

## TÜKETİM ÜZERİNDEN ALINAN (DOLAYLI) VERGİLER VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ\*

**Hamit Çetin**

Araştırma Görevlisi

Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

E-posta: hamitcetin@sdu.edu.tr

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8629-1045>

### ÖZET

*Çalışmada dolaylı vergilere ağırlık verilmiş ve ilk olarak tüketim üzerinden alınan vergiler hakkında ayrıntılı bir şekilde bilgi verilmiştir. Daha sonar Türkiye'deki dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payları ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve gelişmiş ülkelerdeki dolaylı vergilerin, o ülkelerdeki vergi gelirleri içindeki payları ile karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucunda Türkiye'deki dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarının yüksek olduğu tespit edilmiş ve toplum üzerinde olumsuz etkileri tartışılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler, Dolaylı Vergiler

### FROM CONSUMPTION OVER FUNDS (INDIRECT) INCOME TAX AND TURKEY SAMPLE

### ABSTRACT

*In this study, indirect taxes have been emphasized and firstly detailed information has been given about the taxes on consumption. It is then their share in the tax revenues of indirect taxes in Turkey examined and detailed in indirect taxes in developed countries, it has been compared with the share of tax revenues in the*

---

\* Bu makalede bilimsel araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyulmuştur.

Bu makale yazarın yüksek lisans tezinden hazırlanarak üretilmiştir.

**Atıf (APA):** Çetin, H., (2020), Tüketim Üzerinden Alınan (Dolaylı) Vergiler ve Türkiye Örneği, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 12 (1): 19-37.

*country. It was ascertained that the comparison results in a high share of indirect taxes in tax revenues in Turkey and negative effects on society were discussed.*

**Keywords:** *Tax, Consumption Taxes, Indirect Taxes*

**JEL Codes:** *H20, H21*

## **1. GİRİŞ: GENEL OLARAK TÜKETİM ÜZERİNDEN ALINAN (DOLAYLI) VERGİLER**

Kişilerin gelir düzeyleri dikkate alınmadan yalnızca üretim, tüketim ve değişim vb. ekonomik olaylara dayanan ve üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere tüketim vergileri denilmektedir (Edizdoğan, 1981: 2). Tüketim vergileri objektif vergilerdir ve bu vergilerde kişiye göre muamele sözkonusu değildir. Irkı, dini, cinsiyeti, zengin ya da fakir olması, evli ya da bekar olması, mülteci yada göçmen olması hiç fark etmeksizin verginin doğmasına sebebiyet veren herkes verginin mükellefidir. Bu vergiler genel olarak mal ve hizmetlerin fiyatı içinde saklandıkları için kişiler genellikle ne kadar vergi ödediklerinin pek farkına varmazlar. Bu sebepten dolayı da mükelleflerin psikolojisine uygun vergilerdir (Şen ve Sağbaş; 2015: 218).

Tüketim vergilerinin miktarı tüketim harcamalarına göre değişim göstermektedir. Vergilenmiş mal ve hizmeti daha fazla kullanan kişilerin, diğerlerine göre daha fazla vergi ödeyecekleri bilinmektedir. Bu vergiler, tersine artan oranlı vergi özelliği taşıdıklarından, gelir arttıkça tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınacak olan verginin gelire oranı azalma gösterecektir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 343).

Tüketim vergileri, gelirin ve servetin tüketim yoluyla harcanması ile alınan vergilerdir. Gelir ve servetin harcandığı anda genellikle mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş bir şekilde vergilendirilen vergiler dolaylı vergiler olarak adlandırılmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin ilk uygulama şekli eski Mısır ve Roma’da, alım ve satım üzerinden %1 oranında alınan ve “centesimum rerum venalium” şeklinde adlandırılan muamele vergileridir (Nadaroğlu, 1996: 357). Muamele vergisinin ilkel şekli ile doğuşu ilkçağa uzanmaktadır. Düzenli mali sisteme sahip olan ekonomilerde bu vergiye

rastlamak mümkündür (Turhan, 1998: 142). Orta çağda muamele vergileri pazar ve panayır yerlerinde tahsil edilen “Geçit Akçesi” adını almıştır. Muamele vergileri içinde 1342-1845 yılları arasında İspanya’da uygulanmış olan “alcavala” (İspanyolca Alcabala) adlı vergi özel bir yere sahiptir. Yıllarca yürürlükte kalan ve satış ile devirler üzerinden alınan ve %45’ten %65’e varan artan oranlar ile tahsil edilmesine rağmen hasılatının %30’una varan miktarlardaki tahsil masrafiyle İspanya’nın ekonomik çöküntüsünü hazırlayan bir vergi olmuştur (Turhan, 1998: 142; Nadaroğlu, 1996: 357). Harcama vergileri ise ilk defa 1916 yılında Almanya tarafından uygulanmıştır. Sağladığı verim sayesinde harcama vergileri kısa sürede hızlı bir gelişme göstermiş ve vergi sistemlerinin vazgeçilmez iki temel unsurundan (gelir, harcama) biri haline gelmiştir. 1917’de Fransa, 1919’da İtalya, 1921’de Belçika, 1933’te Yunanistan, 1940 yılında da İngiltere Almanya’yı takiben harcama vergilerini uygulamaya koymuştur (Nadaroğlu, 1996: 357).

