

DOLAYLI VERGİLERDE ADALET SORUNU

Veli KARGI^(*)

- GİRİŞ

Vergiler; devletin veya devletten aldıkları vergilendirme yetkisi ile diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, yasal ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir. Başka bir ifadeyle vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere, ekonomik birimlerden hukuki ve siyasi cebir altında devlete fon aktarılmasıdır. Bu anlamda vergiler, klasik fonksiyonlarının yanında iktisadi, mali ve sosyal görevler üstlenmiş olan devletlerin tarih boyunca en önemli ve sağlam gelir kaynakları olmuştur. Yaptırım gücüne dayanarak, devletin karşılıksız olarak topladığı vergiler genel olarak gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır.

Ekonomik gelişmenin en uygun ölçüsü olarak genellikle gelirin kabul edilmesine karşın, harcama esas da çoğu zaman bu amaçla kullanılmıştır. Gelir ve harcama esaslarının birbirine üstünlüğü ile ilgili tartışmalar yıllar boyu sürmüştür. Vergi ödeme gücünün bir göstergesi kabul edilen geliri vergilemenin, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilme, tasarrufları ve sermaye birikimini artırmayı amaçladığı söylenebilir.

Ancak, ekonomik ve sosyal gelişme ile birlikte, devletin ekonomiye müdahalesinin giderek artması kamu harcamalarının finansmanında vergi gelirlerini artırma eğilimini güçlendirmiştir. Bunun sonucu,

harcamalar üzerinden alınan vergilerde vergi sistemleri içinde önemli yer tutmaya başlamışlardır. Özellikle azgelişmiş ülkelerde tasarruf yetersizliği sermaye birikimi önünde ciddi bir engel teşkil etmektedir. Bu tür ülkelerde sermaye birikimi sağlamak adına zorunlu tasarruf olarak harcama vergileri giderek büyük önem kazanmaktadır.

Ülkeler sosyo-ekonomik yapılarına göre vergi gelirlerini dolaylı ve dolaysız vergilerden karşılamaktadırlar. Gelişmiş ülkeler de kazanç üzerinden alınan dolaysız vergiler ağırlık taşıırken, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler önem taşımaktadır. Dolaylı vergiler uygulama kolaylığı nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde tercih nedeni olmaktadır. Geleneksel toplumlarda, para ekonomisine girilmemiş olması nedeniyle yurt içi dolaylı vergiler önemli bir paya sahip değildir. Bu dönemlerde bir kaç maddeyi içeren özel tüketim vergileri ön planda bulunmaktadır(Ayhan, s.3).

Sosyal ve ekonomik politikanın bir aracı olması nedeniyle vergilerin, tüketim ve üretimin yapısal bünyesi, yatırımların boyutları, şekli, yeri ve rekabet şartları üzerinde önemli etkileri vardır.

Bu çalışmada dolaylı vergilerin vergi sistemi içindeki yeri ve önemi, OECD ülkeleri ile karşılaştırılması olarak ele alınmaktadır.

II. DOLAYLI VERGİLERİN YERİ VE ÖNEMİ

Vergi; devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini

^(*) Yard. Doç. Dr., Mersin Üniversitesi İ.İ.B.F., Maliye Bölümü- MERSİN

finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kişilerden veya kuruluşlardan, egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı yasalarla, karşılıksız olarak aldığı parasal tutarlardır(Kazgan-Önder, s.118).

Bu tanımda verginin; kim veya kimler tarafından alınabileceği, ne amaçlarla ve kimlerden alındığı, alınmasında herhangi bir yasal veya yasal olmayan bir zorunluluk olup olmadığı, nasıl ödenebileceği ve dayanağı belirtilmektedir.

