

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN
ETKİNLİK VE ADALET AÇISINDAN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fürgan ARICI

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye
Enstitü Bilim Dalı: Maliye**

Tez Danışman: Yrd. Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ

KASIM- 2007

TC
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYSIZ
VERGİLERİN ETKİNLİK VE ADALET AÇISINDAN
İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Fürgan ARICI

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Maliye

Bu tez 02/10/2007 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile kabul edilmiştir.

Doç.Dr.Hüseyin ŞEN

Jüri Başkanı

Yrd.Doç.Dr.N.Tolga SARUÇ

Jüri Üyesi

Yrd.Doç.Dr.Temel GÜRDAL

Jüri Üyesi

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.
beyan ederim.

Fürgan ARICI

02.10.2007

ÖNSÖZ

“Türk vergi sisteminin dolaysız vergilerde etkinlik ve adalet açısından incelenmesi” konusu, ülkemizdeki uygulanmakta olan vergi sisteminin değişen yapısını inceleme konusu yapmış ve bu bağlamda değişikliklerin incelenmesini önemli görmüştür. Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca bu günlere ulaşmamda desteklerini hiç kaybetmediğim, emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme de şükranlarımı sunarım. Yetişmemde en büyük katkısı olan Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN hocam başta olmak üzere tüm hocalarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim. ve çalışmamın yazımında gerekli yardımlarını esirgemeyen eğitim fakültesindeki arkadaşlarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

Fürgan ARICI
02 Ekim 2007

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	i
TABLolar	ii
ŞEKİLLER	iii
ÖZET	iv
SUMMARY	v
GİRİŞ	i
BÖLÜM 1: VERGİLERİN TASNİFİ ve DOLAYSIZ VERGİ - DOLAYLI VERGİ SİNİFLANDIRMASI	5
1.1 Konuları Bakımından Vergiler	6
1.1.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	6
1.1.1.1 Gelir Vergisi:	7
1.1.1.2 Kurumlar Vergisi;	7
1.1.2 Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	8
1.1.3 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	9
1.1.3.1 Katma Değer Vergisi	9
1.1.3.2. Gümrük Vergileri.....	10
1.1.4. Dolaylı Dolaysız Ayrımı	10
1.2 Dolaysız Vergiler	12
1.2.1 Dolaysız Vergilerin Üstün Yanları.....	12
1.2.1.1 Eşitlik ve Adalet:	13
1.2.1.2 Etkinlik:	14
1.2.1.3 Uygunluk:	14
1.2.1.4 Belirlilik:	15
1.2.1.5 İstikrar Sağlamak:	15
1.2.2 Dolaysız Vergilemenin Yetersizlikleri.....	15
1.2.2.1 Tasarruflar Üzerine Etkileri	17
1.2.2.2. Karmaşık Yapıları:.....	18
1.2.2.3 Maliyetler Üzerindeki Etkileri:	18
1.2.2.4 Emek Arzı Üzerindeki Etkileri:	19
1.2.2.5 Kayıt Dışı Üzerine Etkileri	19
1.2.2.6 Yükümlü Psikolojisi Üzerine Etkileri	20
1.3 Dolaylı Vergiler	20
1.3.1 Dolaylı Vergilerin Üstün Yanları.....	20

1.3.1.1 Herkese Uygulanmaları:	21
1.3.1.2 Vergi Kaçağının Görelî Azlığı	21
1.3.1.3 Psikolojik Rahatlık:	22
1.3.1.4 Düşük Maliyetler/Yüksek Verimlilik:	22
1.3.1.5 Çalışmayı Caydırıcı Değildirler:	23
1.3.2 Dolaylı Vergilerin Sakıncaları	23
1.3.2.1 Adaletsiz Olmaları:	23
1.3.2.2. Gelir Dağılımına Etkileri:	24
1.3.2.3 Ekonomik Büyüme ve Etkinlik Üzerine Etkileri:	25
1.4 Gelişmekte Olan Ülkelerin Dolaylı Vergilere Yönelmelerinin Nedenleri	26
1.4.1 Tasarruflar ve Sermaye Birikimi	28
1.4.2.Reel Yatırımlar.....	28
1.4.3 Lüks Tüketimler.....	29
1.4.4. İşgücü Arzı.....	29
1.4.5 Toplam Vergi Geliri Potansiyeli	31
1.4.6 İdare ve Uyum Maliyetleri.....	31

BÖLÜM 2: DOLAYSIZ VERGİLERDE ETKİNLİK, ADALET VE AVRUPA BİRLİĞİ

ÜLKELERİNDE VERGİ ORANLARI.....	33
2.1 Dolaysız Vergilerde Etkinlik ve Adalet.....	34
2.1.1 Etkinlik.....	34
2.1.2 Adalet.....	36
2.2 Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Temel Yaklaşımlar.....	38
2.2.1. Fayda (İstifade) Yaklaşımı.....	38
2.2.2. Ödeme Gücü (İktidar) Yaklaşımı.....	38
2.3. Dolaysız Vergilerde Adaleti Gerçekleştirme Açısından Kullanılabilecek Araçlar.....	39
2.3.1. En Az Geçim İndirimi.....	40
2.3.2. Kişisel İndirimler/Yatırım Teşvikleri.....	40
2.3.3. Sosyal Harcamaların İndirilmesi.....	41
2.3.4. Sosyal Sigorta ve Emeklilik Primlerinin İndirilmesi	42
2.3.5. Bağış ve Yardımlara Yönelik İndirimler.....	42
2.3.6. İstisna ve Muafiyetler.....	42
2.3.7. Tarife Yapısı	43
2.4. AB Vergi Sisteminde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler.....	44
2.4.1 Dolaylı Vergilerde Birliğin Mevcut Durumu.....	44
2.4.1.1 Katma Değer Vergisindeki Mevcut Durum	45
2.4.1.2. Özel Tüketim Vergisindeki Düzenlemeler.....	49

2.4.2 Dolaysız Vergilerde Mevcut Durum	50
2.4.2.1 Gelir Vergisindeki Düzenlemeler	51
2.4.2.2. Kurumlar Vergisindeki Düzenlemeler	53
BÖLÜM 3: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN ADALET VE	
ETKİNLİK AÇISINDAN ANALİZİ	57
3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tahsilât İtibariyle Analizi	58
3.1.1 Dolaysız Vergilerin Analizi	59
3.1.2. Dolaylı Vergiler Açısından Analizi	62
3.2. Dolaysız Vergilerin Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlkesi Açısından Analizi	67
3.2.1Genellik İlkesi Açısından Analizi	67
3.2.2. Eşitlik İlkesi Açısından Analizi	72
SONUÇ	75
KAYNAKÇA.....	80
EKLER.....	87
ÖZGEÇMİŞ.....	88

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GSMH:	: Gayri Safi Milli Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TVS	: Türk Vergi Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR

Tablo 1: Birliğe Üye Ülkelerde KDV Oranları	51
Tablo 2: AB Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları	57
Tablo 2: AB'ye Üye Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları	59
Tablo:4: Dolaysız Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Oranları (1997-2007).....	65

ŞEKİLLER

Şekil 1: AB ve Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları	71
---	----

Tezin Başlığı: Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerin Adalet Ve Etkinlik Açısından İncelenmesi	
Tezin Yazarı: Fürgan ARICI	Danışman: Yrd.Dç.Dr. Naci Tolga SARUÇ
Kabul Tarihi: 2 Kasım 2007	Sayfa Sayısı: 5 (Ön Kısım) + 86 (tez) +18 (ekler)
Anabilimdalı: Maliye	Bilimdalı: Maliye
<p>Gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından birisi de adil olmaktan uzak, çarpık olan gelir dağılımıdır. Bu çarpıklığı mümkün olduğunca en aza indirmek ve sosyal adaleti düzenlemek için devletin elinde bulunan araçlardan en önemlisi vergilerdir. Gelir dağılımını düzenlemek içinse devletin ödeme gücü esasına göre vergilendirme yapması yani adalet ilkesini dikkatle uygulaması gerekmektedir. Çünkü vergilendirme de adaletin sağlanamaması ekonomik ve sosyal sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlar için vergi sistemlerinin etkin bir şekilde düzenlenmesi ciddi bir önem arz etmektedir.</p> <p>Devletin uyguladığı vergilerde gerek adalet konusu gerekse de eşitlik ilkesi bütün mükellefleri etkileyen bir konu olduğu için bu konuda adaletli-adaletsiz açısından en etkin sınıflandırma ise dolaylı-dolaysız vergi ayrımıdır.</p> <p>Bu çalışmamıza bizi sevk eden konuların başında dolaysız-dolaylı vergi sınıflandırmasına göre son yıllarda Türk Vergi Sisteminin yapısının ciddi oranda değişmesi bulunmaktadır. 1990'lı yılların başlangıcındaki dolaysız ve dolaylı vergiler arasındaki –tahsilat açısından- fark, izleyen yıllarda dolaylı vergiler lehine olarak değişmiştir. Dolaysız vergilerin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı %52lerden %27lere kadar düşmüş, dolaylı vergiler ise %73lere kadar çıkmıştır. Bu durum Türk Vergi Sistemi'nin dolaysız vergilerin yerine dolaylı vergilere yöneldiğini ortaya koymaktadır.</p> <p>Çalışmamızın amacı Türk Vergi Sisteminde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere yönelişin sebeplerini incelemek, bu yönelişin arkasındaki sebeplerden küresel bir değişimin sonucu olup olmadığı da AB ülkeleriyle kıyaslama yapılarak ortaya konulacaktır. Çünkü Türkiye mali konularda Avrupa Birliğine katılabilmesi için bazı anlaşmalar imzalamıştır. Dolayısıyla mali konularda düzenlemelerde Avrupa Birliği normları etkili olmaktadır.</p> <p>Çalışmamızda Türk Vergi Sistemi'nin rakamsal analizini yıllar itibariyle genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı rakamları kıyaslanacaktır. Buradan amacımız tahsilât itibariyle hem vergi sisteminin etkinliği incelenecek hem de dolaysız vergilerden dolaylı vergilere yönelişin sebepleri yıllar ve maddeler itibariyle incelenip AB deki dolaylı ve dolaysız vergi oranlarıyla ülkemiz kıyas edilecektir. Ayrıca türk vergi sisteminde ihdas edilen dolaysız vergiler bünyesindeki gelir ve kurumlar vergisi vergilendirme de adaleti sağlamak için gerekli olan genellik ve eşitlik ilkeleri açısından da analiz edilecektir.</p>	
Anahtar kelimeler: dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, etkinlik, adalet.	

Title of the Thesis: Observation of Direct Taxes in Turkish Taxing System by Means of Justice and Effectiveness	
Author: Fürgan ARICI	Supervisor: Assis. Prof..Dr. Naci Tolga SARUÇ
Date: 2 November 2007	Nu. of pages: 8 (pre text) + 86(main body) + 18 (appendices)
Department: Finance	Subfield: Finance
<p>One of the biggest problems of developing countries is skewed and unjust, distribution of wealth. Taxes are the most important devices of a country for reducing this skewed distribution of wealth and for arranging social justice as much as possible. And for arranging distribution of wealth the state taxation should be on the basis of payment power, that is to say taxation should be applied according to principle of justice. Unjust taxation also leads to economic and social problems that's why making effective arrangements at taxation system is considered important.</p> <p>As at state taxes principle of justice and equality is a matter effecting all the taxpayers. According to the point of Justice-injustice, the most effective classification is direct-indirect taxation.</p> <p>Serious alteration of Turkish Taxation System for the last a few years -according to the classification of direct-indirect taxation- is leading us to this study. At the beginning of 1990s differences, among direct-indirect taxes has changed according to tax revenue on behalf of indirect taxes. Share of indirect taxes in common budget incomes has fallen from %52 down to %27, also indirect taxes has risen up to %73. This condition put forth that Turkish Taxation System headed from direct taxation to indirect taxation.</p> <p>Aim of this study is observing the reasons of heading from direct taxation towards to indirect taxation in Turkish Taxation System, the reason laying behind this inclination whether it is a reason of a global change or not, will be brought up by deductive reasoning of Turkey with EU countries. In order to participation of Turkey in European Union some treaties on financial topics have been signed out. Consequently European Union norms are being effective on arrangements of financial matters</p> <p>At this study numerical analysis of Turkish Taxation System on the basis of years, general tax income revenues will be compared throughout the years. In here our aim is observing both the effectiveness of the Taxation System and the reasons of rotation from direct taxation towards to indirect taxation on the basis of tax revenue, the years and the components will be compared according to the direct-indirect taxation percentages of EU and our country. On the other hand the revenue on the structure of income tax and corporate income tax on indirect taxes will be analysed according to the principles of equality and generality necessary for establishing equal taxation of turkish taxation system.</p>	
Key words: indirect taxes, direct taxes, equality, justice.	

GİRİŞ

Vergiler ilk devletlerin kurulmasıyla birlikte devletlerin finansmanını sağlama amacı için düşünüldüğünden ve bu amaçla konulduğundan devlet ile vergi kelimesi özdeşleşmiştir. Vergilerin devletin idamesi için gerekli olması, vergiyi ödeyen vergi yükümlüleri açısından da gelirlerini azaltıcı bir unsur olmasından dolayı vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayı da beraberinde getirmiştir. Vergiyi toplayan devlet ve vergiyi ödeyen mükellef için de en adil, optimal bir vergi sistemi arayışları ilk vergilerin alınmasıyla birlikte başlamıştır denilebilir.

İlk zamanlar devletlerin ayakta durması ve hayatlarını sürdürmesi için zorunlu olarak konulan vergiler, zamanla değişmiş ve devletlerin büyümesi, gelişmesi için de alınır hale gelmiştir.

Vergi sistemlerinin devletler açısından gelirlerini artırıcı bir seyirde, vergiyi ödeyen mükellefler içinse adaletli ve gelirlerini en az etkileyecek bir yapıda olması arzulanmaktadır. Bundan dolayı mükellefler için adaletli, devletler için verimli ideal bir vergi sistemi arayışları üzerinde incelemeler yapılması önem arz etmektedir.

Bir ülkede belir bir zamanda uygulanmakta olan vergi, harç, resim, ve bunlar gibi mali yükümlülüklerin bütününden oluşan organik dokuya “vergi sistemi” adı verilmektedir. Vergi sistemleri ülkelerin sosyal, siyasal, hukuki ve iktisadi yapılarına göre değişiklik gösterebilmektedir. (Arıkan, 2005b:151)

Gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından birisi de adil olmaktan uzak, çarpık olan gelir dağılımıdır. Bu çarpıklığı mümkün olduğunca en aza indirmek ve sosyal adaleti düzenlemek için devletin elinde bulunan araçlardan en önemlisi vergilerdir. Gelir dağılımını düzenlemek içinse devletin Anayasamız da belirttiği (m.73/1) ödeme gücü esasına göre vergilendirme yapması yani adalet ilkesini dikkatle uygulaması gerekmektedir. Çünkü vergilendirme de adaletin sağlanamaması ekonomik ve sosyal sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlar için vergi sistemlerinin etkin bir şekilde düzenlenmesi ciddi bir önem arz etmektedir.

Mali literatürde vergiler için çeşitli tasnifler-sınıflandırmalar yapılmaktadır. Bunlar içerisinde belki de en eskisi dolaysız/dolaylı vergi sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırmada amaç vergilerin vasıtalı bir şekilde mi alındığı yoksa doğrudan bir usulle vergi alındığı noktası önem taşımaktadır. Vergilerin bir malın fiyatı içinde gizli bir şekilde olmasıyla ödenen fiyattaki vergi etkisi gizli kalmaktadır. Halbuki bir kısım vergilerde ise gelir elde edildiği anda belirli ve etkin bir şekilde vergi tahakkuk etmesi vergiler arasında bazı sınıflandırmaları mecbur hale getirmiştir.

Devletin uyguladığı vergilerde gerek adalet konusu gerekse de eşitlik ilkesi bütün mükellefleri etkileyen bir konu olduğu için bu konuda adaletli-adaletsiz açısından en etkin sınıflandırma ise dolaylı-dolaysız vergi ayrımıdır. Literatürde vasıtalı-vasitasız ve dolaylı-doğrudan vergiler adlarıyla da bahsedilmektedir.

Dolaylı/dolaysız vergi ayrımında bazı kriterler öne çıkmıştır. Fakat bu sınıflandırmanın en önemli faydalarından birisi de adalet kavramının etkisi olmuştur. Dolayısıyla bu sınıflandırma en çok adalet kavramıyla birlikte düşünülmüştür. Dolaylı vergiler için adaletsiz, dolaysız vergiler içinse adaletli nitelendirilmesinin yapılmasının sebeplerinden en önemlisi ise dolaylı vergilerin ödeme gücüne bakılmaksızın herkesten aynı oranda alınması dolaysız vergilerin ise kişilerin ödeme gücü esasına göre uygulandığından adaletli oldukları söylenegelmiştir. Gerçekten de incelendiği zaman görülecektir ki dolaylı vergilerde önemli bir kısmı teşkil eden Katma Değer Vergisi (KDV) az kazanan için de aynı oranda, çok kazanan için de aynı oranda uygulanması yapıları gereği olduğu için, az kazananlar için gelirlerinden ödedikleri vergi oranı ile çok kazananlar için ödedikleri vergi oranı farklılık arz etmektedir. Az kazananlardan çok kazananlara nispeten ödedikleri vergi oranı daha fazla olmaktadır.

Devletler için en önemli ilkelerden birisi olan adalet kavramı vergi türlerinde de önemli bir yer tutmakta ve devletlerin adaleti sağlaması konusunda vergi sistemlerini de buna göre oluşturmaları gerekmektedir. Yani devletin adaleti sağlamak için vergi sistemlerinde de adaleti sağlayacak vergileri ve vergi oranlarını önemle ve titizlikle uygulamaları gerekmektedir. Bu açıdan adaletsiz diye nitelendirilen dolaylı vergiler

ile adaletli diye nitelenen dolaysız vergi oranlarını dikkatlice uygulamaları gerekmektedir.

Çalışmanın Konusu

Bu çalışmamıza bizi sevk eden konuların başında dolaysız-dolaylı vergi sınıflandırmasına göre son yıllarda Türk Vergi Sisteminin yapısının ciddi oranda değişmesi bulunmaktadır. 1990'lı yılların başlarında dolaysız ve dolaylı vergiler arasındaki –tahsilat açısından- fark, izleyen yıllarda dolaylı vergiler lehine olarak değişmiştir. Dolaysız vergilerin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı %52lerden %27lere kadar düşmüş, dolaylı vergiler ise %73lere kadar çıkmıştır. Bu durum Türk Vergi Sistemi'nin dolaysız vergilerin yerine dolaylı vergilere yöneldiğini ortaya koymaktadır.

Türk vergi sistemi içinde yer alan dolaylı vergiler oldukça yaygın ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Her ne kadar 1985 yılında yürürlüğe giren KDV yasa'sı ile bir bütünlük sağlanmaya çalışılmışsa da daha sonra bazı mal ve hizmetlerin yüksek oranlarda vergilenmesi ve mali amaçla çok çeşitli vergi ve fonlar ihdas edilmesiyle dolaylı vergi sistemimiz dağınık bir yapı arz eder hale gelmiştir. Bu dağınık yapı içinde bulunan dolaylı vergilere yönelişin nedenleri de incelenmelidir.

Çalışmanın Önemi

Türk Vergi Sisteminin adaletsiz diye nitelenen dolaylı vergilere yönelişi bir devletin adalet mekanizmasının önemi açısından dikkatle izlenmelidir. Bu açıdan bir devletin niçin adaletsiz diye nitelendirilen dolaylı vergilere yöneldiğinin sebepleri çalışmamızda incelenecektir. Niçin adil olmayan vergilere bir ülke ağırlık vermektedir? Dolaysız vergilerden uzaklaşılmasının sebepleri nelerdir? Dolaylı vergilere yönelmesinin sebebinin; dolaylı vergilerin maliyetlerinin düşük olması, uygulanabilirlikleri açısından kolay olmaları vb. sebeplerinden mi kaynaklandığı yoksa dolaysız vergilerin zaman içerisinde mükellefler sayılarının artmamasından, zamanla bu vergilerin toplanamaması açısından mı olduğu gözler önüne serilecektir.

Çalışmanın Amacı

Türk Vergi Sisteminde dolaysız vergilerden dolayı vergilere yönelişin sebeplerini incelemek, bu yönelişin arkasındaki sebeplerden küresel bir değişimin sonucu olup olmadığı, gerek AB ülkeleriyle gerekse de OECD ülkeleriyle kıyaslama yapılarak ortaya konulacaktır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamızda Türk Vergi Sistemi'nin rakamsal analizini yıllar itibariyle genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı rakamları kıyaslanacaktır. Buradan amacımız tahsilat itibariyle hem vergi sisteminin etkinliği incelenecek hem de dolaysız vergilerden dolayı vergilere yönelişin sebepleri yıllar ve maddeler itibariyle incelenmiş olacaktır.

Çalışmamız üç bölümden oluşacaktır.

Birinci bölümde dolaysız vergiler ile dolaylı vergilerin özellikleri başlığı altında olumlu ve olumsuz yönleri hakkında incelemeler, kıyaslamalar, tetkikler yapılacaktır. Dolaysız vergilerin üstün yanları ile dolaylı vergilerin üstün yanları kıyaslanırken; diğer bir başlıkta da her iki vergi sınıflandırmasına mali literatürde yöneltilen eleştiriler incelenecektir. Ülkemizdeki gibi diğer gelişmekte olan ülkelerde de dolaylı vergilere yönelişin nedenlerini birinci bölüme ilave edilecektir.

İkinci bölümünde ise dolaysız vergileri adalet ve etkinlik ilkesi bağlamındaki yönleri ele alınacak ve adaletin sağlanması için ileri sürülen temel yaklaşımlar ve bu yaklaşımları uygulamak için gerekli araçlar incelenecektir. Avrupa Birliği'ndeki vergileri dolaysız /dolaylı vergi ayırımında yapıları ve oranları incelenecektir. Ve elde ettiğimiz sonuçlarla Türk Vergi Sistemindeki dolaysız vergilerden dolayı vergilere yönelişin arkasında yatan nedenleri ortaya konulacak.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise; Türk Vergi Sistemi'ndeki dolaysız vergilerin yapıları ve oranları incelenecek ve dolaysız vergileri, sosyal adaleti sağlaması açısından bazı ilkelere göre incelenecektir.

BÖLÜM 1: VERGİLERİN TASNİFİ VE DOLAYSIZ VERGİ - DOLAYLI VERGİ SINIFLANDIRMASI

Vergi sistemi kavramı geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanmasına karşılık bu kavramla genel olarak bir ekonomide fiilen uygulanmakta olan vergilerin tümü vergi sistemini oluşturmaktadır denilmektedir. Vergi sistemleri tarihsel bir gelişimin sonucu olarak uygulandıkları ülkenin ekonomik ve sosyal gereklerine göre kurulur ve uygulanır (Arıkan, Z., 2005). Bu vergilerin nitelikleri ve sistem içindeki önemlerine göre gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemleri değişiklik göstermektedir.

Dünyadaki uygulamalara bakıldığında vergi sistemlerinin ve bu sistemleri oluşturan vergilerin çeşitli şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırmalara ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile de ilgili olmakta ve değişiklik göstermektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerde kullanılan sınıflandırma Gelir-Tüketim-Sermaye vergileri ayrımıdır. Bu ayrımında birinci grupta yer alan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve zorunlu nitelikteki sosyal güvenlik vergileridir. İkinci grupta ise katma değer vergisi (KDV), satış vergileri, özel tüketim vergileri (ÖTV) ve gümrük vergileridir. Sermaye üzerinden alınan vergiler içindeki temel vergiler ise sermaye kazançları vergisi¹, veraset ve intikal vergileri, servet ve emlak vergileridir (Durmuş, 2004:219–220).

Vergileri sınıflandırmak için literatürdeki yapılan bazı ayrımlar şu şekildedir;

1. Konuları bakımından; Gelir, Servet ve Harcama Vergileri Ayrımı
2. Dolaysız ve dolaylı vergiler ayrımı
3. Diğer Ayrımlar
 1. Mükellefin Kişisel Durumu Açısından
 2. Tarifeleri açısından

¹ Sermaye kazançları vergisi Türk Vergi Sisteminde menkul ve gayrimenkul sermaye iratları adı altında gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir.

3. Tahsilatı yapan birimler açısından.
4. Kapsamları açısından
5. Ödeme Şekilleri Açısından

1.1 Konuları Bakımından Vergiler

Vergilerin konularına göre ayrımı; vergilerin gelirden mi, servetten mi yoksa giderden mi alındıkları göz önünde bulundurulmak amacıyla yapılan bir ayrımdır. Vergiye konu olan unsurun gelir mi, harcamalar mı, servet mi olduğu konusunu açıklamak için yapılan bir ayrımdır. Bu amaçla, vergileri konularına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler, mallardan alınan vergiler, hizmetlerden alınan vergiler ve dış ticaretten alınan vergiler şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. Her grup kendi içinde birden fazla vergi çeşidini barındırabilmektedir. Bu durum her vergi sisteminde farklı olabilmekte, ülkeden ülkeye ve aynı ülkede de zaman içinde değişiklik gösterebilmektedir.

1.1.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergilerin ilk oluşumları vergi kadar eskidir denilebilir. Çünkü vergi ilk konulduğu zamanlarda daha çok dikkate aldığı konu gelir idi. Fakat zamanla değişen iktisadi ve ekonomik koşullar, görüşler vergi konusunda nelerin ve hangi oranda gelir sayılacağı konusu değişik görüşleri beraberinde getirmiştir.

Vergi ödeme gücüne ulaşmak açısından çeşitli vergileme metodlarını bünyesinde uygulamaya imkan sağlayan gelir, kapsam ve sınırlarının belirlenmesi açısından bazı güçlükleri de bünyesinde barındırmaktadır. Bu konularda ortaya çıkan sorunları çözüme kavuşturmak amacıyla görüşler öne sürülmüşse de bunlardan en önemlileri kaynak kuramı ve safi artış kuramıdır.

a) **Kaynak Teorisi;** bu teoriye göre miras, piyango ve benzeri nedenlerle elde edilen varidat sürekli değildir ve geçici olarak elde edildiğinden gelir vergisine tabi değildir.

b) **Safi Artış Teorisi;** bu teoriye göre gelirin vergi hukuku açısından da gelir sayılabilmesi için belirli bir kaynaktan ve sürekli olarak sağlanması şart değildir. Servette bir safi artış meydana getirten her türlü irat ve kazanç vergilendirilebilir bir gelirdir. Kısaca bir geliri, belli bir dönemde tüketime ayırdığı harcamalarıyla aynı dönemin başı ile sonu arasındaki servetindeki meydana gelen net artıştan oluşmaktadır (Şenyüz, 2000:4).

1.1.1.1 Gelir Vergisi:

Gerçek kişilerin belirli bir dönemdeki (genellikle bir yıl) elde ettikleri irat ve kazançları safi tutarı üzerinden mükellefinin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alan artan oranlı tarifeye göre alınan subjektif dolaysız bir vergidir. Gelir vergisinin konusu gelirdir. Geliri, irat ve kazançlardan oluşmaktadır. İrat; gerçek kişinin sermayesinden kazanç ise; emek veya emek-sermayeden sağladığı hasıladır. Gelir vergisi dolaysız, subjektif vergiler arasında günümüzde en yaygın kullanılan bir vergidir (Şenyüz, 2000:4).

1.1.1.2 Kurumlar Vergisi;

Gelir vergisini tamamlayan objektif dolaysız genel nitelikli bir vergidir. Çeşitli ülkelerde, gerçek kişilerin kazanç ve iratları uzun yıllar gelir vergisi içinde vergilendirilirken, 19. yy. sonlarından itibaren sanayi, ülkelerinde sermayenin ağırlıklı olduğu şirketlerin giderek önem kazanmaya başlamasıyla birlikte gelir vergisinin yanında onu tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmaya başlamıştır (Şenyüz,2000:271-272).