Tüketim harcamaları üzerinden alınan vergiler, harcama yapanın gelir durumu göz önüne alınmadan herkes için eşit oranda uygulanan vergiler olduğundan, artan oranlı gelir vergilerinin tersine her birey aynı mal için aynı miktarda vergi ödediğinden, daha üst gelir grubuna mensup bireyler, gelirlerinin daha küçük bir kısmıyla vergilerini ödemektedirler. Yani mükelleflerin gelirleri azaldıkça, vergi yükleri daha da artmaktadır. Bu durum ise verginin eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Tüketim harcamaları üzerinden alınan vergilerin daha adaletli ve eşit bir hale dönüştürülmesi için önemli çalışmalar ortaya konmuş ve bu çalışmaların sonucunda, düşük gelir grubuna mensup bireylerin bütçelerinde önemli yere sahip olan malların üzerindeki vergilerin düşürülmesi ya da kaldırılması uygulamasına karar kılınmıştır. Tabii bu malların en başında temel gıda maddeleri bulunmaktadır. Fakat vergi oranı düşürülen ya da üzerinden vergi kaldırılan malları (temel gıda maddeleri gibi) yüksek gelire sahip olan bireylerin de kullanıyor olması, düşük gelirli gruptan yüksek gelirli gruba doğru oluşan refah akışı ortaya çıkarmaktadır. Bu durum ise farklı gelir grubundaki bireyler arasındaki adaletsizlik sorununu daha da derinleştirmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde tüketim harcamaları üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmesi daha yaygın görülen bir durumdur (Korkmaz, 1982: 77).

Tüketim vergileri, genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olmak üzere iki ana grupta incelenmektedir (Uluatam, 2009: 381). Bireyin toplam tüketimi

hesaplanarak vergilendirilmesi yani malların üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları ebreler ve el değıştirmeleri esnasında alınan vergilere genel tüketim vergisi denilmektedir (Edizdoğan, 2007: 303). Kanun ile belirtilen bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere de özel tüketim vergisi denilmektedir (Uluatam, 2009: 382).

Tüketim vergileri aynı zamanda dolaylı vergi niteliğindedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan ayrıca mal ve hizmetlerin bir parçası olarak algılanan vergilere dolaylı vergiler denilmektedir. Dolaylı vergilerinin özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Özbilen, 2010: 324):

- Üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler şeklinde tanımı yapılmaktadır.
- Fiyatların içinde gizlenen bu vergilerin mükellefi tarafından ödenmesi kolaydır.
- Bu vergiler, yapıları itibari ile gayri şahsi özellik taşır ve mükellefinin servet ve gelir durumu göz önünde bulundurulmaz.
- Dolaylı vergiler, düşük gelir gruplarından, gelirlerine oranla daha yüksek oranda alındıkları için, düşük gelir gruplarının ödeme güçlerine ters düşmektedir. Bir başka deyişle bu vergilerin tersine artan oranlı olmaları, adil bir vergi olmadığını göstermektedir.
- Savaş, ekonomik kriz vb. gibi olağanüstü zamanlarda da verimliliklerini korumayı başaran vergilerdir.
- Bu vergiler, gelir elde etmek amacının dışında ahlak, sağlık vb. düşüncelerle tüketimi kontrol etmek amacıyla da uygulamaya konulabilen vergilerdir.
- Dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin fiyatlarını yükselterek harcamaları azalttığı gibi, tüketicileri harcamalardan caydırarak talebi daraltabilirler. Dolayısıyla enflasyonu önleyici etkiye sahiptirler. Bu özellikleri ile vergi politikalarında önemli bir yere sahiptirler.

Dolaylı vergiler mükellefler tarafından hissedilmemekte ve buna bağlı olarak da mükellefler vergi artışlarına tepkisiz kalabilmektedirler. Çünkü dolaylı vergi artışları mükellefler tarafından mal ve hizmetlerinin fiyatlarının artışı olarak değerlendirilmektedir. Vergilerin artışı ise mal ve hizmet fiyatlarının talep esnekliğine bağlı olarak etki oluşturmaktadır. Tüketiciler, vergi nedeniyle mal ve

hizmetlerin fiyatları arttığında mal ve hizmetlere olan taleplerini azaltmakta veya üzerinde daha düşük dolaylı vergi yükü olan ikame mallara yönelmektedirler (Tüsiad, 2012: 18-19).

Demokrasi ile yönetilen gelişmekte olan ülkelerde nüfusun çoğunluğunu düşük ve orta gelirli kesimler oluşturmaktadır. Nüfusun çoğunluğunu oluşturan bu kesimlerin yüksek dolaylı vergilere tabi tutulması siyasal bir maliyet olarak ortaya çıkmaktadır. Etik olarak da düşük ve orta gelirli kesimlere dayalı vergileme sisteminin vicdani olarak kabul edilebilirliği düşüktür. Bundan dolayı temel tüketim malları üzerinden alınan vergilerinin artışı siyasal ve sosyal olarak en son tercih edilmesi gereken yöntem durumundadır (Tüsiad, 2012: 18-19).

Devletin uyguladığı maliye politikası aracılığı ile belirlediği ekonomik hedeflerine ulaşabilmesi için, harcama seçeneğinin yanında vergi politikası da belirleyici olmaktadır. Tasarruf düzeyi düşük olan gelişmekte olan ülkelerde vergiler, toplumu oluşturan bireylerin kamu harcamalarına katılmalarını sağlayan en etkili mali araç olarak kullanılmaktadır (Soydal ve Yılmaz, 2009: 304).

