinin gelir düzeyine kıyasla tersine artan oranlı bir etki yaratması, bu vergileri adaletsiz vergiler haline getirmiştir. Bir başka deyişle, ülkemizde zaten bozuk olan vergi adaleti; 1980’den itibaren daha da bozulmuştur. Bu durumun olumsuz sosyal etkileri, kamu harcama sisteminin yapısı ve niteliği ile daha da keskinleşmiştir. Dolaysız vergilerde ortaya çıkan kayıp ve kaçığın yüksekliğine karşın, dolaylı vergilerin nispeten kolay kavranabilirliği, bir anlamda kolaycılığın benimsenmesi sonucunu yaratmış, vergi sistemini yeniden düzenleyici yaklaşımlar çok sınırlı düzeyde kalmıştır.<sup>178</sup>

### **C. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE TÜRKİYE’DE VERGİ YAPISI İÇİNDEKİ DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

Dolaysız ve dolaylı vergilerin AB ülkelerindeki payları ile ülkemizdeki paylarını karşılaştırılması şekil 2’de net olarak görülmektedir.

---

<sup>177</sup> GÖK, a.g.m., s.15.

<sup>178</sup> AKDOĞAN, “Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:162, Haziran 2006, s.4.

**Şekil 2. Avrupa Birliği ve Türkiye'de Dolaylı -Dolaysız Vergilerin Oranı, (2005)**

**AB Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı**



**Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı Dolaysız Vergi Payı**



**Kaynak:** DEMİRAL, a.g.e., s.79-80.

Şekil 2'ye bakıldığında, AB ülkelerinde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %35, bizde ise, %69'a ulaşmış durumdadır. Türkiye'de dolaysız vergi toplanamadıkça, dolaylı vergi artırılmaktadır. "Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, bu ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez." Şeklindeki yaygın görüşe göre Türkiye'de vergi adaletinden her yıl biraz daha uzaklaşmaktadır. Aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyle, dolaysız vergiler arasında doğrudan bir ilişki vardır. Hatta ülkedeki kayıt dışı ekonomi hangi oranlardaysa, dolaylı vergilerdeki oranlarda aşağı yukarı bu seviyelerdedir. 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.<sup>179</sup>

<sup>179</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.79-80.

Ülkemizde dolaylı vergilerin oranı Avrupa'daki dolaylı vergilerin iki katına ulaşmıştır. Son yıllarda tüm hükümetlerin önemli bir finansman aracı olarak kullandığı dolaylı vergiler, vergi gelirlerini artırmak için kısa vadede en iyi sonuç veren bir finansman kaynağı olarak görülmektedir. Oysaki tersine artan oranlı bir yapıya sahip olan dolaylı vergiler, alt gelir gruplarındaki kişiler için büyük önem taşımaktadır. Dolaylı vergilerin bütçe içindeki payının artması finansman ihtiyacını karşılarken, vergi yükünün düşük ve sabit gelirliler üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Burada da görüldüğü gibi vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının %69'lara gelmesi vergi adaletini ortadan kaldırmaktadır. Özellikle gelir vergisinde ücret dışında kalan gelir unsurlarının yetersiz kalması vergi hasılatını azaltırken vergi yükünün doğal olarak KDV ve ÖTV gibi mal ve hizmet vergilerine kaymasına neden olmaktadır. Burada bir taraftan kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınamaması sonucu oluşurken diğer taraftan vergide adaletin sağlanamaması vergi yapısını bozmaktadır.<sup>180</sup>

### **1. AB'de ve Türkiye'de Dolaylı Vergiler**

Tablo 18'de yıllar itibariyle AB ülkeleri ile Türkiye'nin toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergi gelirlerinin payı gösterilmektedir.

---

<sup>180</sup> SUSAM ve OKTAYER, a.g.m., s.119.

**Tablo 18. AB’de ve Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)**

ÜLKELER	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
BELÇİKA	44,5	44,2	43,3	44,5	44,0	42,8	43,1	43,8	43,7	43,8	44,5	44,3
BULGARİSTAN					69,1	67,7	69,3	71,0	74,2	77,1	75,3	72,5
ÇEK CUM.	59,1	56,5	56,8	57,6	57,7	55,4	54,3	53,5	55,1	56,3	55,9	54,7
DANİMARKA	36,1	36,7	38,0	37,7	36,2	37,2	37,6	37,2	36,8	36,2	37,4	37,7
ALMANYA	51,3	51,8	51,3	51,3	50,1	52,6	52,9	53,5	54,1	54,0	53,2	53,2
ESTONYA	59,4	60,4	55,0	54,7	61,4	63,1	62,4	60,1	60,7	65,7	65,7	64,4
İRLANDA	50,7	50,0	49,9	49,7	50,3	49,4	51,6	51,4	51,5	52,6	51,7	51,3
YUNANİSTAN	66,6	64,6	60,6	61,0	58,8	61,0	60,1	60,8	59,4	57,9	60,2	60,4
İSPANYA	50,8	51,4	53,9	54,8	54,0	53,5	52,7	54,0	54,1	53,1	51,8	47,3
FRANSA	65,2	63,5	58,6	57,2	56,2	55,3	56,9	57,5	57,4	57,1	56,2	56,2
ITALYA	44,3	43,5	51,6	50,5	51,1	49,8	51,0	49,2	50,7	51,8	51,0	49,6
G. KIBRIS	56,5	53,9	53,1	49,9	53,0	53,7	54,4	62,9	66,2	62,7	62,4	58,8
LİTVANYA	65,1	64,8	65,2	64,1	62,9	60,9	59,3	61,7	60,2	61,7	60,8	57,7
LETONYA	59,1	60,7	60,5	60,5	60,4	61,6	62,8	59,7	56,5	56,0	54,5	56,5
LUKSEMBURG	42,6	43,6	44,9	47,0	48,3	47,0	45,8	46,0	50,6	49,2	48,6	48,7
MACARİSTAN	64,4	63,0	63,3	63,0	62,7	60,3	59,6	62,1	64,2	63,4	61,8	60,9
MALTA	61,4	59,9	58,8	58,5	57,7	56,6	54,5	51,8	55,9	56,3	56,0	52,6
HOLLANDA	48,1	49,6	50,1	51,2	51,1	52,4	51,7	53,6	54,6	52,4	52,4	51,5
AVUSTURYA	54,4	53,7	53,2	53,9	53,5	49,9	51,9	52,4	52,5	53,3	52,2	51,5
POLANYA	56,2	55,9	54,9	64,0	64,1	65,9	66,2	67,3	67,9	67,2	66,5	62,5
PORTEKİZ	60,6	60,0	61,5	60,7	58,7	59,7	60,8	63,4	62,7	64,2	64,1	61,1
ROMANYA						65,1	67,2	67,5	65,0	70,9	67,5	65,4
SLOVENYA	68,0	67,3	68,2	69,0	68,2	67,2	67,0	66,8	65,8	64,5	62,5	61,1
SLOVAKYA	59,0	58,9	59,1	58,2	63,1	60,7	62,5	63,0	67,1	68,1	66,0	65,4
FİNLANDİYA	42,7	44,4	43,2	43,6	39,4	41,1	41,7	44,1	44,0	44,1	44,2	42,7
İSVEÇ	44,2	44,0	45,2	45,9	42,9	45,8	48,9	48,2	46,7	46,0	46,3	47,2
İNGİLTERE	47,6	47,2	45,3	45,9	45,5	44,5	45,9	46,6	46,1	44,1	43,0	43,3
*TÜRKİYE	<b>60,6</b>	<b>59,3</b>	<b>53,4</b>	<b>54,6</b>	<b>59,1</b>	<b>59,6</b>	<b>59,6</b>	<b>67,1</b>	<b>69,2</b>	<b>69,3</b>	<b>68,7</b>	<b>66,0</b>

**Kaynak:** Taxaiton Trends In The European Union, <<http://ec.europa.eu/taxtrends>>, Gelir

İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr/>>, (Erişim Tarihi: 10.12.2010).

Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı AB’nin gelişmiş ve sanayileşmesini tamamlamış üye devletlerinden yüksek iken AB’ye beşinci ve altıncı genişlemede katılan Romanya, Polonya, Slovakya, Slovenya, Estonya gibi gelişmekte olan ülkelerin vergi bileşimi Türkiye’ye benzer bir yapıya sahiptir. Hatta Birliğe son genişlemede katılan Bulgaristan’da dolaylı vergi gelirlerinin payı 2007 yılında %70’in üzerindedir.

Tablodan görüldüğü üzere 1996-2007 aralığında Türkiye’de dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %60-70 aralığında seyretmektedir. Bunun sebebi olarak ülkemizde yaşanan ekonomik krizler ile krizlerin etkisiyle ortaya çıkan yüksek kamu finansman ihtiyacı ve ekonomik yapının gelişmişlik düzeyi gösterilebilir. 1994 ekonomik krizi öncesi dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %50-52 aralığında iken krizi takip eden yıllarda %58-60 oranına sıçramış, aynı şekilde 2001 ekonomik krizinden sonra da dolaylı vergilerin payı giderek artarak 2004 yılında %69’a kadar yükselmiştir.

1996-2007 aralığında Türkiye’de kamu maliyesinin finansman ihtiyacının aciliyeti, artırılması gereken vergi gelirlerinin kaynağı olarak dolaylı vergilerin tercih edilmesine yol açmıştır. Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranının artması her ne kadar vergilendirmede adaletsizliğe yol açsa da, kriz dönemlerinde kamu finansmanının sürdürülebilir bir yapı göstermesinde, dolaylı vergilerin tahsilat etkinliğinin katkısı ihmal edilemez.<sup>181</sup>

## **2. AB’de ve Türkiye’de Dolaysız Vergiler**

Kayıt dışı ekonomik yapının etkisiyle ve maliye politikasındaki tercihler nedeniyle 1996-2007 aralığında Türkiye’de dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı azalma eğilimi içerisinde. Gelir, mevcut sermaye birikimi kullanılarak yaratılır; dolaysız vergilerin esas kaynağı ise, sermaye birikimidir. Ülkemizde, kişi başına düşen sermaye birikimi genelde karşılaştırma yaptığımız gelişmiş ülkelere kıyasla oldukça düşüktür. Dolayısıyla, gelir üzerinden alınan vergilerin payının yükselmesi ekonomik gelişmişlikle paralel bir yapı gösterecektir. Türk Vergi sistemi, stopaj yoluyla vergilendirme hariç, gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde başarısız görünmektedir. Beyan usulünde başarısızlık ve menkul

---

<sup>181</sup> SOLMAZ, a.g.m., s.3.



sermaye iradı gelirlerinin bireylerin toplam gelirleri içerisindeki payının artması ile birlikte stopaj, gelir vergisinin en önemli kalemi haline gelmiştir. Stopaj, tahsilat yöntemi olarak ciddi tasarruflar sağlamakla birlikte, bireylerin tüm gelirinin kavranmasını engelleyen unsurlardan biri haline gelmiştir.<sup>182</sup>

Tablo 19’da yıllar itibariyle AB ülkeleri ile Türkiye’nin toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız vergi gelirlerinin payı gösterilmektedir.

**Tablo 19. AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)**

Ülkeler	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Belçika	55,5	55,8	56,7	55,5	56	57,2	56,9	56,2	56,3	56,2	55,5	55,7
Bulgaristan					32,5	34,4	33,5	31,4	27,7	26,1	26,8	27,5
Çek Cum.	40,9	43,5	43,2	42,4	42,3	44,6	45,7	46,5	44,9	43,7	44,1	45,3
Danimarka	64,4	63,7	62,3	62,6	64,1	63,1	62,7	63,1	63,5	64,1	62,9	62,3
Almanya	48,7	48,2	48,7	48,7	49,9	47,4	47,1	46,5	45,9	46	46,8	46,8
Estonya	40,6	39,6	45	45,3	38,6	36,9	37,6	39,9	39,3	34,3	34,3	35,6
İrlanda	49,3	50	50,1	50,3	49,7	50,6	48,4	48,6	48,5	47,4	48,3	48,7
Yunanistan	33,4	35,4	39,4	39,2	41,4	39	39,9	39,2	40,6	42,1	39,8	39,6
İspanya	49,4	49,7	48,3	47,2	47,8	48,2	49,2	47,7	47,1	48,1	49,5	52,7
Fransa	35,5	37,1	42,1	43,4	44,4	45,4	43,5	42,8	43	43,1	44,1	43,8
İtalya	55,7	56,5	48,4	49,5	48,9	50,2	49	50,8	49,3	48,2	49	50,4
G. Kıbrıs	43,5	46,1	46,9	50,1	47	46,3	45,6	37,1	33,8	37,3	37,6	41,2
Litvanya	34,9	35,2	34,8	35,9	37,1	39,1	40,7	38,3	39,8	38,3	39,2	42,3
Letonya	40,9	39,3	39,5	40,4	40,6	39,5	37,8	40,6	43,7	44,2	45,7	43,5
Lüksemburg	57,4	56,4	55,1	53	51,7	53	54,2	54	49,4	50,8	51,4	51,3
Macaristan	35,6	37	36,7	37	37,3	39,7	40,4	37,9	35,8	36,6	38,2	39
Malta	38,6	40,1	41,2	41,5	42,3	43,4	45,5	48,2	44,1	43,7	44	47,3
Hollanda	51,9	50,4	49,9	48,8	48,9	47,6	48,3	46,4	45,4	47,6	47,6	48,5
Avusturya	45,6	46,3	46,8	46,1	46,5	50,1	48,1	47,7	47,6	46,8	47,9	48,5
Polonya	44,2	44,6	45,6	36,5	36,5	35,2	34,9	33,7	33,2	33,9	34,5	37,4
Portekiz	39,4	40	38,5	39,3	41,3	40,3	39,2	36,6	37,3	35,8	35,9	38,9
Romanya						34,9	32,8	32,5	35	29,1	32,5	34,6
Slovenya	32,1	32,8	31,9	31,1	31,9	32,9	33,1	33,3	34,3	35,6	37,6	38,9
Slovakya	41	41,1	40,9	41,8	36,9	39,3	37,5	37	32,9	31,9	34	34,6
Finlandiya	57,3	55,6	56,8	56,4	60,6	58,9	58,3	55,9	56	55,9	55,8	57,3
İsveç	55,8	56	54,8	54,1	57,1	54,2	51,1	51,8	53,3	54	53,7	52,8
İngiltere	52,4	52,8	54,7	54,1	54,5	55,5	54,1	53,4	53,9	55,9	57	56,7
Türkiye	39,4	40,7	46,6	45,4	40,9	40,4	33,6	32,9	30,8	30,7	31,3	34

**Kaynak:** European Commission, Taxation Trends In The European Union, <<http://ec.europa.eu/taxtrends>>, Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>>, (Erişim Tarihi: 10.12.2010).

<sup>182</sup> SOLMAZ, a.g.m., s.5.

Tablo 19’da görüldüğü üzere Avrupa Birliği’nde homojen bir vergi yapısı bulunmamakla birlikte Kuzey Avrupa ülkelerinde dolaysız vergi gelirlerine dayalı bir vergi yapısının olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinden sanayileşmesini ve gelişmesini tamamlamış ülkelerinde dolaysız vergi gelirleri toplam vergi gelirlerinin % 50’sini veya üzerini oluştururken, Birliğe sonradan katılan gelişmekte olan ülkeler içerisinde bulunan Bulgaristan, Romanya, Polonya, Slovakya, Slovenya ve Estonya gibi ülkelerde dolaylı vergiler toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır.

Genellikle üye ülkeler eski üye ülkelerle karşılaştırıldığında farklı bir yapıya sahiptir. Özellikle en eski üye ülkeler dolaylı, dolaysız vergilerden ve sosyal güvenlik katkılarında sağlanan gelirin payını eşit olarak artırırken yeni üye ülkeler Malta istisnası geçerli olarak toplamda dolaysız vergilerin payı tipik olarak daha düşük gösterilir.<sup>183</sup>

## **D. OECD ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE’DE TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ PAYLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

### **1. OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin Dağılımı**

OECD ülkeleri içerisindeki konumu itibariyle, Türkiye’nin durumu, vergi yapısı itibariyle vergilendirme ile ilgili tercihler bakımından çağdaş bir görünümü yansıtmamaktadır. Özellikle mal ve hizmetlere dayalı bir vergi yapısının benimsenmiş olması, bunun temel nedeni konumundadır. Dolaysız vergiler grubunun önemli unsurlarından olan servet ve servet transeri üzerinden alınan vergilerin yeterince fonksiyonunun bulunmaması, gelir ve kurumlar vergilerinin uygulanma güçlükleri ve sorunlarından kaynaklanan faktörler, gelir ihtiyacına dayalı mali amaçlı tercih ve uygulamalar bu bakımdan etkili olmuştur. Kuşkusuz bu faktörlerin oluşumunda, şu veya bu yönde politikalar benimsenmesinde; hukuki, idari, mali faktörler kadar siyasi faktör ve tercihler büyük önem taşımaktadır.<sup>184</sup>

<sup>183</sup> European Commission, “Taxation trends in the European Union Main Results”, Taxation and Customs Union, 2010 Edition, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2010/2010\\_main\\_results\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_main_results_en.pdf)>, (Erişim Tarihi: 11.02.2011), s.8.

<sup>184</sup> AKDOĞAN, a.g.m., s.5.

**Tablo 20. OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibarıyla Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2006)**

	Gelir ve Mülkiyet Üzerinden (dolaysız vergiler)	Sosyal Güvenlik	Tüketim Üzerinden (Mal ve Hizmetler) (dolaylı vergiler)
ABD	59,4	23,8	16,8
Almanya	33,2	38,4	28,4
Avusturya	36,8	34,5	28,7
Belçika	43,8	30,5	25,7
Çek Cum.	26,1	43,7	30,2
Danimarka	64,7	2,1	33,2
Finlandiya	41,9	27,9	31,2
Fransa	37,9	37,0	25,1
Hollanda	32,9	36,1	31,0
İngiltere	52,5	18,5	29,0
İspanya	39,0	33,3	27,7
İsveç	48,3	25,5	26,2
İsviçre	53,7	23,3	23,0
İtalya	38,6	29,8	31,6
İzlanda	49,5	7,9	42,6
Japonya	44,5	36,6	18,9
Kanada	60,0	14,8	24,6
Kore	46,1	21,0	32,9
Macaristan	28,7	32,1	39,2
Meksika	28,0	14,9	57,1
Norveç	52,9	19,8	27,3
Polonya	25,6	36,3	38,1
Portekiz	27,1	31,9	41,0
Slovak Cum.	21,4	39,9	38,7
<b>Türkiye</b>	<b>25,1</b>	<b>22,4</b>	<b>52,5</b>
Yunanistan	28,62	35,4	36,0
<b>OECD Toplam</b>	<b>42,5</b>	<b>25,3</b>	<b>32,2</b>
<b>OECD Avrupa</b>	<b>37,1</b>	<b>30,2</b>	<b>32,7</b>

**Kaynak:** OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2006

Tablo 20’de 2006 yılında Türkiye’deki dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %52,5 iken OECD ülkelerinde bu oran %32,2’dir. Hatta bu oran, ABD’de %16,8, Japonya’da ise %18,9 ile dikkatleri çekmektedir.

