



# VERGİLENDİRMEİNİN TEMEL AMAÇLARI BAĞLAMINDA TÜRK VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

KAĞAN TOSUN\*

## Özet

Devletler, kamu harcamalarını finanse etmek, ekonomide kaynak dağılımında etkinliği sağlamak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak amaçlarıyla vergi toplarlar. Bu makalede Türk Vergi Sisteminin hasılat yapısı, kamu harcamalarının finansmanı açısından yeterliliği, vergi tabanı, kayıt dışılık gibi unsurları bu üç temel amacın sağlanması noktasında analiz edilmektedir. Vergilemede adalet ile gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından değerlendirildiğinde, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla hasılat yapısında oldukça baskın olduğu görülmektedir. Ancak vergilerin yapısı detaylı incelendiğinde bu durumun katma değer vergisi gibi genel tüketim vergilerinden ziyade özel tüketim vergilerinin baskın yapısından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

## 1. Giriş

Devletler, kamu harcamalarını finanse etmek, ekonomide kaynak dağılımında etkinliği sağlamak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak amaçlarıyla vergi toplarlar. Ne var ki vergi politikasına ilişkin alınan çoğu karar bu amaçların üçünü birden sağlayamamakta, devletler kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergi miktarını artırmak, vergi sisteminin verimliliğini ve sürdürülebilirliğini sağlamak

\* Uzman.

Devletler, kamu harcamalarını finanse etmek, ekonomide kaynak dağılımında etkinliği sağlamak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak amaçlarıyla vergi toplarlar. Ne var ki vergi politikasına ilişkin alınan çoğu karar bu amaçların üçünü birden sağlayamamakta, devletler kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergi miktarını artırmak, vergi sisteminin verimliliğini ve sürdürülebilirliğini sağlamak ile vergi adaletini sağlayarak gelir dağılımını düzeltmek arasında açmazda kalabilmektedirler.

ile vergi adaletini sağlayarak gelir dağılımını düzeltmek arasında açmazda kalabilmektedirler.

Kamu hizmetlerinin finansmanında temel kaynak olan vergi gelirlerinin artırılması özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik ve sosyal kalkınma için gerekli olan altyapı yatırımlarının gerçekleştirilebilmesi ve sosyal transferlerin yapılabilmesi açısından kritik önemdedir. Ancak bu amaca yönelik düzenlemeler yapılırken toplumun belirli grupları üzerindeki vergi yükünün ağırlaştırılması yerine, vergilerin geniş tabana yayılması, vergi kayıp ve kaçaklarının asgariye indirilmesi, iyi bir vergi yönetimi ve denetiminin sağlanması ve vatandaşlarda vergi bilincinin oluşturulması marifetiyle vergiye gönüllü uyumun artırılması vergilendirmenin gelir dağılımı ve kaynak tahsisine yönelik amaçlarının da gerçekleştirilebilmesine yardımcı olacaktır. Gelir dağılımının iyileştirilmesi amacıyla vergi sisteminde istisna-muafiyet uygulamaları, ayırma prensibi, artan oranlı gelir ve servet vergilerinin uygulanması, negatif gelir vergisi ve asgari geçim indirimleri gibi uygulamalar devletlerin sıklıkla başvurduğu yollar arasındadır

Vergiler bireylerden devlete kaynak transferi yapmak suretiyle iktisadi faaliyetleri ve kararları etkilerler. Bu nedenler kamu harcamaları için kaynak yaratmak ve gelir dağılımını iyileştirmenin yanı sıra, ekonomide kaynak dağılımında etkinlik

sağlamak açısından vergi sisteminin yatırım kararları üzerinde olumsuz etki yaratmaması, tasarrufları teşvik etmesi, çalışmayı ve risk almayı teşvik etmesi de önem taşımaktadır.

Bu makalede Türk Vergi Sisteminin hasılat yapısı, kamu harcamalarının finansmanı açısından yeterliliği, vergi tabanı, kayıt dışılık gibi unsurları bu üç amacın sağlanması noktasında değerlendirilecektir. Bundan sonraki bölümde mevcut sistemin mali açıdan yeterliliği incelenmektedir. Üçüncü bölüm vergi sisteminin hasılat yapısının dolaylı-dolaysız vergiler ile genel ve özel tüketim vergileri ayırımında vergilendirmede adalet ve gelir dağılımı açısından OECD ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleriyle de karşılaştırmalı olarak analizine yöneliktir. Dördüncü

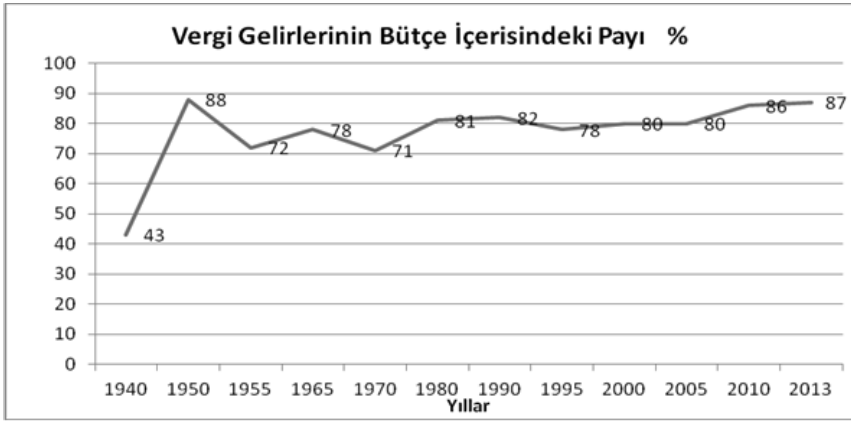
bölümde mevcut vergi sistemi vergi yükünün yansımaları, beşinci bölümde ise vergi oranları, vergi tabanı ve kayıt dışılık açısından değerlendirilmektedir.