Talebin fiyat esnekliği düşük olan mal ve hizmetler yakın ikamesi olmayan temel tüketim malları veya ücret malları olarak bilinmektedirler. Bu mallar toplumu oluşturan kişilerin geneli tarafından tüketilse bile, özellikle düşük gelire sahip kesimin yapmış oldukları tüketimde geniş yer kaplamaktadırlar. Esnekliği düşük olan temel tüketim mallarında yapılacak olan vergi artışları, düşük gelire sahip olan kişilerin bu temel tüketim mallarından vazgeçebilme ihtimalleri olmadığından, vergi hasılatında artış meydana getirecektir. Fakat vergi hasılatında meydana gelen bu artış kamu harcamalarının ağırlıkla düşük gelire sahip kişiler tarafından finanse edilmesi sonucunu doğuracağından gelir dağılımındaki adaletin bozulmasına sebep olacaktır (Tüsiad, 2012: 19).

Bu durumun siyasal ve sosyal olarak uygulanabilirliği düşüktür. Uygulanmasının düşük olmasının en büyük sebebi ise demokrasi ile yönetilen ülkelerde, nüfusun çoğunluğunu oluşturan düşük ve orta gelirli kesimin yüksek dolaylı vergilere tabi tutulmasının siyasal bir maliyeti bulunmaktadır. Ayrıca orta ve düşük gelirli kesimlere dayalı vergilendirmenin toplumsal vicdan tarafından da kabul edilebilirliği son derece düşüktür (Tüsiad, 2012: 19).

Dolaylı vergilerin enflasyonu önleme etkileri de bulunmaktadır. Bir mal veya hizmet üzerinden dolaylı vergilerin alınması, mal veya hizmetinin fiyatının artması anlamı taşımaktadır. Malların satış fiyatlarının artması ile bir taraftan aynı harcama düzeyinde daha az mal tüketimi sağlarken, diğer taraftan ise aynı tüketicilerin tercihlerini malları tüketmeme ya da daha az tüketmeye itebilmektedir. Malları tüketmeme veya az tüketme durumunun her ikisi de talebin azalması sonucu doğurmakta ve talebin azalması ise doğrudan enflasyonu önleyici etki yapmaktadır (Erdem, vd., 2015: 281).

Dolaylı vergilerde mükelleflerin vergi ödeme gücü dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı geliri düşük olanların objektif vergi yükü daha yüksek ve geliri yüksek olanların objektif vergi yükü daha düşüktür. Bu vergilerin gelir arttıkça gelir içindeki payları düşmektedir. Bundan dolayı da tersine artan oranlı vergi yükü sorununu ortaya çıkarmaktadır. Tüketim vergilerinin düşük gelirleri yüksek orandan ve yüksek gelirleri düşük orandan vergilendirmesi nedeniyle vergilemede adalet ilkesine ters düşmekte ve gelir dağılımı üzerinde ise olumsuz bir etki yaratmaktadır (Şen ve Sağbaş; 2015: 218-219).

Üretimi artırmak için devlet dolaylı vergilere başvurabilmektedir. Örneğin: üretiminin artırılması istenilen mallar üzerindeki dolaylı vergiler kısmen veya tamamen kaldırılarak söz konusu mala talep artırılarak üretimin artışı sağlanır. Bu tür politikalar ekonominin durgun olduğu dönemlerde uygulanarak durgunluğun giderilmesini sağlayabilmektedir. Hükümet, dolaylı vergi oranlarında yapacağı değişiklikler ile bazı sektörleri teşvik etmeyi amaçlarken bazı sektörleri de tam aksine durdurmak isteyebilir. Özellikle ÖTV, devlete gelir sağlamanın yanında negatif dışsallıkları azaltma(önleme) noktasında dünyada tercih edilen önemli bir vergi konumundadır. Dolaylı vergilerde yapılacak olan oran değişiklikleri, gelir dağılımındaki bozuklukları düzeltme amacı (sosyal amaç) da taşıyabilmektedir (Bilici ve Bilici, 2014: 166).

Yüksek oranlarda uygulanacak olan dolaylı vergiler, aşırı vergi yüküne de neden olabilmektedirler. Özellikle tüketicilerin harcama vergileri nedeniyle katlanmış oldukları vergi yükünü yansıtmaya olanaklarının neredeyse hiç olmamasından dolayı önemli refah kayıpları ortaya çıkabilmektedir (Altay, 2015: 155).

## **2. TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI**

Özel Tüketim Vergisinin en başında bulunan “özel” sözcüğünün verilmesinin sebebi, verginin kapsamına giren mal veya hizmetlerin kanunla konulmasından dolayı sınırlı olmasıdır.

ÖTV konusuna giren ürünler Kanun'da ekli olan dört listede yer verilmiştir. Bunlar; (I) sayılı listede; petrol ve petrol ürünleri, (II) sayılı listede; motorlu taşıtlar, (III) sayılı listede; tütün ve tütün mamulleri ile alkollü ve alkolsüz (kolalı) içecekler (IV) sayılı listede ise, elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve tüketimi lüks sayılan bazı mallar olarak sıralanmıştır. ÖTV' uygulamasının yürürlüğe girmesi sayıları 10'dan fazla olan tüketim vergileri kaldırılarak, hepsinin tek çatı altında toplanması sağlanmıştır (Bilici, 2018: 159-160).

ÖTV belirli mal ve hizmet grubu üzerinden alındığı için fiyatı değiştiren vergiler olarak bilinmektedirler. Bu vergilerin yaygın olarak uygulanma nedeni ise fiyat ayarlamaları yolu ile tüketici tercihlerini değiştirmek ve ayrıca bazı ürünlerin tüketimini kısıp, tüketicileri diğer ürünleri kullanmaya teşvik etmektir (Önder, 2002: 8).

