Vergilemede Adalet Açısından Türkiye'nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası

Turkey's Direct and Indirect Taxation Policy in terms of Tax Justice

Prof. Dr. Sabahat Binnur Çelik (Beykent University, Turkey)

Abstract

Public finance is a branch of science which examines the activities' economic and finance aspects of the public sector. Public finance has three main objectives such as keeping the economy in balance, providing justice in the distribution of income and providing the economic development / growth. State has to create and apply some finance and economic policies according to those objectives. State can use mainly three tools which are public incomes (mostly taxes), public expenditures and public debt for to keep and to protect the economy in balance. While keeping and protecting the economy in balance, state must consider "justice" in every chosen policy. This work's subject is examining the taxation policy according to the types of taxes from the view of "justice in taxation" in Turkey. In order to reach a successful comment about this subject, we will consider the rate of direct and indirect taxes to total tax revenue. If there isn't justice in taxation, this means that state couldn't apply appropriate policies in a successful way or didn't apply them because of its other purposes. We know that in this century the state is intrusive, effective and very powerful, so we can easily claim that state has responsibility from the lack of justice in taxation. It should not be forgotten that, ensuring "justice in taxation" is so important principle that, Turkish Constitution edited it as an order.

1 Giriş

Kamu maliyesinin; ekonomik dengenin sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve ekonomik kalkınma / büyüme ve gelişmenin sağlanması olmak üzere üç temel amacı vardır. Devletin görevi, sayılan bu üç temel amaç doğrultusunda ekonomik/mali politikalara yön vermektir. Devlet, ekonomik/mali politikalara yön verirken, kamu gelirlerini (içlerinde en büyük paya sahip olan vergileri), kamu giderlerini ve kamu borçlanmasını araç olarak kullanır ve uygulayacağı politikalara göre bir bütçe düzenlemesi yapar. Devlet, bu uygulamalarının yanında özel sektörle ilgili olarak çeşitli özendirici ve düzenleyici politikalar da uygulayarak ekonomide kendi programına uygun sonuçlar almayı hedefler. Örnek olarak; işsizlik sigortası yapılmasını zorunlu tutarak veya özendirerek enflasyonist ortamda talep artışını azaltır, ürünün bol olduğu yıllarda talep fazlasını piyasadan çekip, ürünün kıt olduğu yıllar piyasaya sürerek ürün fiyatlarının aşırı yükselmesini engelleyerek arz/talep dengesini oluşturmaya çalışır, halkın atıl birikimlerinin bankacılık sektörünü kullanarak (altın hesap açılarak eldeki altının harcanmasını engelleyip bir süreliğine de olsa bağlanması gibi) ekonomiye aktarılmasını özendirip talep baskısını azaltmaya çalışır. Günümüz devletin müdahaleci ve çok güçlü olduğu göz önünde bulundurulduğunda, devletin ekonomik ve mali amaçlarına ulaşmak için elindeki araçları uygulama olanağı olduğu gerçektir.

Ülkemizde ekonominin dengede olmadığı bilinmektedir. Ekonomik denge, fiyat dengesinin, istihdam seviyesinin ve dış ticaretin dengede olmasını belirtir (Pehlivan,2002). Fiyat dengesinden kasıt ise, ortalama fiyat düzeyinde aşağıya veya yukarıya doğru keskin hareketlerin olmamasıdır (Akdoğan, 2011). Ülkemizde fiyat dengesinin olmadığı, enflasyonist bir seyir gerçekleştiği bilinmektedir. Enflasyon, toplam talebin toplam arzdan fazla olması sonucunda genel fiyat seviyesinin artması olarak tanımlanır. Enflasyon kavramının iki temel özelliğinden birisi fiyatlarda hissedilir düzeyde artışın olması, diğeri ise, fiyat artışlarının sürekli olmasıdır (Pehlivan,2002). Enflasyonla mücadelede en etkin maliye önlemleri, gelir cephesinde yer alır (Due, 1967). Kamu gelirleri içinde en önemli payı vergiler oluşturduğuna göre, enflasyonla mücadelede en önemli aracın vergiler olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

Çalışma konumuz, enflasyonist koşullarda olan ülkemizde, devletin vergileme tercihinin, vergilemede adalet ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesidir.

2 Türkiye'nin Dolaysız Ve Dolaylı Vergileme Tercihi

Vergiler değişik kriterlere göre ayırma tabi tutulabilirler. Örneğin; dolaysız/dolaylı olmalarına göre, konularına göre veya kişisel ve objektif olmalarına göre ayırım yapılabilir.

