

**DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN
TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ:
SİYASAL, SOSYAL VE
EKONOMİK SONUÇLARI**

Ekim 2012
Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532

© 2012, TÜSİAD

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,
kullanılmazdan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,
telli/telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/veya elektronik
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

ISBN: 978-9944-405-87-4

Kapak Tasarımı: Kamber ERTEM

SİS MATBAACILIK PROM. TANITIM HİZ. TİC. LTD. ŞTİ.
Eğitim Mah. Poyraz Sok. No:1 D.63 Kadıköy - İSTANBUL
Tel: (0216) 450 46 38 Faks: (0216) 450 46 39

ÖNSÖZ

TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.

TÜSİAD, insan hakları evrensel ilkelerinin, düşünce, inanç ve girişim özgürlüklerinin, laik hukuk devletinin, katılımcı demokrasi anlayışının, liberal ekonominin, rekabetçi piyasa ekonomisinin kurum ve kurallarının ve sürdürülebilir çevre dengesinin benimsendiği bir toplumsal düzenin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlamayı amaçlar. TÜSİAD, Atatürk'ün öngördüğü hedef ve ilkeler doğrultusunda, Türkiye'nin çağdaş uygarlık düzeyini yakalama ve aşma anlayışı içinde, kadın-erkek eşitliğini, siyaset, ekonomi ve eğitim açısından gözetilen iş insanlarının toplumun öncü ve girişimci bir grubu olduğu inancıyla, yukarıda sunulan ana gayenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar gerçekleştirir.

TÜSİAD, kamu yararına çalışan Türk iş dünyasının temsil örgütü olarak, girişimcilerin evrensel iş ahlakı ilkelerine uygun faaliyet göstermesi yönünde çaba sarf eder; küreselleşme sürecinde Türk rekabet gücünün ve toplumsal refahın, istihdamın, verimliliğin, yenilikçilik kapasitesinin ve eğitimin kapsam ve kalitesinin sürekli artırılması yoluyla yükseltilmesini esas alır.

TÜSİAD, toplumsal barış ve uzlaşmanın sürdürüldüğü bir ortamda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasında bölgesel ve sektörel potansiyelleri en iyi şekilde değerlendirerek ulusal ekonomik politikaların oluşturulmasına katkıda bulunur. Türkiye'nin küresel rekabet düzeyinde tanıtımına katkıda bulunur, Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecini desteklemek üzere uluslararası siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel ilişki, iletişim, temsil ve işbirliği ağlarının geliştirilmesi için çalışmalar yapar. Uluslararası entegrasyonu ve etkileşimi, bölgesel ve yerel gelişmeyi hızlandırmak için araştırma yapar, görüş oluşturur, projeler geliştirir ve bu kapsamda etkinlikler düzenler.

TÜSİAD, Türk iş dünyası adına, bu çerçevede oluşan görüş ve önerilerini Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne, hükümete, diğer devletlere, uluslararası kuruluşlara ve kamuoyuna doğrudan ya da dolaylı olarak basın ve diğer araçlar aracılığı ile ileterek, yukarıdaki amaçlar doğrultusunda düşünce ve hareket birliği oluşturmayı hedefler.

TÜSİAD, misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşmasını sağlar.

Bu rapor, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sayın Sedat Eratatar'ın yönetiminde, Marmara Üniversitesi'nden Prof. Dr. Ayşegül Mutlu ve Doç. Dr. Mustafa Çelen tarafından kaleme alınmıştır. Raporun yazım sürecinde değerli katkılarından ötürü tüm TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyelerine ve rapor yazarlarına teşekkürü bir borç biliriz.

Ekim 2012

ÖZGEÇMİŞLER

Prof. Dr. Ayşegül MUTLU

Marmara Üniversitesi mezunudur. Yüksek lisans ve doktora eğitimini İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde tamamladı. 1980 yılında asistan olarak göreve başladığı Marmara Üniversitesi Maliye Bölümü'nde doçent ve profesör oldu. İktisat ve hukuk fakültelerinde lisans ve lisansüstünde kamu ekonomisi, maliye, çevre ekonomisi, eğitim ve sağlık ekonomisi, siyasal karar alma konularında dersler vermektedir. Vergi teorisi, Türk vergi sistemi, kamu harcamaları, eğitim, sağlık, savunma hizmetleri, çevre sorunları konularında çalışmaları, çevre ekonomisi ve sağlık ekonomisi alanlarında kitapları vardır.

Doç. Dr. Mustafa ÇELEN

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İngilizce İktisat Bölümü'nden 1992 yılında mezun oldu. Yüksek lisans ve doktora eğitimini Marmara Üniversitesi Maliye Bölümü'nde tamamladı. 2002 yılına kadar aynı bölümde araştırma görevlisi olarak çalıştı. ABD'de George Mason Üniversitesi'nde misafir öğretim üyesi olarak bulundu. Halen Marmara Üniversitesi'nde görev yapmaktadır. Başlıca araştırma alanlarını; vergi teori ve politikaları, vergi uygulamaları, Türk vergi sistemi, belediye tahvilleri, koşullu mali yükümlülükler, yolsuzluk, tek para sistemi altında maliye politikalarının uyumlaştırılması oluşturmaktadır.

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	13
2. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER	17
2.1. Dolaylı Vergilerin Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri.....	18
2.2. Dolaysız Vergilerin Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri.....	22
2.3. Uluslararası Karşılaştırma.....	27
3. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GELİŞİMİ	35
3.1. Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Gelişimi.....	35
3.2. Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi	39
3.3. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması.....	45
4. TÜRKİYE’DE BELİRLİ MAL VE HİZMETLER ÜZERİNDEKİ DOLAYLI VERGİ YÜKÜNÜN SEÇİLİ ÜLKELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI	53
4.1. İletişim Sektöründeki Vergi Yüğü Karşılaştırması.....	54
4.2. Akaryakıt Sektöründeki Vergi Yüğü Karşılaştırması	59
4.3. Tütün Ürünleri Sektöründeki Vergi Yüğü Karşılaştırması	64
4.4. Otomotiv Sektöründeki Vergi Yüğü Karşılaştırması	70
5. TÜRKİYE’DEKİ DOLAYLI DOLAYSIZ VERGİ YAPISININ EKONOMİK, SOSYAL VE SİYASAL ETKİLERİ	75
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	87
KAYNAKLAR	93

TABLÖLAR

Tablo 2.1.	OECD Ülkelerinde Temel Vergi Kategorilerinin (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) Toplam Vergi Gelirleri İçinde Payı (yüzde)	27
Tablo 3.1.	Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin Gelişimi (2000-2011) (Milyon TL)	36
Tablo 3.2.	Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin GSYH'ye Oranla Gelişimi (2000-2011)	37
Tablo 3.3.	Türkiye'de Dolaysız Vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)	37
Tablo 3.4.	Türkiye'de Dolaysız Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)	38
Tablo 3.5.	Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Gelişimi (2000-2011) (Milyon TL)	41
Tablo 3.6.	Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin GSYH'ye Oranla Gelişimi (2000-2011)	42
Tablo 3.7.	Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)	43
Tablo 3.8.	Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)	43
Tablo 4.1.	Türkiye ve AB Ülkelerindeki Güncel KDV Oranları (2011).....	53
Tablo 4.2.	2011 Yılında Temel Otomotiv Yakıtlarındaki Ortalama Maliyet Unsurları	59
Tablo 4.3.	2012 Ocak Ayı İtibariyle Bazı Tütün Ürünlerindeki ÖTV Miktarları.....	64
Tablo 4.4.	Türkiye ve AB Ülkelerinde Bir Paket Marlboro Sigarası Üzerindeki Vergi Yükü Karşılaştırması (Euro) (2011 Kasım Fiyatlarıyla)	68
Tablo 4.5.	Türkiye ve Komşu Ülkelerde Bir Paket Marlboro'nun Satış Fiyatı (ABD Doları) (Kasım 2011 itibariyle)	69
Tablo 4.6.	Binek Otomobillerdeki Cari ÖTV Oranları	70
Tablo 4.7.	Türkiye'de Binek Araçlar Üzerindeki Vergi Yükü.....	71
Tablo 4.8.	Binek Araç Üzerinde Sadece KDV Alınan Ülkeler ve Oranları (2011 yılı)	71
Tablo 4.9.	Bazı AB Ülkelerinde Binek Araç Üzerinden Alınan Dolaylı Vergiler (2011 yılı)	72

GRAFİKLER

Grafik 2.1. OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçinde (Sosyal Güvenlik Dahil) Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı (yüzde)	28
Grafik 2.2. OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Hariç Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı (yüzde).....	29
Grafik 2.3. 2010 Yılında OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (yüzde)	30
Grafik 2.4. OECD Ülkelerinde Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Paylarının Gelişimi	30
Grafik 2.5. OECD Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Paylarının Gelişimi	31
Grafik 3.1. Türkiye'de Dolaysız Vergi Gelirlerinin Kendi İçerisinde Yüzde Dağılımı (2011)	38
Grafik 3.2. Türkiye'de Dolaylı Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı (2011).....	44
Grafik 3.3. Türkiye'de Toplam Vergi Yüğü ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi (GSYH'ye Oranı) (1965-1984)	45
Grafik 3.4. Türkiye'de Toplam Vergi Yüğü ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi (GSYH'ye Oranı) (1985-1999)	46
Grafik 3.5. Türkiye'de Toplam Vergi Yüğü ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi (GSYH'ye Oranı) (2000-2010).....	47
Grafik 3.6. Türkiye'de Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Payının Gelişimi (2000-2010)	48
Grafik 3.7. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması (2000-2010)	49
Grafik 3.8. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Hariç Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Payının Gelişimi (2000-2010)	49
Grafik 3.9. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil Toplam Vergi Gelirleri ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin GSYH'ye Oranlarının Karşılaştırılması (1965-2010).....	50
Grafik 4.1. Mobil İletişimde Taşınan Dolaylı Vergi Yüğü Oranı (Cihaz Alımı Hariç)	57
Grafik 4.2. Seçili Ülkelerde Mobil İletişimdeki KDV ve ÖİV Yükümlülükleri Oranları.....	58
Grafik 4.3. Kurşunsuz Benzinde Toplam Maliyet Unsurlarının Yüzde Dağılımı (2011 Yılı Ortalaması)	60

Grafik 4.4. Motorinde (D.K.) Toplam Maliyet Unsurlarının Yüzde Dağılımı (2011 Yılı Ortalaması)	60
Grafik 4.5. Otogazda Toplam Maliyet Unsurlarının Yüzde Dağılımı (2011 Yılı Ortalaması)	61
Grafik 4.6. AB ve Türkiye'de Benzindeki Toplam Dolaylı Vergi Miktarları (Euro/Litre) (2011 ortalaması).....	62
Grafik 4.7. AB ve Türkiye'de Motorindeki Toplam Dolaylı Vergi Miktarları (Euro/Litre) (2011 ortalaması).....	63
Grafik 4.8. Türkiye ve AB Ülkelerinde Sigara Üzerindeki Vergi Yüklerinin Karşılaştırılması (Temmuz 2011 itibariyle).....	66
Grafik 4.9. Türkiye ve AB Ülkelerinde Kişi Başına Düşen GSYH'ye Göre Bir Paket Marlboro Üzerindeki Nispi Vergi Yükü Endeksi (Kasım 2011 itibariyle)	67

ŞEKİLLER

Şekil 3.1. Türkiye'deki Dolaysız Vergi Yapısı	35
Şekil 3.2. Türkiye'de Dolaylı Vergi Yapısı	39
Şekil 4.1. Türkiye'deki Mobil İletişim Kullanım Vergileri	55

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
IMEI	: International Mobile Equipment Identity
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
LPG	: Liquefied Petroleum Gas
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PMI	: Philip Morris International
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

B Ö L Ü M

GİRİŞ

1. GİRİŞ

Vergi sistemlerinin temel hedefi, devletin kamu harcamalarını finanse etmesinin yanı sıra, iktisadi etkinliği bozmayan (etkinlik sağlamaya yardımcı olan), vergi adaleti ve gelir dağılımı problemi yaratmayan, iktisadi büyümeyi engellemekten çok teşvik eden, basit, anlaşılır ve etkin bir yapıya sahip olmasıdır.

Vergi sistemlerinde dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı geleneksel bir tasnif olup bu iki verginin birbirine oranı önemlidir. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak başlangıçta genellikle dolaylı vergi ağırlıklı yapılar hakim iken, sanayileşme, kişi başına gelirin artması, kurumsallaşma ve bunlara bağlı olarak vergi kapasitesinin genişlemesi ile dolaysız vergilerin sistemdeki ağırlığı artmaktadır. Bu iki vergi grubunun ülkenin mali sistemi içerisindeki payının birbirine yakın olması hem teorisyenler hem de uygulamacılar açısından genel kabul görmektedir.

Türk vergi sistemi son yirmi yıllık süreçte dolaylı vergi ağırlıklı bir yapı arz etmektedir. Bu durumun ekonomik, mali, sosyal ve siyasal nedenlerinden söz edilebilir. Ancak dolaylı vergi ağırlıklı bir mali yapı, kaynak dağılımında etkinlik, vergilemede adalet ve istikrar fonksiyonları açılarından pek çok olumsuzluğu da beraberinde getirmektedir. Türkiye hem vergi yükü, hem de dolaysız vergi oranları bakımından OECD ülkeleri ile gözle görülür bir farklılık göstermektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı OECD ülkelerinde yüzde 30'larda iken, Türkiye'de bu oran yüzde 60'lar seviyesindedir.

Küreselleşmenin etkileri ile gelişmiş ülkelerde de dolaylı vergilerin payında nispi artışlar olduğu gözlenmektedir. Uluslararası sermaye hareketlerinin vergilendirilmesi, çevre vergilerinin büyük bir kısmının dolaylı vergi niteliği taşımasının yanı sıra, vergi rekabeti amacıyla dolaysız vergilerin gerilediği görülmektedir. Ancak dolaylı vergilerin nispi payındaki bu artışlar, Türkiye ile karşılaştırıldığında yine de çok düşük kalmaktadır. Türk vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı bir yapıya sahip olmasında kayıtdışılık ve bunun yarattığı olumsuzlukların payı büyüktür. Ülke yönetiminde gerekli mali kaynağı elde edemeyen siyasi otoritelerin dolaysız vergi toplamadaki yetersizliği, dolaylı vergiler ile ikame yoluna gittikleri gözlenmektedir.

Son on yıllık dönemde, ülkemizdeki kamu finansman açıklarının ve borç stokunun azaltılması, hem siyasi istikrar, hem de ekonomik gelişmeye etki eden en önemli faktörlerden biridir. Bu dönem içerisinde toplam vergi yüklerinde ciddi bir artış sağlanmamasına rağmen, dolaylı ve dolaysız vergi yapıları arasındaki dengesizliğin devam ettiği, hatta istikrar kazandığı gözlenmektedir. Bu dengesizliğin giderilmesi için, vergi yükünün dolaylı vergilerden dolaysız vergilere yöneltmesi gerekmektedir. Böylelikle optimal bir dengeye yaklaşılabilecektir. Vergi yapıları içerisindeki bu dönüşüm etkinliği, adalet ve büyüme üzerinde olumlu yansımalar meydana getirecektir.

Türkiye’de dolaylı vergi yüklerinin yüksek olmasına rağmen, bu durumun belli ölçülerde kayıtdışılığın kavranmasında işlev gördüğü de unutulmamalıdır. Sorun kayıtçı olup dolaysız vergi yükü taşıyan kesimlerin, aynı zamanda yüksek dolaylı vergiler ile taşınması güç bir yükün altına sokulmasıdır. Bu nedenle dolaysız vergilerde kayıtdışılık azaltılıp vergi tabanı genişletilmeden dolaylı vergi yüklerinin azaltılması, hem bütçesel hem de uygulanabilirlik açısından mümkün görülmemektedir.

Kayıtdışılığın azaltılması teknik ve idari önlemlerin yanında, güçlü bir siyasi iradeyi de zorunlu kılmaktadır. Son dönemde gayrimenkul sermaye iratlarının kavranmasına yönelik Maliye Bakanlığı’nın çabaları bu çerçevede değerlendirilebilir.

Türkiye hem bölgesinde büyüyen siyasi bir güç olarak, hem de üretimini çeşitlendiren ve katma değeri arttıran ekonomik bir oyuncu olarak, dünyadaki en büyük on ekonomi arasına girmeyi amaçlamaktadır. Mevcut vergi yapısı ile ülkemizin bu amacına ulaşması önemli zorluklar içermektedir. Yapılması gereken Türkiye’deki vergi yapısının ve dolaylı dolaysız vergi dengesinin hedeflerine uyumlu hale getirilmesidir.

Bu rapor giriş ve sonuç dahil altı bölümden oluşmaktadır. Girişten sonraki ikinci bölümde teorik planda dolaylı dolaysız vergi ayrımı analiz edilecektir. Bu çerçevede OECD ülke verileri temel alınarak uluslararası karşılaştırma sunulacaktır. Daha sonraki bölümde ülkemizdeki dolaylı ve dolaysız vergi yapısının gelişimi incelenecektir. Dördüncü bölümde ise, Türkiye’de belirli mal ve hizmetler üzerindeki dolaylı vergi yükü ağırlığı seçili ülke örnekleri ile karşılaştırılacaktır. Bu mal ve hizmet gruplarının tespitinde gerek ulusal gerekse uluslararası verilere ulaşabilirlik ve sosyal düzeyde karşılaştırılabilirlik belirleyici olmaktadır. Beşinci bölümde ise, ülkemizdeki dolaylı dolaysız vergi yapısının ekonomik sosyal ve siyasal etkileri incelenecek ve son bölümde değerlendirme ve önerilere yer verilecektir.

B Ö L Ü M 2

DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER

2. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER

Vergi; devletin kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla hukuki zor kullanma yetkisine dayalı olarak kişi ve kurumlardan karşılıksız olarak aldığı ayni ve nakdi ödentilerdir. Vergi sistemleri çeşitli amaçlara hizmet eden vergilerden oluşmaktadır. Vergileri farklı sınıflandırmalar altında incelemek mümkündür. Bunlar arasında en yaygın olarak kullanılanı dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır. Bir vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin bileşimi ülkelerin ekonomik yapıları ve konjonktürle ilgili olduğu kadar, gelişme düzeylerine de bağlıdır.

Esas olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden (mal ve hizmetler üzerinden) alınan vergiler ise, dolaylı vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Bu açıdan dolaylı vergiler, uygulamada, gider vergileri, üretim vergileri, muamele vergileri, tüketim vergileri, mal ve hizmet vergileri olarak da adlandırılmaktadır. Bir malın, eşyanın veya değer bir kişiden başkasına devri veya bir hizmetin satışı, dolaylı vergilerin vergilendirme konusunu oluşturmaktadır.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin farklılıklarını belirleyen üç kriterden bahsedebiliriz:

- 1. Yansıma Kriteri:** Dolaylı vergiler kolay yansıyan vergilerdir. Bu vergilerde kanuni mükellef ile fiili mükellef farklı kişilerdir. Vergiyi ödeyen kanuni mükellefler, ödedikleri vergileri, arz-talep-fiyat mekanizmasından yararlanarak mal ve hizmetin alıcılarına (tüketicilere) veya tedarikçilerine (girdi sahiplerine) yansıtırlar.
- 2. Ödeme Gücü Kriteri:** Dolaysız vergiler genelde mükellefin ödeme gücünü kavrama olasılığı yüksek vergilerdir. Artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma prensibi gibi verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan teknikler dolaysız vergilere uygulanabilir. Böylelikle, dolaysız vergiler, vergi adaletini gerçekleştirme amacına daha çok hizmet ederler. Dolaylı vergiler ise, mükellefin şahsi durumunu (gelir, servet, kişisel özellikler v.b.) dikkate almadıklarından "tersine artan oranlılık" özelliği gösterirler.
- 3. Belirlilik Kriteri:** Dolaysız vergilerde mükellef önceden bellidir. Buna karşılık, dolaylı vergilerde mal ve hizmeti tüketen/kullanan kişi ve kurumlara bağlı olarak mükellefiyet doğmaktadır. Dolaysız vergiler tanımlı aralıklarla, örneğin heryıl tarh ve tahakkuk ettirilir. Dolaylı vergilerde ise, belirlilikten bahsetmek güçtür. Verginin tahakkuku, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına (bir tüketim veya işlem yapılması v.b.) bağlıdır. İşlem olmazsa tahakkuk ve ödeme de söz konusu olmaz. Ayrıca dolaylı vergilerin tahakkuku vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yapılır. Buna karşılık tahakkuk süreci daha sonra gerçekleşen vergiler dolaysız vergilerdir.

Uluslararası sermaye hareketlerinin liberalleşmesi ve bunun sonucu olarak sermayenin uluslararası hareketliliğinin artması ile vergi sistemleri ve vergi politikaları üzerinde önemli baskılar oluşmuştur. Küreselleşme sürecinin vergi politikaları üzerindeki en önemli etkisi, vergi yapısındaki değişimdir. Bu çerçevede vergi sistemleri içerisinde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir kayma gündeme gelmektedir. Vergi yapısındaki bu dönüşümle birlikte vergi yükü dağılımı özellikle gelişmekte olan ülkelerde sermaye ve girişimci gelirleri lehine, yerel tüketici aleyhine gerçekleşmektedir. Başta sermaye ve girişimci olmak üzere mobil haldeki üretim faktörlerinden vergi almanın güçleşmesi, ülkelerin mobil olmayan üretim faktörlerini daha fazla vergileme yoluna gitmelerine yol açmaktadır. Daha az mobil olan ücretler ve yerel tüketim üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Ücretlerin ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, vergi yükünün daha düşük gelir grupları üzerinden yoğunlaşmasına neden olacağı için vergi adaleti ve eşitlik gibi konularda olumsuz gelişmelere yol açmaktadır. Yabancı sermaye yatırımlarının teşviki amacıyla vergi yükünün düşük tutulmasını da küreselleşme sürecinin bir sonucu olarak algılamak gerekir.

2.1. Dolaylı Vergilerin Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri

Dolaylı vergiler, mal ve hizmetler üzerinden alınan ve onların fiyatlarının bir parçası olarak algılanan vergilerdir. Bu nedenle dolaylı vergilerin mükellefler tarafından hissedilebilmeleri ve buna bağlı olarak vergi artışlarına tepki geliştirebilmeleri güçleşmektedir. Dolaylı vergi artışları mükellefler tarafından mal ve hizmet fiyat artışları olarak değerlendirilmektedir. Vergi artışları ise, mal ve hizmet fiyatlarının talep esnekliklerine bağlı olarak etki yaratmaktadır. Diğer bir ifade ile tüketiciler/kullanıcılar vergi nedeniyle mal ve hizmetlerin fiyatları arttığında taleplerini azaltma yoluna gitmekte veya üzerlerindeki dolaylı vergi yükü daha düşük ikame mallara kayabilmektedir.

Genelde maliye politikasının, özelde ise vergi politikasının üç temel amacından söz edilebilir. Bunlardan birincisi ekonomideki kaynak dağılımındaki etkinliği sağlamaktır. Diğerleri ise, gelir dağılımında adaleti ve ekonomik istikrarı tesis etmektir.

Dolaylı vergiler mal ve hizmetler üzerinden alındığında, bu mal ve hizmetler arasındaki nispi fiyat etkinliğini ve kaynak dağılım dengelerini bozabilmektedir. Çünkü üzerinde farklı dolaylı vergi yükü taşıyan mal ve hizmetlerin talebi bu vergi artışlarından etkilenebilmektedir.

Bir ekonomideki vergi artışlarında ana neden bütçe harcamaları için kaynak yaratabilmektir. Diğer bir ifade ile vergi oranlarında veya miktarlarındaki artış, genelde kamu gelirlerini artırmak amacıyla alınmış bir karar niteliğindedir. Bu amaçla yapılan dolaylı vergi artışlarının vergi hâsılası meydana getirebilmesinin temel şartı, vergisi arttırılan mal ve hizmetlerin talebinin fiyat esnekliklerinin elverişli olmasıdır.

Bir mal ve hizmetin talebinin fiyat esnekliği mal ve hizmetlerin fiyatında vergi artışı nedeniyle meydana gelen yükselişin, bu mal ve hizmetlerin talebinde meydana getirdiği düşüşe oranı olarak tanımlanabilir. Normalde, mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki artışın, talep düşüşleri meydana getirmesi kaçınılmazdır. Diğer bir ifade ile dolaylı vergi temelli her fiyat artışı bu malların talebini değişik oranlarda düşürür. Bir vergi artışının, vergi gelirlerini arttırabilmesinin ön koşulu, fiyattaki artışa nazaran talepteki azalmanın oransal olarak daha düşük kalmasıdır. Yani fiyattaki yüzde birlik artışa göre, miktardaki daralmanın yüzde birden az olmasıdır.

Bu durumu teknik olarak ifade edecek olursak, dolaylı vergi artışına konu olan mal ve hizmetlerde, talebin fiyat esnekliğinin 1'den küçük olması gerekir. Esneklik katsayısı birden küçük mal ve hizmetlerde dolaylı vergi artışları, kamu gelirlerini arttırabilir. Esneklik katsayısı birden büyük mal ve hizmetlerde ise, dolaylı vergi temelli fiyat artışları, daha yüksek bir talep daralmasına yol açacağından, hâsılat artışı meydana getirmeyecektir. Bu durum toplam vergi gelirlerini azaltıcı ve kaynak dağılımında etkinliği bozucu sonuçlar doğuracaktır.

Genelde talebin fiyat esnekliği düşük olan mal ve hizmetler yakın ikamesi olmayan temel tüketim malları veya ücret mallarıdır. Bu mallar toplumun geneli tarafından tüketilse bile, özellikle düşük gelirli kesimin tüketim kalıpları içerisinde büyük yer tutarlar. Esnekliği düşük temel tüketim mallarında yapılacak vergi artışları, düşük gelirli insanların bu mallardan vazgeçebilme olasılıkları olmadığından, vergi hasıla artışı sağlayacaktır. Ama bu hasıla artışı gelir dağılımındaki adaleti bozacak, kamu harcamalarının ağırlıkla düşük gelirli kesimler tarafından finanse edilmesi sonucunu doğuracaktır.

Bu durum, siyasal ve sosyal olarak uygulanabilirliği düşük bir tercih olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü demokrasi ile yönetilen ülkelerde nüfusun çoğunluğunu oluşturan düşük ve orta gelirli kesimlerin yüksek dolaylı vergilere tabi tutulmasının siyasal bir maliyeti olması kaçınılmazdır. Aynı zamanda etik olarak orta ve az gelirli kesimlere dayalı vergileme yapılarının toplumsal vicdan tarafından kabul edilebilirliği de düşüktür. Bu nedenle dolaylı vergi geliri artışlarına rağmen temel tüketim malları üzerindeki vergi artışları siyasal ve sosyal olarak en son tercih edilmesi gereken araç konumundadır.

Temel tüketim malları dışında talebin fiyat esnekliğinin düşük olduğu diğer mal ve hizmetler, alkol ve tütün mamulleri gibi keyif verici ve bağımlılık yaratıcı ürünlerdir. Ayrıca petrol ürünleri gibi temel sanayi ve tüketim girdilerinin de talebinin fiyat esnekliği düşüktür. Böyle olunca siyasal ve sosyal bakımdan temel tüketim mallarında gerçekleştiril(e)meyen dolaylı vergi artışları, daha çok alkol ve tütün mamulleri gibi özel tüketim mallarına ve petrol ürünleri gibi ana girdilere kayabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde bu tür mal ve hizmetlerdeki dolaylı vergi yükü ağırlığının temel nedeni budur.

Özellikle alkol ve tütün mamullerinde, vergi artışlarının sosyal anlamda kabul edilebilirliğinin fazla olması, yaydığı olumsuz dışsallıklar yönüyle ön plana çıkmakta ve siyasal iktidarlar tarafından sıkça kullanılabilir. Yalnız bu tür ürünlerin vergi taşıyabilirliğinin bir sınırı olduğu da unutulmamalıdır.

Gelişmekte olan ülkelerde kayıtdışı sektörlerin fazlalığı dolaylı vergi artışlarına gidilebilecek mal ve hizmetlerin sayısını sınırlamaktadır. Çünkü kayıtdışılığın yoğun olduğu sektörlerde mal ve hizmetler üzerinde gerçekleştirilen vergi artışlarının hasıla artışları meydana getirmediği, kayıtdışısına kaymaları arttırdığı görülmüştür. Bu nedenle üretimi ve dağıtımını kayıt içinde olan mal ve hizmetlerdeki dolaylı vergi artışları ön plana çıkmaktadır. Akaryakıt sektörü, kayıtdışılık oranı düşük, üretim ve dağıtım kanalları kamu otoritesince kolay takip edilebilen sektörlerden biridir. Bu nedenle petrol ürünleri dolaylı vergi artışlarına en çok maruz kalan mal gruplarından biri konumundadır. Yalnız petrol ürünlerindeki dolaylı vergi artışlarının enflasyona yansıma hızı ve oranının yüksekliği unutulmamalıdır.

Dolaylı vergi hâsılasını arttırabilmek için talep esnekliği düşük mal ve hizmetlerde yapılan vergi artışları, üretici ve tüketici tercihlerinde az bir değişikliğe yol açıp, teknik yönden kaynak dağılımı etkinliğini sınırlı bir biçimde değiştirecektir. Buna karşılık gelir dağılımındaki adaleti, ücret mallarında gözlendiği gibi ciddi ölçüde bozabilecektir. Bir ekonomideki dolaylı vergi yükü mükelleflerin marjinal tüketim eğilimine göre şekillenmektedir. Mükelleflerin ödedikleri vergi miktarı ve vergi yükleri, gelirlerinin ne kadarını tüketime ayırdıklarına bağlı olarak değişecektir. Dolaylı vergiler, objektif vergiler olması açısından, mükelleflerin gelir durumlarını ve özel koşullarını dikkate almadan tüketim miktarları ve skalaları üzerinden yükümlülük meydana getirirler. Bu nedenle bir vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin yüksekliği vergilemede ve gelir dağılımında adalet ilkesi ile çelişebilmektedir. Dolaylı vergilere konu mal ve hizmetlerde oransal farklılaşmaya giderek (az gelirli kesimlerin tüketimleri içerisinde büyük yer tutan mal ve hizmetlere düşük oran uygulanması gibi) doğabilecek adaletsizlikler hafifletilmeye çalışılabilir.

Dolaylı vergi artışları genelde toplam tüketim harcamalarının kısılması sonucu refah kaybı yaratmakta, tüketici artığını azaltmaktadır. Toplam tasarruflar yönüyle bakıldığında ise, dolaylı vergi artışları bireysel ve kurumsal tercihlerin tüketimden tasarrufa kaymasına yol açabilmektedir. Bu açıdan toplam talep temelli enflasyonun ve makroekonomik dengesizliklerin hüküm sürdüğü ekonomilerde dolaylı vergi artışları ekonomideki fazla talebi emici etki gösterebilmekte ve ekonomik istikrar amacına hizmet edebilmektedir. Hatta dolaylı vergi artışları nedeniyle kısılan talep yoluyla ihraç edilebilir mal artışı yaratılması bile söz konusu olabilmektedir. Böylelikle yurtiçi talebin kısılması sonucunda ekonomik istikrar sağlanırken, yurtdışı talep yoluyla bu istikrarın ekonomik küçülmeye

yol açmadan, büyüme ile eş zamanlı gerçekleştirilmesi mümkün hale gelebilmektedir. Bu nedenle klasik IMF istikrar politikası önlemlerinde ve ihracata yönelik büyüme modellerinde dolaylı vergi artışları çokça kullanılan bir araç konumundadır.