ÖTV'ye tabi ürünler ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte genelde üç grup tüketim maddesinden alınmaktadır. Bunlar bireye zararlı alışkanlık kazandıran maddeler (sigara, alkol vb.) ile lüks tüketim maddeleri (kürk, mücevher vb.) ve sürümü çok yüksek olan çevreye yüksek derecede zarar veren bazı mallardır (benzin, mazot vb.) (Turhan, 1998: 259).

ÖTV genelde alışkanlık veren keyif verici mallar ile lüks malları hedef almaktadır. Bazı durumlarda ise geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetlerini de kapsamına alarak genel tüketim vergisi görünümü vermektedir (Çapar, 2004; 121).

ÖTV, Türk vergi sisteminde 2002 yılında uygulamaya konulmuştur. Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de Özel Tüketim Vergisi'nin varoluş sebepleri aşağıdaki gibidir (Doğan, 2003: 20). Bunlar:

- Negatif dışsallıkları yüksek ve sosyal faydaları düşük ürünler üzerinden alınmaktadır. Örneğin; alkollü içecekler üzerinde yoğunlaşmasının temel sebeplerinden biri; alkolün negatif dışsallığının yüksek olmasıdır. ÖTV, kürklü giysiler grubu üzerinde de alınmaktadır. Bu malların yapımı bazı hayvanların nesillerinin yok olmasına sebep olabilmesi nedeniyle negatif dışsallıkları olan ürünler olarak adlandırılırlar. Burada ÖTV'nin amacı doğayı korumaktır.
- Devletlerin vergilerden beklentilerinin temel amacı yüksek hâsılattır. Malın fiyatındaki değişimler sonucunda malın tüketim miktarı etkilenmiyorsa devletlerin amacı olan yüksek hasılate kolayca ulaşılır. Örneğin; akaryakıt, tütün, alkol gibi malların talebin fiyat esnekliği düşük olduğundan bu mallarda yüksek hasılate kolayca ulaşılabilir.
- Özel Tüketim Vergileri grubuna giren mallar devlet kontrolünde olan mallardır. Ülkemizde akaryakıt ithali ve satışının devlet kontrolünde olması bu duruma örnek olarak verilebilir.

Yukarıda belirtilen ana başlıklar göz önünde bulundurulduğunda, kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması amacı ile olumlu dışsal ekonomik faydalar yayan etkinliklerin yaygınlaştırılması için bazı tüketim vergileri teşvik edici bir politika aracı olarak kullanılırken olumsuz dışsal ekonomiler yayan etkinliklerin kısıtlanması için de düzenleyici bir şekilde kullanılabilmiştir (Şener, 2006: 156). Örneğin, İngiltere'de negatif dışsallığı yüksek olan sigaradan özel tüketim vergisi adı altında %64,86 oranında vergi alınmaktadır. Burada temel amaç olumsuz dışsallık yayan sigaranın tüketiminin kısıtlanmasıdır (Kulu, 2001: 73-74). Topluma yayılan olumsuz dışsallıkların içki ve sigara gibi tekel ürünlerinin tüketim düzeyi kadar artacağı bilinmektedir (Aksoy ve Çiftçi, 2005: 13).

Özel tüketim vergisinin konusuna giren mallar sıkı bir takip sistemine dahil olduklarından bu vergilerde vergi uyumunun yüksek olduğu söylenebilir ve bu vergi uyumunun yüksek olması gönüllü bir uyumu ifade etmemektedir. ÖTV konusuna giren malların takibinin yüksek olması bu vergi için kayıp ve kaçakları da azaltmaktadır (Saygın, 2013: 121).



### **3. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI**

Katma değer vergisi tüketimlerin vergilendirilmesini amaçlayan vergi türüdür. Tüketilen malların yanı sıra hizmetlerin de iktisatta tüketim olarak kabul edilmelerinden dolayı KDV'nin konusuna dahil oldukları kabul görmüştür (Nadaroğlu, 1996: 355-356). Katma Değer Vergisi genel bir harcama vergisi olduğundan malların ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınır. Harcama vergileri birçok ülkede yaygın olarak uygulanmaktadır. Bu harcama vergileri uygulaması ile gelir elde edilirken vergilendirilmeyen kısmın, harcanırken vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Bundan dolayı gelir vergileri ile harcama vergilerine birbirini tamamlayan vergiler denilmektedir. Katma değer vergileri muamele vergilerinin daha modern şeklidir (Alptemoçin, 1985: 5).

Vergi ödeme gücü göstergelerinden biri elde edilen “gelir” ve diğer bir gösterge ise bu gelirin harcanması durumudur. Kişilerin elde etmiş oldukları gelirlerin direk vergilendirilmesine ek olarak, harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Üretim ya da üretimin her aşaması belirtilmiş olan mal ve hizmetler tek tek vergi kapsamına alınarak, mükellefin harcamaları vergilendirilir (Arslan, 1983: 1).

Türkiye’de ‘Umumi istihlak Vergisi’ olarak bilinen muamele vergisi uygulamasına ilk olarak 1926 yılında başvurulmuştur. Uygulamasındaki zorluk ve o zamanda ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum, verginin uygulanışının başarısızlıkla sonuçlanmasına sebebiyet vermiş ve sonra da uygulamadan kaldırılmıştır. Bu verginin kaldırılması ile 1927 yılında sınai üretimi kapsamına dahil eden toplu bir vergi olan ilk muamele vergisi uygulamaya konulmuştur (Turhan, 1998: 147). Bu verginin ilk özelliği, Türkiye’ye ithal ve ihraç edilen mallar üzerinden bir verginin alınması uygulamasıdır. Bir diğer özelliği ise önceden imal ve ithal sırasında ödenmiş olan vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilmesidir. Bu ikinci özellik dikkate alınarak dünyada katma değer vergisini ilk uygulayan ülke Türkiye’dir (Turhan, 1998: 148).