Bilindiği gibi vergiler çeşitli amaçlar için alınmaktadır. Söz konusu amaçlar zaman süreci içinde sürekli olarak değişmiş ve buna bağlı olarak vergilerin sınıflandırılmasına esas olan kriterler de çeşitlilik göstermiştir. Örneğin vergi alacaklısını temel alarak yapılacak sınıflandırma sonucu federal devlet, federe devlet ve komün vergileri veya merkezi devlet vergileri ile yerel yönetim vergileri gibi bir gruplandırma yapılabilir. Verginin sürekli şekilde alınıp alınmamasına göre de olağan vergiler- olağanüstü vergiler olarak gruplandırılabilirdiği gibi vergilerin tahsil şekline göre dağıtma ve nispi vergiler diye ikiye ayırmakta mümkündür. Vergiler ayrıca çok çeşitli kıstaslara göre sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Bu sınıflandırmaların belli başlıları; Aynî ve nakdî vergiler, şahıs ve mal vergileri, objektif ve sübjektif vergiler, değer ve miktar vergileri, gelir, servet ve gider vergileri, dolaylı ve dolaysız vergiler sınıflandırmasıdır. Önemlerini hemen hemen tümüyle kaybetmiş bu sınıflandırmaların yanısıra günümüzde önemini hala koruyabilen sübjektif-objektif vergiler, dolaysız(vasitasız) vergiler - dolaylı(vasitalı) vergiler gibi ayırım şekilleri de vardır (Turhan, s.109).

Vergileri "dolaysız" (vasitasız) ve "dolaylı" (vasitalı)-olmak üzere ayırmak, çok uzun tarihî bir geçmişe sahiptir. Mediavilla'nın, daha 13. yüzyılda kilise adamlarının dolaylı bir biçimde vergilendirilmesinin doğru olup olmadığı konusu hakkında yapmış olduğu ayrıntılı incelemelerine göre Ortaçağ ilâhiyatçıları tarafından bilindiği anlaşılan bu ayırım, özellikle Birinci Dünya Savaşına kadar teori ve uygulamaya tamamen hâkim olmuştur. Fakat asırlardan beri kullanılan bu iki kavram, 20. yüzyılda yan-

sıma teorisinin kaydettiği büyük gelişmelerden sonra, zamanımız maliyecilerinin birçoğu (Seligman, Jeze, Brauer, Lampe, Laufenburger) tarafından çok şiddetli eleştirilere tâbi tutulmuş ve sözü edilen tasnif özellikle sağlam bir kriterle dayandırılmaması nedeniyle, yanlış anlamalara sebebiyet verecek derecede farklı yorumlara yol açtığı gerekçesi ile reddedilmiştir. Fakat, bu geleneksel tasnifin sadece tarihi bir önemi olduğunu, bugün için bir değeri bulunmadığını ileri süren yazarların giderek artmasına rağmen, yeni malî literatürde de bu tasnife halâ yer verilmekte ve ayrıca bu iki grupta yer alan vergiler uygulamada da sık sık kullanılmaktadır(Turhan, s.112-113).

Dolaylı verginin sözlük anlamı; yükümlüsü önceden bilinmeyen, malı satın alanı yükümlendiren, tüketiciden alınan vergidir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı her açıdan yeterince açıklığa kavuşmuş bir konu değildir. Bu konuda farklı görüşler vardır. Bu görüşler dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında kullanılan kıstaslardan kaynaklanmaktadır. Bu tür vergiler daha çok tüketimi temel alan vergiler olması nedeniyle, gider/ tüketim vergileri olarak da ele alınmaktadır.

Bilindiği gibi iktisadi tarafsızlık ilkelerine göre vergiler, kanun koyucunun amaçladığı dışında piyasaya, kaynakların dağılımına müdahale etmemeli, vergi ödeyiciler üzerinde en az yüke neden olmalıdır. Vergileme dolayısıyla ekonomideki faktör arzında meydana gelebilecek azalmalar toplam üretim hacminin azalmasına neden olabilir. Vergilerin tasarruf eğilimi, yatırım kararı ve emek arzı üzerindeki etkileri, kaynakların piyasaya sunulmamasına ya da tercihlerdeki değişikliklerle başka alanlara yönelmesine neden olabilir. Nitekim vergiler özellikle gelişmiş ülke ekonomilerinde söz konusu etkileri yaratarak verimli bir ekonomik ortamın oluşturulmasını engelledikleri için eleştirilmektedirler.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında kullanılan kriterlerden biri, verginin mükellef ile vergi idaresi arasına başka birilerinin girip girmemesine göre

yapılan bir ayırımdır (Erdem- Şenyüz-Tatlıoğlu, s.116). Verginin "dolaysız" ve "dolaylı" olarak iki büyük sınıfa ayrılması yaygındır. Bu ayırım iktisadi gücü temsil eden gelir ve serveti yakalamada bir olaya veya göstergeye dayanılıp dayanılmamasına göre yapılmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı uygulamada halen önemli ölçüde geçerliliğini korumaktadır. Genellikle konusu gelir ve servet unsuru olan vergiler dolaysız vergi sayılırken, mal ve hizmetlerle bir kısım ekonomik ve hukuki işlemler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergi olarak nitelenmektedir (Pehlivan, s.127)

Dolaysız vergilere gelince, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtmaya olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi dolaysız (doğrudan) vergilere örnektir.

