



T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MLY-YL-2012-0001

**TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN POLİTİK
EKONOMİSİ: 1950-2011 DÖNEMİ**

HAZIRLAYAN

Gülizar Seda YILMAZ

TEZ DANIŞMANI

Doç.Dr. Sacit Hadi AKDEDE

AYDIN- 2012

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MLY-YL-2012-0001**

**TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİLERİN POLİTİK
EKONOMİSİ: 1950-2011 DÖNEMİ**

HAZIRLAYAN

Gülizar Seda YILMAZ

TEZ DANIŞMANI

Doç.Dr. Sacit Hadi AKDEDE

AYDIN- 2012

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

AYDIN

Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Gülizar Seda YILMAZ tarafından hazırlanan “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Politik Ekonomisi: 1950-2011 Dönemi” başlıklı tez, 13.07.2012 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı ve Soyadı:

Kurumu:

İmzası:

Doç.Dr.Sacit Hadi AKDEDE

Adnan Menderes Üniversitesi

Doç.Dr.Etem KARAKAYA

Adnan Menderes Üniversitesi

Yrd.Doç.Dr.Şansel ÖZPINAR

Adnan Menderes Üniversitesi

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen
bu tezi, Enstitü
Yönetim Kurulunun sayılı kararıyla(Tarih) tarihinde
onaylanmıştır.

Unvanı, Adı Soyadı
Enstitü Müdürü

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Adı Soyadı : Gülizar Seda YILMAZ

İmza :

ÖNSÖZ

Hayatımın her alanında karşılaştığım zorluklara birlikte göğüs gerdiğim, meslektaşım olarak bu çalışmaya akademik anlamda büyük katkılar sağlayan, en büyük destekçim eşim Murat YILMAZ'a teşekkür ederim.

Gülizar Seda YILMAZ

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİLERİN POLİTİK EKONOMİSİ: 1950-2011 DÖNEMİ

ÖZET

Bu çalışmada, Türkiye’de çok partili rejime geçişi simgeleyen 1946 yılından günümüze kadar uygulanmış olan vergi politikaları ve bu politikaların oluşumunda ve yönlendirilmesinde siyasi ve iktisadi faktörlerin neden-sonuç bağlamında ne derece etkili olduğu incelenmiş, OECD ülkeleri ve istatistiksel verilerine ulaşılabilen bazı dünya ülkelerine ait iktisadi - sosyal göstergeler, siyasi yapı ve vergi gelirlerine ilişkin bazı veriler kullanılarak siyasi iktidarların vergi politikaları üzerinde etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır. Ekonomilerin en önemli finansman kaynağı olan ve mali fonksiyonu kadar iktisadi ve sosyal fonksiyonları da yakın geçmişten bu yana kullanılan, mikro ve makro düzeyde birçok değişkeni etkileyen vergilerin özellikle Türkiye’de politik bir araç haline gelmiş olması, bu şekilde bir çalışmanın da önemini artırmaktadır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER

Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler, Partiler ve Seçimler, Vergi Politikaları, Mali Af.

Gülizar Seda YILMAZ

**THE POLITICAL ECONOMY OF INDIRECT TAXES
IN TURKEY: 1950-2011**

ABSTRACT

This study investigated tax policies, which symbolize multi-party regime in Turkey and have been executed from 1946 until today, and how political and economic factors are effective on formation and orientation of these policies in cause and effect context. As well as some data related to political structure and tax incomes, economic-social indicators of some world countries, statistical data of which is available, and of OECD countries were used in order to research whether or not political powers have an effect on tax policies. The fact that taxes, which are the most important finance source of economies, affect numerous variables at micro and macro level and whose economic and social functions have been used as much as their financial function from recent past to today, have become a political instrument especially in Turkey increases importance of this study.

KEYWORDS

Indirect Taxes, Direct Taxes, Parties and Elections, Tax Policies, Fiscal Amnesty.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ	viii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
TEORİK ÇERÇEVEDE DOLAYLI ve DOLAYSIZ VERGİLER.....	2
1.1. DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİ AYRIMINDA DİKKATE ALINACAK KRİTERLER ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRMA	4
1.1.1. Üzerine Konuldukları İktisadi Unsur Açısından Karşılaştırma	5
1.1.2. Yansıma Açısından Karşılaştırma	6
1.1.3. Mükellef Psikolojisi Açısından Karşılaştırma.....	6
1.1.4. Hasılat Açısından Karşılaştırma.....	9
1.1.5. Ödeme Gücü ve Mükellef Açısından Karşılaştırma.....	10
1.1.6. Verginin Sürekliliği Açısından Karşılaştırma	10
1.1.7. Vergileme İlkeleri Açısından Karşılaştırma.....	10
1.1.8. Ekonomiye Etkisi Açısından Karşılaştırma (Durgunlukla Mücadele,Enflasyonla Mücadele, Tasarruf ve Yatırımlar)	12
1.1.8.1.Durgunlukla Mücadele.....	12
1.1.8.2. Enflasyonla Mücadele.....	13
1.1.8.3. Tasarruf ve Yatırımlar.....	14