Yurtiçi tüketim talebinin kısılmasının ve tasarruf artışının yatırım artışına yol açabilmesinin temel koşulu, hem kısılan yerli tüketimin yurtdışı talep ile karşılanabilmesi, hem de yeni yatırımların yaratacağı üretim artışının satılabilmesidir. Bu nedenle dolaylı vergi artışları yoluyla meydana gelen tüketim azalmasının ve tasarruf artışının her zaman yatırım artışına yol açacağı yanlış bir görüştür. İhracat imkânlarının olmadığı bir durumda mevcut yurtiçi tüketimin düşmesi geleceğe yönelik beklentileri de olumsuz yönde etkileyecek ve yatırımlarda, tüketimdeki azalmadan daha fazla bir daralmaya (çarpan etkisi) neden olabilecektir. Sonuç olarak dolaylı vergilerin toplam yatırımlarda meydana getirebileceği artış, kapasite kullanım oranları, karlılık düzeyi, geleceğe yönelik beklentiler ve ihracat imkânları gibi birçok değişkenin bileşkesi tarafından belirlenecektir.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere nazaran yansıtılma imkânları kısıtlıdır. Vergi yansıması, kamu idaresi tarafından konulan verginin yükünün üçüncü kişilere yüklenmesi olarak tanımlanabilir. Verginin yansıtılmasında fiyat mekanizması kritik bir rol üstlendiği için dolaylı vergilerin tamamen veya kısmen yansıtılması gündeme gelmektedir. Dolaylı vergilerin yansıtılması vergi yükünün kimin üzerinde kaldığı konusunu belirsizleştirdiği için siyasi iradenin öngördüğü gelir dağılımı hedeflerinde de sapmalara yol açabilmektedir. Genelde bu sapma olumsuz yönde ortaya çıkmaktadır. Vergi yansıması sadece ileri doğru gerçekleşmemektedir. Fiyat mekanizması ve içerisinde faaliyet gösterilen piyasa türüne bağlı olarak üreticiler, üzerlerine konulan verginin geriye - tedarikçilere ve istihdam edilen üretim girdileri üzerine- yansıtılması yoluna gidebilmektedirler. Üretim girdi sahipleri ve tedarikçiler tarafından temin edilen girdi fiyatlarının arz esnekliklerine bağlı olarak geriye yansıma ortaya çıkabilmektedir. Özellikle arz esneklikleri düşük üretim girdileri ve yarı mamul alımlarında vergi yükünün geriye doğru aktarımı gündeme gelebilmektedir.

Dolaylı vergi artışları ithal ve yerli üretim üzerinde farklılaştırılarak, dış ticaret ve cari işlemler dengesizliklerinin giderilmesinde bir araç olarak kullanılabilir. Özellikle dış ticaret rejiminin ve uluslararası anlaşmaların el verdiği ölçüde, gümrük vergilerinin ve ithalden alınan genel ve özel tüketim vergi oranlarının arttırılması, dış ticaret ve cari işlemler açığını azaltacaktır. Böylelikle ödemeler dengesi sorunlarının belli ölçülerde azaltılması ve bunun sonucu olarak döviz fiyatlarındaki dalgalanmaların sınırlandırılması mümkün olabilecektir.

2.2. Dolaysız Vergilerin Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri

Dolaysız vergilerin ekonomik, sosyal ve siyasal etkileri dolaylı vergilere nazaran daha görülür, hissedilir niteliktedir. Bunun nedeni vergileme gücünü doğrudan hedef almalarıdır. Dolaysız vergilerde mükellefler ve vergi sorumluları beyan, tahakkuk ve ödeme aşamalarına bizatihi katılırlar. Böylelikle mükellef kimliği daha açık ve net olarak ortaya çıkar. Bunun sonucu olarak da meydana getirdiği ekonomik, sosyal ve siyasal etkiler daha belirgindir.

Dolaysız vergilerin en önemlileri kişisel ve kurumsal gelir vergisidir. Bu vergilerin arttırılması ve azaltılması kişisel ve kurumsal çalışma/faaliyette bulunma veya boş kalma/faaliyette bulunmama güduları üzerinde doğrudan belirleyicidir. Bu ilişkinin makroekonomik sonucu ise, büyüme verilerinde gözlenebilmektedir. Dolaysız vergi artışları ekonomik büyümeyi azaltıcı bir etki yapabilmektedir. Ayrıca bu vergi artışlarının vergi gelirlerinde artış meydana getirmesi her zaman mümkün ol(a)mamaktadır. Çünkü vergi oranlarındaki artış, bir yere kadar vergi hasılası artışına yol açmakta, daha sonra ise kayıp ve kaçakları yükselttiği, kayıtdışı ekonominin büyümesine yol açtığı için etkin (Laffer eğrisi) ol(a)mamaktadır.

Yukarıdaki ilişkiyi tersten okumak da mümkündür. Dolaysız gelir vergisi indirimleri insanların, çalışma, kazanma, girişimci olma, tasarruf etme, yatırım yapma güdülerini arttırmakta, ekonomik büyüme üzerinde hızlandırıcı bir etki meydana getirebilmektedir. Aynı zamanda düşük vergi oranları uygun bir denetim sıklığı ve yüksek vergi cezaları varsayımı altında, kişi ve kurumların kayıt altına alınmasına, ekonomideki belge ve muhasebe düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca ülkedeki ekonomik faaliyetlerin artışına bağlı olarak, istihdamın artması ve işsizliğin azalması gibi çok önemli iktisadi, sosyal ve siyasal yansımaları olan sonuçlar doğurabilmektedir. Bu yönüyle dolaysız vergi indirimleri büyüme dostu maliye politikası önlemlerindendir. Ama yine de kayıtdışı ekonominin azaltılması konusunda sadece dolaysız vergi indirimine yönelik önlemlerin istenilen sonucu doğurması mümkün değildir. Dolaysız vergi oranları azaltılırken, etkin ve yaygın vergi denetim ağının kurulması, denetleme frekansının arttırılması, vergi denetim kadrolarının hem nitelik, hem de nicelik olarak geliştirilmesi ve etkin bir ceza ve yargı sisteminin faaliyete geçirilmesi gereklidir.

Dolaysız vergiler başta gelir vergisi olmak üzere artan oranlı tarifeye sahip olması ve mükellefin sübjektif durumunu kavrayabilmesi nedeniyle gelir dağılımındaki adaleti sağlamada işlevsel sonuçlar üretebilmektedir. Servet vergileri de benzer bir fonksiyona sahiptir. Kurumlar vergisinin düz oranlı bir vergi olmasına rağmen, nihai gerçek kişi ortaklara kar dağıtımının gelir vergisine konu olması, dağılımda adalet yönüyle paralel sonuçlar üretebilmektedir. Bu bağlamda dolaysız vergiler dolaylı vergiler ile karşılaştırıldığında, gelir dağılımında adaletin sağlanması amacına daha çok hizmet ettiği söylenebilir.

Dolaysız vergilerin diğerk bir ekonomik etkisi ise, sermaye birikimini yavaşlatıcı özelliğesahip olması ve yatırım-büyüme yönüyle sorunlu bir yapı arz etmesidir. Dolaysız vergilerin konusu akım olarak gelir, stok olarak da servettir. Dolaysız vergilerden kaçınmak için tüketim harcamalarının arttırılması sermaye birikimi üzerinde olumsuz etki meydana getirmektedir. Bu nedenle ekonomik büyüme ye yönelik vergi teşvik uygulamalarının gelir ve kurumlar vergileri gibi dolaysız vergilerin azaltılması üzerine yoğunlaştığı görölmektedir. Yatırım teşvikleri ve yatırım indirimleri gibi uygulamalar da dolaysız vergiler üzerinden şekillendirilmektedir. Dolaysız vergi indirimlerini sadece müteşebbislerin çıkarını teşvik eden ve sermaye birikimini arttıran bir araç olarak görmek aldatıcı olabilmektedir. Vergi indirimi ile genişleyen ekonomik faaliyetlerin, emek ve doğal kaynak sahiplerinin hem istihdam imkânlarının artmasına, hem de vergi sonrası kazançlarının yükselmesine yol açtığı unutulmamalıdır.

Kaynak dağılımında etkinlik açısından dolaysız vergilere bakıldığında, dolaylı vergilere nazaran saptırıcı etkisinin daha az olduğu kabul edilir. Bu sınırlı etki, talebin gelir esnekliği bağlamında ortaya çıkmaktadır. Dolaysız vergiler nedeniyle kullanılabilir geliri azalan mükelleflerin tükettikleri mal ve hizmetlerin çeşitleri ve miktarları arasında kaydırma yapmaları gündeme gelebilecektir. Özellikle talebin gelir esnekliği yüksek olan mal ve hizmetlerde kaynak dağılımını bozucu etki artacaktır. Çünkü talebin gelir esnekliği birden büyük olan mal ve hizmetlerde dolaylı vergiler artan oranlılık özelliği gösterecektir. Ama yine de kaynak dağılımını saptırıcı etkileri, dolaylı vergiler ile karşılaştırıldığında daha düşük düzeyde olduğu söylenebilir.

Ekonomik istikrar yönüyle bakıldığında, genelde dolaysız vergilerin, özelde de artan oranlı gelir vergisinin fonksiyonel olarak kullanılabildiği görölmektedir. Hatta bu tür vergiler iradi olarak işlev görmekten ziyade, ekonomideki daralma ve gelişme dönemlerinde otomatik artarak veya azalarak büyüme trendlerinin istikrar kazanmasına yardımcı olabilmektedir. Buna örnek olarak artan oranlı gelir vergisi gösterilebilir. Ekonominin potansiyel büyüme trendinin üzerine çıktığı dönemlerde gelirler de buna bağlı olarak artacaktır. Artan oranlı gelir vergisinde üst gelir dilimlerine geçilmesinden dolayı efektif vergi oranı yükselecek, vergi sonrası kullanabilir gelir sınırlanacaktır. Bunun sonucu olarak, toplam tüketim ve yatırım harcamalarındaki artış kısıtlanacak, büyüme oranının ülke ekonomisinin gerçekleri ile uyumlu bir şekilde düzleştirilmesi sağlanabilecektir.

Dolaysız vergilerin bir türü de kişisel harcama vergisidir. Bu vergi, kişisel gelir vergisine alternatif olarak (Kaldor tarafından) önerilmiştir. En önemli avantajı gelir vergisinin tasarrufu da vergilemesi, buna karşılık harcama vergisinin tasarrufları vergi dışında tutarak sermaye birikim ve büyüme ilişkisini daha rahat kurabilmesidir. Harcama vergisinde kişisel gelir değil, bu gelirlerin harcamaya ayrılan kısmı beyan edilmektedir. Mükellefler bu vergi ile, artan oranlı vergilemeye tabi tutulabilmektedir. Harcama vergisinde, çeşitli

muafiyetler ve istisnalar sağlanarak vergiye sübjektif karakter (mükellefin özel durumlarını göz önüne alan) kazandırılması mümkün olabilmektedir. Böylelikle marjinal tüketim eğilimi yüksek az gelirli kesimlerin vergi yükü hafifletilebilmektedir. Harcama vergisi ile hem tasarrufların arttırılmasına ve büyüme amacına hizmet edilirken, hem de gelir dağılımındaki adalet sağlanmaya çalışılabilmektedir. Ayrıca artan oranlı tarife tabi olması nedeniyle aşırı büyüme dönemlerinde toplam talebi sınırlayıcı etki yaratması, küçülme dönemlerinde ise, talep arttırıcı sonuçlar doğurması ve böylelikle ekonomik istikrar amacına hizmet etmesi mümkün olabilmektedir. Tarihsel süreçte çok kısıtlı bir uygulamaya sahip (Hindistan ve Sri Lanka) olan harcama vergisi, sağladığı yararlar bağlamında son günlerde tekrar tartışmaya açılmıştır.

Dolaysız vergiler üzerinden şekillendirilen vergi indirim ve teşviklerinin sonuç verebilmesinin ön koşulu, ekonomideki kayıtdışılık düzeyinin düşük olmasıdır. Aksi halde kayıtdışılığın yaygın ve yoğun olarak var olduğu ekonomik faaliyet alanlarında dolaysız vergilerin azaltılması ve arttırılmasının etkileri sınırlı kalacaktır. Gelişmekte olan ülkelerde bölgesel ve sektörel teşvik mekanizmaları ile ekonominin selektif olarak yönlendirilememesinin ve vergi teşvik sisteminin etkinsiz kalmasının bir nedeni de budur.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetler gelir ve servet yönüyle kavranamamakta, sadece bu gelirin harcanması sırasında dolaylı vergiler yardımıyla vergilendirilebilmektedir. Bu nedenle kayıtdışılığın yaygın ve yoğun olduğu ekonomilerde dolaylı vergiler, gelir dağılımında adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde işlev sahibi olabilmektedirler. Ama mevcut dolaylı vergi yapısı, kayıtçı dolaysız vergi mükellefleri için, toplam vergi yükünü taşınmaz kılabilir.

Bir ekonomideki kayıtdışılık düzeyi dolaylı-dolaysız vergilerin ekonomik, sosyal ve siyasal etkilerinin ortaya çıkmasında kritik öneme sahiptir. Ekonomide kayıtdışılığın yaygın olması, vergi yükünün üreticilerden ziyade, tüketici ve ithalatçıların üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Kayıtdışılık aynı zamanda üreticiler arasındaki rekabet eşitsizliği ve kurumsallaşamama gibi sorunları da beraberinde getirmektedir. Kayıt içerisindeki kişi ve kurumlar sağlıklı bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymakta, bu da kurumsallaşma-şirketleşme ihtiyacını beraberinde getirmekte, yönetim kültürü ve profesyonelleşmenin gerçekleşmesine zemin hazırlamaktadır. Kişisel işletmelerden, limited ve anonim şirketlere geçiş bu zeminin ana yol haritasıdır.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetler ise, daha çok kişisel girişim düzeyinde örgütlenmekte, muhasebe uygulamaları yöneticilere bilgi vermekten daha çok vergi idarelerine karşı göstermelik tutulan bir faaliyet olmaktan ileri gidememektedir. Patron hem kasayı, hem de bütün finansal varlıkları kontrol etmek durumunda kalmakta, işletme içi yolsuzluklara imkân yaratılmaktadır. Bu tür yapılar, şirketleşse bile patron şirketinden öteye gidememekte,

kurumsallaşma imkânı olmadığı için yaşam beklentileri ve ekonomik ömürleri patronlarınıninki ile paralellik arz etmektedir. Böyle olunca uzun vadeli faaliyet gösteren, yönetimi sermaye sahipliliğinde nispeten bağımsızlaşmış büyük kurumsal şirketler ortaya çıkamamakta, küçük ve orta ölçekli üretim yapılarına dayalı bir örgütlenme süregelmektedir.

Kayıtdışılığın kayıtlı ve kayıtsız üretim yapıları içerisinde fırsat eşitliği, üretim maliyetleri, karlılık düzeyi gibi birçok alanda rekâket eşitsizliğine yol açtığı açık bir gerçektir. İkili ekonomik faaliyet yapılarının beraberce var olduğu ekonomilerde vergi yükü dağılımı kritik öneme sahiptir. Bu gibi yapılarda dolaysız vergiler sadece kayıtlı sektörler ve üretim birimleri tarafından taşınmak zorunda kalmaktadır. Böyle olunca kayıtlı sektörler üzerindeki dolaysız vergi ve stopaj uygulamaları gibi vergi sorumluluğundan ileri gelen yükler, ekonomik faaliyetler üzerinde sınırlayıcı etki yaratmaktadırlar. Kayıtlı kişi ve kurumların hem dolaysız vergi yükleri, hem de vergi yönetim maliyetleri artmaktadır. Bu artış toplam mal ve hizmet üretim maliyetleri içerisinde anlamlı bir yer tutabilmektedir.

Kayıtdışı ekonomik faaliyette bulunanlarda ise, vergi ödeme ve yönetim maliyetleri ya hiç olmamakta, ya da göstermelik düzeyde var olmaktadır. Sonuçta, kayıtlı ve kayıtsız kişi ve kurumlar arasında gözle görülür maliyet ve fiyat farklılaşmaları ortaya çıkmakta, bu da rekabet ve fırsat eşitsizliğine yol açmaktadır. Kayıtlı firmaların bu eşitsizliği aşmak için iki farklı yöne sapabildikleri gözlenmektedir. Bunlardan birincisi, verimlilik artışı yoluyla dolaysız vergilerden gelen maliyetleri dengelemeye çalışmaktır. Gelir etkisi olarak adlandırabilecek bu yönelme, makroekonomik yönden de üretim artışlarını beraberinde getirecektir. İkincisi ise, kayıtlı faaliyetlerine paralel kayıtdışı faaliyet alanları yaratmaktır. Bu da kayıtıçılığı kayıtdışılık ile ikame edip olumsuz sonuçları daha da arttırmakta, vergi yükünün dolaylı vergilere doğru kaydırılmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile kayıtıçi ekonomi kayıtdışı ekonomi tarafından dışlanmaktadır.

Dolaysız vergiler (stopaj usulü ile kesilenler hariç) beyan usulüne dayalı olarak vergi idaresine bildirilen ve mükellef tarafından ödenen vergilerdir. Bu nedenle dolaysız vergilerin mükellefler tarafından farkındalık düzeyi yüksektir. Dolaysız vergilerdeki tür ve oran artışlarının mükellef yönüyle tepki meydana getirmesi neredeyse kaçınılmazdır. Bunun siyasi maliyeti bir sonraki seçimde oyların düşmesi olarak karşımıza çıkabilmektedir. Dolaylı vergi artışları ise, mükellefler tarafından vergi artışı olarak değil, fiyat artışı olarak hissedilmekte ve doğacak mükellef tepkileri minize edilmekte ya da başka alanlara kaydırılabilmektedir. Diğer bir ifade ile dolaylı vergi artışları, politikacılar için dolaysız vergi artışlarına nazaran siyaseten daha tercih edilir konumdadır. Bu yaklaşımın arkasında kamusal tercih teorisi yatmaktadır.

Teoriye göre politikacıların amacı kamu bütçe politikaları yoluyla oy maksimizasyonu sağlamak, bir sonraki seçimde iktidar olmak veya iktidar kalabilmektir. Bunun için daha

fazla vergi toplayıp, daha çok seçmeni kamusal mal ve hizmetler yönüyle tatmin ederek oylarını almaya çalışırlar. Fazladan her bir birim kamu hizmeti fazladan oy demektir. Buna karşılık kamu hizmetlerini ve harcamalarını finanse etmek için, vergi toplamak durumundadırlar. Fazladan vergi ise, mevcut siyasi iktidarın oy kaybetmesine yol açan bir yapı arz eder. Mevcut en az vergileme ile en çok kamu harcaması düzeyine ulaşılması politikacının fayda fonksiyonunu maksimize etmektedir. Bu, bazen bütçe açıkları, bazen de vergi yükü kaydırımları gibi hem kaynak dağılımını bozucu hem de gelir dağılımındaki adaleti zedeleyici sonuçlar doğurabilmektedir. Demokratik ülkelerde miyop (ileriye göremeyen) ve fırsatçı (popülist) hükümet davranışları bu çerçevede şekillenmektedir. Ayrıca harcama artırıcı politikalar, etki (bürosunu) ve yetki alanını genişletmek isteyen bürokratlar tarafından da desteklenmektedir.

Bütçe açığı yaratan politik tercihlerden kaçınabilmenin en önemli yolu ülkedeki seçmen ve mükellef sayılarının birbirlerine yakınsamasından geçmektedir. Çünkü her seçmen fazladan kamu hizmeti talebi iken, eğer bu seçmen aynı zamanda vergi mükellefi ise, kamu hizmetini finanse eden kişi de olacağından, daha makul davranacaktır. Diğer bir ifade ile finansman yükünü taşımak istemeyeceği kamu hizmetini talep etmeyecektir. Bu da fazladan kamu hizmetinin yaratacağı kaynak dağılımı dengesizliğini azaltacaktır.

Her ülkede dolaylı ve dolaysız vergi mükellefi sayısı değişebilmektedir. Genelde tüketim yapan bütün nüfusun kendi aralarında farklılaşmasına rağmen, dolaylı vergi mükellefi olduğu kabul edilir. Dolaysız vergi mükellefi sayısı ise, (stopaj usulü ile ödeyenler hariç) beyanname verecek kişi ve kurumlar ile sınırlıdır. Ama burada kritik unsur dolaylı vergi mükelleflerinin, dolaylı vergilerin hissedilebilirliği düşük olduğu için mükellef olma bilinci oluşturmamalarıdır. Diğer bir ifade ile dolaylı vergi mükellefleri kendilerini mükellef olarak görmemekte, vergi artışlarını hissedememekte ve bunlara uygun mükellef tepkilerini geliştirememektedirler. Dolaysız vergilerde ise, vergi yükünün hissedilme oranları ve buna yönelik mükellef tepki düzeyleri yüksektir. Yani bütçe finansmanını sağlamak amacıyla politikacılar vergi artışları yoluna gittiklerinde, dolaylı vergi artışlarını tercih etmeleri kendileri yönünden seçmen tepkilerini dengelemek için daha rasyoneldir. Sonuçta ise, politik olarak dolaylı vergi artışları dolaysız vergi artışlarına nazaran daha kolay ve sancısız gerçekleştirilebilmektedir.

Vergilere muhatap olan mükelleflerde gelişen diğer bir algı, kamu hizmeti üreten ve sunan politikacı, bürokrat davranışlarının demokratik denetime tabi tutulmasıdır. Bu durum, ancak vergilemenin mükellef ve seçmen tarafından hissedilmesi ve farkındalık duygusunun gelişmesi ile var olabilmektedir. Tarihsel düzlemde baktığımızda, kamu hukukunun ve demokratik yönetim şekillerinin (Magna Carta, Fransız Devrimi, Boston Çay Partisi gibi) vergilere tepki üzerine ortaya çıktığı görülmektedir. Vergilemenin temsile bağlı olması ve demokratik denetime açık olması temel ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dolaylı vergilerde bu ilişkilerin net olarak kurulma güçlükleri taşıdığı ifade edilebilir. Buna karşılık dolaysız vergilerde siyasal temsil ve demokratik denetim taleplerinin daha çok dile getirildiği görülmektedir. Temel neden dolaylı vergi mükelleflerinde, farkındalık duygusunun gelişmesi ve bunun sonucu olarak temsil ve demokratik denetim talep etmeleridir. Toplam vergi yükü içerisinde dolaysız vergilerin artmasının yeni ve rasyonel siyasal talepleri de beraberinde getirmesi kaçınılmazdır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı bir sebep olarak değil, yukarıdaki süreçlerin bir sonucu olarak değerlendirilmesi gerekir.

2.3. Uluslararası Karşılaştırma

Dolaylı ve dolaysız vergilerin ülkeler arasındaki gelişimi farklılık gösterebilmektedir. Özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımlarında bu farklılaşmalar daha net ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde OECD ülkelerindeki vergi yapıları, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına dayalı olarak incelenecektir. Yeterli veri setine sahip olmamaları nedeniyle gelişmekte olan ülkeler analiz dışında tutulacak, sadece bazı genellemelere konu edilecektir.

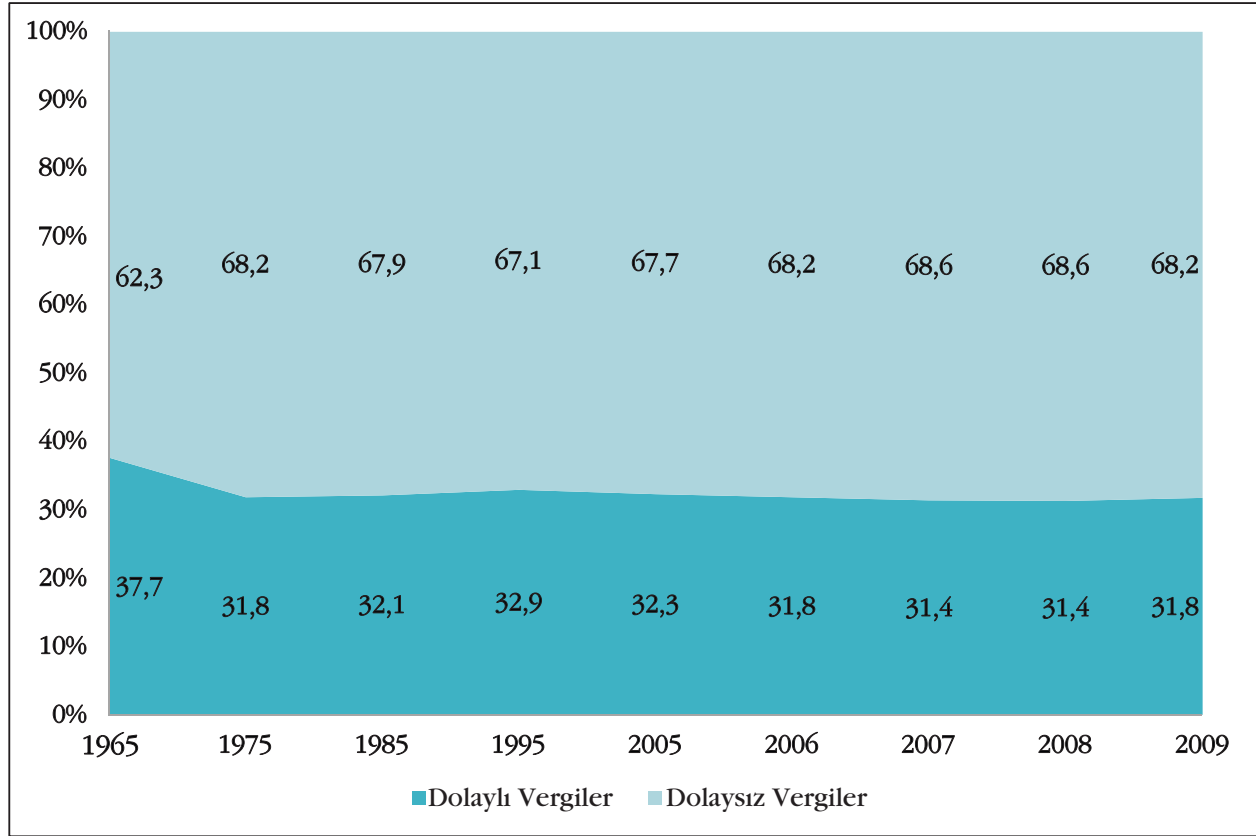
Tablo 2.1. OECD Ülkelerinde Temel Vergi Kategorilerinin (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) Toplam Vergi Gelirleri İçinde Payı (%)

	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Kişisel Gelir Vergisi	26	30	30	27	25	25	25	25	25
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	10	11	10	8	9
SosyalGüvenlik Yükümlülükleri	18	22	22	24	24	25	25	27	25
İstihdam Vergileri	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Mülkiyet Üz. Alınan Vergiler	8	6	5	6	6	5	5	5	6
Dolaysız Vergiler Toplam	62	67	66	66	66	67	66	66	66
Genel Tüketim Vergileri	12	13	16	19	19	20	20	20	20
Özel Tüketim Vergileri	24	18	16	12	12	10	10	11	11
Diğer Vergiler	2	2	2	3	3	3	4	3	3
Dolaylı Vergiler Toplam	38	33	34	34	34	33	34	34	34
TOPLAM	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?>

OECD ülkelerindeki vergi yapılarına baktığımızda, dönemlerarası ufak farklılaşmalar gösterse bile, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin doğrudan vergilerden, geri kalan üçte birinin ise dolaylı vergilerden oluştuğu gözlenmektedir. Sosyal güvenlik kesintileri OECD kategorizasyonuna göre dolaysız vergiler içerisinde yer almaktadır.

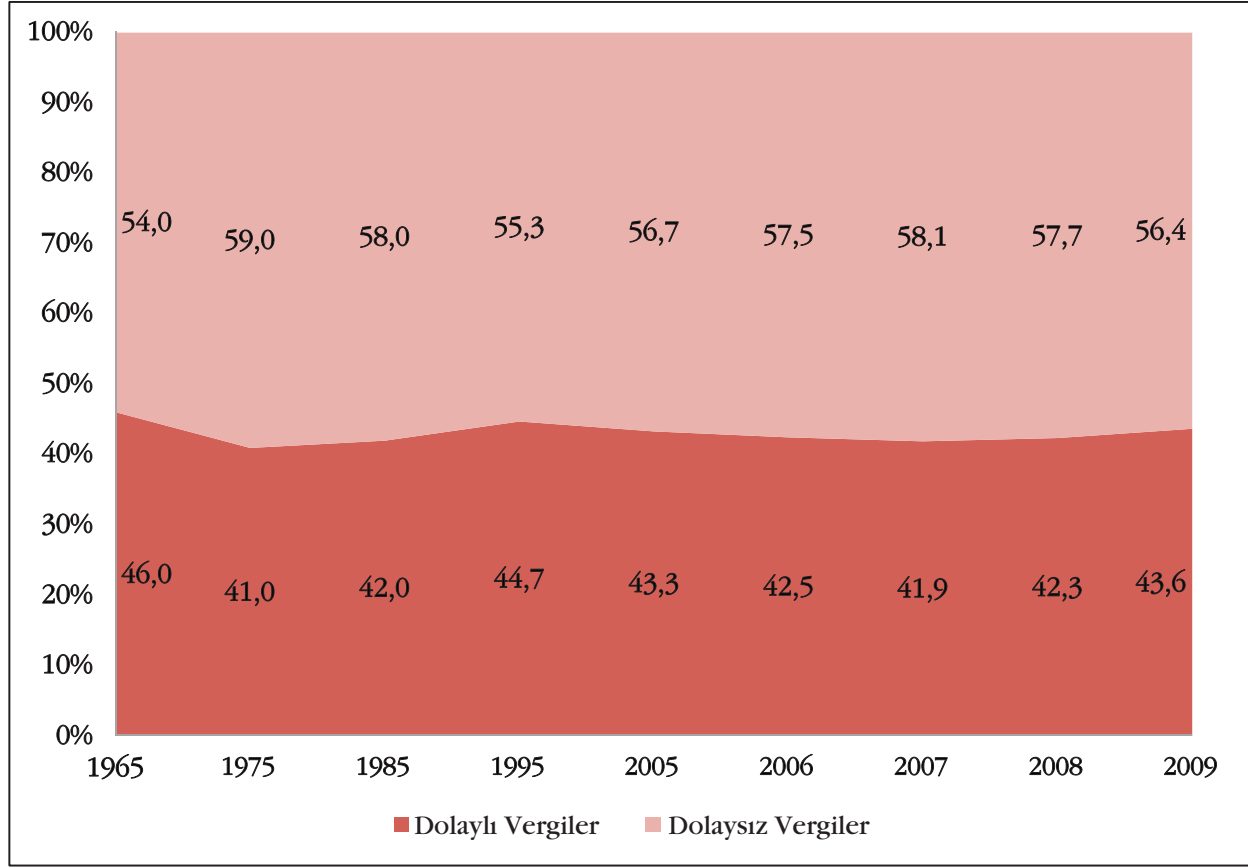
**Grafik 2.1. OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçinde
(Sosyal Güvenlik Dahil) Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı (%)**



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?>

Türkiye gibi ülkelerde sosyal güvenlik yükümlülükleri vergi olarak algılanmamakta, sosyal güvenlik kurumu bütçesi içerisinde takip edilmektedir. Bu nedenle sağlıklı bir karşılaştırma yapabilmek için, OECD ülkelerindeki dolaylı ve dolaysız vergi paylarına sosyal güvenlik ödentileri hariç olmak üzere bakmak yararlı olacaktır.