Musgrave (2004:57) “başkalarına yansıtılmaması koşulu ile, kurumlar vergisi sermaye gelirleri üzerine konulan özel bir vergi olarak ta düşünülebilir” görüşünü dile getirmişse de, kurumlar vergisi 20. yy.da önem kazanan, gelir üzerinden alınan vergiler bünyesinde daha çok anılmaktadır.

Gelir vergisinden ayrı olarak bir kurumlar vergisinin gerekliliğini savunan bazı yaklaşımlar şunlardır:(Devrim, 1999:260).

Fayda bedeli yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre kurum statüsünde çalışmanın imtiyazı veya sağladığı faydalar dolayısıyla ayrıca bir kurumlar vergisi konusulması gerektiği ileri sürülmektedir. Örneğin ortakların sorumluluğu işe koydukları sermaye ile sınırlı olması, müteşebbislerin sermaye dışında mal varlıklarını tehlikeye sokmadan iş yapabilmektedir. Yine işletmelerin kredi olanakları, hisse senedi ve tahvil ihracı yoluyla borçlanabilme imkânları vardır. Dolayısıyla kurumlar gerçek kişilerden ayrı vergilendirilmelidir.

Gayri şahsi ödeme gücü yaklaşımı: Kurumlar kendilerini meydana getiren ortaklardan ayrı ve onlardan daha büyük ekonomik güce sahiptirler. Dolayısıyla ayrı bir vergiye tabi, olmalıdırlar.

Hizmet ve sosyal maliyetler bedeli yaklaşımı: Devlet bütün işletmelere bazı hizmetler sunmaktadır. Bu hizmetlerin bedeli olarak ve işletmelerin olumsuz dışsallıklarının (çevreyi kirletmeleri, gürültü vb.) giderilmesi amacıyla kurumlar ayrı vergilendirilmelidir.

İktisadi ve sosyal denetleme aracı olma yaklaşımı: İşletmelerin aşırı büyümesini monopolleşmelerini ve aşırı sermaye birikimini önlemek amacıyla kurumlar vergisine gerek vardır.

1.1.2 Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir dönemde sahip olduğu bütün iktisadi değerlerin toplamıdır. Servet vergileri dolaysız vergilerdir.

Servet vergilerinde vergiyi doğuran olay, mülkiyetine sahip olunmak suretiyle ya servet unsurlarının mal varlığına dahil edilmesi ya da bu unsurların mülkiyetinin el değiştirmesidir. Servet vergilerinin asıl amacı mali değil sosyaldır (Devrim, 1999-260) .

Servet üzerinden alınan vergilere örnek; “genel servet vergileri”, “özel servet vergileri”, “servet transferinden alınan vergiler” ve “servet artış vergileridir”.

1.1.3 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim yoluyla elden çıkarılması yani harcanması nedeniyle alınan vergilerdir. Gelirin ve servetin harcanması sırasında ortaya çıkan bu vergiler, gelir ve servet vergilerinin eksikliklerini telafi etmektedir. Gelir ve servet harcamaları sırasında genellikle mal ve hizmetlerin fiyatları içinde yer aldıklarından harcama vergileri dolaylı vergiler sınıflandırılması kapsamındadırlar (Devrim, 1999:263) .

Mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim, değişim vb. olaylara dayanarak alındıkları için harcama vergileri objektif (gayri-şahsi) vergilerdir. Mükelleflerin ödeyecekleri harcama vergi miktarı, gelirlerin tüketime ayırdıkları kısmına göre değişmektedir. Dolayısıyla harcama vergileri, tersine artan oranlı anti sosyal bir niteliğe sahiptirler (Akdoğan, 2005:258-259).

1.1.3.1 Katma Değer Vergisi

Günümüzde muamele vergisi türlerinin en az sakıncalı olarak benimsenen bir vergi çeşididir. KDV’de üretimden tüketime kadar geçen her aşama da kazandığı katma değer üzerinden vergi alınmaktadır.

Katma değer, işletme yönünden, sattığı mal ve hizmetlerin alış maliyetiyle satış fiyatı arasındaki farktır. Diğer bir ifade ile katma değer, işletmenin ara malı olarak aldığı maddeye kendi faaliyeti sonucu kazandırdığı değer artışıdır. İşletmenin kazandırdığı katma değer belirli bir üretim aşamasında üretilen mal için üretim faktörlerine yaptığı ödemelerin (ücret, faiz, kira, amortisman, kar) toplamıdır (Akdoğan, 270-275).

KDV, genellikle tüketimi vergilendirmeyi amaçlamakla birlikte konusu mal olmayan hizmetlerde dahil edilmektedir. KDV AB’nin temel vergi kaynaklarından.

1.1.3.2. Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri, malların bir ülkenin sınırlarından geçmesi nedeniyle alınan vergilerdir. Gümrük vergisi, malların gümrük sınırını aşması dolayısıyla alınmaktadır. Malların bu sınırı aşması ithalat yoluyla gerçekleşiyorsa “ithalat gümrük vergisi”, ihracat veya transit yoluyla gerçekleşiyorsa “ihracat gümrük vergisi”, ve “transit gümrük vergisi” adı verilmektedir (Devrim, 1999:262).

1.1.4. Dolaylı Dolaysız Ayrımı

Vergi sistemlerini sınıflandırma noktasında diğer bir sınıflandırma ve çalışmamızda inceleyeceğimiz ayırım ise dolaysız vergi / dolaylı vergi ayırımıdır. Dolaylı vergi ve dolaysız vergi ayırımı için literatürde vasıtalı-vasıtasız kavramları da kullanılmıştır.

Literatürde dolaylı-dolaysız vergi tasnifi ve bunun kriterleri çok tartışılmış ve tenkitler almış olsa da günümüzde bu ayırım önemini korumaktadır. Kriterler konusunda teorik planda bazı tartışmalar cereyan etmesine rağmen, modern maliye eserlerinde bu tasnife yer verilmekte ve bu iki alanda yer alan vergilerin yarar ve sakıncaları politik alanda dahi tartışılmaktadır (Nadaroğlu, 1998:327). Hatta uygulamada hangi vergilerin dolaylı, hangi vergilerin dolaysız sayılacağı hakkında ana hatları itibariyle bir görüş birliğine dahi varılmıştır. (Yaraşlı, 2005:55). Buna göre dolaysız vergiler denildiğinde vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergiler kastedilir. Ticari faaliyet sonucunda ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile bir işyerinde ücretli olarak çalışanın ücreti üzerinden kesilen gelir vergisi ise dolaysız verginin örnekleri arasında yer alır. Dolaylı vergiler denildiğinde ise mal ve hizmetler üzerinden alınan, böylece da tahsilatın dolaylı bir şekilde yapılabildiği vergiler kastedilir. KDV ve Özel Tüketim Vergisi bunlara örnektir.

Bu tasnife niçin ihtiyaç duyulduğu konusuna bakılacak olursa en önemli faydasının vergi adaleti bakımından topluca değerlendirilmesine imkan tanınması konusu öne

çıkılmaktadır. Genel olarak dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla daha adil oldukları kabul edilir (Yaraşlı, 2005:55).

Dolaysız vergi / dolaylı vergi ayrımında kullanılan farklı ölçütler mevcuttur. Bu konuda Nadaroğlu (1998:327) “dikkatli bir gözlem sonucunda bu görüşlerin iki ana fikre dayandığı gözlenebilir: yansıma ve vergi konusunun devamlılığı kriteri” demiştir. Bu konuda kullanılan ölçütlerden birisi de vergiyi kimin ödediğidir. Bu noktada vergi yükünün kimin tarafından üstlenileceği işin başında biliniyorsa bu vergiler dolaysız, vergi yansıması nedeniyle verginin nihai yükümlüsünün önceden bilinemediği vergiler ise dolaylı vergilerdir. Bu görüşe göre gelir ve kurumlar vergisi gibi vergiler dolaysız, KDV ve ÖTV gibi vergiler ise dolaylı vergiler sınıfına girer (Durmuş, 2004:221).

Dolaysız / dolaylı vergi ayrımında kullanılan bir diğer ölçütte verginin tarh ve tahsil yöntemidir. Bu yöntemde vergi bir mal ya da hizmetin alım ya da satımında olduğu gibi yapılan bir işlem üzerinden dolaylı olarak tahsil ediliyorsa dolaylı vergi, gelir ya da sermaye kazançları üzerinden doğrudan bu kazançları elde edenler üzerinden alınıyorsa dolaysız vergi sınıfına girer (Durmuş, 2004:221).

Bir diğer ölçütse verginin şahsileştirilip şahsileştirilemeyeceğidir. Buna göre gelir vergisi gibi ödeme gücüne göre tarh edilebilen vergiler dolaysız, KDV gibi kişinin gelirene göre ayarlanamayan vergiler dolaylı vergilerdir (Devrim, 1999:258).

Vergi sistemlerinin diğer bir sınıflandırması ise mükelleflerin kişisel durumlarına objektif ve sübjektif vergiler diye ayrılabilir. Sübjektif vergiler; bireylerin vergi ödeme güçlerini esas alan vergilerdir. Buna karşılık objektif vergiler; bireylerin ödeme güçlerine bakılmaksızın herhangi bir gelirin veya ekonomik değerinin vergi konusu yapılmasıdır. (Devrim, 1999:257).

Son olarak vergileri, vergi konusunun sürekliliğine göre de ayrıştırabiliriz. Bu bağlamda süreklilik arz eden vergi konusu üzerinden alınan vergiler dolaysız vergilerdir. Buna karşılık sürekli olmayan ve ne zaman ortaya çıkacağı belirli olmayan alım-satım işlemlerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir (Nadaroğlu,

1998:328). Ancak bu ölçüte göre veraset ve intikal vergisinin de dolaylı bir vergi olarak görülmesi gereklidir. Çünkü ne zaman gerçekleşeceği belli değildir.

Bu kriterlerden de görüleceği üzere genel anlamda dolaylı ve dolaysız vergi ayrımında bir görüş birliği olmasına rağmen her noktada tam anlamıyla bir netlikte söz konusu değildir.

Her ne kadar 1861 yılında bir İngiliz maliye bakanı, William Gladstone dolaysız ve dolaylı vergileri iki kız kardeşe benzetir, farklı erdemleri bulursa da aynı aileden geldiklerini ve bu nedenle de bir kıyaslama yapmanın anlamsız olduğunu vurgulansa da günümüzdeki vergi sistemlerinin bunlardan hangisine yer verdiği açıdan önemlidir (Durmuş, 2004:222).

Dolaylı ve dolaysız vergilerin faydaları ve sakıncaları hakkında bir çok görüşler ileri sürülmüştür. Bu konu da Nadaroğlu (1998:329) “bütün bu görüşler başlıca üç nokta altında toplanmaktadır. Bunlar, dolaylı ve dolaysız vergilerden hangisinin daha adil, hangisinin daha verimli ve hangisinin yükümlü psikolojisine daha uygun olduğu hususlarıdır” demiştir. Çalışmamızın amacına uygun olarak hem dolaylı vergilerin hem de dolaysız vergilerin üstün yanları / sakıncaları incelenecektir.

1.2 Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler denilince ticari faaliyet sonucunda ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile bir işyerinde ücretli olarak çalışanın ücreti üzerinden kesilen gelir vergileri kastedilir. Dolaysız vergiler için literatürde genelde olumlu düşünceler söylenmekle beraber dolaysız vergilemenin her noktadan ideal bir vergi çeşidi olmadığı da gerçektir. Bu başlık altında dolaysız vergilerin üstün yanlarına ve sakıncalarına değinilecektir.

1.2.1 Dolaysız Vergilerin Üstün Yanları

Dolaysız vergiler literatürde bazı kavramlarla daha çok bahsedilmişlerdir. Bunların en başında adalet kavramı gelmektedir. Aslında adalet kavramının hukuk dilindeki tanımı ile mali literatürdeki tanımları farklılık arz etse de ve hatta mali literatürde adalet kavramı için net bir tanım olmasa da adalet kavramı iyi bir vergi sistemi için

önemle üzerinde durulması gereken kavramlardan birisidir. Çünkü adalet kavramı devletlerin var oluş nedenlerinden birisidir. Bir devletin adalet kavramını göz önünde tutmadan yapacağı vergileme veya oluşturacağı vergi sistemi toplumdaki sosyal refahı artırmayacak, aksine bozucu etki de olacaktır.

Dolaysız vergilerin diğer en çok beraber bahsedildiği kavramlardan biri de etkinliktir. Etkinlik kavramıyla vergi gayreti açıklanmaya çalışılmaktadır.

Bu başlık altında dolaysız vergilerin Eşitlik/Adalet, Belirlilik, Uygunluk, Etkinlik, İstikrar Sağlamak başlıkları altında olumlu yanlarına değinilecektir.

1.2.1.1 Eşitlik ve Adalet:

Vergilendirme de eşitlik düşüncesi genellikle vergilendirmede adalet olarak görülür. Adaletin sağlanması vergilemenin çok önemli bir konusudur ve adalet kavramı iyi bir vergilendirme için önemli ilkeler arasına girmiştir. Vergileme de adaletin sağlanamaması veya adaleti sağlayıcı/düzenleyici vergilere ağırlık verilmemesi ekonomik ve sosyal sorunlara neden olabilmektedir (Gencel, 2005:150). Bu anlamda eşitlik / adalet kavramı ödeme güçleri aynı olan mükelleflerin aynı tutarda vergi ödemesi anlamına gelir ve yatay eşitlik olarak kabul edilir. Eğer bir mükellef diğer bir vergi mükellefinden daha yüksek bir ödeme gücüne sahipse o zaman ödeme gücü fazla olandan daha fazla vergi ödemesi gerekir ve buna literatürde dikey eşitlik adı verilir (Ayaz, 2005:63). Bu çeşit az kazananadan az çok kazananadan çok vergi alınması anlamına gelen eşitlik ilkesine dolaysız vergiler uygun bir niteliktedir. Vergilendirmenin ödeme gücüne göre ayarlanması vergi yükünün görece daha adil dağılacağı düşüncesini beraberinde getirmektedir (Rakıcı, 2004:114) Çünkü ödeme gücüne göre vergilendirme dolaylı vergiler diye kabul ettiğimiz gelir ve kurumlar vergisiyle uygulanması mümkün olmakta ve birçok ülkede artan oranlı tarifeler yardımıyla uygulanmaktadır.

Ayrıca, dolaysız vergilerin daha zor yansıtılabilir olmaları onları vergi yükünün daha adil dağılması konusunda avantajlı bir duruma getirmektedir. Bu durum vergi politikası açısından vergilemenin sonuçlarının daha net bilinmesi imkânı sağlama açısından da önemlidir (Durmuş, 2004:223).

1.2.1.2 Etkinlik:

Burada kullanılan etkinlik kavramı, vergi idaresi yönünden “*vergi toplamada etkinlik*” anlamında kullanılmaktadır. Yani kanunca ihdas edilmiş olan vergilerin tahsilat itibariyle yüzde olarak ne kadar az kayıpla toplandığıdır. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.

Bu vergiler gelirin azalmasına neden olsa da tüketici ve üretici tercihlerinin değişmesine neden olacak bir ikame etkisi meydana getirmeyeceğinden ekonomik etkinlik açısından daha üstündürler (Durmuş, 2004:223).

1.2.1.3 Uygunluk:

Bu ilke de devletin vergilemeden en yüksek hasılat veya randımanı sağlaması amacı kastedilmektedir. Buradaki uygunluk mükellef yönünden; onlardan en uygun şartlarda ve en uygun zamanlarda vergi almayı gerektirmektedir (Devrim, 1999:208). Çünkü mükellefler açısından verginin ödeme zamanı ve şekli zorlaştıkça, verginin ödenmeme olasılığı artar (Ayaz, 2005:64)

Özellikle de kazandıkça öde (PAYE- pay as you earn) sisteminin uygulandığı ülkelerde vergilerin ödenme zamanı ile gelirin elde edilme zamanı uyum içindedir (Durmuş, 2005:223).

Dolaysız vergilerde ki gelir üzerinden alınmaları yani bir gelirin artması durumunun bulunması vergiyi doğurmakta olduğundandır ki gelir olduğu müddetçe vergi söz konusu olmakta gelir olmadığı zaman vergi verilmesi söz konusu olmamaktadır. Bunun içindir ki dolaysız vergiler görelî olarak daha uygun olmakta ve uygulanmaktadır.

1.2.1.4 Belirlilik:

İyi bir vergi sistemi için verginin ne zaman, nasıl bir şekilde, ne oranda ödeneceği ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağı açıkça belli edilmesi mükellefler açısından vergiye uyum ve devlet içinde vergi gelirleri açısından önemlidir (Ayaz, 2005:64). Mükelleflerin hangi tür gelirlerinin veya işlemlerinin, ne oranda, nasıl bir şekilde uygulanacak olması vergiyi ödeme noktasındaki kararlarını etkileyecektir

Bu bağlamda dolaysız vergileri dolaylı vergilere kıyasla bir bakılacak olursa; tek tek mükelleflerin tanımlanabilmesi, vergi indirimleri ve ödeme zamanlarının önceden belirlenebilmesi ve bunların mükelleflerce de bilinmesi açısından dolaysız vergiler daha üstündürler (Durmuş, 2005:223)

1.2.1.5 İstikrar Sağlamak:

Vergi sistemi eğer ekonominin ve ülkenin yapısına uygun bir şekilde oluşturulursa veya yapıya uygun vergilere ağırlık verilirse şüphesiz ki o ülkede istikrarı sağlama noktasında bu yapının olumlu etkisi olacaktır. Vergi sisteminde hangi vergilere ağırlık verildiği konusu bu noktadan önemlidir. Bu konu da gelişmiş ülkeler/gelişmekte olan ülkeler de ki vergi sistemlerine bakılacak olursa gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin daha ağırlıkta olduğu görülecektir (Heady, 2006).

Özellikle gelir vergisi sahip olduğu artan oranlı tarife yapısıyla ekonomik koşullardaki değişikliklere karşı otomatik bir istikrar sağlama işlevi görmektedir. Örneğin enflasyonun hızlandığı durumda gelir artışı ile beraber vergi de herhangi bir ayarlamaya gerek kalmaksızın artacağından talep artışı otomatik, olarak törpülenmiş olacaktır. Bu nedenle de artan oranlı gelir vergisinin önemli bir payının olduğu vergi sistemleri esnek vergi sistemleri olarak adlandırılırlar (Durmuş, 2005:223).

1.2.2 Dolaysız Vergilemenin Yetersizlikleri

Bireylerin vergi ödeme gücüne ulaşılmasında gelirlerinin değil, harcamalarının toplamının vergilendirmeye konu olması gerektiği N. Kaldor' un "An Expenditure Tax" kitabında ileri sürülmüştür. Aslında bu yaklaşımın en önemli yönü; geliri vergilemede karşılaşılan keyfiliklerin bu şekilde önüne geçileceği ve toplumdaki

retken faktörlerin (emek, sermaye arzı gibi) vergilendirilmesi yerine gelir ve serveti de kapsayacak Şekilde kişilerin tktmif oldukları mal ve hizmetin vergilendirilmesi yoluna gidilmesi gerektiğidir. Bu görüŐün savunucularından Hobbes Şu soruyu sormaktadır; “ok çalışan, emeğinin karşılığı sağladığı iktisadi değerleri tasarruf eden ve az tkten tutumlu bir kişinin, zamanını boŐa harcayan ve kazandıklarının tamamını harcayan birisine kıyasla fazla vergilendirilmesinin nedeni ne olabilir?”. Bu vergi uygulamada sadece bir kısım mallar üzerinde değil, tüm satın almaları kapsayacak boyutta olması ve servet edinimi niteliğindeki harcamaları ayırarak yapılan bir düzenlemeyle gerekli etkiyi sağlayabilirler (Yılmaz, 1996).

Dolaysız vergilemeye yönelik eleştiriler; tasarruflar üzerine etkileri, maliyetlerinin yüksek olması ve uygulamada adaletin sağlanması için konulan indirim, muafiyet ve istisnaların çokluğundan dolayı karmaşık hale gelen yapıları üzerine yoĐunlaŐmıŐtır. Fakat bahsedilen bu  ana başlık haricinin de yükümlü psikolojisine olumsuz tesiri olması, kayıt dışına yönlendirebilmesi ve emek arzı üzerine etkileri gibi baŐlıklar altında da eleştirilere maruz kalmıştır.

Gelir dağılımını düzenlemek için dolayız vergilerden gelir ve kurumlar vergisi üzerindeki artan oranlı vergi tarifesi son yıllarda etkisini yitirdiği ve üst gelir gruplarının daha fazla vergilendirilerek yeni açılımları engellediği görüşleri dile getirilir olmuştur.

Artan oranlı vergi tarifelerinin uygulamasındaki amacı İpek (2004:23) “kişinin geliri arttığa ödeme gücünün arttığı varsayımından hareketle, artan matrahlara uygulanacak oranlarında arttırılması ve böylece gelir düzeyindeki artıŐlara bağlı olarak vergi gelirleri oransal olarak daha fazla artacaktır” görüşü ile ifade etmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisinin yapısındaki artan oranlı vergi tarifesiyle gelir dağılımının da daha adaletli olacağı düşünülmüştür. Çünkü az gelire az çok gelir elde edene çok vergi oranının uygulanmasındaki düşünceler ülkedeki gelir dağılımı arasındaki olumsuz bir durumu dzelteceği de ifade edilmiştir. Fakat uygulamada artan oranlı vergi tarifesiyle gelir vergisinin, gelir dağılımını olumlu olarak düzenlemede yetersiz kaldığı görüşü de beraberinde gelmiştir (Aktan ve diğ., 2004).

Artan oranlı bir verginin gelirin yeniden dağılımı eşitleyici yönde etkide bulunabilmesi için genel bir vergi olması, yani her çeşit kazanç ve iradı aynı vergi tarifesiyle vergilendirmesi gerekmektedir” düşüncesine karşılık İpek (2004:27) “gelir vergisi kanunun yapısında vergiden kaçınma kurumlarının olmaması gerekmektedir”, diyerek gelir dağılımında etkinlik için bir şartı öne sürmüştür. Fakat uygulamada istisna ve muafiyetlerin çokluğu, dolaysız vergilerde büyük bir yere sahip olan gelir vergisinden beklenen gelir dağılımını düzenleyici faydasını sağlamamış, bilakis vergiden kaçınmayı da artırır bir hale getirmiştir.

1.2.2.1 Tasarruflar Üzerine Etkileri:

Vergi yapısının bireysel tasarruflar üzerindeki etkisi iki aşama da ortaya çıkmaktadır. İlk aşama, gelirin vergilendirildiği aşama, ikinci aşama ise tasarruf kararının verildiği aşamadır. Genel olarak dolaysız vergilerin özel tasarrufları dolaylı vergilere kıyasla daha fazla etkilediği düşüncesi yaygındır. Bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin özellikle tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir grubunun tasarruflarını azalttığı, kurumsal gelirleri üzerinden alınan vergilerin de esasen kurum tasarruflarından ödendiği ifade edilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin özel tasarruflar üzerindeki etkilerinin farklılığı, tasarrufların faiz esnekliğinin işaretine ve büyüklüğüne bağlıdır. Eğer tasarrufların faiz esnekliği pozitif ise, tasarruf gelirini de kapsayan gelir vergisi, mal ve hizmetler üzerine uygulanan dolaylı vergilere kıyasla tasarrufları daha fazla azaltacaktır (Atılğan, 2004:96).

Bu vergilerin çalışma güdüsü ve tasarruflar üzerinde caydırıcı etkisi özellikle de faiz vergisi şeklinde uygulanması halinde daha fazla olacaktır. Bu ise işgücü piyasasını etkileyip dolayısıyla istihdamı azaltabileceği gibi ekonomik büyümeyi de yavaşlatma sonucunu beraberinde getirecektir (Durmuş, 2004:223).

Türkiye için; dolaysız vergilerden önemli bir kısmı teşkil eden gelir vergisi tarifelerine bakılacak olursa, 1958–2001 dönemindeki gelir vergisi tarife yapılarını inceleyen Gürdal (2001:284) araştırmasında “Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifelerinin tasarrufları azaltan bir yapıda olduğunu” ifade etmiştir.

Yüksek düzeyde artan oranlı gelir ve kurumlar vergisi, yatırımların dağılımını ve risk alma arzusunu önemli ölçüde azaltır. Dolayısıyla prodüktif (üretken-verimli) faktör bileşimlerinin uygulanmasına imkan veren yatırımlar tehlikeye girmiş olur (Ulusoy ve Karakurt, 2002)

1.2.2.2. Karmaşık Yapıları:

Bu vergilerle yatay ve dikey adaletin sağlanabilmesi için uygulanan çok sayı da muafiyet, istisna ve indirim vergi sisteminin karmaşık bir hal almasına neden olur. Karmaşıklık arttıkça vergi idaresinin tahsil maliyetleri artar bu da verginin verimliliğini azaltır. Özellikle vergi denetimlerinin yetersiz olduğu sistemler de karmaşıklık stopaj dışı vergi tahsilât yöntemleri vergi kaçakçılığının artmasına bu da vergi kaybına neden olur. Vergi kaçağı arttıkça kaçırılmayanların vergi yükleri artar (Aktan ve diğ., 2004).

Vergilendirme de adaletin sağlanması için (dolaysız vergiler yapısındaki) uygulanmakta olan artan oranlı tarife yapısı yalnız başına yeterli değildir ve çok kazandıktan daha fazla bir oranda vergi alınması, doğal olarak gelir üzerindeki vergi yükünü de diğer az kazanan ve az gelir matrahına tabi olan yükümlülere kıyasla artırmaktadır (Rakıcı, 2004:118).

1.2.2.3 Maliyetler Üzerindeki Etkileri:

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda; farklı sektörler de farklı kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. Farklı kurumlar vergisi oranları, gelir toplamada veya gelirin dağılımında herhangi bir gelişme olmaksızın, piyasa mekanizmasını bozar ve yönetsel uygulama maliyetlerini artırır (Heady, 2002). Ayrıca dolaysız vergilerin büyük bir kısmı vergi dairesine veya banka gibi kuruluşlara gitmeyi gerektirmesi ve beyanname doldurulması gibi mükellef için dahi maliyetleri artırıcı bir durumdur (Nadaroğlu, 1998:333). Beyanname doldurulması gibi bazı noktalar zamanla e-bildirge gibi elektronik ortamda halledilebilir bir duruma gittikçe yaklaşırsa da gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerdeki bu teknolojinin kullanımı günümüz ülkelerinde yeterli seviyede değildir.

Artan oranlı gelir tarifelerinin vergi idaresi ve mükellefler açısından basitlik ilkesinden uzak olduğu ve bunun da vergi maliyetlerinde artışa yol açtığı görüşü hakim olmaya başlamıştır. Bir çok ülkede uygulamaya konulan vergi reformları da bu ilkeleri daha fazla göz önüne almıştır (Aktan ve diğ., 2004).

1.2.2.4 Emek Arzı Üzerindeki Etkileri:

Mali literatür de dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla, mükelleflerin harcamalarını kısarak ödemekten kaçınmalarından dolayı çalışma arzusunu daha fazla etkilediği kabul edilir (Ulusoy ve Karakurt, 2002:106). Çünkü bu çeşit vergilerde elde edilen gelirin net olarak ne kadarının vergiye gittiği bilinmekte ve bu da gelir sahibini değişik arayışlara sevk etmektedir. Bunların en başında da harcamalarını kısarak bu durumdan mümkün olduğunca az etkilenmeye çalışmaktadırlar.