## **2. OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması**

Son yıllarda gerçekleştirilen vergi reformları, elastik vergi tabanları üzerindeki vergi oranlarını azaltma, inelastik vergi tabanları üzerindeki vergi oranlarını ise artırma

eyleminde olmuştur. Genellikle üzerlerindeki vergi yükleri düşürülen zengin hanehalkı ve kurumların, ya nispeten düşük vergi oranlarının uygulandığı gelirleri (örneğin sermaye gelirleri) elde ederek veya düşük vergi oranı uygulayan ülke sınırları içerisinde vergilendirilebilir gelir elde ederek üzerlerindeki vergi yükünü hafifletme imkanını sağladıkları saptanmıştır. Bu nedenle OECD genelinde ortaya çıkan trend; vergilemenin kurumlar ve sermaye geliri gibi hareketli akışkan vergi tabanlarından, tüketim ve iş gücü gibi daha az akışkan vergi tabanlarına yönelmesidir. Çünkü akışkan vergi tabanı üzerinde yoğun vergileme, globalleşme ve uluslararası entegrasyonunun bir sonucu olarak, vergi tabanının diğer ülkelere kaymasına neden olmaktadır. Sonuçta bu durum, vergi gelirlerini azaltıcı bir etkiye sahiptir. Tüketim üzerindeki vergilerde ise, uluslararası ticaret ve entegrasyonun ön plana çıkması, gümrük vergileri ve KDV'nin sisteme girmesiyle tek aşamalı, ekonomide etkinliği azaltan tüketim vergileri kaldırıldığı için özel tüketim vergileri gerilemiş, buna karşın genel tüketim vergilerinde artış olmuştur.<sup>185</sup>

**Tablo 21. OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı, (1965-2008) (%)**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
<b>I. Gelir ve Kar Üzerinden</b>										
<b>Alman Vergileri</b>	<b>34,7</b>	<b>37,1</b>	<b>36,9</b>	<b>37,1</b>	<b>34,3</b>	<b>35,3</b>	<b>34,7</b>	<b>35,6</b>	<b>36,3</b>	<b>35,6</b>
- Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	26,2	29,8	29,7	29,6	26,6	25,5	24,2	24,3	24,7	25
- Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergiler	8,8	7,6	8	7,9	7,8	9,8	10,2	10,7	10,8	10,1
<b>II. Sosyal Güvenlik Primleri</b>	<b>17,6</b>	<b>22</b>	<b>22,1</b>	<b>22</b>	<b>24,5</b>	<b>24,4</b>	<b>25</b>	<b>24,7</b>	<b>24,6</b>	<b>25,3</b>
<b>III. Ücretlerden Kesilen Vergiler</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>1,1</b>	<b>1</b>	<b>0,9</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1,1</b>
<b>IV. Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>7,9</b>	<b>6,3</b>	<b>5,3</b>	<b>5,7</b>	<b>5,5</b>	<b>5,6</b>	<b>5,6</b>	<b>5,7</b>	<b>5,6</b>	<b>5,4</b>
<b>V. Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler</b>	<b>38,4</b>	<b>32,8</b>	<b>33,7</b>	<b>33</b>	<b>33,7</b>	<b>32,8</b>	<b>32,8</b>	<b>32,1</b>	<b>31,6</b>	<b>31,7</b>
- Genel Tüketim Vergileri (KDV)	11,9	13,4	15,8	18,1	19,1	19,4	19,9	19,6	19,5	19,5
- Belirli Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler (ÖTV)	24,3	17,7	16,2	13,3	12,8	11,5	11	10,6	10,3	10,4

**Kaynak:** OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS,2010, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011), Tablo 9,11,13,15,17,19,21,23,25,27,29,31' den yararlanılmıştır.

Tablo 21'den de görüleceği üzere OECD ülkelerinde gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerde çok fazla bir değişimin olmadığı görülmekle birlikte ortaya çıkan

<sup>185</sup> AKTAN, vd., a.g.e. s.140.

küçük artışın ise kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Mal ve hizmetlerden alınan vergiler özellikle ÖTV'deki düşüşle birlikte azalmış ancak KDV'deki artışa engel olunamamıştır. Genel tüketim vergileri 1965'de %11,9 iken 1995'de %19,1'e çıkmış ve 2008'e kadar hemen hemen sabit kalmıştır. OECD ülkelerinde tüketim vergilerindeki artışa küreselleşme gereği karşı koyulamamış, ancak bu artış dolaylı vergilerin hiçbir zaman yükselişine neden olmamıştır. Tam tersine dolaysız vergilerde bir artış yaşanmıştır. Tablo 21'den yapılabilecek hesaplama göre dolaysız vergiler 1965'de %61,4 iken 2008'de %67,3 seviyesine ulaşmıştır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımında, dolaysız vergilerin üstünlüğü her zaman korunmuştur.

**Tablo 22. Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2008) (%)**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
<b>I. Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergileri</b>	<b>29,6</b>	<b>42,3</b>	<b>37</b>	<b>33,5</b>	<b>28,3</b>	<b>29,5</b>	<b>21,8</b>	<b>21,6</b>	<b>23,7</b>	<b>23,9</b>
- Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	24,8	32,9	27,5	26,8	21,6	22,2	14,7	15,6	17	16,5
- Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergiler	4,8	5,1	9,5	6,7	6,7	7,3	7,1	6	6,8	7,3
<b>II. Sosyal Güvenlik Primleri</b>	<b>5,9</b>	<b>9,5</b>	<b>14,3</b>	<b>19,7</b>	<b>12,1</b>	<b>18,7</b>	<b>22,4</b>	<b>22,4</b>	<b>21,7</b>	<b>25</b>
<b>III. Ücretlerden Kesilen Vergiler</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>IV. Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>10,5</b>	<b>6,9</b>	<b>4,6</b>	<b>2,3</b>	<b>3</b>	<b>3,2</b>	<b>3,3</b>	<b>3,6</b>	<b>3,8</b>	<b>3,6</b>
<b>V. Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler</b>	<b>54</b>	<b>41,3</b>	<b>36</b>	<b>27,9</b>	<b>37,6</b>	<b>42</b>	<b>49,3</b>	<b>48,7</b>	<b>47,7</b>	<b>45,5</b>
- Genel Tüketim Vergileri (KDV)	-	-	23,3	20,1	31,1	24,2	21,8	22,2	21,3	20,3
- Belirli Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler (ÖTV)	53,5	40,9	12,4	7,3	6	16,4	25,5	24,6	24,3	23,2

**Kaynak:** OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS,2010, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>> (Erişim Tarihi: 25.08.2011), Tablo 9,11,13,15,17,19,21,23,25,27,29,31' den yararlanılmıştır.

Tablo 22'de görüldüğü gibi OECD ülkelerinin aksine Türkiye'de gelir ve kar üzerinden alınan vergilerde 1985'den bu yana genel itibariyle düşüş yaşanmıştır. Özellikle kişisel gelir üzerinden alınan vergiler 1985'de toplam vergilerin %27,5'i iken 2008'de %16,5'e kadar gerilemiştir. Servet unsurları üzerinden alınan vergilerde ise yine bu dönem aralığında büyük düşüşler olmuş. Böylece Türkiye'deki dolaysız vergilerde gerileme ortaya çıkmıştır. Bunun en önemli nedeni 1985 de ortaya çıkan KDV'dir. Bu tarihten sonra mal ve hizmetlerden alınan vergilerde politik nedenlerden

dolayı inişler çıkışlar olsa da genel itibariyle artış söz konusudur. Buradaki iniş-çıkışlar asıl olarak ÖTV'deki değişikliklerden kaynaklanır. Yine sosyal güvenlik primleri de 1965'de %5,9 iken, 1985'de %14,3 olmuş ve 2008 de %25'e ulaşmıştır. Sonuç olarak genel itibariyle baktığımızda dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir yöneliş görülmektedir.

Ciddi boyutlardaki kayıt dışı ekonomi gelirden doğrudan vergi alınmasını çok zor hale sokmuş, bu da tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilere aşırı yüklenilmesi sonucunu doğurmuştur. Özellikle, 2001 yılındaki krizin ardından ortaya çıkan çok yüksek kamu borçlarını çevirme gereği, hükümetlerin tüketim üzerindeki vergilere aşırı yüklenmesi sonucunu getirmiştir.<sup>186</sup>

Sonuç olarak OECD ülkelerinde ve Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergi payları karşılaştırıldığında;<sup>187</sup>

- Türkiye'de tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının OECD ülkelerinden daha yüksek olduğu, yani adaletsiz ve daha kolay vergileme politikasının uygulandığı,
- Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranının OECD ülkelerinde daha yüksek olması ise özellikle gelişmiş batı ülkelerinin kamu harcamalarının finansmanını mükelleflerin kazançları üzerinden alınan vergilerle gerçekleştirdiğini dolayısıyla bu yöntemin daha adil olduğunu ve borçlandırma gereğini azalttığını söyleyebiliriz.

---

<sup>186</sup> E. Ünal ZENGİNOBUZ, Fikret ADAMAN, Fatoş GÖKŞEN, Çağrı SAVCI, M. Emre TOKGÖZ, "Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları", **Açık Toplum Enstitüsü Türkiye Temsilciliği (20022516 OSIAF) ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonu (08M106) Ortak Araştırması Sonuç Raporu**, 16 Şubat 2009, s.1, <<http://www.aciktoplumvakfi.org.tr/pdf/vergi-algilari-arastirmasi.pdf>>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

<sup>187</sup> Lokman FİDAN, Şevket ÖZ, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Analizi ve Vergide Adalet Kavramı Açısından Değerlendirilmesi 2", **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı:455-456, 1-15 Ocak 2006, s.89.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇİNDE DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE GEÇİŞİN EKONOMİK YANSIMALARI**

Bir ülkenin vergi sistemi, o ülkenin hukuk sisteminin, ekonomik, siyasal ve sosyal kuruluşlarının ve hatta tarih ve geleneklerinin gereklerine göre kurulur ve gelişir. Bir ülkede belirli bir zamanda var olan vergilerin tümü, o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Vergi sistemleri ülkeden ülkeye değiştiği gibi, zamanla o ülkede değişme ve gelişmelere de uğramaktadır.<sup>188</sup>

Literatürde dolaylı vergilere yöneltilen eleştiriler küreselleşen dünya ile birlikte farklı bir hal almakta ve teorisyenlerce dolaysız vergilerin yapısının dolaylı vergilere yaklaştırılmasına yönelik fikirler ortaya çıkmaktadır.<sup>189</sup>

Küreselleşmenin de sebep olduğu vergi tabanındaki kaymalar ve gelirin tanımının giderek güçleşmesi gelir vergisi açısından bir dezavantaj oluşturmuştur. Daha az mobil vergi tabanlarını oluşturan tüketim ile işgücü üzerindeki vergilere yönelim zorunlu bir hal almıştır. Önümüzdeki yıllarda gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisini bünyesinde barındıran dolaysız vergi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde ise artış beklenmektedir.<sup>190</sup>

#### **I. DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE GEÇİŞİN EKONOMİK YANSIMALARI**

Dolaysız vergilerden dolaylı vergilere geçiş, birçok ekonomik yansımaları beraberinde getirmektedir. Böyle bir geçiş, bu ekonomik yansılardan olan; ekonomik büyümeyi, gelirin ve vergi yükünün adil dağılımını, tasarruf ve yatırımları, ekonomide kayıt dışının büyüklüğünü, vergiye karşı mükellef tepkilerini, tüketimin ve üretimin yapısını, istihdamı, rekabet koşullarını ve enflasyon gibi birçok faktörü çok yakından etkilemektedir. Şimdi bu dolaysız vergilerden dolaylı vergilere geçişin ekonomik yansımalarını ayrı ayrı ele alalım.

---

<sup>188</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.138.

<sup>189</sup> AKTAN, a.g.e., s.139.

<sup>190</sup> AKTAN, a.g.e., s.139.

## A. GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI

### 1. Dolaysız Vergiler ve Gelir Dağılımı

Dolaysız vergiler, gelir düzeyi yüksek kesimlere mükellefiyet yüklemekte olup, gelir ve servet üzerinden alınırlar. Kamu gelirleri içindeki dolaysız vergilerin nispi büyüklüğü, bir bakıma, gelir düzeyi yüksek kesimlerden orta ve fakir kesimlere doğru yapılan transer mahiyeti taşır ve gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltıcı ve düşük gelirli kesimlerin gelirlerini arttırıcı bir işlev üstlenir.<sup>191</sup>

Gelir dağılımında dengesizliklerin giderilmesi konusunda dolaysız vergiler, sahip oldukları özellikler itibarıyla oldukça önem taşımaktadırlar. Dolaysız vergiler, mevcut özellikleri nedeniyle gelir dağıtıcı ve düzenleyici etkilere haiz bulunmaktadır. Oysa dolaylı vergiler söz konusu özelliklere sahip değildir, çünkü bu vergiler, mükellefin özel durumlarına göre herhangi bir farklılaştırma yapılmaksızın uygulanan vergilerdir.<sup>192</sup>

### 2. Dolaylı Vergiler ve Gelir Dağılımı

Gelişmekte olan ülkelerde mali amaçlar ağırlık kazanmakta ve zorunlu ihtiyaç maddeleri vergilendirilmektedir ve gelir dağılımını eşitsiz hale getirirken, gelişmiş ülkelerde gelir eşitsizliklerini arttırmayıp düzelttikleri iddia edilebilmektedir.<sup>193</sup>

Vergilerin dolaylı bir yapıda olması, fiyat yükselişleri sonucu vergi yükünün düşük gelirlilerce katlanılmasına neden olur. Vergilerin dolaysız yapıda olması halinde ise, vergi yüküne genellikle yüksek gelirli gruplar katlanır. Dolaylı vergiler, zorunlu tüketim mallarına yönelik uygulanıyor ise; marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli kesimlerin satın alma gücü düşer ve yaşam düzeyi kalitesizleşir. Yansıma koşullarına bağlı olarak söz konusu vergilerin büyük ölçüde nihai tüketiciler üzerine yüklenmesi, dolaylı vergi uygulamasının kapsamına göre, kamu finansmanının büyük ölçüde nihai tüketiciler tarafından yapılmasına neden olur.<sup>194</sup>

Ülkemizde en fakir kesim ile en zengin kesim arasındaki gelir farkının ortalama 9-11 kat oluşu, kişi başına düşen milli gelirin zayıf oluşu, kişilerin büyük bir kısmının

---

<sup>191</sup> BAYRAMIÇ, a.g.e., s.119.

<sup>192</sup> Fazıl AYDIN, "Gelir Dağılımının Vergi Sistemi Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 240, Eylül 2008, s.3.

<sup>193</sup> Tülay ÇAKIROĞLU, **Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri**. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilimdalı Yüksek Lisans Tezi Adana, 2005, s.60-64.

<sup>194</sup> BAYRAMIÇ, a.g.e., s.119.



gelir düzeyleri bakımından mutlak fakirlik çizgisinin altında bir gelire sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum karşısında vergi gelirlerinin içerisindeki dolaylı vergilerin çokluğu, vergi yükünü daha çok düşük gelirli toplum kesimlerinin taşıdığını ortaya koymaktadır. Çünkü dolaylı vergiler randımanı yüksek, uygulaması kolay vergiler olmalarına karşın vergi yüklenicisinin ödeme gücünü izleyemediği için tersine artan oranlı etkiler yaratabilmektedir. Bu durum vergi adaletsizliği yarattığı gibi adaletsiz olan gelir dağılımının daha da adaletsiz olmasına neden olmaktadır. Örneğin; ülkemizde dolaylı vergiler içerisinde en fazla paya sahip olan katma değer vergisinin yüklenicisi nihai tüketicilerdir. KDV oranlarının yüksek oluşu mal ve hizmetlerin fiyatlarını artırmakta, bu durum düşük gelirli toplum kesimlerinin satın alma gücünü ve yaşam düzeyini düşürmekte, dolayısıyla tersine artan oranlı etkiler yaratmaktadır.<sup>195</sup>

Dolaylı vergilerin her zaman vergilemede adaletsizliğe yol açtığını ileri sürmek elbette mümkün değildir. Örneğin, dışsallık yaratan üretim ya da lüks mallar üzerine salınan dolaylı vergiler “düzeltici” nitelikte ve bozuk olan bireysel gelir dağılımını kısmen dengeleyen vergilerdir. Türkiye’de bazı ithalât kalemleri üzerine uygulanan yüksek fonlar, dolaylı vergi oranlarını yükselterek, gelir dağılımını bozmamakta, “aksi düzeltici” bir işlev görmektedir.<sup>196</sup> Ayrıca KDV’nin farklılaştırılması (%1, %8, %18 gibi) vergilemedeki adaletsizliği kısmen de olsa giderici niteliktedir.

Özel tüketim vergisinin talebin gelir esnekliği yüksek olan maddeler üzerine konulması gerekir. Aksi takdirde mevcut gelir dağılımı daha adaletsiz olacaktır. Mali amaç ile zorunlu tüketim malları üzerinden alınacak özel tüketim vergisi ile düşük gelir grupları üzerindeki vergi yükü artırılacak yani tersine artan oranlı yapı desteklenmiş olacaktır.<sup>197</sup>

Örneğin ÖTV; doğalgaz, akaryakıt, beyaz eşyalar gibi alanlarda konulması, dar ve orta gelirli grubun gelirini azaltıcı yönde bir etki yaratacaktır. Ayrıca bu alanlarda önemli bir maliyet unsurunu teşkil etmektedir. Gelişmiş ülkelerde, belli tür malların kullanımını azaltmayı amaçlasa da (tütün, alkol vb.) ülkemizde bu sosyal amacından saparak hükümetler açısından önemli bir gelir kalemine dönüşmüştür. Düşük gelir

<sup>195</sup> Suner AĞIRBAŞ, “Vergi Gelirleri İçerisindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerinin Dağılımının Vergi Yüğü ve Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Kasım 2004, Sayı:428, s.45.

<sup>196</sup> Gökhan DAĞ, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Anlamı ve Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması”, 03 Ekim 2007, s.4, <<http://gokhandag.blogspot.com/2007/10/dolayli-ve-dolaysiz-vergilerin-anlam-ve.html>>, (Erişim Tarihi: 22.11.2010).

<sup>197</sup> ÇAKIROĞLU, a.g.e., s.60-64.

grubuna dahil kesim üzerinde, ÖTV etkisi son derece ağır hissedilmektedir. Varlıklı kesim ise bu durumu gelir avantajı sebebiyle baskı hissetmeden atlatabilmektedir.<sup>198</sup>

ÖTV'nin spesifik olması halinde gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri daha da artar. Spesifik vergilerin yönetimi kolay olmasına karşın azalan oranlı olması ve ekonomik dalgalanmaları izleyememesi dezavantaj oluşturur. Spesifik vergi esasına dayalı özel tüketim vergilerinin vergi yükü ekonominin genişleme dönemlerinde hafiflerken, daralma dönemlerinde ağırlaşır.<sup>199</sup>

Dolaylı vergileri artan oranlı bir duruma getirmenin en yaygın yolu vergi oranlarının farklılaştırılmasıdır. Tüketici bütçesindeki önemine göre çeşitli mallara farklı oranlar uygulanabileceği gibi, malın değişik kalitelere göre de oranlar farklılaştırılabilir.