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ ve SİYASAL İKTİDARLARA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ..... 16

2.1. 1946-1950 DÖNEMİ (CUMHURİYET HALK PARTİSİ İKTİDARI - DEMOKRAT PARTİ MUHALEFETİ DÖNEMİ)	19
2.1.1. 1946-1950 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	22
2.1.1.1. 1946-1950 Döneminde Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	22
2.1.1.2. 1946-1950 Döneminde Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	23
2.1.1.2.1. 1950 Gelir Vergileri Kanunu.....	23
2.1.2. 1946-1950 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar.....	24
2.2. 1950-1960 DÖNEMİ (DEMOKRAT PARTİ DÖNEMİ)	26
2.2.1. Demokrat Parti Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler....	30
2.1.1.1. 1950-1960 Döneminde Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	28
2.1.1.2. 1950-1960 Döneminde Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	29
2.1.1.2.1. Gider Vergiler Kanunu.....	30
2.3. 1960- 1965 DÖNEMİ	30
2.3.1. 1960-1965 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	31
2.3.1.1. 1960-1965 Döneminde Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	39
2.3.1.2. 1960-1965 Döneminde Vergi Usul Kanununda Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	41
2.3.1.3. 1960-1965 Döneminde Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	43
2.3.2. 1960-1965 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar.....	43
2.4. 1965-1973 ADALET PARTİSİ DÖNEMİ ve 1971-1973 ARA DÖNEMİ.....	44

2.4.1.	1965-1973 Yılları Arasında Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler....	47
2.4.1.1.	Finansman Kanunu	
2.4.2.	1965-1973 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar.....	49
2.5.	1973-1980 DÖNEMİ.....	50
2.5.1.	1973- 1980 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar.....	54
2.6.	1980-1991 DÖNEMİ.....	57
2.6.1.	1980-1991 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	60
2.6.1.1.	1980-1991 Döneminde Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	63
2.6.1.2.	1980-1991 Döneminde Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	64
2.6.1.2.1.	Katma Değer Vergisinin Kabul Edilişi.....	68
2.6.2.	1980-1991 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar.....	69
2.7.	1991-2002 DÖNEMİ.....	71
2.7.1.	1991-2001 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	77
2.7.1.1.	1991-2001 Döneminde Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	77
2.7.1.2.	1960-1965 Döneminde Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler.....	77
2.6.1.2.1.	Özel Tüketim Vergisi.....	80
2.7.2.	1991-2002 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar.....	84
2.8.	2002-2011 DÖNEMİ (ADALET VE KALKINMA PARTİSİ İKTİDARI)....	84
2.8.1.	2002-2011 Yılları Arasında Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler ve Mali Aflar	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYADA VERGİLERLE POLİTİK YAPI ARASINDAKİ İLİŞKİ92

3.1.	Konu.....	92
3.2.	Kapsam ve Amaç.....	93

3.3. Yöntem.....	93
3.4. Dünyada Vergi Politikalarının Uygulanmasında Politik Eğilimin Rolü	94
3.4.1. 1970-2011 Döneminde Tüm Ülkeler İçin Yapılan Analizi	95
3.5. Değerlendirme	96
SONUÇ	97
KAYNAKÇA	102

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. 1946 Yılı Genel Seçim Sonuçları.....	21
Tablo 2.2. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1946-1950).....	26
Tablo 2.3. 14 Mayıs 1950 Genel Seçim Sonuçları.....	28
Tablo 2.4. 27 Ekim 1957 Genel Seçim Sonuçları.....	30
Tablo 2.5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1950-1960).....	36
Tablo 2.6. 15 Ekim 1961 Genel Seçim Sonuçları.....	42
Tablo 2.7. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1960-1965).....	46
Tablo 2.8. 10 Ekim 1965 Genel Seçim Sonuçları.....	50
Tablo 2.9. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1965-1973).....	55
Tablo 2.10. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1973-1980).....	60
Tablo 2.11. 6 Kasım 1983 Genel Seçim Sonuçları.....	65
Tablo 2.12. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu, İthalat- İhracat ve Özel Gelir ve Fon Geliri Rakamlarının Seyri (1980-1991).....	74
Tablo 2.13. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1995-2002).....	83
Tablo 2.14. 2001 Yılı Konsolide Bütçesinde Gerçekleşmeler (Kat. TL).....	85
Tablo 2.15. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1991-2002).....	85
Tablo 2.16. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (2002-2011).....	92
Tablo 3.1. 1970-2011 Sağ İktidar ve Dolaylı Vergi İlişkisi Analiz Sonucu.....	97