1.2.2.5 Kayıt Dışı Üzerine Etkileri:

Dolaysız vergilerin daha adil oldukları düşüncesi belirtilirken bu vergilerin yükümlüleri tarafından vergi kanunlarına uygun olarak ödendikleri varsayılmaktadır. Oysaki uygulamada dolaysız vergilere karşı büyük bir mukavemet vardır. Az ya da çok bu vergilerden kaçınmanın veya vergi kaçırmanın yolları bulunabilmektedir. Bu hal ise dolaysız vergilerin kayıt dışını dolaylı olarak artırması noktasında etki etmesiyle sonuçlanabilir (Nadaroğlu, 1998:330). Mükellefler dolaysız vergileri (gelir, emlak gibi) daha kolay ve net hissedeceklerinden vergilemeye olan tepkileri belirginleşir. Bu ise kayıt dışılığa yönelmeyi, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını artırabilir (Durmuş, 2004:223).

Dolaysız vergilerin artan oranlı bir tarife yapısına sahip olmalarından dolayı, üst gelir dilimlerine uygulanan yüksek marjinal vergi oranlarının, vergi yükümlülerini vergi sığınakları şeklinde vergiden kaçınmaya ve vergi kaçakçılığına teşvik ettiği savunulmaktadır (Aktan ve diğ., 2004:115).

Gelir ve kurumlar vergisinin Türkiye’de 1977-2002 yılları arasındaki dönemini inceleyen bir çalışmada Çakmak (2003:45) “kurumlar vergisi tahakkukunun gelir vergisi tahakkukuna göre ciddi anlamda azalmalar olmuştur” ifadesinde bulunmuştur.

1.2.2.6 Yüklü Psikolojisi Üzerine Etkileri:

Adil oldukları için dolaysız vergilemenin mükelleflerin psikolojisine daha uygun oldukları düşünülse de uygulama da durum öyle değildir. Çünkü, dolaysız vergilerde yüklü, vergi alacaklısı olan idare ile karşı karşıya gelmekte ve bu hal kendiliğinden olumsuz bir hava olmasına imkan verebilmekte ve bazı tepkilerin doğmasına sebep olmaktadır (Nadaroğlu, 1998:330).

1.3 Dolaylı Vergiler

Küreselleşmenin sebep olduğu vergi tabanındaki kaymalar ve gelirin tanımının giderek güçleşmesi gelir vergisi açısından bir dezavantaj oluşturmuştur. Daha az mobil vergi tabanlarını oluşturan tüketim ile işgücü üzerindeki vergilere yönelim zorunlu bir hal almıştır. Önümüzdeki yıllarda gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisini bünyesinde barındıran dolaysız vergi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde ise artış beklenmektedir (Aktan ve diğ., 2004:139)

Bu başlık altında dolaylı vergiler tasnifinde mal ve hizmetler üzerinden alınmakta olan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergi türleri yer almak ve değerlendirilmektedir.

1.3.1 Dolaylı Vergilerin Üstün Yanları

Literatürde dolaylı vergilere yöneltilen eleştiriler küreselleşen dünya ile birlikte farklı bir hal almakta ve teorisyenlerce dolaysız vergilerin yapısı dolaylı vergilere yaklaştırılmasına yönelik fikirler ortaya çıkmaktadır. Bu konu da gelir vergilerinden tüketim vergilerine, artan oranlıktan düz oranlı vergi yapısına doğru düşünceler artmaya başlamıştır. Bu düşünceleri beraberinde getiren, gelir vergilerinin artan oranlı şeklinde ve istisna ve muafiyetleri de içinde barındıran vergi tarifeleri etkili olmaktadır. Çünkü bu yapı karmaşıklığa ve idari maliyetlerin de yükselmesine sebep olmaktadır (Aktan ve diğ., 2004).

Dolaylı vergilerde artan oranlı bir yapının olmaması, herkese uygulanmaları yani vergilendirmede ki genellik ilkesine uygunlukları, maliyetlerinin düşüklüğü, karmaşık

yapılarının görelî azlığı, vergi kaçığının malın içinde olmalarından dolayı diğer vergilere kıyasla azlığı dolaylı vergileri bu bağlamda üstün kılmaktadır.

1.3.1.1 Herkese Uygulanmaları:

Herkesin devletin faaliyetlerinin finansmanına katkıda bulunması gerektiği kabul edildiğinde dolaylı vergileme bu açıdan üstündür. Çünkü dolaylı vergileme yaygın bir biçimde ve küçük çaptaki gelirleri de harcamalar sırasında vergilendirir (Durmuş, 2004:223).

Literatürde dolaysız vergiler yerine dolaylı vergilemenin daha üstün olduğunu savunanlara göre, bu vergilerine göre üstün olan yönünün, daha tarafsız olduklarıdır. Bu yüzden de etkinlik ilkesine daha uygundur. Gelir vergisinin ekonomik birimlerin davranış kalıplarını değiştirerek kaynak dağılımında sapmalara neden olması ihtimalinin bulunduğu düşünülerek bu sapmalar nedeniyle kişileri daha az çalışmaya (veya boş zamana) yönlendirdiği ileri sürülmektedir (Aktan ve diğer., 2004:144).

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

1.3.1.2 Vergi Kaçığının Görelî Azlığı:

Vergi malın fiyatı içinde yer aldığından tüketicilerin dolaylı vergileri kaçırma şansları azalır. Ancak bunun etkin bir denetim mekanizmasıyla desteklenmesi gerekmektedir (Durmuş, 2004:224).

Ülkede yaşanan ekonomik krizlerde mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmayı normal karşılamlarından ve düşünmelerinden dolayı bu zamanlarda beyanname ile gelirlerin beyan edilmesi konusunda etkinsizlik olmaktadır. Ve gelirler

olduğu gibi beyannameye yansıtılma noktasında uyum içerisinde olmamaktadır (Öz, 2006)

1.3.1.3 Psikolojik Rahatlık:

Bu vergilerin yarattığı psikolojik rahatsızlık görel olarak daha azdır. Çünkü vergi ödemenin yarattığı rahatsızlık mal ya da hizmetin sağladığı tatmin ile bir ölçü de giderilebilir. Ayrıca mükellef, fiyatın içinde yer aldığı için verginin farkında olmayabilir. Dolaysız vergilerde gelir arttıkça artan vergi oranına kıyasla dolaylı vergilerde gelir ne kadar artarsa artsın herhangi bir harcamada veya tüketimde gelir vergisinde üst dilime giren mükellefler için, diğer gelirdeki insanlarla aynı miktarda vergi ödeyecekleri için kısmen bir rahatlık sağlamaları da mümkündür (Ulusoy ve Karakurt, 2002).

Dolaysız vergilerdeki gibi gelirini beyanname ile banka veya idareye ödemek zorunda olan mükelleflerin bu çeşit tüketim üzerinden alınan vergilerde beyanname ve idare külfetine gerek olmadığı içinde bu noktada dahi bir psikolojik rahatlık söz konusudur. Ve bu koşullar altında daha adil olduğunu göz önünde tutarak dolaysız vergileri tercih etmeleri pek mümkün değildir (Nadaroğlu, 1998:333).

1.3.1.4 Düşük Maliyetler/Yüksek Verimlilik:

Kolay uygulanabilir olmaları, gecikmesiz tahsil edilebilmeleri tahsil sürelerinin beyannameye dolaysız vergilere göre kısalığı bu vergilerin idare açısından maliyetlerini ciddi bir biçimde azaltır. Ayrıca tüketici mükellefler açısından beyanname verme, ödeme için zaman harcama ya da profesyonel muhasebeci tutma gibi maliyetlere neden olmadığından uyum maliyetleri de asgariye iner. Devlet açısından da bu durum bu vergileri daha verimli vergiler haline getirir. (Durmuş, 2004:224)

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

OECD'nin ülkelerin gelecekte vergi sistemlerini şekillendirirken dikkat etmeleri gereken noktalardan birini oluşturan vergi yönetiminde etkinliğin basit bir vergi sistemi ile sağlanabileceği açıktır. Gerçekten de tüketim vergilerinin gelir vergilerine göre vergi yönetimi açısından uygulama kolaylığı olduğu genel olarak kabul edilmektedir (Aktan ve diğ., 2004:149)

1.3.1.5 Çalışmayı Caydırıcı Değildirler:

Kazançla ilgili olmadıklarından çalışma güdüsünü azaltmazlar. Hatta eski harcama düzeyinin korunabilmesi için daha çok çalışmayı özendirici olabilirler. Ayrıca teorik olarak kişiler vergi oranı yüksek olan mal alımından kaçınarak veya kullanımını azaltarak kendilerini verginin olumsuz etkisinden de koruyabilirler (Durmuş, 2004:224)

1.3.2 Dolaylı Vergilerin Sakıncaları

Dolaylı vergilerin de dolaysız vergiler kadar eleştirilere maruz kaldığı veya eleştirilere sebep olduğu düşüncesi yaygındır. Dolaylı vergiler diye adlandırılan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergilerin adaletli olmadığı görüşü literatürde geniş yer bulmuştur. Bu düşüncüyü de verginin ödeme gücüne göre alınmadığı, az kazananlardan da aynı çok kazananlardan da aynı vergi oranının alınmasıyla açıklamışlardır. Dolayısıyla dolaylı vergilere yönlendirilen eleştirilerin en başında adaletli olmadıkları düşüncesi bulunmaktadır. Fakat şu da belirtilmelidir ki dolaylı vergilere yönlendirilen adaletsiz olmaları düşüncesi vergilendirmede ki dikey adalet açısından mümkündür. Yoksa yatay adalet dediğimiz aynı gelire sahipler için böyle bir durum olmamaktadır (Nadaroğlu, 1998).

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

1.3.2.1 Adaletsiz Olmaları:

Dolaylı vergilere yönlendirilen eleştirilerin başında adil olmadıkları konusu öne çıkmaktadır. Bunun sebebinin yükümlünün iktisadi iktidarına uydurulabilme

imkanlarının olmayışıdır. Yani bu vergilerin şahsileştirilebilmesi mümkün olmamaktadır (Nadaroğlu, 1998:242). Çünkü bu vergilerin yükümlüsü konusunda dolaysız vergilerde olduğu gibi netlik söz konusu olmamakta ve bu vergiler anonim olarak herkesten aynı oranda alınması söz konusu olmaktadır.

Bu vergilerin bünyesinde bulunan herkese uygulanmaları hususu devlet açısından verimli bir vergi yapısı oluşturmaktadır. Vergilendirilmede adalet açısından geliri asgari ücret seviyesinde olanların da, gelir vergisiyle vergilendirilirken üst dilimlere giren, gelir seviyesi yüksek olan kişilerin de bir mal veya hizmette vergiyi aynı oranda ödemelerinden dolayı bu çeşit vergiler adaletsiz olmaktadır. Özellikle de petrol, sigara gibi talebin fiyat ve gelir esnekliğinin çok düşük olduğu mallar için çok açık bir adaletsizlik halini alır (Durmuş, 2004:224)

Eşitlik-adalet kaygısı yalnızca dolaylı vergilerin kullanımına karşı olunması gerektiği sonucunu doğurmaz bilakis tamamlayıcı gelir ve servet vergilerinin de gerekliliğini gösterir. Eşitlik, sadece belirli bir vergiye göre değil vergi sistemindeki tüm yükün dağılımına göre değerlendirilmelidir. Vergi gelirinin kimler için ve nasıl kullanıldığı sorusu da eşitlik değerlendirilmesinde dikkat alınmalıdır. Örneğin; tüketim vergileri gibi belirli bir vergi tersine artan oranlı görünse bile bundan sağlanan vergi gelirleri temel olarak düşük gelir grupları için kullanılıyor ise, net sonuç bu verginin artan oranlı olduğunu gösterir. Benzer şekilde vergi gelirinin kullanımı ekonomik büyüme ve kalkınmaya kendiliğinden oluşmayacak şekilde katkıda bulunuyor ise, gelir dağılımında önemli iyileşme olabilir (Atılğan, 2004:94).

Dolaylı vergileri daha adil hale getirmeye yönelik bazı teknikler kullanılmaktadır. Mesela KDV’de temel ihtiyaç maddelerinde daha düşük, lüks tüketim maddelerinde ise daha yüksek vergi oranlarının uygulanması bunlardan biridir. Ancak bu çeşit tedbirler de dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olma özelliğini ortadan kaldırmaz (Yaraşlı, 2005:56).

1.3.2.2. Gelir Dağılımına Etkileri:

Vergilerin gelir dağılımına etkilerine bakılırken iki eşitlik dikkate alınır. Bunlara literatürde yatay eşitlik ve dikey eşitliktir. Yatay eşitlik; vergisel açıdan eşit durumda

olanların eşit şekilde vergilendirilmesi ya da aynı gelir seviyesindeki iki kişinin gelirinin niteliğine bakılmaksızın aynı oranda vergilendirilmesi demektir. Dikey eşitlik ise; vergi sonrası gelir dağılımının vergi öncesi dağılımından daha az bozuk olması veya gelir seviyesi arttıkça uygulanan vergi oranının da artmasını ifade etmektedir (Nazalı, 2006:164). Dolaylı vergilerin adaletsiz olmaları düşüncesi ise yatay adalet noktasından değil dikey adalet bağlamında olmaktadır.

Bu çeşit vergilerin ödeme gücüne göre değil de herkesten aynı oranda ya da aynı miktarda alınmaları ile düşük gelir gruplarındakiler için çok ağır bir vergileme anlamına gelirler. Yani çok varlıklı bireyde, orta halli bir bireyde ve yoksul bir bireyde sigara ya da petrol ürünleri alırken aynı vergiyi ödemektedirler (Durmuş, 2004:224). Bu yapı ise gelir seviyesi düşük olanların gelirlerinden büyük kısmını vergiye vermeleri anlamına gelirken, yüksek gelir gruplarının gelirlerine bu vergilerin olumsuz etkisi görece olarak çok az kalmaktadır. Bu durum ise gelir dağılımını, yoksulların daha fazla yoksullaşmalarına ve yüksek gelir grupları ile yoksul diye adlandırılan, asgari ücret seviyesinde gelirleri olan bireyler arasındaki uçurumun daha da artmasına neden olarak bozmaktadır.

1.3.2.3 Ekonomik Büyüme ve Etkinlik Üzerine Etkileri:

Vergiler konulurken vergilerin mükelleflerin karar ve davranışlarına en az derecede olumsuz etkisinin olması amaçlanır. Yani mükellef herhangi bir işlemi nasıl yapacağı veya herhangi bir işlemi yapıp yapmayacağı konusundaki, kararları üzerindeki etkisi minimum olmalı veya nötr, etkisiz olmalıdır (Ayaz, 2005:64). Eğer vergi kuralları nötr olmazsa bu durum vergi mükelleflerinin ekonomik etkinlik ve verimlilik kuralına göre belirlenen davranışlarına veya kararlarına zarar verir (Ulusoy ve Karakurt, 2002).

Halbuki dolaylı vergilerin bünyesinde uygulanan, verginin fiyatın içinde gizli bir şekilde gelmesiyle yani bir mal veya hizmetin bedelinden fazla olarak vergiyi de içinde barındırmasıyla fiyatlar seviyesini olumsuz olarak etkilemektedir. Fiyatları artırarak etkilemesi ise mükelleflerin kararlarını ve davranışlarını olumsuz etkilemektedir(Gencel, 2005:153). Üretici ve tüketici tercihlerini saptırarak iktisadi etkinlik kaybına neden olmaları ve böylece de etkin kaynak tahsisini bozmaları

dolaylı vergilerin olumsuzluklarını artıran bir durumdadır (Seviğ, 2005a). Ek yük ya da ek kayıp kavramıyla açıklanan bu etkinsizlik katma değer vergisi gibi hemen hemen her mal ve hizmete genel olarak uygulanan dolaylı vergiler için söz konusu olmayabilir (Durmuş, 2004:224) Fakat nispeten çok yüksek dolaylı vergiler dikkatli bir şekilde düzenlenmediği takdirde üretim ve kaynak dağılımının etkinliğinde ciddi olumsuzluk yaratabilirler (Atılğan, 2004:94).

1.4 Gelişmekte Olan Ülkelerin Dolaylı Vergilere Yönelmelerinin Nedenleri

Gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısı sahip oldukları ekonomiyle, gelişmişlik düzeyleri ve toplumsal yapılarıyla sıkı bir ilişki içerisindedir. Kişi başına düşen gelirin düşük olduğu, ekonomide parasallaşmayan sektörlerin varlığı, ekonomik hedeflerin ağırlığı, sermaye ihtiyacı ve sosyal adalet problemleri bu ülkelerdeki vergi politikalarını ve vergi sistemlerini daha dar bir yapıya ve daha keyfi uygulamalara yol açan bir işleyişe sokmaktadır (Yılmaz, 1996).

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda dolaysız vergiler ile dolaylı vergiler arasındaki fark dolaylı vergiler lehinde olmak üzere yüksektir (Yılmaz, 1996). Aynı vergilerin gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerindeki durumu ise farklılık arz etmekte ve dolaysız vergiler lehine yoğunluk bulunmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen hepsi bir dizi ortak mali sorunla karşı karşıya kalmaktadırlar. Hala bu ülkelerde vergi hasılatını tüketim vergileri yoluyla yükseltme durumu mevcutken, bu ülkeler dış ticaretten alınan vergilere de aşırı ölçüde bağımlılık duymaktadırlar. Bu da, bu ülkelerin uzun dönem uluslararası rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemektedir. Bu ülkelerde tarımsal kazançlar, arazi kazançlar ve bazı ülkelerde kamu kesimi ücretleri vergilendirilmezken; kazanılmamış gelir, gayrimenkuller ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı çok küçüktür. Sonuç olarak, kişisel gelir ve kurumlar vergisi dar bir vergi tabanı üzerinden yüksek oranlı olarak tahsil edilmektedir (Öz, 2002) .

Son yıllarda gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yapılarında bazı değişiklikler öne çıkmaktadır. Bu bağlamda Nazalı (2006:161) şunları saymıştır;

1. Gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler, uygulamanın genel ölçekli yapılması,
2. KDV oranlarındaki artışlarla, geleneksel satış ve stopaj vergilerinden KDV'ne doğru yönelim,

Bu noktaların vergi sistemlerinde bir yöneliş olarak gözlemlenirken bunların neticesi olarak ta bazı değişiklikler beraberinde gelmektedir. Bunları ise Heady (2006:33) şu şekilde ifade etmiştir;

1. Kişisel gelir vergisinin payı düşük de olsa azalmaktadır,
2. Kurumlar vergisinin payı düşüğe olsa artış göstermekte,
3. Sosyal güvenlik katkı payları yükselmekte,
4. KDV gelirleri artmaktadır,
5. Stopaj yolu ile alınan vergi gelirleri düşmektedir,

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda dolaylı vergiler toplam vergi gelirleri içinde en yüksek paya sahip olmasına rağmen bazılarında bu payın daha da artırılması yönünde ciddi baskılar bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere sürekli olarak dolaylı vergilere fazla ağırlık verilmesinin önemli nedenleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıda sayılmış ve açıklanmıştır (Atılğan, 2004:87).

1. Tasarruf ve sermaye birikimi,
2. Yatırımlar,
3. Lüks tüketim,
4. İşgücü arzı,
5. Toplam vergi geliri potansiyeli,
6. İdari ve uyum maliyetleri,

1.4.1 Tasarruflar ve Sermaye Birikimi

Ekonomik büyüme açısından esasen tüketimle ilişkili dolaylı vergilerin sermaye birikimi üzerinde oldukça önemli olduğu görüşü mevcuttur.

Gelir vergileri elde edilen gelirin bir kısmını almaktadır. Tüketime ilişkin vergiler ise gelirin sadece harcanan kısmı üzerinden alınır. Gelirin cari dönemde tüketilmesi ve gelecek dönemlerde tüketilmek üzere tasarruf edilmesi suretiyle dolaylı vergilerden kaçınılabılır. Gelir vergileri genellikle artan oranlıdır ve bu nedenle marjinal gelir üzerinde nispeten ağır vergi yükü oluşturur. Dolaylı vergilerde böyle bir sorun yoktur. Dolaylı vergiler artan oranlı değildir ve bu nedenle tüketimden daha çok tasarrufu teşvik eder. Hâlbuki gelir vergileri hem geliri hem de tasarruftan elde edilen getirileri vergilendirdiği için tasarruflar üzerinde caydırıcı rol oynayabilir (Atılgan, 2004:89).

Gelecekteki tüketim harcamalarını karşılamak için tasarruf yapan kişilerin gelecekte yapacağı tüketim harcamalarını dolaylı vergilere tabi olmasının tasarruflar üzerindeki teşvik etkisinin azalttığı görüşü de mevcuttur. Ancak, kişilerin gelecekteki muhtemel vergi yükümlülüklerini fazla dikkate almadıklarını varsaymak oldukça makuldür. Ayrıca, tasarrufların büyük bir bölümünün gelecekte tüketim amacı dışında daha farklı amaçlarla da yapıldığı bir gerçektir (Aktan ve diğ., 2004:135-136).

Dolaylı vergi gelirlerinin oldukça önemli bir bölümü gelirlerinin tamamını veya büyük bir kısmını harcayan kişilerden elde edilir. Artan oranlı gelir vergilerinin esas yükü ise, gelirlerinin daha büyük bölümünü tasarruf etme imkanı olan orta ve yüksek gelir grubu üzerindedir. Bu nedenle dolaylı vergilerin dolaysız vergilere ve özellikle gelir üzerinden alınacak vergilere kıyasla tasarrufları ve dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici olumlu etkisi vardır (Günaydın ve Benk, 2003:163).

1.4.2.Reel Yatırımlar

Tasarruflar kendiliğinden aynı miktarda reel yatırıma dönüşmez. Gelir vergilerinin reel yatırımlar üzerindeki etkilerini ölçmek ve kıyaslamak oldukça zordur. Gelir vergileri ileriye doğru yansıtılamadığı varsayımı altında reel yatırımların getirisini doğrudan azaltır. Ve bu nedenle iş kurmak veya faaliyetini genişletmek isteyenlerin

reel yatırımlarını caydırıcı rol oynar. Dolaylı vergiler ise, reel yatırımların getirisini doğrudan azaltmaz ancak kazancını tüketim amacıyla kullanmayı planlayan kişilerin yatırımdan elde edecekleri reel kazancı düşürür. Ancak dolaylı vergiler ve yatırımlar arasındaki bu ilişki dolaysız vergilere kıyasla daha geç gerçekleşeceği gibi, yatırımdan elde edilen kazançların tüketilmeyerek yeniden yatırıma harcanması suretiyle dolaylı vergiden sürekli kaçmakta mümkündür (Atılğan, 2004:90).

Sermaye fonlarının kurumsal anlamdaki değişikliklere hızla tepki gösterdiği bir dünyada, girişimciliği teşvik eden bir vergi sisteminin yatırım ve istihdamda artışa neden olacağı savunulmaktadır. Bu görüşe göre, yüksek vergi oranları ile büyümeyi cezalandıran ve sermaye gelirlerine çifte vergi uygulayan bir sistem ise reel yatırımları olumsuz etkileyecek ve sermaye kaçışına neden olacaktır (Aktan ve diğ., 2004).

1.4.3 Lüks Tüketimler

Dolaylı vergilerin sabit gelir düzeyinde tasarruf oranını daha fazla artırma potansiyeli yanı sıra ithalat içinde önemli bir yer tutan lüks tüketim harcamalarının bastırma potansiyeli de vardır. Lüks tüketim harcamaları çoğunlukla tasarruf yerine ikame edilir ve ülkenin döviz pozisyonu üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Bu nedenle lüks ithalatın sınırlanması büyüme için önemlidir (Yılmaz, 1996). Yüksek gelir grupları üzerinde yüksek gelir vergileri bir dereceye kadar aynı etkiye sahiptir, ancak gelir vergilerinde tüketimi azaltmak suretiyle kaçınılmaz ve yüksek oranlı gelir vergileri gelişmekte olan ülkelerde etkin şekilde uygulanamaz. İyi bir şekilde ayarlanan dolaylı vergiler lüks tüketimi azaltıcı güçte etki sağlar. Dolaylı vergiler lüks tüketime konu ithal mallar üzerinde ağır vergi yükü getirecek şekilde ayarlanabilir (Atılğan, 2004:91).

1.4.4. İşgücü Arzı

Tüketim ve gelir vergilerinin işgücü arzı üzerindeki nispi etkileri oldukça tartışmalıdır. Ekonomik analizler ve ampirik çalışmalar vergilerin işgücü arzı üzerindeki etkileri konusunda herhangi bir sonuca varamamıştır. Ancak genellikle yüksek marjinal vergi oranlarının aynı vergi geliri hasılatını sağlayan düşük marjinal

vergi oranları ve yüksek ortalama vergi oranlarını kıyasla işgücü arzını düşürme olasılığının daha fazla olduğu fark edilmektedir. Bu nedenle gelir vergilerinin olası ters etkileri gelir tabanında esasen marjinal vergi oranlarına atfedilmektedir (Ulusoy ve Karakurt, 2002:106-107). Bununla birlikte dolaylı vergilerin etkisi oldukça farklıdır. Dolaylı vergiler gelirin kazanılmasıyla doğrudan ilişkili değil, onun daha sonra kullanımı ile ilgilidir. Ve böylece dolaylı verginin doğrudan etkisi daha düşük olup, cari dönemde tüketim yerine tasarruf ederek vergiden kaçınılması mümkündür. Dolaylı vergilerde sabit parasal gelirden sağlanan reel geliri düşürür, ancak etkisi çok farklıdır. Çalışma, üretimi sürdürme ve üretimi artırma teşvikleri; bir çeşit teşvik olan kişilerin edinmek istedikleri malların piyasada bulunabilmesi koşuluna bağlıdır (Atılgan, 2004:92).

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla, gelir üzerinden kaynakta tevkif yöntemi ile alındığından çalışma arzusunu daha fazla etkilediği; dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla, mükelleflerin harcamalarını kısarak ödemekten kaçınmalarından dolayı çalışma arzusunu daha az etkilediği kabul edilir (Demircan, 2003).

Dolaylı vergi nedeniyle mal fiyatlarının bireylerin alım güçlerinin üzerine çıkması veya dolaylı vergilerin piyasası küçülterek üretimi caydırması halinde işgücü arzı ve üretim üzerindeki olumsuz etkileri oldukça ciddi olabilir. Gerçek hayatta gelir vergilerinin artan oranlı yapısının ve marjinal oranların yüksekliğinin iş gücü arzı üzerindeki etkileri, vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin yüksek olduğu ülkelerde ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükünden kaçmak için işverenler ve işçiler kayıt dışı faaliyetler de bulunmayı tercih etmektedirler. Bu tür ülkelerde kayıt dışı faaliyetler ve kayıt dışı işgücü istihdamı kayıtlı olanlardan kat kat olabilmektedir (Heady, 2002:36). Yüksek bir elastikiyete sahip olan sermaye vergilendirildiğinde, başka vergileme alanlarına hareket etmekte ve şirketlerden elde edilen vergi gelirleri düşmektedir. Emek içinse aynı durum söz konusu değildir. Şirketler daha düşük vergilendirilmiş alanlara hareket edebilme imkanlarına sahiptirler (Günaydın ve Benk. 2003:163)

Küreselleşmenin sebep olduğu vergi tabanındaki kaymalar ve gelirin tanımının giderek güçleşmesi gelir vergisi açısından bir dezavantaj oluşturmaktadır. Daha az

mobil vergi tabanlarını oluşturan tüketim ile işgücü üzerindeki vergilere yönelim zorunlu bir hal almıştır. Hatta bu bağlamda dile getirilen görüşlerden birisi de; “gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde artış beklenmektedir” konusudur (Aktan ve diğ., 2004:139). Belki de bu konuda sadece gelişmekte olan ülkeler için değil, gelişmiş ülkeler için dahi bu vergiler önemini arttıracaktır.