Vergilendirilen mallar kalite ve dolayısıyla fiyat bakımından yeter derecede farklar gösteren en son tüketim maddeleri niteliğinde olduğu takdirde dolaylı vergilerde ödeme gücü ilkesine yaklaşabilmekte ve oran derecelendirilmesi yapılabilmektedir. Bu vergiler zorunlu ihtiyaç maddelerinden uzaklaştırdığı ve yükümlü kıldıkları diğer mallarda da kalite ve birim fiyatlarına göre yeter ölçüde derecelendirildiği oranda gerileyici niteliğinden uzaklaşmaktadır.

### **3. Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Gelir Dağılımı Üzerine Yansımaları**

Vergilendirmenin sosyal amacına uygun olmaları nedeniyle daha çok tercih edilen gelir dışında, harcamalar üzerinden vergilendirme yapılması konusunda kamu maliyesi alanında son zamanlarda dikkat çekici tartışmalar gündeme gelmektedir.<sup>200</sup> Ancak tüketim vergileri, üretilen, satılan ve tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Yani mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirilir; alıcıların ekonomik durumlarını dikkate almazlar. Bu nedenle genel olarak gelir dağılımı adaletsizliğini artırıcı niteliktedirler.<sup>201</sup>

Gelir üzerinden alınan vergiler ekonomik amaç ve politikalara, gelir dağılımına katkı sağlayan stabilizatörler olup, gelir vergisi toplam vergi gelirleri içinde ne kadar yüksek bir paya sahipse, o vergi sistemi gelir dağılımını düzenleyici yönde etkiler.

---

<sup>198</sup> BAYRAMIÇ, a.g.e., s.129.

<sup>199</sup> ÇAKIROĞLU, a.g.e., s.60-64.

<sup>200</sup> AYDIN, a.g.m., s.34.

<sup>201</sup> BAYRAMIÇ, a.g.e., s.128.

Diğer yandan bir vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin payı yüksek ise, zengin yoksul ayrımı olmadan herkes yakın oranlarda vergilendiriliyor demektir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, o vergi sisteminde gelir dağılımının bozulmaya başladığına ve vergi sisteminin işlerliğini kaybettiğine işarettir. Aynı zamanda dolaylı vergilerin yükselmesi kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında en büyük etkidir.<sup>202</sup>

Dolaysız vergilerde çok geliri olan yükümlüden çok vergi almak ya da gelirin kaynağı farklı olan yükümlülere farklı vergi almak olanaklı olduğu halde, dolaylı vergilerde aynı malı tüketen yükümlülere gelir seviyesi ne olursa olsun (farklı bile olsa) aynı vergiyi almak gerekmektedir. Bu konuyu bir örnekle açıklayalım. Yoksul olan (A) ve varlıklı olan (B) nin markaları (örneğin, Maltepe sigarası) aynı olan ve üzerinden aynı vergi alınan sigaradan birer paket aldığını düşünelim. Her iki kişi sigarayı aynı fiyatla (sigara satış fiyatı = sigaranın maliyeti + vergi) satın alarak sonuçta aynı vergiyi ödemiş olurlar. Oysa (A) ve (B) nin gelir ve servet düzeyleri itibariyle mali güçleri dikkate alındığında (A) nın daha az (B) nin daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir. Örneğimizde (A) nın (B) den daha fazla çocuk sahibi olması ve/veya gelirini çalışarak elde etmesi sigara üzerinden ödenen vergiyi değiştirmez. Oysa söz konusu vergi tüketim vergisi yerine gelir vergisi olsaydı (A), (B) ye göre gelirinin az olması gelirini emekten elde etmesi durumuna göre daha az vergi ödeyebilirdi.<sup>203</sup>

Tüm bunların yanı sıra ilk olarak akla tüketim vergileri içerisinde bulunan KDV'deki oran farklılaştırması (%1, %8, %18 gibi) ile bu eşitsizliğin azaltılabileceği gelmektedir. Ancak bu düşünce sorunu çözmede yeterli değildir. Çünkü bu farklılaştırmanın yapılabilmesi için hangi mala ne oranda vergi uygulanacağı o malın lüks veya zorunlu olup olmadığına bağlıdır. Hangi malın lüks hangi malın zorunlu olduğu ise göreceli olduğu için bunu belirlemek zor ve sıkıntılıdır.

Dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre değişiklik göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde gelir üzerinden alınan vergilerin başarı ile uygulanması nedeni ile toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payı yüksek, dolaylı vergilerin payı düşüktür. Az gelişmiş ülkelerde ise gelir üzerinden alınan vergilerin alt yapı eksikliğinden dolayı

---

<sup>202</sup> GÖK, a.g.m., s.5.

<sup>203</sup> DAÇ, a.g.m., s.3.

başarı ile uygulanamaması nedeni ile toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payı düşük, dolaylı vergilerin payı yüksektir.<sup>204</sup>

Gelişmekte olan ülkelerde gider ve tüketim vergilerinin vergi hasılatındaki oranı %50-80 arasında değişirken, gelişmiş devletlerde bu oran %25-50 arasında değişmektedir ve vasıtasız vergiler vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. AB ülkelerinde, bu oranın yıllardır %35 civarında olduğuna baktığımızda, Türkiye'deki çarpıklık, çok belirgin olarak ortaya çıkıyor. Bunun anlamı da vergi gelirlerimizin yaklaşık %67'sinin adil olmayan dolaylı vergilerden sağlanıyor olmasıdır. Bu durum vergi sistemimizde dikey adaleti, dolayısıyla da gelir dağılımını bozmaktadır.<sup>205</sup>

Ülkemizde gelir dağılımında büyük bir bozukluk yaşanmakta, nüfusun büyük bir bölümü ancak organik ihtiyaçlarını karşılayacak gelir seviyesinde bulunmakta olduğu herkesçe bilinen bir gerçektir. Bu yapıdaki bir ülkede bir de vergi gelirleri toplamında dolaylı vergilerin ağırlığı artıyorsa, vergide eşitlik ilkesi yok ediliyor demektir. Bu durumda dolaylı vergilerin düşük gelir grupları üzerindeki olumsuz tesirlerini azaltacak önlemleri artırmak gerekmektedir.<sup>206</sup>

## B. VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması, çok sık kullanılan bir yöntemdir.<sup>207</sup> Vergilerin çoğunlukla dolaylı yapıda olması halinde vergi yükünü düşük gelirli, dolaysız yapıda olması halinde ise yüksek gelirli toplum kesimlerinin taşıdığı konusunda görüş birliği bulunmaktadır.<sup>208</sup>

Dolaysız vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi, taşıt vergisi), vergi adaletini sağlamada daha etkilidir. Çünkü dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmektedir.<sup>209</sup> Dolaylı vergilerde ise vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirlilerin bütçesindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazla

<sup>204</sup> AĞIRBAŞ, a.g.m., s.45.

<sup>205</sup> ÇAKIROĞLU, a.g.e., s.62-63.

<sup>206</sup> Erkan ATEŞLİ, "Dolaylı Vergilerin Artışının Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, 2001 Mart, Sayı:99, s.139,

<sup>207</sup> ÇAKIROĞLU, a.g.e., s.62-63.

<sup>208</sup> AYDIN, a.g.m., s.3.

<sup>209</sup> SUGÖZÜ, a.g.e., s.104-106.

olmakta ve vergi yükü asıl olarak düşük ve sabit gelirliilerin üzerinde kalmaktadır.<sup>210</sup> Bu konuda yaygın görüş, ‘Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, o ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez’ görüşüdür. Bu görüşe göre dolaylı vergiler, dolaysız vergilerden daha yüksek paya sahipse, Anayasanın 73. Maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” maddesine aykırılık söz konusudur. Aynı zamanda ‘Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.’ ilkesine de aykırı düşmektedir.<sup>211</sup>

Sosyal devlet, yürüttüğü mali politikalarla hem ekonomik kalkınmayı sağlayacak, hem de düşük gelir grubundaki kesimlerin insanca şartlarda yaşamalarını sağlayacaktır. Bu amaçla, yürütülen maliye politikalarında vergi gelirleri içerisindeki (gelirler ile servetler üzerinden direkt olarak alınan) dolaysız vergilerin payının, (harcamalar üzerinden alınan) dolaylı vergilerin payından yüksek olması sağlanmaya çalışılacaktır. Çünkü dolaylı vergilerin miktarları tüketim harcamalarına göre değişir. Çok harcama yapan, daha çok vergi öder; ancak, tersine artan oranlı bir vergi olup, kişilerin geliri arttıkça tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin toplam gelire oranı düşer. Öte yandan, bu duruma karşı, düşük gelir grupları içinde vergi yükü artmış olur.<sup>212</sup>

Dolaylı vergiler; uygulanması kolay, tahsilatı süratli ve herkesi kapsayan vergi türü olduklarından, kamu giderlerinin finansmanındaki payları giderek artmaktadır. Ancak, hem asgari ücretlinin hem de örneğin aylık geliri 5 milyar TL olan bir başka kişinin de aynı oran üzerinden vergilendirilmesi, vergi yükünün adil paylaşımı ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Üstelik vergiye tabi harcamalar arasında da ayırım gözetilmeksizin aynı vergi oranının uygulandığı görülmektedir. Örneğin, ilaçtan alınan KDV ile alkollü içkiden alınan KDV oranı %18’dir.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup> Ramazan ARMAĞAN, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri üzerine Etkileri” , **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını**, 2007, C.12, Sayı:3, s.239, <<http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2007-3-14.pdf>>, (Erişim Tarihi: 28.06.2011).

<sup>211</sup> SUGÖZÜ, a.g.e., s.104-106.

<sup>212</sup> ARICI, a.g.e., s.58-59.

<sup>213</sup> Ahmet Kamil TUNÇEL, “Vergi Yükü’nün Adil Paylaşımı: Bir Çözüm Önerisi”, **Vergi Sorunları**, sayı:175, Nisan 2003, s.134.

**Tablo 23. OECD Ülkelerinde Türkiye’de Vergi Yüğü(%) Karşılaştırmalı Bir Analiz, Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı**

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Avustralya	20,5	20,9	25,2	26	27,6	27,7	28	30,3	29,8	29,3	29,5	27,1
Avusturya	33,9	33,8	36,6	38,9	40,8	39,7	41,4	43,2	42,4	41,9	42,1	42,7
Belçika	31,1	33,9	39,5	41,3	44,3	42	43,5	44,7	44,6	44,3	43,8	44,2
Kanada	25,7	30,9	32	31	32,5	35,9	35,6	35,6	33,4	33,3	33	32,3
Şili						17,5	19	19,4	21,6	23,2	24	22,5
Çek Cumhuriyeti							37,6	35,3	37,5	37	37,3	36
Danimarka	30	38,4	38,4	43	46,1	46,5	48,8	49,4	50,8	49,6	49	48,2
Finlandiya	30,4	31,6	36,6	35,8	39,8	43,7	45,7	47,2	43,9	43,8	43	43,1
Fransa	34,1	34,1	35,4	40,1	42,8	42	42,9	44,4	43,9	44	43,5	43,2
Almanya	31,6	31,5	34,3	36,4	36,1	34,8	37,2	37,2	34,8	35,4	36	37
Yunanistan	17,8	20	19,4	21,6	25,5	26,2	28,9	34	31,8	31,7	32,3	32,6
Macaristan							41,3	38,5	37,4	37,2	39,7	40,2
İzlanda	26,2	27,4	30	29,6	28,2	30,9	31,2	37,2	40,6	41,5	40,6	36,8
İrlanda	24,9	28,5	28,8	31	34,7	33,1	32,5	31,3	30,4	31,8	30,9	28,8
İsrail							37	36,8	35,5	35,9	36,3	33,8
İtalya	25,5	25,7	25,4	29,7	33,6	37,8	40,1	42,2	40,8	42,3	43,4	43,3
Japonya	18,2	19,6	20,8	25,1	27,1	29	26,8	27	27,4	28	28,3	28,1
Kore			14,9	17,1	16,1	19,5	20	22,6	24	25	26,5	26,5
Lüksemburg	27,7	23,5	32,8	35,6	39,4	35,7	37,1	39,1	37,6	35,6	35,7	35,5
Meksika				14,8	15,5	15,8	15,2	16,9	18,1	18,2	17,9	21
Hollanda	32,8	35,6	40,7	42,9	42,4	42,9	41,5	39,6	38,4	39,1	38,7	39,1
Yeni Zelanda	24,1	26,1	28,7	30,8	31,3	36,9	36,2	33,2	36,7	36,1	35,1	33,7
Norveç	29,6	34,5	39,2	42,4	42,6	41	40,9	42,6	43,5	44	43,8	42,6
Polonya							36,2	32,8	33	34	34,8	34,3
Portekiz	15,9	17,8	19,1	22,2	24,5	26,9	30,9	32,8	33,7	34,4	35,2	35,2
Slovak Cumhuriyeti								34,1	31,5	29,4	29,4	29,3
Slovenya							39,2	37,5	38,6	38,3	37,8	37,2
İspanya	14,7	15,9	18,4	22,6	27,6	32,5	32,1	34,2	35,7	36,6	37,3	33,3
İsveç	33,4	37,9	41,3	46,5	47,4	52,2	47,5	51,4	48,9	48,3	47,4	46,3
İsviçre	17,5	19,3	23,9	24,7	25,5	25,8	27,7	30	29,2	29,3	28,9	29,1
Türkiye	10,6	9,3	11,9	13,3	11,5	14,9	16,8	24,2	24,3	24,5	24,1	24,2
İngiltere	30,4	36,7	34,9	34,8	37	35,5	34	36,4	35,7	36,5	36,2	35,7
ABD	24,7	27	25,6	26,4	25,6	27,4	27,8	29,5	27,1	27,9	27,9	26,1
OECD Toplam	25,5	27,5	29,4	30,9	32,5	33,1	34,4	35,5	35,2	35,4	35,4	34,8

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2010, (Table 3),

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm)-, (Erişim Tarihi: 28.04.2011).

Tablo 23, 1965-2008 arası OECD ülkelerinde vergi yükünün yüzdesel dağılımını göstermektedir. Türkiye 1975 yılında vergi yükü bakımından %11,9 ile yirmi beş OECD ülkesi arasında son sırada bulunmaktadır. Bu, Türkiye’de ödenen vergilerin GSMH’ye oranının, OECD ülkelerinde ödenen vergilerin GSMH’ ye oranına göre

düşük olduğunu göstermektedir. Yine benzer bir biçimde Türkiye’de vergi yükü oranları; 1985 yılında %11,5, 1990 yılında %14,9 ve 1995 yılında %16,8’dir ve Türkiye bu yıllarda da 1975 yılında olduğu gibi vergi yükü oranları bakımından son sırada yer almaktadır. Vergi yükünün özellikle Meksika’da ve Türkiye’de düşük olması bu ülkelerde vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın diğer OECD ülkelerine kıyasla daha fazla yaşandığını, ayrıca bu ülkelerde vergi kapasitesinin sınırlandırıldığını göstermektedir.

Tablo’ya göre, 1965-2000 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi yükü sürekli artmıştır. Bu yıllar arasında vergi yükünün artmasının nedeni, hız kazanan ekonomik büyüme nedeniyle şirket kârlarının artması, kişilerin daha zenginleşerek üst gelir dilimlerine çıkmalarıdır. Yani, OECD ülkeleri zenginleştikleri, büyüdükleri için daha fazla vergi verirlerken, Türkiye’de ise 1965-2000 yılları arasında kişi başına milli gelirin düşük seviyelerde olması ve vergi oranlarının yüksek olması gibi nedenlerle vergi mükellefleri daha az vergi ödemişlerdir. Kısaca, bu yıllar arasında vergiden kaçınma söz konusudur.<sup>214</sup> 2008 yılında OECD bölgesinde vergi yükü ortalaması %34,8 iken aynı yıl Türkiye’deki vergi yükü %24,2 olmuştur.

Belirtmek gerekir ki gerek AB ülkeleri karşılaştırmasında gerekse OECD ülkeleri karşılaştırmasında hızlı bir vergi yükü artışı sergileyen Türkiye, genel vergi yükü toplamıyla bu ülkelerinin gerisinde bulunmaktadır.<sup>215</sup> Bu durum OECD ülkelerinin gelişmiş, Türkiye’nin ise gelişmekte olmasından kaynaklanır. Burada asıl vurgulanmak istenen; vergi yükündeki artış hızı ve arkasındaki nedendir.

Sonuç itibarıyla, Türkiye ve OECD ülkeleri arasında bir karşılaştırma yaparsak, 1980 yılında vergi yükündeki değişimin Türkiye’de daha fazla olduğu görülecektir. Nitekim bu dönem içerisinde Türkiye’de vergi yükü %13,3’dan %24,2’ye büyük bir artış yaşanırken, OECD ülkelerinde ise %30,9’dan 34,8’e artış olmuştur. Yine bu dönemde Kore, Meksika, Portekiz ve İspanya’daki değişim Türkiye’deki vergi yükü değişimine benzemektedir. Bunun en önemli nedeni Türkiye gibi gelişmekte olan bu ülkelerin git gide dolaylı vergilere daha fazla ağırlık vermesidir.

---

<sup>214</sup> Nihat IŞIK, Efe Can KILINÇ, “OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:11 Sayı:17 Aralık, 2009, s.154.

<sup>215</sup> ARICI, a.g.e., s.68.

**Tablo 24. Türkiye’de, OECD’de ve AB’nde Vergi Yükleri (1999-2008) (GSYH’ya Oranı İtibarıyla) (%)**

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>TÜRKİYE</b>	23,1	24,2	26,1	22,3	23,8	24,1	24,3	24,5	23,7	23,5
<b>AB-27</b>	40,8	40,6	39,7	39	39	38,9	39,2	39,7	39,8	39,7
<b>OECD Avrupa</b>	38,3	38,4	38	37,7	37,6	37,5	37,9	38	38	-
<b>OECD Toplam</b>	35,9	36,1	35,7	35,4	35,3	35,2	35,7	35,8	35,8	35,2

**Kaynak:** <<http://www.oecd.org/document/47>> ; <<http://www.gib.gov.tr>> “Revenue Statistics 1965-2008, OECD 2009”. T.C.Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor**, 2009, s.84.

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği vergilendirmede adalet ilkesini zedelemektedir. Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, başta enerji olmak üzere birçok girdi üzerindeki vergi yükünün hızla artması, üretimde maliyetlerin artmasına ve uluslararası rekabet kaybına yol açmaktadır. Vergi yükündeki artış eğilimi son yıllarda durma eğilimi göstermekte, hatta bazı ülkelerde vergi yükünde bir miktar azalma gözlemlenmektedir.<sup>216</sup>

Tablo 24’den yapılacak hesaplama göre; 1999-2008 dönemi içinde Türkiye’deki vergi yükünde 0,4’lük bir artış yaşanırken, AB ülkelerinde 0,9, OECD ülkelerinde ise 0,7’lik azalış olmuştur.