Grafik 2.2. OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Hariç Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı (%)

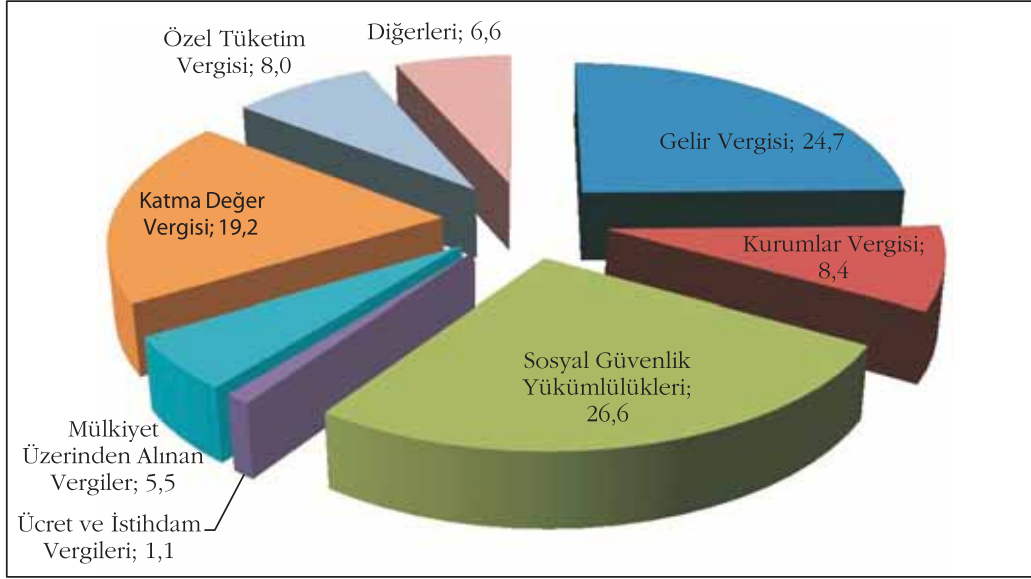


Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?>

Grafik 2.2.'de görülebileceği gibi, OECD ülkelerinde sosyal güvenlik yükümlülükleri çıkarıldığında, dolaysız vergiler yüzde 66'lardan yüzde 57'lere düşmektedir. Buna karşılık dolaylı vergi payları yüzde 34'lerden yüzde 43'lere çıkmaktadır. OECD ülkeleri ile Türkiye karşılaştırmalarının bu kategorizasyon üzerinden yapılması daha doğru olacaktır.

Gelişmiş ve sanayileşmiş ülkelerde; ekonomik refahın artması, kentleşme, şirket yapılarının kurumsallaşması, ücret gelirlerinin yaygınlaşması, muhasebe ve belge düzeninin yerleşmiş olması, gelir ve servet unsurlarının kendilerine has özel durumlarını kavrama yeteneğine sahip etkin vergi idarelerinin varlığı nedeniyle dolaysız vergi gelirlerinin ön plana çıktığı görülmektedir. Özellikle kişisel gelir vergileri ve sosyal güvenlik yükümlülükleri dolaysız vergilerin toplam vergi yükü içerisindeki ağırlıklarının oluşmasında belirleyici rol oynamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise; dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi yükü içerisindeki dağılımı OECD ülkelerinin tersine dolaylı vergiler ağırlıklı bir yapı arz etmektedir. Bu ülkelerdeki toplam vergi gelirlerinin önemli bir kısmı dolaylı vergilerden elde edilirken, geri kalanı dolaysız vergilerden oluşmaktadır.

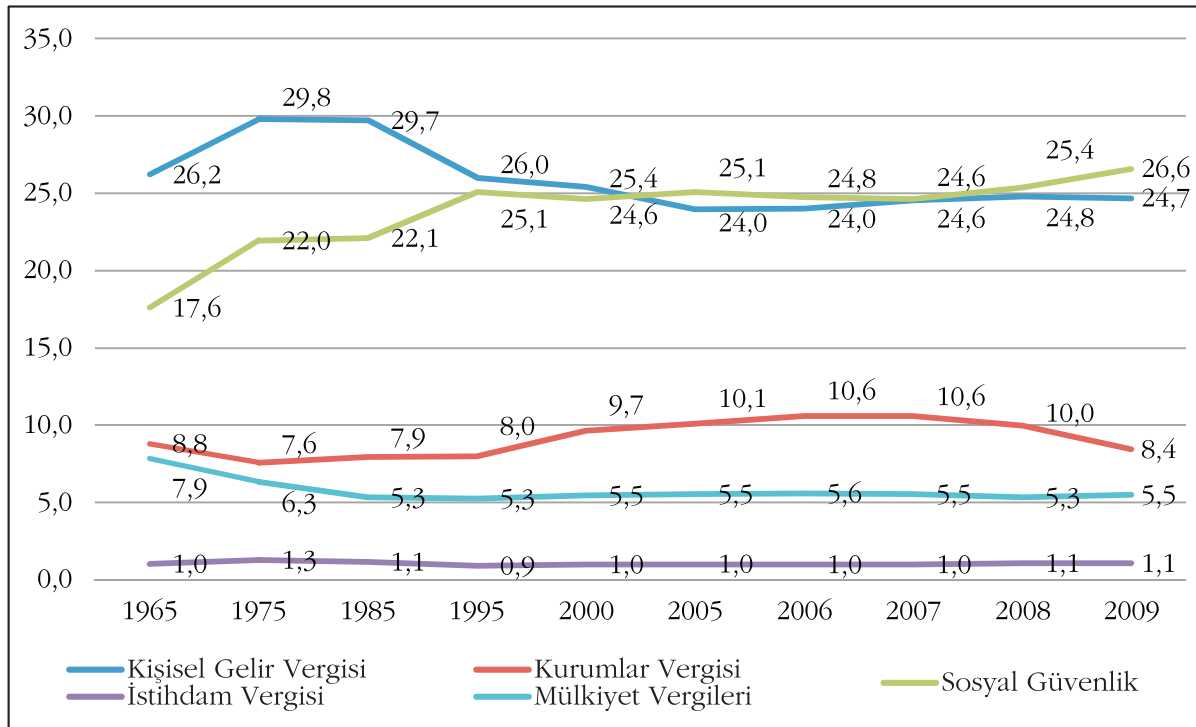
Grafik 2.3. 2010 Yılında OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?>

OECD kategorizasyonuna göre dolaysız vergiler, kişisel ve kurumsal gelir vergileri, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, istihdam vergileri ve sosyal güvenlik kesintilerinden oluşmaktadır. Dolaylı vergiler ise, genel tüketim vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer vergilerden (çeşitli harç ve benzeri yükümlülükler) meydana gelmektedir.

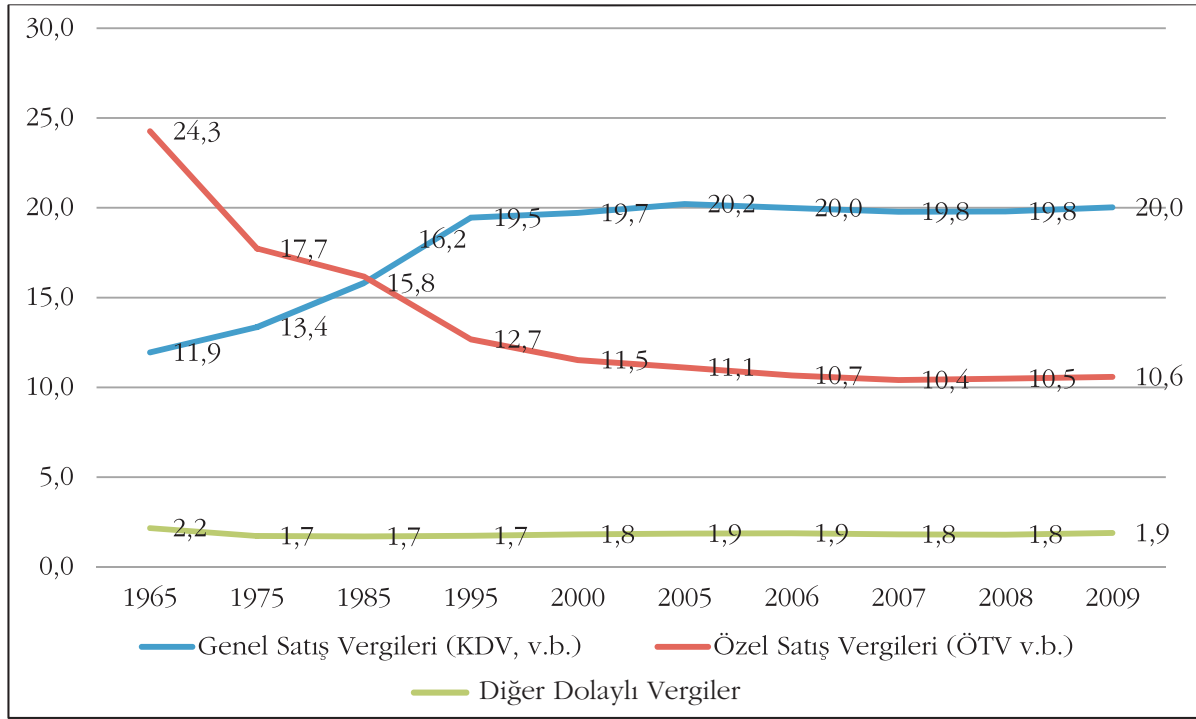
Grafik 2.4. OECD Ülkelerinde Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Paylarının Gelişimi



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?>

Dolaysız vergiler içerisinde belirleyici olan kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik ödentilerinin toplamı, tüm vergi gelirlerinin yarısından, dolaysız vergi gelirlerinin ise, dörtte üçünden fazlasını oluşturmaktadır. Bunları, toplam vergi gelirlerinin yüzde 8 ila 10'u arasında değişen kurumlar vergisi takip etmektedir. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerin toplam içerisindeki payı ise, yüzde 5-6 düzeyindedir. İstihdam vergileri, bazı ülkelerde kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik ödentileri altında sınıflandırıldığından dolayı toplam vergi gelirlerinin yüzde 1'inin altında gözükmemektedir.

Grafik 2.5. OECD Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Paylarının Gelişimi



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?>

Dolaylı vergilerin içerisinde ise, genel ve özel tüketim vergilerinin ön plana çıktıkları gözlenmektedir. 1990'ların ortasından itibaren genel tüketim vergilerinin hem toplam vergi gelirleri içerisinde, hem de dolaylı vergiler içerisindeki payının arttığı ifade edilebilir. Günümüzde katma değer ve genel satış vergilerini içeren bu kalem toplam vergi gelirlerinin beşte birini, dolaylı vergilerin ise, yaklaşık yüzde 60'ını meydana getirmektedir. Özel tüketim vergileri ise, toplam vergi gelirlerinin onda birini ve dolaylı vergilerin üçte birini oluşturmaktadır. Harçlar, gümrük vergileri ve benzeri yükümlülükler, toplam vergi gelirlerinin sadece yüzde 3'ü düzeyindedir.

B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GELİŞİMİ

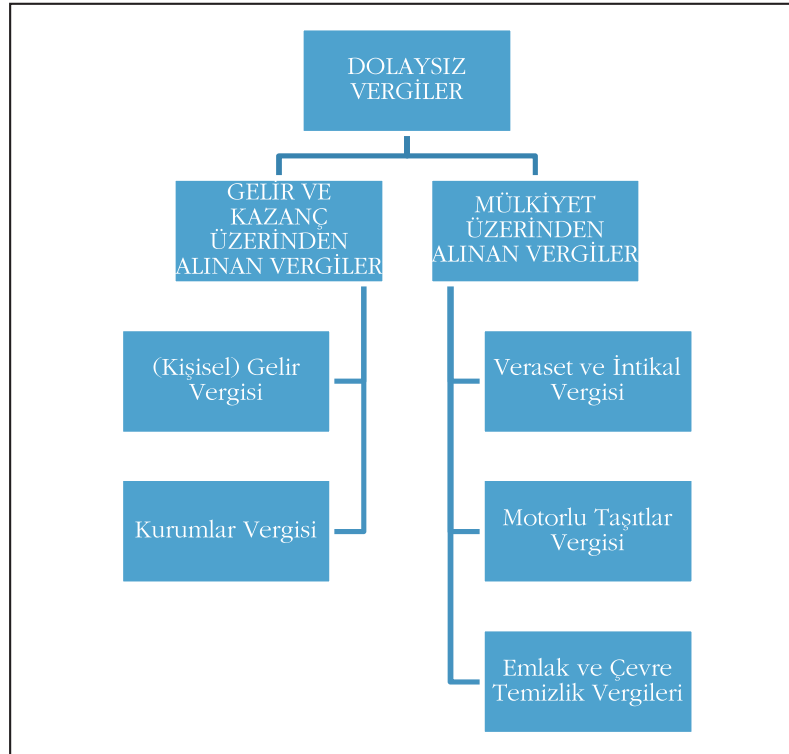
3. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN GELİŞİMİ

Türk vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı şöyle yapılmaktadır: Dolaysız vergiler gelir, kazançlar ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerden meydana gelmektedir. Dolaylı vergiler ise, dahilde alınan vergiler, uluslararası ticaret ve muameleler üzerinden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlardan oluşmaktadır.

3.1. Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Gelişimi

Dolaysız vergiler gelir ve kazançlar üzerinden alınan (kişisel) Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi’nden ve mülkiyet üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergilerinden meydana gelmektedir.. Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Merkezi Bütçe Gelirleri içerisinde gösterilirken, Emlak Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi, mahalli idarelerin gelirleri arasında sınıflandırılmaktadır. 1960 tarihli Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarlarını vergilendirmeyi konu edinmektedir. 2006 tarihli yeni¹ Kurumlar Vergisi Kanunu ise, sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iş ortaklıklarının kurum kazançlarını vergilemeyi amaçlamaktadır.

Şekil 3.1. Türkiye’deki Dolaysız Vergi Yapısı



¹ 5422 sayılı 1949 tarihli eski Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

1959 tarihli Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikallerini düzenlemektedir. 1963 tarihli Motorlu Taşıtlar Kanunu, Karayolları Trafik Kanununa göre, trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterleri vergilendirmeyi amaç edinmektedir.²

1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ise, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsaların vergilendirilmesini konu edinmektedir. Belediye Gelirleri Kanunu’nun mükerrer 44. maddesinde düzenlenen Çevre Temizlik Vergisi belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalardan alınmaktadır.³

Tablo 3.1. Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin Gelişimi (2000-2011) (Milyon TL)

(Milyon TL)	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	38,229	152,784	173,483	190,360	209,598	215,458	254,277	295,862
A) Genel Bütçe Gelirleri	37,427	149,047	168,547	184,803	203,027	208,610	246,051	286,737
I-Vergi Gelirleri	29,571	119,628	137,480	152,835	168,109	172,440	210,560	253,765
1. Gelir ve Kazanç Üz. Al. Vergiler	9,619	36,537	40,141	48,198	54,935	56,469	61,317	75,799
a) Gelir Vergisi	6,925	24,490	28,983	34,447	38,030	38,446	40,392	48,806
b) Kurumlar Vergisi	2,694	12,048	11,158	13,751	16,905	18,023	20,925	26,993
2. Mülkiyet Üz. Al. Vergiler	321	2,627	3,117	3,645	4,088	4,664	5,249	6,257

Kaynak: www.muhsabat.gov.tr

Tablo 3.1. ve 3.2.’de Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde yer alan dolaysız vergilerin 2000-2011 yılları arasındaki gelişimi ortaya konulmaktadır. Dönem içerisinde dalgalanma gösterse bile, genel bütçe vergi gelirleri yüzde 17,2 ile yüzde 19,8 arasında gerçekleşmektedir. Özellikle 2003-2011 yılları arasında genel bütçe vergi gelirlerinde GSYH’ye oranla ciddi artışlar olmadığı ifade edilebilir.

2000 yılı sonrası dönemde dolaysız vergi yükü GSYH’nin ortalama olarak yüzde 6,1’i düzeyinde gerçekleşmiştir. 2006 yılı hariç olmak üzere dolaysız vergi gelirlerinin GSYH’nin yüzde 6’sının altına düşmediği, 2009 ve 2011 yıllarında olduğu gibi yüzde 6,4 gibi dönemin en yüksek değerine ulaşabildiği görülmektedir.

² Deniz taşıtları bu Kanun kapsamının dışındadır. 30.06.2009 tarihli 5897 sayılı Kanunla motorlu deniz taşıtları üzerinden barç alınmaya başlanmıştır.

³ Çevre Temizlik Vergisi bir yönüyle (kiracı veya mülk sahibinin ödemesine bağlı olarak) dolaylı vergi olarak da algılanabilir. Ama Maliye Bakanlığı’nın yaptığı ayırmada yerel dolaysız vergi olarak gösterilmiştir.

Tablo 3.2. Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin GSYH’ye Oranla Gelişimi (2000-2011)

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	22.9	23.5	22.9	22.6	22.1	22.6	23.0	23.1
A) Genel Bütçe Gelirleri	22.5	23.0	22.2	21.9	21.4	21.9	22.3	22.3
I-Vergi Gelirleri	17.7	18.4	18.1	18.1	17.7	18.1	19.1	19.8
1. Gelir ve Kazanç Üz. Al. Vergiler	5.8	5.6	5.3	5.7	5.8	5.9	5.5	5.9
a) Gelir Vergisi	4.2	3.8	3.8	4.1	4.0	4.0	3.7	3.8
b) Kurumlar Vergisi	1.6	1.9	1.5	1.6	1.8	1.9	1.9	2.1
2. Mülkiyet Üz. Al. Vergiler	0.2	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5
DOLAYSIZ VERGİLER	6.0	6.0	5.7	6.1	6.2	6.4	6.0	6.4

Kaynak: www.muhsat.gov.tr

Tablo 3.3. ve 3.4.’de ise, dolaysız vergilerin 2000-2011 yılları arasındaki Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerine ve Vergi Gelirlerine oranla gelişimi gösterilmektedir. Buna göre dolaysız vergiler Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin yüzde 24,9 ile 28,4’ü arasında bir değer almaktadır.

Tablo 3.3. Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri								
Genel Bütçe Gelirleri	97,9	97,6	97,2	97,1	96,9	96,8	96,8	96,8
I-Vergi Gelirleri	77,4	78,3	79,2	80,3	80,2	80,0	82,8	85,8
1. Gelir ve Kazanç Üz. Al. Vergiler	25,2	23,9	23,1	25,3	26,2	26,2	24,1	25,6
a) Gelir Vergisi	18,1	16,0	16,7	18,1	18,1	17,8	15,9	16,5
b) Kurumlar Vergisi	7,0	7,9	6,4	7,2	8,1	8,4	8,2	9,1
2. Mülkiyet Üz. Al. Vergiler	0,8	1,7	1,8	1,9	2,0	2,2	2,1	2,1
DOLAYSIZ VERGİLER	26,0	25,6	24,9	27,2	28,2	28,4	26,2	27,7

Kaynak: www.muhsat.gov.tr

Aynı dönem içerisinde dolaysız vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde payına baktığımızda yüzde 31,5 ile yüzde 35,1 arasında bir skalada hareket ettikleri görülmektedir. Diğer bir ifade ile dolaysız vergiler Merkezi Yönetim Vergi Gelirlerinin yaklaşık üçte birini oluşturmaktadır.

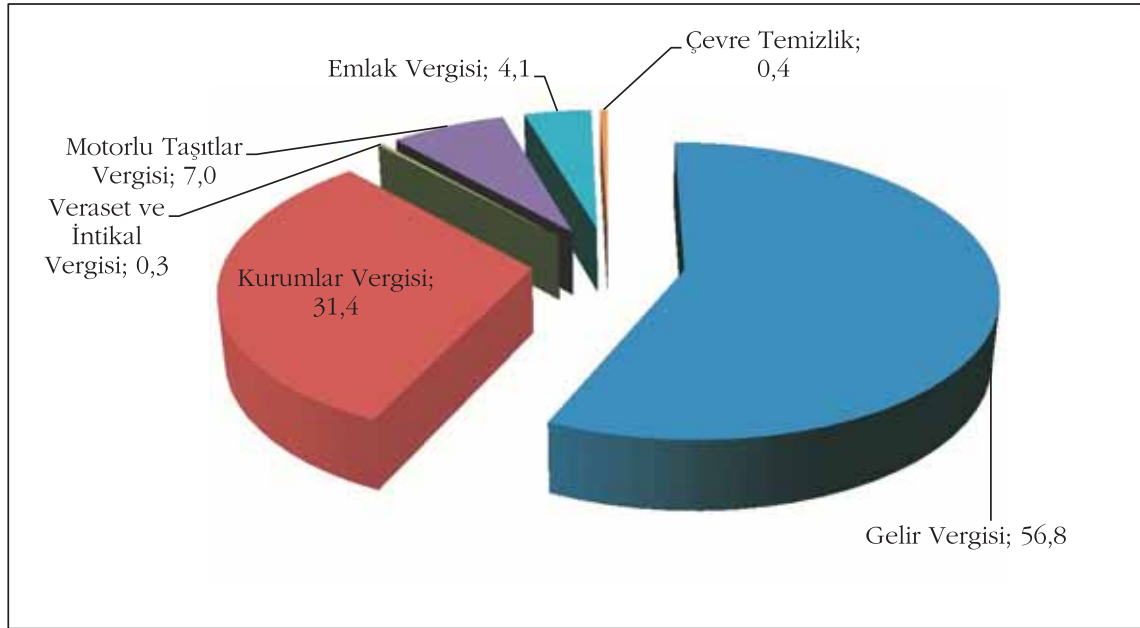
Tablo 3.4. Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
I-Vergi Gelirleri								
1. Gelir ve Kazanç Üz. Al. Vergiler	32,5	30,5	29,2	31,5	32,7	32,7	29,1	29,9
a) Gelir Vergisi	23,4	20,5	21,1	22,5	22,6	22,3	19,2	19,2
b) Kurumlar Vergisi	9,1	10,1	8,1	9,0	10,1	10,5	9,9	10,6
2. Mülkiyet Üz. Al. Vergiler	1,1	2,2	2,3	2,4	2,4	2,7	2,5	2,5
DOLAYSIZ VERGİLER	33,6	32,7	31,5	33,9	35,1	35,5	31,6	32,3

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr

Mahalli idareler bütçesi içerisindeki dolaysız vergilerin son on yıllık ortalama gelirinin binde 8 düzeyinde olduğu düşünüldüğünde, ülkemizdeki dolaysız vergi gelirlerinin GSYH’ye oranının yüzde 7’nin biraz üzerinde gerçekleştiği görülmektedir.

Grafik 3.1. Türkiye’de Dolaysız Vergi Gelirlerinin Kendi İçerisinde Yüzde Dağılımı (2011)



Kaynak: www.muhasebat.gov.tr

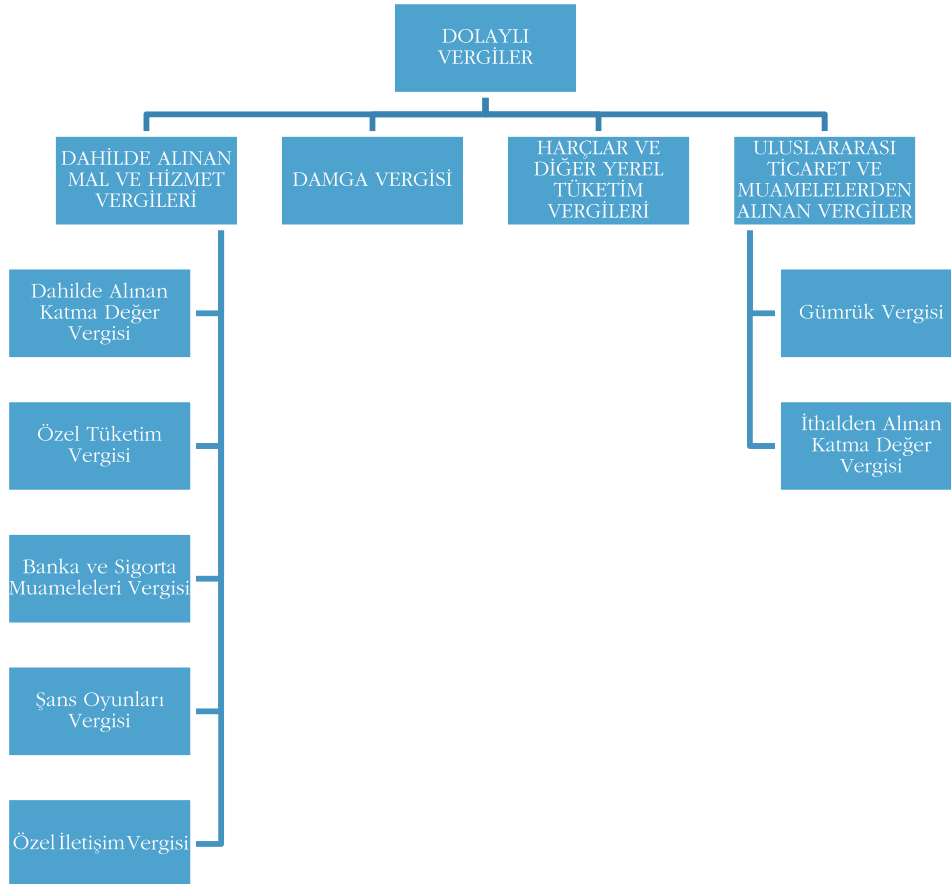
Gerek merkezi yönetim, gerekse mahalli idareler bütçesi içerisinde yer alan 2011 yılı dolaysız vergi gelirlerinin kendi arasındaki yüzde dağılımı Grafik 6’da gösterilmiştir. Buna göre, Türkiye’deki dolaysız vergiler içerisinde en büyük payı yüzde 56,8 ile Gelir Vergisi’nin aldığı görülmektedir. Gelir Vergisini yüzde 31,4 ile Kurumlar Vergisi izlemektedir. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam içerisindeki payı ise yüzde 89,2 düzeyindedir. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerde ise, yüzde 7 ile Motorlu Taşıtlar

Vergisi'nin ön plana çıktığı gözlenmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi'nin payı binde 3 ile ihmal edilebilecek düzeydedir. Yerel yönetimlerin mülkiyet üzerinden topladığı dolaysız vergilerin payı ise, yüzde 4,5'dir. Bunun içerisinde yüzde 4,1 ile Emlak Vergisi belirleyici konumdadır.⁴ Gerek merkezi, gerekse yerel yönetimlerin mülkiyet üzerinden aldıkları toplam vergiler ise, dolaysız vergilerin yüzde 11'ini aşmaktadır.

3.2. Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Gelişimi

Türkiye'de dolaylı vergiler, dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinden, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerden, damga vergisi ve harçlardan meydana gelmektedir. Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri olarak Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisi'nden (ÖİV) söz edilebilir. Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler ise, temelde⁵ iki ana vergiden oluşmaktadır. Bunlar Gümrük Vergileri ve ithalden alınan KDV'dir.

Şekil 3.2. Türkiye'de Dolaylı Vergi Yapısı



⁴ 2011 yerel yönetim vergi gelirleri tabmini değerlerdir.

⁵ Ayrıca Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri içerisinde yer alan Diğer Dış Ticaret Gelirleri kalemi bulunsa bile sağladığı basılamın düşüklüğü nedeniyle ihmal edilebilecek düzeydedir.

Gerek dahilden gerekse ithalden alınan KDV, 1985 tarihli Kanuna göre tahsil edilmektedir. Verginin konusu yurtiçinde her türlü ekonomik (ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek ve diğer) faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile mal ve hizmet ithalatlarıdır. 2002 yılında konulan ÖTV ise, belirli mallar üzerinden tek aşamalı olarak alınan bir vergi olup, altı temel mal grubunu konu almaktadır. Bunlar; petrol ve doğal gaz ürünleri, motorlu taşıt araçları, alkollü içkiler, tütün mamulleri, kolalı gazozlar, dayanıklı tüketim malları ve diğer mal gruplarından oluşmaktadır. Gerek KDV gerekse ÖTV reel ekonomiyi vergilemede kullanılan iki temel dolaylı vergi konumundadır.

BSMV ise, finansal kesimde uygulanan dolaylı vergi durumundadır⁶. 1956 tarihli Gider Vergileri Kanunu'nun ikinci kısmında hizmet vergileri başlığı altında yer almaktadır. Banka ve sigorta şirketlerinin, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar BSMV'nin konusunu oluşturmaktadır. Gider Vergisi Kanunu içerisinde yer alan ve 2004 yılında yürürlüğe giren diğer dolaylı vergiler ise, Şans Oyunları Vergisi ve ÖİV'dir⁷. Şans Oyunları Vergisi müşterek bahis ve şans oyunlarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Özel iletişim vergisi ise, her türlü telefon, radyo, televizyon ve internet iletişim hizmetleri üzerinden alınan bir vergidir.

Gümrük Vergileri 1999 tarihli Gümrük Kanunu kapsamında mal ithallerinde alınan vergilerdir⁸. Ayrıca 1964 tarihli Damga Vergisi ise, değerli kâğıtlar üzerinden alınan bir vergidir. Son olarak dolaylı vergiler kapsamında harçlardan söz edilebilir. Harç sadece kamunun sunduğu belli hizmetler karşılığında alınan fiyat ve vergi arası bir tür yükümlülüktür. Ülkemizde 1964 tarihli Harçlar Kanunu'na göre çeşitli adlar altında (yargı, noter, tapu, kadastro, konsolosluk, pasaport, gemi, liman, diploma, trafik v.b.) toplanmaktadır.

⁶ Dolaylı vergi özelliği göstermesine rağmen vergi adı ile değil fon olarak adlandırılan bazı ödentilerden de söz edilebilir. Bunların en önemlisi Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'dur. (KKDF) Bu fon BSMV ile birlikte dolaylı vergi gibi işlev görmesine rağmen vergi başlığı altında kategorize edilmemekte, Genel Bütçeli İdarelere alınan paylar başlığı altında yer almaktadır. KKDF'nin yıllık geliri Merkezi Yönetim Vergi Gelirlerinin yaklaşık yüzde 1'i düzeyinde gerçekleşmektedir.

⁷ ÖİV daha önce, geçici olarak 26.11.1999 tarihinde 4481 sayılı 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem'in Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8. Maddesi ile düzenlenmiş, 2004 yılında kalıcı hale getirilmiştir.

⁸ İthalde alınan KDV ve Gümrük Vergilerinin dışında uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan diğer dış ticaret gelirlerinden söz edilse bile doğurduğu hasıla tutarı yönüyle ihmal edilebilecek düzeydedir.

Tablo 3.5. Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Gelişimi (2000-2011) (Milyon TL)

(Milyon TL)	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Merkezi Yönetim Bütçe	38,229	152,784	173,483	190,360	209,598	215,458	254,277	295,862
A) Genel Bütçe Gelirleri	37,427	149,047	168,547	184,803	203,027	208,610	246,051	286,737
I-Vergi Gelirleri	29,571	119,628	137,480	152,835	168,109	172,440	210,560	253,765
3. Dahilde Alınan Vergiler	10,967	52,773	59,408	63,590	67,258	73,136	91,736	103,380
a) Dahilde Alınan KDV	4,283	14,104	15,911	16,793	16,805	20,853	26,325	29,956
b) ÖTV	5,238	33,345	36,926	39,111	41,832	43,620	57,285	64,189
c) BSMV	1,026	1,988	2,624	3,149	3,695	4,003	3,571	4,288
d) Şans Oyunları Vergisi	0	312	369	327	376	396	434	528
e) Özel İletişim Vergisi	420	3,023	3,578	4,211	4,551	4,265	4,121	4,419
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	5,057	21,826	27,563	28,970	32,781	28,651	39,528	53,450
a) Gümrük Vergisi	454	1,538	2,081	2,441	2,770	2,466	3,240	4,652
b) İthalden Alınan KDV	4,590	20,222	25,426	26,493	29,972	26,134	36,208	48,685
5. Damga Vergisi	833	2,552	3,149	3,642	3,945	4,169	5,083	6,464
6. Harçlar	594	3,280	3,958	4,744	5,050	4,755	7,034	8,303
DOLAYSIZ VERGİLER	17,451	80,430	94,078	100,946	109,035	110,712	143,379	171,598

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr

Tablo 3.5. ve 3.6.’da Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde yer alan dolaylı vergilerin 2000-2011 yılları arasında gelişimi ortaya konulmaktadır. Dolaylı vergilerin GSYH’ye oranı dönem başında yüzde 10,5 iken 2011 yılında yüzde 13,4 düzeyine ulaşmıştır. Dolaylı vergi hasılasının büyüme oranları ile yakın ilişkisi dönem içi dalgalanmaların ana açıklayıcısı konumundadır. On yıllık merkezi yönetim ortalama dolaylı vergi gelirleri GSYH’nin yüzde 12’sine yaklaşmaktadır.