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 2.1. 1946-1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	26
Grafik 2.2. 1946-1950 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	26
Grafik 2.3. 1950-1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	37
Grafik 2.4. 1950-1960 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	37
Grafik 2.5. 1960-1965 Yılları Arasında Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	47
Grafik 2.6. 1960-1965 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	56
Grafik 2.7. 1965-1973 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	56
Grafik 2.8. 1965-1973 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	60
Grafik 2.9. 1973-1980 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	60
Grafik 2.10. 1973-1980 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	61
Grafik 2.11. 1973-1979 Yılları Arasında İç Borçların Seyri.....	75
Grafik 2.12. 1980-1991 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	75
Grafik 2.13. 1980-1991 Yılları Arasında Özel Gelirlerin ve Fonların Seyri.....	75
Grafik 2.14. 1980-1991 Yılları Arasında İç Borçların Seyri.....	76
Grafik 2.15. 1980-1991 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	86
Grafik 2.16. 1991-2002 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	86
Grafik 2.17. 1991-2002 Yılları Arasında İthalat ve İhracatın Seyri.....	93
Grafik 2.18. 2002-2011 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	93
Grafik 2.19. 1946-2011 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri.....	93

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AEP	: Acil Eylem Planı
AKP	: Adalet ve Kalkınma Partisi
ANAP	: Anavatan Partisi
AP	: Adalet Partisi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CHP	: Cumhuriyet Halk Partisi
DP	: Demokrat Parti
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Birliği
GEGP	: Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
İMF	: Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PTT	: Posta Telefon Telgraf
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

GİRİŞ

Dolaylı vergiler, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde tüketim üzerinden alınmasının kolaylığı, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler gibi vergi kaçırmaya imkan vermeyen yapısı, işlem sırasında tahsil edilmeleri sayesinde tamama yakın bir hasılat sağlanması nedeniyle hızlı bir şekilde büyüme ve kalkınmanın sürekli gelir kaynağı olmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılı öncesinde dolaylı vergilerin payı fazla değildi. Ancak şu anda Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar, Gümrük Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi gibi tüketim üzerinden alınan çeşitli vergiler mevcut olduğundan, dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı fazladır. Dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilere göre artmasının arkasında iktisadi nedenler olduğu kadar politika sınırları içerisinde karar alma süreçlerinin de büyük etkisi vardır. Bu çalışmanın inceleyeceği ve ağırlıklı olarak üzerinde duracağı nokta da vergi politikalarının uygulanması ile bu politik süreç arasındaki ilişkidir.

Türk Siyasi hayatının vergileme politikalarındaki etkisini partiler ve siyasi iktidarlar bazında karşılaştırmalı olarak inceleyebilmek için, tarihsel süreç çok partili sisteme geçiş yılı olan 1946'dan itibaren ele alınacaktır. 1946 yılından günümüze kadar geçen zaman dilimi, çalışmanın amacıyla uyumlu olarak iktidarın el değiştirdiği yıllara göre dönemlendirildiği bu çalışmanın birinci bölümünde vergiler, dolaylı ve dolaysız ayrımı gözetilerek tanımlanacak ve bu vergilerin mukayeseli avantaj ve dezavantajları çeşitli kıstaslara göre karşılaştırılacaktır.

İkinci bölümde, kendilerine özgü iktisadi ve siyasi şartları kısaca betimlenen dönemler itibarıyla gerçekleştirilen vergi değişiklikleri anlatılarak siyasi ve iktisadi özelliklerine değinilen dönemlerin ve o dönemlerdeki iktidar partilerinin dolaylı ve dolaysız vergilere yaklaşımları tespit edilip birbirleriyle karşılaştırılarak hangi partilerin dolaylı vergilere ağırlık verdiği sonucu çıkarılacaktır. Üçüncü ve son bölümde ise dünyada politik yapının vergi politikalarının şekillenmesinde etkili olup olmadığı, ülkelere ilişkin çeşitli

iktisadi ve politik verilerden yararlanılarak yapılan ekonometrik analiz ile ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ÇERÇEVDE DOLAYLI ve DOLAYSIZ VERGİLER