### **C. EKONOMİK BÜYÜME ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI**

Gelirden tüketim vergilerine geçişin önemli değişiklikleri vardır ki o, tüketim vergileri büyüme üzerinde önemli pozitif etkiye sahiptir. Gelir yerine tüketim vergilemesi tasarruf etmenin mali zararını giderir. Çünkü tasarruflara tüketim vergileri dokunmaz. Bu sürekli olarak uzun dönemde daha yüksek sermaye birikimine ve böylece daha yüksek büyüme oranına yol açar.<sup>217</sup>

<sup>216</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.149.

<sup>217</sup> Marco FANTİNİ, “Macroeconomic Effects Of A Shift From Direct To Indirect Taxation: A Simulation For 15 Eu Member States”, **Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics**, Paris, 14-16 November 2006, s.11, <<http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/39494151.pdf>>, (Erişim Tarihi:15.02.2011).



Ancak dolaysız vergilendirmeden dolayı vergilendirmeye (özelikle KDV'ye) geçişle ilintili tartışmalar devam etmektedir. Diğer taraftan, tüketim üzerine vergi kaydırmalarının ekonomik büyüme üzerine etkisi de hala kesinleşmiş değildir. Değişik görüşte olanlar vardır ve kimileri de yaratılan etkilerin marjinal düzeyde kaldığını ileri sürmektedirler. Bununla birlikte tüketimden alınan vergilerin gelirden alınan vergilere göre ekonomik büyüme için daha faydalı olduğu sıkça ileri sürülmektedir. Bu yönlü iddialar farklı vergilerin tasarrufları ve işgücü arzı ile ilgili kararları etkileme özellikleri ile ilişkilendirilmektedir.<sup>218</sup>

Toplam vergi gelirlerinin tasarrufları teşvik etme beklentisini değiştirmeyen gelir vergilerinden tüketim vergilerine geçiş, yatırım ve büyüme artışını doğurur. Bu durum, gelir vergilerinin hem tasarruf edilen geliri hem de tasarruflardan elde edilen geliri içermesinden kaynaklanır. Buna karşılık tüketim vergileri, tasarrufları içermez. Fakat harcandığında tasarruflardan elde edilen geliri içerir. Ayrıca tüketim vergileri, işçiler tarafından ödenen toplam vergiler üzerinde çok fazla etkiye sahip değildir. Bu yüzden onların çalışıp çalışmama kararlarını etkilemez. Hatta tüketim vergileri marjinal vergi oranlarını azaltacak ve onları daha fazla çalışmaları için teşvik edecektir. Bu durum, tüketim vergilerinin gelir ve giderlerle daha fazla orantılı olmasına rağmen, gelir vergilerinin artan oranlı olmasından kaynaklanır. Tüketim vergilerine doğru yaşanan değişim, çalışma saatlerini artırarak ekonominin büyümesini sağlayacaktır.<sup>219</sup>

Gerçekten de, OECD ülkelerinden bazıları ekonomik büyümeyi geliştirmek amacıyla dolaysız vergilendirmeden daha çok dolaylı vergilendirmeye kayış imkanını düşünmüş, fakat daha sonra gelir dağılımı üzerindeki etkinin sosyal bakımdan kabul edilemez olduğunu fark etmiştir.<sup>220</sup>

Eğer vergi kaydırmaları fiyatlarda artış sonucunu doğurmazsa olumlu etkisi daha yüksek beklenir. Örneğin, ücretler üzerindeki vergi yükünün %1 azaltılması ve bunun KDV'deki artışlarla telafi edilmesi halinde bile, üretimde %0,54 artış yarattığı hesaplanmıştır.<sup>221</sup>

Bu sonuçlar vergilerde kayışları destekler niteliktedir. Yine de eğer dolaysız vergilerdeki indirimlerin dolaylı vergilerle telafisi söz konusu olursa, bunun vergi

---

<sup>218</sup> FANTİNİ, a.g.m., s.8.

<sup>219</sup> HEADY, a.g.m., s.4-5.

<sup>220</sup> Biltekin ÖZDEMİR, "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.20.

<sup>221</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s.17.

yükünü işgücüne yansıtarak istihdama ve büyümeye negatif etkide bulunacağı da unutulmamalıdır.<sup>222</sup>

Dolaysız vergiler daha çok istihdam, gelir ve sermaye üzerinden elde edilen vergilerden, dolaylı vergiler ise, tüketim üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu bağlamda, sermaye üzerinden alınan vergiler sermaye stokundaki net artışı azaltmaktadır. İstihdam üzerinden alınan vergiler ise, tüketim vergilerine oranla bireylerin tüketim–tasarruf ve/veya işgücü arzı ile boş zaman arasındaki tercihlerini daha fazla değiştirmektedir. Bu nedenle, dolaysız vergilerin büyüme üzerinde etkili olması beklenirken, dolaylı vergilerin büyüme üzerinde nispeten daha az etki yapması beklenmelidir.<sup>223</sup>

Ayrıca 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.<sup>224</sup>

Gelir üzerinden tahsil edilen gelir vergilerinin bir ülke ekonomisinde büyüme ve kalkınmayı sağlaması, yapılacak vergi indirimleri ile yakından bağlantılıdır. Çalışmayı teşvik ederek, üretim ve milli gelirden artışa yol açan vergi indirimleri doğrudan doğruya GSMH’da artışa yol açar. Bunun dışında vergi idaresinde yeniden yapılanmaya dönük olarak yapılan değişimler ve vergisel teşvik mekanizmaları da ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde pozitif etkilerde bulunur. Ancak bunun için ülkenin siyasi ve ekonomik istikrarı tesis etmiş olması da önemlidir.<sup>225</sup>

Vergi politikası içerisinde ise dolaylı ve dolaysız vergilerle ilgili politikalar büyük önem taşır.<sup>226</sup>

Nitekim 1980li yıllardan itibaren uygulamaya konulan, arz yönlü iktisat politikaları ile vergi oranlarının dolaysız vergilerin (özellikle gelir ve kurumlar vergisi) oranlarının düşürülmesi ile ekonomide, tasarruf ve yatırımların artacağı hedeflenmiştir. Bunun sonucunda da ekonominin dinamizm kazanarak büyümenin canlanması bireysel

---

<sup>222</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s.18.

<sup>223</sup> Mehmet DURKAYA, Servet CEYLAN, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150, Ocak – Haziran 2006, s.81.

<sup>224</sup> Esra Siverekli DEMİRCAN, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, s.111-112, <<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi21/edemircan.pdf>> (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

<sup>225</sup> DEMİRCAN, a.g.m., s.111-112.

<sup>226</sup> DEMİRCAN, a.g.m., s.112.

ve kurumsal gelirlerin artması ve hatta oranların düşürülmesine karşın artan gelirler sonucunda vergi gelirlerinde bir artış olması beklenmiştir.<sup>227</sup>

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.<sup>228</sup>

Dolaylı vergilerin özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyümeleri ve kalkınmaları için en büyük katkılardan biri toplam vergi geliri potansiyelinin dolaysız vergininkinden daha fazla olmasıdır.<sup>229</sup>

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 önemlidir.<sup>230</sup>

Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler daha çok lüks tüketimin azaltılarak tasarrufun teşvik edilmesi yönüyle ekonomik büyüme ve kalkınmaya dolaylı olarak etkide bulunur. Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ayrıca tasarrufları teşvik ederek ve döviz tasarrufu sağlayarak kalkınma açısından önemli bir rol oynayabilirler. Ayrıca dolaylı vergiler, ekonomide nisbi fiyatları etkileyerek, tüketimin kısılmasına, tasarrufun teşvik edilmesine yardımcı olabilir. Gerçekten bir ekonomide tüketim malları üzerine salınan dolaylı bir vergi tüketimin maliyetini artırarak bu tür mallara yapılan harcamaları kısıtlayabilir ve bu kaynakların yatırım harcamalarına aktarılmasına neden olabilir. Ancak bunun için bazı genel, idari ve ekonomik ilkelerin izlenmesi gereklidir. Bu kapsamda vergilendirilecek mal ve hizmetin seçimi, mal talebinin fiyat esnekliğinin düşük olması ve lüks malların vergilendirilmesine ağırlık verilmesi önemlidir. Ancak tüketim eğiliminin yüksek, gelir düzeyinin düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergilere verilen ağırlık, toplumda gelir dağılımında dengesizliklere yol açabilmektedir. Bu nedenle dolaylı vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamada yol açabileceği

---

<sup>227</sup> Çetin BOR, “Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme” **Yaklaşım**, Sayı:125, Mayıs, 2003, s.172-179.

<sup>228</sup> DEMİRCAN, a.g.m. s.111.

<sup>229</sup> DEMİRAL, a.g.m., s. 27.

<sup>230</sup> DEMİRCAN, a.g.m. s.111-112.

pozitif etkilerin, mümkün olduğunca lüks tüketim mallarını vergilendirecek tarzda kullanımı ile tesis edilmesi önemlidir. Dolaylı vergilerin vergileme ve gelir dağılımında adaleti sağlaması ancak bu şekilde mümkün olabilir.<sup>231</sup>

Gelir vergisi ile tüketim vergisi arasındaki temel fark, gelir vergisinin tasarrufları teşvik etmemesine rağmen tüketim vergisinin böyle bir yönünün olmasıdır.<sup>232</sup>

Finansal sektör üzerinde vergi yükünün artması, bir bakıma tasarrufların vergilendirilmesi olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, mali sektörden fon kaçışlarına neden olabilmekte, finansal piyasalarda yer alması gereken tasarrufları altın, döviz ve gayrimenkul gibi gömüleme alanlarına çekmektedir. Böylelikle, mali piyasaların fon büyüklüğü ve işlevselliği azalmakta, büyümenin finansörlüğü rolü zayıflamaktadır. Para ve sermaye piyasasında fon arzının daralmasıyla kendisini gösteren bu süreç, faiz oranlarını da yükselterek yatırımlar üzerinde baskı kurmakta, dolayısıyla, büyüme dinamiklerini olumsuz etkilemekte ve kamunun borçlanma maliyetini de yükseltmektedir.<sup>233</sup>

Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri ile ilgili olarak ilk kez çalışma yapanlardan biri Solow'dur.<sup>234</sup> Neo-klasik büyüme modeli çerçevesinde Solow (1956), vergilendirmenin uzun dönem büyüme üzerinde etkisinin olmadığını savunmaktadır. İçsel büyüme modeli çerçevesinde konuyu inceleyen çalışmaların çoğunda ise dolaylı ve dolaysız vergilerin uzun dönem büyüme üzerinde negatif etki yaptığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak dolaysız vergilere nazaran dolaylı vergilerin büyüme üzerindeki etkilerini daha kısıtlı olduğu kabul edilmektedir.<sup>235</sup>

Kneller vd. (1999)'de 22 OECD ülkesi için benzer bir çalışma yaparak, gelir ve servet vergilerinden oluşan vergilerin ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilediğini, tüketim vergilerinin ise böyle bir etki meydana getirmediğini ifade etmişlerdir. Özellikle gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerdeki artış, yatırıma ayrılacak olan kaynak miktarının düşmesine yol açmaktadır. Devletin dolaysız vergiler kanalıyla elde ettiği gelirin tamamının da, üretim kapasitesini artırmaya yönelik harcamalar için kullanılmaması, özel sektör yatırımlarının belli ölçüde dışlanmasına neden olmaktadır.

---

<sup>231</sup> DEMİRCAN, a.g.m., s.111-112.

<sup>232</sup> DEMİRAL., a.g.m., s.31-33.

<sup>233</sup> DURKAYA ve CEYLAN, a.g.m., s.82.

<sup>234</sup> Mehmet MUCUK, Volkan ALPTEKİN, "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Var Analizi (1975 – 2006)", **Maliye Dergisi**, Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008, s.160-161.

<sup>235</sup> DURKAYA ve CEYLAN, a.g.m., s.82-83.

Bu durum yapısal sorunları ile mücadele etmek durumunda kalan özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha belirgin biçimde etkilerini gösterebilmektedir. Dolayısıyla gelir ve kazanç vergilerinin ağırlıkta olduğu bir vergileme sisteminde ekonominin toplam arz tarafı açısından sorunların ortaya çıkması kaçınılmaz hale gelmektedir.<sup>236</sup>

Roubini ve Milesi-Feretti (1995), diğer bir çalışmada ise, fiziksel ve beşeri sermaye birikimine dayalı büyüme sürecinde gelir ve tüketim vergilerinin etkilerini araştırmışlardır. Elde edilen sonuçlar genel olarak faktör gelirlerini (beşeri ve fiziksel sermaye) vergilendirmenin büyüme üzerinde azaltıcı etkiler yaptığını göstermiştir. Tüketim vergilerinin büyüme üzerindeki etkisi ise, daha çok işgücü arz elastikiyetine ve dolayısıyla boş zaman tercihlerine bağlı olarak değiştiği belirlenmiştir.<sup>237</sup>

#### **D. İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI**

Kimi araştırmalar işgücü üzerindeki vergilerin istihdama zararlı olduğu ve dolayısıyla dolaylı vergilere geçişin yararlı olabileceği, istihdam üzerindeki vergi yükü azaltılırsa işgücüne katılım oranının yükseleceği yönündedir.<sup>238</sup> Ülkemizdeki duruma baktığımızda, istatistikler bu bilgiler doğrultusundadır. Ülkemizde dolaylı vergiler artmaktadır. Dolayısıyla iş gücüne katılım oranı da yükselmektedir.

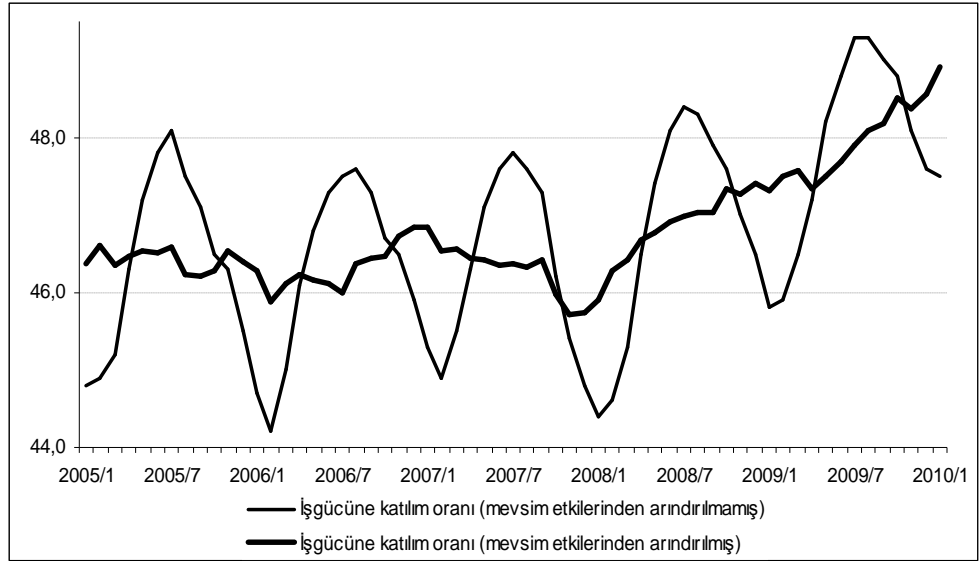
---

<sup>236</sup> MUCUK ve ALPTEKİN, a.g.m., s.160-161.

<sup>237</sup> DURKAYA ve CEYLAN, a.g.m., s.82-83.

<sup>238</sup> ÖZDEMİR a.g.m., s.17.

**Şekil 3. Mevsim etkilerinden arındırılmış işgücüne katılım oranı (%)**



**Kaynak:** TÜİK, “Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Temel İşgücü Göstergeleri, Ocak 2005-Ocak 2010”, **TC Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni**, Sayı:77, Nisan 2010, <<http://www.tuik.gov.tr/PrehaberBultenleri.Do?id=8401>>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

Ülkemizde Ocak 2005-Ocak 2010 dönemine ilişkin mevsim etkilerinden arındırılmış işgücüne katılım oranı % 46,4’ten, % 48,9’a çıkmıştır.

Fayda, tüketim ve boş zaman arasında ayrılabilir. Tüketim ve iş arasındaki tercihlerin ayrılabilirliğinde mal vergisi teorisi genellikle geçerlidir, sermaye gelir vergisi teorisi geçerli değildir. Bu ayrımın nedeni bireylerin zamanla onların çeşitleri hakkında bilgi elde etmesidir.<sup>239</sup>

İşgücü üzerindeki vergi yükü azalışları net ücret gelirinde artışa yol açar. Ayrıca, özellikle alt gelir gruplarında gelir dağılımını iyileştirir. Bu ise çalışmayı ve istihdamı teşvik eder.

Şayet istihdam üzerindeki vergiler azaltılır, bunu telafi etmek için KDV yükseltilir, buna karşılık mal ve hizmet fiyatları da aynı oranda artarsa, bunun istihdama mutlak bir katkısı olmayacağı ve çalışanların davranışlarının değişmeyeceği aşıkardır. Bundan dolayı işgücü arzının çalışanların sadece ücret gelirleri üzerindeki vergi yüküne değil, toplam vergi yüküne bağlı olduğu, bu nedenle vergi indirimlerinin gelir üzerinden tüketime kaydırılmasının işsizliğe olumlu yönde etkili olamayacağı ifade edilmektedir.

<sup>239</sup> Michail GOLOSOV, Nrayana KOCHERLAKOTA, Aleh TSYVINSKI, “Optimal Indirect And Capital Taxation”, **Review of Economic Studies** 2003,70, s.580-581, <<http://www.jstor.org/pss/3648601>> (Erişim Tarihi:11.02.2011).

Ayrıca gelir üzerindeki vergileri azaltıp, bunun KDV’de artışlarla telafisi, yüksek gelirliiler üzerindeki vergi yükünü azaltmakta, buna karşılık alt ve orta gelirliiler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu durum düşük gelirli niteliksiz işgücünün işe girme isteklerini de olumsuz etkilemektedir.<sup>240</sup>

### **1. Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Yansımaları**

Emek arzı her şeyden önce ücretin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, vergilerin emek arzı üzerindeki etkilerinin analizinde ilk akla gelen, doğrudan ücretleri hedef alan vergilerdir. Oysa emek gelirlerini reel olarak azaltan her türlü verginin emek arzı üzerinde benzer sonuçları görülebilir. Emek üzerinden alınan vergilerin artması, emek gelirlerinde azalış anlamına gelmektedir. Bu durum, çalışanların boş zaman tercihini olumsuz yönde etkileyerek daha fazla çalışmayı ön plana çıkardığı gibi, kişilerin tasarruflarını ve tüketimlerini kısırarak artan vergileri ödeme yolunu tercih etmelerine neden olmaktadır. Gelir etkisi olarak da adlandırılan bu olgunun karşı cephesinde ise, artan vergiler nedeniyle çalışanların daha az vergi ödemek için daha az çalışmayı tercih etmesi veya boş zamanın maliyetinin düşmesine bağlı olarak işgücü arzının daraltılması ile ortaya çıkan ikame etkisi yer almaktadır. Bu etkiler çalışanların gelir gruplarına göre farklılıklar gösterebilir. Düşük gelir grubundaki bireyler söz konusu olduğunda gelir etkisi ağırlık kazanırken, yüksek gelir grubuna girenler için ise ikame etkisi önem kazanmaktadır.<sup>241</sup>

### **2. Vergilerin İşgücü Arzı Üzerindeki Yansımaları**

Dolaylı vergiler, 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.<sup>242</sup>

Dolaysız vergilerin çalışma güdüsü ve tasarruflar üzerinde caydırıcı etkisi özellikle de faiz vergisi şeklinde uygulanması halinde daha fazla olacaktır. Bu ise

---

<sup>240</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s.19.