Vergilerin, vergilemede adalet ilkesine uygun olup olmadığını bize gösteren en önemli ayırım, vergilerin tiplerine göre yapılan dolaysız/dolaylı vergi ayırımıdır.

2.1 Dolaysız ve Dolaylı Vergi Ayırımı

Vergilerin dolaysız ve dolaylı ayırımında kullanılan kriterlerden birisi verginin yansıması, ikincisi ise, vergi konusunun sürekliliği ve mükellefinin önceden belli olmasıdır (Nadaroğlu, 1989, Akdoğan, 2011).

Yansıtılamayan (vergi mükellefinin vergiyi ödedikten sonra, ödediği tutarı başkasına yükleyememesi, yaptığı ödeme tutarı kadar kendi iktisadi değerlerinde azalmanın olması hali) veya zor yansıtılan vergiler dolaysız, kolay yansıtılan vergiler dolaylı vergiler sayılır. Bu kritere göre, örneğin gelir ve kurumlar vergisi dolaysız, katma değer vergisi, gümrük vergisi dolaylı vergi sayılmaktadır.

Vergi konusunun sürekli olması ve mükellefinin önceden belli olması kriteri ise, bazı vergilerin genellikle yıllık olarak, periyodik şekilde ve devamlılık gösteren mal, gelir veya gelir getiren faaliyetler üzerinden alınıyor olmasını ifade eder. Bu vergilerde, vergi idaresi, mükelleflerin kimler olduğunu önceden bilir. Konusu belli ve mükellefleri önceden bilinen vergiler, dolaysız vergilerdir. Bu kritere göre, ülkemizde dolaysız vergilerin örnekleri; gelir vergisi, kurumlar vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi olmaktadır. Dolaylı vergilerde ise, vergi konusu sürekli değildir ve vergi mükellefinin kim olacağı vergi idaresi tarafından önceden bilinmez. Bu kritere göre, ülkemizde dolaylı vergilerin örnekleri; katma değer vergisi, gümrük vergisi, özel tüketim vergisi olmaktadır.

2.2 Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Türkiye Uygulamasında Görünümü

Ülkemizde, dolaysız vergilerden gelir vergisi ve kurumlar vergisi, dolaylı vergilerden katma değer, özel tüketim ve gümrük vergilerinin tahakkuk tutarları göz önünde bulundurulduğunda, dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki tutarları Tablo 1 de net olarak görülebilmektedir. Ülkemizde, son on yılın verilerine göre dolaylı vergiler tutarı, toplam vergi gelirleri tutarı içinde en büyük paya sahip olmuştur.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Merkezi Yönetim Gelirleri	216	242	274	291	355	428	511	591	661	758
Vergi Gelirleri	164	188	212	225	273	332	367	423	471	549
Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	50	61	72	79	88	109	121	131	153	174
- Gelir Vergisi	36	43	51	54	60	72	82	93	109	128
- Kurumlar Vergisi	14	18	21	24	29	38	38	38	43	47
Ötv, Kdv, Gv Toplamı	94	103	113	116	151	185	201	240	260	307
Katma Değer Vergisi	55	60	67	69	88	113	120	145	157	186
- Dahilde Alınan Kdv	29	34	37	42	52	64	70	82	93	111
- İthalde Alınan Kdv	25	26	30	26	36	49	50	63	64	74
Özel Tüketim Vergisi	38	40	43	45	60	68	75	90	97	113
Gümrük Vergileri	2	2	3	2	3	5	5	5	7	8

Tablo 1: Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Toplam Merkezi Yönetim Gelirleri İçindeki Tutarları *Kaynak: Kamu Hesapları Bülteni, Veriler Tahakkuk Tutarlarıdır (milyar TL)*

Tablo 2 de ise, Tablo 1 de yer alan dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki payı % olarak görülmektedir. Bu tablodan çıkan sonuç, ülkemizde son on yılda toplam merkezi yönetim vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının % 30 civarında seyrettiği, dolaylı vergilerin ise % 50 nin üzerinde olduğudur. Bu verilere göre, ülkemizde vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığı görülmektedir.