Yönetim şekli, siyasal yapısı, ekonomik sistemi ne olursa olsun “devlet” varoluşundan bu yana iktisadi, mali ve sosyal görevler yüklenmiş ve egemenlik sınırları içinde yaşayan bireylere güvenlik, savunma, sağlık, adalet gibi ihtiyaç duydukları hizmetleri sunmuştur. Devletin bu kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları sağlayabileceği farklı yollar mevcuttur. Ancak para basma gibi enflasyonist etkileri olan veya borçlanma gibi bütçe için olumsuz etkileri olan yöntemlerden çok, devletin egemenlik gücüne dayanarak halktan topladığı vergiler birçok yönden en önemli kaynağı oluşturmaktadır. Devlet olma erkinin vazgeçilmez aracı olan, devlet tarafından topluma sunulan hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere, devletin bireylerden kamu kudretinin sahibi olarak zorla topladığı parasal değerler olarak ifade edilen vergi, kamu harcamalarının yükünü (maliyetini) topluma yayan ve de kaynakları özel kullanımdan kamu kullanımına transfere yarayan en temel araçtır (Aronson, 1985: 303; DPT, 1996: 23). Vergiler tanımından da anlaşılacağı üzere, ne gönüllü bir ödeme ne de bağış değil devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı ve ödenmediği takdirde cezai yaptırımları olan zorunlu bir ödemedir. Sosyal, siyasal ve ekonomik hayatın vazgeçilemez kavramlarından biri olan vergiler, devlet için gelir ve finansman kaynağı; mükellefler için ise önemli bir maliyet kalemi ve yüküdür (Demirli, 2011).

Vergilemenin amaçları kamu harcamaları için kaynak oluşturulması, yüksek ve düşük gelirli gruplar arasında gelirin yeniden dağıtılması, negatif dışsallığı olan (sosyal maliyeti yüksek) mal ve hizmetleri yeniden fiyatlandırarak tüketimlerinin sınırlandırılması, devletin toplumu temsilen kamu hizmeti sunması ve toplumun da kendisini temsil eden devlete finansman desteği sağlaması olarak sıralanabilir (Aamir, Butt, Khan, Hussain, Nasir, Qayyum, 2011). Bu amaçlardan da anlaşılacağı üzere günümüzde vergi sosyal, siyasal ve

iktisadi unsurlarla şekillenip sürekli kendini yenileyen, kamu finansmanı dışında piyasayı ve gelir dağılımını düzenleyen bir araç olarak kullanılmaktadır (Demirli, 2011).

Günümüzde hemen hemen bütün devletler, altyapı çalışmalarından sosyal güvenlik hizmetlerine kadar bütün kamu harcamalarını artırmışlar dolayısıyla bu harcamaları finanse edebilmek açısından vergileri de artırmışlardır (OECD, 2007). Vergiler artarken bu noktadaki temel sorun hangi tür vergilerin artırılacağı, uygulamasının nasıl olacağı ve vatandaşlara nasıl bir yük yükleyeceğiyle ilgilidir. Son yıllarda devletler katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi tüketim üzerinden alınan yani gelir grubu ayrımı gözetilmeden toplanan vergileri artırarak, yaptıkları kamu harcamalarının finansmanında önemli bir kaynak sağlamaktadırlar (OECD, 2007).

Ülkelerin mali yapıları, siyasi ve ekonomik koşullarla şekillenmektedir. Eski dönemlerde mali yapının en önemli unsuru olan vergiler sadece gelir sağlama amacıyla ve çoğu kez acil bir çare olarak toplanırken, piyasa ekonomisi ve küreselleşmeyle birlikte mal ve hizmet türlerinde ve bireylerin taleplerinde çeşitlenme gerçekleşmiş, vergiler devlet için daha kalıcı bir karakter kazanmış, dolayısıyla hem vergi türleri hem de bunların işlevleri çeşitlenmiştir (DPT, 1996; Mann, 2009). Devlet yapısındaki ve ekonomik sistemlerdeki değişiklikler, zaman içerisinde ihtiyaçlara paralel olarak devletlerin, vergileri sadece mali amaç doğrultusunda kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir kaynağı olarak değil, piyasa başarısızlıklarını gidermek için fiyatları etkilemek ya da gelir dağılımını yüksek ve düşük gelirli gruplar arasında yeniden dağıtmak gibi ekonomiye müdahale aracı olarak da kullanmalarına neden olmuştur. Sonuçta devletin ekonomideki yeri arttıkça vergiler de çeşitlenmiş ve vergi “devlet” tanımı ile birlikte gelişmeye başlamıştır (DPT, 1996: 23).

Vergiler, mükelleflerin tüketim kalıp ve tercihlerinde, ekonomik kararlarında ve davranışlarında önemli etkiye sahiptir. Bu nedenle vergi sistemleri neden-sonuç bağlamında ekonomik, mali, sosyal, hukuki ve siyasal etkiler taşırlar (Demirli, 2011).