III. DOLAYLI VERGİLERDE VERGİ ADALETİ ve VERGİ YÜKÜ SORUNU

Klasik yazarlar da dahil olmak üzere iktisat ve maliye ilmi ile uğraşanların hemen hepsinin üzerinde önemle durdukları konulardan biri adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil vergi sisteminin amacı vergi yükünün adil olarak dağıtılmasıdır. Adil bir vergi sisteminin kurulmasına ilişkin düşüncelere yön veren iki temel yaklaşım söz konusudur. Bunlardan birincisi fayda kriterine dayanan istifade yaklaşımı, diğeri ise vergi ödeme gücüne dayanan iktidar prensibidir (Nadaroğlu, s.309).

Vergi yükünün adaletli, eşit dağıtılabilmesi için vergilemede yatay ve dikey adaletle önem verilmesi gerekir. Bilindiği gibi, yatay adalet, durumları her bakımdan aynı olan (gelir, servet, kişisel durum vb.) kimseler için, vergilerin tutarı ve oranı, eşit olmasıdır. Buna karşılık koşulları farklı olan kişiler farklı vergi ödeyeceklerdir. Kısaca dikey adalet denilen bu kıstasa göre, diğer şartlar aynı olmak kaydıyla geliri fazla olan daha fazla vergi ödeyecektir (Nadaroğlu, s.311).

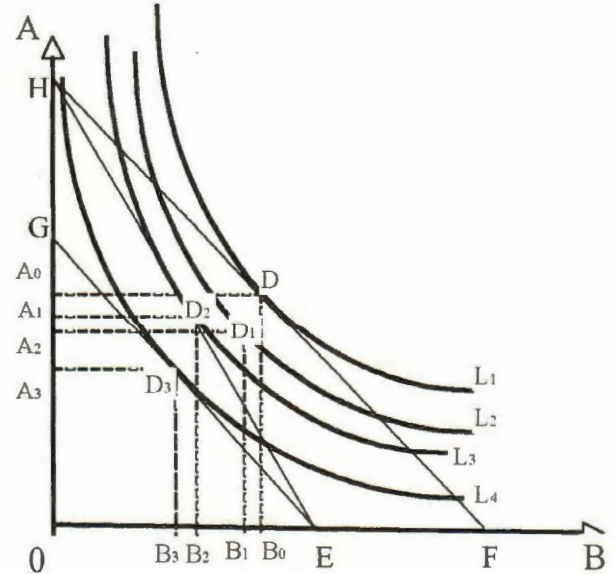
Verginin ödeme gücüne göre alınabilmesi için ödeme gücünü temsil eden unsurların bilinmesi ge-

rekmehtir. Vitti de Marco'nun belirttiği gibi vergi ya gelirin elde edilmesi, ya da elden çıkarılması veya servete sahip olunması nedeniyle alınmaktadır. Bu nedenle vergi sistemleri genel olarak geliri, harcamayı ve serveti vergileme kapsamına almaktadır.

Genel tanımıyla vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranını ifade eden "vergi yükü" kavramı, uygulanan vergi politikaları sonucu ekonomiden kamunun çektiği payı göstermesi yanında, bu yükün hangi kesimler üzerinde yoğunlaştığını ve ifade etmesi açısından önemlidir.

Vergi yükünün aileler/fertler üzerindeki etkilerini fayda teorisi ile açıklamak mümkündür. Verginin bu yolla açıklanabilmesi için "cardinalutility" yani faydanın ölçülebilirliğini veya "ordinalutility" faydanın iki boyutlu bir düzlemde gösterilebileceği kabul etmek gerekmektedir.