## 2. Türk Vergi Sisteminin Kamu Harcamaları Açısından Yeterliliği

Vergilemenin temel amaçlarından ilki olarak kamu harcamalarının finansmanı amacıyla gelir yaratılmasının, yani vergilemenin mali amacının ne oranda yerine getirildiğinin anlaşılmasının temel bir ölçütü olarak vergi sisteminin kamunun finansman ihtiyacının ne kadarını karşıladığına bakmak faydalı olacaktır.

Grafik 1 incelendiğinde 1940'lardan günümüze vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payının artan bir trende sahip olduğu ve bu artışın bilhassa 1980'lerden sonra hız kazandığı görülmektedir. Ancak bu oransal artışta gerçekleştirilen özelleştirmeler sonrası devletin kamu iktisadi teşebbüsleri yoluyla elde ettiği gelir kalemlerindeki azalmanın da etkili olmuş olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

**Grafik 1: Vergi Gelirlerinin Bütçe İçerisindeki Payının Gelişimi**



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

## 3. Türk Vergi Sisteminin Hasılat Yapısı

Bir ülkedeki vergi sisteminin dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımındaki yapısı vergi sisteminin adaleti konusunda ipuçları vermektedir. Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla yönetimlerinin daha kolay olması, daha verimli toplanabilmeleri, mali güce ulaşmak ve artan kamu hizmetlerinin finansmanı noktasında hasılatlarının öngörülebilir olması ve çok sayıda mal ve hizmet üzerine konulabilmeleri bu

**Ancak dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir vergi sisteminde vergi adaleti bozulmakta ve vergilemenin temel amaçlarından biri olan gelir dağılımının düzenlenmesi konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır.**

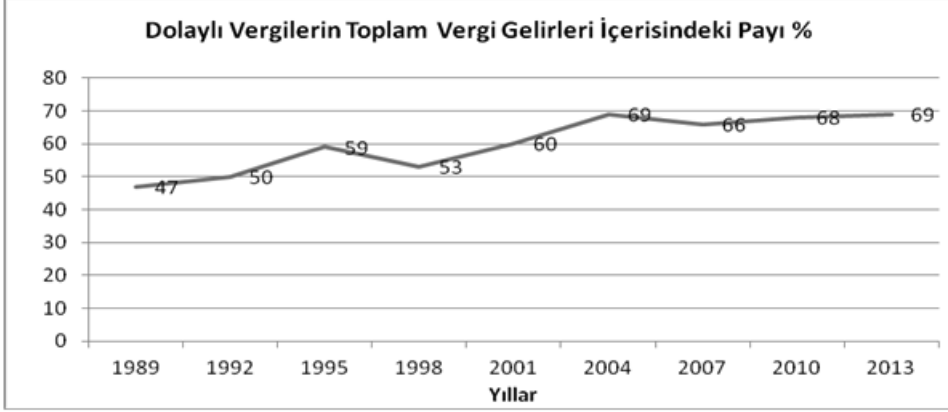
vergilerin kısa zamanda gelişip vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru olmalarına yol açmıştır. Ancak dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir vergi sisteminde vergi adaleti bozulmakta ve vergilemenin temel amaçlarından biri olan gelir dağılımının düzenlenmesi konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Dolaylı vergilerin kişisel ödeme gücüne uydurulması çok güç, hatta çoğu zaman olanaksızdır. Ayrıca verginin yansıtılmasında fiyat mekanizmasının önemli bir rol oynaması nedeniyle, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla yansıtılması daha kolay olabilmekte ve bunun sonucunda vergi yükünün kimin üzerinde kaldığı hususu belirsizleşmekte ve bu durum da gelir dağılımını iyileştirme çabalarına olumsuz etki etmektedir. Dolaylı vergilerin genellikle büyük bir bölümü ürün fiyatlarının yükseltilmesi yoluyla tüketicilere yansıtılmaktadır. Dolaylı

vergiler tersine artan oranlı bir yapıda olmaları nedeniyle alt gelir gruplarını orta ve yüksek gelir gruplarına oranla daha ağır bir vergi yükü altına sokmaktadır. Bunun temelde iki nedeni bulunmaktadır: (I) Öncelikle artan gelir ile birlikte tüketim oranı düşmektedir; yüksek gelir gruplarının marjinal tüketim eğilimi alt gelir gruplarına göre düşüktür ve yükümlünün vergi ödeme gücünün artmasıyla dolaylı vergi olarak ödediği tutarlar oransal olarak azalır, yani gelire göre bir tersine artan oranlılık söz konusudur (Edizdoğan 2007). (II) Mali açıdan önem arz eden dolaylı vergiler, özellikle özel tüketim vergileri, genellikle talep esnekliğinin düşük olduğu mallara yönelmektedir. Bu da doğal olarak alt ve orta gelir gruplarını daha fazla etkilemektedir.