Vergilerin zaman içerisinde çeşitlenmesi, farklı kıstaslara göre sınıflandırılma ihtiyacını da beraberinde getirmiştir (Ayan, 2006). Şu an birçok

sınıflandırma mevcut olmakla birlikte en yaygın olarak kullanılanı, vergilendirmede temel olarak gelirin elde edilmesi veya harcanması esasını kabul eden ve bu çalışmanın da temelini oluşturan dolaylı-dolaysız vergi ayrımıdır.

Zaman içerisinde artan kamu harcamalarını finansmanı için artırılmak zorunda kalan vergilerin vatandaşlar üzerindeki yükünü hafifletebilmenin iki yolu vardır: Ya kamu harcamaları azaltılacak ya da mükellefin üzerindeki yük vergisel düzenlemelerle mümkün olan en az seviyeye indirilecek. Kamu harcamalarını azaltma yoluna giden ilk seçenek politik kararlara bağlıdır. İktisat biliminin alanına giren ikinci seçenek ise hangi vergi türlerinin hangi gelir gruplarını hedef aldığıın tespit edilip sosyal adaletin gözetilerek uygulanmasıyla ilgilidir (Hogan, 1851: 3). Zaten bu yol ayrımında en doğru alternatif de bu ikincisidir. İkinci seçimin başarıya ulaşmasında en önemli olan nokta, vergilerin bazı kriterlere göre dolaylı ve dolaysız vergiler olarak nasıl sınıflandırıldığıın incelenmesi ve bu vergilerin birbirlerine göre üstünlüklerinin dikkate alınarak politikaların belirlenmesidir.

1.1. DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİ AYRIMINDA DİKKATE ALINACAK KRİTERLER ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRMA

Dolaysız vergiler en basit şekliyle kişi ve kurumların belirli bir dönemde elde ettikleri kişisel gelir, servet ve kurum kazancından doğan, mükellefleri beyan usulü dahilinde önceden belli olan ve yükü, vergiyi ödeyen kişide sabit kalan (yani yansıtılmayan) dolayısıyla ödeme gücü dikkate alınarak toplanan subjektif vergilerdir (Aamir vd., 2011: 173; Adalısoy, 2007: 3; Yan, Arokiasamy ve Suat, 2010: 44).

Dolaylı vergiler ise elde edilen servet, gelir ve kazancın, üretim, tüketim, satış ve dış ticaret yoluyla kullanımından doğan, mal ve hizmetlerin fiyatı içine gizlenen, vergi yükü ileri ya da geri yansıtılabilen, dolayısıyla vergi yüküne katlanacak son kişinin belli olmamasından ve bütün işlemleri (bütün mal ve hizmetler) hedef almasından dolayı ödeme gücü dikkate alınmadan konulan objektif vergilerdir (Aamir vd., 2011: 173; Adalısoy, 2007; Yan vd., 2010).

Gelir, servet ve harcama unsurlarına göre farklılık gösteren dolaylı ve dolaysız vergiler hem finansman açısından hem de vergilemeyle hedeflenen amaçların gerçekleşmesi açısından birbirlerine göre çeşitli üstünlüklere sahiptirler (Akdoğan, 1991). Farklı kriterler temelinde ele alındığında hangi verginin gerçek anlamda yararlı olduğu tüm dünyada hem akademisyenler hem de politika uygulayıcıları tarafından net olarak söylenememektedir. Ancak farklı kriterlere göre birbirleriyle mukayese edildiklerinde birçok açıdan dolaysız vergilerin galip geldiği sonucuna varılması yanlış olmaz.

Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler ayırımında dikkate alınacak kriterler açısından karşılaştırılması aşağıda yer almaktadır.

1.1.1. Üzerine Konuldukları İktisadi Unsur Açısından Karşılaştırma

Verginin ne üzerinden alınması gerektiği tartışmaları 17. yüzyıla kadar uzanmaktadır (Aktan, Dileyici, Vural, 2006: 21). Tarihsel sürece bakıldığında, verginin konusunu hangi unsurların oluşturacağı kararının siyasi otoriteler tarafından belirlendiği görülmektedir. Bireylerin iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir ve servetler vergi konusu olabileceği gibi, elde edilen bu gelir ve servetin tüketim amacıyla kullanılması ya da servetin el değiştirmesi, satışı veya kiraya verilmesi, mal ve hizmetlerin ihracat ve ithalat yoluyla ülke sınırlarından geçmesi gibi bir takım işlemler de yine verginin konusunu oluşturabilmektedir (Aktan vd., 2006). Ancak işte bu noktada hangi konular üzerinden vergi alınması doğrudur, bir tek kaynaktan mı vergi alınmalıdır, harcama üzerinden mi gelir ve servet üzerinden mi vergi alınmalıdır, siyasi otoriteler hangi konular üzerinden vergi alınacağına karar vermede serbest mi bağımsız mı olmalıdır gibi kesin cevabı olmayan sorular ortaya çıkmaktadır (Aktan vd., 2006: 21). Günümüzde tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde verginin konusunu oluşturan başlıca üç kaynak “gelir”, “servet” ve “harcama”dır. Dolaylı vergiler harcamaları, dolaysız vergiler ise gelir ve serveti hedef almışlardır. Dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin üretimini, satışını ve tüketimini vergi konusu edindikleri için üretim, satış ve harcama vergileri gibi değişik isimlerle anılmaktadırlar. Dolaysız vergiler ise şahısların ya da kurumların elde ettikleri gelir, kar, kazanç ve servetleri konu edindiğinden özel durum ve ödeme