1.4.5 Toplam Vergi Geliri Potansiyeli

Dolaylı vergilerin özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyümeleri ve kalkınmaları için en büyük katkılardan biri toplam vergi geliri potansiyelinin dolaysız vergininkinden daha fazla olmasıdır. Bu fark kısmen yaptırım gücü sorunu, kısmen de politik ve ekonomik olarak açıklanmaktadır. Her ülkede vergi düzeyi yükseldikçe vergi artışına karşı dirençte artar ve iki ya da daha fazla farklı ana vergi türleri daha büyük gelir potansiyeli sağlamakta daha başarılı olur. Verginin potansiyel olumsuz etkileri olduğu için düşük oranlı farklı vergiler yerine tek vergi türüne yoğunlaşmanın daha ciddi ekonomik sonuçları olabilir (Atılğan, 2004:93).

1.4.6 İdare ve Uyum Maliyetleri

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla en bariz avantajı daha etkin uygulanma özelliğinin olmasıdır. Dolaylı vergiler çok sayıda bireysel vergi mükellefi yerine çok daha az sayıdaki işletmelerden ve ithalat işlerinden toplanabilir. Dolaylı vergilerin etkin şekilde uygulanabilirliği kendiliğinden tam olarak gerçekleşmesi daha çok daha az etkin olan dolaysız vergilere göre oldukça iyidir. Gelişmekte olan ülkelerde vergileri daha çok kamu çalışanlarından, şirket çalışanlarından ve yabancı sermayeli şirketlerden toplanabilmektedir. Ancak, ticaret yapanlardan, serbest meslek sahiplerinden ve tarımla uğraşanlardan etkin şekilde toplanamamaktadır (Atılğan, 2005:95).

Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi mükelleflerinin sayısı nüfusa göre çok düşük olduğu gibi mükellef olanların ödedikleri vergilerde genel olarak gerçek durumu yansıtmamaktadır. Gelir vergilerinin geniş kapsamlı ve etkin şekilde uygulanabilmesi

için gerekli olan idari ve uyum maliyetleri sağlayacağı gelir dikkate alındığında oldukça yüksek ve engelleyicidir (Çakmak, 2003:48-49).

BÖLÜM 2: DOLAYSIZ VERGİLERDE ETKİNLİK, ADALET VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ ORANLARI

Dolaysız vergiler denilince ticari faaliyet sonucunda ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile bir işyerinde ücretli olarak çalışanın ücreti üzerinden kesilen gelir vergileri kastedilir. Dolaysız vergiler için literatürde genelde olumlu düşünceler söylenmekle beraber dolaysız vergilemenin her noktadan ideal bir vergi çeşidi olmadığı da gerçektir.

Bir vergi sisteminin “basitlik”, “etkinlik”, “adalet”, “genellik”, “istikrar”, “öngörülebilirlik”, “tarafsızlık”, gibi temel vergileme ilkelerine aykırı düşmeyecek şekilde oluşturulması gerekir. Devlet açısından etkinlik ve adalet kavramları birbirini dengeler nitelikte vergi sisteminde düzenlenmesi, uygulanması gerekmektedir. Sosyal adaletten uzak vergi sistemleri, uygulandıkları toplumda sosyal dengesizliğe, sosyo-ekonomik bozukluklara ve en önemli sonucu olarak da kayıt dışılığa yönlendirmesi nedeniyle bu iki kavramın (etkinlik ve adalet) vergi sistemlerinde dengeli bir şekilde uygulanması önemli bir noktadır.

Devletlerin varlık nedenlerine bakıldığında belki de en önemlisi toplumda adaleti sağlamasıdır denilebilir. Bu açıdan bakıldığında devleti oluşturan tüm sistemlerin bu dokuya yani adaleti sağlaması noktasına hizmet etmesi gerekmektedir. Vergi sistemleri de, zamanla toplumda adaleti sağlamak için devletin en önemli araçlarından biri haline gelmiştir. Vergi sistemlerindeki vergi türleri, matrahları, indirimleri, vergi tarifeleri vb. o ülkede vergiye uyumu kolaylaştıracak, zorlaştıracak, dolayısıyla da ülkede toplumsal adaleti sağlamaya faydası/zararı olacaktır.

Çağdaş maliyeciler arasında tamamıyla olmasa da, geniş ölçüde şu konuda görüş birliği vardır. Adil bir vergileme (özellikle bireyler arasında adil vergi dağılımı) ancak genellik, eşitlik ve nispiyet gibi kavramların yerine getirildiği zaman söz konusu olabilir. (Neumark, 1975;75). Zaman içinde değişikliğe uğramış olsalar bile vergileme ilkeleri aynı zamanda bir ülkede uygulanacak vergilerin gerek içeriği, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır. (Turhan, 1993:190)

Devletlerin adaleti sağlaması için, küreselleşen dünyada diğer ülkelerden de yardım almayı gerektirmekte hatta mecbur hale getirmiştir. Çünkü zamanla birlikte ortaya çıkan bazı olaylar (depremler, savaşlar vb.) sosyal dokuyu değiştirmiş ve toplumsal yapı, teknolojik ilerlemeler bazı değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu değişiklikler için ülkeler arası işbirliği gerektiği gibi bazı ülke topluluklarının oluşmasına dahi yol açmıştır.

Bu bölümde dolaysız vergilerin etkinliği ve adaleti açısı günümüz maliye yaklaşımları açısından ele alınacak ve gelişmiş bazı ülkelerdeki örneklerine bakılacaktır. Üçüncü bölümde ise ülkemizdeki vergi sisteminin analizi yapılacaktır.

2.1 Dolaysız Vergilerde Etkinlik Ve Adalet

Vergilendirme ilkeleri söz edildiği zaman, Adam Smith'in "Vergilemede Adalet", "Vergilemede Belirlilik", "Vergilemede Uygunluk" ve "Vergilemede İktisadilik" ilkeleri düşünölmektedir. Ekonomik düşünce ve öğretilerde bu ilkelerin önemli bir yeri vardır. Günümüzde maliye teorisyenlerinin etkin bir vergi sistemine ilişkin, vergileme ilkelerini çoğaltma eğilimi içinde oldukları görölmektedir. Temel anlamda, etkin bir vergi veya vergi sisteminde öncelikle üç genel ilkenin göz önüne alınması gerekir. Bunlar; verimlilik, vergi yüklerinin dağıtılmasında adalet ve vergi programlarının bir bütün olarak ekonominin acil ve uzun vadeli ihtiyaçlarına uygulanabilmesidir. Bu ilkelerin her biri çeşitli ilkeleri kapsamaktadır (Gökbunar, 1998:4)

Bu bölümde vergilemenin amaçlarına ve vergi yönetimine yönelik vergileme ilkeleri incelenmiştir.

2.1.1 Etkinlik

Vergi sisteminin temel amacı, mümkün olabildiğince etkili bir şekilde kamu hizmetlerini ve transferlerini finanse etmektir. Ancak, vergi gelirlerini maliyet olmaksızın toplamak mümkün değildir. Burada maliyetler iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi alınan vergiler nedeniyle ekonomik etkinliğin azalması, ikincisi ise vergi ödeyenlerin ve vergi idaresinin yapmış olduğu harcamalardır. Ayrıca vergiler yoluyla gelir dağılımını etkilemek mümkün

olduğundan vergiler gelir dağılımını düzenlemenin bir aracı olarak da kullanılabilir.

Burada kullanılan etkinlik kavramı, vergi idaresi yönünden “*vergi toplamada etkinlik*” anlamında kullanılmaktadır. Yani kanunca ihdas edilmiş olan vergilerin tahsilat itibarıyla yüzde olarak ne kadar az kayıpla toplandığıdır. İyi bir vergi sisteminde vergilerin hem devlete, hem de yükümlülere yüklediği maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.

Vergileme maliyetleri konusunu Aktan (2000) üç ana başlıkta ifade etmiştir. İdari maliyetler, işlem maliyetleri ve fırsat maliyetidir.

İdari maliyetler; bu tanım ile dar anlam da, vergi idaresinin vergi tarh ve tahsil giderlerinin asgari düzeyde olmasını ifade eder. Daha geniş anlamda idari maliyet, vergi yönetimi tarafından yapılan tüm harcamaların (bina, araç, gereç, taşıt, maaş ödemeleri vs.) toplamıdır.

İşlem maliyetleri; Vergi dolayısıyla hem devletin hem de vergi yükümlülerinin yapması gereken işlemlerin sayısının az olması ve aynı zamanda maliyetinin de düşük olması gerekir. Vergi yükümlüsü yönünden işlem maliyetleri, hem vergi dolayısıyla yapılan parasal harcamaların (mali müşavir ve muhasebeciye ödenen paralar vs.) hem de vergi dolayısıyla harcanan zamanın toplamına eşittir.

Fırsat maliyeti; vergi bürokrasisi dolayısıyla kaybedilen zaman fırsat maliyetidir. Bu zaman kaybı daha verimli olan alanlarda kullanılabilir ve milli gelire daha fazla bir katkıda bulunulabilir.

Dolaysız vergiler açısından etkinlik ilkesine bakıldığında, gelirin azalmasına neden olsa da tüketici ve üretici tercihlerinin değişmesine neden olacak bir ikame etkisi meydana getirmeyeceğinden ekonomik etkinlik açısından dolaylı vergilere kıyasla daha üstündürler (Durmuş, 2004:223).

Bu ilkeyi vergide denetimdeki etkinlik açısından değerlendiren görüşlerde maliye yazınında bulunmaktadır. Bu açıdan dolaysız vergilerde ki etkinliğin dolaylı vergilere nazaran daha kolay olması ihtimali bulunmaktadır.

2.1.2 Adalet

Vergilerin tarihsel gelişimi boyunca gerek yasal düzenlemelerde ve gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli vergi ilkelerinden birisi de vergilerin adil olmasını sağlamaktır. Vergilendirme de adalet verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olması bakış açılarına göre değişik şekillerde ele alabilmektedir. Vergi adaleti kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi sosyo ekonomik düzenlemelere de imkan verebilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir. Hangi bakış açısıyla değerlendirilirse değerlendirilsin, en önemli güçlük adaletin ne olduğunun belirlenmesi ve adalet kavramında yatmaktadır. Adalet kavramına yüklenen anlamlar, tarihten tarihe, toplumdan topluma hatta kişiden kişiye değişmektedir. Dolayısıyla vergilendirme de adalet anlayışı da tarihi süreç içinde ve toplumlarda değişikliğe uğramış ve uygulama alanı bulmuştur (Yaraşlı, 2005:152).

Adalet kavramının belirsizliği vergilendirme de adaletin dikkate alınmaması için bir gerekçe teşkil etmez.

Vergilendirmede adaletin hangi adalet türüne girdiği önem arz eder. Vergilendirme işlemi hem hukuksal hem de hukuk dışı adaleti içerdiğinden, vergilendirme işlemi adil olup olmaması konusunda ki tartışma dağıtıcı-denkleştirici, adalet temelinde yatmalıdır. O halde vergilendirme adalet eşitlik temelinde dayalı dağıtıcı-denkleştirici adalet türlerine dayanmaktadır (Budak, 2007:212).

Dağıtıcı adalet, eşitlere eşit, eşit olmayanlara farklı muamele edilmesini gerektirmekte olup, vergilendirme adaletin sağlanabilmesi için neyin eşit olup olmadığını sorgulanmalıdır. Vergi, kişilerin varlıklarıyla aktarılmasıdır. Diğer bir deyişle vergi, kişilerden/kurumlardan kamuya aktarılan en önemli transfer aracıdır. Dolayısıyla vergilendirme işlemi kişinin sahip olduğu mülkiyet hakkını yasalarla belirlenen bir bölümünün devri niteliğindedir. O halde neyin eşit olduğu sorusuna verilecek cevap “varlık”tır (Budak, 2007:213). Dolayısıyla varlığı aynı düzeyde olanlar eşit olurken, farklı düzeyde olanlar eşit olmayacaktır.

Vergi teorisi açısından dağıtıcı adaletin karşılığı ferah seviyeleri farklı bulunan kişilerin birbirilerinden farklı boyutta ve şekilde vergi vermesini öngören dikey

adalettir. Sadece matematiksel eşitliğe dayanan denkleştirici adalet açısından vergi adaleti herkesin aynı vergilendirme işlemine tabi tutulmasını öngörmektedir. Denkleştirici adaletin vergi teorisindeki karşılığı vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulması anlamında yatay adalettir. Dikey adalet yatay adaletin tamamlayıcısı olarak tanımlanmaktadır.

En adil vergi sistemi yatay ve dikey adalet göz önüne alınarak dizayn edilendir denilebilir. Bunun yapılması aynı zamanda toplumsal adaletin de gerçekleşmesine neden olur. Vergiye yönelik maliye yazınında Adam Smith'ten günümüze kadar çok sayıda ve karmaşık vergilendirme ilkeleri gündeme gelmiş ve vergilendirme işlemi bu ilkelere kısmen sadık kalınarak yapılmıştır (Budak, 2007:212).

Vergileme ilkelerine tarihsel perspektiften bakıldığında, gerek yasal düzenlemeler gerekse uygulama açısından en fazla üzerinde durulan vergileme ilkelerinden birisi adalet ilkesidir.

En genel anlamıyla vergi adaleti, vergi yükünü adaletli bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Adalet kavramı kişiden kişiye değişen subjektif bir kavram olduğu için dönemden döneme de farklı anlamlar ifade etmiştir. Adalet kavramının niteliğine bağlı olarak ortaya çıkan belirsizlik vergi adaleti kavramında da kendini göstermektedir. Fakat bu belirsizlik vergi adaletin vazgeçmeye sebep bir durum değildir (Neumark, 1975:82-90). Vergi adaletini sağlanmasına yönelik devlet ve mükellefler karşılıklı olarak çaba sarf etmişlerdir. Devlet daha adil bir vergi sistemi ortaya koymak için, günü şartlarına göre reformlar yaparak, mevcut aksaklıkları giderilmesi için mükellefler ise; adil olmayan uygulamaların düzeltilmesi için çaba sarf etmiştir. John F. Due'ya göre: “en adil vergi sistemi, toplumda mevcut fikir birliğine göre en adil kabul edilen reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun olanıdır” (Rakıcı, 2004:114-115).

Vergi adaleti konusunda mutlak bir tanım yapmanın zorluğundan dolayı vergi adaleti konusu teoride ortaya çeşitli yaklaşımlar atılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu yaklaşımlardan en önemlileri fayda ve ödeme gücü yaklaşımıdır.

2.2 Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Temel Yaklaşımlar

Devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin finansmanının adalet ilkesi çerçevesinde yapılabilmesi için ortaya atılan iki temel yaklaşım vardır. Birincisi, kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden yararlandıkları ölçüde vergilendirilmelerini öngören fayda yaklaşımıdır. Diğer temel yaklaşım ise kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini savunan yaklaşımdır.

2.2.1. Fayda (İstifade) Yaklaşımı

Fayda yaklaşımı, piyasa tarafından üretilmeyen, devletin sunmak zorunda olduğu kamusal mal ve hizmetlerini finansmanına yönelik ve kişilerin bu mal ve hizmetlerden yararlanma oranına göre vergilendirilmelerini öngören bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre adalet, ancak kişilerin mal ve hizmetlerinin bedelini ödemeleriyle sağlanır. Burada temel amaç birisini kullandığı mal ve hizmetleri bedelinin başkalarına yükletilmemesidir (İl,1988:76). Ancak kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri fayda oranının tespit edilmesi kamusal mal ve hizmetlerin bazı özelliklerinden dolayı oldukça zor bir durumdur. Fakat, devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin bir kısmı fayda yaklaşımı çerçevesinde finanse edilmiştir.

Yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetler genelde fayda ilkesine göre finanse edilmektedir. Doğal tekel tarafından sunulan mal ve hizmetler fayda ilkesi çerçevesinde fiyatlandırılarak tüketicilere bedeli ödettirilmektedir. Harçlar, ruhsatlar ve resimler gibi parafiskal ya da bazı idari gelirler fayda ilkesi çerçevesinde tahsil edilirler. Ayrıca, fayda ilkesi çerçevesinde bu tür özel vergiler benzeri ya da parafiskal gelirler dışında otomotiv vergileri, sosyal sigorta kapmasında oluşturulan fonlara çalışanların yaptıkları katkısız ve şerefiye gelirleri gibi genel vergilere de uygulama imkanı vardır (Yılmaz, 2004:145).

2.2.2. Ödeme Gücü (İktidar) Yaklaşımı

Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için gerekli olan vergilemenin adil bir şekilde yapılabilmesi için toplumda yaşayan ve üzerinde vergi salınacak kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarının dikkat alınması gerekir. Bu durumda, modern vergi sistemlerine

baktığımızda kişilerin ödeme güçleri oranında vergilendirilmeleri, iktidar yaklaşımının temel mantığını oluşturur.

Bu yaklaşımına göre, vergi adaleti, verginin konusu ve mükellefi belirlendikten sonra gelirin, mükellefin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi demektir. Vergi ödeme gücü, mükellefin toplumsal ve ekonomik durumu dikkate alınarak kendisini ve ailesini geçindirecek belirli bir gelir ve servetten daha fazla olan bölümünü ifade eder ve bu ihtiyaçlarını giderecek imkanlar göz önünde bulundurularak tespit edilebilir. Yapılan bu tespit sonucu mükellefin iktidarı, yani vergi ödeme gücü belirlenmiş olur. Fakat ödeme gücünün belirlenmesi için hangi unsurların dikkat alınacağı önem arz etmektedir. Vergi teorisi literatüründe genel kabul görmüş bir anlayış olarak ödeme gücü unsurlarının gelir, servet ve tüketim olduğunu rahatlıkla ifade edebiliriz.

Geçmiş yıllarda kişilerin sahip oldukları mülk; ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilirdi. Günümüzde ise ödeme gücünün simgesi, gelir servet ve tüketimdir. Gelir, servet ve tüketim düzeylerini kapsamlı bir şekilde vergi matrahına ilave etmeden vergi adaletinin sağlanması oldukça zor bir durumdur. (Rakıcı, 2004a:116)

2.3. Dolaysız Vergilerde Adaleti Gerçekleştirme Açısından Kullanılabilecek Araçlar

Daha öncede belirttiğimiz gibi dolaysız vergilerin sosyal fonksiyonu, vergilemede adaletin sağlanması ve gelir dağılımının düzenlenmesidir. Dolaysız vergiler içinde en önemli paya sahip olan gelir vergisi çalışmamızda da aynı oranda daha fazla yere sahip olacaktır. Dolayısıyla burada bahsedeceğimiz araçların önemli kısmı da dolaysız vergilerin içinde bulunan gelir vergisine yönelik bulunacaktır.

Dolaysız vergilerin bahsedildiği üzere en önemli fonksiyonları olan adaletin ve gelir dağılımının sağlanması amaçları için bazı araçları kullanması gerekmektedir. Şimdi bu araçlara değinilecektir.

2.3.1. En Az Geçim İndirimi

Vergi indirimleriyle vergilerde adaletin gerçekleştirilmesi bağlamında vergilemenin yükünün ayarlanması amaçlanmaktadır (Şenyüz, 2000). Bu indirimler belirli bir mükellef grubunun gelirlerine uygulanabileceği gibi tüm gelirlere de uygulanabilir. Bunlardan biri de en az geçim indirimidir. Bu müessese gelir sahibinin geçimi için gerekli asgari gelir miktarının vergi dışı bırakılıp ailevi durumu da dikkat alınarak ödeme gücüne ulaşılmasını amaçlayan bir müessesedir.

2.3.2. Kişisel İndirimler/Yatırım Teşvikleri

Kişisel indirimler belirli şartları taşıyan mükelleflerin gelirlerinden yapılan indirimleri kapsamaktadır. Kişisel indirimlerin amacı da en az geçim indiriminde olduğu gibi kişilerin belirli bir asgari yaşam düzeyini sürdürebilmek için gerekli olan geliri vergi dışı tutmak ve böylece gelir dağılımındaki adaletsizlikleri asgari seviyeye düşürmektir.

Bu indirimlerin belirlenmesinde kişinin evli, bekar, dul olup olmaması beyanın eşle birlikte yapılıp yapılmaması, çocuk sayısı, yaş, sakatlık gibi unsurlar önem taşımaktadır. Kişilerin evli olması durumunda bekarlara göre daha fazla indirimden yararlanması söz konusudur. Ancak bu farklılık ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkelerde bu indirimler ilk gelir dilimine sıfır oran uygulamak şeklinde olabileceği gibi bazıları gelir düzeyini dikkate almadan sabit bir tutarı indirebilmektedir. Bazı ülkeler her iki tür indirim de uygulayabilmektedir. Eğer mükelleflerin çocukları da varsa çocuklar içinde ayrıca indirimler yararlanabilmektedirler (İpek, 2004:44).

Kişilerin özürlü olması durumunda vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için çalışma gücünü kaybedenlere veya çalışma gücü olmayanlara indirim uygulanabilir. Özürlülere yönelik bu indirimler ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden birisidir.

Bu tür mükelleflerin kendinin ya da bakmak zorunda olduğu kişilerin çalışma, iş bulma ve yaşam koşullarındaki güçlükler ve özürlü olmayanlarla aralarındaki rekabet eşitsizliği bu kişilerin korunmasını gerektirmekte ve vergisel açıdan bu kişilerin vergi yüklerinin azaltılmasına çalışmaktadır.

Kişilerin elde ettikleri gelirin niteliğine bağlı olarak ta bazı indirimlerin yapılması mümkündür. Bu indirimler esnaf ve zanaatkârlar için uygulanabileceği gibi ücretler, maaşlar ve emeklilik ödenekleri için de uygulanabilir. Burada özellikle emek gelirinine yönelik olarak uygulananlar sosyal açıdan önem taşımaktadır. İndirim uygulamalarıyla emek gelirinini sermaye gelirinine daha hafif vergilendirilmesiyle ayırma ilkesi açısından olumlu bir uygulama yapılmış olmaktadır. Böylece emek geliri elde eden kişinin vergi matrahı azaltılarak daha az vergi ödemesi sağlanmaktadır (İpek, 2004:45).

2.3.3. Sosyal Harcamaların İndirilmesi

Mükelleflerin yapmış olduğu sosyal nitelikli bazı harcamalara ilişkin indirimlere izin verilmesi de gelir vergisinin sosyal fonksiyonu açısından önemlidir. Bu harcamaları eğitim, sağlık, giyim, gıda harcamaları olarak sıralayabiliriz (Şenyüz, 2000:14-17).

Eğitim harcamaları, eğitim ve öğretim kurumlarına eğitim amacıyla yapılan ödemeler kurs ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalarındandır. Ayrıca eğitim kurumlarına gidiş geliş amacıyla yapılan ödemelerinde eğitim harcaması sayılması mümkündür.

Mükelleflerin kendisine eşine ve çocuklarına ilişkin yapmış olduğu ilaç masrafı sağlık malzemesi ve hastane giderleri ile muayene, tahlil, ameliyat vb. harcamalar sağlık harcamaları olup bunlarında çeşitli şekillerde indirim tabi tutulması mümkündür.

Mükelleflerin kendilerinin ve ailelerinin yiyecek ve içecek harcamaları da gıda harcamaları sınıfına girmektedir. Ancak burada sosyal fonksiyon açısından önem taşıması için alkollü içeceklerin, sigaranın ve lüks sayılacak bazı gıdaların kapsam dışında tutulması gerekmektedir. Mükellefin kendisine ve aile bireylerinin giyim harcamalarının da vergi matrahından indirilmesi mümkündür. Bahsettiğimiz bu harcamaların yanında niteliği olan diğer bazı harcamalarından indirilmesi mümkündür. Küçük çocuklarının bakıcı giderleri, oturulan eve ait bakım, onarım ve kira giderleri bu açıdan örnek olarak gösterilebilir. Bu indirimlerde yararlanma koşulları, oranları ve miktarları doğal olarak ülkeden ülkeye farklılıklar arz edebilir. Kısaca mükellefleri kendilerinin veya aile bireylerinin yapmış olduğu eğitim, sağlık,

gıda, giyim gibi sosyal nitelikli harcamaların vergi matrahından indirilmesi sosyal fonksiyonun gerçekleştirilmesi açısından olumlu bir uygulamadır (İpek, 2004:47).

2.3.4. Sosyal Sigorta ve Emeklilik Primlerinin İndirilmesi

Mükellefin zorunlu olarak ödediği sigorta primlerinin yanında istediğine bağlı olarak yaptırmış olduğu kendisine eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, işsizlik, doğum gibi şahıs sigortaları ile bireysel emeklilik sistemine yapmış oldukları prim ödemelerinin belirli bir kısmının gayri safi ücretten düşülmesine izin verilmektedir.

Bu uygulama ile devlet, mükelleflerin zor günlerinde desteksiz kalmamalarını sağlamak için vergi indirim yoluyla şahıs sigortası yaptırmalarını ve bireysel emeklilik sistemine girmelerini teşvik etmekte ve sosyal devlet olmanın gereği olarak katlanılması gereken yükü paylaşmaktadır.

2.3.5. Bağış ve Yardımlara Yönelik İndirimler

Gelir vergisinde bazı bağış ve yardımların beyan edilerek gelirden indirilmesine izin verilmektedir. İndirilecek miktarların bağışa veya yardımın yapılacağı kurumun niteliğine göre değişmektedir. Bağış ve yardımların genelde kar amacı gütmeyen ve kamu yararına faaliyetleri desteklemek amacıyla yapılması gerekmektedir.

Bağış ve yardımlara yönelik indirim uygulaması halkın iktisadi kaynaklarının bilimsel ilerleme, kültürel ve sanatsal gelişiminin sağlanması için kamu yararı sağladığı düşünülen alanlara çekmek amacıyla uygulanan bir araçtır(İpek, 2004:47).

2.3.6. İstisna ve Muafiyetler

Vergi sistemleri bir ülkede faaliyette bulunan gerçek kişilerin elde ettikleri gelirleri vergi ödeme gücüne uygun olarak vergilendirebilmeleri veya bazı gelir unsurlarının vergiden olumsuz etkilenmesini önlemek amacıyla çeşitli istisna ve muafiyet uygulamalarına gereksinim duymaktadırlar. Mükelleflerin vergi ödeme gücünü aşan miktarda vergi yüküne maruz kalmaları durumunda bu geri yüklerinin azaltılması veya ekonomik olarak vergi yükünü taşıyamayacak olan gelir unsurlarının korunması nedeniyle uygulanan muafiyet ve istisnalar gelir vergisinin sosyal fonksiyonu

gerçekleştirilmesinde önemli rol oynayabilmektir. Bu açıdan işsizlik yardımları, çocuk ve aile yardımları, burslar, tazminatlar, ücret niteliğindeki bazı ödemeler, işten çıkarma ödemeleri ve esnaf kazançlarının vergi dışı bırakılmalarını örnek olarak gösterilebilir (Söyler, 2006:35).

2.3.7. Tarife Yapısı

Vergilemede adaleti sağlanması açısından kullanılabilecek en önemli araçlardan biri de gelir vergisinin artan oranlı tarifesidir. Artan oranlılık ilk olarak teknik anlamıyla vergi sistemlerine girmesine rağmen, daha sonra gelir dağılımının sağlanması açısından da önemli bir araç olmuştur. Gelir vergisinin artan oranlılığı yüksek gelirlerde alınan bir liralık düşük gelirlerde alınan bir liraya göre toplumsal refahı daha azalttığı görüşüne dayanmaktadır. Yüksek gelirlilerde artan oranlı gelir vergisi tarifesiyle alınan geliri kamu harcamalarıyla düşük gelir gruplarına transfer edilmesiyle gelirin yeniden dağılımı sağlanabilir. İyi düzenlenmiş artan oranlı bir gelir vergisi vergi adaletini sağlamada ve gelir dağılımını düzenlemede önemli bir role sahiptir. Tarifedeki oranları tespiti gelir dilimlerinin sayısı, oranlardaki artış seyrini alt ve üst gelir dilimleri için farklı tespit edilmesi yükseklik ve uzunluk farkları, ilk gelir diliminin tespiti ve bu dilime uygulanacak oranların tespiti etkin bir şekilde yapıldığında gelir vergisi tarifesi aracılığıyla vergilemede adaletin sağlanmasına katkıda bulunabilmektedir (Yaraşlı, 2005:182).