Türkiye’de vergi gelirlerinin yapısı incelendiğinde kamu hizmetlerinin finansmanı sorununun dolaylı vergilere ağırlık verilerek çözülmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. Grafik 2’de Türk vergi sisteminde vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının yıllara göre değişimi gösterilmektedir. Dolaylı-dolaysız vergi yapısının dolaylı vergiler lehine giderek bozulması sistemin vergi adaletinin sağlanması konusundaki zayıflığını göstermektedir.

**Grafik 2: Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payının Gelişimi**



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mevcut vergi sisteminin dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki paylarına göre yapısı vergi adaleti açısından optimal düzey ve OECD ile AB ülkelerine kıyasla oldukça kötü durumdadır. Tablo 1’de karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla OECD ülkelerinde mal ve hizmetler üzerindeki vergilerin toplam vergilere oranı gösterilmektedir. Tablodan görüleceği üzere Türkiye, OECD ülkelerinin ortalamasından oldukça yüksek bir oranla Şili ve Meksika’dan sonra üçüncü sıradadır. Ayrıca 1990, 2000 ve 2010 yıllarındaki oranlar karşılaştırıldığında birçok ülkede söz konusu oranlar düşme veya değişmeme eğilimindeyken, Türkiye’de mal ve hizmetler üzerindeki vergilerin toplam vergilere oranındaki önemli ölçüde artış dikkat çekicidir. Türk Vergi Sisteminin vergilemede adalet açısından gelişmiş ülkelerdekine yakınsayabilmesi için vergi yapısını büyük oranda dolaysız vergilere kaydırması gerektiği açık bir şekilde görülmektedir.

**Tablo 1: Mal ve Hizmetler Üzerindeki Vergilerin Toplam Vergilere Oranı (%)**

	1990	2000	2010	2013
ABD	17,4	16	18,6	17,4
Almanya <sup>(1)</sup>	26,7	28,1	29,5	28,0
Avustralya	27,8	28,7	28,7	28,4
Avusturya <sup>(2)</sup>	31,5	28,5	28,1	27,5
Belçika	26,4	25,4	25,4	24,2
Birleşik Krallık	31	31,9	30,8	32,9
Çek Cumhuriyeti		31,5	33,2	34,3
Danimarka <sup>(2)</sup>	33	32,1	33,1	32,3
Estonya		38,5	40,1	41,0
Finlandiya	32,5	29	31,8	33,2
Fransa(2)	28,4	25,8	25,1	24,1
Hollanda	26,4	29,2	30,7	29,6
İrlanda	42,3	37,6	36,2	33,6
İspanya <sup>(2)</sup>	28,4	29,7	22,8	28,1
İsrail		33,3	40,0	39,0
İsveç	25	24,6	29,3	28,6
İsviçre	20,7	22,3	22,7	22,2
İtalya	28	27,9	26,3	26,1
İzlanda	51,3	44,1	35,2	33,5
Japonya	13,7	19,3	18,7	17,6
Kanada	25,8	24,2	24,4	24,2
Kore	44,3	38,4	33,7	30,7
Lüksemburg	25,1	27,2	27,4	28,4
Macaristan		40,5	43,3	44,0
Meksika	55,3	53	52,6	49,8
Norveç	35,5	31,8	27,6	27,4
Polonya		36,1	39,5	35,9
Portekiz	44,2	39,6	40,0	37,3
Slovakya		36,2	35,9	34,4
Slovenya		37,6	37,3	40,1
Şili	62,9	63,8	51,3	54,0
Türkiye	<b>27,9</b>	<b>42</b>	<b>47,7</b>	<b>46,1</b>
Yeni Zelanda	33,6	34,7	39,6	38,4
Yunanistan <sup>(2)</sup>	44,5	35,3	38,2	39,1
OECD Ortalaması (ağırlıklandırılmamış)	33	33,1	33,1	32,7

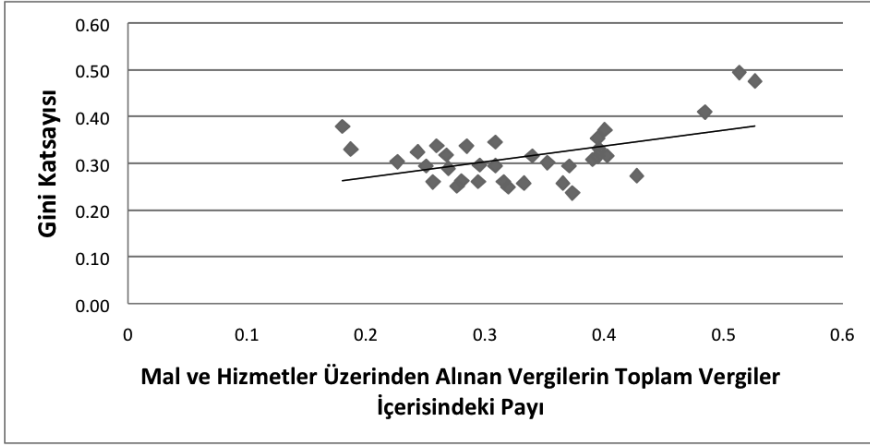
Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri (1965-2014) kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

(1)1991'den sonra Almanya Federal Cumhuriyeti için hesaplanmaya başlanmıştır.

(2)Toplanmayan vergileri ifade eden her türlü sermaye transferi toplam vergi gelirinden düşülmüştür.

Grafik 3'te ise OECD ülkeleri için mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı ile gelir dağılımının ölçütü gini katsayısı arasındaki ilişki grafiksel olarak gösterilmiştir. Grafikten de görüldüğü üzere söz konusu vergilerin toplam içerisindeki payı arttıkça gini katsayısında da bir artış, yani gelir dağılımında bir bozulma gözlenmektedir. Bu iki değişken arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,48 ile pozitif bir değerdir.