gücünü dikkate alan vergilerdir. Verginin hangi kaynaklar üzerinden alınması gerektiği konusu farklı şekilde cevaplanmaktadır. Mal ve hizmetlerin üretimi, satışı ve tüketimini konu edinen dolaylı vergiler ile gelir ve serveti konu edinen dolaysız vergilerin optimal bir vergileme için birbirlerine göre farklı avantaj ve dezavantajları mevcuttur (Musgrave, 1984). Ancak bakıldığında gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesi bakımından kişi ve kurumların özel durumları dikkate alınarak istisna, muafiyet, indirim ve teşvik kapsamında farklılaştırma yapılmasının, gelir üzerinden alınan vergilerin çekiciliğini artırdığı görülmektedir (Akdoğan, 1991: 6).

1.1.2. Yansıma Açısından Karşılaştırma

Verginin yansıması, vergi yükünün mükellef tarafından piyasa koşullarına bağlı olarak fiyat mekanizması vasıtasıyla başkalarına kısmen ya da tamamen aktarılmasıdır (Şener, 2001: 281). Yansıma mekanizması dolaysız vergilerde görülmemekle birlikte, dolaylı vergilerde mümkün olmaktadır. Dolaylı vergilere getirilen gelir dağılımını bozucu yöndeki etkisine dair eleştirilerin nedenlerinden biri de bu yansıma özelliğidir. Bu vergiler piyasa mekanizmasının arz ve talep koşullarına bağlı olarak ileri yansıma denen üretici ve satıcılar tarafından fiyatların, malların talep elastikiyetlerine de bağlı olarak yükseltilmesi suretiyle tüketiciye yansıtılmakta ya da üretim faktörlerinin fiyatının düşürülmesi yoluyla faktör sahiplerine yani ileri yansıtılmaktadır (Şener, 2001). Özellikle elastikiyeti düşük olan zorunlu tüketim mallarında verginin hemen hemen tamamının ileriye doğru yansıtılarak tüketiciye yüklenilmesi, özellikle marjinal tüketim eğilimleri yüksek olan (gelirin büyük bölümünü tüketime harcayan) dar gelirliler için büyük bir yük oluşturmaktadır (Şener, 2001).

1.1.3. Mükellef Psikolojisi Açısından Karşılaştırma

Mükelleflerin vergi ödeme karşısındaki tutumları birçok araştırmacının çalışmasına göre demografik faktörler, vergi ahlakı, diğer mükelleflerin tutumları, devlete duyulan bağlılık, vergilerin kullanıldıkları alanlar gibi kişisel faktörler ile vergi adaleti, vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve

vergilendirme ortamının belirsizliği, vergilerin sayısı, cezalar, denetim ihtimali ve geçmiş denetimler, vergi oranları gibi kişisel olmayan faktörler tarafından belirlenmektedir (Çataloluk, 2008; Demir, 2009; Tuay ve Güvenç, 2007). Bu faktörlerin iyi anlaşılması vergi ödemedeki gönülsüzlük ve vergi kaçırma gibi sorunların üstesinden gelinebilmesi için büyük önem taşımaktadırlar. Fischer 1992’de yaptığı çalışmada vergiye karşı tutumu etkileyen bütün bu faktörleri bir arada ele alan bir model üzerinde durmuştur (Fischer, Wartick, Mark, 1992). Vergiye karşı tutumu belirleyen sosyal, psikolojik ve teknik faktörlere vurgu yapan Rosenberg (1996) ise çalışmasında bu duruma çare olarak bizim ülkemiz için de geçerli olan, gelir idaresi ile mükellef arasındaki ilişki ve iletişimi geliştirecek, mükellefi yasalarla ilgili bilinçlendirecek ve vergi ödemeye teşvik edecek, medyanın da gücünün kullanılacağı birçok öneri getirmiştir (Rosenberg, 1996). Aynı şekilde vergi ödemeye karşı olan olumsuz tutumun arkasındaki nedenlere psikolojiyi de ekleyerek inceleyen Kirchler (2007) de vergi otoriteleri polis-soyguncu yaklaşımı ile denetim ve ceza korkusunu yansıttığında, mükelleflerin vergilerin bazılarında kurtulma yollarını aramaya başlayacaklarını oysa hizmet odaklı bir yaklaşımın yanında anlaşılması kolay bilgiler vererek önyargısız, karşılıklı saygı temelli bir yol uygulanırsa mükelleflerin gönüllü olarak vergi ödeyeceklerini savunmaktadır (Kirchler, 2007). Bütün bu çözüm önerileri akılcı ve faydalı önerilerdir ancak elbette bu önerilerin sistematik bir uygulama ile yürütülmesi halinde başarı sağlanabilecektir.