Ülkemizde KDV ile ilgili ilk çalışmalar, 1972 yılında II. Beş Yıllık Kalkınma Planı ile birlikte başlamıştır. Bu ilk çalışmalarda konu ile ilgili olarak KDV'nin zorunlu olduğu Almanya'nın vergi sisteminden yola çıkılarak çeşitli kanun tasarıları hazırlanmış fakat hazırlanmış olan bu kanun tasarıları 1984 yılına kadar

kanunlaştırılmamıştır (Aydemir, 1996: 17). Daha sonra Türkiye 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun gereğince KDV kabul edilmiş ve 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Katma değer vergisi genel harcama vergilerinin en gelişmişidir. Katma değer vergisi, belge sisteminin gelişerek kayıt dışılığı azaltan etki yaratmıştır. Ayrıca katma değeri vergilendirdiği için de bu vergiye müdahaleci olmayan tarafsız vergi denilebilmektedir (Türk, 1999: 155). KDV'nin muhasebe defterine kaydına kesinlikle ihtiyaç vardır. Bu yönü KDV'yi yayılı ve toplu muamele vergilerinden daha masraflı hale getirmektedir (Turhan, 1998: 164).

Türkiye'de KDV için üç farklı oran belirlenmiştir. Buna göre KDV oranı, (I). sayılı liste olarak adlandırılan listedeki ürünler (temel gıda ve tüketim ürünleri) %1, (II) sayılı listedeki ürünler (başta giyecek olmak üzere çeşitli ürünler) %8 ve bunun dışına kalan mal ve hizmetlerde ise %18 olarak belirlenmiştir.

#### **4. TÜKETİM ÜZERİNDEN ALINAN KDV VE ÖTV'NİN VERGİ HASILATINDAKİ PAYI**

Dolaylı vergiler içerisinde önemli yer tutan Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payları her geçen yıl artmaktadır. Tablo 2.5'te KDV ve ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile dolaylı vergiler içindeki payları verilmiştir.

**Tablo 1.** ÖTV ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları ile Dolaylı Vergiler İçindeki Payları (%) (1985-2016)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Toplam KDV Tahsilatı	(%)	Toplam ÖTV Tahsilatı	(%)	Toplam ÖTV+KDV Tahsilatı	(%)	KDV'nin Dolaylı Vergilerdeki payı (%)	ÖTV'nin Dolaylı Vergilerdeki payı (%)
1985	3.829	951	24,8	-	-	951	24,8	41,5	-
1990	45.399	12.371	27,2	-	-	12.371	27,2	56,8	-
1995	1.084.350	354.980	32,7	-	-	354.980	32,7	55,2	-
2000	26.503.698	8.379.554	31,6	-	-	8.379.554	31,6	53,5	-
2001	39.735.928	12.438.554	31,3	-	-	12.438.554	31,3	52,5	-
2002	59.631.868	20.400.201	34,2	13.648.790	22,9	34048991	57,1	51,6	36,7
2003	84.316.169	27.031.099	32,1	22.299.243	26,4	49330342	58,5	47,8	40,0
2004	101.038.904	34.325.208	34,0	26.866.570	26,5	61191778	60,6	49,1	38,4
2005	119.250.807	38.280.429	32,1	33.621.775	28,1	71902204	60,2	45,9	40,0
2006	151.271.701	50.723.560	33,5	37.102.948	24,5	87826508	58,0	49,9	36,5
2007	171.098.466	55.461.123	32,4	39.350.665	23,0	94811788	55,4	49,9	35,4
2008	189.980.827	60.066.230	31,6	41.962.183	22,0	102028413	53,6	50,1	35,0
2009	196.313.308	60.169.248	30,6	43.708.500	22,3	103877748	52,9	49,5	35,9
2010	235.714.637	75.649.986	32,1	58.038.327	24,6	133688313	56,7	49,1	37,6
2011	284.490.017	95.550.463	33,6	64.263.538	22,6	159814001	56,2	51,8	34,9
2012	317.218.619	103.155.875	32,5	71.793.179	22,6	174949054	55,1	50,8	35,3
2013	367.517.727	123.878.363	33,7	85.770.481	23,3	209648844	57,0	50,8	35,2
2014	401.638.956	130.538.554	32,5	91.657.358	22,8	222195912	55,3	50,1	35,2
2015	465.229.389	153.844.174	33,1	106.646.242	22,9	260490416	56,0	50,5	34,9
2016	529.601.901	168.808.352	31,9	121.187.315	22,9	289735718	54,7	49,8	35,8

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler\\_sayfasından](http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler_sayfasından) faydalanılarak hazırlanmıştır, (11.11.2018).