**Grafik 3: OECD Ülkelerinde Gelir Dağılımı ve Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler Arasındaki İlişki**



Kaynak: OECD 2010 yılı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Optimal bir vergi sisteminin oluşturulmasında etkinlik ve adalet arasında bir değişim olduğu kabul edilir. Ancak Türkiye örneğini incelendiğinde, 2004 ve 2009 yılı verileri kullanılarak yapılan ve KDV ile ÖTV'nin gelir dağılımına etkisini ele alan ampirik çalışmalarda, bu vergilerin tersine artan oranlı bir etki yarattığı sonucuna varılmıştır (Albayrak 2011). Bu çerçevede, Türkiye'deki dolaylı vergi yükünün düşürülmesiyle gelir dağılımını denkleştirici bir etki yaratılacağı gibi, iktisadi etkisizlik de azaltılmış olacaktır.

Türkiye'de dolaylı vergi yükünün yüksek olmasının yanı sıra, söz konusu dolaylı vergilerin de belirli mal ve hizmetler üzerinde yoğunlaşması da incelenmesi gereken bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bahse konu yoğunlaşma dolaylı vergilerin çoğunlukla genel bir satış vergisi olan KDV üzerinden değil, özel tüketim vergisi ve özel iletişim vergisi türü vergiler yoluyla toplanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Esasen Türkiye'deki KDV oranları AB ve OECD üyesi birçok ülkenin oranlarının altındadır. Tablo 2'de bu oranlara karşılaştırmalı olarak yer verilmektedir. Tablodan da görüldüğü üzere Türkiye'deki standart KDV oranları yalnızca Lüksemburg, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve İngiltere'nin üzerindedir. Diğer ülkelerdeki KDV oranları ülkemizdekine eşit KDV oranına sahip olan İspanya ve Malta dışında daha yüksektir. Ayrıca bazı temel mal ve hizmetlere vergilemede indirimli oranlar uygulanması vergi adaleti açısından olumlu bir durumdur.

Nitekim Tablo 3'te de görüldüğü üzere, genel ve özel tüketim vergileri bağlamında bir ayırım yapılarak incelendiğinde Türkiye'de genel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının çok yüksek olmadığı görülmektedir. Türkiye'de genel tüketim vergisi gelirlerinin toplam vergiler içerisindeki payı 2013 yılı için % 22 iken OECD ortalaması aynı yıl için % 20,2'dir.

**Tablo 2. Türkiye ve AB Ülkelerindeki KDV Oranları ( %, 2011)**

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

Kaynak: TÜSİAD, 2012: 53



**Tablo 3.** OECD Ülkelerinde Genel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergilere Oranı (%)

	1990	2000	2010	2013
ABD	8	7,6	8,5	7,8
Almanya <sup>(1)</sup>	16,6	18,4	20,0	19,2
Avustralya	8	12	13,7	13,1
Avusturya <sup>(2)</sup>	20,8	18,8	18,9	18,2
Belçika	16,6	16,3	16,4	15,6
Birleşik Krallık	16,9	18,1	18,8	20,9
Çek Cumhuriyeti		18,3	20,5	21,8
Danimarka <sup>(2)</sup>	20,5	19,3	21,0	20,2
Estonya		27,3	25,9	26,1
Finlandiya	19,3	17,4	20,4	21,3
Fransa <sup>(2)</sup>	18,8	17,1	16,9	15,7
Hollanda	16,5	17,4	18,7	17,8
İrlanda	20,6	22,1	22,2	20,4
İspanya <sup>(2)</sup>	16	17,7	12,6	17,8
İsrail		26,6	30,2	30,4
İsveç	14,9	17	21,5	21,1
İsviçre	11,7	13,1	12,8	13,1
İtalya	14,7	15,4	14,5	13,3
İzlanda	32,3	28,5	22,7	22,2
Japonya	4,4	9,1	9,6	9,2
Kanada	14,1	14,2	14,0	14,2
Kore	18,7	17	17,5	17,0
Lüksemburg	13,9	14,3	17,2	19,2
Macaristan		26,1	29,9	<u>29,8</u>
Meksika	20,8	18,7	20,5	17,6
Norveç	18,8	19,8	18,6	19,0
Polonya		21,2	24,3	22,0
Portekiz	19,6	24,8	24,6	23,5
Slovakya		20,4	22,1	21,0
Slovenya		23,7	21,9	22,9
Şili	37,4	41,8	38,7	40,8
Türkiye	<b>20,1</b>	<b>24,2</b>	<b>21,7</b>	<b>22,0</b>
Yeni Zelanda	22,4	24,9	30,7	30,0
Yunanistan <sup>(2)</sup>	26,5	21,8	23,1	21,2
OECD Ortalaması (ağırlıklandırılmamış)	18,1	19,7	20,3	20,2

Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri (1965-2014) kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

(1)1991'den sonra Almanya Federal Cumhuriyeti için hesaplanmaya başlanmıştır.

(2) Toplanmayan vergileri ifade eden her türlü sermaye transferi toplam vergi gelirinden düşülmüştür.

Vergi gelirleri içerisinde KDV gibi genel tüketim vergilerinin ÖTV gibi belirli mal ve hizmetlere uygulanan vergilere nazaran daha baskın bir yapıda olması beklenmektedir. ÖTV gelirlerinin payının yüksek olduğu bir vergi sisteminin sağlıklı bir yapı olduğunu söylemek güçtür.