Tablo 3.6. Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin GSYH’ye Oranla Gelişimi (2000-2011)

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	22.9	23.5	22.9	22.6	22.1	22.6	23.0	23.1
A) Genel Bütçe Gelirleri	22.5	23.0	22.2	21.9	21.4	21.9	22.3	22.3
I-Vergi Gelirleri	17.7	18.4	18.1	18.1	17.7	18.1	19.1	19.8
3. Dahilde Alınan Vergiler	6.6	8.1	7.8	7.5	7.1	7.7	8.3	8.1
a) Dahilde Alınan KDV	2.6	2.2	2.1	2.0	1.8	2.2	2.4	2.3
b) ÖTV	3.1	5.1	4.9	4.6	4.4	4.6	5.2	5.0
c) BSMV	0.6	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.3	0.3
d) Şans Oyunları Vergisi	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
e) Özel İletişim Vergisi	0.3	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.4	0.3
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	3.0	3.4	3.6	3.4	3.4	3.0	3.6	4.2
a) Gümrük Vergisi	0.3	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4
b) İthalat Alınan KDV	2.7	3.1	3.3	3.1	3.1	2.7	3.3	3.8
5. Damga Vergisi	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5
6. Harçlar	0.4	0.5	0.5	0.6	0.5	0.5	0.6	0.6
DOLAYLI VERGİLER	10.5	12.4	12.4	12.0	11.5	11.6	13.0	13.4

Kaynak: www.muhsat.gov.tr

Tablo 3.7. ve 3.8.’de ise, dolaylı vergilerin 2000 - 2011 yılları arasındaki Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerini ve Vergi Gelirlerine oranla gelişimi gösterilmektedir. Buna göre dolaylı vergiler Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin yüzde 45,6 ile 58’i arasında bir değer almaktadır. Diğer bir ifadeyle dolaylı vergiler Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturmaktadır.

Tablo 3.7. Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri								
A) Genel Bütçe Gelirleri	97,9	97,6	97,2	97,1	96,9	96,8	96,8	96,8
I-Vergi Gelirleri	77,4	78,3	79,2	80,3	80,2	80,0	82,8	85,8
3. Dahilde Alınan Vergiler	28,7	34,5	34,2	33,4	32,1	33,9	36,1	34,9
a) Dahilde Alınan KDV	11,2	9,2	9,2	8,8	8,0	9,7	10,4	10,1
b) ÖTV	13,7	21,8	21,3	20,5	20,0	20,2	22,5	21,7
c) BSMV	2,7	1,3	1,5	1,7	1,8	1,9	1,4	1,4
d) Şans Oyunları Vergisi	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
e) Özel İletişim Vergisi	1,1	2,0	2,1	2,2	2,2	2,0	1,6	1,5
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	13,2	14,3	15,9	15,2	15,6	13,3	15,5	18,1
a) Gümrük Vergisi	1,2	1,0	1,2	1,3	1,3	1,1	1,3	1,6
b) İthalat Alınan KDV	12,0	13,2	14,7	13,9	14,3	12,1	14,2	16,5
5. Damga Vergisi	2,2	1,7	1,8	1,9	1,9	1,9	2,0	2,2
6. Harçlar	1,6	2,1	2,3	2,5	2,4	2,2	2,8	2,8
DOLAYLI VERGİLER	45,6	52,6	54,2	53,0	52,0	51,4	56,4	58,0

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr

Aynı dönem içerisinde dolaylı vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri içerisinde payına baktığımızda yüzde 59 ile yüzde 67,6 arasında bir aralıkta hareket ettikleri ifade edilebilir. Özellikle son yıllarda dolaylı vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri içerisindeki payı artmış ve bu gelirlerin yaklaşık üçte ikisine erişmiştir.

Tablo 3.8. Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirlerine Oranla Gelişimi (2000-2011)

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
I-Vergi Gelirleri								
3. Dahilde Alınan Vergiler	37,1	44,1	43,2	41,6	40,0	42,4	43,6	40,7
a) Dahilde Alınan KDV	14,5	11,8	11,6	11,0	10,0	12,1	12,5	11,8
b) ÖTV	17,7	27,9	26,9	25,6	24,9	25,3	27,2	25,3
c) BSMV	3,5	1,7	1,9	2,1	2,2	2,3	1,7	1,7
d) Şans Oyunları Vergisi	0,0	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
e) Özel İletişim Vergisi	1,4	2,5	2,6	2,8	2,7	2,5	2,0	1,7
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	17,1	18,2	20,0	19,0	19,5	16,6	18,8	21,1
a) Gümrük Vergisi	1,5	1,3	1,5	1,6	1,6	1,4	1,5	1,8
b) İthalat Alınan KDV	15,5	16,9	18,5	17,3	17,8	15,2	17,2	19,2
5. Damga Vergisi	2,8	2,1	2,3	2,4	2,3	2,4	2,4	2,5
6. Harçlar	2,0	2,7	2,9	3,1	3,0	2,8	3,3	3,3
DOLAYLI VERGİLER	59,0	67,2	68,4	66,0	64,9	64,2	68,1	67,6

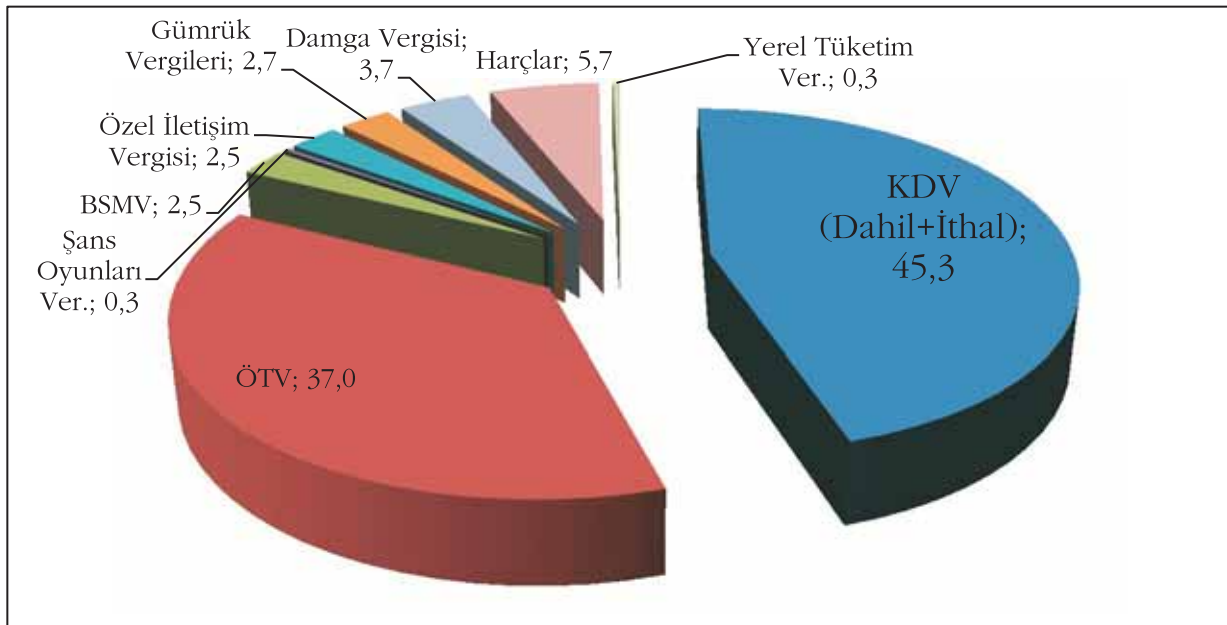
Kaynak: www.muhasebat.gov.tr

Türkiye’de dolaylı vergilerin kendi iç ağırlıkları bakımından da OECD uygulamasından ayrıştığı gözlenmektedir. Buna örnek olarak genel tüketim vergileri (KDV gibi) ile özel tüketim vergileri dengesi gösterilebilir. OECD ülkelerinde genel tüketim vergi gelirleri özel tüketim vergi gelirlerinin yaklaşık iki katı seviyesindedir. Ülkemizde ise, 2005 sonrası dönemde genel tüketim vergi (KDV) gelirleri, özel tüketim vergi (ÖTV ve ÖİV gibi) gelirleri ile yaklaşık eş düzeyde gerçekleştiği gözlenmektedir. Hatta bazı yıllar (2005 ve 2009 gibi) özel tüketim vergi gelirleri genel tüketim vergi gelirlerini aşabilmektedir. Bu sağlıklı bir durum arz etmemektedir. Olması gereken genel tüketim vergi gelirlerinin özel tüketim vergi gelirlerinden gözle görülür bir düzeyde fazla olmasıdır. Bu bağlamda özel tüketim vergi artışlarının sınırlandırılması ve genel tüketim vergilerine ait istisna, muafiyet ve oran farklılaştırılmalarının tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde toplanan dolaylı vergilerin dışında yerel yönetimler tarafından tahsil edilen dolaylı tüketim vergileri de vardır. Bunlar; Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Eğlence Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi’dir. Ayrıca çeşitli mahalli yönetim harçlarından da (bina inşaat, hayvan kesimi, işgal, işyeri açma, kaynak suları, ölçü ve tartı aletleri muayene, tatil günlerinde çalışma ruhsatı, tellallık, toptancı hali resmi, yapı kullanma izni v.b.) söz edilebilir.

Yerel yönetimler tarafından toplanan dolaylı vergilerin GSYH’ye oranı dalgalanma gösterse bile, son on yıllık ortalaması yüzde 1 civarındadır. Böyle olunca on yıllık ortalama toplam kamu kesimi dolaylı vergi gelirleri GSYH’nin yüzde 14’ünü geçmektedir.

Grafik 3.2. Türkiye’de Dolaylı Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı (2011)



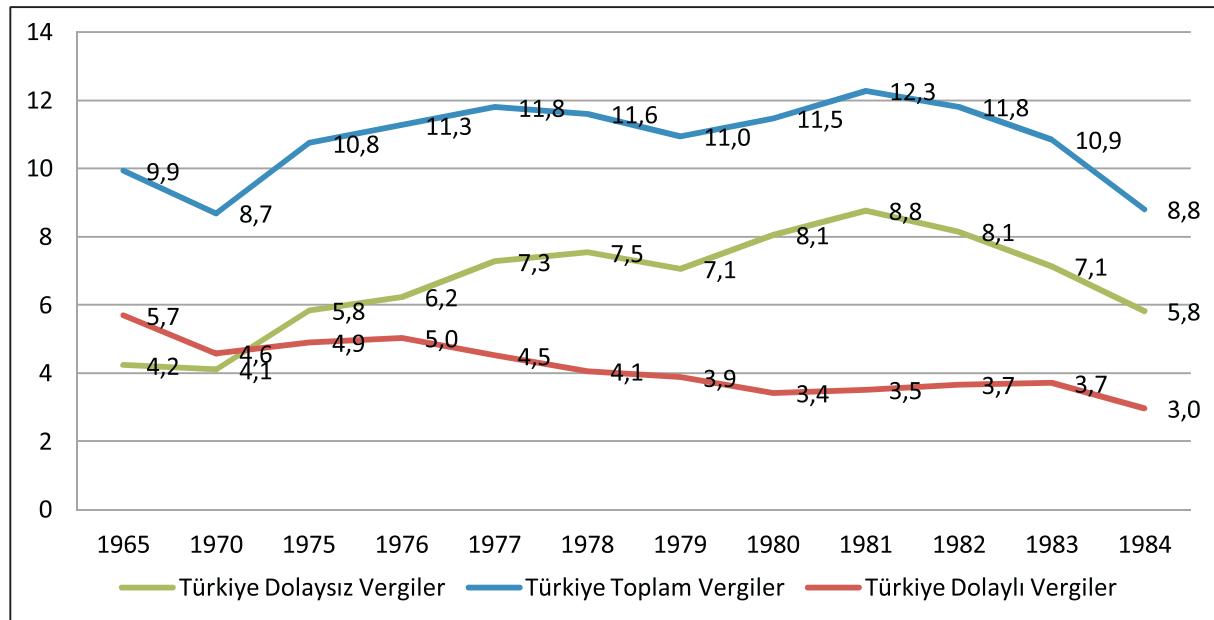
Kaynak: www.muhasebat.gov.tr

Gerek merkezi yönetim gerekse mahalli idareler bütçesi içerisinde yer alan 2011 yılı dolaylı vergi gelirlerinin kendi arasındaki yüzde dağılımı Grafik 3.2.'de gösterilmiştir. Buna göre, Türkiye'deki dolaysız vergiler içerisinde en büyük pay yüzde 45,3 ile hem dahilde hem de ithalden alınan KDV'ye aittir. Bunu yüzde 37 ile ÖTV takip etmektedir. Hem merkezi hem yerel harç gelirlerinin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise, yüzde 5,7 düzeyindedir. Bunu yüzde 3,7 ile damga vergisi, yüzde 2,5 ile Özel İletişim Vergisi, yüzde 2,5 ile BSMV ve yüzde 2,2 ile Gümrük Vergisi izlemektedir. Toplam dolaylı vergi gelirlerinin içerisinde yüzde 1'den daha küçük paya sahip iki vergiden söz edilebilir. Bunlar, binde 83 ile Yerel Tüketim Vergileri⁹ ve binde 3 ile Şans Oyunları Vergisidir.

3.3. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması

Ülkemizde dolaylı ve dolaysız vergi karşılaştırması üç farklı dönem itibarıyla değerlendirilecektir. Karşılaştırmalarda genel kamu kesimi dengesini meydana getiren merkezi yönetim, yerel yönetim ve diğer kamu kesimi birimlerinin konsolide edilmesi ile oluşturulan verilerden yararlanılacaktır. İlk periyot 1965-1984 arası dönemi kapsamaktadır. Dönemin karakteristik özelliği, dolaysız vergi yapıları günümüz ile hemen hemen aynı vergilerden oluşurken, dolaylı vergi yapılarının çağdaş vergilerden değil, daha ziyade istihsal, istihlak ve işletme vergileri gibi parçalı birçok vergiden meydana gelmesidir. Dönem aynı zamanda Türkiye'de uygulanan ithal ikameci büyüme modelinden ihracata yönelik büyüme modeline dönüşümün gerçekleştiği zaman aralığıdır.

Grafik 3.3. Türkiye'de Toplam Vergi Yüğü ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi (GSYH'ye Oranı) (1965-1984)



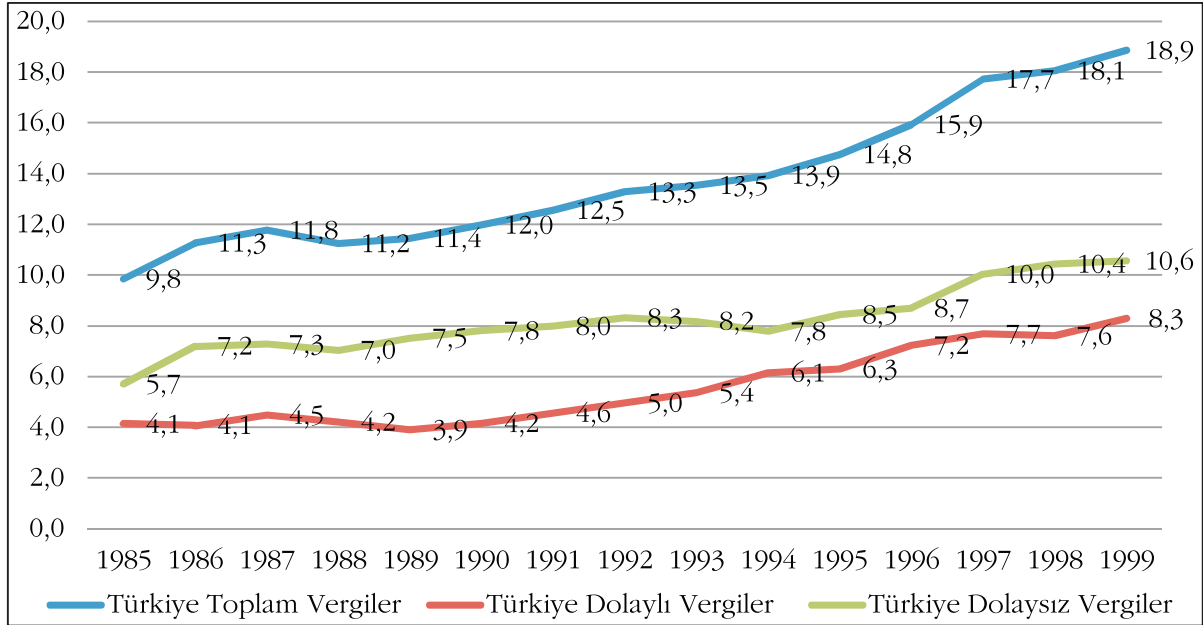
Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

⁹ 2011 yerel yönetim vergi gelirleri tahmini değerlerdir.

1985 öncesi dönemin özelliği vergi yükünün düşük olmasıdır. Toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye oranının dönem ortalaması yüzde 10'ların biraz üzerindedir. Dönemin diğer bir göze batan yönü ise, 1970'lere kadar dolaylı vergilerin toplam vergi yükü içerisindeki payı daha büyük iken, bu tarihten sonra dolaysız vergi gelirlerinin ön plana çıkmasıdır. Bunda birçok faktör rol oynamaktadır. Kamunun finansman ihtiyacının artması, buna karşılık yeterli dolaysız vergi geliri elde edilememesi, yüksek enflasyon nedeniyle dolaysız vergiler tarifesinde üst dilimlere ve oranlara çıkılması, efektif ve marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve diğer faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca siyasi istikrarsızlığın yansımaları, 1977-1980 yılları arasında ekonomideki büyüme hızının düşmesi ve son iki yılda yaşanan daralmalar dolaylı vergi gelirlerinin hızla gerilemesine yol açmıştır.

Özellikle 1980-1983 yılları arasındaki dönemde, dolaysız vergi gelirleri dolaylı vergi gelirlerinin iki katı düzeyine yaklaşmıştır. Oluşan bu denge Cumhuriyet tarihi boyunca nadiren karşılaşılan bir durumdur. 1980 askeri darbesinin böyle bir yapının oluşmasındaki etkisi tartışılabilir. 1983 yılında tekrar demokrasiye geçilmesi ile birlikte dolaylı vergi yükü nispi olarak artmaya, dolaysız vergi yükü ise, azalmaya başlamıştır.

Grafik 3.4. Türkiye'de Toplam Vergi Yükü ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi (GSYH'ye Oranı) (1985-1999)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

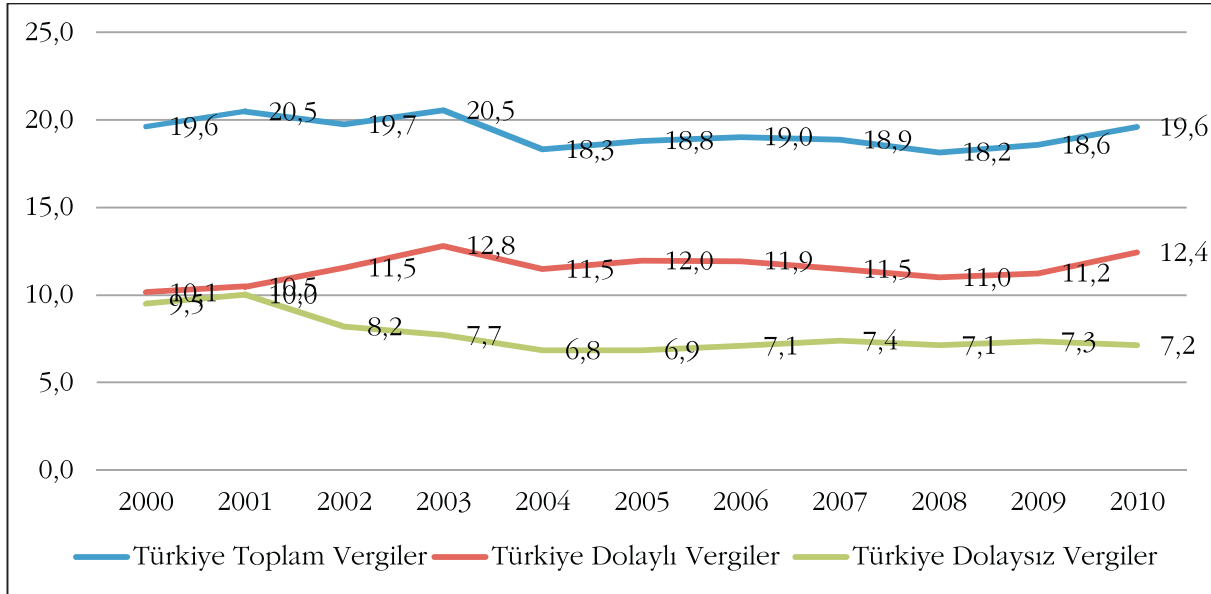
Ülkemizde çağdaş anlamda dolaylı vergilerin uygulanmaya başladığı tarih 1985'tir. KDV'nin konulması ile başlayan bu süreç, 2002 yılında ÖTV ile devam etmiştir. Önce çeşitli adlar altında bir grup dolaylı vergi var iken, bunlar kaldırılmış ve yerine tek vergi olarak KDV konulmuştur¹⁰. Bu tarihten itibaren hem dolaylı vergi gelirleri hem de toplam

¹⁰ Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Dabilde ve İthalde Alınan İstisnal Vergileri, PTT Hizmet Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi gibi 8 vergi uygulamadan kaldırılmıştır.

vergi yükü kriz ve dalgalanma dönemleri hariç devamlı artış göstermektedir. 1985-2000 yılları bugünkü dolaylı dolaysız vergi dengesinin kurulma dönemi olarak da adlandırılabilir.

Özellikle 1991'den itibaren koalisyon hükümetleri tarafından yönetilme sürecine girilmesi, siyasi ve sosyal çalkantılar, terör, artan kamu kesimi finansman açıkları ve borçlanma ihtiyacı, başta vergiler olmak üzere mevcut kamu gelirlerinin yetersiz kalmasına yol açmıştır. Kriz dönemlerinde konulan ek yükümlülükler (net aktif vergisi, deprem vergileri v.b.) ülkedeki vergi yükünü arttırmıştır. Dönem başında yüzde 12 olan toplam vergi yükü, dönem sonunda yüzde 50'den fazla artarak 19'lara erişmiştir. Bu trend on yıllık zaman aralığında ciddi vergi hasılası büyümesine işaret etmektedir. Söz konusu dönemde, yaratacağı diğer olumsuzluklar göz ardı edilerek, vergilemede sadece gelir sağlama amacı (mali amaç) temel alınmıştır. Bu nedenle ağırlıkla dolaylı vergi artışlarına yönelinmiş, toplam vergi artışlarının büyük bir kısmı dolaylı vergi artışları ile gerçekleştirilmiştir. Dönem içerisindeki dolaylı vergi artışları yüzde 100'ü bulurken dolaysız vergi artışları yüzde 25'ler düzeyinde kalmıştır. Bu eğilim 2000 yılı ile birlikte dolaylı vergi gelirlerinin dolaysız vergi gelirleri üzerine çıkması sonucunu doğurmuştur.

Grafik 3.5. Türkiye'de Toplam Vergi Yükü ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi (GSYH'ye Oranı) (2000-2010)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

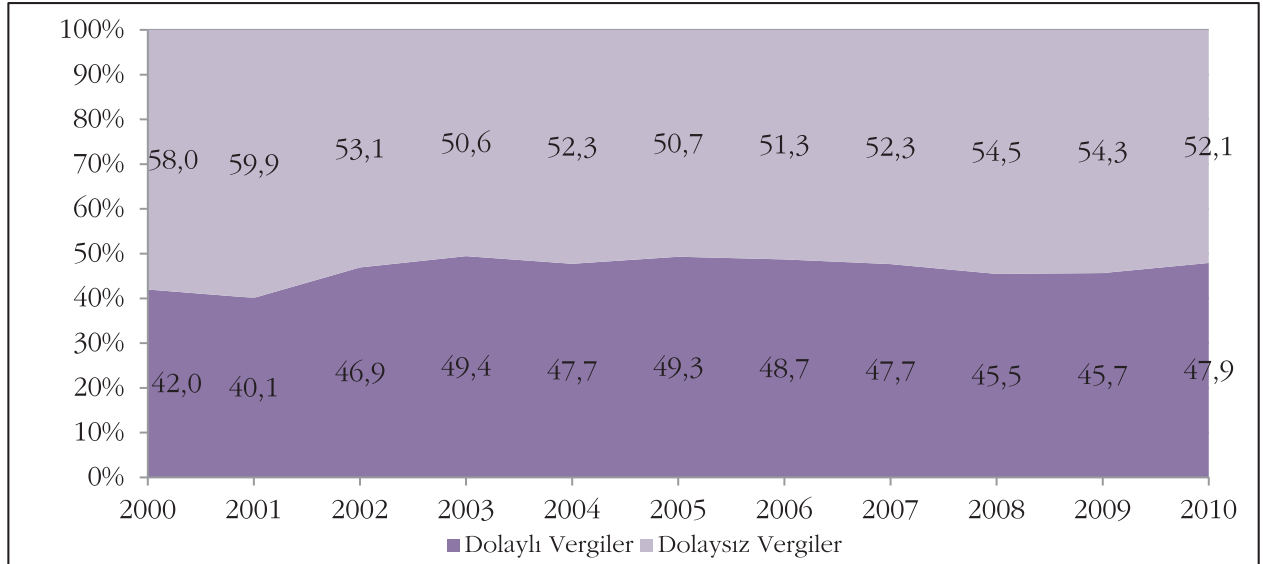
2001 ekonomik kriziyle birlikte, Türkiye'deki dolaylı dolaysız vergi ayrışması belirgin hale gelmeye başlamıştır. 2003 yılı itibarıyla dolaysız vergiler GSYH'nin ortalama yüzde 7'si bandına oturmuş; dolaylı vergiler ise, aynı yılda ÖTV uygulamasının başlaması ile GSYH'nin yüzde 12'lerinde bir patika oluşturmıştır. Dönem içerisinde çeşitli zamanlarda kamu finansman dengesinde yaşanan sorunlar ile birlikte ÖTV'ye tabi mallarda yapılan

vergi oran ve tutar artışları dolaylı vergilerin yüzde 11’lik sınırın altına düşmesini engellemiştir. Adalet ve Kalkınma Partisi’nin iktidara gelmesi ile birlikte dolaylı dolaysız vergi oran yapısı istikrarlı bir trend izlemiştir.

Klasik OECD sınıflandırması bağlamında sosyal güvenlik yükümlülükleri dahil olarak bu ayrıma baktığımızda, Türkiye’deki dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden fazla olduğu sonucuna ulaşılabilir. Grafik 3.6.’ya göre, 2010 yılında sosyal güvenlik yükümlülükleri dahil dolaysız vergiler toplam vergi gelirlerinin yüzde 52’sinden fazlasını oluştururken dolaylı vergiler ise, yüzde 48’in altında kalmaktadır. Sosyal güvenlik yükümlülükleri dolaysız vergi olarak kabul edildiğinde, Türkiye’de dolaysız-dolaylı vergi yükü, dolaysız vergilerin lehine değişmekte ve farklı bir görünüm ortaya çıkmaktadır.

Böyle bir sonuç bile, OECD ortalamasından ciddi sapmalar içermektedir. Grafik 3.6’da sosyal güvenlik yükümlülükleri dahil olmak üzere OECD ülkelerindeki dolaylı dolaysız vergi ağırlıkları gösterilmiştir. Buna göre 2008-2009 döneminde dolaysız vergiler toplam vergilerin yüzde 64’ünü oluştururken, Türkiye’de yüzde 47’lerde kalmaktadır. Dolaylı vergilerde ise aynı dönem OECD ortalaması yüzde 36 iken Türkiye’de yüzde 54’leri aşmaktadır.

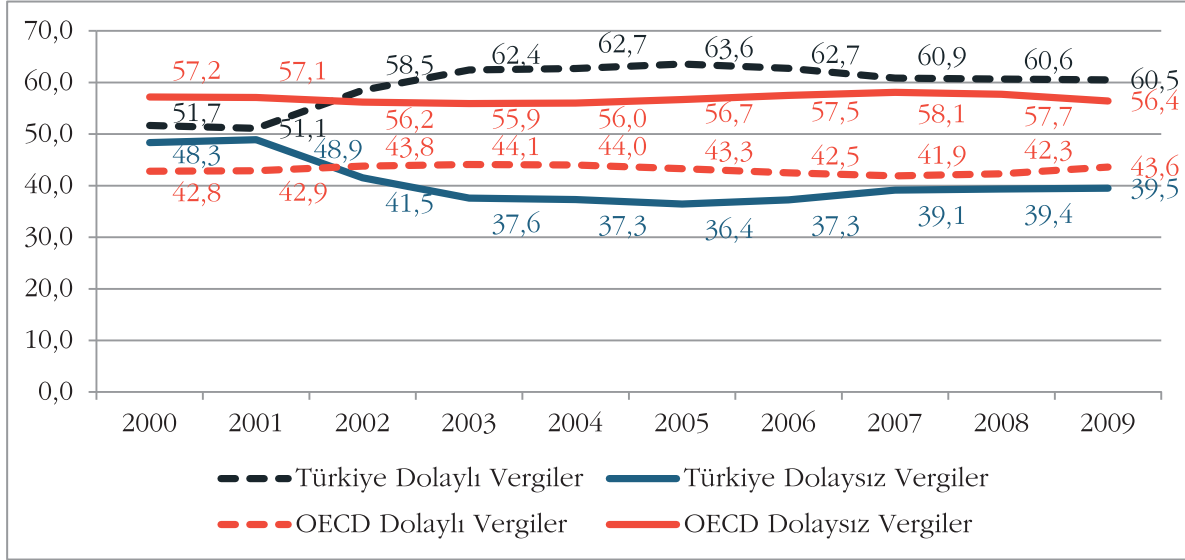
Grafik 3.6. Türkiye’de Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Payının Gelişimi (2000-2010)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

Grafik 3.7.’de sosyal güvenlik yükümlülükleri dahil Türkiye ve OECD ülkeleri karşılaştırmasından görülebileceği gibi, Türk vergi sistemi içerisindeki dolaysız dolaylı vergi ayrımı ciddi ölçüde dolaysız vergilerin aleyhinde, dolaylı vergiler lehinde bozuktur. Bu bağlamda ülkemizde yapılması gereken, sistem içerisindeki dolaysız vergilerin ağırlığının arttırılarak, dolaylı vergilerin ağırlığının düşürülmesidir.