<sup>241</sup> DURKAYA ve CEYLAN, a.g.m., s.82.

<sup>242</sup> DEMİRAL., a.g.e., s.27.

işgücü piyasasını etkileyip dolayısıyla istihdamı azaltabileceği gibi ekonomik büyümeyi de yavaşlatma sonucunu beraberinde getirecektir.<sup>243</sup>

### **E. TASARRUF VE YATIRIMLAR ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI**

Gelir üzerinden alınan vergilerin, tasarrufları tüketim üzerinden alınan vergilerden daha ağır vergilendirdiği düşünülmektedir. Toplam gelirleri değiştirmemek üzere, gelir üzerinden alınan vergilerden tüketim üzerinden alınan vergilere kayış tercihinin, yatırımların artışına ve büyümeye önyak olan tasarrufları teşvik edeceği beklenebilir. Gelir üzerinden alınan vergiler çok kere hem tasarruf edilmiş geliri hem de tasarruflardan sağlanan geliri vergi kapsamına alır. Bunun tersine, tüketimden alınan vergiler tasarrufları vergi dışı tutar ve gelirden sağlanan tasarrufları ancak harcandığında vergilendirir. Kuşkusuz, gelir üzerinden alınan vergilerin hepsi tasarruflara bu biçimde yaklaşmaz; gelir vergisi sistemleri bazen tasarruflara ve sosyal güvenlik pirimlerine muafiyet ve istisnalar öngörebilir.<sup>244</sup>

Dolaysız vergileri azaltıp, karşılığında dolaylı (tüketim) vergilerin artırılması daha düşük düzeyde vergi konusu olan tasarrufları koruyacaktır. Bu ise, toplam talebe (efektif talebe) aynen yansiyacak olan tüketimi kısırarak GSMH' yı azaltıcı bir çelişkili durum yaratacaktır. Ayrıca, tüketim üzerine odaklanma tüketim eğilimi çok düşük olan yüksek gelirlilerin vergilerden uzak durmasına yol açacaktır. Onların birikmiş servetleri hiç tüketilmeyecek ve miras olarak gelecek nesillere intikal edecektir.<sup>245</sup>

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.<sup>246</sup>

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. İlâveten, gelir vergisi çoğunlukla artan oranlıdır bundan dolayı ilave gelir üzerinde görece fazla yük yaratırken dolaylı vergilerin böyle bir etkisi yoktur. Dolaylı vergilerde

---

<sup>243</sup> Mustafa DURMUŞ, "Vergileme ve Kalkınma", (Robin BURGESS & Nicholas STERN) Çeviren: Mustafa DURMUŞ, **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak- Haziran 2007, s.223.

<sup>244</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s.18.

<sup>245</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s. 19-20.

<sup>246</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.30.



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.<sup>247</sup>

### **1. Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Yansımaları**

Kamu sektörünün, özellikle makroekonomik istikrarsızlık dönemlerinde, ekonomideki nispi öneminin artması, sektörün kaynak talebini artırmaktadır. Bu durum ödenen vergilerde de artışa yol açmakta ve bu yönüyle tasarruf arzı üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Vergilerin hangi türünün tasarruflar üzerinde olumsuz etkilerde bulunduğu konusunda tartışmalar odaklansa da, ağırlıklı olarak faiz, kar payı ve hisse senedi sermaye kazancı gibi tasarruf unsurlarından vergi alınması, dikkatleri gelir vergisi üzerine çekmektedir. Bu nedenle artan vergi yükü bireylerin ekonomik tercihlerini olumsuz yönde etkilemekte, tasarruflara maliyet yüklemekte ve toplam tasarruf düzeyini düşürmektedir. Bu durum, iktisadi gelişmenin önündeki temel engellerden biridir. Çünkü bir ekonomide gerekli olan yatırımların en sağlıklı kaynağı toplam tasarruf hacmidir. Bu anlamda ileri sürülen görüşlerden birisi de ekonomide ortaya çıkan tasarruf açığını, devletin vergi gelirleri politikası yoluyla kapatarak, özellikle özel teşebbüsün girişemediği temel alt yapıyı veya sanayileşme sürecini hızlandıracak yatırımları gerçekleştirmesidir.<sup>248</sup>

Gelir dağılımını düzenlemek için dolaysız vergilerden gelir ve kurumlar vergisi üzerindeki artan oranlı vergi tarifesi üst gelir gruplarının daha fazla vergilendirilerek yeni açılımları engellediği görüşleri dile getirilir olmuştur.<sup>249</sup>

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.<sup>250</sup>

Tüketim vergilemesi artışı, uzun dönemde sermaye birikimini ve böylece emeğin verimliliğini artırma eğiliminde olabilir. Rekabetin gelişimi tahmin edilebilir. Kısa dönemde ithalatı azaltan belki de denge değişim oranında azalmaya yol açan yüksek vergileme seviyesi yüzünden tüketimde bir azalma olabilir.<sup>251</sup>

<sup>247</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.31.

<sup>248</sup> Doğan SENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa 1996, s.101-110.

<sup>249</sup> ARICI, a.g.e., s.17.

<sup>250</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.26.

<sup>251</sup> FANTİNİ, a.g.m., s.8.

## 2. Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Yansımaları

Vergilerle, yatırımlardan elde edilen getirinin bir bölümünün kamuya transfer edilmesi yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Yatırımların da doğrudan ekonomik büyüme ile olan ilişkisi, özellikle büyüme politikalarında vergi indirimlerine dikkatleri çekmektedir. Çünkü, vergi indirimleri her şeyden önce vergi olarak ödenmesi gereken kaynakların, yatırımları besleyen tasarruflara dönüşmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle potansiyel yatırım fırsatları için mali avantajlar ortaya çıkarmakta, yeni yatırım projeleri için girişimcileri cesaretlendirmektedir. Buna, vergi indirimlerinin kullanılabilir geliri artırması olgusu da eklendiğinde, yatırım artışına bağlı ekonomik büyüme sürecinde vergi indirimlerinin etkili olabileceği söylenebilir. Hatta Arz iktisadı'nda vergi indiriminin yatırımlar üzerindeki etkilerinin Keynesyen teorinin aksine kamu harcamasındaki artıştan daha büyük olduğu öne sürülmektedir.<sup>252</sup>

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 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.<sup>253</sup>

Tasarruflardaki gelişim, tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Burada önemli olan nokta; ekonomide bu tasarrufların ne ölçüde yatırımlara yönlendirildiğidir. Çünkü, ekonomideki tüm tasarrufların yatırımlara dönüşmediği bir gerçektir. Özellikle Türkiye gibi ekonomik istikrarsızlıkların çoğunlukla yaşandığı ülkelerde, tasarruflar yatırımlar yerine, verimsiz alanlarda değerlendirilmekte ya da atıl bir şekilde bekletilmektedir.<sup>254</sup>

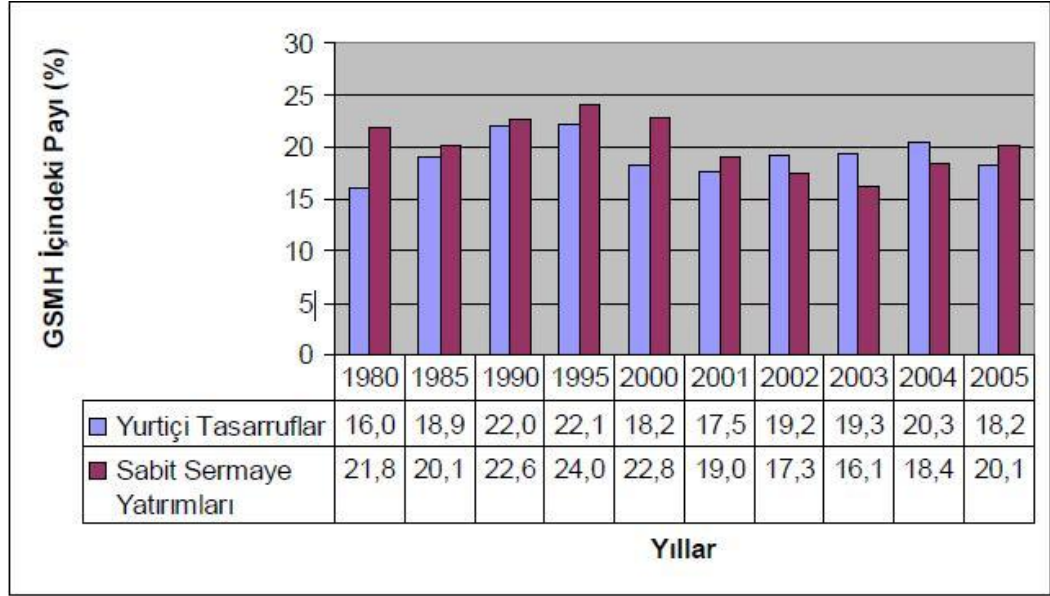
---

<sup>252</sup> DURKAYA ve CEYLAN, a.g.m., s.81-82.

<sup>253</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.26.

<sup>254</sup> Özlem ADALISOY, **Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Gelişimi Ve Makro Ekonomik Etkileri**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Aralık 2007, s.71

**Grafik 1. Yurtiçi Tasarruflar İle Sabit Sermaye Yatırımlarının Gelişimi (1980-2005)**



**Kaynak:** <<http://ekutup.dpt.gov.tr>>, (Erişim Tarihi: 15.07.2011).

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

Dolaylı vergi gelirlerinin oldukça önemli bir bölümü, gelirlerinin tamamını veya büyük bir kısmını harcayan kişilerden elde edilir. Artan oranlı gelir vergilerinin esas yükü ise, gelirlerinin daha büyük bir bölümünü tasarruf etme imkanı olan orta ve yüksek gelir grubu üzerindedir. Bu nedenle, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere ve özellikle gelir üzerinden alınan vergilere kıyasla tasarrufları ve dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici olumlu etkisi vardır.<sup>255</sup>

## **F. KAYITDIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI**

İktisadi açıdan en iyi vergiler, en doğrudan ve en az kaçınılabilen olanlardır. Bunlar en çok dirence yol açan vergilerdir. Üzerine yük getirecek yeniden bölüşümcü nitelikte ve kaçınılması mümkün olmayan vergilere karşı çıkmak bireyler açısından

<sup>255</sup> Hasan ATILGAN, **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri, Türkiye'deki Durumun Analizi**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2004, s.90.

rasyonel bir davranıştır. Bireyler kaçınabilecekleri ve böylece yükünü başkalarına taşıyabilecekleri vergileri tercih ederler.<sup>256</sup>

Vergi uygulamasından memnun olmayanların dirençleri zamana, ekonomik ve sosyal sınıflara göre değişik biçimde ortaya çıkmaktadır. Örneğin, büyük sanayici ve iş adamları hukuksal yollardan yararlanarak vergiden kaçınma yolunu denedikleri halde, küçük ve orta ölçekli işletmeler doğrudan vergi kaçakçılığına başvurmaktadırlar. Sabit ve dar gelirli ücretliler ise, ayaklanmaya yakın yöntemleri seçebilirler.<sup>257</sup>

Düşük gelir gurubunda yer alan küçük esnaf ve sanayici kendilerinden daha fazla gelir elde eden kişi yada kurumlar ile rekabet edebilmek ve onların refah düzeyine ulaşabilmek için kayıt dışı ekonomiye daha fazla yönelmekte, sigortasız işçi çalıştırmakta, fatura ve benzeri belgeleri düzenlememekte veya kullanmamakta dolayısıyla ödemesi gereken beyana dayalı dolaysız vergiyi ödememektedir. Bunun sonucunda devlet dolaysız vergilerde toplayamadığı vergi açığını dolaylı vergilerdeki artışlar ile yani tüketim malları bünyesindeki vergileri artırarak bu açığı kapatmak istemektedir.<sup>258</sup>

İşte dolaylı vergilere yüklenilmesinin gerçek nedeni, kayıt dışılığın önlenememesi ve dolaysız vergilerin toplanmasında yetersiz kalınmasıdır.<sup>259</sup>

Kayıtdışılık ikili bir etki yaratmaktadır. Bir yandan yaygın kayıtdışılık dolaysız vergileri azaltılırken, diğer yandan belirli bir kısmının dolaylı vergiler sistemi içerisinde kaçınılmaz olarak vergilenmesi, dolaylı vergilerin payını daha da artırmaktadır.<sup>260</sup>

Başka bir ifadeyle, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı artıkça, ülkedeki ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına çıkış oranında da artış görülmektedir.<sup>261</sup>

Aşağıdaki tablolarda 1970-2004 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergiler ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur.

---

<sup>256</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.39.

<sup>257</sup> Nevzat SAYGILIOĞLU, “Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutu ve Ölçülebilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 107, Temmuz 1990, s. 13.

<sup>258</sup> BAYRAMIÇ, a.g.e., s.157.

<sup>259</sup> İlhami SÖYLER, “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 209, Şubat 2006, s.38.

<sup>260</sup> Yüksel KARACA, “Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Ağırlığı Tartışması, Diğer Ülkelerle Kıyaslama Nasıl Yapılmalı ?-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, Nisan, 2005, s.36-39.

<sup>261</sup> KANLI, a.g.e., s.87.

**Tablo 25. Türkiye’deki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hâsılatı İçindeki Payı ve Kayıtdışı Ekonomi Hacminin Karşılaştırılması (1970-2004)**

Yıllar	Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi (Kayıtdışı ekonomi/ Kayıtlı ekonomi) (%)	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
1970	4,9	62	38
1971	2,2	62	38
1972	0,9	61	39
1973	0	58	42
1974	1,9	54	46
1975	0,07	53	47
1976	3	53	47
1977	8,3	47	53
1978	17,2	43	57
1979	26,7	42	58
1980	34,5	37	63
1982	60,4	40	60
1984	72,5	43	57
1986	52,4	48	52
1988	76,3	50	50
1990	94,2	48	52
1992	114,8	50	50
1994	143,3	52	48
1996	107,8	61	39
1998	160,6	53	47
2000	178,1	59	41
2001	134,1	60	40
2002	145	66	34
2003	117,9	67	33
2004	107,3	69	31

**Kaynak:** Abdullah SAHİN, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi–Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara – 2006, s.145 ve Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistiklerinden yararlanılmıştır. <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm)>, (Erişim Tarihi: 17.07.2011).

Tablo 25’e bakacak olursak son yıllardaki kayıt dışı ekonomideki küçük oransal azalmayı göz önüne almazsak 1975 sonrasında kayıt dışı ekonomi ile dolaylı vergiler sürekli artış gösterirken dolaylı vergilerde düşüş olduğu görülmektedir. Yani kayıt dışı ekonomi ile dolaylı vergi oranları arasında doğru orantılı bir ilişki mevcuttur. Türkiye’de kayıt dışı ekonomi 1970’li yıllara göre 1980’li yıllarda, 1980’li yıllara göre de 1990 yıllarda, daha yüksek oranlarda görülmüştür.

Vergi kaçakçılığı gelişmekte olan ülkelerde çok yaygın bir durumdur. Vergi kaçakçılığı sadece gelir vergisiyle sınırlı değildir. Satış vergileri ve özel tüketim

vergileri de birçok şekilde kaçırılabilir. Tipik yöntem düşük bedelden faturalandırmadır. Bu sorun özellikle hizmetler sektöründe yaygındır. Zira müşterilere bir seçenek sunulur; faturalı ise yüksek fiyat, faturasız ise düşük fiyata hizmet verilir. Başka yerlerde prensipte büyük denetimler mümkündür. Örneğin, stok alımlarının incelenmesinde bu mümkündür, ama kaçak çok yaygındır. KDV sisteminin uygulanması, kendi bünyesinde tam/doğru faturalandırmayı özendirildiğinden dâhili dolaylı vergilemede uyumsuzluğu azaltmaya katkı sağlıyor gibi gözükür.<sup>262</sup>

Dolaylı vergilendirmeye doğru vergilerin yeniden dengelenmesi, onların oldukça daha az gözle görülür doğası gereği vergi kaçırmaı azaltır.<sup>263</sup>

Vergi yapısı, hangi yaklaşım çerçevesinde ele alınırsa alınsın, tüm yaklaşımları şu veya bu boyutta temelden etkileyen bir faktör olarak kayıt dışılığın mümkün olduğunca önünün alınması büyük bir önem taşımaktadır.<sup>264</sup>

Kayıt dışı ekonomi dolaylı vergileri gerekli kılarken dolaylı vergiler de kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır. Tüketim harcamaları üzerinden alınan dolaylı vergilerin fazla olması, üretici ve tüketicilerin bir bölümünü çok daha cazip olan kayıt dışı ticari işlemlere yöneltmektedir. Bu açıdan bakılırsa kayıt dışı ekonomi ile dolaylı vergilerin birbirlerini besleyen bir döngü içine girdikleri görülmektedir. Ancak Dünya Bankası tarafından belirtildiği üzere (Dünya Bankası 2006), kayıt dışının yüksek olduğu ekonomilerde, dolaylı vergilere ağırlık verilmesi en azından vergilerin toplanabilmesini sağlamaktadır. Kayıt dışının yoğunluğu, doğrudan vergilendirmeyi yetersiz kılmakta ve dolaylı vergilere ister istemez ağırlık verilmesini gerektirmektedir.<sup>265</sup>

Dolaylı vergilerin yüksek olmasının başka bir olumsuz tarafı da ülkeye kaçak mal girişini hızlandırmasıdır. Yüksek dolaylı vergiler, ilgili ürünler açısından kaçakçılığı teşvik etmektedir. Ülkemizde boyutu sürekli artan akaryakıt, içki, sigara kaçakçılığı konunun canlı örneğini oluşturmaktadır.<sup>266</sup> Zira tüketim vergilerinin yüksekliği sebebiyle ülkeye giren kaçak akaryakıttan 2,5 milyar dolar vergi kaybı oluşmaktadır.<sup>267</sup>

---

<sup>262</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.28.

<sup>263</sup> FANTİNİ, a.g.m., s.7.

<sup>264</sup> AKDOĞAN, a.g.m., s.6.

<sup>265</sup> KANLI, a.g.m., s.88-89.

<sup>266</sup> Nurettin BİLİCİ, "Dolaylı- Dolaysız Vergiler Dengesi( Veya Dengesizliği), **Kamu Maliyesine Yeni Bakış(Teori Ve Uygulama)**, (Ed: Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.204-205.

<sup>267</sup> ADALISOY, a.g.e., s.86.

Toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payı arttığı sürece kayıt dışılık da artmakta, bu süreçte ortaya çıkan haksız rekabet ise yıkıcı olmaktadır. Öyle ki kayıt içi çalışarak kazancını vergilendiren ve işçisinin sosyal güvenlik primini yatıran kesimin aynı sektörde çalışan ve bunları yapmayan birine karşı piyasada ayakta durması pek kolay görünmemekte ve onları da kayıtdışı çıkmaya zorlamaktadır.<sup>268</sup>

Kayıt dışı ekonomi oranının yüksek olduğu ülkelerin vergi yapılarına bakıldığında dolaylı vergilerin, toplam vergi hasılatının büyük bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Ekonomik faaliyetler kayıt altına alındıkça dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı artacak ve dolaylı vergilerin oranı düşecektir.<sup>269</sup>

Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğu ülkelerde kayıtdışı ekonomi oranını düşüktür. Aşağıdaki tabloda, 2002 yılında bazı OECD ülkelerindeki dolaysız ve dolaylı vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi oranı verilmiştir.<sup>270</sup>

**Tablo 26. Türkiye ve OECD Ülkelerindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergi Oranları İle Kayıtdışı Ekonominin Karşılaştırılması**

ÜLKELER	Dolaysız Vergi (%)	Dolaylı Vergi (%)	Kayıtdışı Oranı (%)
ABD	76,3	23,7	8,6
Almanya	50,7	48,9	16,8
Avusturya	55,2	44,1	13,8
Belçika	62,2	36,1	21,5
Danimarka	65,6	34,2	17,5
Fransa	53,7	46	14,8
Hollanda	50,3	48,5	12,8
İngiltere	60	39,4	12,3
İspanya	55,2	44,2	22,3
İsveç	61,6	38	18,7
İsviçre	69,6	30,4	9,5
Kanada	68,4	31,6	15,4
Norveç	59,4	40,6	18,7
<b>TÜRKİYE</b>	34,4	65,6	30-60

**Kaynak :** AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.151.

<sup>268</sup> SÖYLER, a.g.m., s.37-38.

<sup>269</sup> KANLI, a.g.e., s.42.

<sup>270</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.151.

Tablo 26'dan görüleceği üzere, dolaylı verginin oranı yüksek olan ülkelerde, kayıt dışı ekonomi de yüksek çıkmaktadır. Örneğin; ABD'de dolaylı vergi oranı %23,7 iken, kayıt dışı ekonomi %8,6 oranında gerçekleşmiştir. İsviçre'de sırasıyla bu oranlar %69,6 ve %9,5 olarak gerçekleşmiştir. Ancak bu oranlar içinde dolaylı verginin değeri arttıkça, kayıt dışı ekonominin boyutları da artış göstermektedir. Aynı sıralama ile gidecek olursak Fransa'da %53,7 ve %14,8, İspanya'da %55,2 ve %22,3 olarak ortaya çıkmaktadır. Tesadüfi olmayan bu durum Türkiye için de geçerlidir. Dolaysız vergi oranının düşük olduğu ülkemizde, kayıt dışı ekonomi oranı oldukça yüksek seyretmektedir. 2004'de dolaylı vergi oranının %65,6 olduğu ülkemizde kayıt dışı ekonominin ortalama %30-60 civarında olduğu tahmin edilmektedir.<sup>271</sup>

## G. ENFLASYON ÜZERİNDEKİ YANSIMALARI

Verginin ekonomik amaç ve fonksiyonları, ekonomide dengenin sağlanması ve oluşan dengesizliklerin giderilmesine ilişkindir. Bu gibi durumlar karşısında vergilerden, ekonominin gerektirdiği şekilde ve kendi düzeni içinde sürebilmesine ve olası enflasyon veya deflasyon probleminin düzeltilmesine yardımcı olması beklenmektedir. Verginin ekonomik amacına uygun olarak enflasyon ile mücadelede yapılması gereken; bir taraftan toplam talep kısılıp, toplam arz ile toplam talep arasında denge sağlanmaya ve ekonomideki tıkanıklar giderilmeye çalışılırken; diğer yandan teşvik edici vergi kurumları ile ekonomide toplam arzı, toplam talep düzeyine yükseltmeye gayret gösterilmesi gerekmektedir. Bunun için mevcut vergi oranları yükseltilecek ve vergi konusuna alınmamış yeni vergiler getirilecektir.<sup>272</sup>

Laufenburger'e göre, gelirlerin bir kısmının dolaysız vergiler tarafından alınmasının deflasyonu, dolaylı vergilerin fiyatlara eklenmesini de enflasyonu teşvik etmesi kaçınılmaz gibi görünmektedir. Dolayısıyla, dolaysız vergiler satın alma gücünün bir kısmını alarak azalttığı ve talebi daralttığı için, mal ve hizmet arzı sabit kalmak şartıyla, deflasyonist bir ortam söz konusu olurken, dolaylı vergilerde yansıma olayının varlığı ve ödenen vergilerin maliyetlere katılarak fiyatlar yoluyla başkalarına yansıtılması halinde, enflasyonist bir durum (maliyet enflasyonu) ortaya çıkacaktır.<sup>273</sup>

<sup>271</sup> AY ve TALAŞLI, a.g.m., s.151.

<sup>272</sup> Fazıl AYDIN, "Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi – I", **Vergi Sorunları**, Sayı:156, Eylül 2001, s.28-29.

<sup>273</sup> Şevki ÖZBİLEN, "Vergi - Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme", s.4, <<http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/enflasyon.pdf>>, (Erişim Tarihi: 20.01.2011).



Verginin ekonomik amaç ve fonksiyonları doğrultusunda ekonomik istikrarı sağlayabilmesi için ekonomi durgunluğa girdiği dönemlerde onu uyarması, enflasyonist eğilimlerin ortaya çıktığı durumlarda ise harcamayı sınırlandırıcı etkisinin hissedilmesi gerekir. Bu durum, seçilecek vergilerin türlerine ve konuların geniş olup olmamasına bağlı olarak farklı sonuçlar yaratabilmektedir.<sup>274</sup>

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.<sup>275</sup> Bu şekilde yapılmak istenilen talebin azaltılmasıdır. Yüksek vergi oranları ve yeni vergiler sayesinde insanların satın alma güçleri azalacaktır. Verginin sözü edilen ekonomik amacına ulaşmak için, uygulanması gereken vergiler dolaylı vergilerdir. Bu durumda gelir veya servet üzerinden alınan vergilerin bu mücadelede, gider vergilerinden sonra geleceği açıktır. Çünkü harcama üzerinden alınan vergiler, vergi konularının geniş tabana yayılabilmesi ve idari uygulama kolaylıkları açısından, ekonomideki likidite fazlalığını kolaylıkla yok edecektir. Oysa, gelir veya servet üzerinden alınan vergiler, genel olarak tahakkuk ettikleri anda tahsil edilmedikleri için, özellikle yüksek enflasyonun hakim olduğu ülkelerde istenilen sonuçları kısa vadede yerine getiremezler. Ancak gelir vergileri, kaynakta stopaj ve peşin vergi usulleri ile alınırsa bu sorun da ortadan kalkabilir.<sup>276</sup>

Vergilemenin ekonomik amacına ağırlık verilerek enflasyon ile mücadele edilirken, sosyal amaca zarar vermek mümkündür. Çünkü enflasyon ile dolaylı vergiler aracılığıyla mücadele edildiğinde; gelir dağılımı, toplumun varlıklı kesimleri lehine bozulacak, düşük gelirli gruplar bu durumdan zarar göreceklerdir. Bu nedenle Dolaylı vergiler, vergilemenin ilkelerinden adalet ilkesini tam olarak yerine getirememektedir.<sup>277</sup>

Dolaylı vergilerde asıl yükü tüketiciler çekmektedir. Enflasyon dolayısıyla, iktisadi matrah üzerinden tespit edilen dolaylı vergilerdeki matrah artışı, tüketicilerin yükünü daha da arttıracaktır. Zaten, dolaylı vergilerin adil olmadığı, daha çok dar gelirli

---

<sup>274</sup> AYDIN, a.g.m., s.30.

<sup>275</sup> DEMİRAL, a.g.e., s.28.

<sup>276</sup> AYDIN, a.g.m., s. 29.

<sup>277</sup> AYDIN, a.g.m., s.29.

kesimin aleyhine olduğu bilinmektedir. Ayrıca, dolaylı vergilerin oranlarındaki yükselme, mal ve hizmetlerin üretim maliyetini artırmakta ve sonuçta fiyatları yukarı çekmektedir. Bu vergiler, objektif vergiler gurubunu teşkil etmektedirler. Mükellefin şahsi ve ailevi durumunu dikkate almamaktadır. Bu tür vergilerde, geliri az olanla, çok olan arasında bir fark yoktur. Kişilerin vergi ödeme gücü eşit olamayacağına göre, enflasyon sebebiyle vergi miktarındaki artış, tüketicilerin ve özellikle bunlar içinde dar gelirlilerin vergi yükünü artıracaktır.<sup>278</sup>

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının bilinçli bir şekilde artırılmasının; ülkemizde yaşanan yüksek enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerinde yol açtığı aşınmadır. Ekonominin krize girdiği yıllarda vergi gelirleri tahsilat artışı enflasyon hızının gerisinde kalmıştır. Bu kayıpların telafisi için ya 1994 krizinde olduğu gibi yeni vergiler salınmış (Net Aktif Vergisi, Ekonomik Denge Vergisi) ya da dolaylı vergi oranları yükseltilmiştir.<sup>279</sup>

**Tablo 27. Enflasyon Göstergeleri ve Dolaylı-Dolaysız Vergi İlişkisi**

Yıllar	Enflasyon Oranı	Dolaysız Vergiler(%)	Dolaylı Vergiler(%)
1990	60,30	52	48
1991	65,90	52	48
1992	70,10	50	50
1993	66,10	49	51
<b>1994</b>	<b>106,26</b>	<b>48</b>	<b>52</b>
1995	89,11	41	<b>59</b>
1996	80,35	39	61
1997	85,73	41	59
1998	84,64	47	53
1999	64,87	45	55
2000	54,92	41	59
2001	54,40	40	60
2002	45,00	34	66
2003	25,30	33	67
2004	10,60	31	69
2005	8,20	33	67
2006	9,60	31	69
2007	8,40	28	72
2008	10,44	29	71
2009	6,25	29	71
2010	8,57	27	73

**Kaynak:** TÜİK, <<http://www.tuik.gov.tr/>>, GİB, <[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr/)> ve <[https://portal.muhasabat.gov.tr](https://portal.muhasabat.gov.tr/)>'den yararlanılmıştır. (Erişim Tarihi:15.07.2011)

<sup>278</sup> ÖZBİLEN, a.g.m., s.3.

<sup>279</sup> TUNÇEL, a.g.m., s.133-135.

Tablo 27’den görüleceği üzere 1994 krizi nedeniyle enflasyon oranı %66,10’dan %106,26’ya çıkmıştır. Bu ekonomik durum ertesi yıl dolaylı vergilerde büyük bir yükselişe neden olmuştur. 1994’de %52 oranında olan dolaylı vergiler, enflasyon oranındaki hızlı artışla meydana gelen vergi gelirlerindeki azalışı telafi edilmesi amacıyla 1995 yılında %59’a yükseltilmiştir. Ancak sonraki yıllara baktığımızda enflasyon oranında düşüş yaşanmasına rağmen dolaylı vergilerden vazgeçilememiş hata sürekli bir artış yaşanmıştır. Bu durum enflasyon oranıyla dolaylı vergiler arasında tek taraflı bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Bunun nedeni ise dolaylı vergilerdeki artışın sadece enflasyona bağımlı olmamasıdır.

Türkiye 1983 yılından beri yüksek enflasyon içinde yaşamaktadır. Enflasyon sonucu maliyetleri yükselen üreticiler bu yükselişleri ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatlarına yansıtarak etkisinden kurtulma şansına sahip iken nihai mal ve hizmet satın alan kişiler bu olanaktan yoksundur.<sup>280</sup> Enflasyon dolaylı vergilerin adaletsizliğini fiyat artışları ile daha da artırmaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması için dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılmasını sağlayacak vergi reformuna ihtiyaç bulunmaktadır.<sup>281</sup>

## **II. GÜNÜMÜZDE DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE YÖNELİŞİN ORTAYA ÇIKARDIĞI OLUMSUZLUKLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER**

### **A. NAKİT AKIŞ VERGİSİ ÖNERİSİ**

Ekonomik büyüme ve ekonomik etkinlik gibi iki önemli amaca önem veren Arz-yönlü iktisatçılar vergi indirimleri, artan oranlı gelir vergisinde artan oranlılığın kaldırılarak düz oranlı hale getirilmesi yönünde vergi reformu önermektedirler. Bazı arz yönlü vergi politikacıları gelir ve kurumlar vergilerinin bütünüyle kaldırılmasını bunun yerine “Nakit Akış Vergisi” uygulanmasını savunmaktadırlar. Arz yönlü vergi reformcuları artan oranlı gelir vergisi sisteminin nispî fiyatları olumsuz yönde etkileyerek ekonomik büyümenin yavaşlamasında ve verimliliğin azalmasında etkili olduğunu ileri sürmektedirler.

<sup>280</sup> Ufuk GENCEL, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2005, Sayı:201, s.161-162.

<sup>281</sup> SOLMAZ, a.g.m., s.6.

Nakit Akışı Vergisi, kamu maliyesi literatüründe “tüketim vergisi” veya “harcama vergisi” olarak da adlandırılmaktadır. Kurumlar vergisi de dahil olmak üzere gelir vergisi sisteminin alternatiflerinden birisi de artan oranlı tüketim vergisidir. Tüketim vergisi ya da Nakit Akış Vergisi tüketimi matrah olarak esas olan bir dolaysız vergidir.

Nakit Akışı Vergisi'nde diğer başlıca iki yönden diğer tüketim vergilerinden farklıdır. Nakit Akışı Vergisi sübjektif ve dolaysız bir vergidir. Vergiyi ödeyen kimse aynı zamanda nihai yükümlüdür. Başka bir ifade ile Nakit Akışı Vergisi'nde, ödenen verginin diğer tüketim vergilerinde olduğu gibi başka kimselere aktarılması söz konusu değildir. Vergi yönetimi açısından, bu verginin matrahı bir kişinin belli bir dönemde elde ettiği toplam gelirden, o kişinin net tasarruf artışı düşülür ve geriye kalan tüketim verginin matrahını oluşturur. Harcama vergisi iki kademeli de olabilmektedir. Birinci kademedeki geniş çapta harcama türleri sabit oranlı olarak vergilendirilmekte belirlenen bir düzeyi aşan harcaması olan mükellefin tüketimine ise artan oranlı tarife uygulanmaktadır.<sup>282</sup>

## **B. TÜKETİM VERGİLERİNDE YENİ DÜZENLEMELER YAPILMASI**

Vergilerin önemli bir bölümünü oluşturan Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi (KDV) açısından bakıldığında, gelir vergisi genellikle artan oranlı bir tarife ile tahsil edilmektedir. Düşük gelir grupları daha az vergi öderken, gelir düzeyi yükseldikçe daha yüksek oranda vergi ödendiğinden, vergi sonrası gelirin düşük gelir grupları lehine düzelmesi beklenir. Katma değer vergisi ise standart oran açısından düşünüldüğünde, düşük gelirli kesimler gelirlerinin tamamına yakınına harcadıklarından, bu kesim aleyhine gelir dağılımını bozabilir. Ancak bu tür bir sonuç göz önüne alınarak KDV oranlarında farklılaşmaya gidilmekte ve temel ihtiyaç maddelerinden lüks mallara doğru bir derecelendirilme yapılarak muhtemel bir gelir dağılımını bozucu etkisi önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak son yıllarda Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ile yapılan düzenlemeler dolaylı vergilerin adaletsiz etkisini daha da artıracak niteliktedir.<sup>283</sup>

ÖTV'de farklı oranların uygulanması (temel gıda mad. düşük, lüks mallarda yüksek oran vb.) vergi adaletinin sağlanması için önemlidir fakat yeterli değildir. Veriler

<sup>282</sup> Ali Rıza GÖKBUNAR, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını**, İzmir, 1997, s.301-324.

<sup>283</sup> KANLI, a.g.e., s.53.

Türk Vergi Sisteminin vergilemede “adalet” ilkesini karşılamada zorlandığını ortaya koymaktadır.<sup>284</sup>

Dolaylı vergilerin etkinlik kayıplarını asgariye indirmenin bir yolu dolaylı vergi yapısını düz oranlı tarifeden kurtarmaktan geçmektedir. Her mal ve hizmet grubuna aynı oranda uygulanan bir dolaylı vergi nispi fiyatları çarpıtır.<sup>285</sup>

Vergi, mükelleflerin farklı servet, gelir ve harcama düzeylerini, başka bir ifadeyle şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayan katma değer vergisinde oran farklılaştırması yapılarak mal ve hizmetlerin kişisel ihtiyaçları karşılamadaki zorunluluk derecesine göre, vergideki adaletsizlik giderilebilmektedir. Toplumunu oluşturan tüm bireylerin tüketmek zorunda olduğu temel ihtiyaçlara yönelik mal ve hizmetlerin düşük oranlarda, buna karşın lüks tüketim grubuna girenlerin ise yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmaları sonucunda vergi adaletinin kısmen de olsa sağlanması söz konusudur. Bu anlamda bireylerin zorunlu gereksinimlerine yönelik mal ve hizmetlerin belirlenmesi konusu gündeme gelmektedir.<sup>286</sup>

Bir dolaylı vergi olan Katma Değer Vergisi uygulamasında vergileme yapılırken insanların gelir seviyelerinin verginin alınması açısından bir önemi yoktur. Çünkü Katma Değer Vergisi kişileri değil konuları vergilemektedir. Fakat Katma Değer Vergisinin konusuna giren malı veya hizmeti satın alan kişinin geliri bu vergiyi ödemekte zorlanabilir. Bu durum Katma Değer Vergisi sisteminde mal ve hizmetlere uygulanan farklı oranlarla giderilmeye çalışılmıştır. Örneğin ülkemizde Katma Değer Vergisi mevzuatına göre temel gıda maddeleri olarak kabul bir takım mallar indirimli orana tabi tutulmuştur. Sistemdeki genel oran bu gün için %18'dir ve buna göre indirimli oran iki tanedir; %1 ve %8. Bu durumda dolaylı vergilerin yukarıda belirtilen olumsuz etkileri göz önünde tutularak, temel gıda maddesi olarak nitelendirilen mallara %1 oranında Katma Değer Vergisi uygulanması gerektiği düşünülebilir. Bunun yanı sıra dolaylı vergilerin olumsuz etkilerini azaltmak amacı ile %1 oranında vergilendirilecek temel gıda maddesi kabul edilen ürün yelpazesini daraltmak yerine genişletmek gerekir. Ayrıca zorunlu sağlık hizmetleri olarak nitelendirilebilecek bir çerçeve hazırlanmalı ve tıbbi muayene, tedavi ve ilaçlarında %1 Katma Değer Vergisine tabi olması

---

<sup>284</sup> GENCEL, a.g.m., s.157.