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalarda dolaysız vergilerde adaleti sağlamak için ne gibi araçların kullanılabileceğine değinilmiştir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gelir vergisi ve kurumlar vergisi, iyi uygulandığı ülkeler açısından etkin bir gelir kaynağı olarak kamu harcamalarının finansmanına önemli katkılar sağlayabilecek bir vergi olmasının yanında ekonomik ve sosyal açıdan içinde bulunan sorunların çözümüne yönelik olarak alınacak önlemler açısından da önemli fonksiyonlara sahiptir. Bu fonksiyonları gerçekleştirilmesi açısından gelir vergisi, bünyesinde birçok aracı barındırabilmektedir. Bu bölümde konuların teorik yönü üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Ülkemizdeki uygulamalara yönelik hususlara üçüncü bölümde değinilecektir.

2.4. AB Vergi Sisteminde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Avrupa Birliği, üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırladıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir. Bu bağlamda vergi uyumlaştırılmasındaki amaç, vergi oran ve uygulamalarından kaynaklanan rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırarak kişilerin malların ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktadır. Birliğe üye olmak isteyen ülkeler AB ülkelerindeki uyumlaştırmaya kendi mevzuatlarıyla dahil olmaya çalışmaktadır (Vanistendael, 2002:173).

Ekonomik ve parasal birliğin oluşumundan sonra, paraları birleşen ülkelerin mevcut mali farklılıklarında ortadan kaldırılması gerekecektir. Aksi takdirde parasal birliğe doğru yapılan hareketlerin, mali birliğe yönelik hareketlerin yapılmadığı sürece bir anlamının kalmayacağı açıktır (Bilici, 2004:54-58).

Bu bölümde AB vergi sistemine uyum sürecinde dolaylı ve dolaysız vergilerin yeri ve önemi ortaya konulacaktır. Mevzuatın yanı sıra çeşitli istatistik karşılaştırmaları ile Türk Vergi Sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin, AB ülkeleriyle birlikte yorumlanacaktır.

2.4.1 Dolaylı Vergilerde Birliğin Mevcut Durumu

Avrupa birliğinde vergi alanındaki direktiflerin büyük bir çoğunluğu dolaylı vergi alanındadır. Bunun nedeni AB'nin ekonomik bütünleşmesindeki temel misyonuyla yakından ilgilidir. Mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşması, AB'nin ortaya çıkmasındaki ana ilkelerden biridir. Dolaylı vergilerde mal ve hizmetlerin dolaşımında vergisel engellerin başında gelen alanlardan biridir. Özellikle KDV ve ÖTV için ortak kuralların alınması birliğin ana ilkesinin gerçekleşmesi için oldukça önemli bir etkidir (Batirel, 2004:77).

Dolaylı vergilerin etkinlik kayıplarını asgariye indirmenin bir yolu dolaylı vergi yapısını düz oranlı tarifeden kurtarmaktan geçmektedir. Her mal ve hizmet grubuna aynı oranda uygulanan bir dolaylı verginin nispi fiyatları çarpıtması ve kaynak dağılımındaki yaratılan kayıpları bir ölçüde azaltmakla birlikte toplam dolaylı vergi

yükü gelire oranlandığında tersine artan toplam tüketime oranlandığında ise düz oranlı bir tarife yapısı ortaya çıkmaktadır (Günay, 2000:133).

Dolaylı vergilerin ekonomideki etkileri doğrudan olduğu için bu vergilerin birlik içindeki uyumları önem arz etmektedir. Özellikle KDV ve ÖTV de yapılan düzenlemelerin haricinde gümrük vergilerindeki uyumlaştırmalarda dolaylı vergileri kapsamındaki en önemli kalemlerdir.

2.4.1.1 Katma Değer Vergisindeki Mevcut Durum

Avrupa Birliğinde uygulanan KDV'nin temel özellikleri, fiyatla orantılı, tüketime bağlı, yansıtılabilen ve indirim hakkı tanınan genel bir vergi olmasıdır. Ayrıca KDV, tüm mal ve hizmetler için uygulanmaktadır.

Üye devletlerde farklı dolaylı vergi uygulamaları serbest mal ve hizmet dolaşımının önündeki en büyük engellerden biridir. Birlik bünyesinde uyumlaştırılmasına öncelik verilen ve birlik vergisi haline getirilen vergi, Katma Değer Vergisi olmuştur. AB'nin dolaylı vergiler açısından en başarılı olduğu uygulamada KDV uyumlaştırılmasıdır.

Birlik ülkeleri komisyon tarafından belirlenen minimum %15lik vergi oranının altında olmamak üzere kendi standart KDV oranlarını tespit etmekte serbesttirler. Normal oranın 1 Ocak 2001den 31 aralık 2005'e kadar %15ten az olmaması kararını alan konsey, Avrupa parlamentosu ve ekonomik-sosyal konseyinde önerisiyle, bu tarihten sonraki dönemde uygulanacak olan oranı oy birliğiyle karara bağlama kararı almışlardır (Aksoy ve Çiftçi, 2005:12).

Avrupa Birliği, düşük (%5) ve standart (%15) olmak üzere iki oranlı bir uygulamayı hedef almıştır. Geçici rejim olarak adlandırılan bu uygulamanın, kendi içinde bazı istisnaları vardır. Adı geçen rejim, istisnai bazı durumlarda, belirlenen oranların üstüne çıkılmasına ve %5in altına inilmesine izin vermektedir (Tokatlıoğlu, 2004:96-98).

Üye devletler bir veya iki indirilmiş oran uygulayabilmektedirler. Bu oranın %5'in altında olmaması ve ancak belirlenen mal ve hizmet kategorilerine uygulanması karara bağlanmıştır. İndirilmiş oran uygulaması istisnai bir düzenlemedir. Ayrıca

varış ülkesinde vergilendirme prensibine dayalı AB vergi sistemi, ihracata konu mal ve hizmetleri KDV'den muaf tutmuştur. Ancak yapılan çalışmalara rağmen KDV oranlarının uyumlaştırılmasında tam anlamıyla bir başarı henüz sağlanamamıştır (Karabacak, 2006:47-48).

Tablo 1 Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinde KDV Oranları

ÜLKE	Standart Oran
Almanya	16
Avusturya	20
Belçika	21
Çek cumhuriyeti	22
Danimarka	25
Estonya	18
Finlandiya	22
Fransa	19,6
Hollanda	19
İngiltere	17,5
İrlanda	21
İspanya	15
İsveç	25
İtalya	20
Kıbrıs	15
Letonya	18
litvanya	18
Lüksemburg	15
Macaristan	25
Malta	15
Polonya	22
Portekiz	19
Slovakya	19
Slovenya	20
Yunanistan	18
Türkiye	10

Kaynak: (Aksoy ve Çiftci, 2005:12-13)

Birlik içinde gelişimi ve değişimi devam eden KDV bilgi değişim sistemi çevresinde topluluk içi ticari alımların gümrük sınırı yerine ithalatçı marifetiyle alınmasını sağlayan bir tür ertelenmiş ödeme sistemi gibi bir geçici rejim uygulanmaktadır.

1993 sonrası uygulamaya başlanan ve halen bazı değişikliklerle uygulanmaya devam eden bu geçiş rejimin aslında Benelüks ülkelerinde 1970'lerin başından beri

uygulanmakta olan bir sistem olduğu söylenmelidir. Bu yeni rejimle birlikte 1996 sonrası en düşük standart oranının %15, en düşük indirilmiş oranında %5 olması öngörülmüştür. 2002 yılı itibariyle bakıldığında standart oranda %15'lik minimuma uyulduğu ancak %5'lik indirimle oranda ise ülkeye özgü aykırılık namı altında daha düşük oranlar tespit edildiği görülmektedir. Bunların en uç örnekleri, gıda, ilaç kitap gazete ve ulaşım istisna yerine sıfır oran uygulayan İngiltere ve İrlanda'dır. Ayrıca Fransa, Yunanistan, Lüksemburg, İtalya ve İspanya da indirimli oran sınırına uymayan AB ülkeleridir (Batirel, 2004:78).

KDV açısından ülkemizdeki standart oran ise Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre %10'dur. Aynı madde de Bakanlar Kurumu bu oranı dört katına kadar artırmaya ve %1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir (Bilici, 2004:185). Standart oranda da bant oldukça geniştir. Lüksemburg %15 alırken İsveç ve Danimarka %25 KDV almaktadır. Almanya'nın oranı %16, Fransa'nın %19,6, İngiltere'nin ki ise %17,5'tir. KDV'nin koordinasyon gerekli olarak kabul gören vergi matrahı, oran yapısı ülkeler arası hasılat paylaşımı ve nihayet KDV denetimi açısından bakıldığında yeni geçiş rejiminin sağlandığı hiçbir yarar yoktur. Aksine bu geçiş rejimi 1992 sonuna kadar uygulanan ilk sistemin sınır denetimlerini yok ederek vergi denetimi avantajını ve uyumlaştırma olanağını da yok etmiştir (Batirel, 2004:78).

Mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım, satış ve teslimin bilgisayar şebeke ve ağları kullanılarak kolaylaştırılması olarak tanımlanan elektronik ticaretin vergilendirilmesinde KDV ile ilgili en temel sorun, tüketicilere ve kayıtlı olmayan mükelleflere yapılan dijital ürün satışlarında ortaya çıkmaktadır. Bunun da toplam ticaret hacmi içinde fazlaca önemli olmadığı aşıkardır. İthalat edilen dijital ürünler üzerinden KDV alınması konusunda uluslar arası işbirliği yapılması gerektiği ve bunun da oldukça zor olduğu ifade edilmektedir.

Bazı mal ve hizmet gruplarına sıfır oranında KDV uygulama geleneği olan ve geleneği kendi sosyal politikalarının bir uzantısı olarak gören ülkelere yükseltilmiş oranları kabul ettirmek güç olmaktadır. Türkiye ise 1984 yılında AB'nin 6. konsey direktifini temel model olarak katma değer vergisini uygulamaya koymuştur. Türk

katma değer vergisi, matrah, vergiyi doğuran olay, vergi ile ilgili kararlar genel anlamda AB katma değer vergisi mevzuatına önemli ölçüde uyumludur. AB ülkelerinde olduğu gibi Türkiye de varış ülkesinde vergilendirme ilkesi uygulanmaktadır. Dolayısıyla ihraç malları KDV'den muaf tutulmaktadır (İpek, 2006:129).

AB ve Türk katma değer vergisi uygulamalarında bazı farklılıklar görülmektedir. AB katma değer vergi sisteminde, toplanan vergi ödenen vergiden az ise aradaki fark, ya yükümlüye iade edilmekte ya da bir sonraki döneme devredilmektedir. Türk KDV uygulamasında ise, aradaki fark yükümlüye iade edilmemekte, sonraki döneme devredilmektedir(Aksoy ve Çiftçi, 2005:12).

Uygulanan KDV oranları arasında da farklılıklar bulunmaktadır.. AB'de uygulama sürecinde yükseltilmiş oranlar bulunmazken Türk KDV rejiminde bazı lüks mallarda %26 ve %40'a yükseltilmiş oranlar uygulanmaktadır. Ancak ÖTV ile beraber yüksek oranlı vergiler ÖTV içerisine alınarak bu uygulamaya son verilmiştir. Türkiye de normal oran %18'lik bir değerle AB'deki oranlarla uyumludur. Ayrıca AB katma değer vergisi rejiminde olan bazı istisnalar Türk katma değer vergisi rejiminde yoktur. Bunlar, resmi posta idaresinin hizmetleri, bahis ve piyango tertiplenmesi, doktor ve diş hekimlerinin hizmetleridir (Aksoy ve Çiftçi, 2005:12) . Türk katma değer vergisi rejiminde olup AB Katma Değer Vergisi rejiminde olmayan istisnalar ise demiryolu taşıma araçları teslimleri, askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler, petrol arama faaliyetleri, deniz ve hava taşıma araçları teslimleridir.

Türkiye'de genel olarak mevcut bulunan sistemde üç oranlı KDV sistemi uygulanmaktadır. Genel KDV oranı %18'dir. Ekli bir sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri yüzde 1, iki sayılı listede yer alanlar için %8 oranı uygulanmaktadır. Topluluk ülkelerinde de standart oranın yanında indirimli ve artırılmış oranlar bulunmaktadır (İpek, 2006:130).

2.4.1.2. Özel Tüketim Vergisindeki Düzenlemeler

Özel tüketim vergileri genelde lüks mal ve hizmetler ile sürümü yüksek olan bazı ilk maddelerden alınmasına rağmen bazı durumlarda sanayi ürünü ve hizmetlerini kapsayabilmektedir. Uygulama alanının genişlemesiyle ÖTV bir genel tüketim vergisi görünümü kazanmaktadır.

AB uyumlaştırılmasının dolaylı vergiler alanındaki ikinci grubunu ÖTV oluşturmaktadır. Topluluk bünyesinde ÖTV kapsamına giren mallar, petrol ürünleri ile alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamulleridir. Vergi uyumlaştırılması sonucunda ÖTV'ye ilişkin oluşturulan ortak ilkeler şunlardır (Mavral, 2002:119).

1. AB'deki ÖTV bu alanda sağlanan hasılatın %90-95' ine kaynaklık eden başlıca tütün mamulleri, alkollü içecekler (alkol, bira, şarap) ve madeni yağlar ile diğer bazı mal ve hizmetlerden alınan özel vergiler olarak tanımlanmıştır.
2. ÖTV, vergi konusu malların tanımları, ölçü birimleri ve istisnaları yönünden uyumlu bir yapıda olmaktadır. Ülkeler uluslar arası çevreyle ilgili sınırlamaları dikkate alarak tespit edilen ortak minimum vergi hadlerinin üzerinde vergi oranı tespit etme serbestisine sahiptirler.
3. ÖTV' ye tabi mallar üye ülkelerde serbestçe dolaşıma konu olabilmelidir.

ÖTV kapsamına giren mallara ilişkin kanunlar her üye ülkede farklı olmakla beraber, topluluk içerisinde özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında yeterli başarı sağlanamamıştır. Çünkü tüketim alışkanlıklarında ve ülkelerin öncelik verdiği ürünlerde farklılıklar bulunmaktadır. Özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasının gerekliliği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü de KDV'den daha büyüktür. Özel tüketim vergisi bol gelir sağlamaya yönelik olduğundan üye ülkeler arasında vergi oranlarındaki farklılık KDV'den daha fazladır. Özel tüketim vergisi kapsamına giren mallara ilişkin kanunlar her üye ülkede değişiktir. Bu yüzden de devletin kabul edeceği ortak bir nokta bulunmakta zor olmaktadır (Günay, 2000:135).

Üye devletlerin hepsinde özel tüketim vergisinin ortak konusunu oluşturan ürünler olan tütün, alkol, bira, şarap ve madeni yağlar uyumlaştırılması gereken mallardır ve

bu grup mallarda alınan özel tüketim vergisi uyumlaştırmanın ilk basamağında yer almışlardır. AB uyumlaştırılmış özel tüketim vergisi sistemi üç temel üzerine kurulmuştur (Günay, 2000:136).

1997 yılı verilerine göre toplanan dolaylı vergilerin miktarı 1 trilyon EURO olarak gerçekleşmiştir. Bu oran, AB GSMH' sinin yaklaşık %13.8'ine eşittir. Her yıl için AB Dolaylı Vergilerdeki bu oranı sabit tutmaya çalışmaktadır. AB'de dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar KDV ve ÖTV ağırlıklı olmakla beraber gümrük vergileri de bu kapsamdadır (Karabacak, 2005:47-48).

Türkiye de 2002 yılında yürürlüğe giren ÖTV yasası ile çeşitli vergi, fon ve pay adı altında 16 çeşit yük kaldırarak ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Bunun yanı sıra ÖTV'nin kapsamı Türkiye'de daha geniş tutulmuş ve beyaz eşya, otomobil gibi mallar topluluk bünyesinde istisnaya tabi iken Türkiye'de ÖTV'ye dahil edilmiştir. Türkiye de vergi miktarları değer esasına göre belirlenirken, topluluk ülkelerinde miktar esaslı geçerlidir. Verginin mükellefi AB'de olduğu gibi ithal ve imal edenlerdir.

2.4.2 Dolaysız Vergilerde Mevcut Durum

Dolaylı vergilere kıyasla dolaysız vergilerde uyumlaştırma daha karmaşık ve zor bir yapıdadır. Dolaysız vergiler alanında AB kurumları açık bir şekilde yetkilendirilmekte, buna karşın dolaysız vergilerde özel bir yetkilendirme hükmü yer almaktadır. Dolaysız vergilerin topluluğun yetki alanına girmesiyle birlikte, yetkilerin topluluk hukukuna uygun bir şekilde kullanılması öngörülmüştür (Aydın, 2002a:44).

Batı ülkelerinde dolaysız vergiler alanında vergi tabanı genişletilmiştir. Genişlemenin sağlanmasından sonra vergi oranlarında indirimlere gidilerek, vergi kaçaklarının azaltılması ve dolayısıyla vergi hâsılatının arttırılması amaçlanmıştır.

Dolaysız vergiler alanındaki görüntü, üye devletlerinin dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmaya iten bir ekonomik ve hukuki baskının varlığı ve bu baskıya karşı mevcut karar mekanizmalarını sağladığı olanakla vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda bir direniş şeklindedir.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi alanındaki düzenlemeler ve Türk vergi sistemiyle uyumlaştırma çalışmaları aşağıda ortaya konulmuştur.

2.4.2.1 Gelir Vergisindeki Düzenlemeler

Gelir vergisi uyumlaştırması ekonomik bütünleşme açısından önem taşımakla beraber topluluk ülkelerinin yetkilerine bırakılan tek vergi türüdür. Gelir vergisi hem iş gücünün hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir.

Üye devletler arasında önemli farklılıklar göstermesine rağmen, birlik düzeyinde gelir vergisi kısa ve orta dönemde uyumlaştırma programına alınmamıştır. Üye ülkeler, gelirin yeniden dağılımını etkileyecek gelir vergisi ile ilgili yetkilerinin kısıtlanması anlamına gelen düzenlemeler konusunda istekli görünmektedir.

Tablo 2 AB Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları (2005)

ÜLKE	En düşük oran	En yüksek oran
Almanya	29	45
Avusturya	10	50
Belçika	25	50
Çek cumhuriyeti	-	30
Danimarka	40	47
Estonya	-	26
Finlandiya	5.5	53
Fransa	10.5	49
Hollanda	7	52
İngiltere	20	40
İrlanda	24	42
İspanya	20	45
İsveç	31	56
İtalya	19	45
Kıbrıs	-	30
Letonya	-	33
Litvanya	-	25
Lüksemburg	5.2	38
Macaristan	-	40
Malta	-	35
Polonya	-	40
Portekiz	15	40
Slovakya	-	38
Slovenya	-	50
Yunanistan	5	40
Türkiye	15	35

Kaynak: (Aksoy ve Çiftci, 2005:14)

Kişisel gelir vergisi konusunda öngörülen tek önlem tasarruflar direktifidir. Bu direktifle üye ülkeler arasında bilgi alışveriş yoluyla tasarruf gelirlerinin vergi kaçakçılığı sonucu vergi dışı kalması önlenmek istenmektedir.

Gelir vergilemesi içinde emekten alınan gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerin koordinasyonu konusunda daha fazla bir gelişme kat edildiği söylenememektedir. Düşük aktif iş gücü ve yüksek işsizlik düzeyleri (işsizliğin yarısının uzun dönemli oluşu), ortalama bir imalat sanayi işçisi üzerindeki ortalama ve marjinal vergi yüklerinin aşırı yüksekliği dolaylı vergilerin büyük ölçüde emek

faktörü tarafından yüklenilmesi bu alandaki vergi koordinasyonunu güçleştirmektedir (Tavşancı, 2005:223-224).

Kişisel gelir vergilemesinde özellikle sermaye geliri konusunda gelişen global nitelikli vergiden kaçınma ve kaçakçılığı, AB ülkelerini gelir vergisinde son olarak 1989'da Portekiz'in terk ettiği sedüler gelir vergisi sistemine dönüş eğilimine yöneltmiştir. Amaç sermaye gelirin (faiz ve temettüleri) daha hafif vergilendiği bir ilke (dual) gelir vergilemesine geçiştir (Batirel, 2004:80).

Avrupa adalet divanı aldığı kararlar ile ülkelerin vergi sistemlerini etkileyebilecek - mukim olan ve olmayan kişiler arasındaki- olayları önlemiş bulunmaktadır. Üye ülke vergi sistemlerinde kimi ayrımcılıklara rastlanmaktaysa da, gelirin büyük bir bölümünü kaynak ülke de elde eden mukim olmayan yabancılara ayırım yapılamayacağı hükmü emredici niteliktedir.

Türk vergi sisteminde adi ortaklıklarda, kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları şahsilik ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulurken, üye ülkelerde bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Peşin vergi uygulaması AB ve Türk vergi sisteminde mevcuttur. Gelir vergisi kanununda yer alan özel indirim tutarları üye ülkelerde geçerli olan tutarlardan çok düşüktür (Aksoy ve Çiftçi, 2005:15).

Türkiye de en düşük gelir vergisi oranı ücret gelirleri için %15, diğer gelir türleri için %20 iken, en yüksek gelir vergisi oranı ücret gelirleri için %40, diğer gelir türleri için %45'tir. Bu oranla topluluk ülkeleriyle karşılaştırıldığında Türkiye'nin orta sıralarda yer aldığı görülmektedir.

2.4.2.2. Kurumlar Vergisindeki Düzenlemeler

Üye ülkeler kurumlar vergisi konusunda tam bir uyum içerisinde olmakla birlikte topluluk ülkelerinin çoğunda bu konu üzerinde yakınlaşma sağlanmıştır. Avrupa ölçüsünde büyük bir pazarın oluşturulması, sermayenin serbestçe hareket edebilmesi, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılması ve özellikle rekabetin koşullarının daha eşit hale gelmesi için kurumlar vergisindeki uyumlaştırmalar büyük önem taşımaktadır.

Tablo 3- Türkiye ve AB'ye Üye Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları (2005)

ÜLKE	STANDART ORAN
Almanya	38.3
Avusturya	34
Belçika	34
Çek cumhuriyeti	28
Danimarka	20
Estonya	26
Finlandiya	29
Fransa	35.4
Hollanda	34.5
İngiltere	30
İrlanda	12.5
İspanya	35
İsveç	28
İtalya	37.3
Kıbrıs	15
Letonya	15
Litvanya	15
Lüksemburg	30.4
Macaristan	17.7
Malta	35
Polonya	19
Portekiz	27.5
Slovakya	19
Slovenya	25
Yunanistan	35
Türkiye	30

Kaynak: (Aksoy ve Çiftci, 2005: 16)

AB vergi koordinasyonu bağlamında üye ülkelerin egemenlik devri konusunda en isteksiz oldukları alan dolaysız vergilemedir. Bu alanda topluluk içinde bir harmonizasyon ya da koordinasyonun gerçekleştirilememiştir. Dolaysız vergiler içinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi konusunda yapılanlar, çifte vergilendirme ya da sınırlar ötesine taşan iktisadi faaliyetlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan özel sorunların çözümüne yönelik sınırlı düzenlemeler olarak kalmaktadır.

Kurumlar vergisinin rekabet üzerindeki etkisi ilk defa 1962 yılında ele alınmış ve ortak vergi konusu ve istisnalar konusunda yapılan çalışmalar başarısız olmuştur. Bu

direktifle aynı zamanda grup şirketler arasında temettü aktarımları üzerinden yapılan kesintilerde kaldırılmaktadır.

Avrupa komisyonu, 2002 yılında yaptığı bir çalışmayla transfer fiyatlaması vergilemesinde ayrı muhasebe ve bağımsızlık ilkeleri yerine AB şirketlerinin birlik çapında yaptığı faaliyetler dolayısıyla elde ettiği karları bir bütün olarak alan ve daha sonra bu toplam karı bir formüle göre üye ülkeler arasında dağıtan konsolide kurumlar vergisi matrahı vergilemesi yaklaşımı ile grup şirketlerin iştiraklerinin kurumlar vergisine tabi matrahının faaliyet gösterdiği ülkelerin ana şirketin mukim olduğu ülkenin vergi mevzuatına göre tanımlanacağını öngören anavatan vergilemesi yaklaşımını tartışmaya açmıştır (Tavşancı, 2005:131).

Gelir vergisi, kurumlar vergisi entegrasyonu çerçevesinde AB ülkelerinde gözlenen ana eğilim, yukarıda sermaye geliri vergilendirmesinde kabul edilen sedüler vergilemeye paralel olarak gelir vergisi + kurumlar vergisi toplam yükünü düşürmek için dağıtılan karları paydaş düzeyinde diğer gelirlere göre daha hafif vergileme üzerine kuruludur.

Toplam itibariyle bakıldığında en yüksek efektif oran 2002de %65,2 ile Fransa'da görülmektedir. Fransa halen AB ülkelerinin altısında (Finlandiya, İngiltere, İspanya, İtalya ve Portekiz'de birlikte) tatbik edilen vergi alacağı ya da mahsup yöntemini benimsemiştir. Sedüler eğilimi ise ya dağıtılan karlara sabit ve diğer gelirlerden düşük (Avusturya, Belçika, Danimarka ve İsveç) veyahutta temettülerin bir bölümünü (yarısını) vergilendirmeyerek (Almanya, Lüksemburg) uygulamaktadır (Batirel, 2004:79).

Yunanistan, Hollanda ve İrlanda da ise durum biraz daha farklılık arz etmektedir. Yunanistan ve Hollanda tam entegrasyonu benimsemiş olup kurum düzeyinde %35 kurumlar vergisi alınması sonrası artık paydaş düzeyinde gelir vergisi almamaktadır. Böylece en düşük gelir vergisi kurumlar vergisi toplam yükü %35 ile bu ülkelerdedir. Son ülke olan İrlanda ise %10 ile kurumlar vergisinde en düşük oran ülke olmakla birlikte hiçbir entegrasyona gitmediğinden toplam vergi yükü %47,8 olmaktadır (Batirel, 2004:79).

Türkiye de topluluk bünyesinde olmayan oldukça çok sayıda istisna ve muafiyet vardır. 2003 yılında çıkan 4842 sayılı kanunla yatırım indirimi sistemiyle, şirket kazançlarının ve kar paylarının mükerrer vergilendirilmesi konularında AB vergi sistemine uyum sağlamıştır. Finansal araçlar üzerindeki uyumlaştırmalar ile doğrudan vergilendirme daha rasyonel hale getirilmiştir. Kurumlar vergisi oranı açısından %45'lik oran ile AB ülkelerine kıyasla çok büyük bir fark yoktur (AY, 2004:150).

Kurumlar vergisi alanındaki Türk mevzuatı AB mevzuatına büyük ölçüde uyumludur. Bu alanda AB mevzuatına tam uyum takvimi müzakere sürecinde belirlenecektir.

BÖLÜM 3: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYSIZ VERGİLERİN ADALET ve ETKİNLİK AÇISINDAN ANALİZİ

Çağdaş anlamda beyan esasını temel alan Türk Vergi Sisteminin yapılandırılması çalışmaları 1949 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu nun kabul edilip 1950 yılında yürürlüğe girmesiyle olduğu söylenmektedir (Şenyüz, 2000).

Daha sonra 1960'lı yıllarda bu temel kanunların eksiklikleri ile ilgili olarak geniş kapsamlı bir dizi değişiklik yapılmıştır.

Türkiye’de dolaylı vergiler sistemi, mallardan, hizmetlerden ve dış ticaretten alınan vergiler olmak üzere 15 civarında vergiden oluşmaktadır.“Harcamaların vergilendirilmesinde yapılan en önemli düzenleme ise 1984 yılında çıkarılan ve 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunudur”. Katma değer vergisiyle birlikte bu vergilerden 8 adedi yürürlükten kaldırılmıştır (Değer, 2004)

KDV uygulamasına geçilirken sekiz dolaylı vergi tek vergi olarak birleştirilmiştir. ÖTV sistemine geçilirken KDV sisteminin %26 ve %40lık oranları kaldırılarak, beş oranlı yapıdan üç oranlı yapıya indirilmiştir (Mutlu, 2002:49).