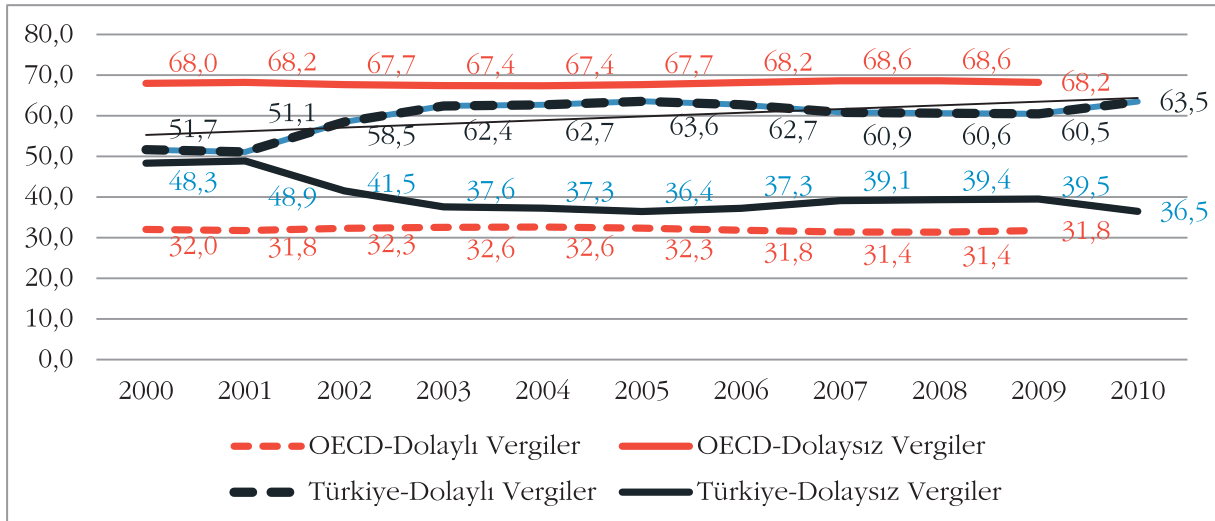
Grafik 3.7. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması (2000-2010)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

Grafik 3.8.'de 2000-2010 yılları arasında Türkiye ve OECD ülkelerindeki sosyal güvenlik yükümlülükleri hariç toplam vergi gelirleri içinde dolaylı dolaysız vergilerin payının gelişimi gösterilmektedir. Grafik 3.7.'ye nazaran Türkiye ve OECD ülkeleri arasındaki dolaylı dolaysız vergi ağırlığındaki farklılaşma daha da net olarak görülebilmektedir. 2002 yılından sonraki on yıllık süreçte, dolaysız vergiler toplam vergi yükünün yüzde 38'ini oluştururken, dolaylı vergilerin yüzde 62 gibi baskın bir ağırlığa sahip olduğu söylenebilir. Buna karşılık aynı dönemde OECD ortalamasının dolaysız vergilerde

Grafik 3.8. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Hariç Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması (2000-2010)

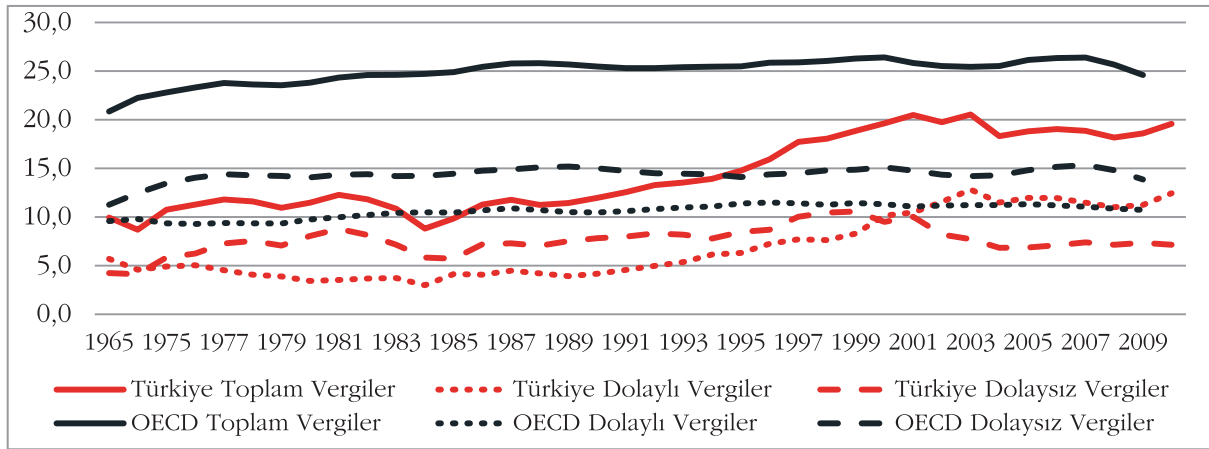


Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

yüzde 68 düzeyinde seyrettiği, dolaylı vergilerde ise yüzde 32'de kaldığı görülmektedir. Böylelikle ülkemizdeki dolaylı vergi yükündeki ağırlık daha açık ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkeler düzeyindeki dolaylı-dolaysız vergi ağırlığına yakınsayabilmemiz için acil olarak Türkiye'deki dolaylı vergilere dayalı yapının değiştirilmesi, dolaysız vergilerin sistem içerisindeki etkinliğinin artırılması gerekmektedir. Aksi halde OECD ülkelerindeki ortalamanın bile Türkiye¹¹ nedeniyle ciddi sapma gösterdiği ifade edilebilir.

Grafik 3.9.'da Türkiye ve OECD ülkelerinde sosyal güvenlik yükümlülükleri dahil toplam ve dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin GSYH'ye oranlarının karşılaştırması yapılmıştır. Buna göre OECD ülkelerinde toplam vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri GSYH'nin yaklaşık dörtte birini (yüzde 25'ler) oluştururken, Türkiye'de bu oran beşte birin (yüzde 20'lerin) altında gerçekleşmektedir. OECD ülkelerinin geneline nazaran Türkiye'de gerek GSYH'nin, gerekse kişi başına gelirin düşük olması aradaki vergi yükü farklılaşmasını anlaşılır kılmaktadır. Çünkü gelir arttıkça daha yüksek vergileme nedeniyle mükelleflerin katlanması gereken özveri azalmaktadır. Bu nedenle yüksek gelir grubundaki ülkelerde daha yüksek vergi yükü anlaşılabilir bir politikadır.

Grafik 3.9. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil Toplam Vergi Gelirleri ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin GSYH'ye Oranlarının Karşılaştırılması (1965-2010)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?>

Türkiye gibi ülkelerde ise, gelir düzeyi düşük olduğundan daha düşük vergi yükü nedeniyle katlanılan özveri, gelir düzeyi yüksek olan ülkelerde yüksek vergi yükü ile katlanılan özveri ile yakınsamaktadır. Bu nedenle OECD ortalaması yüksek olmasına rağmen Türkiye'de vergi yükünün artırılması ve OECD ortalamasına yakınsanması gibi bir öneri gerçekçi değildir. Toplam vergi yükündeki benzeşmeden daha ziyade dolaylı dolaysız vergi yükünün benzeştirilmesine yönelik politika önerileri daha tercih edilebilir. Örneğin grafikte sosyal güvenlik yükümlülükleri dahil Türkiye'deki dolaysız vergi yükünün GSYH'nin yüzde 7'sine, OECD ülkelerinde ise, yüzde 15'ler düzeyine eriştiği görülmektedir. Buna karşılık Türkiye'deki dolaylı vergi yükü OECD ülkelerindeki dolaysız vergi yükü ile benzeşmekte GSYH'nin yüzde 11-12 oranında bir değer almaktadır.

¹¹ OECD içerisinde Meksika, Şili gibi ülkeler Türkiye ile benzer özellik göstermektedir.

B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE BELİRLİ MAL VE
HİZMETLER ÜZERİNDEKİ DOLAYLI
VERGİ YÜKÜNÜN SEÇİLİ ÜLKELER
İLE KARŞILAŞTIRILMASI

4. TÜRKİYE’DE BELİRLİ MAL VE HİZMETLER ÜZERİNDEKİ DOLAYLI VERGİ YÜKÜNÜN SEÇİLİ ÜLKELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizde dolaylı vergi yükünün yüksek olmasının yanı sıra, bu dolaylı vergilerin de belli mal ve hizmetler üzerinde yoğunlaştığı gözlenmektedir. Bu yoğunlaşma genel bir satış vergisi olan KDV üzerinden değil, ÖTV ve Özel İletişim Vergisi (ÖİV) türü vergiler yoluyla sağlanmaktadır. Türkiye’de KDV oranları, AB ve OECD üyesi birçok ülkenin altındadır. Aşağıdaki tablo ülkemizdeki ve AB ülkelerindeki güncel KDV oranlarının karşılaştırmasını sunmaktadır.

Tablo 4.1. Türkiye ve AB Ülkelerindeki Güncel KDV Oranları (2011)

Ülkeler	Süper İndirimli Oran	İndirimli Oran	Standart Oran
Almanya	•	7	19
Avusturya	•	10	20
Belçika	•	6 / 12	21
Bulgaristan	•	9	20
Çek Cumhuriyeti	•	10	20
Danimarka	•	•	25
Estonya	•	9	20
Finlandiya	•	9 / 13	23
Fransa	2,1	5,5	19,6
Hollanda	•	6	19
İngiltere	•	5	17,5
İrlanda	4,8	9 / 13,5	21
İspanya	4	8	18
İsveç	•	6 / 12	25
İtalya	4	10	20
Kıbrıs	•	5 / 8	15
Letonya	•	12	21
Litvanya	•	5 / 9	21
Lüksemburg	3	6 / 12	15
Macaristan	•	5 / 18	25
Malta	•	5 / 7	18
Polonya	•	5 / 8	22
Portekiz	•	6 / 13	21
Romanya	•	5 / 9	24
Slovak Cumhuriyeti	•	10	19
Slovenya	•	8,5	20
Türkiye	1	8	18
Yunanistan	•	6,5 / 13	23

Kaynak: European Commission, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Belgium, 2011.

OECD, Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates Trends and Administration Issues, 2011.

Tablo 4.1.'de de görüldüğü gibi, Türkiye'deki standart KDV oranları sadece Lüksemburg, Güney Kıbrıs ve İngiltere'den yüksektir. Diğer AB ülkelerindeki oranlar ise, Türkiye'den yüksek veya pek azında (İspanya ve Malta) eşit düzeydedir.

Bu bölümde ülkemizde belirli mal ve hizmetler üzerindeki dolaylı vergi yükü seçili ülke örnekleri gözönüne alınarak incelenecek; ayrıca belirli sektörler itibarıyla hem ÖTV ve benzeri vergi yükümlülükleri yönüyle, hem de KDV dahil olmak üzere toplam dolaylı vergi yükleri bağlamında bir karşılaştırma yapılacaktır.

Ülkemizdeki ÖTV Kanunu bu vergiye tabi ürünleri kanun ekindeki dört ayrı listede toplamaktadır. Bunlar;

- I sayılı listede petrol ve petrol ürünleri
- II sayılı listede kayıt ve tescile tabi motorlu araçları
- III sayılı listede alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri
- IV sayılı listede lüks tüketim ürünleri, beyaz eşya ve elektronik ürünlerdir.

ÖTV içerisinde yer almamasına ve ayrı bir kanuni düzenlemeye tabi olmasına rağmen bir tür özel hizmet vergisi olarak Özel İletişim Vergisi de seçili ülke karşılaştırmasına dahil edilecektir. ÖTV'nin IV sayılı listesi ise, mal çeşitliliğinin fazla olması ve birçok ülkede özel tüketim vergisi konusu olmaması nedeniyle analiz dışı bırakılacaktır.

4.1. İletişim Sektöründeki Vergi Yükü Karşılaştırması

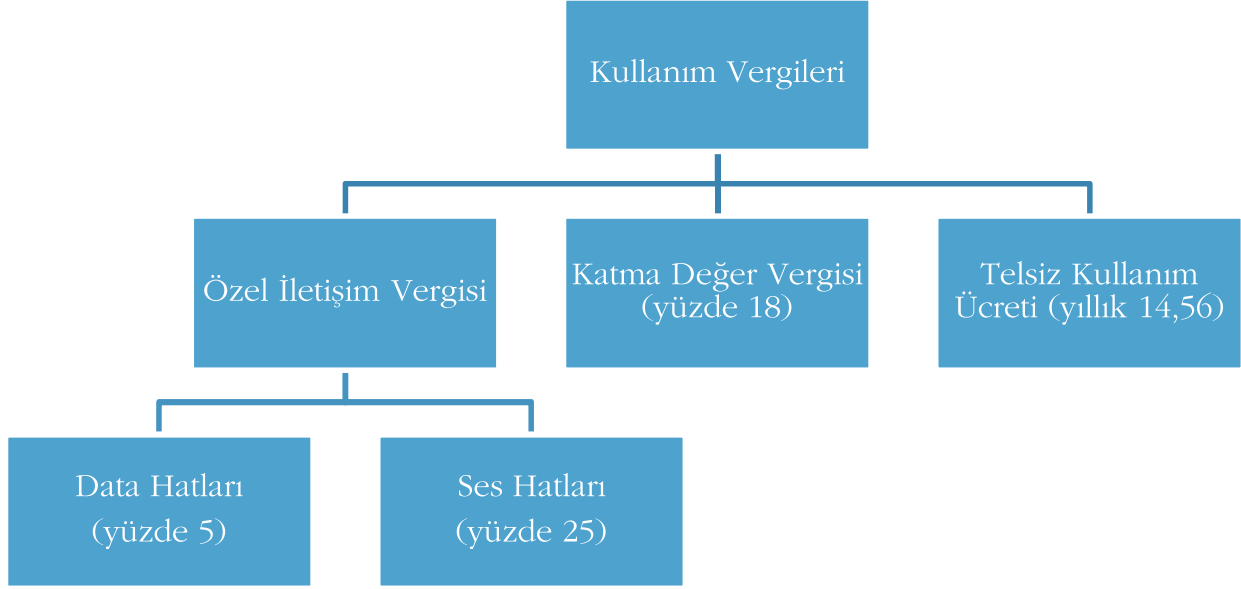
İletişim sektörü son yirmi yıllık dönemde, gerek yarattığı katma değer gerekse teknolojik gelişmelerin taşıyıcılığını yüklenmesi yönüyle ön plana çıkmaktadır. İletişim sektörünü çok genel bir ifade ile sabit hatlı ve mobil olarak iki ana gruba ayırmak mümkündür. Ülkemizde sabit hatlı iletişime nazaran mobil iletişim üzerindeki dolaylı vergi yükü daha fazladır. Sabit hatlı iletişim temelde kamu tarafından regüle edilen özel bir tekel (Türktelekom) aracılığı ile sunulmaktadır¹². Mobil iletişimde ise, üç şirketin (Turkcell, Vodafone ve Avea) faaliyet gösterdiği oligopolistlik bir yapı hakimdir. Ülkemizde standart KDV oranı dışında sabit hatlı iletişimde yüzde 15 ÖİV uygulanmaktadır. Bunun sonucunda sabit hat iletişiminde toplam dolaylı vergi yükü yüzde 33 oranında gerçekleşmektedir. Son yıllarda mobil iletişimin gerek abonelik, gerekse konuşulan dakika başına baskın hale gelmesi nedeniyle vergi yükü karşılaştırılmasında mobil iletişim üzerine yoğunlaşılacaktır.

Mobil iletişimde ülkemizde hem ilk abonelik aşamasında hem de kullanım sürecinde çeşitli dolaylı vergiler ile karşılaşmaktadır. İlk abonelik kaydı aşamasında iki tür maktu

¹²Son yıllarda nihai sabit hatlı hizmet sunucusu çeşitlendirmesine gidilmiştir.

yükümlülük ödenmesi söz konusu olmaktadır. Bunlardan birincisi ilk tesiste ödenen 37 TL'lik ÖİV ve 14,56 TL'lik¹³ 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunun 27. Maddesi gereğince tahsil edilen Telsiz Ruhsatname Ücreti'dir. Böylece mobil iletişim hizmeti almak isteyen her abone 2012 yılı için başlangıçta 51,56 TL'lik bir maktu ücret ödemek zorundadır.

Şekil 4.1. Türkiye'deki Mobil İletişim Kullanım Vergileri



Kullanım sürecinde ise, ÖİV, KDV ve yıllık Telsiz Kullanım Ücreti tahsil edilmektedir. Ses iletişiminin yüzde 25, data aktarımında ise yüzde 5 ÖİV alınmaktadır. KDV oranı standart yüzde 18'dir. ÖİV tutarı KDV matrahına dahil edilmemektedir. Yıllık Telsiz Kullanım Ücreti ise, ilk abonelik ile aynı olmak üzere 14,56 TL'dir. Bunların dışında mobil iletişim hizmeti alabilmek için ön koşul olan telefon cihazı üzerindeki vergi yüklerinin de göz önüne alınması gerekmektedir. Türkiye'de cep telefon cihazı üzerinden ödenen dolaylı vergi yükümlülükleri ÖTV ve KDV'dir. Cep telefonu cihazı üzerinden yüzde 20 ÖTV ve yüzde 18 KDV olmak üzere toplam yüzde 38'lik vergi yükünden bahsedilebilir¹⁴.

Ayrıca mobil iletişim operatörleri, toplam brüt gelirlerinin yüzde 15'ini Hazine Payı olarak ödemektedirler. Buna ilaveten Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'na ödenmek üzere, işletmeciler şirketlerin net satışlarının onbinde 35 kadar Kuruluş Masrafına Katkı Payı da alınmaktadır. Bu ödentiler tüketici tarafından karşılanan dolaylı vergiler olarak nitelendirilmemesine rağmen, operatörler tarafından tüketicilere yansıtılmaları kaçınılmazdır.

¹³Maktu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilme oranında arttırılmaktadır.

¹⁴Her bir cihaz üzerinden yapılacak nispi vergilemenin 100 TL'nin altında olması durumunda, cihaz başına 100 TL maktu vergi alınmaktadır. Ayrıca her cep telefonu cihazı için 37 kuruşluk IMEI kayıt harcı ödenmektedir.

Ülkemizde mobil iletişim sektörü üzerindeki vergi ve yasal yükümlülüklerin çok çeşitli, karmaşık ve yüksek olduğu görülmektedir. Aşağıda yıllık 100 TL'lik konuşma hizmeti alan yeni üye bir abonenin ödediği vergi ve diğer yasal yükümlülük tutarları hesaplanmaktadır.

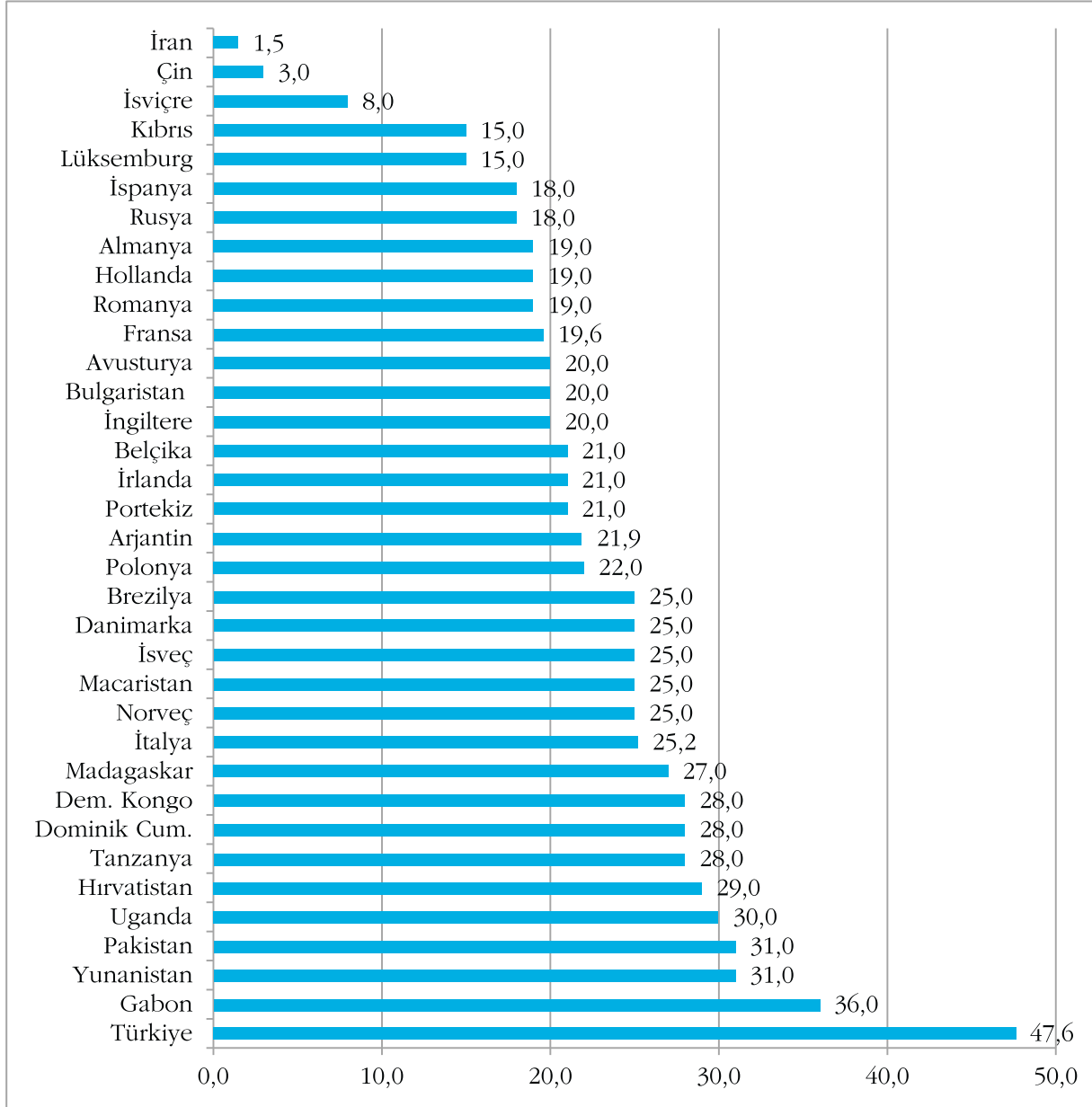
Kullanım Ücreti	100,00 TL
Aboneden Alınan Vergiler	18,00 TL
KDV (% 18)	25,00 TL
ÖİV (% 25)	14,56 TL
Telsiz Kullanım Ücreti (Yıllık)	14,56 TL
Telsiz Ruhsatname Ücreti (Yıllık)	37,00 TL
Yeni Tesis Özel İletişim Vergisi	209,12 TL
Fatura Toplamı	
Mobil Operatörlerden Alınan Vergiler	
Hazine Payı ve Evrensel Hizmet Fonu	15,00 TL
Kurum Masraflarına Katkı Payı	0,35 TL
Yasal Yükümlülükler ve Vergiler Toplamı	124,47 TL

Buna göre, vergi ve yasal yükümlülüklerin toplamının fatura toplamına oranı, yüzde 59,52 (100/124,47) olduğu görülmektedir.

Grafik 4.1.'de cep telefonu cihazı alımı hariç olmak üzere mobil iletişim üzerindeki dolaylı vergisel yükümlülüklerin uluslararası karşılaştırması¹⁵ sunulmaktadır.

¹⁵Seçili ülke karşılaştırmalarında operatörler üzerindeki Hazine Payı ve Kurum Masraflarına Katkı Payı gibi yükümlülükler analize dabil edilmemiştir. Karşılaştırmaya sadece Ses İletim Bedeli dabil edilmiştir. Data iletim bedelleri ise, ülke verilerinin yetersizliği nedeniyle analiz dışı bırakılmıştır.

**Grafik 4.1. Mobil İletişimde Taşınan Dolaylı Vergi Yükü Oranı
(Cihaz Alımı Hariç)**

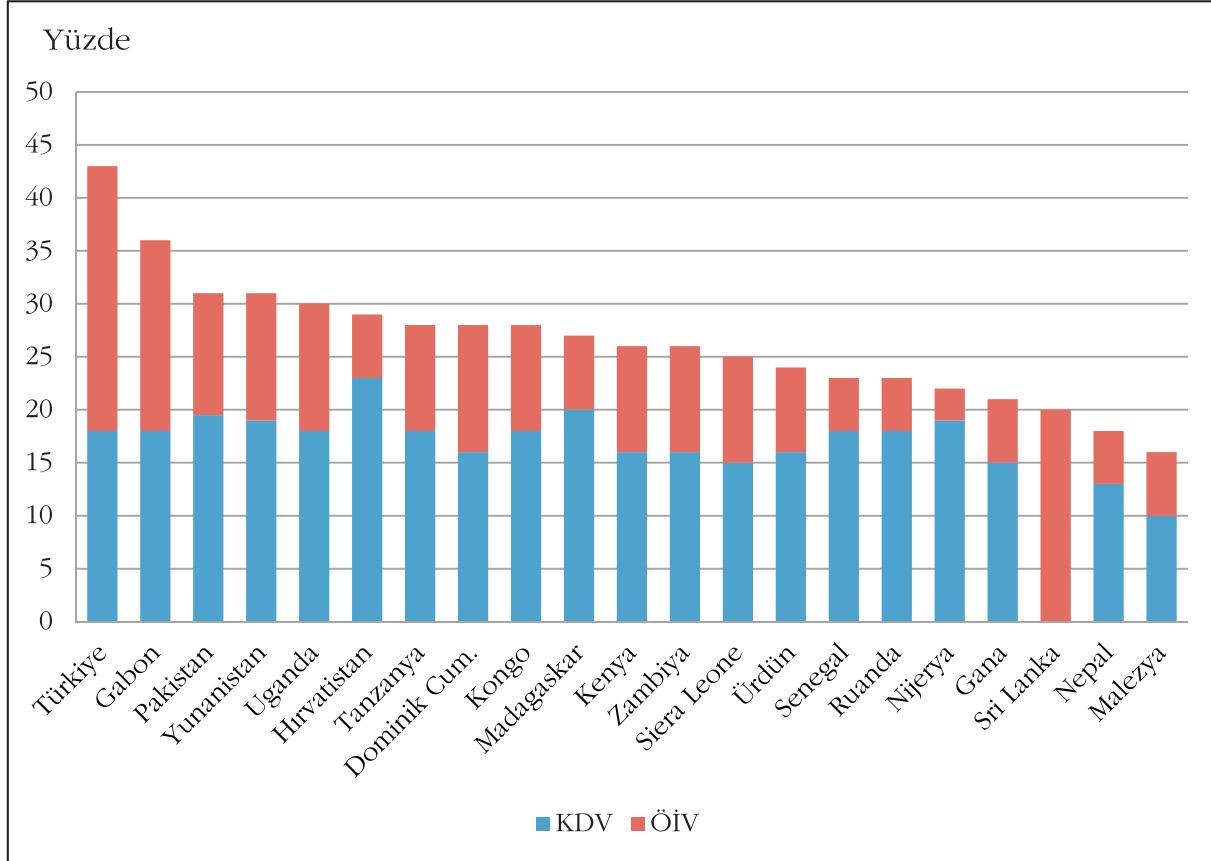


Kaynak: Global Mobile Tax Review 2011

Grafik 4.1.'den de görülebileceği gibi, dünyada cihaz alımı hariç mobil iletişim vergi yükü en yüksek olan ülke açık ara Türkiye'dir. Bu karşılaştırma telefon cihazı alım maliyetleri üzerindeki vergi yükü dahil edildiğinde de değişmemektedir (yüzde 48,2). Analize dahil 111 ülkedeki mobil iletişim üzerindeki ortalama vergi yükü yaklaşık yüzde 18'dir. Mobil iletişimdeki dünya ortalaması dikkate alındığında Türkiye'deki vergi yükünün iki buçuk kattan fazla olduğu sonucuna varılabilir. Hazine payının ortaya çıkardığı yük de eklendiğinde, bu fark daha da artmaktadır.

Avrupa ülkelerinin genelinde mobil iletişim üzerindeki tek dolaylı vergi KDV'dir. Bunun haricinde ÖİV benzeri vergilere birkaç ülke dışında (Yunanistan, Hırvatistan, İtalya gibi) rastlanmamaktadır. Ancak Avrupa dışındaki ülkelerde ÖİV benzeri yükümlülükler sıkça görülebilmektedir. Aşağıdaki grafikte seçili ülkelerde mobil iletişimdeki KDV ve ÖİV oranları gösterilmiştir.

Grafik 4.2. Seçili Ülkelerde Mobil İletişimdeki KDV ve ÖİV Yükümlülükleri Oranları



Kaynak: Global Mobile Tax Review 2011

Türkiye’de mobil iletişim üzerindeki ağır vergi yükü, nispeten yüksek olan pazar penetrasyonuna rağmen, fiili telefon kullanımının (abone başına dakika cinsinden aylık kullanım süresi olarak ölçülmektedir) çarpıcı bir biçimde düşük kalmasına yol açmaktadır. Çünkü Türkiye gibi ülkelerde mobil iletişim fiyatlarının talep esnekliği nispeten düşüktür. Ayrıca dolaylı vergi yükündeki yükseklik tüketicilerin refah kaybına yol açmaktadır. Buna göre her 1 dolarlık vergi gelirinin 20-30 cent’lik bir refah kaybı ve verimsizlik meydana getirdiği iddia edilmektedir. Uzun vadeli etkilere bakıldığında ise, operatör karlarının düşmesine, yeni yatırım ve inovasyon imkânlarının daralmasına ve dolayısıyla ülkedeki potansiyel büyüme oranının sınırlanmasına yol açmaktadır. Çünkü özellikle hizmet sektöründe iletişim temel girdi unsuru olarak nitelendirilebilir. Kamu otoritesinin

orta ve uzun vadede mobil telefonlara uyguladığı vergilerin düşürülmesinin yaratacağı gelir kaybını, gerçekleştirecek daha hızlı ekonomik büyüme sayesinde büyük ölçüde veya tamamen telafi edebileceği ifade edilmektedir¹⁶.

Ayrıca sabit ve mobil iletişim işletmecilerinin abonelerinin farklı vergi oranlarına tabi olması, sektördeki rekabeti doğrudan etkilediği gibi, toplumun değişen ve gelişen teknolojilere uyum sağlamasına ve dünya ile rekabet etmesine de olumsuz etki etmektedir.

4.2. Akaryakıt Sektöründeki Vergi Yükü Karşılaştırması

Ülkemizde petrol ve petrol ürünleri hem ÖTV hem de KDV yönüyle ciddi dolaylı vergi yükü taşımaktadır. Özellikle akaryakıt, enerji ve ulaştırma girdisi olarak bütün sektörlerde kullanılmaktadır ve maliyet unsurlarının en önemlilerinden birini teşkil etmektedir. Türkiye’de akaryakıt kullanımı üzerinden standart oranda (yüzde 18) KDV alınmaktadır. ÖTV tutarları ise, I sayılı liste içerisinde maktu olarak belirlenmektedir. Akaryakıt fiyatları tamamlayıcı bir mal olarak otomotiv talebi üzerinde de doğrudan etkide bulunmaktadır. Bu nedenle vergi yükü karşılaştırmaları otomotiv yakıtları temel alınarak yapılacaktır.

Tablo 4.2. 2011 Yılında Temel Otomotiv Yakıtlarındaki Ortalama Maliyet Unsurları

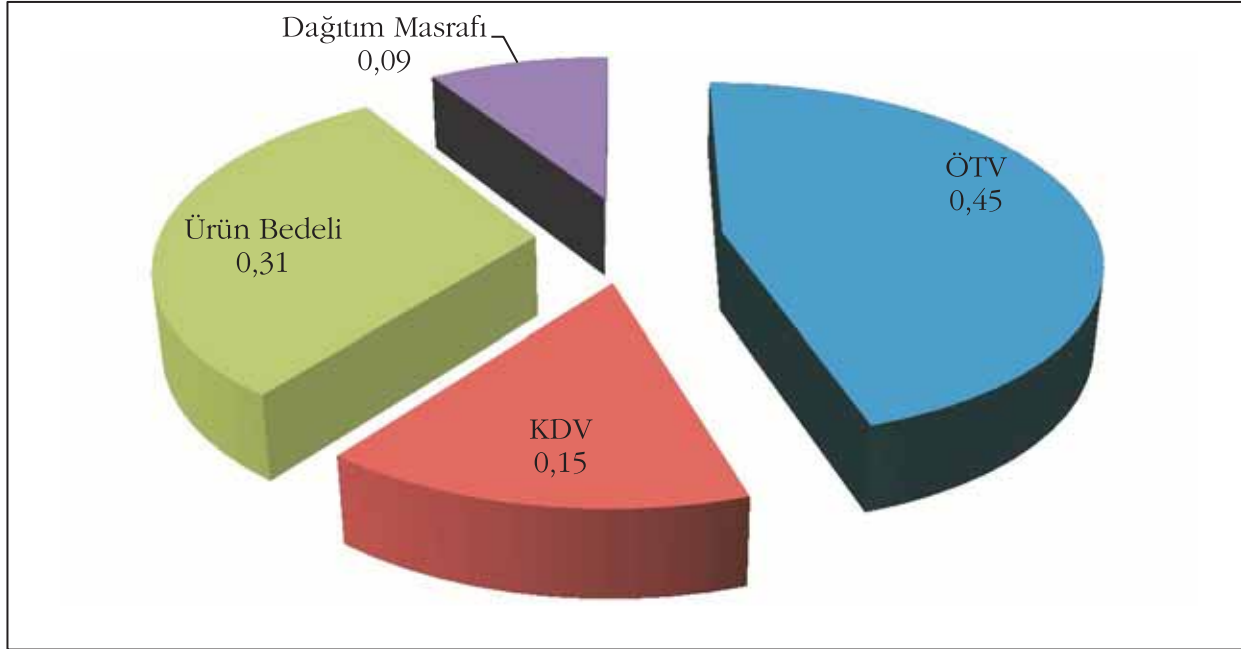
	Kurşunsuz Benzin 95	Motorin (D.K.)	Otogaz LPG
ÖTV	1,89	1,30	0,72
KDV	0,64	0,55	0,35
Ürün Bedeli	1,28	1,38	0,88
Dağıtım	0,38	0,39	0,37
TOPLAM	4,19	3,62	2,32

Kaynak: www.petder.org.tr, 2011 Yıllık Rapor, s. 15

Yukarıdaki tabloda 2011 yılı ortalama fiyatları gözönüne alınarak temel üç otomotiv yakıtı olan Kurşunsuz Benzin, Motorin ve Otogaz LPG’deki fiyatlar ve bu fiyatları oluşturan temel unsurlar sunulmuştur. Buna göre Kurşunsuz Benzinin 4,16 TL olan pompa (tüketici) fiyatının yüzde 60,4’ünü KDV ve ÖTV toplamı oluşturmaktadır. Ürün bedeli ve dağıtım masrafları ise sadece yüzde 39,6’sını meydana getirdiği görülmektedir. Eğer Kurşunsuz Benzin üzerindeki dolaylı vergiler kaldırılma imkanı olsa pompa fiyatı 1,66 TL’ye düşecektir.