<sup>285</sup> ARICI, a.g.e., s.45.

<sup>286</sup> Selda AYDIN, “Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi I”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2009, Sayı: 244, s.3.

sağlanmalıdır. Bu durum Katma Değer Vergisi tahsilatını bir miktar düşürebilir. Ancak vergi toplamak sadece mali amaçlar dikkate alınarak yapılacak bir işlem olmamalıdır. Vergi toplamanın en önemli etkilerinden bir tanesi de sosyal tesirleridir. Vergilerin sosyal etkileri dikkate alınmaksızın vergi planlaması yapılmaması gerekir. Ayrıca yukarıdaki öneri neticesinde meydana gelecek vergi gelirleri azalışı yüksek gelir gruplarına hitap eden mal ve hizmetlerden alınan vergilerdeki küçük artışlarla telafi edilebilir.<sup>287</sup>

Vergi sisteminin bütününe neler olduğuna bakılmaksızın bir vergi aracı setine odaklanmak yanıltıcı olabilir. Örneğin yeniden bölüşümü gelir vergisine ve gelir yaratmayı dolaylı vergilere bırakmamalıyız. Her iki vergi de bölüşümü, kaynak tahsisini etkilerken gelir yaratırlar. Bunun yanında dolaylı vergilemenin odağı nihai tüketim olmalıdır. Yani özel bölüşümsel nedenler var olmadıkça ya da nihai malların vergilemesinde bir zorluk olmadıkça ara malları vergilendirilmemelidir. Aynı durum tarifeler için de geçerlidir. Bu vergiler sadece sanayiye korumak için daha iyi bir yol yoksa kullanılmalıdırlar. Koruma sağlamada transferler, kotalara göre daha avantajlıdır. Dolaylı vergiler, malların yoksulların tüketiminde görel olarak daha önemli olup olmadığını dikkate almak için tekdüzelikten uzaklaşmalıdır (bu mallar üzerindeki düşük vergileme lehine yumuşatma yapılarak).<sup>288</sup>

Eğer kriter olarak adaleti etkinliğe dahil edersek, vergileme ve transfer aracılığıyla gerçekleştirilen gelirin yeniden bölüşümü yeterince güçlü olmadıkça tekdüze verginin cazip olmadığını görürüz. Vergileme ve transfer sistemleri ne denli etkisiz ise mal ve hizmet vergilerinin tekdüzeliği (uniformity) o denli geçersiz bir argüman olur.<sup>289</sup>

### **C. VERGİLERİN ADİL DAĞILIMINA YÖNELİK ÖNERİLER**

AB ve OECD'nin üzerinde haklı olarak titizlikle durduğu ayırıcı vergilendirmeyi azaltmak yerine sırf hasılat endişesiyle, kolaycı ve ayırıcı düzenlemelerden medet umulmuştur.<sup>290</sup>

---

<sup>287</sup> ATEŞLİ, a.g.m., s.140.

<sup>288</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.18.

<sup>289</sup> DURMUŞ, a.g.m., s.20.

<sup>290</sup> ÖZDEMİR, a.g.m., s.30.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerde oranların yükseltilmesi, mali ve mali olmayan amaçlara ulaşmak açısından yapılmaktadır. Örneğin, KDV’de genel oran %15’den %17’ye ve daha sonra da %18’e çıkarılmıştır. Buradaki temel hedef, verginin mali amacı olan gelir elde etmektir. Fakat oranların yükseltilmesi, verginin mali olmayan amaçlarına ulaşmayı zorlaştırabileceği gibi, verginin mali amaçlarına da ulaşmayı güçleştirebilir. Mal ve hizmet satış fiyatına eklenmek suretiyle nihai tüketiciye yansıtılan vergi, mal ve hizmetin fiyatını yükselteceği için o mal ve hizmetin satışında azalma olabilecektir. Sonuç olarak, mal ve hizmet alımının caydırılması, devleti vergi gelirinden de mahrum bırakabilecektir. Dolayısıyla, etkin bir dolaysız vergi sistemi oluşturulmalı ve dolaysız vergilerin yarattığı gelir kayıplarını, dolaylı vergilerin oranlarını artırarak telafi etme anlayışından uzaklaşılmalıdır.<sup>291</sup>

Bir ülkenin vergi sistemindeki dolaylı-dolaysız vergi oranı, o ülkenin vergilerinin adil olup olmadıklarını gösteren global bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Genel olarak bir ülkenin vergi sistemi içindeki dolaylı-dolaysız vergi oranı ülkenin iktisadi gelişme seviyesine göre paralel bir seyir izlemektedir.<sup>292</sup>

Batı ülkelerinde dolaysız vergiler alanında vergi tabanı genişletilmiştir. Genişlemenin sağlanmasından sonra vergi oranlarında indirimlere gidilerek, vergi kaçaklarının azaltılması ve dolayısıyla vergi hâsılatının artırılması amaçlanmıştır.<sup>293</sup>

Diğer yandan gelir dağılımı bakımından negatif etkileri bünyesinde barındıran harcama vergileri, gelişmiş ülkelerde zorunlu tüketim mallarına uygulanan düşük oranlar veya istisnalar vasıtasıyla şahsileştirilmekte ve vergi adaleti bakımından ortaya çıkan negatif etkiler hafifletilmeye çalışılmaktadır. Ancak konuyu geliştirmekte olan ülkeler açısından değerlendirdiğimizde, bu ülkelerde gerek kişi başına milli gelir seviyesinin oldukça düşük olması, gerek modern anlamda bir sosyal güvenlik sisteminin olmaması ve bunun yanı sıra dolaylı vergilerin özünü oluşturan harcama vergilerinin ortaya çıkardığı tersine artan oranlı yapıyı hafifletici müesseselerin sistemde yer almaması, bu ülkelerde dolaylı vergilerin uygulama alanının mümkün olduğunca sınırlı tutulmasını gerekli kılmaktadır.<sup>294</sup>

---

<sup>291</sup> Haydar Lütfü EJDER, “Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 158 Kasım 2001, s.151-153.

<sup>292</sup> KANLI, a.g.e., s.52.

<sup>293</sup> ARICI, a.g.e., s.51.

<sup>294</sup> SUSAM ve OKTAYER, a.g.m., s.114.

Bir vergi reformu, toplam tüketimi eğer hanehalkı arasında dağıtırsa diğerlerinden daha ekonomik etkindir. Bu eşitsizliğin azaltılması yoksulu kayıran vergi reformu tercihiyle veya ortalama yaşam standardının arttırılmasıyla ve hane halkını kayıran vergi reformu tercihiyle başarılabilir.<sup>295</sup>

#### **D. VERGİ YÜKÜNÜN ADİL DAĞITIMINA YÖNELİK ÖNERİLER**

Dolaylı vergiler hükümetlerin gelirlerini arttırması için daha kolay bir yol sunar. Çünkü vergiler fiyatlara yansıtıldığında, insanlar ne kadar vergi ödediklerini fark etmezler ve hükümetler daha az idari ve yönetim maliyetiyle karşılaşılır. Türk hükümetleri 30 yıldır vergi toplamada bu uygun yolu kullanır ve onlar bu alışkanlıklarını değiştiremezler. Eğer yoksul hane halkı üzerindeki bu vergi yükü azaltılmazsa dolaylı vergiler Türkiye’deki eşitsizlik üzerinde negatif bir etkiye sahip olacaktır. Bunu önlemek için dolaysız vergi temelini genişletmede daha ciddi çalışmalar olmalıdır. Çünkü bu vergiler kayıt dışı istihdam ve vergi kaçakçılığını azaltmasının yanında düzeltici etkiye sahiptir.<sup>296</sup> Bu çalışmalardan bazılarını şöyle sıralayabiliriz.<sup>297</sup>

- Vergi ödenebilir düzeyde olmalıdır. Bunun için de vergi matrahı ve vergi oranları "optimal" bir düzeye çekilmeli, vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olmalı bunun için de vergi oranları fiili oranlara kadar düşürülerek yaygınlaştırılmalıdır. Gelir vergisi düz oranlı bir vergi haline getirilmeli ve gelir ve kurumlar vergisi oranı yüzde 15’e düşürülmelidir.
- KDV oranları artırımlarının vergi tahsilatını artırmadığı gibi, kayıtdışı ekonomiyi büyüttüğü bir gerçektir. Özel indirim oranları artırılmalıdır. Özellikle Türk aile yapısının geniş aile tipi olduğu dikkate alınırca sosyal amaçlar açısından ücretlilerin bakmakla yükümlü olduğu aile bireyi sayısınca bir indirim uygulanmalıdır.
- Öncelikle düşük gelir gruplarındaki vergi yükünü üst gelir gruplarına yaymak ve aktarmak gereklidir. Vergi sistemimizde rant ekonomisinden üretim ekonomisine geçilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.

<sup>295</sup> AASNESS , ed., a.g.m., s.5-6.

<sup>296</sup> ALBAYRAK, a.g.m., s.143-145.

<sup>297</sup> GÖKBUNAR, a.g.m., s.301-324.



Üretken olmayan sektörlerde, her türlü rant ve spekülâtif kazanç sahiplerine vergi yükü kaydırmaları gerçekleştirilmelidir.

- Stopaj uygulaması nihai vergilendirme aracı olarak değil, otokontrol ve peşin vergi aracı olarak kullanılmalıdır. Stopaj yöntemi yerine ekonomik gelir-gider kavramına geçilerek gerçek vergiciliğe yönelinmelidir.
- Vergi istatistiklerinin milli gelirden pay alan kesimlerin vergi yüküne ne kadar katlandıklarının gösterecekleri bir özelliği yansıtır nitelikte düzenlenmelidir. Vergilemede şeffaflık gereklidir. Gerçek verginin toplanamadığını, hangi kesimler üzerinde verginin yoğunlaştığını, kimlerin vergi yükünün artırılması gerektiği kamuoyuna anlatılmalıdır.

## **E. TÜRK VERGİ İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA YÖNELİK ÖNERİLER**

Vergi yapısının sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve fonksiyon görmesinde, sistemi bütünleyen unsurların da büyük önemi mevcuttur. Bu anlamda; yasal düzenlemeler kadar, etkin bir vergi yönetimi ve etkin bir vergi yargısı vazgeçilmez amaçlar konumundadır. Vergi idaresinin etkin bir şekilde yapılandırılması, birbirini tamamlayan örgütsel temel unsurların hiç birinin ihmal edilmeden yönetsel yapının oluşturulması, başarılı bir mali yönetimin zorunluluğu vardır. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamalar ile yargı aşamalarında çözümlenmesi bakımından sahip olunan etkinlik ve gösterilen başarı, sistemi bütünleyen diğer önemli bir temel unsur konumundadır.<sup>298</sup>

“Mükellefin harcama düzeyi ile vergi ödeme gücü arasında bağlantı kurulup, harcama yapabiliyorsa vergi ödeme gücü de vardır, ya da vergi konuları zarurilik ve lükslük niteliklerine göre farklı vergilendirmeye tabi tutularak mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak olanağı vardır.” gibi görüşler ileri sürülebilir ise de, uygulama açısından bunun pek gerçekleştirilemediği görülmektedir. Özellikle zorunlu nitelikteki ihtiyaç tüketiminden kaçınılması, ikame olanaklarının her zaman bulunamaması, ihtiyaç maddelerinin ve bunları karşılamaya yönelik maddelerin lükslük

---

<sup>298</sup> AKDOĞAN, a.g.m., s.6.

dereceleri açısından var olan belirsizlikler bunun en önemli nedenleridir.”<sup>299</sup> Fakat bu durum hiç bir şey yapılamaz anlamına gelmemelidir.

Ülkemizde gelirleri vergileyerek yeterli vergi kaynağına ulaşamamakta, önemli bir kesim neredeyse bütünüyle dolaysız vergilerin dışında kalmaktadır. Türk vergi idaresi harcamaları vergilemeyi başarabilir. Böyle bir görevin başarabilmesi için “Maliye Bakanlığı” bir “**Gelirler Bakanlığı**” haline getirilmeli, vergilerin yönetimi sorumluluğu bu bakanlığa verilmelidir. Hazine ise “**Harcamalar Bakanlığı**” biçiminde yeniden örgütlenerek devlet harcamaları ve mallarının sorumluluğunu almalıdır.<sup>300</sup>

Vergi yönetimi ve vergi uygulamaları kamu yönetiminin bir işlevi konumunda olmasına karşın, vergi politikalarının belirlenmesi ise siyasal bir işlev durumundadır. Bu yaklaşımdan hareketle çağdaş vergi idarelerinde ve OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda, vergi politikası işlevi, diğer işlevlerden ayrı tutulmaktadır. Hangi yönde olursa olsun, işlev dağılımındaki yaklaşımda zaman zaman farklılıklar görülse bile, temel hedef; mükelleflerin mümkün olduğunca yaratılacak mali yükümlülüklere kendiliklerinden katılımlarını sağlayıcı, özellikle uygulama bakımından ilgili toplum kesimlerinin beklentilerini ve tercihlerini göz önünde tutan uygulama yöntem ve tekniklerinin benimsenmesi olmalıdır.<sup>301</sup>

Dolayısıyla vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir. Kayıt dışı verginin önlenmesi için, vergi oranları makul seviyelerde tutulmalı, ödemeler bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştirilmeli, vergi çeşitleri aşağıya çekilmeli, muafiyet ve istisnalar en aza indirilmelidir. Vergi kanunları herkes tarafından anlaşılabilir açıkta olmalı ve uygulanabilir bir yapı arz etmelidir. Vergi denetimi etkin ve yaygın bir şekilde yapılmalıdır. Vergi dışı piyasa ekonomisinin yok edilmesi için vergi denetimleri yaygınlaştırılmalıdır. Vergi bürokrasisi azaltılmalıdır. Vergi suç ve cezaları ile ilgili yasal düzenlemeler getirilmelidir. Vergi yönetimi ve denetiminde teknoloji ve bilişim imkânlarından yeterli düzeyde yararlanılmalıdır.

---

<sup>299</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi, 3. Baskı, s.234, **Aktaran**; Erkan ATEŞLİ, “Dolaylı Vergilerin Artışının Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, 2001, Mart, Sayı:99, s.138, <[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2001032483.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2001032483.htm)>, (Erişim Tarihi: 22.10.2010).

<sup>300</sup> GÖKBUNAR, a.g.m., s. 301-324.

<sup>301</sup> AKDOĞAN, a.g.m., s.9.

Bunlar gerçekleştirilmediği sürece etkin bir vergi sisteminin varlığından söz etmek mümkün olmayacaktır.<sup>302</sup>

## **F. DOĞRUDAN VERGİLERE AĞIRLIK VERİLMESİNE VE DOLAYLI VERGİ YÜKÜNÜN AZALTILMASINA YÖNELİK ÖNERİLER**

Günümüzde dolaysız vergilerin (gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi gibi) toplam vergi gelirleri içindeki payının, dolaylı vergilerden (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi gibi) daha fazla olması sözü verilmektedir. Ülkemizde hâlihazırda bu tablo tam tersine olup dolaylı vergilere dayalı bir vergilendirme sistemi mevcuttur. Dolaylı vergilere dayalı bir sistem ise adaletsizdir. Ancak önemle işaret etmek gerekir ki, bu hedef, ekonominin büyümesi şartına bağlı bir hedefdir. Ekonomi büyümezse adaletsiz olduğu bilinmesine rağmen, dolaylı vergi hakimiyetinin devam edeceği anlaşılmaktadır. Dolaylı vergi indirimleri, ancak ekonomik büyüme gerçekleşirse söz konusu olur.

Bununla birlikte herhangi bir şarta bağlı olmaksızın, vergi gelirlerinin büyük kısmının dolaylı vergilerden değil, dolaysız vergilerden elde edilmesi sözünün gerçekleşmesi ancak orta vadede mümkündür.

Günümüzden itibaren muhtemelen 12 yıllık bir süre zarfında, vergi adaletinin sağlanması hedeflenmekte ve bunun “vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payının azaltılması” yoluyla yapılması hedeflenmektedir.<sup>303</sup>

---

<sup>302</sup> GÖK, a.g.m., s.16.

<sup>303</sup> Funda Başaran YAVAŞLAR, “Seçim Beyannamelerinde Vergiler”, <<http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=564>>, (Erişim Tarihi:12.05.2011).

## SONUÇ

İdeal bir vergi sisteminin oluşturulmasında cevaplanması gereken temel sorulardan biri, vergi bileşiminin nasıl belirleneceğidir. Bir kişinin vergi ödeme gücünü belirlemede gelirin, servetin ve harcamaların dikkate alınması gerektiği konusunda yaygın bir kanı bulunmaktadır. Öte yandan temeli eskilere dayanmakla birlikte, özellikle son yıllarda vergi bileşiminin seçimiyle ilgili tartışmalar yeni bir boyut kazanmıştır. Bu tartışmalar daha ziyade gelir vergileri ile harcama vergilerinin birbirine alternatif vergi konuları olarak ele alınması alanında yoğunlaşmıştır. Bu konudaki tartışmalardaki temel etken, globalleşmenin etkisiyle vergi politikalarında yaşanan değişimdir.

Gelişmiş OECD ülkelerinde; kurumlar vergisi, gelir vergisi ve motorlu taşıtlar vergisini kapsayan dolaysız vergilerin oranları, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergileri kapsayan dolaylı vergilere göre daha yüksektir. Dolaylı vergi oranları gelişmekte olan ülkelerde daha fazla olduğu için bu ülkelerde vergi yükünün dağılımı da adaletsizdir.

Türkiye'nin, iyi ve adil işleyen bir vergi sistemine sahip olan, kayıt dışı ekonominin nispeten çok daha makul düzeylerde olduğu, vergi bilincinin yerleşmiş olduğu gelişmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında reform niteliğinde adımlar atılması gerektiği görülmektedir. Nitekim vergi hâsılatı açısından da ülkemiz OECD ülkeleri arasında arka sıralarda yer almaktadır.

Vergiler, ekonomik ve sosyal yaşamın belirleyici unsurlarındandır. Vergilerin dolaylı ve dolaysız şekilde oluşumu; ekonomik büyümeyi, gelirin ve vergi yükünün adil dağılımını, tasarruf ve yatırımları ekonomide kayıt dışının büyüklüğünü, vergiye karşı mükellef tepkilerini, tüketimin ve üretimin yapısını, istihdamı, rekabet koşullarını gibi birçok faktörü çok yakından etkilemektedir. Bu çalışmada Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi yapılmıştır.

Burada dolaysız vergilerden dolaylı vergilere geçiş sonucu gelir dağılımında adaletsizlik ortaya çıktığı görülmektedir. Tüketim vergileri, mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş vergilerdir. Dolayısıyla alıcıların ekonomik durumlarını dikkate almazlar. Dolaylı vergilerin payının artması, zengin yoksul ayrımı olmadan herkesin

yakın oranlarda vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Tüketim vergileri içerisinde bulunan KDV' deki oran farklılaştırması (%1, %8, %18 gibi) bu eşitsizliği bir miktar azaltmaya çalışsa da bu sorunu çözmede yeterli değildir. Çünkü bu farklılaştırmanın yapılabilmesi hangi mala ne oranda vergi uygulanacağı o malın lüks veya zorunlu olup olmadığına bağlıdır. Hangi malın lüks hangi malın zorunlu olduğu ise göreceli olduğu için bunu belirlemek zordur.