Çizim 1. Verginin Talep Üzerindeki Etkisi



Piyasada (A) ve (B) gibi iki mal olduğunu ve bu mallar üzerinde herhangi bir vergi söz konusu değil iken, ele alınan ailenin bütçe doğrusu HF nin fark-sızlık eğrisi (L1)'e teğet olduğu nokta (D) bu ailenin (A) malından (A0) (B) malından (B0) miktarından talep ettiğini göstermektedir. Şimdi sırası ile (tc) oranında bir tüketim vergisinin önce (A) malı üzerine sonra (B) malı üzerine daha sonra hem (A) malı hem

Gider vergileri günümüzde uygulanan şekliyle 20. yüzyıl başlarında vergi sistemlerine girmeye başlamıştır. II. Dünya savaşı ve 1929 ekonomik krizinin yarattığı mali güçlüklerle birçok devlet geçici bir önlem almak üzere genel gider vergilerinin yürürlüğe koymuşlardır. Fakat sağladıkları bol hâsılat nedeniyle, bu vergiler kısa zamanda gelişip vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmişlerdir. (Dikmen, s. 64-67)

İslam ülkelerinde uygulanmış bir nevi tüketim vergisi olan "Baç" lar Osmanlı İmparatorluğunda da uygulama alanı olmuştur. Tarih kitaplarında bu verginin Fatih ve Süleyman kanunnamelerinde yer aldığı gösterilmektedir. "Baç" lar şehirlerde, çarşı ve pazarlarda satılan mallardan alınmıştır. Modern anlamda gider vergileri uygulaması 1923 ten sonra başlar. Birinci Dünya savaşını izleyen yıllarda Avrupa ülkelerinde hızla yayılmaya başlayan gider vergileri, 1926 yılında Türk hükümeti de aşarın yerine kabul edip, uygulamaya koymuştur. Yaygın muamele vergisi niteliğinden olan bu vergi, bir yıl sonra yürürlükten kaldırılıp 1927 yılında Toplu muamele vergilerine geçilmiştir. Uygulamada görülen aksaklıkları gidermek, vergiyi ekonomik ve sosyal bünyeye uydurmak amacıyla 1931, 1934, 1940, 1950 yıllarında yeni muamele vergisi kanunu 1957 de çıkarılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle bir bölümü uygulamadan kaldırılan gider vergileri kanunu 1957 de çıkarılmıştır. Sözü edilen genel gider ve muamele vergilerinin yanı sıra 1926 da özel gider vergileri de konulmuştur. 1957 yılında çıkarılan yeni gider vergisi kanunu içine alındıklarından, aynı yıl özel gider vergileri uygulamasından vazgeçilmiştir. (Dikmen, s. 197-215)

Üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, malların satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanıyarak değer artışını temel alan, nesnel, çok aşamalı ve genel bir satış vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV), ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Diğer harcama vergilerine göre önemli bazı üstünlüklere sahip olan KDV, maliye tarihi-

nin en hızlı yayılan vergisi olmuş ve 1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere, Avrupa Birliği'ne (AB) üye tüm ülkelerde uygulamaya konulmuştur. AB dışındaki ülkelerde de hızla yayılma eğilimi gösteren KDV, 1990 yılı itibarıyla, 21 OECD üyesi ve 33 OECD üyesi olmayan ülkede olmak üzere toplam 54 ülkede uygulanmaktadır.

"Günümüzde dolaylı vergiler alanında sürdürülmekte olan uygulama, özellikle AB ülkelerinde yayılı işlem vergisi olarak KDV ve toplu işlem vergisi olarak da Özel Tüketim Vergileri çevresinde yoğunlaşmıştır. KDV nihayetinde AB vergisi olarak adlandırılmaktadır. Sağlık, sosyal ve diğer nedenlerle özel önem verilen bazı mal ve hizmetlerin daha ağır vergilendirilmesi, farklı vergi oranları ile özel tüketim vergileri bünyesinde gerçekleştirilmiştir. ABD'de ise, perakende satış vergisi(merchant sales tax), satıcı imtiyaz vergisi(seller privilege tax), toplam hasılat vergisi (gross receipts tax), kullanım vergisi (use tax), ve tüketim vergisi (excise tax) gibi satış vergileri uygulanmaktadır" (Ünlü, s.15-18).