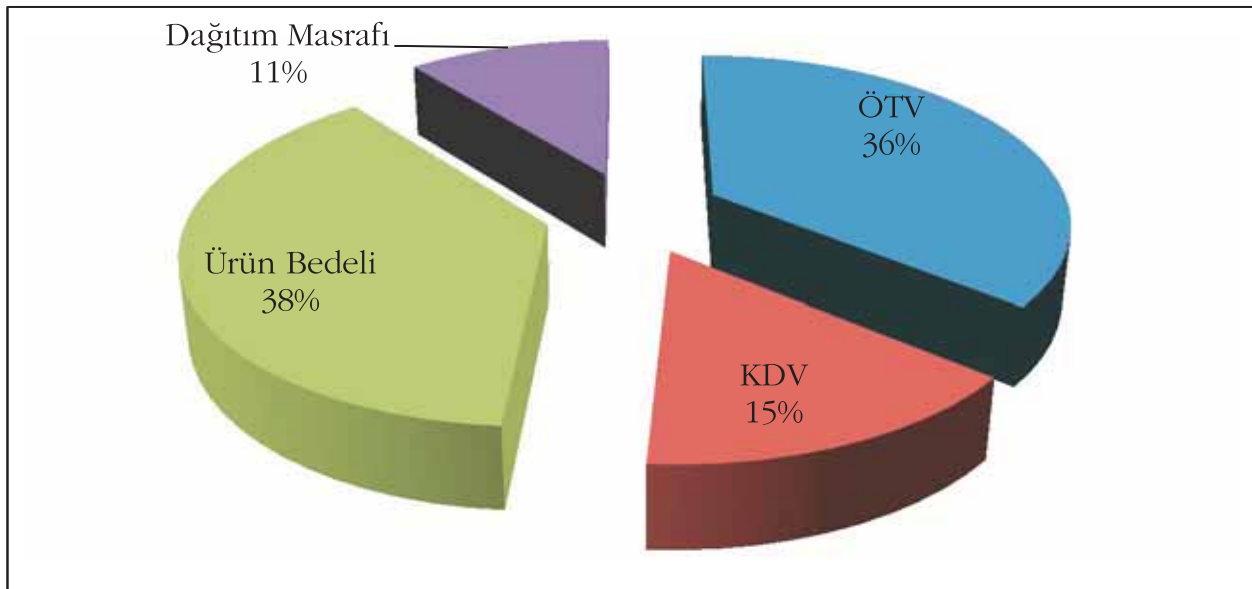
¹⁶Leonard Waverman, *The Economics of Taxing Mobil Phone Usage in Turkey*, LECG Final Report, September 2008

Grafik 4.3. Kurşunsuz Benzinde Toplam Maliyet Unsurlarının Yüzde Dağılımı (2011 Yılı Ortalaması)



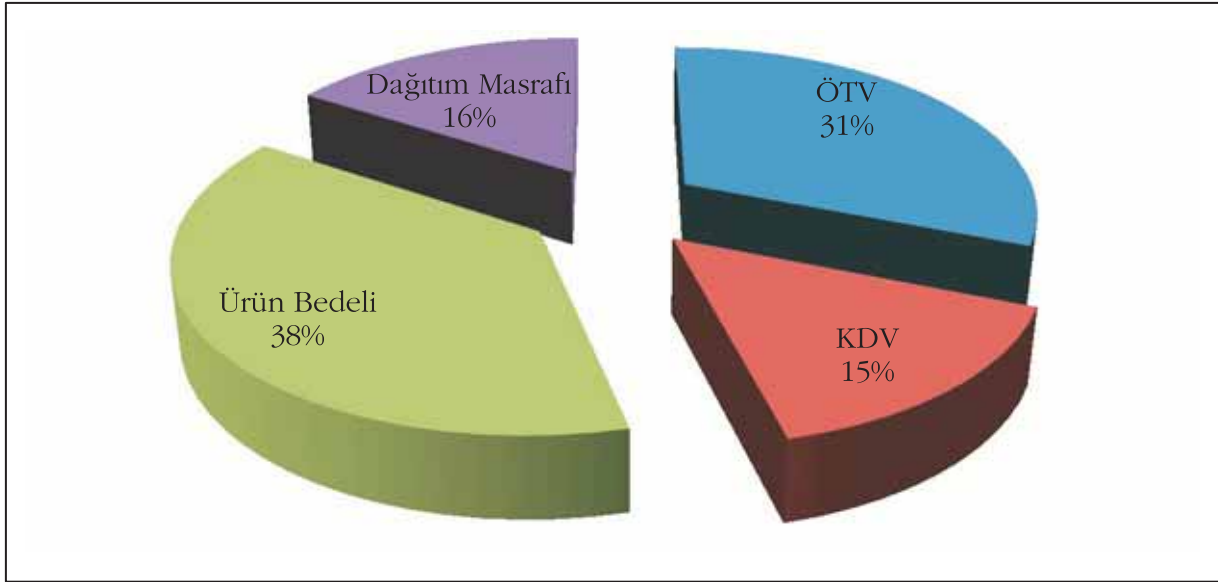
Motorinde ise, 2011 yılı ortalama 3,62 TL olan pompa fiyatının yüzde 51,1'ini dolaylı vergi yükü (KDV +ÖTV) meydana getirmektedir. Bu ürünlerdeki üretim ve dağıtım maliyeti mal bedelinin yüzde 48,9'unu oluşturmaktadır. Kurşunsuz Benzin örneğine benzer şekilde, Motorin üzerindeki dolaylı vergilerin kaldırılması halinde pompa fiyatı 1,77 TL'ye düşecektir.

Grafik 4.4. Motorinde Toplam Maliyet Unsurlarının Yüzde Dağılımı (2011 Yılı Ortalaması)



Son yıllarda otomobil yakıtı olarak kullanımı hızla artan Otogaz'a baktığımızda ise, 2011 yılı ortalama pompa fiyatının 2,32 TL olduğu görülmektedir. Bu rakamın yüzde 46,1'ini KDV ve ÖTV toplamı oluşturmaktadır. Geriye kalan ürün bedeli ve dağıtım masrafları ise, yüzde 53,9'luk bir orana karşılık gelmektedir. Otogaz üzerindeki dolaylı vergiler kaldırılmasa bu ürünün pompa fiyatı da 1,25 TL'ye düşecektir.

Grafik 4.5. Otogazda Toplam Maliyet Unsurlarının Yüzde Dağılımı (2011 Yılı Ortalaması)



Yukarıdaki üç grafikten de görüldüğü gibi otomotiv yakıtlarındaki farklı vergi yükleri kullanım tercihlerini de şekillendirmektedir. Son yıllarda benzinli araç satışında görülen azalma ve eski benzinli araçların otogaz dönüşümüne tabi tutulması, benzin satışlarını ve dolayısıyla üzerinden elde edilen KDV ve ÖTV gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Buna karşılık yeni araç satışlarındaki dizel ağırlığı baskın hale gelmektedir. Böylelikle akaryakıttan sağlanan vergi gelirinin büyük kısmını, tüketimi en fazla olan motorin üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Özellikle son yıllarda düşük model benzinli araçlarda yaşanan otogaza dönüşüm furçasının da etkisi ile bu üründen elde edilen toplam dolaylı vergi hasılası neredeyse benzininki ile eşdeğer hale gelmiştir. Bu bir tür vergiden kaçınma çabası olarak da algılanabilir.

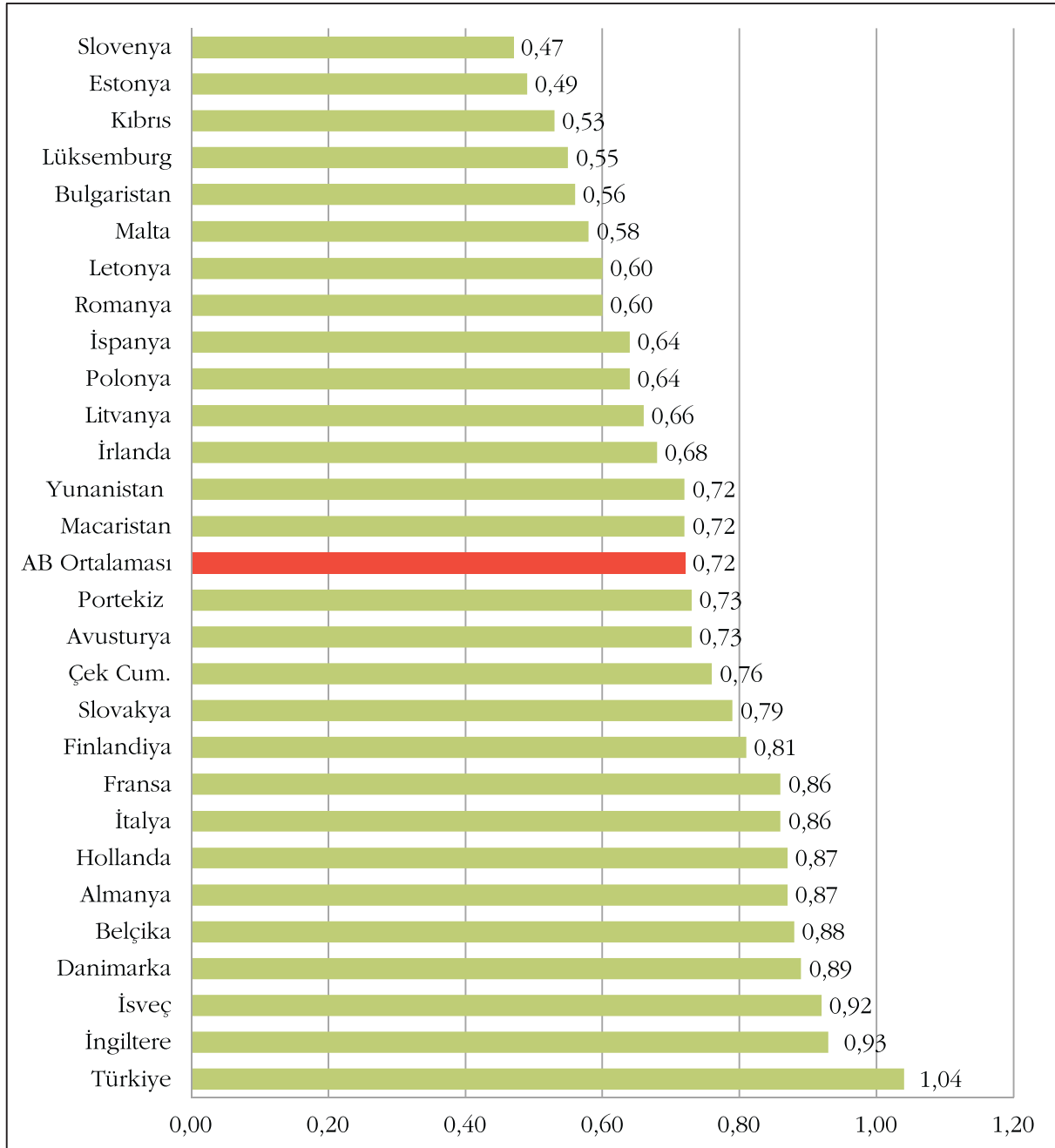
Son altı yıl içerisindeki benzinde dolaylı vergi oranı yüzde 60-70 arası bir bantta hareket ederken, bu oran motorinde yüzde 50-60, otogazda ise, yüzde 45-55 arasında gerçekleşmektedir¹⁷.

Türkiye ve AB'deki otomotiv yakıtları üzerindeki dolaylı vergi yükü karşılaştırması grafik 4.6. ve grafik 4.7.'de sunulmuştur. İlk grafikte benzin (kurşunsuz) üzerindeki toplam dolaylı vergi miktarları gösterilmektedir. Buna göre Türkiye benzin üzerindeki vergi

¹⁷www.petder.org.tr, 2011 Yıllık Rapor, s. 16

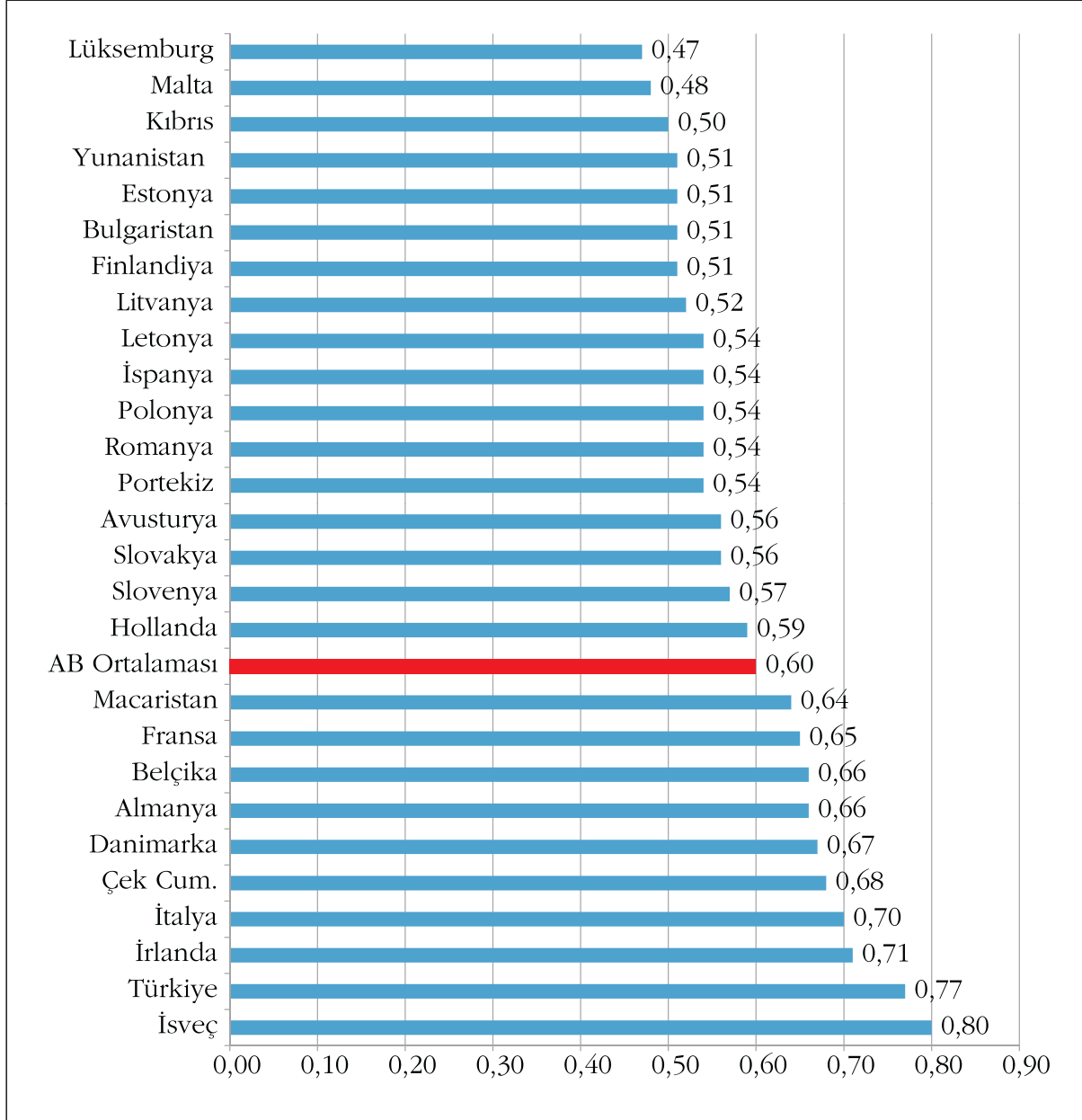
yükünün en ağır olduğu ülkedir. 2011 yılı ortalamasına bakıldığında ülkemizde benzinde litre başına yaklaşık 1,04 Euro dolaylı vergi yükü söz konusudur. İkinci en ağır vergi yüküne sahip İngiltere’de ise litre başına 0,11 Euro’luk (yaklaşık yüzde 10’luk) bir fark söz konusudur. AB’de benzin üzerindeki litre başına vergi yükünün ortalama 0,72 Euro olduğu düşünüldüğünde Türkiye’de aynı ürünün yüzde 50’ye yakın daha fazla vergilendirildiği sonucuna ulaşılabilir.

Grafik 4.6. AB ve Türkiye’de Benzindeki Toplam Dolaylı Vergi Miktarları (Euro/Litre) (2011 ortalaması)



Kaynak: www.petder.org.tr, 2011 Yıllık Rapor, s. 18

Grafik 4.7. AB ve Türkiye’de Motorindeki Toplam Dolaylı Vergi Miktarları (Euro/Litre) (2011 ortalaması)



Kaynak: www.petder.org.tr, 2011 Yıllık Rapor, s. 18

İkinci grafikte ise, motorin üzerindeki toplam dolaylı vergi miktarları incelenmektedir. Buna göre Türkiye 2011 yılında İngiltere ve İsveç'ten sonra litre başına en fazla vergi ödenen üçüncü ülke konumundadır. Ülkemizde motorinde litre başına yaklaşık 0,77 Euro dolaylı vergi yükü söz konusudur. İngiltere ve İsveç'teki dolaylı vergi yüklerinin ülkemizden fazla olmasında çevre vergilerinin de etkisi söz konusudur. Çünkü motorin alternatifi benzine nazaran daha çok çevresel kirlilik üretmekte, bu da dolaylı vergiler yoluyla tüketiciye yansıtılmaktadır. Motorinde vergi yükünün AB ortalaması 0,60 Euro'dur. Ülkemizdeki motorin vergilemesinin benzine nispeten AB ortalamasına daha yakın (yine de yüzde 28 daha fazla) olduğu ifade edilebilir.

Otomotiv yakıtı üzerindeki dolaylı vergiler kamu kesimi açıklarının acil finansman ihtiyacının duyulduğu kriz dönemlerinde daha da ön plana çıkmaktadır. Bunu, hem Türkiye hem de AB örneğinde görmek mümkündür. Yunanistan ve İtalya'da 2011 yılının ikinci yarısında derinleşen kamu açıkları ve borç krizinin sonucu olarak benzin ve motorin üzerindeki vergi yükleri arttırılmıştır. Önümüzdeki yıl dolaylı vergi yükü sıralamasında Yunanistan ve İtalya gibi ülkelerin daha yukarılara tırmandıklarını görmek sürpriz olmayacaktır.

Ülkemizde otomotiv yakıtları üzerindeki vergi yükünün yüksekliği kayıtdışılık ve kaçakçılık gibi sorunları da beraberinde getirmektedir. Özellikle sınır komşusu olduğumuz Ortadoğu ülkelerinde akaryakıt üzerindeki dolaylı vergi yükünün olmaması veya çok az olması kaçakçılık fiillerini teşvik etmektedir. Motorinde hem sınır ticareti hem de kaçakçılık yoluyla ciddi ölçüde vergisiz girişler meydana gelmektedir. Ayrıca yurtiçi rafinerilerden sağlandıktan sonra ihraç ediliyormuş gibi gösterilerek vergisiz olarak ülkemizde satılan akaryakıttan da söz edilebilir. Marker uygulaması ile kaçakçılığın önlenmesine çalışılsa bile bu konuda ne kadar başarılı olunduğu tartışılmaktadır. Son yıllarda motorlu taşıt artışına nazaran akaryakıt tüketiminin aynı hızla artmaması kayıp ve kaçak düzeyinin bir göstergesi olarak alınabilir.

Ayrıca otomotiv yakıtları üzerinden hem ÖTV hem de KDV alınmasından dolayı oluşan piramitleşme etkisinden söz edilebilir. Sektörde KDV, ÖTV'li akaryakıt fiyatı üzerine uygulandığı için ÖTV'nin de yüzde 18'i oranında bir vergilendirmeye gidilmektedir. Daha popüler bir ifade ile verginin vergisi alınmaktadır. Bu da vergi tekniği ve adaleti yönüyle sorunlu bir uygulamadır.

4.3. Tütün Ürünleri Sektöründeki Vergi Yükü Karşılaştırması

Tütün ürünleri temelde sigara, puro, sigarillo, sarmalık kıyılmış tütün ve diğer içmelik tütünleri ihtiva etmektedir. Ülkemizde tütün ürünlerinden alınan ÖTV, asgari maktu vergi (asgari ÖTV) tutarından az olmamak üzere, nihai tüketici perakende satış fiyatlarına uygulanan nispi vergi oranına göre hesaplanmaktadır. 13 Ekim 2011 itibariyle tütün ürünlerine uygulanan nispi vergi oranı ve asgari maktu vergi tutarı aşağıdaki tablo 4.3.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.3. 2012 Ocak Ayı İtibariyle Bazı Tütün Ürünlerindeki ÖTV Miktarları

Ürünler	Nispi Vergi Oranı (Perakende Satış Fiyatı Üzerinden, Yüzde)	Asgari Maktu Vergi Tutarı
Sigaralar	65	0,145 TL /adet
Purolar	65	0,145 TL /gram
Sigarillolar	65	0,145 TL /gram

Kaynak: www.gib.gov.tr

Buna göre bir paketteki ÖTV tutarı; nispi vergi oranının perakende satış fiyatı ile çarpılması ile bulunmaktadır. Bu tutar 20 sigara içeren bir paket sigara için asgari maktu vergi tutarı olan 2,9 TL'den (0,145x20) düşük olamaz. Bu çerçevede asgari maktu vergi tutarının uygulanabilmesi için paket perakende sigara fiyatının 4,46 TL'den daha düşük olması gerekmektedir. Bugün ülkemizde perakende satış fiyatı 4,50 TL'nin altında herhangi bir sigara mevcut değildir. Bu da asgari maktu verginin bugünkü seviyesi itibariyle etkisiz olduğunu, pazarda tüketilen sigaraların tamamının nispi vergiye tabi olduğunu göstermektedir. ÖTV'ye tabi diğer ürünlerde böyle bir uygulama söz konusu değildir.

Dünyadaki tütün mamulleri üzerinden alınan vergiler incelendiğinde farklı yapılar ile karşılaşılabilir. Örneğin, ABD, Avustralya, Japonya gibi bazı ülkelerde her paket için sadece sabit miktardaki maktu bir vergi uygulanmaktadır. AB ülkelerinde ise, her paket sigaradan hem nispi hem de maktu vergi zorunlu olarak alınmakta, bu iki verginin toplamının belli bir düzeyin üzerinde olmasını sağlamak için de, bunlara ek olarak asgari maktu vergi de konulabilmektedir. AB ülkelerinde uygulanan nispi vergi oranlarının ortalaması yüzde 32 seviyesindedir. Türkiye'deki tütün mamulleri üzerinden hem ÖTV hem de KDV alınmaktadır. ÖTV'nin mevcut durumda nispi değer üzerinden alınması, nihai perakende tüketici fiyatının buna bağlı olarak oluşması çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Nispi ÖTV oranları yükseldikçe orandaki her bir birimlik artış nihai tüketici fiyatlarını öncekine kıyasla daha yüksek oranda arttırmaktadır¹⁸. Bu da üreticilerin fiyatlama stratejilerini ve tüketicilerin ürün tercihlerini kısıtlamaktadır.

Hem Türkiye'de hem de AB ülkelerinde sigara fiyatlarındaki KDV, ÖTV dahil fiyatlar üzerinden hesaplanmakta ve piramitleşme etkisi yaratmaktadır.

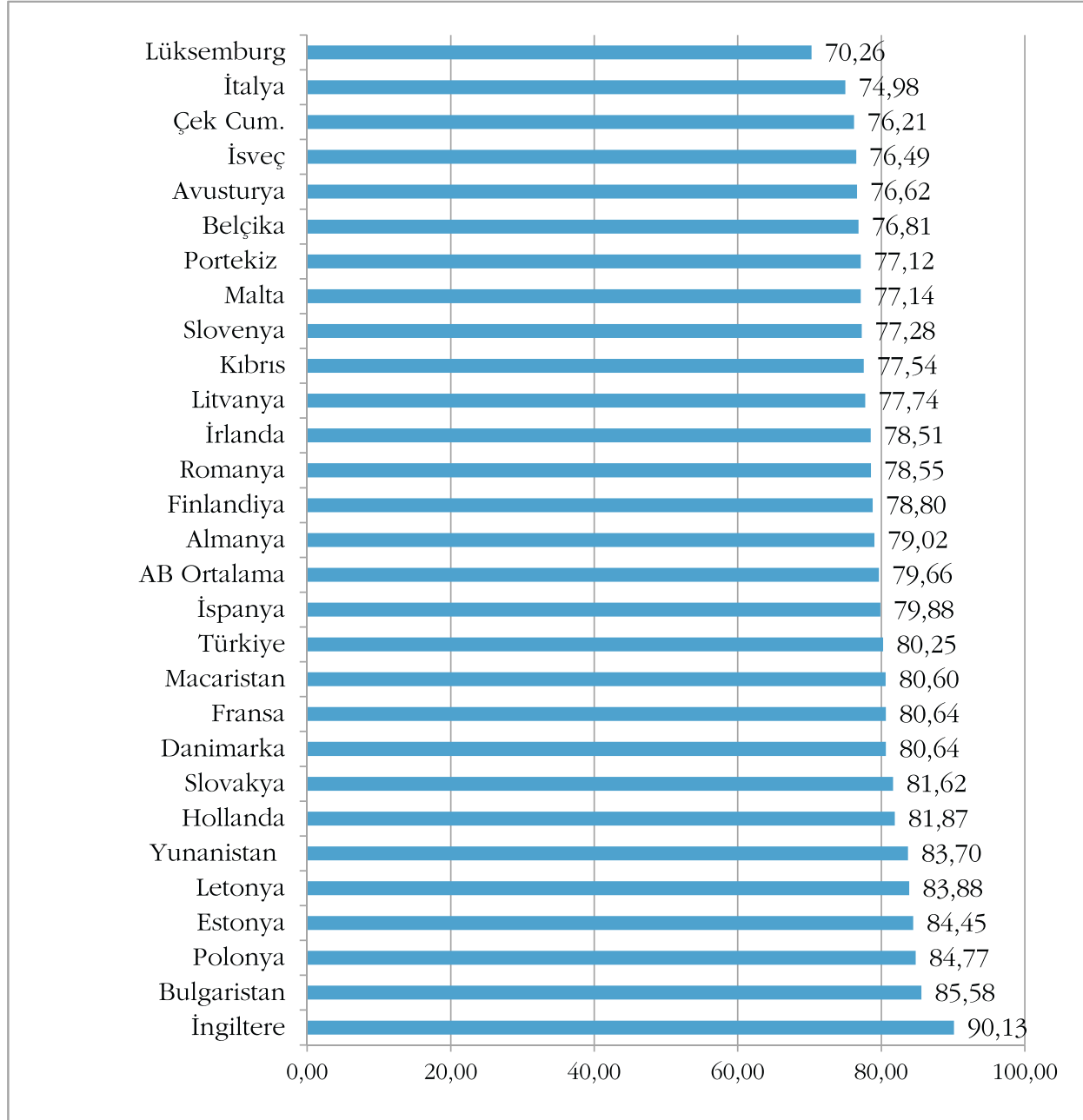
Aşağıdaki grafik 4.8.'de 27 AB ülkesi ve Türkiye'de ortalama sigara fiyatları üzerindeki ÖTV ve KDV'den oluşan vergi yükü gösterilmektedir. Buna göre AB ülkeleri içerisinde sigarada en yüksek vergi yükü yüzde 90,13 ile İngiltere'de, en düşük vergi yükü ise, yüzde 70,26 ile Lüksemburg'da yer almaktadır¹⁹. Sigaradaki vergi yükünde AB ortalaması yüzde 79,66'dır. Ülkemize baktığımızda ise, KDV dahil olmak üzere bu yük yüzde 80,25 seviyesindedir²⁰. Türkiye'de tüm tütün mamullerinde vergi yükü sigara ile aynı tutulmuştur.

¹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Oğuz Atuk, Cem Çebi, M. Utku Özmen, "Tütün Ürünlerinde ÖTV Uygulaması", TCMB Ekonomi Notları, Sayı: 16, Kasım 2011

¹⁹ AB tablolarındaki vergi yükü bir önceki yılın ağırlıklı ortalama fiyatı üzerinden mevcut vergi oranı kullanılarak hesaplanmaktadır. Diğer bir ifade ile bir önceki yılın fiyatına cari verginin uygulanması söz konusudur.

²⁰ 2009 yılı başında yüzde 73,25 olan toplam dolaylı vergi oranı, 31 Aralık 2009 tarihinde yüzde 78,25'e, son olarak 13 Ekim 2011'de ise, yüzde 80,25'e ulaşmıştır. Bu oranın yüzde 65'ini ÖTV, yüzde 15,25'ini ise KDV oluşturmaktadır.