Tablo 1 incelendiğinde, KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı azalan bir seyir gösterirken ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise pek farklılık göstermemektedir. Dolaysız vergilerin vergi yükü artırılmadığı için dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı da artmaktadır. Bu durum ülkemizin vergi sistemini harcama vergi sistemine doğru sürüklemektedir. 1985-2016

yıllarına bakıldığında toplam vergi gelirlerin ortalama %55'i ÖTV ve KDV'den oluşmaktadır. Anayasamızın 73. maddesinde, “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi öder” açıklamasından sonra, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmüne yer verilmiştir. Ama yıllar itibari ile toplam vergi içindeki dolaysız vergilerin payı yıl geçtikçe azalmış ve %33-34'ler seviyesine gerilemiş, dolaylı vergilerin payları ise aynı oranda artmıştır. Dolaylı vergilerin vergi adaletine ters düştüğü gerçeğinden yola çıkarak bu durum, ülkemizde vergi adaletinin ters yönde işlediği rahatlıkla algılanabilmektedir. Vergi adaletinin ters işlemesinden dolayı bu durumun Anayasaya aykırı olduğunu dile getirmek dahi mümkündür (Özdemir, 2009: 32).

Televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri %7,5, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetinde de %7,5 oranında vergiye tabi tutulan bu oranlar 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir (GİVK, m. 39). Bu hizmetler üzerinden, açıklanmış olan ÖTV'ye ek olarak % 18 oranında KDV tahsil edilmektedir (Bilici, 2018: 167).

Uygulanan maktu vergiler, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılın yeniden değerlendirme oranında artırılması hükme bağlanmıştır (DVK, m. 30). Mükerrer 30. maddede Cumhurbaşkanı, bazı konularda bu vergileri belli oranlarda azaltabilme ve artırabilme yetkisi verilmiştir.

Damga vergisi; makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması ya da basılı damga konulması şeklinde üç yoldan biriyle ödeneceği karara bağlanmıştır (DVK, m. 15).

Makbuz karşılığı ödemelerden veya istihkaklardan kesinti yapılarak tahsil edilen damga vergisi, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bir beyanname ile bildirilir ve 26. günü akşamına kadar tahsil edilir (DVK, m. 22-23).

## **5. KDV VE ÖTV DIŞINDAKİ TÜKETİM VERGİLERİNİN TÜRK VERGİ HASILATINDAKİ PAYI**

Türkiye'de tüketim üzerinden alınan KDV ve ÖTV dışında kalan vergilerin Türk vergi hasılatında çok fazla yer kaplamamaktadır. Bu vergilerde çok sık tarife

değişikliklerine gidilmemesi dolaylı vergi gelirlerindeki artış, KDV ve ÖTV dışındaki tüketim vergilerinde görülememektedir.

**Tablo 2.** Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Banka Muameleleri Vergisi (Bin TL)	(%)	Şans Oyunları Vergisi (Bin TL)	%	Özel İletişim Vergisi (Bin TL)	%	Damga Vergisi (Bin TL)	%	Harçlar (Bin TL)	%
1998	315.098	3,4	-	-	-	-	240.718	2,6	193.038	2
1999	466.063	3,1	-	-	5	-	355.690	2,4	249.672	1,6
2000	858.154	3,2	-	-	415.872	1,5	704.478	2,7	453.728	1,7
2001	1.511.207	3,8	-	-	492.072	1,5	833.885	2,1	750.670	1,9
2002	984.568	1,7	-	-	852.250	1,4	1.313.556	2,2	1.142.279	1,9
2003	1.159.763	1,4	-	-	1.048.050	1,2	1.707.181	2,0	1.591.034	1,9
2004	1.427.586	1,4	223.452	0,2	1.900.095	1,9	1.915.515	1,9	2.111.954	2,1
2005	1.769.152	1,5	234.244	0,2	3.043.577	2,6	2.187.176	1,8	2.925.745	2,5
2006	2.630.207	1,7	368.769	0,2	3.593.234	2,4	3.167.251	2,1	4.042.603	2,7
2007	3.176.013	1,9	326.500	0,2	4.222.061	2,5	3.677.079	2,1	4.857.694	2,9
2008	3.720.367	2,0	376.164	0,2	4.565.689	2,5	3.987.640	2,2	5.180.554	2,8
2009	4.043.296	2,1	395.834	0,2	4.274.732	2,3	4.205.581	2,2	4.873.344	2,6
2010	3.577.367	1,6	434.110	0,2	4.127.672	1,8	5.141.850	2,3	7.175.593	3,1
2011	4.309.847	1,6	528.065	0,2	4.420.621	1,6	6.534.386	2,4	8.520.852	3,1
2012	5.491.675	1,8	615.512	0,2	4.477.310	1,5	7.446.694	2,4	9.936.112	3,2
2013	6.167.842	1,7	692.354	0,2	4.567.282	1,3	9.525.425	2,7	13.157.761	3,7
2014	7.494.649	1,9	768.167	0,2	4.658.132	1,2	10.479.147	2,7	14.806.475	3,8
2015	9.181.054	2,0	842.178	0,2	4.744.942	1,1	12.202.809	2,7	17.322.101	3,8
2016	11.076.415	2,2	899.970	0,2	4.990.373	1,0	13.655.558	2,7	18.172.028	3,5
2017	13.297.025	2,2	992.881	0,2	3.865.892	0,7	15.810.611	2,6	19.563.326	3,3

**Kaynak:** Gelir İdaresi, istatistik verilerinden faydalanarak hazırlanmıştır (11.11.2018).

Tablo 2 incelendiğinde, KDV ve ÖTV dışında kalan tüketim üzerinde alınan banka ve muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, özel iletişim vergisi ve harçların toplam vergi gelirleri içindeki oranlarında çok fazla değişikliklerin meydana gelmediği görülmektedir.