Türkiye'de, günümüzün en modern harcama vergisi olarak kabul edilen KDV uygulamasına geçilmesine ilişkin tedbir ve politikalara ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer verilmiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda uygulamaya geçilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda geçiş için gider vergilerinin tabanının genişletilmesi öngörülmekle beraber, uygulamaya ancak Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir. 1985 yılında tek oranla uygulamaya giren KDV 1986 yılında çok oranlı hale getirilmiştir. (BİROL, s.1)

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergileri, genel ve özel tüketim vergileri olarak iki kategoride ayırmak mümkündür. 1985 yılında genel nitelikli bir tüketim vergisi olan katma değer vergisinin yürürlüğe girmesinden (17) yıl sonra, özel tüketim vergisi (ÖTV) adıyla yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Buna ilişkin 4760 sayılı Kanunla, Kanuna ekli dört ayrı listede gösterilen toplam 207 çeşit mal, özel tüketim vergisi kapsamına alınmıştır. 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren ilk teslimlerde Katma Değer

Vergisinin yanısıra Özel Tüketim Vergisi de uygulanmaya başlamıştır.

V. OECD ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN YERİ

Bir ülkedeki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken toplanan vergiler içindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin oranlarının karşılaştırılması çok kullanılan bir yöntemdir. Bilindiği üzere dolaysız vergiler gelir üzerinden alınır ve vergi adaletini sağlamada daha etkilidir. Çünkü artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna, muafiyet ve en az geçim indirimi gibi uygulamalarla doğrudan vergi ödeme gücü ile ilişki kurabilir. Dolaylı vergiler ise tersine artan oranlı bir yapıya sahiptir. Yani ödenen vergi alt gelir grubundaki kişiler için daha büyük önem ifade etmektedir. Dolaylı verginin uygulandığı ürünlerin düşük gelirli bütçesindeki payı, yüksek gelirli bütçelere göre daha fazladır. Vergi yükü asıl

olarak düşük ve sabit gelirli bütçelerde kalmaktadır.

Toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payının oransal olarak sürekli arttığı ve 2004 yılında bugüne kadarki en yüksek düzeyi olan yüzde 69,2'ye ulaştığı görülmektedir. 2005 yılı bütçesine göre ise bu oran yüzde 72,3 olarak öngörülmüş durumdadır. Bunun anlamı Tablo 3'den de izlenebileceği gibi vergi gelirlerimizin yaklaşık yüzde 73'ünün adil olmayan dolaylı vergilerden sağlanıyor olmasıdır. Bu durum vergi sistemimizde dikey adaleti (az kazanan az, çok kazanan çok vergi al), dolayısıyla da gelir dağılımını bozmaktadır (Arıkan, s.1).

Vergi yükünün dağılımı konusunda ise, özellikle Tablo 1 de görüldüğü gibi AB-15 ülkelerinde dolaylı ve dolaysız vergiler arasında dengeli bir dağılım vardır. Hatta bu dağılımda dolaysız vergilerin payının daha yüksek tutulduğu gözlenmektedir. (DPT; s.10)

TABLO 1. OECD Ülkelerinde Vergi Gelirinin Dağılımı (2003 Yılı)

	OECD	OECD Avrupa	OECD Amerika	AB-15	Türkiye
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	35,3	33,1	39,9	34,2	23,7
Sosyal Güvenlik Primleri	26,1	28,9	19,6	28,8	20,8
Tüketim Vergileri	32,9	33,1	32,5	31,4	52,4
Servet Vergileri	5,6	4,7	7,9	5,2	3,2

Kaynak: OECD, Revenue Statistics, 1965-2004, 2005 edition, Paris,

Bir ekonomide toplanan vergilerin o ekonomi üzerinde meydana getirdiği yüke toplam vergi yükü denilmektedir. Vergi yükü genellikle toplanan vergilerin, bu vergilerin alındığı gelire oranı şeklinde ifade edilir. 1965-2003 döneminde, Türkiye'deki Toplam Vergi Gelirlerinin /GSYİH (genel vergi yükü) oranı %10,6 dan %32,8 bir gelişme göstermiştir. Bu oran OECD ülkelerinde %25,8 den %36,3 e doğru bir seyir izlerken Avrupa Birliği üyesi 15 ülkede %40 ın üzerine çıkmıştır. Hatta Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya Fransa ve İtalya'da %45-48 arasında İsveç'te ise %50 oranının üstünde-

dir(OECD, Revenue Statistics, 1965-2004, 2005 edition, Paris)

Tablo 2. 2000-2005 döneminde OECD ülkelerindeki gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinin oluşturduğu vergi yükünün seyri hakkında bilgi vermektedir. Tabloda görüldüğü gibi Türkiye'deki vergi yükünün OECD ortalamasından yüksek olmasının yanı sıra tüm OECD ülkeleri ile kıyaslandığında %42,70 gibi bir oranla en yüksek vergi yüküne sahiptir. Gelişmiş ülkelerde bu oran %30 lar civarındadır.