Grafik 4.8. Türkiye ve AB Ülkelerinde Sigara Üzerindeki Vergi Yüklerinin Karşılaştırılması (Temmuz 2011 itibariyle)

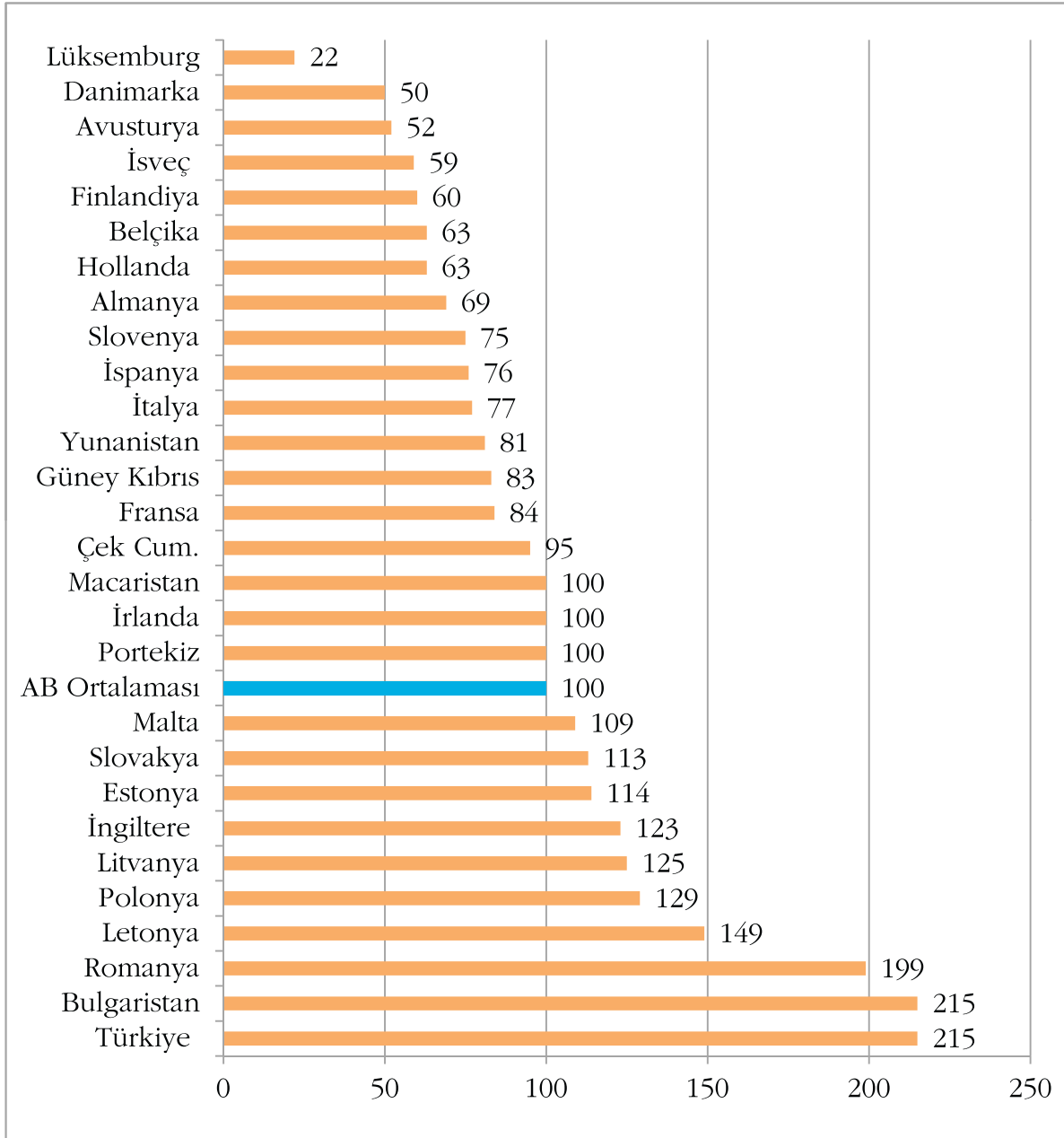


Kaynak: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf

Türkiye’de sigara üzerindeki vergi yükü AB ortalamasının üzerindedir. Ancak kişi başına gelir düzeyleri göz önüne alındığında AB ortalamasının üzerinde olan vergi yükünün bir hayli yüksek olduğu sonucuna varılabilir. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının kişi başına gelir düzeyi ile orantılandığında (Bulgaristan ile birlikte²¹) AB ülkelerindeki en yüksek vergi yükü ile karşılaşmaktadır.

²¹ Bulgaristan ve diğer Doğu Avrupa ülkeleri AB’ye giriş sürecinde dolaylı vergileri uyumlaştırmak/arttırmak zorunda kalmışlardır. Bunun sonucunda ise, adı geçen ülkelerde sigara üzerindeki vergi yüklerinin bızlı artışı ile birlikte kayıp ve kaçak oranları da aynı bızla yükselmiştir.

Grafik 4.9. Türkiye ve AB Ülkelerinde Kişi Başına Düşen GSYH'ye Göre Bir Paket Marlboro Üzerindeki Nispi Vergi Yükü Endeksi (Kasım 2011 itibarıyla)



Kaynak: AB Komisyonu, Vergi Tabloları, PMI'n Marlboro ürünü fiyatları

Tütün ürünleri üzerinden alınan yüksek vergiler hem gelir arttırıcı bir rol oynamakta, hem de sigara tüketiminin yarattığı sosyal maliyetleri ve olumsuz dışsallıkları önlemede bir araç olarak kullanılmaktadır. Sigara üzerinden alınan ÖTV'nin Pigovian vergi niteliği, bütün ülkelerde sigaranın zararlarını azaltmak amacıyla genel kabul görmektedir. Son yıllarda pek çok AB üyesi ülke ile birlikte Türkiye'de de sigaraya karşı düzenlenen politikalar ve uygulanan kampanyalar bu çerçevede değerlendirilebilir.

Tablo 4.4. Türkiye ve AB Ülkelerinde Bir Paket Marlboro Sigarası Üzerindeki Vergi Yüğü Karşılaştırması (Euro) (2011 Kasım Fiyatlarıyla)

Ülkeler	Paket Satış Fiyatı	ÖTV	KDV	Paket Başına Toplam Vergi	Vergisiz Paket Fiyatı	Vergi Yüğü
Türkiye	4,05	2,63	0,62	3,25	0,80	0,80
Bulgaristan	2,56	1,62	0,43	2,05	0,51	0,80
Romanya	2,80	1,61	0,54	2,15	0,64	0,77
Letonya	2,99	1,73	0,54	2,27	0,72	0,76
Polonya	2,99	1,74	0,56	2,30	0,69	0,77
Litvanya	2,58	1,41	0,45	1,86	0,72	0,72
İngiltere	8,26	4,96	1,38	6,33	1,92	0,77
Estonya	3,00	1,76	0,50	2,26	0,74	0,75
Slovakya	3,37	1,89	0,56	2,45	0,92	0,73
Malta	4,00	2,44	0,61	3,05	0,95	0,76
Macaristan	2,41	1,39	0,48	1,88	0,54	0,78
İrlanda	8,65	5,25	1,50	6,75	1,90	0,78
Portekiz	4,00	2,30	0,75	3,05	0,95	0,76
Çek Cum.	3,41	1,82	0,57	2,39	1,02	0,70
Fransa	6,20	3,93	1,02	4,94	1,26	0,80
Güney Kıbrıs	7,52	4,37	0,98	5,35	2,16	0,71
Yunanistan	4,00	2,49	0,75	3,24	0,76	0,81
İtalya	4,90	2,83	0,85	3,68	1,22	0,75
İspanya	4,25	2,68	0,65	3,32	0,93	0,78
Slovenya	3,20	1,87	0,53	2,41	0,79	0,75
Almanya	5,16	2,95	0,82	3,77	1,39	0,73
Belçika	5,05	2,97	0,88	3,84	1,21	0,76
Hollanda	5,47	3,18	0,87	4,06	1,42	0,74
Finlandiya	5,00	2,95	0,93	3,88	1,12	0,78
İsveç	5,53	2,78	1,11	3,88	1,64	0,70
Avusturya	4,40	2,53	0,73	3,26	1,14	0,74
Danimarka	5,22	2,94	1,04	3,99	1,24	0,76
Lüksemburg	4,40	2,44	0,57	3,02	1,38	0,69

Kaynak: AB Komisyonu, Vergi Tabloları, Philip Morris International Marlboro Ürünü Fiyatları

Öte yandan; sigara vergilerindeki artışların bazı olumsuz sonuçlar doğurduğu da gözlenmektedir. Yapılan bazı araştırmalar ve yakalama raporları, özellikle Türkiye açısından, sigara kaçakçılığının ÖTV artışlarına paralel olarak arttığını göstermektedir. Bu konuda sınır ticareti çerçevesinde Doğu ve Güney Doğu komşumuz olan ülkelerden Türkiye'ye kaçak sigara geldiği görülmektedir. Bu durum, yüksek ÖTV'nin, verginin

hasıla artırıcı etkisini azalttığını ve devletin vergi kaybına uğradığını ortaya koymaktadır. Özellikle komşu ülkelerdeki dolaylı vergi yükünün düşüklüğü perakende satış fiyatlarına yansımakta ve Türkiye'deki perakende satış fiyatları ile ciddi farklar oluşmaktadır. Bu da sigara kaçakçılığını teşvik etmektedir. Tablo 4.5.'de komşu ülkelerde ve Türkiye'deki aynı markalı bir paket sigaranın satış fiyatları karşılaştırılmaktadır.

Tablo 4.5. Türkiye ve Komşu Ülkelerde Bir Paket Marlboro'nun Satış Fiyatı (ABD Doları) (Kasım 2011 itibariyle)

Ülkeler	Satış Fiyatı (\$)
Türkiye	4,30
Romanya	3,66
Bulgaristan	3,39
Mısır	2,00
Rusya	1,75
Gürcistan	1,62
Ukrayna	1,49
Lübnan	1,49
Suriye	1,34
Ermenistan	1,33
Irak	1,29

Kaynak: Philip Morris International

2011 yılı itibarıyla ülkemizde tüketilen her 5 paket sigaradan yaklaşık bir paketin (yüzde 20), vergisiz olarak tüketildiği/kaçak olarak girdiği bağımsız araştırmalar tarafından doğrulanmaktadır. 2009 yılı itibariyle vergisiz olarak tüketilen sigaranın yüzde 4,75 oranında olduğu düşünüldüğünde yıllar itibarıyla artış daha da iyi kavranabilir. Kaçak sigara tüketimi bölgeler bazında farklılık gösterebilmektedir. İstanbul'da bu oran 2011 yılının genel oranına yakın iken, Güney Doğu Anadolu illerinde yaklaşık her iki paket sigaradan biri kaçak olarak tüketilmektedir (yüzde 54)²². Yukarıdaki veriler Türkiye'de sigara vergilemesi konusunda iktisadi sınıra gelindiğini göstermektedir. Bu sınırın ötesindeki dolaylı vergi artışları vergi hasılasını arttırmak yerine, kayıp ve kaçak oranlarını yükseltecektir²³. Ayrıca kaçak sigaradaki yüksek seviye ülkede tütün kontrolü adına yapılan gayretleri de zora sokacaktır.

Gerek yasadışı sigara ticaretindeki artış, gerekse de mevcut vergi yapısı uyarınca elde edilen verginin tamamen ürünlerin fiyatlarına bağlı olmasından dolayı, bazı yıllarda hedeflenen bütçe gelirlerine ulaşamadığı da görülmektedir (2010 yılında 16,4 milyar TL'lik hedef, 14,7 milyar TL olarak sene ortasında revize edilmiştir.).

²² MSIIntelligence, *Turkey Industry Market Survey Empty Discarded Pack Collection 2011-Q4*

²³ Aşağıda gösterilen Türkiye'deki sigara tüketim verileri de kayıp ve kaçak bilgilerini destekler niteliktedir.

Yıllar	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Tüketim Miktarı	111,70	106,72	107,91	107,45	107,86	107,55	93,35	91,22

Son yıllarda sigara vergilerindeki aşırı artış enfasyon üzerinde de olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Tütün mamullerinin enfasyon sepeti içindeki ağırlığı yüzde 4,9 oranındadır. 2011 Ekim ayındaki sigara üzerindeki nispi vergi ve buna bağlı fiyat artışları enfasyonu yüzde 1,1 puan arttırmıştır.

4.4. Otomotiv Sektöründeki Vergi Yükü Karşılaştırması

Bu bölümde otomotiv sektöründeki dolaylı vergi karşılaştırması sadece binek araçlar üzerinden yapılacaktır. Binek araçlar dışındaki segmentlerde araç çeşitliliği, yatırım unsuru olarak kullanılabilmesi ve farklı ülkelerde değişik vergileme kriterlerinin uygulanması gibi nedenlerle uluslararası karşılaştırma yapmak güçleşmektedir. Ayrıca dolaylı vergi yükünün binek araçlarda yoğunlaşması ve nihai tüketiciyi hedef alması nedeniyle böyle bir tercihte bulunulmuştur.

Ülkemizde binek araçların vergilendirilmesinde iki tür vergi yükünden söz edilebilir. Bunlardan birincisi ilk satın alma sürecinde ödenen KDV ve ÖTV, ikincisi ise, bir servet unsuru olarak ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir. Motorlu Taşıtlar Vergisi dolaysız vergi olması nedeniyle analiz dışı bırakılmaktadır.

Türkiye'de binek araçlar üzerinden standart yüzde 18 KDV alınmaktadır²⁴. ÖTV ise, araçların motor hacmine bağlı olarak farklılaşabilmektedir. En son II sayılı listede 13 Ekim 2011 tarihinde yapılan düzenlemeler ile binek araçların ilk tescilinde alınan ÖTV oranları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4.6. Binek Otomobillerdeki Cari ÖTV Oranları

Motor Hacmi	Oranları
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	37
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	80
Motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler	130

Kaynak: www.gib.gov.tr

Ülkemizde ÖTV'nin KDV matrahına dahil olması nedeniyle ÖTV'nin üzerinden de yüzde 18'lik verginin vergisi alınmaktadır. Böylece otomotiv sektöründe de verginin piramitleşme etkisini görmek mümkündür. Bu uygulama da göz önüne alındığında binek otomobiller üzerindeki toplam dolaylı vergi yükü aşağıda gösterilmiştir²⁵.

²⁴ Ticari faaliyetlerde kullanılan ikinci el binek araç satışında yüzde 1 KDV uygulanmaktadır. İkinci el araç alım satımı ÖTV'ye tabi değildir.

²⁵ KDV ve ÖTV'den başka AB ülkeleri dışından yapılan araç ithalatlarında ayrıca Gümrük Vergisi (yaklaşık yüzde 10) alınmaktadır.

Tablo 4.7. Türkiye’de Binek Araçlar Üzerindeki Vergi Yüğü

	ÖTV (%)	KDV (%)	ÖTV’nin KDV’si	Toplam Vergi Yüğü
1.600 cm ³ ’e kadarki araçlar	37	18	6,66	61,66
1.600-2.000 cm ³ arası araçlar	80	18	14,4	112,4
2.000 cm ³ ’ü aşan araçlar	130	18	23,4	171,4

AB üyesi ülkelerde binek otomotivlerden alınan dolaylı vergiler çok çeşitli kriterlere göre farklılaşabilmektedir. Bu bağlamda ülkeleri iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan birincisini otomobil satışı üzerinden KDV dışında herhangi bir vergi almayan ülkeler oluşturmaktadır. Aşağıdaki tabloda birinci gruba dahil ülkelerdeki binek otomobil satışları üzerindeki dolaylı vergi yükü gösterilmiştir.

Bu gruba dahil ülkelerde yeni otomobil alımını özendirmek ve eski otomobillerin yaydığı hava kirliliğini önlemek amacıyla KDV dışında herhangi bir vergi alınmadığı görülmektedir. Hem ticari hem de insani ilişkilerimizin yoğun olduğu Almanya’da sadece KDV yükümlülüğünün olması permi ile çok sayıda araç ithaline yol açmaktadır.

Tablo 4.8. Binek Araç Üzerinde Sadece KDV Alınan Ülkeler ve Oranları (2011 yılı)

Ülkeler	KDV	ÖTV ve Diğer (İlk Satışta Alınan) Vergiler
Bulgaristan	20	0
Çek Cumhuriyeti	20	0
Almanya	19	0
Estonya	20	0
Lüksemburg	15	0
İsveç	25	0
Slovakya	19	0
İngiltere	20	0

Kaynak: http://www.acea.be/images/uploads/files/20110330_TaxGuide2011Highlights_update.pdf

İkinci grup ülkelerde ise, KDV’ye ilave olarak çeşitli isimler altında (ÖTV, Tescil, Çevre v.b.) vergiler tahsil edilmektedir. Ülke örneklerine bakıldığında çok değişken miktar ve oranlar ile karşılaşılabilir. Bazı ülkeler haricinde (Yunanistan, Finlandiya ve Danimarka gibi) binek araçlar üzerindeki diğer dolaylı vergi yükleri yaklaşık yüzde 7-15 arasında değişebilmektedir. KDV oranları da dikkate alındığında toplam vergi yükünün yüzde 40'lara pek de erişmediği gözlenmektedir.

Ülkemizde özellikle 1600 cm³ üstü araçlarda toplam dolaylı vergi yükünün satış bedelinin yüzde 100'ünü aştığı, 2000 cm³ üzeri araçlarda ise, iki katına yaklaştığı görülmektedir. Bu oranlar AB ülkeleri ortalamalarının çok üzerindedir. Türkiye'nin binek otomobil üzerindeki vergi yükünün en ağır olduğu ülke olarak nitelendirilmesi yanlış olmayacaktır. Binek otomobiller üzerindeki vergi yükü özellikle kayıtçı orta sınıfların ciddi refah kayıplarına uğramasına neden olmaktadır.

Tablo 4.9. Bazı AB Ülkelerinde Binek Araç Üzerinden Alınan Dolaylı Vergiler (2011 yılı)

Ülkeler	KDV	Diğer Dolaylı Vergiler
Avusturya	20	Yakıt tüketimine bağlı olarak (en fazla yüzde 16)
Belçika	21	Motor hacmine + Yaş (Valon bölgesinde CO ² emisyonuna
Güney Kıbrıs	15	Motor hacmi + CO ² emisyonuna
Danimarka	25	79.000 Danimarka kronuna kadar yüzde 105 üzerinde yüzde 180
İspanya	18	CO ² emisyonuna bağlı olarak (yüzde 4,75-14,75 arasında)
Finlandiya	23	Fiyata + CO ² emisyonuna bağlı olarak (yüzde 12,2-48,8
Fransa	19,6	CO ² emisyonuna bağlı olarak (200-2600 Euro arasında)
Yunanistan	23	CO ² emisyonuna + Motor hacmine bağlı olarak (yüzde 5-50)
Macaristan	25	Motor hacmi + Emisyonlara bağlı olarak
İrlanda	21	CO ² emisyonuna bağlı olarak (yüzde 14-36 arasında)
İtalya	20	Ağırlık ve koltuk sayısı
Litvanya	21	50 Litvanya Litası
Letonya	21	CO ² emisyonuna bağlı olarak
Malta	18	Fiyat ve CO ² emisyonuna bağlı olarak
Hollanda	19	Fiyat + CO ² emisyonuna bağlı olarak
Polonya	23	Motor hacmine bağlı olarak (yüzde 3,2-18,6)
Portekiz	23	CO ² emisyonuna + Motor hacmine bağlı olarak
Romanya	24	CO ² emisyonuna + Motor hacmi + Emisyonlara bağlı
Slovenya	20	Fiyat + CO ² emisyonuna bağlı olarak

Kaynak: http://www.acea.be/images/uploads/files/20110330_TaxGuide2011Highlights_update.pdf

B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DEKİ DOLAYLI DOLAYSIZ
VERGİ YAPISININ EKONOMİK,
SOSYAL VE SİYASAL ETKİLERİ

5. TÜRKİYE’DEKİ DOLAYLI DOLAYSIZ VERGİ YAPISININ EKONOMİK, SOSYAL VE SİYASAL ETKİLERİ

Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı ciddi dengesizlikler içermektedir. Bu dengesizlikler hem kaynak dağılımında etkinsizlik hem de gelir dağılımında adaletsizlik yaratmaktadır. Değişik mal ve hizmetlerdeki farklı dolaylı vergi yükleri nispi fiyat yapısını bozmaktadır. Dolaylı vergilerin sistem içerisindeki ağırlığı yükseldikçe, etkinlik bozucu etkileri artmaktadır. Bozucu etkiyi minimize etmenin yolu dolaylı vergilerin nisbi ağırlığının azaltılmasıdır.

Vergi teorisinde dolaylı vergilerin tüketim tasarruf davranışlarını tüketicinin aleyhine, tasarrufun lehinde değiştirebileceği öngörülmektedir. Türkiye gibi ülkelerde ise, bu öngörünün doğrulanabileceği şüphelidir. Çünkü böyle bir tercih kaymasının olması için dolaylı vergilerin geniş halk kitleleri tarafından vergi (fiyat değil) olarak algılanması ve bundan kaçınmak amacıyla tüketim tercihlerinin zamanlararası dengesinde değişikliğe gitmeleri beklenir. Türkiye’de dolaylı vergi artışları fiyat artışı olarak algılanmaktadır. Ayrıca, geniş halk kitlelerinin marjinal tüketim eğilimleri yüksek, hatta bire yakındır. Bir başka ifade ile, hane halklarının büyük bir kısmı eline geçen gelirin tamamına yakını tüketerek ancak minimum yaşam standardını yakalayabilmektedir. Böyle olunca da dolaylı vergilerin tasarruf eğilimlerini teşvik edici özelliği önemli bir nüfus çoğunluğu için işlevsiz kalmaktadır.

Ülkemizdeki tasarruf davranışları, gelecekte daha fazla tüketebilmek amacıyla bugünkü tüketimden vazgeçmekten daha çok, ihtiyat saiki ile yapılmaktadır. Böyle olunca dolaylı vergilerin direkt olarak tasarruf düzeyini etkilemedikleri sonucuna varılabilir. Bu yargı Türkiye üzerine yapılan ampirik çalışmalarla da desteklenmektedir.

Tasarruflar üzerinde kurulamayan dolaylı vergi ilişkisinin yatırımlar ve büyüme yönüyle de ikincil etkiler ortaya koyması söz konusu olamamaktadır. Diğer bir ifade ile Türkiye’deki dolaylı vergi yükü ağırlıklarının yatırım ve büyüme üzerinde anlamlı bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu tür makro değişkenler gelişmekte olan ülkelerde toplam talep, finansman olanakları ve geleceğe yönelik beklentiler tarafından belirlenmektedir.

Teorik planda özel tüketim vergilerinin kaynak dağılımında etkinlik amacına hizmet ettiği iddia edilmektedir. Çünkü bu tür vergiler daha çok yakın ikamesi olmayan ve talebinin fiyat esnekliği düşük mallar üzerine konulmaktadır. Böyle olunca dolaylı vergiler tüketicilerin refahını azaltsa bile, tüketim tercihleri ve mal demetlerinde büyük farklılaşmaya yol açmamaktadır²⁶. AB uygulamalarında özel tüketim vergileri, petrol ve petrol ürünleri, alkol ve alkollü ürünler, tütün ve tütün mamulleri gibi negatif dışsallığı olan ve/veya

²⁶ Ramsey Kuralı

evre kirlenmesi yaratan mallar üzerinden alınmakta, bu ürünlerin sosyal maliyetini içselleştirerek kaynak dağılımını düzeltici etki yaratmaktadır. Türkiye’de ise, TV yukarıdaki amaçlara dolaylı olarak etki etse bile, temelde vergi hasılası amacına hizmet edecek şekilde düzenlenmektedir. Bu nedenle bte açıklarını ve iktisadi dalgalanma süreçlerinde bte dengelerini sağlamlaştırmak amacıyla sıklıkla kullanılmaktadır. 2003 sonrası dönemde, bazı mal ve hizmetlerdeki (ilaç, kitap, tekstil, turizm gibi) KDV oranlarının indirilmesine rağmen, özellikle alkollü içkiler, tütün ürünleri, taşıt araçları ve petrol ürünlerindeki TV artışları nedeniyle dolaylı vergilerin ağırlığı artan bir düzeyde devam edebilmiştir. TV artışlarının bu malların talebinde kısıtlı bir daralmaya yol açmasının nedeni, ÖTV’ye tabi malların üretici ve dağıtıcılarının az sayıda, kayıtlı ve denetlenebilir olmaları dolayısıyla verginin kavranmasının kolay olmasıdır. Ayrıca alkol, tütün, taşıt araçları ve petrol ürünleri gibi bandrole, markere ve tescile tabi malların üretim ve dağıtım kanallarının çok kolay takip edilebilmesi TV kayıp ve kaçağı olasılıklarını en aza indirmektedir. Bu da TV hasılasının kısa vadede net artış meydana getirmesine ve bte dengesinin kurulmasında en çok başvurulan dolaylı vergi olması sonucunu doğurmaktadır.

Dolaysız vergilerde kaynak dağılım etkinlik analizleri ücret başta olmak üzere çalışma/faaliyette bulunma ve boş kalma tercihleri çerçevesinde şekillenmektedir. Özellikle yüksek artan oranlı gelir vergisi tarifelerinde ikame etkisi daha yoğun olarak gözlenebilmektedir. Gelişmiş ülkelerde ikame etkisinin geçerliliği daha yüksektir. Çünkü boş kalma tercihinde bulunma, en az geinebilecek bir gelire sahip olmayı gerektirmektedir. Bu nedenle mükellefler yaşam kalitesi kaygılarıyla da böyle bir tercihte bulunabilmektedirler.

Gelişmekte olan ülkelerde ise, özellikle ücret gelirlerinde ikame etkisi değil, gelir etkisi ön plana çıkmaktadır. Çünkü alışanların ücret düzeyleri en az geçim sınırına yaklaşık olduğundan dolaysız vergi artışları nedeniyle uğradıkları gelir kayıpları ve bunların marjinal faydasının yüksek olması, mükellefleri eski gelir düzeyine ulaşmak için daha fazla çalışmak zorunda bırakmaktadır.

Türkiye’de ise, dolaysız vergi artışlarının gelir ve ikame etkisi, farklı sosyal gruplara göre değişebilmektedir. Ayrıca kayıtdışılığın özellikle niteliksiz emek istihdamında yüksek olması, teorik anlamda ortaya çıkması beklenen etkileri anlamsız kılmaktadır. Ülkemizde eğitim düzeyi düşük, niteliksiz mavi yakalı istihdamı toplam sigortalı istihdamın yüzde 40’ından fazlasını oluşturmaktadır. Bu istihdamın hepsi gerçekte asgari ücret ile çalışmasa bile dolaysız vergilerde kayıtdışılığın en yüksek olduğu alanı teşkil etmektedir. Toplam istihdamın yüzde 40’ını oluşturan asgari ücretlilerin bir kısmı gerçekte bu ücret düzeyinin üzerinde gelire sahiptir. Özellikle asgari geçim indirimi ile sağlanan çalışan gelir vergisi avantajları ciddi düzeye ulaşmaktadır.

Ülkemizdeki dolaysız vergilerin en önemlisi (kişisel) gelir vergisidir. 2010 yılı verilerine göre, dolaysız vergi gelirlerinin yüzde 58'inden fazlası, toplam vergi gelirlerinin yüzde 19'undan fazlası gelir vergisi hasılasından kaynaklanmaktadır. Gelir vergisi içinde beyan usulüne dayalı olarak toplanan vergiler (geçici ve basit usuldeki vergiler dahil) yüzde 9'un altındadır. Buna karşılık ağırlıklı olarak ücret ve menkul sermaye iradı gelirlerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı ise, yüzde 91'leri aşmaktadır. Ülkemizde ücret geliri elde eden kişi sayısı 13,6 milyon kişi, toplam gelir vergisinin yüzde 66'sını ödemektedir. Diğer bir ifade ile gelir vergisinin büyük bir kısmı ücret gelirlerinden stopaj yöntemi ile kesilen vergiden oluşmaktadır.

Bu vergi gelirin yaklaşık yüzde kırkı asgari ücret stopajından meydana geldiği ve bunun bir kısmı ise, asgari geçim indirimi mahsubu şeklinde çalışana yansıtıldığı için hasıla üzerinde ciddi bir etkide bulunmamaktadır. Yüksek ücret düzeylerinde hem gelir vergisi diliminde yukarı oranlara tırmanma, hem de asgari geçim indirimi yoluyla yapılan mahsup düzeyinin toplam vergiye nazaran düşük kalması, asgari ücretlilerdeki gibi bir hasıla kaybı ile karşılaşılmasını engellemektedir. Ayrıca asgari ücret düzeyinin üzerindeki beyanların nispi olarak gerçek ücret düzeyini yansıttığı söylenebilir. Böyle olunca gelir vergisindeki esas kayıp ve kaçağın asgari ücretliler üzerindeki vergilerden kaynaklandığı iddia edilebilir.

Türkiye'de özel sektörde düşük ücret düzeyinde pazarlıkların net ücret üzerinden yapılması, gözle görülür bir şekilde gelir etkisi meydana getirmesini engellemektedir. Bunun yanında pazarlıkların brüt ücret üzerinde yapıldığı beyaz yakalı kalifiye orta ve üst kademe çalışanlarda kısmi olarak ikame etkisinin görülmesi söz konusu olabilmektedir. Özellikle birden fazla işverenden ücret geliri elde eden çalışanlarda bu etkinin ortaya çıkması daha net olmaktadır. Bu tür ücret sahipleri yılın ilk aylarından itibaren en üst vergi dilimine tırmanmakta ve efektif vergi oranları en üst orana yaklaşmaktadır. Gelirinin yaklaşık üçte birinden fazlasından vergi ve sosyal güvenlik primleri gibi ödentilerden dolayı vazgeçmek zorunda kalan mükelleflerin belli sınırlar içerisinde ikame etkisi göstermeleri doğaldır. Ama bu kitlenin toplam nüfus içerisindeki ağırlığı düşünüldüğünde toplam istihdama yansıma düzeyi oldukça düşük seviyelerde kalmaktadır.

Gelir vergisinin iyi düzenlendiği takdirde, etkinlik kaybını asgari düzeye indireceği kabul edilmektedir. Gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılığı çoğaldıkça, verginin kaynak dağılımını bozucu ikame etkisinin arttığı görülmektedir. Türkiye'de gelir vergisi tarife yapısı artan oranlı olup, 2011 yılı gelir vergisi tarifesini yüzde 15 ile yüzde 35 arasında (4 kademe) uygulanmaktadır²⁷. OECD ve AB ülkelerinde özellikle 2000 yılından bu yana,

²⁷ Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2011 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir. 9.400 TL'ye kadar % 15, 23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası % 20, 53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL), fazlası % 27, 53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520 TL), fazlası %35 oranında vergilendirilir.

gelir ve kurumlar vergisi oranlarının indirilmesine paralel olarak, Türkiye’de de 1980’lerden itibaren vergi oranlarında çeşitli indirimler yapılmıştır. Ama bu indirimler vergi tarifesindeki basamakların da azalmasına ve üst basamağa geçerken oran artışlarının daha da büyümesine yol açmaktadır. Örneğin mevcut gelir vergisi tarifesinde birinci basamaktan ikinci basamağa geçerken oran artışı yüzde 5 ile ikinci basamaktan üçüncü basamağa geçerken yüzde 7’ye son basamakta ise, yüzde 8’e çıkmaktadır. Bu yapı özellikle ikinci basamaktan sonra vergi kayıp ve kaçığının artmasına ve mükelleflerin önemli bir kısmının alt basamaklarda yoğunlaşmasına neden olmaktadır.

Olması gereken ise, daha düşük oranlarda başlaması gereken ve daha düşük oran artışı ve daha çok basamaklı artan oranlı gelir tarifesidir. Yüzde 15’in altında birinci basamağın yaratacağı vergi hasılası kaybının kısa dönemde finanse edilebilmesi sorun olarak algılanabilir. Bu durumda ise, mevcut tarife içerisinde oran farklılaşmaları ve basamak artırımına gitmek daha uygulanabilir bir çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylelikle hem gerçek kişilerin ekonomik faaliyette bulunma/çalışma güdülerini engellenmemiş, hem de gelirleri kayıtdışılığa kaçmadan vergi hasılasına yansımış olacaktır.

Doğrudan vergilerin mükellefler tarafından net olarak hissedilebilmesi beyan veya stopaj usulüne göre tahsil edilmesine bağlı olarak farklılaşabilmektedir. Özellikle stopaj usulünün yaygın olduğu ücret ve menkul kıymet iratlarında mükellefin eline net gelirin geçmesi dolaysız vergilerin hissedilebilirliğini zedelemektedir. Bu bağlamda stopaj usulü ile kesilen dolaysız vergilerin dolaylı vergi gibi algılandığı söylenebilir. Böyle olunca vergilemeye mükellef tepkisi azalmaktadır. Sadece beyannameye dayalı dolaysız vergilerin hissedilebilirliğinden bahsetmek daha doğru olacaktır. Ancak beyana dayalı vergilerde mükellef ve siyasi irade karşıtlığı daha net ortaya çıkmaktadır.

Kurumlar vergisini, kaynak dağılımında etkinlik açısından değerlendirmek için, tasarruflar ve üretim üzerindeki etkilerinin analiz edilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi, oranına bağlı olarak, uzun dönemde sermayenin kurumsallaşmamış kesimlere kaymasına neden olabilir. Kurumlar vergisinin uluslararası boyutu da unutulmamalıdır. Özellikle doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında vergi oranları belirli ölçüde etkili olabilmektedir. Vergi rekabetine konu olan temel vergi kurumlar vergisidir. Özellikle diğer ülkelerdeki oranlar ülke sermayesinin bu ülkelere doğrudan yatırım olarak kaymasına yol açabilmektedir.