Avrupa birliğine uyum çalışmaları dolayısıyla çıkarılan ve akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, özel işlem vergisi (KDVK 60. maddesindeki ek vergi gibi gelirlerle yürürlükten kaldırılan 4760 sayılı özel tüketim vergisi de harcamalar üzerinden alınan vergi olarak Türk Vergi Sisteminin önemli bir unsurudur (Bor, 2003).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması iradesi, maliye politikasının sosyal amacı olarak, Anayasa ile hüküm altına alınmıştır bulunmaktadır. Sosyal devlet, yürüttüğü mali politikalarla hem ekonomik kalkınmayı sağlayacak, hem de düşük gelir grubundaki kesimlerin insanca şartlarda yaşamalarını sağlayacaktır. Bu amaçla, yürütülen maliye politikalarında vergi gelirleri içerisindeki (gelirler ile servetler üzerinden direkt olarak alınan) dolaysız vergilerin payının, (harcamalar üzerinden alınan) dolaylı vergilerin payından yüksek olması sağlanmaya çalışılacaktır.

Çünkü dolaylı vergilerin miktarları tüketim harcamalarına göre değişir (artan oranlı vergi tarifesinin Türk Vergi Sisteminde yürürlükte olduğunu hatırlarsak). Çok harcama yapan, daha çok vergi öder; ancak, tersine artan oranlı bir vergi olup, kişilerin geliri arttıkça tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin toplam gelire oranı düşer. Öte yandan, bu duruma karşı, düşük gelir grupları içinde vergi yükü artmış olur.

Nitekim 1980li yıllardan itibaren uygulamaya konulan, arz yönlü iktisat politikaları ile vergi oranlarının dolaysız vergilerin (özellikle gelir ve kurumlar vergisi) oranlarının düşürülmesi ile ekonomide, tasarruf ve yatırımların artacağı hedeflenmiştir. Bunun sonucunda da ekonominin dinamizm kazanarak büyümenin canlanması bireysel ve kurumsal gelirlerin artması ve hatta oranların düşürülmesine karşın artan gelirler sonucunda vergi gelirlerinde bir artış olması beklenmiştir (Bor, 2003).

Olumlu bir sonuç alınmamasına rağmen söz konusu ekonomik politikaların uygulanması aralıksız devam etmektedir.

1992-2003 yılları arasında genel bütçe içerisindeki vergi gelirlerinin vergi türlerine göre dağılımı sunulmaktadır. Buna ilişkin değerlendirmeler ise tablonun devamında belirtilecektir. (Bkz. Ek 1)

1992–2003 yılları arasındaki her verginin vergi gelirleri içerisindeki payının yüzdelerle ifade edildiği, toplam bütçe içindeki vergi gelirlerinin yer aldığı tablonun tetkikinde çarpıcı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tahsilât İtibariyle Analizi

Türk vergi sistemi; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Ülkemizdeki vergi yapısı son yıllarda çok ciddi değişimler geçirmemesine rağmen dolaysız ve dolaylı vergi ayırımına bakıldığında ciddi farklılıklar olduğu gözlenmektedir. Dolaylı vergilerin yapısı –oranları artırılmadığı halde- dolaysız vergilere nispeten bir artış içerisindedir. Belki de on sene öncesindeki dolaysız vergilerin ağırlığı şimdilerde dolaylı vergilerin ağırlığına yerini bırakmıştır. (Bkz. Ek 1 ve Ek 8)

Son yıllardaki dolaylı vergiler lehine olan değişimleri birçok noktadan inceleneceği gibi, vergilendirme açısından bakıldığında, devletin adaletsiz diye nitelendirilen dolaylı vergilere ağırlık vermesi, yönlenmesi, sosyal refahı bozucu etkisi olması açısından incelenmesi daha bir önem arz etmektedir.

Dolaylı vergilerdeki oranlar artırılmadığı halde genel bütçe gelirleri içerisindeki payları, son yıllarda devamlı artış göstermektedir. Gerek Avrupa Birliği ülkelerindeki gerekse OECD ülkelerindeki yapıya bakıldığında Türk Vergi Sisteminin dolaylı vergiler lehine olan değişimi sosyal dokuyu bozucu etkide olması ihtimali yüksektir. (Bkz. Ek 3 ve Ek 7)

Dolaylı ve dolaysız vergilerdeki bu değişimi tahsilat açısından incelenmesi başta belirttiğimiz endişeler açısından önem arz etmektedir.

3.1.1 Dolaysız Vergilerin Analizi

Gelir vergisi sistemimizde yer alan vergi tarifelerini artan oranlı vergi tarifeleri ve sabit oranlı vergi tarifeleri olarak ikiye ayırmak mümkündür. Çünkü gelir vergisinde genel olarak artan oranlı bir tarife uygulanmasına rağmen, bazı ödemeler için kesinti (stopaj) usulü dolayısıyla sabit oranlar da uygulandığı görülmektedir (Öz-Rakıcı, 2005).

Türk vergi sisteminde dolaysız vergilerin bünyesinde olan gelir ve kurumlar vergisi oranları son yıllarda dilimlere uygulanan oranlar açısından değişim geçirmiştir. Bu oranlara bakılacak olursak;

Tablo:4 Gelir Vergilerinin Türk Vergi Sistemindeki Oranları (1997-2005)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar vergisi
1997	25-55	25
1998	25-55	25
1999	20-45	30
2000	20-45	30
2001	20-45	30
2002	20-45	30
2003	15-45	30
2004	15-45	33
2005	15-45	30
2006	15-35	20
2007	15-35	20

Kaynak: Öz-Rakıcı ve Yaklaşım.com.tr. den yararlanarak tarafımızca hazırlanmıştır. (19.05.2007)

Vergileme ile ilgili düşünce ve tartışmalar çok eskiden beri devam etmektedir. Gelir Vergisinde uygulanan vergi tarifesi; ücret dışındaki gelirlere uygulanacak vergi tarifesi ve ücret gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu noktada 2004 yılı için bu ayrıma göre bakacak olursak, ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi %20–45 oranları arasındadır. Ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi oranı ise %15–40 arasındadır. (Bkz. Ek 8)

Türk gelir vergisi tarifesi, artan oranlı bir vergi tarifesi yapısına sahiptir. Buna göre vergi matrahı belirli dilimlere ayrılmış, her dilim içindeki matrah kısmı bir üst dilim sınırına kadar belli bir oranda vergilendirilmekte, sınırı aşan kısım yeni bir üst sınıra kadar yeni ve yüksek oranda bir vergiye tabi tutulmaktadır. Yani, artan oranlı tarifenin uygulandığı vergilerde matrah büyüdükçe uygulanan vergi oranı da artmaktadır (Rakıcı-Öz, 2005)

Dolaysız vergilerin tahsilat açısından incelendiği zaman ortaya çıkan değişikliklere bakılacak olursa, sürekli gündemi meşgul eden ve mükellefler için şikayet konusu olan “beyana dayalı gelir vergisinin” toplam bütçe gelirleri içerisindeki payı 1992 yılında % 5,1 iken, izleyen yıllara bu oran sürekli düşerek, 2003 yılında 1,29 e gerilenmiştir. (Bkz. Ek 1)

Beyana dayalı kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1992 yılında % 4,3 ten sonraki yıllarda sürekli düşen 2000 yılında 1,5 oranına kadar 2003 yılında ise % 1,97ye gerilemiştir. (Bkz. Ek 1 ve Ek 8)

Toplam vergi gelirleri içerisinde, gelirlere alınan vergilerin en büyük oranındaki kısmını “tevkifat suretiyle alınan gelir vergisi” oluşturmaktadır. Gelir vergisi tevkifatı da, kaynaktan kesinti yoluyla özellikle ücretlilerden alınan vergiler olup asgari ücretten alınan vergiler de bu gruba girmektedir. (Bkz. Ek 1)

Gelir vergisi tevkifat gelirlerinin vergi gelirleri içerisindeki payı 1992 yılında % 35,7 iken 2003 yılında % 18,25e gerilemiştir. Bu gerilemenin en büyük sebebi de ücretlerde alınan gelir vergisi oranının alt sınırının düşürülmesi ve alınan ücretlerin artmasıdır. Bu oran gelir vergisi yükünün ücretliler üzerinden olduğunun göstergesidir. (Bkz. Ek 1)

Diğer yandan “servetten alınan vergilerin” oranı ise 1992 yılında % 0,9 iken 2003 yılında bu oran % 2,46 a kadar artmış olup bu sınıflandırma içerisinde de en yüksek paya sahip vergi motorlu taşıtlar vergisidir. (Bkz. Ek 1)

Tablonun geneline baktığımızda mal ve hizmetlerle de alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki oranı 1992’de % 33,4 iken bu oran 2003 yılında % 52,09’a yükseltilmiştir. Buna mukabil gelir üzerinden alınan vergilerin oranı 1992 yılında 49,5 oranında iken 2003 yılında % 30,49a gerilemiştir. Kaldı ki bu vergi grubu içerisindeki, beyan esasına göre alınan gelir vergisi ile kurumlar vergisinin toplam oranı 1992’de % 9,4 iken 2003 yılında % 3,26’ya gerilemiştir ki, bu gerçekten düşündürücüdür. (Bkz. Ek 1)

3.1.2. Dolaylı Vergiler Açısından Analizi

Mal ve hizmetlerden alınan vergi sınıfının, vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek olan vergi KDV olup, vergi gelirleri içerisindeki payı 1992 yılında % 19,1 iken 2003 yılında %18,25 olmuştur. Bu grup içerisindeki en büyük artış ise akaryakıt tüketim vergisinde olmuştur. Bu verginin vergi gelirleri içerisindeki payı 1992 yılında % 4,8 iken bu oran izleyen yıllarda sürekli artış göstermiş 1999 yılında % 15,2 a kadar yükselmiş 2002 yılında ise 14,2 civarında olmuştur. Bu yıllardan sonra ise bu gelirin olmadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise bu verginin yerine özel tüketim vergisinin konulması ve bu vergi ile bahsini ettiğimiz konular vergilendirilmesidir. Ve bu verginin yerine artık Türk Vergi Sisteminde petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi, motorlu taşıt araçlarına ilişkin ÖTV vs. yerini almıştır. Akaryakıt ürünlerinin fiyatları içerisinde yansıtılan bu vergiler akaryakıt ürünlerinin fiyatlarını sürekli yükseltmiş olup birçok sektörün maliyet unsuru olan bu maddelerin fiyatlarını sürekli yükselmesi enflasyonun artmasının nedenlerinden sayılabilir. Bu grup içerisinde yer alan damga vergisinin 2003 yılındaki oranı 2,02 olup, bu oran beyan esasına göre alınan kurumlar vergisi oranlarından yüksektir. (Bkz. Ek 1 ve ek 8)

Katma değer vergisi yaklaşık olarak vergi gelirlerinin 1/3 ünü sağlamaktadır. 2003 ve 2004 yıllarında önceki yıllara göre katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı düşme eğilimi göstermektedir. Bunun nedeni daha önce yükseltilmiş oranda vergiye tabi olan malların özel tüketim vergisinin kapsamına alınması nedeniyle genel oranda katma değer vergisine tabi tutulmasından ileri gelmektedir (Değer, 2004:b).

Genel bütçe gelirlerine 2005 yılının Ocak-Şubat dönemi için bakıldığında, bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde 35,9 oranında artmıştır. Bu artışta vergi dışı gelirler önemli rol oynamaktadır. Bu dönemde, gelir vergisi tahsilatı yüzde 21,8, kurumlar vergisi tahsilatı ise yüzde 28 oranında artış göstermiştir. Kurumlar vergisi tahsilâtındaki artışta 2004 yılının son çeyreğine ait geçici verginin hesaplanmasında vergi oranının yüzde 33 olarak uygulanması etkili olmuştur. Mülkiyet üzerinden alınan vergiler ise banka ve sigorta muameleleri vergisindeki yüzde 26,5 oranındaki artışa paralel olarak yüzde 26,5 oranında artış göstermiştir. Bu dönemde, dahilde alınan KDV tahsilatı Şubat ayındaki önemli bir miktar tahsilatın Mart ayına

sarkmasından dolayı yüzde 0,7 oranında azalmıştır. Petrol ürünleri ve doğalgazdan alınan ÖTV tahsilâtı yüzde 31,8, motorlu araçlardan alınan ÖTV tahsilatı, araç satışlarındaki düşmeye rağmen yeni araç alımında ÖTV indiriminin kalkmasından dolayı, yüzde 69,6, kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerinden alınan ÖTV tahsilatı yüzde 21,9, dayanıklı tüketim malları ile diğer mallardan alınan ÖTV tahsilatı yüzde 46,6 oranlarında artmıştır. (Bkz. Ek1)

Aynı dönemde (1992-2003), özel iletişim vergisi tahsilatı, Türk Telekom AŞ'den alınan hasılat payının kapsama alınmasının da etkisi ile, yüzde 115,9 oranında artış göstermiştir. Motorlu taşıtlar vergisi ise 2003 yılında alınan ek motorlu taşıt vergilerinin geçen yılın Ocak ayında tahakkuk eden 2004 yılına ait motorlu taşıt vergilerinden mahsup edilmesi nedeniyle yüzde 115,4 gibi yüksek bir oranda artış göstermiştir (Bor, 2003:177).

Yılın ilk iki ayında uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 16,7 oranında artmıştır. Bu dönemde ithalden alınan KDV tahsilatındaki artış oranı yüzde 14,7 olarak gerçekleşmiştir. Tahminlerin altında seyreden kurların uluslararası ticaretten alınan vergi tahsilatını olumsuz etkilediği görülmektedir. Aynı dönemde damga vergisi tahsilatı yüzde 6,5 oranında azalmıştır (Erdikler, 2005). (Bkz. Ek 1)

Türkiye, son on yıllık süre zarfında, kamu gelirlerini artırma yönünde önemli ilerlemeler kaydetmiştir. Konsolide bütçe gelirleri (vergi ve vergi-dışı gelirler), sosyal güvenlik primleri dahil, 1990 yılındaki GSMH'nin %21.3'lük seviyesinden, 2000 yılında GSMH'nin %36.4'üne ulaşmıştır. Her ne kadar toplam kamu gelirleri içerisindeki vergi gelirlerinin payı %70'ler seviyesinde kalmış olsa dahi, toplam vergi gelirleri, 1990 yılındaki GSMH'nin %15'lik düzeyinden 2000 yılında GSMH'nin %25.6'sına ulaşmıştır. Bugün itibariyle Türkiye'nin toplam kamu gelirleri, OECD ülkelerinin ortalamasının altında kalmakla beraber, birçok gelişmekte olan ülkenin ortalamasının üzerinde bulunmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler, 1990 yılındaki GSMH'nin %10'luk seviyelerinden 2000 yılında %14 seviyesine ulaşmıştır. Söz konusu gelir artışının önemli bir kısmı, hazine kağıtlarından elde edilen yüksek nominal (ve yüksek reel) faiz gelirleri

üzerinden tahsil olunan vergilerden ve sosyal güvenlik primlerindeki artışlardan kaynaklanmıştır.

1990'lı yıllarda dolaylı vergilerde de önemli artışlar gerçekleşmiştir. KDV gelirleri, GSMH'nin %3'ünden %7 seviyesine yükselmiş; alkollü mamuller, tütün, akaryakıt ürünleri ve cep telefonu hizmet bedelleri üzerinden tahsil olunan diğer dolaylı vergiler de dahil edildiğinde, tüketim üzerinden alınan vergiler 2000 yılı içerisinde GSMH'nin %10.3'ü seviyesine yükselmiştir. (Ay, 2004:150)).

Damga vergisi tahsilatında görülen bu olumsuz gelişmede vergileme sisteminde yapılan yeni düzenlemelerin etkili olduğu söylenebilir

OECD'nin 2000 yılının Haziran ayında yayımlanmış bulunduğu rakamsal verilere göre, bu topluluk üyeleri içerisinde üç ülke hakkında sağlıklı veri bulunmadığı için bu ülkelerin kamu harcamalarına ait bilgilere yer verilememiştir. Bu ülkeler Macaristan, Meksika ve Polonya'dır. Diğer yönden toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranı ortalama yüzde 37,2'dir. Bu oran, Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerde yüzde 41.5'tir (Aydın, 2002b:39).

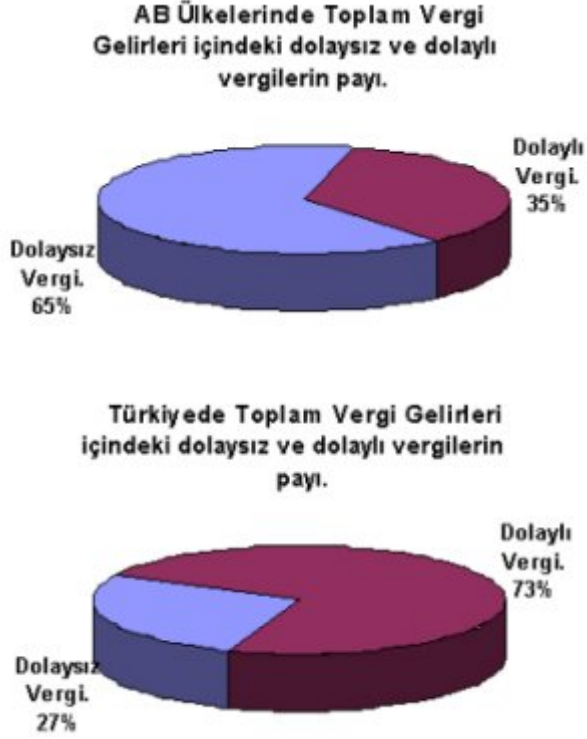
Dolaysız vergi olarak tanımlanan vergiler gelir ve kurumlar vergileridir. Kurumların ticaret siciline tescil tarihinden itibaren kendilerinin vergisel açıdan izlenmesi ve değerlendirilmesi daha mümkün olmaktadır. Ancak bireysel nitelikte elde edilen gelir ve kazançların kavranması ve bu kazançların vergi ağına alınmasında sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle bireysel nitelikte elde edilen gelirlerde kayıp ve kaçak giderek artmaktadır. Türkiye'de vergisel açıdan yaşanan en önemli sorun, bireysel nitelikte oluşması gereken dolaysız vergi tabanının çeşitli nedenlerle daralmış olmasından ya da yeterince genişletilememesinden kaynaklanmaktadır (Seviğ, 2004).

Türkiye de dolaysız vergilerle ilgili yapılan reform çalışmaları gelir vergisi bakımından istisnaların azaltılması ve vergi indirimlerinin ayıklanması yönünde gerçekleştirilmiştir. Böylece vergi, tabanının genişletilmesine çalışılmıştır. Gerek istisnaların azaltılması gerekse buna benzer boşlukların kapatılması vergilendirmenin eşitlik ve istikrar aracı olarak daha etkin bir şekilde kullanılabilmesini sağlamaktadır (Şeker, 2006:133).

Türkiye de dar tabanlı gelir vergilemesi ile birlikte geniş tabanlı düz tüketim vergilemesi uygulanmaktadır. Toplanan vergi gelirleri içindeki oranlara bakıldığında servet vergilemesinin etkin olarak uygulanmadığı görülmektedir. İhracat dışında fiilen tüm mal ve hizmetleri kapsayan KDV uygulanmaktadır. Vergilendirilemeyen kazançlar lüks tüketime ya da menkul-gayrimenkul servetine dönüştüğünde vergi alınacak değerler bulunmamaktadır (Batirel, 1989:69).

Tüm bu gelişmelere rağmen Türkiye de dolaysız vergileri artırmaya yönelik düzenlemeler yapılamamaktadır. Çünkü bu tür düzenlenmelerin yapılması halinde mali güç ilkesine önem verilmesi ve bu bağlamda da vergilendirme de kişilerin mali güçlerinde ortaya çıkan değişimleri dikkat alınması gerekecektir. Mali güç ilkesine göre dolaysız vergi uygulamasında kişilerin yaşam tarzları ve edindikleri servetlerin kaynağı da önem arz etmektedir. Örneğin; bir kişinin bir takvim yılı içerisinde servetinde ve harcamalarında belli bir artış varsa, bu artışın ya geliri ile ya da geliri yanında yapmış olduğu borçlanma ile karşılanması gerekmektedir. Gelir ve kazançlar üzerinden vergi almak yerine dolaylı vergilerle mal ve hizmetler üzerinden vergi almak, vergilendirmenin kapsamının giderek daraltılmasına neden olmaktadır. Mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşılması bu alanda oluşan vergi tabanının giderek daralması sonucunu doğurmaktadır. Böylece bu kesim üzerinde yoğunlaşan vergi yükü kesimi yeni arayışlara sürüklemekte ve bu bağlamda da vergiden kaçınma yoluna itmektedir (Seviğ,2005).

Şekil 1: AB ve Türkiye Vergi Oranları Karşılaştırması



Kaynak: Maliye Bakanlığı, maliye.gov.tr, 12.08.2005

1999 yılında dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı %55 iken 2005 yılında bu oran AB ve OECD ortalamalarının iki katı olan %75lere yaklaşmıştır. Başta KDV, akaryakıt tüketim vergisi, iletişim vergisi gibi vergiler olmak üzere çeşitli mal ve hizmet üzerinden alınan dolaylı vergilerin payı 1990'lı ve 2000'li yıllarda sürekli artış göstermiştir. Türkiye'de dolaylı vergilere verilen ağırlığın sonucunda dolaylı vergilerin milli gelire orana %17'ye yaklaşmıştır. Bu oran AB ülkelerinde %12'nin altında seyretmektedir. Bu yıl itibariyle Türkiye ve AB ülkelerindeki ortalama dolaylı ve dolaysız vergi oranlarına bakıldığında birbirinin tersi bir durumla karşılaşılmaktadır. Türkiye de dolaylı vergilerin oranı 2005 yılı itibariyle %73 iken AB ülkelerinde %35 civarındadır. Dolaysız vergiler ise Türkiye de %23lük bir paya sahipken, Avrupa Birliğinde %65 gibi yüksek bir orana sahiptir. Yukarıdaki grafikten de anlaşılacağı üzere dolaylı-dolaysız vergi oranları açısından Türkiye deki oranların,

AB'deki oranlara göre nerdeyse tam tersi bir durumda olduğu görülmektedir. (Bkz. Ek 7 ve Ek 6)

Diğer yandan, OECD ülkeleri bağlamında bir değerlendirme yaparsak, 1985 – 2003 yılları arasındaki vergi yükü değişiminin yine oldukça yüksek olacağı görülecektir. Nitekim bu dönem içerisinde Türkiye'de vergi yükündeki değişim yüzde 17,8 iken, OECD ortalaması sadece yüzde 3,3 seviyesinde kalmıştır. Türkiye'ye yakın olarak yüzde 11,1 ile Kore bulunmakta, ABD'de ise yine bu dönemde yüzde 2,8 olarak kalmıştır. İngiltere, Lüksemburg, Hollanda ve İrlanda'da vergi yükünde azalma söz konusudur. (Bkz. Ek2, Ek6).

Belirtmek gerekir ki gerek AB ülkeleri karşılaştırmasında gerekse OECD ülkeleri karşılaştırmasında hızlı bir vergi yükü artışı sergileyen Türkiye, genel vergi yükü toplamıyla AB ülkelerinin gerisinde bulunmaktadır. (Bkz. Ek6).

3.2. Dolaysız Vergilerin Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlkesi Açısından Analizi

Vergilendirme de eşitlik düşüncesi genellikle vergilendirmede adalet olarak görülür. Adaletin sağlanması vergilemenin çok önemli bir konusudur ve adalet kavramı iyi bir vergilendirme için önemli ilkeler arasına girmiştir. Vergileme de adaletin sağlanamaması veya adaleti sağlayıcı/düzenleyici vergilere ağırlık verilmemesi ekonomik ve sosyal sorunlara neden olabilmektedir (Gencel, 2005:150).

Mali literatürde dolaysız vergilere en çok olumlu nitelermeler; adalet ve etkinlik açısından gelmiştir. Fakat bu vergilerin uygulanırken yapılarında olması gereken bazı özelliklerin bulunup/bulunmaması bu düşüncelerin de beraberinde değişmesine etki etmektedir.

3.2.1 Genel İlkesi Açısından Analizi

Vergilemede adaletin sağlanabilmesinin temel şartlarından birinin genel ilkesinin uygulanması olduğunu daha önce belirtmiştik. Anayasamızın 73. maddesinde “herkes..... vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde yer alan hüküm genel ilkesinin anayasal bir norm olduğunun göstergesidir. Ancak burada geçen “herkes” tabirinden vergi ödeme gücü olan herkesin anlaşılması gerekmektedir. Çünkü vergi ödeme gücü

olmayanlardan vergi alınmaması genellik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir (Söyler, 2005:125). O halde, bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarıda oturmakla beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı bulunan herkes vergi ödemek zorundadır (Aksoy, 1994:247).

Bir ülkede yaşayan veya iktisadi faaliyette bulunan herkesin vergi yükümlüsü olmasını ifade eden genellik ilkesinin, her zaman ideal anlamıyla uygulama alanı bulunmamaktadır. Zira vergilemede genellik ilkesi, yasal olmayan ve yasal olan yollarla zedelenmektedir. Genellik ilkesini yasal olmayan yollarla zedeleyen faktörlerin başında kayıt dışı ekonomi olgusu gelmektedir. Genellik ilkesini yasal yollardan zedeleyen faktörlerin başında ise vergi muafiyet ve istisnaları olarak bilinen vergisel bağışıklıklar gelmektedir (Söyler, 2005:125)

Vergi ödeme gücü olmayanlardan vergi alınmamasının yanında ayrıca devlet çeşitli sosyal ve ekonomik nedenlerle istisna, teşvik, indirim ve muafiyet uygulamalarına yer vermektedir. Bu müesseseler hizmet ettikleri amaçları açısından başarı dereceleri arttığı ölçüde genellik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Anayasa mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında; devletin, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre değişik ölçütler getirebileceğini, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebileceğini bunun genellik ilkesine aykırı olmayacağını belirtmiştir (Budak, 2007:216). Yani vergi hukuku alanında kabul gören ve anayasa ile de güvence altına alınan vergilendirme esaslarından, kimi durumlarda sapmalar olabilmektedir. Ancak ekonomik ve sosyal krizler gibi (doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali de dahil edilebilir) toplumu temelden sarsabilecek olaylar dışında bu tür sapmalara izin verilmesinin; sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin sosyal niteliği ile uyum sağlamayacağını ve genellik ilkesine ters düşeceğini belirtmiştir.

Ülkemizde gerek gelir vergisi açısından gerekse de kurumlar vergisi açısından bakıldığında, son yirmi yılda bu vergi türlerinde birçok istisna, muafiyet ve indirimlere yer verildiği görülmektedir.

Bunlardan esnaf muaflığı, vergi ödeme güçlerinin az olması ve gelirlerinin ancak geçimlerini sağlayabilecek düzeyde olması dolayısıyla esnafın vergi dışı tutulmalarını gerektirmektedir. Bu muafiyet vergi adaleti açısından olumlu bir uygulamadır. Ancak sınırlarının tespitindeki güçlükler, mükelleflerin koşullarını tamamlamadaki belirsizlik ve muafiyetten yararlanmak için gerekli koşullara sahip olmayanları (örneğin işyeri kirasını düşük gösterenler) da bu muafiyetten yararlanmak suretiyle vergi dışı kalabilmesi genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca ülkemizde siyasi ve idari nedenlerle esnaf muafiyetinin sınırlarının geniş tutulması da genellik ilkesine aykırı uygulamalar olmuştur (Taş, 2000:280). Çünkü aslında ödeme gücüne sahip olduğu için vergi ödemesi gereken kişiler haksız yere esnaf muaflığından yararlandıkları için vergi ödemekten kurtulmaktadırlar.