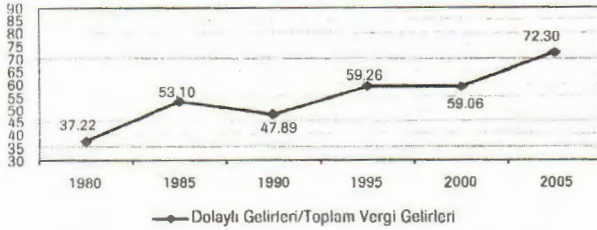
TABLO 2. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü 2000-2005
(Gelir Vergisi, SSK İşçi ve İşveren Payları Toplamı)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Avustralya	22,70	18,30	18,40	19,60	15,20	16,00
Avusturya	35,20	34,90	35,30	35,70	35,30	35,50
Belçika	42,60	42,60	42,40	41,60	42,70	40,30
Kanada	23,90	22,40	22,30	21,50	21,50	21,50
Çekoslovakya	22,70	24,50	24,50	27,10	29,00	27,10
Danimarka	31,00	30,60	30,00	29,90	29,40	29,60
Finlandiya	40,70	39,50	39,40	38,70	38,00	38,40
Fransa	40,70	40,50	40,90	41,30	41,50	41,70
Almanya	37,30	36,80	36,70	33,80	36,60	35,70
Yunanistan	39,80	39,70	39,50	38,10	38,70	39,20
Bulgaristan	41,50	41,60	42,20	39,40	41,00	39,90
İsland	5,70	5,80	8,30	9,70	10,60	11,00
İrlanda	15,50	12,80	9,10	6,40	8,50	8,10
İtalya	38,00	37,10	35,70	35,00	35,60	35,20
Japonya	21,10	21,30	27,10	23,80	24,60	24,90
Kore	15,70	15,70	15,50	15,80	16,10	16,20
Lüksemburg	14,70	13,20	11,30	11,60	11,70	12,20
Meksika	16,80	15,90	17,50	18,10	16,20	18,20
Hollanda	29,60	28,20	28,30	27,80	29,10	29,10
Yeni Zelanda	13,50	14,90	15,90	17,20	18,00	14,50
Norveç	28,40	29,30	29,70	29,60	29,90	29,60
Polonya	38,80	38,40	41,30	41,60	41,80	42,10
Portekiz	30,20	27,10	27,10	27,30	27,40	26,60
Slovakya	30,50	32,10	31,30	31,90	28,10	23,20
İspanya	32,10	32,70	33,10	32,50	32,90	33,40
İsveç	44,30	42,90	41,80	42,40	42,70	42,40
İsviçre	18,70	18,80	19,00	18,60	18,40	18,60
Türkiye	40,40	43,60	42,50	42,20	42,80	42,70
Birleşik Krallık(İngiltere)	27,00	24,90	25,10	26,60	26,80	27,10
Birleşik Devletler(Amerika)	15,90	15,10	14,30	11,80	11,80	11,90
ORTALAMA						
OECD	28,40	28,00	28,20	27,90	28,10	27,70
EU-15	33,10	32,10	31,70	31,20	31,80	31,60
EU-19	33,20	32,50	32,40	32,00	32,50	31,90
EU-15: Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya, İsveç ve Birleşik Krallık(İngiltere).						
EU-19 :EU-15 ülkeleri ile Çekoslovakya, Bulgaristan, Polonya ve Slovakya'dan oluşmaktadır .						

Kaynak: OECD, INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES FEBRUARY 2006

Vergilemede adaleti sağlamaktan uzak olduğunu belirtilen dolaylı vergilerin Türkiye'deki gelişimi Çizim 1'de görülmektedir. 1980 yılından başlayarak 2005 yılına kadar toplam vergi gelirleri içinde dolaylı dolaysız vergilerin payı dolaylı vergiler lehine sürekli artış göstermiştir. 1980 yılında %37,22 olan Dolaylı Vergi Gelirleri/ Toplam Vergi Gelirleri oranı 2005 yılına gelindiğinde %72,30 oranına yükselmiştir. Buna karşın Dolaysız Vergi Gelirleri/toplam Vergi Gelirleri oranı ise %62,78 den %27,70 oranına gerilemiştir.