Türkiye 2010 yılı itibarıyla yüzde 20 kurumlar vergisi oranı ile OECD ülkeleri içinde en düşük orana sahip 8 ülkeden biridir. Diğer ülkelerin vergi oranları yüzde 20 ile yüzde 35 arasında değişmekte, ABD’de ise yüzde 40 ile en yüksek oran uygulanmaktadır. Ancak, OECD ortalaması, 2005 yılından bu yana azalan bir seyir izlemektedir. 2005 yılında 28,31 olan ortalama oran, 2010 yılında 25,94’e gerilemiştir. Türkiye OECD

ortalamasının altında kalmaktadır. Ayrıca, Türkiye’de kurumlar teşvik uygulamalarının etkisiyle efektif olarak daha düşük oranda vergi ödemektedirler. Bu nedenle kurumlar vergisinin kurumlaşmayı engelleyici bir etkisi olacağını söylemek zordur.

Ülkemizdeki kurumlar vergisi yönüyle en önemli olumsuzluk, çeşitli muafiyet ve istisnalar nedeniyle farklı sektörlerde farklı vergi yükleri doğurabilmesidir. Teşvik politikalarından çoğu kurumlar vergisi üzerinden inşa edilmektedir. Vergisel teşviklerin etkinliği gerek Türkiye gerekse dünya uygulamaları yönüyle ciddi soru işaretleri içermektedir. Ayrıca kurumlar vergisi üzerinden inşa edilen teşvik sistemlerinin sık sık değişmemesi ve istikrarlı bir yapı arz etmesi gerekir. Eğer değişiklik olarsa bile, değişiklikler geçmiş dönemde kazanılmış hakları koruyacak şekilde gerçekleştirilmelidir.

Ülkemizdeki kurumlar vergisi hasılasının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı uluslararası veriler ile ciddi sapmalar göstermemektedir. Bu nedenle yapılması gereken şirketlerin kurumsallaşmasını ve gelir vergisi mükellefiyetinden kurumlar vergisi mükellefiyetine geçilmesinin özendirilmesidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu bu konuda teşvik edici hükümler içermektedir. Ayrıca sağlıklı bir denetim ve gözetim sistemi kurularak özellikle patron şirketi statüsündeki kurumlarda görülen kayıtdışılığın sınırlandırılması gereklidir. Burada en önemli araç risk tabanlı denetim mekanizmalarıdır. Ancak böylelikle Kurumlar Vergisi hasılasının artırılması imkan dahilinde olacaktır.

Ülkelerin büyüme hızları, nakdi ve beşeri sermaye birikimi, uygulanan iktisadi politikalar, nüfus artışı, teknoloji gibi unsurlar tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda vergiler, özellikle sermaye birikimi üzerindeki etkileri dikkate alındığında önem taşımaktadır.

Türk vergi sistemi içerisindeki dolaylı vergi ağırlığı ilk planda sermaye birikimini destekleyici bir unsur gibi gözlenebilmektedir. Dolaysız vergilerden dolaylı vergilere yük kaydırılması sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürecek ve karlılık oranlarını yükseltecektir. Böylelikle sermaye birikimi sürecinin hızlanması gündeme gelebilecektir. Dolaysız vergilerin tasarrufları düşürdüğü ve dolayısıyla sermaye birikimini olumsuz etkilediği kabul edilir. Özellikle artan oranlı bir gelir vergisinin marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan yüksek gelirli kişiler üzerinde etkili olarak tasarrufları vergilediği düşünülür.

Türkiye’de hem vergi yükü hem de dolaysız vergi oranları OECD ortalamasının altındadır. Ayrıca dolaysız vergilere uygulanan teşvik mekanizmaları efektif vergi oranlarının daha düşük olmasını sağlamaktadır. Özellikle gelir vergisi kategorileri dikkate alındığında vergi yükünün daha çok ücretliler üzerinde olduğu görülmektedir. Bu nedenle gelir vergilerinin sermaye birikimi üzerindeki etkisinin çok yüksek olmadığı söylenebilir. Ancak, sosyal güvenlik yükleri dikkate alındığında dolaysız vergiler payının arttığı görülmektedir.

Bir ülkenin vergi yükü değerlendirilmesi yapılırken, iki kritere dayanmak gerekmektedir. Bunlardan birincisi, aşırı vergilemeye gidilmemesidir. Bir başka ifade ile vergi kapasitesinin aşıp aşılmadığıdır. Türkiye açısından 2000 sonrası dönem değerlendirildiğinde aşırı vergilendirme sorunu olmadığı, vergi kapasitesinin aşılmadığı gözlenmektedir. Buradaki temel nedenler, vergi oranlarının düşük olmasından çok özellikle kurumsallaşmanın ve sermaye birikimin desteklenmesi amacıyla uygulanan vergi bağışıklıklarının varlığı, kayıtdışı ekonominin boyutları olarak tanımlanabilir.

İkinci kriter ise, vergi yükünün ekonomideki dağılımıdır. Vergi yükünün toplum kesimleri arasında nasıl paylaşıldığını görmek için vergi yükü dağılımının değerlendirilmesi gerekir. Bu amaçla, öncelikle dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplam vergiler içindeki payları incelenmeli, daha sonra da dolaysız vergi yüklerinin mükellef grupları arasında nasıl dağıldığı değerlendirilmelidir.

Dolaylı ve dolaysız vergi dengesi ülkemizde vergi adaletinin ters yönde işlediğinin bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Normalde vergi sisteminden beklenen kamu hizmeti üretiminde kullanılabilir kaynak yaratmak ile birlikte gelir dağılımında adalet ve kaynak dağılımında etkinlik düzeyini yükseltmesidir. Diğer bir ifade ile piyasada faktör kıtlığına dayalı birincil gelir dağılımını olumlu yönde değiştirerek, Gini katsayısını düşürmesidir. Bu öngörü vergi sisteminin geliri adaletli bir şekilde dağıtacağı kabulüne dayalıdır. Ama bazen vergi sistemi geliri yeniden dağıtarak adaletsiz yapının daha da derinleşmesine zemin hazırlayabilmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi sistemi içerisindeki ağırlığının artması vergi sonrası ikincil gelir dağılımını daha da kötüleştirebilmektedir. Ülkemizdeki dolaysız vergi düzeyinin toplam vergi gelirleri içerisinde ağırlığının artması ise, vergi adaletini ve toplumun vergiye uyumunu güçlendirecektir. Türkiye'deki dolaylı vergi ağırlığının adalet yönüyle meydana getirdiği olumsuzluklar çeşitli şekillerde dengelenmeye çalışılmaktadır. KDV'de temel tüketim maddelerinin, ilaç, kitap gibi ürünlerin oranlarının genel oran olan yüzde 18'in altında belirlenmesi bu şekilde okunabilir. Benzer örnekleri ÖTV'de de bulmak mümkündür. Binek araçlarda motor hacmi ile bu araçların tüketicileri arasında doğrusal bir ilişki kurulabilir. Düşük motor hacmine sahip araçlarda ÖTV oranı azalmakta, motor hacmi büyüdükçe ÖTV oranı da buna uyumlu olarak artmaktadır. Yukarıdaki örnekler ülkemizdeki dolaylı vergi baskın yapının olumsuz etkilerini hafifletmeye çalışsa bile etki düzeyi her zaman tartışmaya açıktır.

Dolaylı vergi artışlarının hasıla artışı meydana getirme süresi dolaysız vergilere nazaran daha kısadır. Türkiye'de yaygın olarak uygulanan KDV ve ÖTV gibi vergilerde vergi artışının meydana getirdiği hasıla artışını ortalama bir ayın altında tahsil etmek mümkün olmaktadır. Özellikle ÖTV'ye konu malların fiyatının talep esnekliğinin düşük olması ve ikamelerinin olmaması vergi artışlarına neredeyse eşit oranda hasıla artışlarını beraberinde getirmektedir.

Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergi oranları arasındaki nispi farkın dolaylı vergiler lehine yüksek olmasının önemli nedenlerinden biri de gelir vergisi mükelleflerinin tam olarak kavranamamış olması, diğer bir ifade ile kayıtdışılıktır. Son yıllarda kayıtdışı ekonomik faaliyetlerde de bir değişim söz konusu olmaktadır. Bu tam kayıtdışılıktan, kısmi kayıtdışılığa doğru kayış şeklinde gündeme gelmektedir. Vergi yönetim ve denetiminde bilgi işlem teknolojilerinin kullanılmaya başlanması, elektronik beyanname, fatura ve defter sistemlerinin uygulamaya konulması bunda etkili olmaktadır. Tedarikçisi, alıcısı veya işvereni kayıt altına girenler artık tam anlamı ile kayıtdışında kalma imkanlarını kaybetmişlerdir. Bu süreçte kendileri için en uygulanabilir alternatif ise, kısmi olarak kayıtiçine girmek, ve kayıtiçi ekonomik partnerleri ile faaliyetlerini bu düzlemde yürütmektir.

Bu süreç ülkemiz açısından olumlu bir fotoğraf ortaya koymaktadır. Çünkü zor olan aşama mükelleflerin tam kayıtdışılıktan kurtarılmasıdır. Zaten tam kayıtdışılıktan tam kayıtiçiliğe doğrudan geçilmesi gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Kısmi kayıtdışılığın orta ve uzun vadede alınan önlemler sayesinde tam kayıtiçiliğe doğru evrilmesi kolay değildir. Hem idari hem de siyasi bakımdan kayıtdışılık sorununun kısa vadede sert önlemler ile ortadan kaldırılması pek mümkün gözükmemektedir. Bunda kısmi kayıtdışılığın toplumun geniş kesimlerinde yaygın olarak bulunması önemli bir etkindir.

Özellikle KOBİ’lerde kayıtdışılık yaygın bir hal alabilmektedir. Bu işletmelerin cirolarının bir kısmı, vergi denetim riskini yönetilebilir kılacak şekilde kayıtiçinde gerçekleşmektedir. Böylelikle hem vergi riski hem de bütün işlemlerinin kayıtiçinde olması nedeniyle taşınılacak dolaylı vergi yükü azaltılabilmektedir. Bu tür işlemler ÖTV, BSMV ve ÖİV gibi kayıtlı sektör tarafından taşınan dolaylı vergi yüklerinden ziyade KDV gibi genel tüketim vergilerinde ortaya çıkmaktadır. Çift defter tutma, para hareketlerinin bir kısmının bankacılık sistemi dışında gerçekleşmesine neden olmaktadır. Böyle bir yapının yönetilebilirliği, denetimi ve etkinlik üretebilme kapasitesi ciddi olarak kısıtlanmaktadır. KOBİ’ler bu bağlamda dolaylı vergi yükünü minimize etmek için küçük patron şirketi olmaya mahkûm edilmektedir.

Dolaylı vergi yüklerinin taşınabilir hale gelmesi vergiden kaçınmadan daha ziyade vergi kaçakçılığı sonucunu doğurmaktadır. Çünkü vergiden kaçınabilirliğin olması için vergisiz kayıtlı alanların olması gerekmektedir. KDV gibi genel tüketim vergileri vergisiz kayıtlı alanları ciddi ölçüde daraltmaktadır.

İşletmelerin büyüklükleri ile dolaylı vergi kaçakçılığı arasında ters yönlü bir ilişkiden söz edilebilir. Mikro KOBİ’lerde kayıtiçilik düşük, kayıtdışılık ise yüksek iken, makro KOBİ’lere doğru gidildikçe kayıtiçilik oranı önemli ölçüde artmaktadır. İş ve ilişki hacminin genişlemesi vergi kaçakçılığı olgusunu yönetilemez kılmaktadır. Artık kasada

oturan patron modeli geçerliliğini yitirmekte, yavaş yavaş yönetim hiyerarşisi oluşmaktadır. Bu hiyerarşi ve yöneticilere yüklenen vergisel sorumluluklar kayıtdışılığın azalmasını sağlamaktadır.

Aksi halde yönetim etkinliğinin iç kontrol ve denetim mekanizmalarının kurulması mümkün olmamakta, şirket kaynaklarının yöneticiler tarafından yolsuzluk konusu edilmesi gündeme gelmektedir. Bu bağlamda şirket içindeki kayıtdışılık kötü niyetli yöneticilerin sermaye sahipleri ile herhangi bir itilaf anında pazarlık konusu edilebilmektedir. Özellikle ülkemizde eski yönetici ve muhasebeciler tarafından ihbar mekanizması, tazminat amaçlı olarak kullanılabilmektedir.

Dolaysız vergiler, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler, sadece gelir vergilerinin değil, aynı zamanda diğer vergilerin de kavranmasını sağlarlar. Gelir ve kurumlar vergilerinin uygulanması sırasında gerçek kişi ve kurumların düzenlemek zorunda oldukları belge ve kayıtlar, KDV, ÖTV başta olmak üzere, sosyal güvenlik primleri ve diğer bazı vergilerin matrahlarının tespitinde esas olurlar. Belgelerin düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi yoluyla işlemlerin kayıt dışında bırakılması söz konusu vergilerin de toplanamamasına yol açmaktadır.

Kayıtdışılığın diğer bir etkisi de farklı üretici birimler arasında rekabet eşitsizliğine yol açmasıdır. Vergi ödeme ve yönetim maliyetlerinin ciddi düzeylere eriştiği bir piyasada kayıtdışı kalan kesimler bu maliyetlerden kaçınabilmektedirler. Ülkemizde aynı sektör içerisinde tam ve kısmi kayıtdışı üretici birimler ile kayıtlı birimler beraberce faaliyet gösterebilmektedirler. Bu durumda kayıtlı kesimlerin vergi maliyetleri nedeniyle kayıtdışı kesimlere nazaran kar hadlerinin daralması, piyasa paylarının azalması gündeme gelebilmektedir. Bu kesimler kurumsallaşma yoluyla hem emek hem de sermaye verimliliklerini arttırarak vergisel yükler nedeniyle kar hadlerinde meydana gelen azalmayı bertaraf etmeye çalışmaktadırlar. Kayıtdışı kesimler ise, sağladıkları rekabet avantajı ile etkinlik ve verimlilik artışları meydana getirmeden faaliyette bulunabilmektedirler. Bu da belirli bir süreçte etkin ve verimli üretici birimlerin piyasalardan dışlanmasına yol açabilmektedir. Sağlıklı işleyen bir piyasa ekonomisinin temel şartı, üretici birimler arasında rekabet eşitsizliğine yol açan olumsuzlukları ortadan kaldırmasıdır. Kayıtdışılığın yaygın ve yoğun olduğu ekonomilerde rekabet eşitsizliği daha da derinleşebilmektedir. Sonuç ise kurumsallaşmış ve etkin çalışan üretici birimlerin, kurumsallaşma aşamalarını tamamlamamış, etkinlik düzeyi düşük kayıtdışı üretim birimleri tarafından bir tür Grasham Kanununa benzer bir şekilde piyasadan kovulmasıdır. Bu durumda kamu otoritesinin kullandığı yollardan biri, eşitsizliği nispeten azaltabilmek için muafiyet ve istisna miktarlarını arttırmaya yönelmektir. Böyle bir yapı ise, vergi sisteminin daha da sorunlu hale gelmesine neden olmaktadır.

Ülkemizde kayıtdışılığın önlenmesi ciddi bir siyasi iradeyi zorunlu kılmaktadır. Siyasi iradenin bu konuda ikna edilmesinde orta ve uzun dönemli faydaların kısa dönemli maliyetlere nazaran daha fazla olduğu ön plana çıkarılmalıdır. Ayrıca vergi sistemi yoluyla kayıtdışı kesimlerden kayıtlı kesimlere yük aktarımı gerçekleştirildiği unutulmamalıdır. Bu durumda siyasi iradeyi destekleyici bir kamuoyu baskısı oluşmadıkça kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınabilmesi güçleşmektedir. Ekonomideki kayıtdışılık oranı ve bunun etkilediği seçmen davranışları azaldıkça, buna karşılık kayıtlılık düzeyi ve bu düzeyin yaratacağı oy potansiyeli arttıkça siyasi iradenin bu konudaki duyarlılığı da yükselecektir.

Kayıtdışılığın azaltılıp vergi tabanının genişletilmesi, mevcut vergi yükünün farklı ekonomik birimler arasında daha adil dağılımına imkan tanımaktadır. Bu adaletin en önemli yansıma alanları dolaysız vergilerdir. Kayıtdışılık düzeyinin düşürülmesi, toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergileri, hem miktar hem de oransal olarak arttıracak, dolaylı-dolaysız vergi oranının daha kabul edilebilir bir dengeye oturmasına imkan tanıyacaktır.

Kayıtdışılığın ekonomik gelişmişlik düzeyi ile ters orantılı olabileceği, büyüme, insanların yaşam kalitesinin yükselmesi, risk alma kapasitesinin düşmesi, uluslararası ekonomik ağlara entegrasyon, finansal piyasalara penetrasyon düzeyi ile azalacağı varsayılmaktadır. Türkiye ekonomisinin ortaya konulan 2023 vizyonuna uygun bir şekilde gelişmesi ve dünyadaki ilk on ekonomi içerisinde girebilmesi için ön şartlardan biri de kayıtdışılığın azaltılmasıdır. Aksi halde üretim kapasitesinin önemli bir kısmı vergileme otoritesi tarafından kavranamayan bir ülkenin makroekonomik istikrarı yakalaması, sermaye birikimi ve emek verimliliğini arttırması pek mümkün gözükmemektedir.

B Ö L Ü M

SONUÇ VE ÖNERİLER

6.SONUÇ VE ÖNERİLER

- OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında Türkiye’de dolaylı vergi yükünün önemli ölçüde yüksek olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı OECD ülkelerinde (sosyal güvenlik yükümlülükleri hariç) yüzde 30’larda iken, Türkiye’de yüzde 60’ların üzerinde olduğu görülmektedir.
- Türkiye ve OECD ülkeleri arasındaki dolaylı dolaysız vergi karşılaştırılmasının yapılmasında sosyal güvenlik yükümlülükleri hariç oranlara bakılması daha sağlıklı olmaktadır. Çünkü OECD kategorizasyonu içerisinde sosyal güvenlik yükümlülüklerinin dolaysız vergi olarak algılanması, ülkemizdeki dolaylı dolaysız vergi dengesizliğini peşeleyci bir durum meydana getirmektedir.
- OECD ülkelerindeki genel eğilim dolaylı vergilerin artırılıp, dolaysız vergilerin toplam içerisindeki payının düşürülmesi yönündedir. Buradaki amaç, her iki vergi türünün oransal olarak birbirine yakınsamasıdır.
- Türk vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı yapısı düşünüldüğünde tam tersi bir yöneliş daha doğru olacaktır. Burada dolaylı vergilerin düşürülüp, dolaysız vergi ağırlığının yüzde 50’lere yaklaştırılması ulaşılması gereken bir hedef olarak konulabilir.
- Bir ekonomide dolaylı dolaysız vergi yapısındaki değişmelerden söz ettiğimizde esasen farklı vergi karmaları arasında optimal bir denge kurmayı amaçladığımız sonucuna varılabilir. Diğer bir ifade ile dolaysız vergiler beş puan artırılıp, dolaylı vergiler beş puan azaltıldığında oluşan ekonomik etkinin ölçülmesi, hangi dolaysız vergilerin arttırılıp hangi dolaylı vergilerin azaltıldığına bağlı olarak değişebilecektir. Böylelikle daha net bir ekonomik etki analizine ulaşılması mümkün olacaktır.
- Dolaylı vergiler kategorisindeki karşılaştırmalarda ise, benzer farklılaşmalar ortaya çıkmaktadır. OECD ülkelerinde (Şili ve Meksika hariç) dolaylı vergi gelirleri içerisinde genel satış vergileri (KDV gibi) ağırlıklı paya sahip olup, özellikle son on yıllık dönem içerisinde artan bir trend izlemektedir. Özel tüketim vergilerinin payı ise, genel satış vergilerinin tersine azalmaktadır.

- Türkiye’de hem ithalde hem de dahilde alınan KDV dolaylı vergiler içerisinde ana kalemi oluşturmaktadır. Ancak bu yapı içerisinde dahilde alınan KDV, ithalde alınan KDV’ye nazaran daha küçük bir paya sahiptir. Bunda, son yıllardaki ithalat artışlarının ve dahilde bazı mal ve hizmetler üzerindeki (ilaç, gıda, tekstil v.b.) KDV oranlarının yüzde 8’e düşürülmesinin etkisi söz konusudur.
- Böyle olunca yurtiçi tüketimin vergilemesinde ÖTV’nin temel vergi konumunda olduğu görülebilmektedir. Son on yıllık dönem içerisinde ÖTV gelirleri dahilde alınan KDV gelirlerinin yaklaşık iki katından daha fazla bir hasılat sağlamaktadır. Bu haliyle vergi yükünün ÖTV’ye tabi mal ve hizmetlerin üretildiği belli sektörler üzerine yoğunlaştığı ifade edilebilir.
- Bu yapı sağlıklı bir dengeyi ortaya koymaktadır. Normalde KDV gibi genel tüketim vergilerinin ÖTV ve ÖİV gibi özel tüketim vergilerine nazaran daha baskın bir yapıda olması gerekir. OECD uygulamasında özel tüketim vergi gelirleri genel tüketim vergi gelirlerinin yarısı düzeyinde iken, ülkemizde toplam (ithal+dahil) KDV gelirleri neredeyse toplam ÖTV ve ÖİV gelirlerine eş düzeyde gerçekleştiği görülmektedir.
- 2003 sonrası yaşanan ekonomik dalgalanmalarda kamu bütçe açıklarının finansmanının ÖTV artışları ile sağlanması yoluna gidilmiştir. Bu artışların enflasyon üzerindeki olumsuz etkileri, dezenflasyon sürecinin istenilen ölçülerde şekillendirilmesini de engellemektedir.
- Bu da ÖTV’ye tabi bazı mal gruplarında aşırı vergi yüküne neden olmaktadır. Özellikle akaryakıt, mobil iletişim, taşıt araçları, tütün ürünleri v.b. mal ve hizmetlerdeki dolaylı vergi yükünün sınırlarına gelinmiştir. Akaryakıt ve sigara kaçakçılık oranlarındaki artış bunun göstergesi olarak algılanabilir.
- Akaryakıt, taşıt araçları ve mobil iletişim gibi mal ve hizmetler üzerindeki yüksek dolaylı vergi yükleri, ülkemizdeki tüketicilerin ciddi refah kayıplarına yol açmaktadır. Bu mal ve hizmetlerdeki dolaylı vergi yüklerinin azaltılması, kısa vadede vergi hasıla kayıplarına neden olabilecektir. Ancak, orta ve uzun vadede yaratılacak tüketim artışı ve büyüme ile vergi hasıla kayıplarının telafi edilmesi mümkün olacaktır.

- Türkiye’de dolaylı vergilerin sistem içerisindeki ağırlığının azaltılması, bu vergilerin oran ve miktar azalışlarının yanı sıra, dolaysız vergi gelirlerinin arttırılması ile gerçekleştirilebilir.
- Bu öneri yeni dolaysız vergilerin konulması veya dolaysız vergi oranlarındaki artış olarak algılanmamalıdır. Dolaysız vergi gelirlerinde istenilen düzeye ulaşamamasının en önemli nedenlerinden biri kayıtdışılıktır. Türkiye ekonomisi içerisindeki kayıtdışılık düzeyinin OECD seviyelerine çekilmesi dolaysız vergi gelirlerini dolaylı vergi gelirlerine yaklaştıracak en önemli unsurdur. Ülkemizde vergi kapasitesine sahip mükelleflerde tam kayıtdışılıktan çok kısmi kayıtdışılığın daha yaygın olduğu söylenebilir. Bu tür mükellefler, denetim riskini minimize edecek kadar kayıtçı faaliyet göstermekte, gelirlerin büyük bir kısmı ise, kayıtdışı faaliyetlerden vergisiz olarak sağlanmaktadır. Böyle olunca dolaylı vergiler, kısmi kayıtdışı kesimin üzerindeki ana vergi yükü haline gelmektedir.
- Dolaylı vergi yükünün ağırlığı en çok kayıtçıda çalışan kişi ve kurumlarca hissedilmektedir. Bu mükellefler hem dolaysız vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmekte, hem de aşırı bir dolaylı vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Sonuçta taşıdıkları vergi yükü, diğer kesimlere nazaran kendi aleyhlerine ciddi ölçüde farklılaşmaktadır. Bu yapı, hem yatay hem de dikey vergi adaleti ilkelerine aykırı bir durum arz etmektedir.
- Dolaylı vergi yükünün azaltılması, özellikle kayıtdışı kesimin tek vergi yükünü oluşturan bu vergilerin telafi edici özelliğini zedeleyecektir. Diğer bir ifade ile kayıtdışılık devam ederken dolaylı vergi yükünün azaltılması, bu kesimlerin kamusal finansmana olan katkılarının daha da aşağıya çekilmesine yol açacaktır.
- Dolaylı vergiler etkinlik, adalet ve istikrar sağlayıcı etkiler yönüyle dolaysız vergilere nazaran daha az işlevsel konumdadır. Bu nedenle ülkemiz gibi dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu ekonomilerde vergi politikalarının temel amaçlarını optimal bir şekilde gerçekleştirmek de güçleşmektedir.

- Bu nedenle kayıtdışılığın temel alınmadığı bir vergi reformu hem etkinlik hem de adalet açısından istenilen sonucu vermeyecektir. Ayrıca vergi reformu çabaları kısa dönemde ortaya çıkacak olan makroekonomik etkileri telafi eden vergi politikaları ile birlikte uygulanmalıdır.
- Ülkemizde dolaysız vergi hasılatının artırılması konusunda, kayıtdışılığın önlenmesi yanında, maliye idaresinin üzerine düşen görevlerin de yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunların başında kanuni altyapının güncellenmesi, basit, etkin ve adil bir sistem inşa edilmesi gelmektedir.
- Kayıtdışılığın azaltılması teknik ve idari yönü olmasına rağmen, esasen siyasi kararlılık isteyen bir çabadır. Siyasi iktidarların bu çabayı göstermesi, kayıtdışı kesimin vergi yükü taşıır hale gelmesi nedeniyle kaybedeceği oyun, kayıtçı kesimlerin vergi yükünün azalmasından sağlayacağı oydan daha az olmasını gerektirir. Kayıtçı kesimlerin dolaysız vergilerin tabana yaygınlaştırılması konusunda siyasi iktidara verecekleri destek, hükümetin bu konuda daha aktif bir politika izlemesinin ön koşuludur.
- Çünkü kayıtdışılığın azaltılması, ülkemizde vergi yükü taşıyıcılarının değişmesine yol açacaktır. Bu yük aktarımının ekonomik, siyasi ve sosyal etkileri olması kaçınılmazdır. Bu etkileri dengeleyecek süreçler ve kamuoyu bilincinin oluşturulması, Türkiye'deki dolaylı dolaysız vergi yüklerinin birbirine yakınsamasına imkan tanıyacaktır.
- Türkiye gibi ülkelerde vergi yükünün GSYH oranı, OECD ülkelerine nazaran düşüktür. Bunun nedeni büyük ölçüde gelir düzeyi farklılıklarıdır. Ülkemiz gibi gelir düzeyi düşük olan ülkelerde daha düşük vergi yükü nedeniyle katlanılan özveri, gelir düzeyi yüksek olan ülkelerde yüksek vergi yükü ile katlanılan özveri ile yakınsamaktadır. Bu nedenle OECD ortalaması yüksek olmasına rağmen Türkiye'de vergi yükünün artırılması ve OECD ortalamasına yakınsanması gerçekçi bir öneri olmayacaktır.

- Türkiye’de vergi politikalarının orta ve uzun vadeli makro ekonomik dengeler göz önüne alınarak dizayn edilmesi ve öngörülebilir olması gereklidir. Konjonktürel bütçe dalgalanmalarına ve kısa vadeli makro ekonomik dengelere dayalı olarak şekillendirilen vergi politikaları önlemleri istenilen sonucu sağlamakta ciddi kısıtlar ile karşı karşıya kalabilecektir. Ayrıca böylelikle oluşan vergi yapısı, gelişmiş ülkelerdeki yapı ile farklılık gösterecektir. Ülkemizdeki dolaylı vergilerin sistem içerisindeki ağırlığı bu bağlamda değerlendirilebilir.
- Ülkemizdeki dolaylı vergilerin ağırlığı, etkinlik kayıplarına ve rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Bu noktada dolaylı vergi ağırlıklı bir vergi sistemi ile 2023 yılında dünyadaki en büyük on ekonomi içerisinde girmek gerçekçi bir hedef olmayacaktır.

KAYNAKLAR

Atkinson, A. B. & Stern, N. H. (1980), "On The Switch from Direct to Indirect Taxation", Journal of Public Economics 14, 195-224.

Atkinson, A. B. & Stiglitz, J. E. (1976), "The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation", Journal of Public Economics 6, 55-75.

Atuk, Oğuz, Cem Çebi, M. Utku Özmen, "Tütün Ürünlerinde ÖTV Uygulaması", TCMB Ekonomi Notları, Sayı: 16, Kasım 2011

Auerbach, J.A. & Hines, J. R. (2001), "Taxation and Economic Efficiency", NBER Working Paper, No. 8181, <http://www.nber.org/papers/w8181.pdf>

Avrupa Komisyonu, Vergi ve Gümrükler Genel Direktörlüğü http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf

Avrupa Otomotiv Üreticileri Derneği, (2011), Vergi Rehberi http://www.acea.be/images/uploads/files/20110330_TaxGuide2011Highlights_update.pdf

Bilici, N. (2006), "Dolaylı-Dolaysız Vergiler Dengesi (veya Dengesizliği)", Falay, N., Şahin, M. ve Kesik, A. (Ed), Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama), Ankara, Seçkin Yayınları

Broadway, R. (2005), "Income Tax Reform For A Globalized World: The Case For A Dual Income Tax", Journal of Asian Economics, Vol. 16, Issue 6, 910-927.

Cremer, H., Pestieau, P. & Rochet, J. C. (2001), "Direct Versus Indirect Taxation: The Design of the Tax Structure Revisited", International Economic Review 42 (3), 781-799.

Deloitte LLP, (2011), Global Mobile Tax Review.

Edwards, C. (2005), Options for Tax Reform, CATO Institute, Policy Analysis, No. 536. <http://www.cato.org/pubs/pas/pa536.pdf>

Emran, M. S. & Stiglitz, J.E. (2005), "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", Journal of Public Economics 89, 599-623.

European Commission (2006), 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>

European Commission (2008), "VAT Rates Applied in the Member States of the European Community", European Commission Taxation and Customs Union, Doc. 2441/2008, Brussels, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

European Commission, (2011) VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Belgium.

Eurostat (2011), Taxation Trend in the European Union: Data for the EU Member States and Norway, Statistical Books, European Commission 2008 Edition. <http://ec.europa.eu/eurostat>

Gelirler Genel Müdürlüğü (www.gib.gov.tr)

Hines, J.R. & Summers, L. H. (2009), "How Globalization Affects Tax Design", NBER Working Paper, No. 14664.

Kenny, L.W., & Winer, S.L. (2006), "Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases. Administration Costs, Scale and Political Regime", International Tax and Public Finance 13, 181-215.

Lee, Y. & Gordon, R. H. (2005), "Tax Structure and Economic Growth", Journal of Public Economics 89, 1027-1043.

Maliye Bakanlığı, (www.maliye.gov.tr)

MSIntelligence, (2011), Turkey Industry Market Survey Empty Discarded Pack Collection Muhasebat Genel Müdürlüğü, (www.muhassevat.gov.tr)

OECD İstatistik Portalı, (<http://stats.oecd.org/Index.aspx?>)

OECD, (2011) Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates Trends and Administration Issues

Petrol Sanayi Derneği, 2011 Yıllık Rapor (www.petder.org.tr)

Philip Morris International (2011), Taxation Report

Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu, (www.tapdk.gov.tr)

Waverman, Leonard, (2008), The Economics of Taxing Mobil Phone Usage in Turkey, LECG Final Report.

TU SIAD 40