## **6. DOLAYSIZ-DOLAYLI VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

Vergilerin dolaylı veya dolaysız olduklarının belirlenebilmesi için iki farklı metottan yararlanılabilmektedir. Metotların birincisi, yansıma ölçüsü başka bir deyişle vergi yükünün başkalarına devredilip devredilememesi, ikinci metot ise verginin devamlı olması ve tahsil usulüdür (Akdoğan, 2009: 288).

Dolaylı vergilerin uygulamaları dolaysız verilere nazaran daha basit ve kolaydır. İlk başta verginin uyum maliyetinin yanında tarh ve tahsil maliyetleri de düşüktür. Dolaylı vergiler kolaylıkla ileriye doğru (genelde tüketiciler üzerine) yansıtılabilen vergilerdir. Bundan dolayı yatırım kararları üzerinde olumsuz etkileri yok denecek kadar azdır. Ayrıca talebi esnek olmayan malların vergilerinin göreceli olarak artırılması durumunda, vergilerin ekonomik karar ve davranışlar üzerinde negatif etkisinin en az olması da beklenir (Şen ve Sağbaş, 2015: 218-219). Uluslararası piyasalarda rekabet edilebilirliği artırmaktadır. Örneğin; KDV ihracatta iade edilmekte ve böylelikle ihracatçı yerli firmaları olumsuz etkilememektedir.

Dolaylı vergiler gelir vergisi gibi tasarruflardan sağlanan geliri vergi kapsamına almaz ve tasarrufları ancak harcandığında vergilendirir (Özdemir, 2009: 17). Vergi sistemindeki karmaşıklıklar vergilemede mükelleflerin ve vergi idarelerinin omuzlarına daha fazla maliyet yükü bindirmektedir. Tüketim vergileri yoluyla, idari açıdan zor uygulanan ve gelir vergisinin getirdiği vergi maliyetlerinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca tüketim vergilerinin vergi yönetimi bakımından gelir vergilerinin uygulanmasından daha kolay ve basit olduğu genel bir düşünce olarak kabul edilmektedir. ABD’de geliştirilen tüketim vergisi önerilerinde uygulanacak vergi beyannamesinin son derece basit bir şekilde düzenlenebileceği ileri sürülmüş ve bu sayede vergi idaresinin ve mükelleflerin hatırı sayılır bir mali yükten kurtulacakları savunulmuştur (Dileyici, 2006: 149).

Dolaylı vergilerin tartışılabilir en önemli eksiği verginin tamamının nihai tüketicinin sırtına yüklenmesidir. Dolaylı vergiler, vergi adaleti açısından taşıdığı olumsuz yönleri ile vergi adaletsizliğinin başını çekmektedir. Dolaylı vergiler, mükellefin vergi ile ilgili yasal düzenlemeler konusunda önemli bilgi birikimine sahip olmalarını gerektirmektedir (Akdoğan, 2009: 288). Bu vergiler ödeme

gücünü dikkate almamalarından dolayı, düşük gelirli mükellefleri(tüketicileri) yüksek orandan ve yüksek gelirli mükellefleri düşük orandan vergilendirmektedir. Bu durum ise vergilemede adalet ilkesine ters düşmekte ve gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkinin meydana gelmesine sebep olmaktadır (Şen ve Sağbaşı; 2015: 219).

**Tablo 3.** Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (Bin TL)	Dolaysız Vergiler (Bin TL)	%	Dolaylı Vergiler (Bin TL)	%
1981	1.190	722	61	468	39
1985	3.829	1.539	40	2.290	60
1990	45.400	23.657	52	21.743	48
1995	1.084.351	441.787	41	642.563	59
2000	26.503.698	10.849.962	41	15.653.737	59
2001	39.735.928	16.058.049	40	23.677.879	60
2002	59.631.868	20.060.525	34	39.571.343	66
2003	84.316.169	27.780.138	33	56.536.031	67
2004	101.038.904	31.147.157	31	69.891.747	69
2005	119.250.807	36.589.477	31	82.664.192	69
2006	151.271.701	47.334.572	31	103.937.129	69
2007	171.098.466	57.473.256	34	113.625.210	66
2008	189.980.827	67.240.001	35	122.740.826	65
2009	196.313.308	71.479.105	36	124.834.203	64
2010	235.714.637	77.597.893	33	158.116.744	67
2011	284.490.017	95.439.620	34	189.050.397	66
2012	317.218.619	108.865.277	34	208.353.342	66
2013	367.517.727	117.915.450	32	249.602.277	68
2014	401.683.956	134.497.054	33	267.186.902	67
2015	465.229.389	151.835.504	33	313.393.885	67
2016	529.607.901	181.257.608	34	348.350.293	66
2017	625.512.314	213.420.660	34	412.091.654	66

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler> sayfasından yararlanılarak hazırlanmış ve 1981 ile 1985 oranları ise *Pınar, Abuzer., Türkiye’de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yükü(1980-1990)*, ss: 292, çalışmasından faydalanılarak hesaplanmıştır, (11.11.2018).

Dolaylı-dolaysız vergilerin Türkiye'deki gelişimi incelendiğinde 1981 sonrasında dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi oranları içindeki paylarının büyük ve hızlı değişimi dikkat çekmektedir. Tablo 3 incelendiğinde 1981-2017 döneminin başındaki dolaylı vergi oranları %40 civarlarında iken 2017 yılına doğru gelindikçe artmış ve 2017 yılına gelindiğinde dolaylı verilerin oranı 70'lere yaklaşmıştır. Dolaysız vergilerde ise tam tersi durum meydana gelmiştir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin karakteristik özelliklerinden dolayı Türkiye'de vergi dağılımında adalet ve eşitliğin düşük seviyelerde olduğu sonucuna varılmaktadır.