Mükellef tutumlarını dolaylı ve dolaysız vergilere göre kıyaslayacak olursak, dolaysız vergilerin herhangi bir mal veya hizmetin fiyatı içine saklanmaması ve dolayısıyla mükellef üzerindeki vergi yükünün daha somut olması nedeniyle, beyan usulüne göre kişisel gelir, kurum kazancı ve servetin vergi idaresine bizzat bildirilmesi sırasında vergilendirilecek iktisadi unsurun eksik ya da yanlış beyan edildiği durumlar gerçekleşebilmektedir. Devletin varlığından doğan ve aslında büyük önem taşıyan faydalarına rağmen çoğu zaman vatandaşlar vergi ödemede gönülsüzlük yapmaktadırlar (McCulloch, 2007). Emek, zaman ve birçok kişisel faktörün harcanmasıyla elde edilen gelir ve kazancın belirli bir oranının devlete verilmesinin zorluğu insan psikolojisiyle

örtüşen bir durumdur (McCulloch, 2007). Hatta Rosenberg (1996) çalışmasında, iktisadi ve sosyal faydalarını bilmelerine rağmen birçok Amerika vatandaşının vergilere bakışının olumsuz olduğunu belirtmiştir. Algının olumsuz olduğu bir eylemin gerçekleştirilmesi noktasında da artık yasalara uyma, vergi ahlakı ve bilinci ön plana çıkmaktadır. Bu bilinç ve ahlakı oluşturacak ya da etkileyecek birçok faktör öne sürülmektedir (Eğitim seviyesi, toplumun refah düzeyi, gelişmişlik seviyesi, siyasi istikrar vb.). Ayrıca dolaysız vergilerde, vergi idaresi ile mükellefin karşılaşmasının psikolojik açıdan yük olduğuna ilişkin tespitler de mevcut. Ancak günümüzde e-bildirge uygulamasının başlaması ve hızla yaygınlaşıyor olması ile bu önemli eleştiri geçerliliğini yitirecektir (Kanlı, 2007: 48). “Vatandaşına güvenen devlet” profili oluşturmaya yardım eden beyan usulünün karşısında, vergiyle ilgili farklı yaklaşımlar mevcuttur. Kimisi vergiyi baba konumundaki devletin vatandaşlarına verdiği kamu hizmetinin karşılığı olarak boynunun borcu olarak görürken, kimisi de hizmetten memnun kalmadığı için bunun finansmanına da katkıda bulunmaya gönüllü olmamakta, kimisi de vergilerin gerekli yerine ulaşmadığına dair güvensizlik içinde olabilmektedir. Oysa vergiler zaten herhangi bir hizmetin karşılığında bedel olarak alınan harç ya da ücret değil, karşılıksız toplanan bir değerdir. İnsan psikolojisi farklı farklı koşullara göre şekillendiğinden, dolaysız vergilerde eksik ya da yanlış beyan sonucu gerçekleşen vergi kaçırmanın engellenmesi için alınacak en büyük tedbir kusursuz bir denetim olacaktır.

Vergi ödemedeki isteksizlik birçok gelişmekte olan ülkede gelir vergisi yönetiminde ve hasılat performansında ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır (Alabede ve Ariffin, 2011: 122). Bu yüzden dolaylı vergilerin bir mal ya da hizmet alım- satımı sırasında alınması, verginin psikolojik olarak istenilen zaman ödenecek sanki daha gönüllü bir işlemmiş gibi görünmesine neden olmaktadır. Mal ve hizmetlerin fiyatlarının içine saklanmış olmaları nedeniyle, mükellefler açısından psikolojik olarak vergi yükünün de saklanmış olması yani daha az vergi yükü hissedilmesi* durumunu oluşturan dolaylı vergilerin yükünün tüketim zinciri içerisinde yansıtılabilmesi de, yükümlülüğünün yerine

* Literatürde “Mali Anestezi” olarak adlandırılan bu durum, dolaylı verginin mal veya hizmetin fiyatı içine yansıtılarak mükellefin psikolojik olarak vergi ödüyormuş gibi yani vergi yüküne katlanıyormuş gibi hissetmemesi olarak tanımlanmaktadır (Ayan, 2006: 18).

getirilmesindeki olumsuzlukları ortadan kaldırmaktadır. Çünkü dolaylı vergiler ilk aşamada üreticiler tarafından ödenip, yükü tüketicilere yansıtılmaktadır (McCulloch, 2007). Bir bakıma üretici ile tüketici arasındaki kişiler, mal ve hizmetten faydalanan nihai tüketiciden devlet adına vergi toplamış olmaktadır.