Gelir vergisi bünyesindeki esnaf muafiyetinden yararlananların kayıt dışı ekonominin gelişmesine hizmet ettiği de görülecektir. Bu durumda gelir vergisinin genellik ilkesine aykırılık teşkil etmesine örnek olarak gösterilebilir.

Esnaf muaflığı için geçerli, olan olumsuzluklar küçük çiftçi muafiyeti içinde geçerlidir. Küçük çiftçi muafiyeti her ne kadar vergi ödeme gücü olmayanları vergi dışı bırakmak amacıyla konulmuş olsa da siyasi ve idari nedenler ile muafiyet kapsamının geniş tutulması, mükelleflerin muafiyet koşullarını tam olarak taşıyıp taşımadıklarının tespit edilememesi ve bu nedenle hak etmeyenlerinde muafiyetten yararlanması ve muafiyetten yararlananların kayıt dışılığa sebebiyet vermeleri nedeniyle genellik ilkesine aykırı bir uygulama olmuştur (İpek, 2004:144).

Sakatlık indirimi müessesesi de genellik ilkesine aykırılık teşkil etmemekle birlikte kapsamının dar tutulması nedeniyle etkinliği az olmuştur. Sakatlık indirimi müessesesi 4842 Sayılı kanunla serbest meslek kazancı elde edenlere de uygulanmaya başlanmış ve böylece indirimden yararlananların genişlemesi ile anayasal eşitlik ilkesine de hizmet edilmiş olmaktadır (İpek, 2004:144). Çünkü serbest meslek kazançları da ücret gibi büyük ölçüde emek unsuruna dayanmaktadır. Verginin genelliği ilkesi uyarınca vergide istisna ve muafiyetlerin objektif nedenlere dayanma zorunluluğu vardır. Böylece sakatlık indirimi uygulaması büyük ölçüde bu kıstasa dayanmış olmaktadır. Bu değişikliğin olumlu yönde olduğu söylenebilir.

Bunların yanında ücretlilere yönelik olarak uygulanan vergi bağışıklıklarının birçoğu genellik ilkesine engel teşkil etmemektedir(Taş, 2000:281) . Bunlardan bazılarını şöyle sıralayabiliriz: çırakların ücretlerinin vergi dışı bırakılması, ölüm, sakatlık, hastalık gibi nedenlerle ödenen tazminatlarla evlilik, doğum gibi nedenlerle ödenen yardımlar çocuk yardımları, emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ve nafakaların vergi dışı bırakılması; düşkünlerin tutukluların topluma kazandırılmaları için bunlara ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması amatör sporculara verilen ödüllerin vergi dışı bırakılması yabancı ülkelerde eğitim ve stajda bulunan öğrenci ve memurlara yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılması; ilim, güzel sanatları teşvik etmek amacıyla verilen ödüllerin vergi dışı tutulması. Ücretlere yönelik uygulanan bu sosyal amaçlı ödemelerin vergi dışı bırakılması genellik ilkesine engel teşkil etmemekle birlikte sınırlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde genellik ilkesi açısından sorun teşkil edebilir (Şenyüz, 2000: 47-56).

Madenlerde zor koşullarda çalışan işçilerin ücretlerinin vergi dışı bırakılması, küçük yerleşim birimlerinde el ile dokunan halı ve kilim tezgahlarında çalışan işçilere ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması da küçük üretim birimlerinin yaygınlaştırılması ve el dokuma üretiminin yok olmasını önlemeye yönelik olması bakımından genellik ilkesiyle çelişmemektedir.

Ücretlere yönelik olarak uygulanan bu uygulamaların genellilik ilkesiyle ters düşmemesine rağmen gelirin kavranmasında güçlükler, gelirlerinin düşüklüğü vb. nedenlerle bazı ücret gelirlerinin vergi dışı bırakılması genellik ilkesine aykırıdır. Bunları da şöyle sıralayabiliriz (Taş, 2000:286).

Gelirin kavrama güçlüğü nedeniyle uygulanan, vergiden muaf çiftçilerin ve esnafın yanında bilfiil çalışan işçilerin ücretlerinin vergi dışı bırakılması genellik ilkesine ters düşmektedir. Kanunlar gereğince asgari ücretten daha az ücret ödenemeyecek olan bu gibi kimselerin vergi dışı tutulması, diğer alanlarda çalışan asgari ücretlilere ve diğer yükümlülere karşı haksız bir durum oluşturmuştur. Gelirin kavrama güçlüğü böyle bir bağışıklık için yeterli gerekçe değildir.

Dar mükellef işverenin, yanında çalışan işçilere yurt dışından sağladığı kazancından döviz olarak ödediği ücretlerin vergi dışı bırakılması anlamsızdır. Bu dövizlerin

bozdurulması, bozdurmanın belgelendirilmesi koşulunun olmaması nedeniyle bu ücretlerin vergi dışı bırakılması genellik ilkesine ters düşmektedir.

Göçmen ve mülteci muafılığı ödeme gücü yüksek olan mültecilerinde bu müesseseden faydalanması dolayısıyla genellik ilkesine aykırıdır. Ancak muafiyet sınırının düşük belirlenmesi olumsuz etkiyi azaltmaktadır.

Menkul sermaye iratlarına yönelik olarak uygulanan istisnalar da genellik ilkesine aykırıdır. Her ne kadar bu istisnaların menkul sermaye iratlarını enflasyondan korumak amacıyla koyulmuş olsa da diğer gelir unsurlarına aynı korumanın sağlanmaması eşitlik ve ödeme gücü ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir.

Bahsettiğimiz bu müesseselerin yanında sergi ve panayır kazançları istisnası dar mükellef ihracatçı muafiyeti, telif kazançları istisnası, konut istisnası, diplomat muafılığı müesseseleri de belirli amaçlara hizmet etmelerine rağmen genellik ilkesiyle çelişmektedirler.

Vergi sistemimizin yeterli otokontrol mekanizmasından yoksun olması da vergi kayıp ve kaçığına açık bir manzara arz etmektedir. Bu çerçevede servet beyanı ve benzeri düzenleme gereksinim bulunmaktadır. Özellikle bilgisayar destekli yaygın ve yatay denetimli izleme ağının varlığı, salt vergi sonrası yapılan detaylı incelemelerden daha önemli bulunmaktadır (Söyler, 2005:127).

Maliye bakanlığı hesap uzmanları kurulu'nun hazırladığı rapora göre kayıt dışı ekonominin milli gelire oranı 2004 yılı için %30.7 olarak saptanmıştır. Bu çalışmaya göre devletin 2004 yılı için kaybetmiş olduğu vergi tutarı 22,5 katrilyon TL'dir (Seviğ, 2005b).

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin GSMH'nın yaklaşık %30-70'i arasında olduğu tahminleri yapılmaktadır. Kayıt dışı ekonominin yaygınlığı da genellik ilkesini, bir şekilde belirlemektedir. Bu da ülkemizin vergilendirme potansiyelinin kayıt dışı ekonomi nedeniyle etkin bir şekilde kullanılmadığını göstermektedir (Tekin, 2003:68-69).

Bu açıdan vergi kayıp ve kaçaklarının ve dolayısıyla kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesinde denetimin rolü büyüktür. Ancak ülkemizde denetimin etkin şekilde gerçekleştiğini söylemek mümkün değildir. Daha öncede belirttiğimiz gibi yapılan denetimlerde önemli miktarlarda matrah farklarına ulaşılmıştır. Yani bu miktarlar herhangi bir şekilde beyan edilmemiştir. Denetim oranının da düşük olduğu göz önüne alınırsa incelenemeyen matrahlar dolayısıyla ulaşılamayan matrah farklarının çok önemli miktarlar olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ödeme gücü olanların vergi ödememesi gibi bir sonuçla karşılaşmaktadır ki bu da genellik ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir (Candan, 2004).

3.2.2. Eşitlik İlkesi Açısından Analizi

Eşitlik ilkesinin yatay ve dikey eşitlik şeklinde ikiye ayrıldığını ifade etmiştik. Yatay eşitlik; hukuk devleti olmanın gereği olarak kanun önünde eşitlikle ilgilidir. Dikey eşitlik ise; kanun koyucunun tercihlerinde ve sosyal devlet anlayışına göre anlam bulmaktadır. Kanun koyucu ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikalarının yanında vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesini istisnalar getirebilir. Bu istisnalar anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilmektedir (Öncel ve diğ., 2000:41).

Ülkemizde dolaysız vergilerin bünyesinde (uygulamalarında) eşitlik ilkesine aykırı bir çok uygulamanın olduğu görülmektedir.

Götürü usulün uzun yıllar geniş bir şekilde uygulanması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmiştir. Götürü usulün sınırları çoğu kez gerçeğe göre daha düşük değerlendirmelere yol açmıştır (Öncel ve diğ., 2000:41). Böylece kendileriyle aynı geliri elde edenlerden daha az vergi ödemişlerdir.

Bazı gelirler stopaj yoluyla elde edildiğinde vergilendirilirken, beyanname verenlerin, vergilerini gelirin elde edildi yılı takip eden yılda ve üç eşit taksitte ödemeleri eşitlik ilkesine aykırıdır. Çünkü vergisini beyanname yoluyla ödeyenler, stopaj yoluyla ödeyenlere göre enflasyondan kaynaklı olarak avantaj sağlamaktadırlar. Enflasyonun şiddetli olmadığı ekonomilerde bile farklı mükellef gruplarının vergilerini farklı zamanlarda ödemeleri eşitsizlik yaratmaktadır. Enflasyonun yüksek olması bu

eşitsizliği daha da artırır. Bu açıdan peşin vergi uygulamaları bu olumsuzlukların giderilmesine yönelik olarak yerinde bir uygulamadır (İpek, 2004: 147).

Kamusal borçlanma gereği nedeniyle menkul sermaye iradı elde edenlere sağlanan vergisel kolaylıkların diğer gelir unsurlarına sağlanmaması vergilendirmede eşitlik ilkesiyle çelişmektedir (Seviğ, 2004:12).

Sakatlık indirimi uygulaması 2004 yılına kadar sadece ücretlilere uygulanmıştır. Bu durum diğer gelir unsurlarının kapsam dışında tutulması nedeniyle eşitlik ilkesine aykırıdır. “sakatlık, kişinin diğer mükelleflere kıyasla çalışma ve gelir elde etme koşullarındaki bedensel güçlük ile ilgilidir. Sakatların vergisel açıdan korunmaları ve çalışmalarının teşvik edilmesi son derece önemlidir. Ancak bu indirimin sadece ücretlilere uygulanmış olması, diğer alanlarda çalışan sakatların bu durumlarının gelir elde etmelerinde etkili olmadığı anlamına gelmektedir ki bu durumun adaletsizliğe neden olduğu ortadadır (İpek, 2004:149).

Denetim oranının düşük olması ve kayıt dışı ekonominin varlığı da eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Mükelleflerin bir kısmı denetlenirken diğerlerinin denetlenmemesi durumunda haklı nedene dayanmayan bir ayırım yapılıyor demektir. Ayrıca mükelleflerden bazıları vergi kaçırıyorken bazılarının kaçırılmaması bunların daha fazla vergi ödediği anlamına gelmektedir ki bu durumun eşitlik ilkesine aykırı olduğu ortadadır (Öncel ve diğ., 2000:43). Ülkemizde de kayıt dışı ekonominin yoğunluğu, denetim oranının %3 gibi düşük bir düzeyde olması eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar doğurmaktadır.

Gelir vergisinde 1980 sonrasında birçok istisna ve muafiyet uygulamasına yer verilmiştir. Bunlardan bazıları hizmet ettikleri amaçlar doğrultusunda eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmezken, birçoğu eşitlik ilksine aykırı uygulamalar olmuştur. Örneğin; ekonomik kalkınma ve döviz girişinin sağlanması için uygulanan teşvik araçları amaçlarına yeterince hizmet edemediği gibi vergileme de eşitlik ilkesini de ihlal etmiştir. Esnaf ve küçük çiftçi muafılığında eşitlik ilkesine aykırı durumlar vardır. Bu muafiyetlerden yararlananlar müşterilerine bağlı kalarak farklı vergi yüküne maruz kalmışlardır. Çünkü bu muafiyetler stopajı kapsamadığından çiftçi veya esnaf, stopaj yapmak zorunda olanlara mal satması veya hizmet sunması

durumunda, sadece sattığı mal veya sunduğu hizmetin müşterisinden kaynaklı olarak vergi yükü altına girmektedir. Bu durumda aynı muafiyetten yararlanan iki esnaf sadece müşterilerine bağlı olarak farklı muamele görmüşlerdir (İpek, 2004:149). Ayrıca, yurt içi bir güvenlik kuruluşundan alınan aylıklar, çalışma süresi ve aylık düzeyi bakımından devlet memuru ile kıyaslanarak istisna tutulmakta iken, yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylıkların tamamı, devlet memurlarına ödenen miktarla karşılaştırılmadan vergiden istisna tutulmuştur. Bu durumda eşitlik ilkesine aykırıdır.

Ülkemizde en az geçim indirimi uygulanmamaktadır. Son yıllara kadar ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranının % 25 olduğu düşünülürse, ilk dilimde bulunan bir kişinin kendisinin 1/5'i kadar gelire sahip olan bir kişiyle aynı vergi oranına tabi olduğu sonucu ortaya çıkar ki bu durum eşitlik ilkesine aykırıdır.

Vergilemede yatay eşitlik ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için geniş anlamda gelir tanımının kabul edilerek vergi matrahının gelirin bütün öğelerini içermesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde gelirin dar anlamda tanımlanması ve çok sayıda muafiyet, istisna ve diğer vergi teşvikleri nedeniyle yatay eşitlik ilkesi uygulanamamıştır (Şener, 1990:211).

SONUÇ

Çok vergili sistem olan Türk vergi sistemi genel olarak gelir üzerinden, harcamalar üzerinden, servet üzerinden ve dış ticaretten alınan vergiler olmak üzere 4 genel başlık altında vergi çeşitlerini barındırmaktadır. Çalışmada asıl dikkati çekilmesi istenen konu ise 1992den bu yana vergi yapısının gelir üzerinden alınan vergiler lehine olan yapısının tüketim kaynaklı vergilere yöneldiği görülmektedir.. Çünkü gelir vergisinin payı % 42'lerden %20'lere düşmüş kurumlar vergisi ise %7'den %10'lara çıkmıştır. Fakat genel olarak mal ve hizmetlerden alınan vergilerin oluşturduğu dolaylı vergiler ise %30'lardan %70'lere çıktığı görülmektedir. Fakat bu sonuçların son on yılda izlenen vergi politikalarına bağlanmamalıdır. Çünkü dolaylı vergiler lehine izlenen bu durum 1980 sonrası izlenen vergi politikalarıyla da yakından ilgilidir. Türkiye'de 1980 sonrası izlenen Arz Yanlı iktisat politikaları dolaysız vergilerin özellikle de gelir vergisinin ağırlığının yitirilmesini hedeflemiş ve sonuç olarak ta bu durum yirmi yılda kendini göstermiştir.

Bir bakıma şuan ki durumun aslında devletin uyguladığı iktisat politikalarının sonucu olduğu, fakat bu sonucun istenilen verimlilikte olmadığı gözlemlenmektedir. Çünkü izlenen dönemin özellikle son on yılında çıkan rakamlarına bakılacak olursa mükelleflerinde kayıt dışına yöneldiği, gelirlerini tam olarak beyan etmediği de aşikârdır. Çünkü gelir vergisi tevkifatı ve kurumlar vergisi tevkifatı rakamlarının azalan bir seyirde olduğu görülmektedir.

Toplam vergi gelirlerinin dağılımına ilişkin verilerin değerlendirilmesinde; beyan esası üzerine konulan vergi sistemimizde yapılan düzenlemelerin büyük bir kısmını oluşturan ve sürekli gündemde olan gelir ve kurumlar vergisinin vergileri içerisindeki payının çok düşük olduğu görülmüştür. Bu durum vergi yükünün taşımadıklarını göstermektedir. Gelir üzerinden alınan esas vergi yükünün vergiden kaçınma ihtimali olmayan ücretliler üzerinden olduğu görülmüştür. Bunun en büyük göstergesinden birisi çok düşük tutardaki asgari ücret bile vergiye tabi iken devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri 660,714,285,714 TL (2003 yılı rakamı) tutarındaki kısmının vergiye tabi olmamasıdır.

Diğer yandan, kamu borçlarının artmasından dolayı, ücretlilerin gelirlerinin gerektiği gibi artmaması devletin sosyal amaçlı harcamalarının azalması, buna nazaran dolaylı vergilerin artışı ve sürekli yüksek enflasyon ortamı, sabit gelirlilerin vergi yükünün daha da ağırlaşmasına neden olmaktadır. Bu durum da, ülkedeki gelir dağılımının sabit gelirler aleyhine gittikçe kötüleşmesi anlamına gelmektedir.

Toplanan vergilerin dağılımına dolaylı dolaysız vergiler ayrımı açısından bakacak olursak, dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerine olan oranında sürekli bir azalma olduğu ve mevcut tabloya göre toplanan her 100 birimlik verginin 69'unun dolaylı vergi % 31' inin ise dolaysız vergi olduğu çarpıcı bir biçimde ortaya çıkmaktadır.

Dolaylı vergiler içerisinde KDV'den sonra etkinlik amacıyla konulan ÖTV' de Avrupa Birliğiyle istenilen uyum çalışmaları açısından istenilen etkileri gösterememiştir. Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi bu bakımdan bir kazanç sayılabilir. Bir diğer gerekçe gümrük birliğinin gerçekleşmesine paralel olarak Türkiye'nin vergi mevzuatı ile topluluk vergi mevzuatı arasında uyum sağlanmasıdır. Türkiye'nin AB üyeliği uzak görünmesine rağmen mevzuat uyumlaştırılması kısa zamanda tamamlanacak bir çalışma olmadığı için ÖTV ile uyumlaştırma çabası önemlidir. Ancak ÖTV Kanunu'nun bu haliyle tam bir uyumlaştırma sağladığını söylemek zordur. Diğer yandan mevcut vergi yükleri ile ÖTV uygulanması durumunda oluşacak olan vergi yükleri karşılaştırıldığında ortaya önemli farklar çıkmadığı görülmektedir. Bu kanun çıkarılırken sadece vergisel boyutu değil, çevre ve sağlık gibi alanlardaki etkilerinin de değerlendirilmesi, bu konulardaki gerekli düzenlemelerin şimdiden yapılarak uyum amaçlı bir kanunun gerçekleştirilmesi uygun olacaktır. Avrupa birliği hedefimiz nedeniyle özel tüketim vergisi kanunu Avrupa birliği normları açısından da yeterli olmalıdır.

Buradan da Türkiye'de özellikle gelir üzerinden yeterince vergi toplanamadığı, dolaylı vergilerin giderek ağırlık kazanması nedeniyle de, vergi adaletsizliğinin arttığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Oysa bazı Avrupa ülkeleriyle kıyasladığımızda vergi yükünün sadece 1992den 2003e kadar olan zamanı ele alsak bile hızlı bir şekilde arttığı görülecektir. Bu ise adeta ülkemizi bir vergi cehennemine döndürmektedir.

Gerek Türk Vergi Sistemi'nde yaşanan sorunlar gerekse AB'ne aday bir ülke olarak Avrupa ülkelerindeki gelişmeleri dikkate alma gerekliliği vergi sistemimizi yeniden yapılandırma zorunluluğunu doğurmuştur. Yüksek ve artan oranlı vergi sistemi mükellefleri kayıt dışı kalmaya zorlamaktadır

Bu noktada vergi sistemimiz için bazı önerilerde bulunmak gerekirse ;

1. Harcama üzerinden alınan vergi yasaları ile gelir üzerinden alınan vergi yasaları arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi gerekir.
2. Yürürlükte bulunan vergi sistemimiz ekonomik olaylar ve gelişmeler karşısında yeterli esnekliğe sahip değildir. Ekonomide yaşanan gelişme sonucunda ortaya çıkan ve Vergi Yasaları içerisindeki yeri tartışmalı olan finansal enstrümanlarla ilgili duraksamaları ortadan kaldıracak şekilde düzenlemeler yapılmalıdır.
3. Avrupa Birliği tarafından da vergisel rekabeti bozucu uygulamalar olarak tanımlanan ve kabul edilen serbest bölge uygulamasına son verilmelidir.
4. Olağanüstü vergilerden kaçınılmalıdır.
5. Dolaylı vergilerin vergi sistemimizdeki ağırlığı azaltılmalıdır. Bunun içinde dolaysız vergileri etkin kılan bazı araçların kullanılması gerekmektedir.

Vergi İdaresine İlişkin Öneriler

Bir vergi kanunu ne kadar iyi hazırlanırsa hazırlansın, etkin idari yapı oluşturulmadığı sürece başarılı olunması mümkün değildir. Ülkemizde dolaysız vergiler de istenilen sonuçların elde edilmemesinde idareden kaynaklanan bir takım sorunların da olduğunu belirtmiştik. Bu sorunlara yönelik önerilerimizi de şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Gerek gelir vergisi, gerekse de kurumlar vergisi sisteminde karışıklığı ve mükellef-idare arasındaki ihtilaflarını önüne geçilmesi açısından G.V.K . ve K.V.K yeniden gözden geçirilerek sadeleştirilip toplumun tüm kesimlerinin anlayabileceği bir şekilde yeniden yazılmalı ve bundan sonra

sık sık değişiklik yapılmamalıdır. Bu aşamada toplumun tüm kesimlerinin görüşü alınarak geniş bir uzlaşma sağlanmalıdır. Bu açıdan ülkemizde halen mevcut olan vergi konseyi ve buna benzer bir şekilde oluşturulacak danışma kurallarından yararlanılmalıdır.

2. -Kanunların yeniden yazılmasından sonra etkin bir şekilde uygulanabilmesi için vergi idari personeli nitelik ve nicelik açısından geliştirilmelidir. Boş olan denetim kadroları bu alanda eğitim görmüş personelle doldurulmalıdır. Özellikle taşra örgütüne yönelik olarak sıkı bir şekilde hizmet içi eğitim programlarının uygulanması gereklidir. Önemli bir hususu da kendisini geliştiren personelin özel sektöre geçmesidir. Bunu en önemli nedeni özel sektör ve devlet arasında ki ücret farklılıklarıdır. Kadrolarda bu şekilde oluşan erozyonun önüne geçilebilmesi için vergi idaresi çalışanlarının ekonomik durumları iyileştirilmelidir.
3. -Özerk, etkin, motivasyonu yüksek, olayları geriden takip etmeyen, vergi sistemine hakim, beşeri sermayesi üst düzeyde olan ve maddi anlamda da tatmin edilmiş bir vergi idaresi oluşturulmalıdır.
4. -Vergi idaresi-mükellef ilişkilerinin geliştirilmeli ve mükellef odaklı bir yönetim anlayışı benimsenerek, mükellef hakları yasal güvence altına alınmalıdır. Böylece mükellefte vergi ödeme bilincinin oluşturulmasında katkıda bulunmuş olacaktır.
5. -Vergi idaresi teknolojik gelişmelere uygun bir donanım sahip kılınmalıdır. Teknolojik gelişmeler doğrultusunda mükelleflerin vergi dairesine gelmeden internet aracılığıyla mükellefiyete ilişkin işlemlerini yapabilecekleri ortamlar oluşturulmalıdır.
6. -Vergi denetimi ile uğraşan birden çok birimin olması etkin bir koordinasyonun yapılmasını engellemektedir. Bu doğrultuda iç ve dış denetim birimleri birbirinden ayrılmalı ve vergi denetim sadece bu işi yapan bir birime bırakılmalıdır. Denetim birimlerinin yetki ve görev alanlarının belirlenip birbirinden ayrılmasından sonra denetim birimlerine

yönelik performans ölçümüne geçilmeli ve dış denetçiler tarafından denetim elemanının bağımsızlığını zedelemeyen performans denetimi yapılmalıdır.

Yaptığımız açıklamalar, dolaysız vergilerin, incelediğimiz hususlar açısından istenilen performansı gösteremediği ortaya konulmaktadır. Bunun nedenlerini ve çözüm önerilerimizi sıraladıktan sonra son olarak şunu belirtmeliyiz: Konuya ilişkin olarak yapmış olduğumuz tespit ve öneriler dışında mutlaka farklı öneriler de getirilebilir. Ancak önemli olan husus, bunların sistemli ve planlı bir şekilde hayata geçirilebilmesidir. Bunun için de gerek gelir vergisine ilişkin yapısal düzenlemelerin gerekse vergi idaresine ilişkin düzenlemelerin yapılarak istikrarlı ve tutarlı politikaların izlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKSOY, Serdar ve Mehmet ÇİFTÇİ (2005) “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Sistemine Uyumu”, Vergi Sorunları, Sayı 202, Temmuz, S. 7-17.
- AY, Hakkı M.,(2004), “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 273, Mayıs, s.149-152
- AYDIN, Fazıl (2002a), “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma”, Vergi Sorunları, Sayı 170, Kasım, S. 42-51.
- AYDIN, Fazıl (2002b) “OECD Ülkelerinde Vergilendirme 1”, Yaklaşım, Sayı 111, Mart, S. 35-40.
- AKSOY, Şerafettin (1994), “Kamu Maliyesi”, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- AKTAN, Coşkun Can, D.Dileyici, İ.Y.Vural (2004), *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- AKTAN, Coşkun (2000),“Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, TOSYOV Yayınları, Ankara.
- ARIKAN, Yahya (2005), “Dolaylı Vergilerin Dayanılmaz Cazibesi”, Dünya, 29 Mart, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-03-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-03-2005(1).htm) (Erişim Tarihi 22.01.2007)
- ARIKAN, Zeynep (2005), “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Sorunları*, Sayı 199, Nisan, s.151
- ATILGAN, Hasan (2004), *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’de Ki Durumunun Analizi*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara
- AYAZ, Garip (2005), “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, *Vergi Dünyası*, Sayı 289, Eylül, s.63–65.
- BATIREL, Ömer Faruk (2004), “Avrupa Birliği Üzerine Yazılar” Editörler: IŞIK, Abdulkadir, T. BERKSOY, Avrupa Birliğinde Vergi Koordinasyonu: Gelişim Ve Eğilimler, SPK Yayını, S. 71-81.