Vergi gelirleri içerisinde KDV gibi genel tüketim vergilerinin ÖTV gibi belirli mal ve hizmetlere uygulanan vergilere nazaran daha baskın bir yapıda olması beklenmektedir. ÖTV gelirlerinin payının yüksek olduğu bir vergi sisteminin sağlıklı bir yapı olduğunu söylemek güçtür. Bu tip vergilerin kullanımının birtakım avantajları mevcuttur: ÖTV'nin genellikle yakın ikamesi olmayan mal ve hizmetlerden alınması nedeniyle kaynak dağılımında etkinliği bozmadığı savunulur; bu çerçevede dolaylı vergiler tüketicilerin refahını azaltsa bile tüketim tercihlerinde önemli bir değişikliğe neden olmayacaktır. Özel tüketim vergileri belirli hizmetlerden daha fazla yararlananlar için faydalanma ilkesi çerçevesinde

tahsil edildiğinde vergide dikey adaletin sağlanmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca, ÖTV belirli mal ve hizmetlerin topluma yaydığı negatif dışsallıkların içselleştirilmesi amacıyla da kullanılabilir.

Türkiye'de toplanan ÖTV'nin toplam vergiler içerisindeki payı incelendiğinde bu payın ölçülülük ilkesi gereğince gözden geçirilmesine ihtiyaç bulunduğu söylenebilir. Türkiye'de dolaylı vergilerin belirli mal ve hizmetler üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Tablo 5'te görüldüğü üzere, OECD ülkelerinde 2013 yılında ÖTV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarının ortalaması %10,5 iken, Türkiye'de bu oran % 22,4 olarak gerçekleşmiştir ve Türkiye Meksika'dan sonra en yüksek orana sahip olan ülkedir.

Bu oranın yüksekliğine bakıldığında, Türkiye'de esas amacın gelir yaratmak olduğu ortadadır. Ayrıca alkol, tütün, taşıt araçları ve petrol ürünleri gibi bantrole ve tescile tabi malların üretim ve dağıtım kanallarının takibinin kolay olması özel tüketim vergisindeki olası kaçakları en aza indirmektedir. Diğer taraftan bu mal ve hizmetleri yakın ikamesi olmaması nedeniyle vergi artışları kısa süre içerisinde vergi hasılatında artış anlamına gelmektedir. Bahse konu özellikleri de bu vergi türünü bütçe dengesi için vazgeçilmez kılmaktadır. Ancak bu durum özel tüketim vergisine tabi bazı mal gruplarında aşırı vergi yüküne neden olmaktadır. Türkiye'de bu durum özellikle akaryakıt, mobil iletişim, taşıt araçları, tütün mamulleri gibi mal ve hizmetlerde geçerlidir.

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Özel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergilere Oranı

	1990	2000	2010	2013
ABD	7,1	6,3	7,1	6,8
Almanya <sup>(1)</sup>	9,2	8,8	8,4	7,8
Avustralya	15,3	14,1	11,9	10,8
Avusturya <sup>(2)</sup>	9,0	8,2	7,5	7,6
Belçika	8,3	6,9	7,4	7,2
Birleşik Krallık	12,5	12,4	10,7	10,7
Çek Cumhuriyeti	.	11,0	10,8	10,7
Danimarka <sup>(2)</sup>	11,2	11,8	9,7	9,6
Estonya	.	10,1	13,1	13,8
Finlandiya	12,9	10,9	10,4	10,8
Fransa <sup>(2)</sup>	8,7	8,0	7,5	7,7
Hollanda	7,5	8,9	8,7	8,6
İrlanda	19,9	13,6	11,1	10,2
İspanya <sup>(2)</sup>	10,5	9,6	8,3	8,6
İsrail	.	4,3	6,9	5,9
İsveç	9,2	7,0	6,8	6,4
İsviçre	7,2	7,3	7,1	6,4
İtalya	10,6	9,6	9,1	9,7
İzlanda	16,9	11,0	10,5	9,7
Japonya	7,5	8,0	7,2	6,7
Kanada	10,3	8,6	8,7	8,3
Kore	24,3	19,7	15,1	11,8
Lüksemburg	10,8	12,5	9,8	8,7
Macaristan	.	13,8	12,2	13,1
Meksika	34,0	33,4	31,2	31,6
Norveç	15,3	9,6	7,7	6,9
Polonya	.	13,5	13,9	13,1
Portekiz	23,8	14,7	14,1	11,7
Slovakya	.	13,7	11,1	10,6
Slovenya	.	12,1	13,8	14,6
Şili	23,0	18,8	9,8	9,9
Türkiye	<b>7,3</b>	<b>16,4</b>	<b>24,1</b>	<b>22,4</b>
Yeni Zelanda	9,2	7,5	6,4	5,8
Yunanistan <sup>(2)</sup>	15,6	11,5	11,6	12,7
OECD Ortalaması (ağırlıklandırılmamış)	13,2	11,6	10,9	10,5

Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri (1965-2014) kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

(1)1991'den sonra Almanya Federal Cumhuriyeti için hesaplanmaya başlanmıştır.