Gelirin Çeşidi	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	30	33	34	35	32	33	33	31	32	32
- Gelir Vergisi	22	23	24	24	22	22	22	22	23	23
- Kurumlar Vergisi	8	9	10	11	11	11	10	9	9	8
Kdv, Ötv, Gümrük V	57	55	53	52	55	56	55	57	55	56
Katma Değer Vergisi	33	32	32	31	32	34	33	34	33	34
Özel Tüketim Vergisi	23	21	20	20	22	20	21	21	21	21
Gümrük Vergileri	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2

Tablo 2: Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) *Kaynak: Kamu Hesapları Bülteni, Veriler Kullanılarak Hesaplanmıştır*

3 Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Vergilemede Adalet İlkesine Uygunluğu

Vergilemede adalet ilkesi en geniş biçimde, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir biçimde dağıtılması (Akdoğan, 1980) olarak tanımlanabilir. Vergilemede adalet ilkesine göre vergileme, mükellefin ödeme gücü ile uyumlu olmalıdır. Vergilemenin, mükellefin ödeme gücüne uygun olmasını sağlamak için ise, vergiler şahsileştirilmelidir, artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi uygulanmalıdır.

Vergiler şahsileştirilmesi, vergileme sırasında mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarının vergi tutarının belirlenmesinde etkin olması anlamına gelir. Bu uygulama ancak dolaysız vergilerde yer alabilir, çünkü dolaysız

vergilerde kimin, ne zaman mükellef olacağı önceden bilinmektedir. Bu açıdan dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere göre daha adil oldukları açıktır.

Vergilemede adalet ilkesi açısından, vergi tarifesinin artan oranlı olması önemli bir göstergedir. Artan oranlı tarife yapısı dolaysız vergilerde uygulanmaktadır. Gelir vergisi örneğinde olduğu gibi, geliri az olan mükellef, geliri kendisinininkinden daha fazla olana göre daha az vergi öder. Oysa dolaylı vergilerde, örneğin katma değer vergisinde, farklı gelir düzeylerindeki mükellefler aynı tutarda harcama yaptıklarında, aynı tutarda vergi öderler. Bu durumda, ödenen vergi tutarını gelire oranlarsak, geliri az olanın, geliri fazla olana oranla daha çok vergi ödemiş olduğu gerçeğine ulaşırız. Bu sonuç bize, dolaysız vergilerin artan oranlı tarife yapısıyla, vergilemede adalet ilkesine daha uygun olduğunu göstermektedir.

En az geçim indirimi uygulaması, en anonim tanımıyla, kişinin kendisini ve ailesini asgari düzeyde geçindirebilecek tutarın vergi dışı bırakılmasını ifade eder. Bu uygulama da yine dolaysız bir vergi tipi olan gelir vergisinde yer almaktadır, bu nedenle dolaysız vergi uygulaması vergilemede adalet ilkesine daha uygun olmaktadır.

Ayırma ilkesi, gelirin yapısal özelliğinin göz önünde bulundurularak, emekle elde edilen gelirlerin, sermayeden elde edilen gelirlerle oranla daha az vergilendirilmesinin sağlanmasıdır. Ayırma ilkesi, dolaysız vergi tipi olan gelir vergisinde uygulanmaktadır. Bu ilkeye karşı görüşler olsa da, bizim de paylaştığımız çoğunluk görüşü, ayırma ilkesinin vergilemede adaleti sağladığına yöneliktir.

4 Sonuç

Ülkemizde, toplam merkezi yönetim gelirlerinin büyük kısmının vergilerden oluştuğu Tablo 3'de görülmektedir. Kamu giderlerini karşılamak amacıyla toplanan vergilerin, vergide adalet ilkesine uygun olması, toplumun vergi ödemeye yönelik istek ve bilincini artıracaktır. Bu sonuç ise, devletin kamu hizmetlerini zamanında ve yeterli düzeyde gerçekleştirmesine neden olacaktır. Vergide adalet ilkesine uygun olan vergileme, sebepleri yukarıda açıklandığı üzere, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha fazla oranda olmasıdır. Oysa ülkemizde bunun tam tersi bir uygulama sürmektedir ve bu dağılım, gelişmiş ülkelerle de uyumlu değildir. OECD üyesi ülkelere baktığımızda, dolaylı vergi yükünün en yüksek olduğu ülke Türkiye'dir. Türkiye'yi, Şili, Macaristan, Estonya ve Yeni Zelanda izlemektedir (OECD Tax Database - OECD, oecd.org) .

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Vergi Gelirleri (%)	76	78	77	77	77	78	72	72	71	72

Tablo 3: Vergi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Gelirleri İçindeki Payı(%) **Kaynak:** Kamu Hesapları Bültenindeki Veriler Kullanılarak Hesaplanmıştır

Dolaylı vergilerin, vergi adaleti açısından en olumsuz yanı, mükellefin vergi ödeme gücünün varlığı aranmaksızın vergi ödemek zorunda kalmasıdır. Bu olumsuzluk bilhassa zorunlu tüketim mallarının alımında ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2011). Zorunlu tüketim malı alan dar ve orta gelirli ile zenginler aynı oranda özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi ödemektedirler. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması, vergi yükünün daha düşük gelir grupları tarafından karşılanmasına neden olmaktadır.

Dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından haksızlık yarattığının yanı sıra yararlı tarafları da bulunmaktadır. En yararlı tarafı, enflasyonla mücadelede verdiği olumlu sonuçlardır. Bilinmektedir ki, en fazla etki eden antienflasyonist maliye önlemleri, gelir cephesinde (bilhassa dolaylı vergilerde) bulunmaktadır (John F. Due, 1967). Dolaylı vergiler fiyata yansydıkları için tüketicinin mal satın almasını caydırarak toplam talebi kısar ve antienflasyonist bir etki yaratır. Ayrıca, dolaylı vergilerin toplanması kolay ve ucuzdur, üstelik vergi fiyatın içinde gizli olduğu için mükellef vergi ödediğini hissetmez ve vergiye direnç oluşmaz (Akdoğan, 2011). Böylelikle devlet dolaylı vergilere yüklenerek enflasyonla mücadelede daha hızlı ve etkin sonuç alır. Ülkemizde enflasyonun son beş yıllık seyrine baktığımızda, 2011 yılında 10,61, 2012 yılında 7,31, 2013 yılında 7,75, 2014 yılında 7,24 ve 2015 yılı itibarıyla % 9,58 oranlarını görmekteyiz (TCMB). Bu gerçek, bize vergi sistemimizin dolaylı vergiye ağırlık vermesinin nedenini açıklayabilir. Ancak, enflasyonla mücadele ederken, enflasyonun etkileri altında ezilen ve vergi ödeme gücü düşük olan toplum kesiminin fedakarlığının, zengin kesiminkine oranla fazla olması kabul edilemez. Bir ülkede enflasyon varsa, devlet, maliye politikası araçlarını başarıyla uygulayamamış veya başka amaçlarıyla çatıştığı için uygulamamıştır. Başka ifade ile devletin enflasyonun varlığından sorumluluğu bulunmaktadır. Enflasyonla mücadelede sadece vergi politikaları uygulanması da yetmez, devletin kamu harcamalarını da kısması gerekir, para politikalarını da mali politikalar ile uyumlu şekilde gerçekleştirmesi gerekir. Ayrıca, enflasyonla mücadelede, halkın güven duyduğu bir idarenin ve bunu sürdürecektir gerçek bir demokratik rejimin varlığının da gerekli olduğu gözden uzak tutulmaması gereken bir gerçektir (Erginay, 1987).

Vergilemede adaletin sağlanmasının, Türk Anayasasında bir emir olarak düzenlenecek kadar önemli bir ilke olduğu unutulmamalıdır. Anayasamızın 73. maddesinde yer alan "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" ifadesi, devlete, vergi dağılımının adil yapılması görevini yüklemektedir. Devletin bu görevini yerine getirmesi açısından, yapılacak reformların başında, toplam vergi gelirleri içinde

dolaysız vergilerin payının yükseltilmesi gelmektedir. Bunun için de, dolaysız vergilerin oranlarının yükseltilmesi değil, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi yolu tercih edilmelidir. Ülkemizde, kayıt dışı ekonominin % 27, kayıt dışı istihdamın ise % 40 civarında olduğu tahmini göz önünde tutulduğunda, kayıt dışı olan bu alanların kayda alınmasıyla ilave vergi gelirleri elde edilerek, sosyal güvenlik primlerinin de dahil olduğu dolaysız vergi gelirleri artacaktır ve dolaysız/dolaylı vergi dağılımı, dolaysız vergiler lehine düzelecektir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, Vergi Özel İhtisas Raporu).

Bu yüzyılda, devletin, müdahaleci, etkin ve çok güçlü olduğunu biliyoruz, bu nedenle, kolaylıkla devleti, vergilemede adaleti sağlayamamış olmasından dolayı sorumlu tutabiliriz.

Kaynakça

- Akdoğan, 1980. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**. Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, Ankara.
- Akdoğan, 2011. **Kamu Maliyesi**. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akif Erginay, 1987, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Due. (Çevirenler, Sevim Görgün ve İzzettin Önder), 1967, **Maliye**. Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Kamu Hesapları Bülteni, <http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/AnaSayfa.aspx>, istatistikler
- Nadaroğlu, 1989, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Okan Dağıtımçılık, Yayımcılık, İstanbul,
- OECD Tax Database - OECD, oecd.org
- Pehlivan, 2002, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- TCMB, (<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Main+Menu/Para+Politikasi/Fiyat+Istikrari/Tuketici+Fiyatları>)
- T.C. Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı, 2014/2018, Vergi Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2014