Çizim 1. Dolaylı Gelirleri/Toplam Vergi Gelirleri



Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası verilerinden yararlanılarak çizilmiştir.

Gelir üzerinden alınan (dolaysız) vergilerin ağırlıklı olarak stopaj yoluyla tahsil edilmesi ve stopajın birçok gelir unsuru için nihai vergilendirmeye dönüşmesi, vergi tahsilâtında stopajın ön plâna çıkmasına neden olmaktadır. Stopaj yoluyla vergilendirme her ne kadar tahsilât maliyetleri anlamında etkin olsa da, vergi sisteminin üniter yapısına zarar vermekte; vergi yükünün oluşumunda gelir, servet ve harca unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir. Stopaj uygulamasının yaygınlaşması, sadece vergi politikalarının değil, ayrıca ekonomi politikalarının da bilinçli tercihinin bir sonucudur. Geçmiş dönemde kamu borç stoku finansmanının en temel (zorunlu) hedeflerden biri olması, mali tasarruflar üzerindeki vergi yükünün de bu politika çerçevesinde oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Diğer gelir unsurları üzerindeki marjinal vergi yükü yüzde 40'lar düzeyine kadar ulaşabilirken, mali tasarruflar üzerindeki vergi yükü genellikle, tanınan yüksek istisnalar ile birlikte, çok daha düşük düzeylerde oluşmuştur. Stopaj oranlarının yükseldiği dönemlerde bu uygulama

özellikle küçük tasarruf sahipleri üzerindeki nisbi vergi yükünün daha da artmasına neden olmuştur. Ancak, tasarruf sahiplerinin vergi idaresi ile karşı karşıya gelmeden stopaj yoluyla vergilendirilmesi, tasarrufların mali sisteme girmesine (en azından çıkmamasına) yardımcı olmuştur (DPT,s.27-28).

Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, başta enerji olmak üzere birçok girdi üzerindeki vergi yükünün hızla artması, üretimde maliyetlerin artmasına ve uluslararası rekabet kaybına yol açmaktadır. Kayıt dışı ekonomi de yarattığı vergi kaybıyla, kamu kesimindeki mali konsolidasyonun temel nedenlerinden biri olmakta, bu süreçte vergi yükünün hızla artması kaçakçılık ve kayıt dışına çıkma eğilimini artırarak kendini besleyen bir sürece dönüşmektedir. Dolaylı vergilerin payının % 72'e ulaşması kayıt dışılığı da tetiklemektedir. Özellikle sigara, alkol, akaryakıt üzerindeki yüksek vergi yükü bu alanlardaki kayıt dışılığı her geçen gün artırmaktadır. Bu durumun, Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen, "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır. Türk vergi sisteminin vergi adaletiyle bağdaşmayan bir diğer yanı ise, "en az geçim indirimi" uygulamasına sahip olmamasıdır (DPT, s.56).

VI. SONUÇ

Dolaysız vergiler genellikle kişiselleştirilebilen (subjektif) niteliktedir. Kişiselleştirilebilen vergiler kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanabilmekte ve uyumlaştırılabilmektedir. Özellikle en az geçim indirimi, artan oranlılık (matrah arttıkça vergi oranının artması) ve ayırma ilkesinin (gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirme rejimine tabi tutma) bu kişiselleştirmede payı büyüktür.

Dolaylı vergilerde nihai yükümlünün yani vergiyi fiilen yüklenenin kim olduğu bilinmemektedir. Sonuçta bu vergilerin yükümlüleri anonim olmak durumundadır. Bu nedenle verginin yükümlüsünün ekonomik ve sosyal duruma uyumlaştırılması

düşünülemez. O halde, dolaylı vergiler kişiler arasında ayırım yapmayan objektif karakterli vergiler olmaktadır.

Dolaysız vergilerde çok geliri olan yükümlüden çok vergi almak ya da gelirin kaynağı farklı olan yükümlülerden farklı vergi almak olanaklı olduğu halde, dolaylı vergilerde aynı malı tüketen yükümlülerden gelir seviyesi ne olursa olsun (farklı bile olsa) aynı vergiyi almak gerekmektedir.

Ödeme gücüne uydurulması güç olan dolaylı vergilerde hiçbir ayırım yapmadan her yükümlünün aynı vergiyi ödemesi şüphesiz büyük bir adaletsizliktir. Ödenen verginin aynı olması, ödeme gücü arttıkça vergi oranını düşürecektir. Bu durum vergi terminolojisinde tersine artan oranlılık kavramı ile ifade edilmektedir (Erdem- Şenyüz- Tatlıoğlu, s. 93).