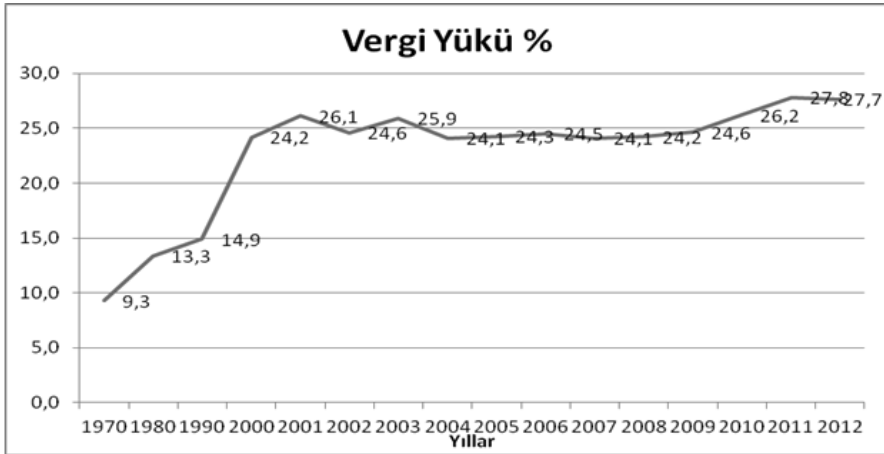
(2) Toplanmayan vergileri ifade eden her türlü sermaye transferi toplam vergi gelirinden düşülmüştür.

Vergi teorisinde dolaylı vergilerin tüketim ve tasarruf kararlarını tüketim aleyhine ve tasarruf lehine değiştirebileceği öngörüsünün Türkiye gibi ülkelerde doğrulanabilirliği şüphelidir. Zira bu şekilde bir tercih sapmasının ortaya çıkabilmesi için dolaylı vergilerin kitleler tarafından fiyat yerine vergi olarak algılanması gerekmektedir; ancak Türkiye’de dolaylı vergi artışları fiyat olarak algılanmaktadır. Ayrıca geniş halk kitlelerinin marjinal tüketim eğilimi yüksek ve hatta bire yakındır. Bir başka ifade ile hane halklarının büyük bir kısmı eline geçen gelirin tamamına yakını tüketerek minimum yaşam standardını yakalayabilmektedir (TÜSİAD 2012: 75).

#### 4. Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükü

Toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı olarak ifade edilen toplam vergi yüküne bakıldığında Türk Vergi Sisteminde bilhassa 1990’lardan itibaren vergi yükünün hızla arttığı görülmektedir. Grafik 4’te toplam vergi yükünün sosyal güvenlik gelirleri hariç olmak üzere yıllar itibarıyla değişimi gösterilmektedir. Sosyal güvenlik gelirleri de dâhil edildiğinde Türkiye’deki vergi yükünün OECD ortalaması olan yaklaşık % 34’e oldukça yaklaştığı görülmektedir. Diğer taraftan, gelir vergisi büyük oranda ücretliler, kurumlar vergisi ise büyük mükellefler üzerinde kalmaktadır (Demirli 2011: 41).

**Grafik 4: Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Gelişimi**

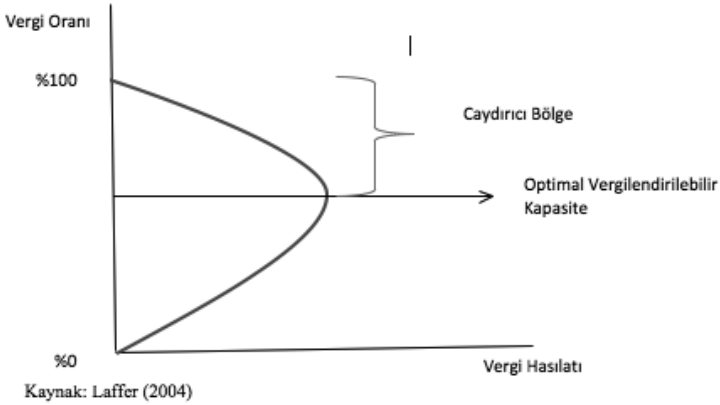


Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

## 5. Türk Vergi Sisteminde Vergi Oranları, Vergi Tabanı ve Kayıt dışılık

Vergi tabanı, vergi oranı ve vergiye uyum ülkelerin vergi toplama kapasitesinin belirlenmesinde önemli faktörlerdir. Vergiye uyumun kısa dönemde değişmeyeceği kabul edildiğinde, vergi hasılatının vergi oranı ve tabanıyla değişeceği düşünülebilir. Vergi tabanındaki değişimler hasılatı doğru orantılı bir şekilde etkileyecektir. Diğer taraftan vergi oranlarındaki artış belli bir orana kadar vergi hasılatını artırmakta, daha yüksek vergi oranlarında ise üretimdeki azalma ile vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eylemlerinin artması ile birlikte vergi hasılatı düşmektedir. Laffer (2004) vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelediği analizinde, vergi oranlarındaki indirim çalışmayı ve üretmeyi teşvik edip vergi matrahında artışa neden oluyorsa ve bu artış vergi oranlarının indiriminden kaynaklanan anlık gelir kaybından yüksekse, vergi oranlarının düşürülmesinin vergi hasılatını artıracakını öne sürmektedir. Söz konusu ilişki Şekil 1’de gösterilen Laffer Eğrisi ile açıklanmaktadır. Laffer’in analizine göre günümüzdeki artan oranlı vergiler maksimum hasılatı sağlayacak optimum vergi oranının üzerindedir ve fazla çalışmayı, yatırımı ve üretimi engellemektedir. Bu nedenle daha düşük düzeyde belirlenecek düz oranlı vergiler ekonomide canlanmayı sağlayarak vergi hasılatını artıracaktır.