Dolaylı vergilerde vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirli bütçesindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazla olmakta ve vergi yükü asıl olarak düşük ve sabit gelirli üzerinde kalmaktadır. Çünkü dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmektedir. Dolaylı vergilerde ise böyle bir durum söz konusu değildir.

Gelir vergilerinden tüketim vergilerine geçiş, yatırım ve büyüme artışını doğurur. Bu durum, gelir vergilerinin hem tasarruf edilen geliri hem de tasarruflardan elde edilen geliri içermesinden kaynaklanır. Buna karşılık tüketim vergileri, tasarrufları içermez. 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. Ayrıca tüketim vergileri, işçiler tarafından ödenen toplam vergiler üzerinde çok fazla etkiye sahip değildir. Bu yüzden onların çalışıp çalışmama kararlarını etkilemez. Hatta tüketim vergileri marjinal vergi oranlarını azaltacak ve onları daha fazla çalışmaları için teşvik edecektir. Bu da istihdamı artıracaktır. Ayrıca istihdam üzerindeki vergi yükü azaltılırsa işgücüne katılım oranı yükselecektir.

Gelir yerine tüketim vergilemesi tasarruf etmenin mali zararını giderir. Çünkü tasarruflara tüketim vergileri dokunmaz. Bu sürekli olarak uzun dönemde daha yüksek sermaye birikimine ve böylece daha yüksek büyüme oranına yol açar. Ancak dolaysız vergilerdeki indirimlerin dolaylı vergilerle telafisi söz konusu olursa, bunun vergi yükünü işgücüne yansıtarak istihdama ve büyümeye negatif etkide bulunacağı da unutulmamalıdır. İstihdam üzerinden alınan vergiler ise, tüketim vergilerine oranla bireylerin tüketim–tasarruf ve/veya işgücü arzı ile boş zaman arasındaki tercihlerini daha fazla değiştirmektedir. Bu nedenle, dolaysız vergilerin büyüme üzerinde etkili

olması beklenirken, dolaylı vergilerin büyüme üzerinde nispeten daha az etki yapması beklenmelidir.

Vergi yapısı, hangi yaklaşım çerçevesinde ele alınırsa alınsın, tüm yaklaşımları şu veya bu boyutta temelden etkileyen bir faktör olarak kayıt dışılığın mümkün olduğunca önünün alınması büyük bir önem taşımaktadır. Ancak kayıt dışı ekonomi dolaylı vergileri gerekli kılarken dolaylı vergiler de kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır. Tüketim harcamaları üzerinden alınan dolaylı vergilerin fazla olması, üretici ve tüketicilerin bir bölümünü çok daha cazip olan kayıt dışı ticari işlemlere yönlentmektedir. Bu açıdan bakılırsa kayıt dışı ekonomi ile dolaylı vergilerin birbirlerini besleyen bir döngü içine girdikleri görülmektedir.

Gelirlerin bir kısmının dolaysız vergiler tarafından alınmasının deflasyonu, dolaylı vergilerin fiyatlara eklenmesini de enflasyonu teşvik etmesi kaçınılmaz gibi görünmektedir. Dolayısıyla, dolaysız vergiler satın alma gücünün bir kısmını alarak azalttığı ve talebi daralttığı için, mal ve hizmet arzı sabit kalmak şartıyla, deflasyonist bir ortam söz konusu olurken, dolaylı vergilerde yansıma olayının varlığı ve ödenen vergilerin maliyetlere katılarak fiyatlar yoluyla başkalarına yansıtılması halinde, enflasyonist bir durum (maliyet enflasyonu) ortaya çıkacaktır.

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. Bu durumda gelir veya servet üzerinden alınan vergilerin bu mücadelede, gider vergilerinden sonra geleceği açıktır. Çünkü harcama üzerinden alınan vergiler, vergi konularının geniş tabana yayılabilmesi ve idari uygulama kolaylıkları açısından, ekonomideki likidite fazlalığını kolaylıkla yok edecektir. Oysa, gelir veya servet üzerinden alınan vergiler, genel olarak tahakkuk ettikleri anda tahsil edilmedikleri için, özellikle yüksek enflasyonun hakim olduğu ülkelerde istenilen sonuçları kısa vadede yerine getiremezler.

Dolaylı vergilerde asıl yükü tüketiciler çekmektedir. Enflasyon dolayısıyla, iktisadi matrah üzerinden tespit edilen dolaylı vergilerdeki matrah artışı, tüketicilerin yükünü daha da arttıracaktır. Zaten, dolaylı vergilerin adil olmadığı, daha çok dar gelirli kesimin aleyhine olduğu bilinmektedir. Ayrıca, dolaylı vergilerin oranlarındaki yükselme, mal ve hizmetlerin üretim maliyetini arttırmakta ve sonuçta fiyatları yukarı

çekmektedir. Dolayısıyla o mal ve hizmetin satışında azalma olabilecektir. Sonuç olarak, mal ve hizmet alımının caydırılması, devleti vergi gelirinden de mahrum bırakabilecektir.

Sonuç olarak dolaysız vergilerden dolaylı vergilere geçişin ekonomik yansımalarının ortaya çıkardığı olumsuzluklar giderilmesi gerekmektedir. Bunun için Nakit Akış Vergisi kullanılmalı, tüketim vergilerinde yeni düzenlemeler yapılmalıdır. Vergilerin ve vergi yükünün adil dağılımına yönelik önerileri dikkate alarak ekonomik gelişmeyi engelleyen genel tüketim nitelikli dolaylı vergi uygulamalarından vazgeçilmesi gerekmektedir. Ayrıca Türk vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

## BİBLİYOGRAFYA

### Kitaplar ve Tezler

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

AKALIN Güneri, **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayıncılık, Ankara, 2000.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı Ankara 2005.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 7.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL İstiklal Y., **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.

ALICI Yusuf, **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi**, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde 2002.

ALTINSOY Selçuk, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nin Türk Bankacılık Sektörüne Etkileri**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Temmuz 2010.

ATILGAN Hasan, **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2004.

ARICI Fürgan, **Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, Kasım 2007.

BAYRAMIÇ Mehmet Hakan, **Türkiye’de Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümleri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

BİLİCİ Nurettin, “Dolaylı- Dolaysız Vergiler Dengesi( Veya Dengesizliği), **Kamu Maliyesine Yeni Bakış(Teori Ve Uygulama)**, (Ed: Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006.

ÇAKIROĞLU Tülay, **Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Adana, 2005.

DEMİRAL Baycan, **Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkileri ve Avrupa Birliği İle Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Süreci**, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi 2007.



- DEVİRİM Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.
- ERKAN Fikret, **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Yayın No:2009/399, Ankara, 2009.
- HALLER, H, **Maliye Politikası**, (Çev: Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi, Yayın No:1981, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.
- KANLI Murat, **Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- MUSGRAVE Richard A., MUSGRAVE Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, Tokyo, 1980, 257, **Aktaran: Cahit ODABAŞI, Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
- MUTER Naci B., ÇELEBİ A. Kemal, SAKINÇ Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, İkinci Baskı, Manisa 2006.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 5.Baskı, Okan Dağıtım Yayıncılık Ltd.Şti., Met-Er Matbaası, İstanbul, 1983.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi**, 8.baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1992.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, 1998.
- ODABAŞI Cahit, **Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi Ankara, 2007.
- ÖNCEL Mualla, ÇAGAN A. Kumrulu, N., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- ÖZTÜRK Neslihan Aslan, **1990 Sonrası Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önleyici Etkisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2007.
- SENYÜZ Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1996.
- SUGÖZÜ İbrahim Halil, **Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği)**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı, Doktora Tezi, Konya, 2008.

ŞAHİN Abdullah, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi – Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.

SOYDAN Gürcan, **A Look At Indirect Tax System In Turkey Based On Demand System Estimation**, Bogaziçi University, Yüksek Lisans Tezi, 2008.

ŞEKER Kudbeddin, **Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006.

TEPAV-EPRİ, **Mali İzleme Raporu**, Ankara, 2005.

T.C.Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor**, 2009.

TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.

TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

ÜĞE Gülçer, **Türkiye Ekonomisi ve Bütçe Analizi (1923-1950)**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Tarihi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.

YARAŞLI Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2005.

YILMAZ Hakan, **Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi**, Uzmanlık Tezi, DPT, 1996, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi1.doc>>, (Erişim Tarihi:25.10.2010).

YILMAZ Gülay Akgül, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, Üçüncü Bölüm, Kayıtdışı Ekonomik Faaliyetlerin Sebepleri Nelerdir?, İstanbul SMMMO, 2006.

## Dergi ve Makaleler

AASNESS Jørgen, BENEDICTOW Andreas, HUSSEİN Mohamed F., “Distributional Efficiency of Direct and Indirect Taxes”, **Rapport 69, Forskning om Skatteøkonomi Economic Research Programme on Taxation**, Oslo, Desember 2002, <<http://www.oecd.org/dataoecd/43/53/39494113.pdf>>, (Erişim Tarihi: 20.01.2011).

AĞIRBAŞ Suner, “Vergi Gelirleri İçerisindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerinin Dağılımının Vergi Yüğü ve Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:428, 15 Kasım 2004.

AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi”, **Yaklaşım**, Sayı:162, Haziran 2006.

AKTAN Coşkun Can “İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Coşkun Can AKTAN, D.Dileyici, İ.Y.Vural, Seçkin Yayınevi, 2006.

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL Tarık, ”Vergi Ne Üzerinden Alınmalı? Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet”, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Coşkun Can AKTAN, D.Dileyici, İ.Y.Vural, Seçkin Yayınevi, 2006.

ALBAYRAK Özlem, “Redistributive Effects Of Indirect Taxes In Turkey 2003”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2010, 2(1).

ARMAĞAN Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri üzerine Etkileri” , **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayını**, 2007, C.12, Sayı:3, <<http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2007-3-14.pdf>>, (Erişim Tarihi: 28.06.2011).

ATEŞLİ Erkan, “Dolaylı Vergilerin Artışının Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:99, Mart 2001.

ATKINSON A. B., “Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy”, **The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique**, Vol. 10, No. 4(Nov., 1977), University College, London, Blackwell Publishing on behalf of the Canadian Economics Association, <<http://www.jstor.org/stable/134292>>, (Erişim Tarihi: 10.02.2011).

AYAZ Garip, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, **Vergi Dünyası**, Sayı:289, Eylül, 2005.

AYDIN Fazıl , “Gelir Dağılımının Vergi Sistemi Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:240, Eylül 2008.

AYDIN Fazıl, “Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi – I”, **Vergi Sorunları**, Sayı:156, Eylül 2001.

AY Hakkı M., TALAŞLI Esra, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı:154, Ocak-Haziran 2008.

AYDIN Selda, “Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirmesi 1”, **Vergi Sorunları**, Sayı:244, Ocak 2009.

BOR Çetin, “Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme” **Yaklaşım**, Sayı 125, Mayıs 2003.

ÇAKMAK Şefik, “Türkiye de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 262, Haziran 2003.

ÇAPAR Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:52, Ocak-Mart 2004.

DAĞ Gökhan, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Anlamı ve Vergi Adaleti Açısından Karşılaştırılması”, 03 Ekim 2007, <<http://gokhandag.blogspot.com/2007/10/dolayli-ve-dolaysz-vergilerin-anlam-ve.html>>, (Erişim Tarihi: 22.11.2010).

DEMİRCAN Esra Siverekli, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, <<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi21/edemircan.pdf>>, (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

DEMİRCAN Esra Siverekli, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:267, 2003.

DURMUŞ Mustafa, “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, **Yaklaşım**, Yıl 12. Sayı:135, Mart 2004.

DURMUŞ Mustafa, “Vergileme ve Kalkınma”, (Robin BURGESS & Nicholas STERN) Çeviren: Mustafa DURMUŞ, **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak- Haziran 2007.

DURKAYA Mehmet, CEYLAN Servet, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150, Ocak – Haziran 2006.

EJDER Haydar Lütfü, “Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:158, Kasım 2001.

EUROPEAN COMMISSION, “Taxation trends in the European Union Main Results”, Taxation and Customs Union, 2010 Edition <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2010/2010\\_main\\_results\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_main_results_en.pdf)>, (Erişim Tarihi: 11.02.2011).

FANTİNİ Marco, “Macroeconomic Effects Of A Shift From Direct To Indirect Taxation: A Simulation For 15 EU Member States”, **Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics**, Paris, 14-16 November 2006, <<http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/39494151.pdf>>, (Erişim Tarihi: 25.10.2010).

FİDAN Lokman, ÖZ Şevket, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Analizi ve Vergide Adalet Kavramı Açısından Değerlendirilmesi-1”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı:454, 15 Aralık 2005.

FİDAN Lokman, ÖZ Şevket, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye Ve OECD Ülkeleri Açısından Analizi ve Vergide Adalet Kavramı Açısından Değerlendirilmesi-2”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı:455-456, 1-15 Ocak 2006,

GENCEL Ufuk, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları**, Sayı:201, Haziran 2005.

GOLOSOV Michail, KOCHERLAKOTA Nrayana, TSYVINSKI Aleh, “Optimal Indirect and Capital Taxation”, **Review of Economic Studies** 2003, 70, <<http://www.jstor.org/pss/3648601>>, (Erişim Tarihi:11.02.2011).

GÖK Abdulkerim, “OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, **Yaklaşım**, Eylül 2010.

GÖKBUNAR Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını**, İzmir, 1997.

GÜNAYDIN İhsan, BENK Serkan, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:267, Kasım 2003.

HEADY Christopher, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: OECD Deneyimlerinden Neler Öğrenilebilir”, Çev., Erkan YETKİNER, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006.

HEADY Christopher, “Consumption Taxes: The Way Of The Future?”, **Policy Brief**, OECD 2007, <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>>, (Erişim Tarihi: 25.02.2011).

HERBER Bernard P. “Modern Public Finance”, Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1983, 147, **Aktaran: Cahit ODABAŞI, Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.

İŞİK Nihat, KILINÇ Efe Can, “OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:11, Sayı:17 Aralık 2009.

KARACA Yüksel, “Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Ağırlığı Tartışması, Diğer Ülkelerle Kıyaslama Nasıl Yapılmalı ?-I” **Yaklaşım**, Sayı:148, Nisan 2005.

KHALİLZADEH Javad, SHAH Shirazi & Anwar (Çev: Ersan Öz), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:248, Nisan 2002.

KIRBAŞ Sadık, “Vergi Hukuku Temel Kavramlar ilkeler ve Kurumlar”, Gazi Üniversitesi Yayın No:37, İ.İ.B.F. Yayın No:25, Ankara, 1984.

KIVANÇ H.Hakan, “Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi”, 23 Temmuz 2007, <[http://www.alomaliye.com/2007/hakan\\_kivanc\\_vergi\\_reform.htm](http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm)> (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

KULU Bahattin, “Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi ve Ortaya Çıkan Sonuçlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:227, Temmuz 2000.

KULU Bahattin, “Dolaylı Vergilerin Teorisi ve Uygulamasına İlişkin Hususlar”, **Yaklaşım**, Sayı:92, Ağustos 2000.

MUCUK Mehmet, ALPTEKİN Volkan, “Türkiye’de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Var Analizi (1975 – 2006)”, **Maliye Dergisi**, Sayı:155, Temmuz-Aralık 2008.

NAZALI Ersin, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:304, 2006.

ÖZBİLEN Şevki, “Vergi - Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme”, <<http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/enflasyon.pdf>>, (Erişim Tarihi: 20.01.2011).

ÖZDEMİR Biltekin, “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009.

PINAR Abuzer, “Türkiye’de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yükü (1980-1990)” **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 47, Sayı: 3-4, 1992, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5213.pdf>>, (ErişimTarihi:21.10.2010).

RAKICI Cemil, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 275, Temmuz 2004.

SARAÇOĞLU Fatih, “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009.

SAYGILIOGLU Nevzat, “Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutu ve Ölçülebilirliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:107, Temmuz 1990.

SOLMAZ Murat, “Türkiye’de ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Bileşimi (Kompozisyonu)”, **Vergi Sorunları**, Sayı:260, Mayıs 2010.

SUSAM Nazan, OKTAYER Nagihan, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:2, 21 Haziran 2007.

SÖYLER İlhami, “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:209, Şubat 2006.

TUNÇEL Ahmet Kamil, “Vergi Yüğü nün Adil Paylaşımı: Bir Çözüm Önerisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:175, Nisan 2003.

TÜİK, “Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Temel İşgücü Göstergeleri, Ocak 2005-Ocak 2010”, **TC Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni**, Sayı:77, Nisan 2010, <<http://Www.Tuik.Gov.Tr/Prehaberbultenleri.Do?İd=8401>> (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

ULUSOY Ahmet, KARAKURT B., “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:254, Ekim 2002.

VURAL İstiklal Yaşar, “Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, Kütahya, Nisan 2008.

YAVAŞLAR Funda Başaran, “Seçim Beyannamelerinde Vergiler”, <<http://www.bumindogrusoiz.com/m.aspx?id=564>>, (Erişim Tarihi:12.05.2011).

YILMAZ Gülay Akgül, “Küreselleşme Sürecinde OECD, AB’ye Üye Ülkeler ve Türkiye’de Vergi Yapısının Gelişimi-I”, **Yaklaşım**, Sayı:169, Ocak 2007.

ZENGİNOBUZ E. Ünal, ADAMAN Fikret, GÖKŞEN Fatoş, SAVCI Çağrı, TOKGÖZ M. Emre, “Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları”, **Açık Toplum Enstitüsü Türkiye Temsilciliği (20022516 OSIAF) ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonu (08M106) Ortak Araştırması Sonuç Raporu**, 16 Şubat 2009, <<http://www.aciktoplumvakfi.org.tr/pdf/vergi-algilari-arastirmasi.pdf>>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

## **Diğer Kaynaklar**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Gelir İdaresi Başkanlığı,  
<[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm)>, (Erişim Tarihi: 08.02.2011).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, <[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)>, (Erişim Tarihi: 25.03.2011).

OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris,2010 (Table 3)  
<[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm)>, (Erişim Tarihi: 28.04.2011).

OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2006,  
<<http://www.oecd.org>> Revenue Statistics 1965-2008, OECD 2009.

OECD, Revenue Statistics 1985-2002, 2003 Edition,  
<<http://www.oecd.org/document/47/>>, (Erişim Tarihi: 22.05.2011).

OECD Revenue Statics (1965-2003) EUROSTAT ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Tax Structures In The OECD-Area, OECD Bölgelerinde Vergi Yapısı  
<<http://www.oecd.org/dataoecd/13/19/46721435.xls>>, (Erişim Tarihi: 15.09.2010).

TC Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni  
<[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?\\_afLoop=9737504910584362&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=169xik5yo5\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_afLoop=9737504910584362&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=169xik5yo5_4)>, (Erişim Tarihi: 15.06.2011).

TÜİK, <<http://www.tuik.gov.tr/>>, (Erişim Tarihi:15.07.2011).