## SONUÇ

Dolaylı vergiler, yalnızca üretim, tüketim ve değişim vb. ekonomik olaylara dayandırılmakta ve kişilerin gelir düzeyleri dikkate alınmadan tehsil edilmektedir. Bu özelliklerinden dolayı bu vergiler objektif vergiler olarak kabul edilmekte ve kişilerin ırk, dil, din, evli veya bekar, zengin veya fakir vb durumlar dikkate alınmadan verginin doğmasına sebebiyet veren her birey verginin mükellefi olarak kabul edilmektedir. Dolaylı vergilerin miktarı tüketim harcamalarına göre değişim göstermektedir. Bundan dolayı vergilendirilmiş mal veya hizmeti daha fazla kullanan kişilerin diğerlerine nazaran daha fazla vergi ödeyecekleri bilinen bir gerçektir. Vergilerin bu özelliklerinden dolayı tersine artan oranlı vergi özelliği taşımaktadırlar. Bu da gelir arttıkça tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınacak olan verginin gelire oranı azalma göstermektedir. Her birey aynı mal için aynı miktarda vergi ödediğinden, gelir düzeyi yüksek olan bireyler, gelirlerinin daha küçük bir kısmıyla vergilerini ödemektedirler. Yani mükelleflerin gelirleri azaldıkça, vergi yükleri daha da artmaktadır. Bu durum ise verginin eşitlik ilkesine ters düşmekte gelir dağılımı üzerinde ise olumsuz bir etki yaratmaktadır.

Türkiye'de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %70 oranlarına yaklaşması, dolaysız vergilerin payı ise neredeyse %30 seviyelerine gerilemesi Türkiye'de vergi adaletinin tam olarak sağlanamadığı ve gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilediği sonucunu ortaya koymaktadır. Bu durum Türkiye'de vergi adaletinin ters yönde işlediği rahatlıkla algılanabilmektedir. Vergi adaletinin ters işlemeden dolayı bu durumun Anayasaya aykırı olduğunu dile getirmek dahi mümkündür.



**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, A., (2009), *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Aksoy, S. - Çiftçi, M., (2005), *Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemine Uyumu*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 202, ss. 7-17.
- Alptemoçin, A. K., (1985), *Katma Değer Vergisi ve Uygulaması*, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Konferansları, No: 30.
- Altay, A., (2015), *Kamu Maliyesi Teorisi Gelişimi Kapsamı*, Ankara, Seçkin Yayınları.
- Arslan, E., (1983), *Katma Değer Vergisi Ve İlgili Yasa Tasarısının Getirdikleri*, Vergi Dünyası, Kasım, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/329>, (12.12.2017).
- Aydemir, B., (1996), *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması*, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, DPT, Ağustos.
- Bilici, N. - Bilici, A., (2014), *Kamu Maliyesi*, Ankara, 4. Baskı, Savaş Yayınevi.
- Bilici, N., (2018), *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Savaş Yayınevi.
- Çapar, M., (2004), *Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması*, Sayıştay Dergisi, Sayı: 52, ss. 121-134.
- Dileyici, D., (2006), *Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine*, (İçinden: C. Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal, Y. Vural, Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar), Ankara, Seçkin Yayınları, ss. 131-152.
- Doğan, U., (2003), *Özel Tüketim Vergisi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 174, Mart, ss. 19-32.
- Edizdoğan, N., (1981), *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa.
- Edizdoğan, N., (2007), *Kamu Maliyesi*, Bursa, 9 .Baskı, Ekin Kitabevi.

## EKONOMİ BİLİMLERİ DERGİSİ

Cilt 12, No 1, 2020 ISSN: 1309-8020 (Online)

Erdem, M. - Şenyüz, D. - Tatlıoğlu, İ., (2015), *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Yayınları, Güncellenmiş 12. Baskı.

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistik, (11.11.2018), <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (11.11.2018).

Korkmaz, E., (1982), *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayınları.

Kulu, B., (2001), *Sigara ve İçki Üzerinden Alınan Vergilerde AB Ülkeleri Vergi Yapısı ve Türk Vergi Yapısı ile Karşılaştırılması*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 238, Haziran, ss. 69-76.

Nadaroğlu, H., (1996), *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, 9. Baskı, Beta Yayınları.

Önder, İ., (2002), *Özel Tüketim Vergisi*, Mükellefin Dergisi, Sayı:111,. Ss. 8-10.

Özbilen, Ş., (2010), *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi.

Özdemir, B., (2009), *Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırılığı*, Maliye Dergisi, Sayı: 157, Temmuz-Aralık, ss. 1-32.

Saygın, Ö., (2013) “Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir.

Şen, H.- Sağbaşı, İ., (2015), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Ankara.

Şener, O., (2006), *Kamu Ekonomisi*, İstanbul, Beta Yayınevi.

Soydal, H. - Yılmaz, M. L., (2009), *Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C: 12, ss. 295-308.

Tosuner, M. - Arıkan, Z., (2014), *Tük Vergi Sistemi*, İzmir.

Turhan, S., (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6.Baskı, Filiz Kitabevi.

Türk, İ., (1999), *Kamu Maliyesi*, Ankara, Turhan Kitabevi.

**EKONOMİ BİLİMLERİ DERGİSİ**

Cilt 12, No 1, 2020 ISSN: 1309-8020 (Online)

Tüsiad., (2012), *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, Yayın No: TÜSİAD-T/2012/532.

Uluatam, Ö., (2009), *Kamu Maliyesi*, Ankara, İmaj Yayınları.