Şekil-1: Laffer Eğrisi



Kaynak: Laffer (2004)

Türkiye için 1980-2003 yıllarını kapsayan dönemde yarı logaritmik bir model oluşturulmak suretiyle yapılan çalışmanın sonucunda, Laffer eğrisinin maksimum hasılatın sağlandığı noktasının ötesinde bulunduğu, bu nedenle de ülkemizdeki

Türkiye'deki dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla yüksek oluşunun bir nedeninin de gelir vergisi mükelleflerinin tam olarak kavranamaması olduğu düşünülmektedir. Çıkar gruplarının kamu otoritesini etkilemesi ve belli sektörlerin ve bölgelerin geliştirilmesi amacı gibi çeşitli faktörler birçok istisna ve muafiyetin vergi sistemine entegre edilmesine neden olmuştur. Vergi sistemimizde yer alan hemen her çeşit vergi içerisindeki muafiyet ve istisnalar nedeniyle vergi tabanı iyiden iyiye küçülmüş ve vergi verimi azalmıştır.

yüksek vergi oranlarının vergi hasılatının potansiyel düzeyin altında kalmasına neden olduğu belirtilmektedir (Karabulut 2006: 377'den aktaran Demirli 2011: 58).

Türkiye'deki dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla yüksek oluşunun bir nedeninin de gelir vergisi mükelleflerinin tam olarak kavranamaması olduğu düşünülmektedir. Çıkar gruplarının kamu otoritesini etkilemesi ve belli sektörlerin ve bölgelerin geliştirilmesi amacı gibi çeşitli faktörler birçok istisna ve muafiyetin vergi sistemine entegre edilmesine neden olmuştur. Vergi sistemimizde yer alan hemen her çeşit vergi içerisindeki muafiyet ve istisnalar nedeniyle vergi tabanı iyiden iyiye küçülmüş ve vergi verimi azalmıştır.

İstisna ve muafiyetlerin çokluğuna ek olarak, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü Türk Vergi Sisteminde önemli bir sorun teşkil etmektedir. 2014 yılında kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranı %26 ve kayıt dışı istihdam oranı yüzde 35 olarak gerçekleşmiştir (Kalkınma Bakanlığı 2015, 2016). Demirli (2011: 61) dolaylı ve dolaysız vergilendirmede aşırılığa gidilmesinin kayıt dışılığı özendirildiğini ileri sürmekte ve buna örnek olarak da ülkemizde otomobil sayısı artarken akaryakıt tüketiminin paralel bir şekilde artmamasını göstermektedir.

Türkiye'deki yüksek dolaylı vergi yükünün etkisinin en yoğun olarak kayıt içerisinde çalışan kişi ve kurumlar tarafından hissedilmesi kaçınılmazdır. Zira bu grupta yer alan yükümlüler hem dolaysız vergi yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmekte, hem de yüksek bir dolaylı vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Sonuç olarak hem yatay hem de dikey vergi adaleti ilkelerine aykırı bir durum oluşmaktadır. (TÜSİAD 2012: 88).

Dolaysız vergilerden kurumlar vergisi incelendiğinde, kurumlar vergisinin vergi

oranına bağlı olarak uzun dönemde sermayenin kurumsallaşmamış kesimlere kaymasına neden olabileceği öngörülmektedir. Uluslararası vergi rekabetine konu olan temel vergi de kurumlar vergisidir ve vergi oranlarında farklılıklar olması hâlinde sermaye düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kayabilmektedir. OECD ülkelerinde kurumlar vergisi oranları azalan bir seyir izlemektedir; 2000 yılında %32,6 olan ortalama oran 2011 yılında %25,4'e kadar gerilemiştir (Brys et al. 2011). Türkiye %20 kurumlar vergisi oranı ile OECD ortalamasının altında yer almaktadır. Türkiye'de kurumlara uygulanan teşvikler de dikkate alındığında, efektif vergi oranı daha da düşmektedir. Bu nedenle Türkiye'de kurumlar vergisinin kurumsallaşma önünde bir engel oluşturmayacağı savunulmaktadır. (TÜSİAD 2012: 79).

Uluslararası vergi rekabetinin etkisi sermayenin vergilendirilmesinde de vergi adaletine zarar vermektedir. Vergide adaleti sağlamanın en önemli göstergelerinden biri ayırma ilkesi kuramına göre sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha fazla vergilendirilmesidir. Ne var ki vergi rekabetinin de etkisiyle ayırma kuramı tersine işletilmekte, sermayenin vergilendirilmesinde indirilen vergi oranları emek gelirlerine uygulanan vergiyle kıyaslandığında yatay adalet ve dikey adalet ilkesini zedelemektedir.

## 6. Sonuç

Vergi politikalarına ilişkin kararlar vergilemenin kamu harcamalarını finanse etmek, gelir dağılımında adaleti sağlamak ve ekonomideki kaynakların etkin dağılmasını sağlamak temel amaçlarının hepsini aynı anda sağlayamamakta, politika yapıcılar çoğu zaman gelirlerin artırılması ile vergide adaletin sağlanması amaçlarından birine ağırlık vermeyi tercih etmek zorunda kalmaktadırlar.