Bir başka bakış açısına göre de dolaylı vergileri nihai tüketiciler beyanname vererek ödemezler; alış veriş eylemi sırasında öderler. Dolaylı vergiler bu nedenle, vergi ödeyenin ödeme gücüne karşı kayıtsızdır. Hangi gelir düzeyinde, hangi sosyal konumda olursanız olun, aynı mal veya hizmet üzerindeki vergileri aynı miktar veya oranda ödersiniz. Bu nedenle de dolaylı vergiler gayri adil vergi grubunda sayılır (http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_Gazete/Oyan_23Kas04.pdf).

Her koşulda, dolaylı vergilerin adaletsiz olduğunu ileri sürmek elbette mümkün değildir. Dışsalılık yaratan üretim ya da lüks mallar üzerine salınan dolaylı vergiler "düzeltici" nitelikte ve bozuk olan bireysel gelir dağılımını kısmen dengeleyen vergilerdir. Türkiye'de bazı ithalat kalemleri üzerine uygulanan yüksek fonlar, dolaylı vergi oranlarını yükselterek, gelir dağılımını bozmamakta, "aksi düzeltici" bir işlev görmektedir. Bununla beraber unutulmamalıdır ki, bu tür vergilerin, benzer iç üretim kalemleri üzerindeki koruyucu etkileri hasebiyle, tekeli piyasa oluşmasına ve tüketici rantlarının aşırı kâr olarak üreticiler tarafından sömürülmesine neden olmaları gündeme getirilebilir. Böylece, bu vergiler, endirekt yoldan bozucu etkide oluşturabilmektedirler. Dolaylı-dolaysız vergilerde dikkat edilmesi gereken bir nokta da, dolaysız vergilerin her koşulda yatay ve dikey vergi adaletini sağlayamayacağı ve

bu yüzden gelir dağılımını düzeltici sonuç oluşturmaktan uzak olabileceğidir (Kazgan-Önder, s.118).

Devlet için önemli bir kamu geliri oluşturan verginin, sınıflandırılmasında kullanılan dolaylı ve dolaysız vergilerin birbiriyle kıyaslanması sonucunda dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla daha adaletsiz yapıda olduğu fikrine ulaşabiliriz. Sonuç olarak dolaylı vergilerinde belirli şartlarda uygulanması halinde ülke ekonomisine olumlu katkıları olacağı kesindir.

KAYNAKLAR

ARIKAN, Yahya; "Dolaylı vergilerin dayanılmaz cazibesi", DÜNYA 29.03.2005.

AYDEMİR, Birol,; "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etkatif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması", DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996 Ankara . ISBN 975-19-1461-2 s.1"

AYHAN, Emin Halûk ; Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi, DPT Uzmanlık Tezi ANKARA 1983

ERDEM, Metin- ŞENYÜZ, Doğan- TATLIOĞLU, İsmail: Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, 3. Basım, Bursa- 2003

DİKMEN, Orhan: Vasıtalı Vergiler, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1950

DPT; 9. Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu ANKARA - Temmuz 2006

<http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>

http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_Gazete/Oyan_23Kas04.pdf

KAZGAN, Gülten- ÖNDER, İzzettin ve diğerleri: Türkiye'de Gelir Bölüşümü, Ankara: TOBB yayınları, 1992

KIZILYALLI, Hüsnü: Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, A. Ü. Siyasal Bilgiler Yay NO:33 Sevinç Matbaası, Ankara 1969.

NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2000

ÖNCEL Mualla: Gider Vergileri, A. Ü. Hukuk

Fakültesi Yay No:226, Sevinç Matbaası, Ankara
1967. (Dipnotlarda A. g. e. olarak anılacaktır.)

PEHLİVAN, Osman; Kamu Maliyesi, Derya Kitapevi, Trabzon 2004.

TURHAN, Salih; Vergi Teorisi, Elektronik Ofset
İstanbul 1979 .

ÜNLÜ, İ. Levent ;Amerika Birleşik Devletlerinde
Harcama Vergilerinin Yeri ve Önemi, HUK
29.6.2001 gün 989/287-2 sayılı Bilim Raporu



ÖZEL BÖLÜM