- BATIREL, Ömer Faruk ve Adnan Tezel (1989), “Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler Ve Beklentiler”, İTO Yayınları, İstanbul.
- BİLİCİ, Nurettin (2004), “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara.
- BOR, Çetin (2003) “Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme” *Yaklaşım*, Sayı 125, Mayıs, s.172-179.
- BUDAK, Tamer (2007) “Türk Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı 308, Nisan, S.205-221.
- CANDAN, Turgut (2004), ”Vergi Kararları Işığında Vergi Kayıp Ve Kaçağı”, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, Mayıs.
- CANSIZLAR, Doğan (2004), “Avrupa Birliği Üzerine Yazılar” Editörler: IŞIK, Abdulkadir, T. BERKSOY, Sermaye Piyasalarında Vergilendirme Uygulamalarının Karşılaştırılması: Avrupa Birliği Ülkeleri Ve Türkiye”, SPK Yayını, S. 97-118.
- ÇAKMAK, Şefik (2003), “Türkiye’de Uygulanan Ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları”, *Vergi Dünyası*, Sayı 262, Haziran, s.38-50.
- ÇOBAN, Hilmi (2005) “Komşunun Vergi Sistemi, Vergi Sorunları, Sayı 202, Temmuz, S. 155-167.
- DEĞER, Nuri (2004a), “Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-1” *Yaklaşım*, Sayı 143, Kasım, S. 56-63.
- DEĞER, Nuri (2004b), “Katma Değer Vergisi 20 Yaşında- 2” *Yaklaşım*, Sayı 144, Aralık 2004, S. 34-41.
- DEMİRCAN, Esra Siverekli (2003), “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 267, s.110-117.
- DEVİRİM, Fevzi (1999), *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

- DURMUŞ, Mustafa (2004), “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri”, *Yaklaşım*, Yıl 12. Sayı 135, Mart, s.219–224.
- ERDİKLER, Şaban (2005), “Dolaylı Vergiler Ve OECD Ülkeleriyle Karşılaştırma”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=45656> (23.04.2007)
- GENCEL, Ufuk (2005), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, *Vergi Sorunları*, Sayı 201, Haziran, s.150–163.
- GÜNAYDIN, İhsan ve Serkan Benk (2003), “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 267, Kasım, S.160-174
- GÜRDAL, Temel (2001), Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi, DEÜ SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir
- HEADY, Christopher (2006), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: OECD Deneyimlerinden Neler Öğrenilebilir”, Çev., Erkan Yetkiner, *Vergi Dünyası*, Sayı 294, Şubat 2006, s.32-42.
- İPEK, Selçuk (2004), Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali, Ekonomik Ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem), Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- İPEK, Halim (2006), “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması” *Vergi Raporu*, Sayı 81, Nisan-Mayıs, S.128-130.
- KARABACAK, Hakan (2005), “Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Şubat.
- KARLUK, Rıdvan (2003), “Avrupa Birliği Ve Türkiye”, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- MUSGRAVE, Richard A. (2004) “*Kamu Maliyesi Teorisi*”, Çev.; Orhan Şener, Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- MUTLU, Ayşegül (2002), “Özel Tüketim Vergisi”, *Yaklaşım*, Sayı 115, Temmuz, s. 46-52.

- NADAROĞLU, Halil (1998), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
- NAZALI, Ersin (2006), “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler Ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 304, S.161-168.
- NEUMARK, Fritz (1975), “Vergi Politikası”, Çev., İclal (Feyzioğlu) Cankorel, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ÖZ, Ersan (2006), “Türkiye’de Vergilendirme Ve Ekonomik Kriz Beklentisi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 212, Mayıs, S.138-145.
- ÖZ, Ersan (2002), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu”, *Vergi Dünyası*, Nisan 2002, http://www.geocities.com/ceteris_tr2/e_oz1.doc (erişim tarihi 27.02.2007).
- ÖZ, Ersan ve Mehmet ASLAN (2005) “AB’ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 205. Ekim, S. 150-167.
- ÖZÇELİK, Özer, Ercan YAŞAR (2006), “Kayıt Dışı Ekonomisini Azaltmaya Yönelik Öneriler”, *Mali Çözüm*, İsmmmo Yayını, Sayı 74, S. 214-232.
- RAKICI, Cemil ve Ersan ÖZ (2005) “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi” <http://www.cmis.org.tr/dergi/05A2004/mak2.pdf> (30-3-2005)
- RAKICI, Cemil (2004a), “Vergi Adaleti Ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 275, Temmuz, s.114–123.
- RAKICI, Cemil (2004b), “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna Ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 190, Temmuz, S 115-129.
- SARAÇOĞLU, Fatih ve Haydar Ejder (2002), “Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:164, s.123.

- SARAÇOĞLU, Fatih (2006), “Avrupa Birliğinin Vergi Politikası Ve Türkiye'nin Yükümlülükleri”, Vergi Raporu, Sayı 81, Nisan-Mayıs, S. 141-148.
- SEVİĞ, Veysi (2005a), “Dolaylı Vergilerde Israr Ve Sonuçları”, Dünya Gazetesi, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/04-01-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/04-01-2005(1).htm), (Erişim Tarihi 01.03.2007).
- SEVİĞ, Veysi (2005b)” Kayıt Dışılıkta Vergi Kaybı”, Dünya Gazetesi, 31.05.2005.
- SEVİĞ, Veysi (2004), “KDV Oranları ve ve AB Uygulaması”, Dünya, 21.09.2004.
- SÖYLER, İlhami (2005), “Vergileme De Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S.289, Eylül.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri (2005) “Bireysel Gelir Kavramının Tespitinde Türk Ve Amerikan Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması, *Vergi Sorunları*, Sayı 197, Şubat, S. 207-222.
- ŞENYÜZ, Doğan (2000), *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitapevi, Bursa
- ŞEKER, Murat (2006), “Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergiler Ve AB Vergi Sistemi İle Uyumlaştırma Süreci”, *Vergi Raporu*, Sayı 80, Şubat-Mart, s. 127-140.
- ŞENER, Orhan (1990), “AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi”, Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları, 6. Türkiye Maliye Sempozyumu, Şafak Matbaacılık, s.66-86. Ankara.
- TAŞ, Bülent (2002), “OECD Üyesi Ülkelerde Gelir Ve Kurumlar Vergisi Entegrasyonu Ve Türkiye İçin Yeni Bir Model Önerisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 250, Haziran, S. 29-46.
- TAVŞANCI, Aykut (2005), “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları*, Sayı 196, Ocak, s. 222-237.

TOKATLIOĞLU, M. Yıldız (2004) “Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası” Alfa Yayınları, İstanbul.

TOSUNER, Mehmet (1995) “Vergi Kayıp Ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş Ve Öneriler”, *Vergi Sorunları*, Sayı 85, Ekim.

TUNÇER, Mehmet (2003) “AB Ortak Politikası ve Türkiye”, Editörler: KAR, M., Hasan ARIKAN, Avrupa Birliği Uyumlaştırma Psikolojisi, Beta Yayınları, s.281-289.

TURHAN, Salih (1993), “Vergi Teorisi Ve Politikası”, Filiz Kitabevi, İstanbul.

ULUSOY, Ahmet, B. Karakurt (2002), “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, *Vergi Dünyası*, Sayı 254, Ekim

YARAŞLI, Genç Osman (2005), *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

YILDIZ, İ. Hüseyin (2005)” Dolaylı Vergilerle Nereye Kadar”, Akşam gazetesi, 27.04.2005.

YILMAZ, Hakan (1996), Türkiye’de Vergi Yapısı Ve 1980den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Uzmanlık Tezi, DPT, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi1.doc> (Erişim Tarihi 10.10.2006).

YURTSEVER, Hatice (2005). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler”, Vergi Raporu, Sayı 78, Ekim- Kasım, S. 119-131.

VANISTENDAEL, Frans (2002), “ Avrupa Birliğinin Vergilendirme Yetkisi Üzerine Bir Not”, Çev., Savaş Çelik, Vergi Sorunları, Sayı 173, Şubat.

www.canaktan.org.com.tr (Prof. Coşkun Can Aktan’ın Sitesi) 20.08.2007

www.dpt.gov.tr (Devlet Planlama Teşkilatı Resmi Sitesi) 10.05.2007.

www.erdikler.com.tr

www.gib.gov.tr (Gelirler İdaresi Başkanlığı Resmi Sitesi) 25.08.2007

www.malihaber.com (Maliyeye ilgili Haber ve Makalelerin Olduğu bir Site)
14.09.2007.

www.tisk.org.tr (Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu İnternet Sitesi)
29.09.2007.

www.turmob.org.tr (Türkiye Muhasebeciler Odası Başkanlığı Sitesi) 12.05.2007

www.yaklasim.com.tr (Yaklaşım Dergisinin İnternet Sitesi). 10.05.2006.

EKLER

EK 1: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1992-2003)

GELİRİN ÇEŞİDİ	1992	1993	1994	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
1- VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI (2+9+16+27+34)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
2- GELİRDEN ALINAN VERGİLER(3-8)	49,5	47,6	42,2	42,0	39,9	38,6	40,0	45,8	44,2	39,6	39,4	32,4	30,49
3- GELİR VERGİSİ	42,4	40,4	30,4	30,9	30,4	30,1	31,6	37,7	33,3	23,4	29,1	23,0	20,24
- Beyana Day.Gelir Ver.	5,1	4,2	3,4	3,1	3,0	2,9	2,3	3,1	3,2	1,3	1,2	1,4	1,29
- Götürü Usulde Gelir.Ver.(Basit Usul)	0,3	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,3	0,00	0,0	0,1	0,1	0,01
- Gelir Vergisi Tevkifatı	35,7	34,7	28,7	26,1	25,6	25,6	27,9	27,3	26,9	21,4	27,3	20,09	18,25
- Gelir Vergisi Dahili Tevkifatı	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-	-	-	-	-	-
- Gelir Ver.Kan.G.AI.G.V	1,2	1,1	1,3	1,2	1,3	1,2	1,0	0,9	0,7	0,7	0,5	0,5	0,64
G.V.M.Talih.Oy.İşl.Elde Edilen G.V.	-	-	-	-	-	0,0	0,0	-	-	-	--	-	-
- Kıy.Maden Ve Ziyet Eşya.Al.Vergi	-	-	-	-	-	0,0	-	-	-	-	-	-	-
- Devlet Tahvili Hazine Bonusu Faizi	-	-	-	-	-	-	-	6,0	2,4	0,0	0,0	0,0	-
4- KURUMLAR VERGİSİ	7,1	7,2	8,2	7,5	9,5	8,4	8,3	8,1	10,5	8,9	9,3	9,3	10,25
- Beyana Day.Kurumlar Ver.	4,3	4,5	4,7	4,3	5,1	4,3	4,4	3,9	3,4	1,5	1,7	1,8	1,97
- Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,8	0,3	0,1	0,1	0,1	0,08
- Kurumlar Vergisi Dahili Tevkifatı	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-	-	-	-	-	-
- Kurumlar Ver.Kan.G.AI.G.V.	2,5	2,4	3,2	2,9	4,1	3,7	3,6	3,4	6,7	7,3	7,4	7,5	8,18
- Vergi Barışı Kıy.Mad. Ve Ziyet Eş. Al.Vergi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,02
- G.V.M.Talih.Oy.İşl.Elde Edilen K.V.	-	-	-	-	0,0	0,1	0,1	-	-	-	-	-	-
5- EKONOMİK DENGE VERGİSİ	-	-	-	3,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6- EK GELİR VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	0,4	-	-	-
7- FAİZ VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	6,2	1,0	0,1	-
8- EK KURUMLAR VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	0,2	0,7	-	-	-
9- SERVETTEN ALINAN VERGİLER (11-16)	0,9	1,0	0,9	6,3	0,8	0,8	0,7	0,8	1,2	1,3	1,1	1,2	2,46
10- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	0,7	0,8	0,7	0,7	0,7	0,8	0,7	0,7	0,9	0,8	1,0	1,2	1,43
11- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,07

GELİRİN ÇEŞİDİ	1992	1993	1994	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
12- NET AKTİF VERGİSİ	-	-	-	5,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13- EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ (*)	-	-	-	0,1	-	-	-	-	--	-	-	-	-
14- EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ (**)	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3	0,3	-	-	0,96
15- EK EMLAK VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	0,2	-	-	-
16- MAL VE HİZMETLERDEN ALINAN VERGİLER(17-26)	33,4	33,8	40,1	36,5	39,6	43,3	41,8	39,1	41,3	42,9	45,6	50,4	52,09
17- DAHİLDE ALINAN KDV	19,1	19,3	20,7	18,9	19,6	18,7	18,1	17,2	16,4	16,9	18,3	19,4	18,25
18- EK VERGİ	0,1	0,1	1,5	1,4	1,6	1,9	1,2	0,8	1,0	2,0	2,1	-	-
19- TAŞIT ALIM VERGİSİ	1,7	2,0	1,3	1,2	1,3	1,6	1,6	1,4	1,4	1,6	0,8	-	-
20- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22,9	26,45
- Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	18,7	17,90
- Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8	1,71
- Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül.İlişkin ÖTV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3,3	6,54
- Dayanıkl Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	0,30
21- AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ	4,8	4,8	8,7	7,9	9,5	13,5	13,4	11,6	15,2	12,3	14,2	--	-
22- BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	2,8	2,7	3,1	2,8	2,3	2,5	2,4	3,4	3,1	3,2	3,8	1,7	1,38
23- DAMGA VERGİSİ	2,9	3,0	2,6	2,3	2,7	2,6	2,6	2,6	2,4	2,7	2,1	2,2	2,02
24- HARÇLAR	2,0	1,9	2,2	2,0	2,6	2,4	2,4	2,1	1,7	1,7	1,9	1,9	1,89
25- ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	1,6	1,5	1,4	1,24
26- ÖZEL İŞLEM VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	0,8	0,9	1,0	0,86
27- DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER (28-33)	16,1	17,5	16,8	15,3	18,0	17,3	17,4	14,3	13,4	16,2	14,0	15,9	14,92
28- GÜMRÜK VERGİSİ	1,2	3,3	2,4	2,2	2,8	2,4	2,4	1,8	1,6	1,4	1,0	1,0	1,05
29- AKARYAKIT GÜMRÜK VERGİSİ	0,0	1,6	1,7	1,5	1,7	0,3	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00
30- TEK VE MAKTU VERGİ	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00
31- İTHALDE ALINAN KDV	10,6	11,7	12,3	11,2	13,2	14,4	14,8	12,3	11,7	14,7	13,0	14,9	13,81
32- İTHALAT DAMGA RESMİ	3,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33- RIHTIM RESMİ	1,1	0,8	0,4	0,3	0,3	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,06

34- KALDIRILAN VERGİLER ARTIKLARI	0,0	0,1	0,0	0,0	1,7	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,05
--	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	-------------

KAYNAK : gelirler.gov.tr

(1) EDV,NAV. VE EMTV. HARİÇ

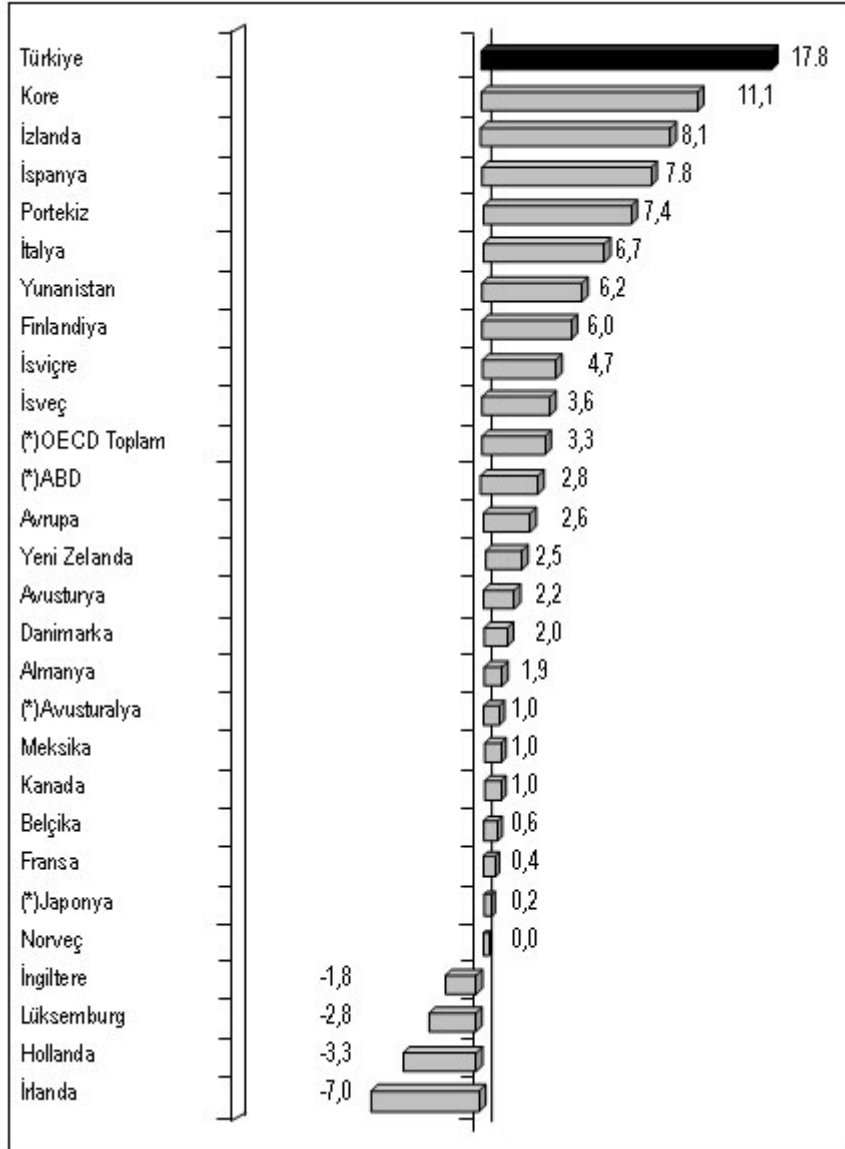
(2) EDV,NAV. VE EMTV. DAHİL

(*) 04.05.1994 tarih ve 3986 sayılı kanunla.

(**) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 4837 Sayılı Kanun ve 4962 Sayılı Taşıt Vergisi Kanunu (Anayasa Mahk.İptal)

EK 2: OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ



Kaynak: OECD, Revenue Statistics 1985-2002, 2003 Edition

EK 3 : Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (2004)

Toplam vergi gelirleri içindeki payı						
Ülkeler	Vergi gelirleri/GSYİH	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Mal ve Hizmet vergileri	Diğer Vergiler
Danimarka	49.5	52.4	5.2	3.2	33.0	6.2
Finlandiya	46.5	33.3	8.1	24.2	30.9	3.5
Lüksemburg	46.5	20.4	18.5	22.1	27.0	12.0
İtalya	44.4	25.3	9.5	30.1	25.9	9.2
Fransa	45.1	14.0	5.8	37.4	27.8	15.0
İspanya	33.7	21.9	7.8	30.2	28.9	11.2
Yunanistan	33.7	13.2	6.4	31.5	41.0	7.9
Avrupa Topluluğu	41.5	25.5	8.5	26.1	30.9	9.0
OECD ortalaması	37.2	26.2	8.8	22.1	32.1	10.4
Türkiye	27.9	21.7	5.7	12.9	37.1	22.6

Kaynak: turmob.org.tr (12.05.2007)

EK: 4 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1970-2006)

YILLAR	ORAN (%)
1970	88,5
1971	89,9
1972	88,7
1973	89,6
1974	82,3
1975	89,2
1976	91,0
1977	87,1
1978	84,0
1979	81,2
1980	82,5
1981	81,5
1982	79,0
1983	81,1
1984	81,8
1985	84,9
1986	88,0
1987	89,6
1988	90,7
1989	87,9
1990	85,9
1991	82,5
1992	81,7
1993	81,3
1994	82,8
1995	85,6
1996	88,1
1997	89,8
1998	89,5
1999	86,8
2000	90,5
2001	90,3
2002	91,4
2003	92,5

2004	93,0
2005	92,0
2006	92,2

Kaynak: gib.gov.tr (10.09.2007)

Not: 1- 1970-2005 Yılları Tahsilat Oranları Mahalli İdare Ve Fon Payları Hariç, Red Ve İadeler Dahil Tutarlara Göre Alınmıştır.

2- 2006 Yılı Tahsilat Oranı Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahil Tutarlara Göre Alınmıştır.

EK:5 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1923-2006)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ		DOLAYSIZ VERGİLER(1)		DOLAYLI VERGİLER(2)	
	(1000 TL)	(%)	(1000 TL)	(%)	(1000 TL)	(%)
1923	95.354	100	46.223	48.	49.131	52
1930	164.607	100	42.915	26	121.692	74
1935	154.957	100	68.287	44	86.670	56
1940	231.506	100	108.455	47	123.051	53
1945	522.976	100	255.118	49	267.858	51
1950	1.242.185	100	447.963	36	794.222	64
1955	2.254.668	100	818.616	36	1.436.052	64
1960	5.177.201	100	2.173.956	42	3.003.245	58
1965	10.294.643	100	3.407.895	33	6.86.748	67
1970	23.002.943	100	8.636.999	38	14.365.944	62
1975	95.008.789	100	44.391.603	47	50.617.186	53
1980	749.849.431	100	470.770.957	63	279.078.474	37
1985	3.829.116.958	100	1.795.733.830	47	2.033.383.128	53
1990	45.399.534.298	100	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1995	1.084.350.504.039	100	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
2000	26.503.698.413.260	100	10.849.961.708.330	41	15.653.736.704.930	59
2001	39.735.928.149.700	100	16.058.048.860.090	40	23.677.879.289.610	60
2002	59.631.867.852.060	100	20.060.524607.610	34	39.571.343.244.450	66
2003	84.316.168.755.700	100	27.780.137.575.950	33	56.536.031.179.750	67
2004	101.038.904.000	100	31.147.157.000	31	69.891.747.000	69
2005	119.250.807.000	100	36.589.582.000	31	82.661.225.000	69
2005	131.948.778.000	100	43.081.460.000	33	88.867.318.000	67
2006	151.265.721.000	100	47.334.631.000	31	103.931.090.000	69

Kaynak: gib.gov.tr

Not : bu tabloda yer alan :

(1) Dolaysız vergiler; gelirden alınan vergiler ve servetten alınan vergiler gruplarını kapsamaktadır.

(2) Dolaylı vergiler; mal ve hizmetlerden alınan vergiler, dış ticaretten alınan Vergiler grupları ile kaldırılan vergiler artıklarını kapsamaktadır.

EK: 6 AB ÜLKELERİ ve TÜRKİYEDE VERGİ YÜKLERİ (1965-2004)

AB ÜLKELERİ VE TÜRKİYEDE VERGİ YÜKLERİ										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004
AB-15	27.9	33.2	38.8	39.4	40.8	42.1	41.4	40.7	40.8	40.7
AB-19	27.9	33.2	38.7	39.4	40.2	40.6	40.0	39.6	40.1	40.0
AB-25		-	-	-	-	41.9	41.1	40.4 3	40.6	40.5
TÜRKİYE	9.9	16.0	15.4	20.0	22.6	32.3	35.1	31.1	32.9	33.3

KAYNAK: OECD revenue Statics(1965-2003) EUROSTAT ve Maliye Bakanlığı Gelirler

Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı) verilerinden yararlanılarak tarafsızca derlenmiştir.

AB-19: OECD üyesi 19 AB ülke ortalaması

AB-19: AB'ye son katılan 10 ülke haricindeki üyelerin ortalaması

AB-25: Tüm AB üyeleri ortalaması

EK: 7 OECD ÜYESİ ÜLKELERDE VERGİ YÜKÜ (1975-2004)

	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2003	2004
Kanada	31.9	32.5	35.9	35.6	35.6	34.0	33.8	33.0
Meksika		17.0	17.3	16.7	18.5	18.1	19.0	18.5
Abd	25.6	25,6	27,3	27,9	29,9	26,3	25,6	25,4
Avustralya	26,5	29,1	29,3	29,8	32,1	31,4	31,6	
Japonya	20,9	27,4	29,1	26,7	26,5	25,8	25,3	
Kore	15,1	16,4	18,9	19,4	23,6	24,4	25,3	24,6
Y.Zellanda	28,5	31,3	37,7	36,9	33,9	35,0	34,9	35,4
Avusturya	36,7	40,9	39,6	41,1	42,6	43,6	43,1	42,9
Belçika	40,6	45,6	43,2	44,8	45,7	46,2	45,4	45,6
Çek Cum.				37,5	36,0	37,0	37,7	37,6
Danimarka	40,0	47,4	47,7	49,5	50,1	48,7	48,3	49,6
Finlandiya	36,8	40,2	44,3	46,0	48,0	45,8	44,8	44,3
Fransa	35,5	42,4	42,2	42,9	44,4	43,4	43,4	43,7
Almanya	35,3	37,2	35,7	37,2	37,2	35,4	35,5	34,6
Yunanistan	21,8	28,6	29,3	32,4	38,2	37,1	35,7	
Macaristan				42,4	39,0	38,8	38,5	37,7
İzlanda	29,8	28,7	31,8	32,1	39,4	38,5	39,8	41,9
İrlanda	29,1	35,0	33,5	32,8	32,2	28,7	29,7	30,2
İtalya	26,1	34,4	38,9	41,2	43,2	42,5	43,1	42,2
Lüksemburg	37,5	45,1	40,8	42,3	40,6	41,3	41,3	40,6
Hollanda	41,3	42,8	42,9	41,9	41,2	39,2	38,8	39,3
Norveç	39,3	43,0	41,5	41,1	43,2	43,8	43,4	44,9
Polonya				37,0	32,5	34,1	34,2	
Portekiz	20,8	26,6	29,2	33,6	36,4	36,5	37,1	
Slovak Cum.					34,3	33,0	31,1	30,8
İspanya	18,2	26,9	32,1	31,8	34,8	34,8	34,9	35,1
İsveç	42,0	48,2	53,2	48,5	53,9	50,1	50,6	50,7
İsviçre	27,4	26,1	26,0	27,8	30,5	30,1	29,5	29,4
Türkiye	16,0	15,4	20,0	22,6	32,3	31,1	32,8	36,1
İngiltere	35,3	37,7	36,5	35,1	37,5	35,6	35,6	
Oecd Ort.	30,3	33,5	34,8	35,7	37,1	36,4	36,3	
Oecd Amerika Ort.	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	26,1	26,1	25,6
Oecd Pasifik Ort.	22,7	26,0	28,7	28,2	29,0	29,1	29,3	
Oecd Avrupa Ort.	32,1	36,4	37,3	38,3	39,7	39,0	38,9	
Ab.Ort.	33,1	38,6	39,3	39,9	40,4	39,6	39,4	

KAYNAK: OECD

Not: gayri safi yurt içi hasılaya parafiskal gelirler dahil.

(*) Geçici

EK: 8 SON DÖRT YILDA VERGİ ORANLARI ve VERGİLER (2003-2006)

SON DÖRT YILDA VERGİ ORANLARI ve VERGİLER				
VERGİ TÜRÜ	2003	2004	2005	2006
Gelir Vergisi (ücretlerde%)	15-40	15-40	15-35	15-35
Gelir Vergisi(diğer%)	20-45	20-45	20-40	15-35
Gelir V. Geçici V.(%)	20	20	20	15
Kurumlar Vergisi	30	33	30	20
Kurumlar V. Geçici V.	30	33	30	20
Kâr Dağıtım Spotajı(%)	10	10	10	10
KDV (Temel Oran%)	18	18	18	18
ÖTV (parfüm, cilt bakımı, havyar, cep telefonu, makyaj malzemesi vs.)	6.7	6.7	20	20
ÖTV (Otomobil-silindir hacmi)*				
-1600 cm ³ den az(%)	27	30	37	37
-1601-2000 cm ³ arası(%)	46	52	60	60
-2000 cm ³ den büyük(%)	50	75	84	84

Otomobillerden ayrıca %18 KDV ve ÖTV'nin de %18 KDV'si de alınıyor.
Böyle olunca KDV+ÖTV oran sırasıyla: 61.6, 86.8, 117.1 oluyor.

ÖZGEÇMİŞ

1980 yılında Çorum ilinin Saray köyünde doğdu. İlköğrenimini Çorum ili Milli Eğitim Vakfı İlköğretim Okulu'nda, orta öğrenimimi İmam Hatip Lisesi'nde tamamladı.1998 yılında Selçuk Üniversitesi İşletme Bölümüne kaydımı yaptırdı. 2002 Haziran döneminde adı geçen okuldan mezun oldu. 2003 yılında Sakarya üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Maliye Bölümüne Yüksek Lisans kaydımı yaptırdı. İlk yıl Sakarya Üniversitesi bünyesindeki Rosem (Rotary Sürekli Eğitim Merkezi) de bir yıl süresince yabancı dil (İngilizce) hazırlık kursu aldı. Kursu başarı ile bitirdi. 2004-2005 Eğitim döneminde yüksek lisans ders eğitimini tamamladı. 2005 yılı Eylül ayında “Türk Vergi Sisteminin Dolaysız Vergilerde Etkinlik ve Adalet Açısından İncelenmesi” başlıklı tez çalışmasına başladı. 2 Ekim 2007 tarihinde adı belirtilen tez çalışmasını tamamlamış bulunmaktadır.

Saygılarımla.