Türkiye'deki vergi sistemine vergilendirmede adalet açısından bakıldığında dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla oldukça baskın bir yapıda olduğu görülmektedir. Ancak vergi yapısı dikkatli incelendiğinde bu durumun genel

Türkiye'deki yüksek dolaylı vergi yükünün etkisinin en yoğun olarak kayıt içerisinde çalışan kişi ve kurumlar tarafından hissedilmesi kaçınılmazdır. Zira bu grupta yer alan yükümlüler hem dolaysız vergi yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmekte, hem de yüksek bir dolaylı vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Sonuç olarak hem yatay hem de dikey vergi adaleti ilkelerine aykırı bir durum oluşmaktadır.

Uluslararası vergi rekabetinin etkisi sermayenin vergilendirilmesinde de vergi adaletine zarar vermektedir. Vergide adaleti sağlamanın en önemli göstergelerinden biri ayırma ilkesi kuramına göre sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha fazla vergilendirilmesidir. Ne var ki vergi rekabetinin de etkisiyle ayırma kuramı tersine işletilmekte, sermayenin vergilendirilmesinde indirilen vergi oranları emek gelirlerine uygulanan vergiyle kıyaslandığında yatay adalet ve dikey adalet ilkesini zedelemektedir.

tüketim vergilerinden kaynaklanmadığı; özel tüketim vergilerinin baskın yapısından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Özel tüketim vergilerinin belirli mal ve hizmetlerin topluma yaydığı negatif dışsallıkların içselleştirilmesi ya da belirli hizmetlerden daha fazla yararlananlar için faydalanma ilkesi çerçevesinde alınması ve bu çerçevede genel tüketim vergilerinden farklılaşması gerekirken, bu vergilerin toplam içerisindeki paylarına bakıldığında Türkiye’de bu amaçların tali kaldığı ve esas amacın gelir yaratmak olduğu ortadadır.

Özel tüketim vergileri genellikle yakın ikamesi olmayan mal ve hizmetlere konulduğu için kaynak dağılımında etkinliği bozmadığı savunulmakla birlikte, bu vergilerde ölçülülük ilkesinin de göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Özellikle akaryakıt, mobil iletişim, taşıt araçları, tütün mamulleri gibi mal ve hizmetlerde dolaylı vergi yükünün sınırlarına gelindiği söylenebilir.

Ülkemizdeki yüksek dolaylı vergi yükünün etkisinin en yoğun olarak kayıt içerisinde çalışan kişi ve kurumlar tarafından hissedilmesi kaçınılmazdır. Zira bu grupta yer alan yükümlüler hem dolaysız vergi yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmekte hem de aşırı bir dolaylı vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Sonuç olarak vergi sistemi hem yatay hem de dikey vergi adaleti ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu çerçevede ekonomik etkinliğe daha fazla zarar veren ve rekabet eşitsizliklerine de yol açan dolaylı vergilerin Türkiye’deki vergi sistemi içerisindeki payının azaltılmasının bir yolu da dolaysız vergi gelirlerinin artırılmasından geçmektedir. Diğer taraftan dolaylı vergilerin oranının aşağıya çekilmesinin muhakkak kayıt dışılıkla etkin bir şekilde mücadele edilmesiyle paralel bir şekilde yürütülmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira kayıt dışılık devam ederken dolaylı vergi yükünün azaltılması, bu kesimlerin kamusal finansmana



olan katkılarının daha da aşağıya çekilmesine yol açabilecektir.

Sonuç olarak vergilemede temel amacın sadece kamu harcamalarının finansmanı olmadığı ve vergilemenin iktisadi ve sosyal amaçlarının da olduğu akıldan çıkarılmamalı, sağlıklı bir vergi yapısının tesisinde bu bileşenler arasında bir denge sağlanmalıdır.

Ülkemizdeki yüksek dolaylı vergi yükünün etkisinin en yoğun olarak kayıt içerisinde çalışan kişi ve kurumlar tarafından hissedilmesi kaçınılmazdır. Zira bu grupta yer alan yükümlüler hem dolaysız vergi yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmekte hem de aşırı bir dolaylı vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Sonuç olarak vergi sistemi hem yatay hem de dikey vergi adaleti ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu çerçevede ekonomik etkinliğe daha fazla zarar veren ve rekabet eşitsizliklerine de yol açan dolaylı vergilerin Türkiye'deki vergi sistemi içerisindeki payının azaltılmasının bir yolu da dolaysız vergi gelirlerinin artırılmasından geçmektedir.

**Kaynaklar**

ALBAYRAK, Ö. (2011), "Finansal Krizde Uygulanan Vergi Politikalarının Gelir Dağılımı Etkileri: 2004-2009", *A.Ü. SBF Dergisi*, 66/2, ss.1-34.

BRYE, B., MATTHEWS, S. and OWENS, J. (2011), "Tax Reform Trends in OECD Countries", *OECD Taxation Working Papers*, No. 1, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en>

DEMİRLİ, Y. (2011), Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Maliye Bakanlığı, Ankara.

EDİZDOĞAN, Nihat (2007). Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Kitabevi.

Kalkınma Bakanlığı (2015), 10. Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ankara.

Kalkınma Bakanlığı (2016), 2016 Yılı Programı, Ankara.

KARABULUT, T. (2006), "Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması (1980-2003)", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:16, ss.367- 377.

LAFFER, A. B. (2004), "The Laffer Curve : Past, Present and Future", *Backgrounder, The Heritage Foundation*, No. 1765.

OECD (2016), Revenue Statistics 1965-2014.

TÜSİAD (2012), Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, TÜSİAD Yayınları.