Dolayısıyla vergi randımanı açısından bakıldığında, sonraki başlıklarda anlatılacağı üzere adalet açısından zayıf olsalar da dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha iyi olduğu görülmektedir (Akdeniz, 1969: 56).

1.1.4. Hasılat Açısından Karşılaştırma

Vergilemenin temel amacı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarını karşılamaktır (Açıkgöz, 2008: 93). Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler, devletin ekonomideki yerinin büyük olması, altyapı problemlerinin varlığı, borç yüklerinin fazla oluşu ve hızlı bir büyüme ve kalkınma için sürekli ve etkin toplanan bir gelire ihtiyaç duymaları nedeniyle vergi gelirlerine bağımlıdırlar (Demirli, 2011). Dolayısıyla bu önemli gelir kaynağının gerçekten işe yarar ve beklenen düzeyde etkin toplanması gerekmektedir.

Dolaylı vergiler tüketim ve dış ticaret üzerinden alınması nedeniyle genellikle fiyatların içlerine gizlenmektedirler. Vergi tanımı gereği her ne kadar bir hizmet karşılığı olarak alınmasa da yine de tüketim ya da ticaret gerçekleştiği anda doğması nedeniyle yalnızca kişinin o tüketimi ya da işlemi yapıp yapmamasına göre değişmektedir. Yani kısaca denetimi kendi yansıma mekanizması içerisinde saklıdır, dolayısıyla vergi kaçırmaya müsait bir yapısı yoktur.

Ancak dolaysız vergiler ise beyan usulüne göre vergilendirilmeleri nedeniyle eğer denetim sıkı tutulmazsa vergi kaçırmaya müsait yapıları nedeniyle vergi hasılatını düşürmektedirler. Elde edilen servet, kişisel gelir veya kurum kazancının doğru şekilde ve eksiksiz beyan edilmesi gerekir, ki bu, mükelleflerin vergi ahlakı, bilinci ve denetimle ilgili bir durumdur. Her ne kadar tarife ve oranlı yapısıyla, ödeme gücü dikkate alınarak gelir ve kurumlar vergisi belirlense, çeşitli muafiyet ve istisna uygulamaları yapılsa da yine de vergi kaçırma ve vergiden kaçınma oldukça ciddi bir problem olmaktadır. Dolaysız vergilerin eleştirilmesinin arkasındaki temel gerekçe de budur aslında. Oysa ki

dolaylı vergilerde talebi esnek olan mallar dışında vergiden kaçınmak pek mümkün olamamaktadır. Ancak dolaylı vergilerin hasılat konusundaki handikapı da bunların dolaysız vergilere göre ekonomik yapıdaki değişikliklerden çok daha çabuk etkileniyor olmalarıdır. Dolaysız vergiler genel olarak yıllık tarh ve tahsil edildiklerinden, ekonomide ortaya çıkabilecek kriz ortamında dolaysız vergi hasılatındaki tepki daha geç yansırken, dolaylı vergiler refah seviyesindeki değişiklikleri fiyat mekanizması nedeniyle kendiliğinden izleyebilme yeteneğine sahiptirler ve kısa dönemde hasılatı yansıtabilirler (Kanlı, 2007). Bu olumsuz özelliğine rağmen vergi kaçakçılığı açısından bakıldığında, hasılatı en kolay ve en yüksek olan dolaylı vergilere ağırlık verildiği görülmektedir (OECD, 2007). Ancak bu durumun ortaya çıkardığı adalet sorunları tartışılmaktadır. Bu eleştiriler de indirim mekanizmaları gibi yollarla ortaya çıkan adaletsizliğin telafi edildiği yönünde cevaplanırsa da uygulamada gerçek anlamda telafi edilemediği görülmektedir.

1.1.5. Ödeme Gücü ve Mükellef Açısından Karşılaştırma

Dolaylı vergiler gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi kişilerin ve kurumların özel durumları ve ödeme güçleri dikkate alınarak uygulanmaz. Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki en büyük fark da zaten dolaysız vergilerin vergi ödeyenin kişisel özelliklerine göre uyumlanıyor olmasına rağmen, dolaysız vergilerin alıcı ve satıcıların koşullarını hesaba katmadan tarh olunmasıdır (Cremer, Pestieau, Rochet, 2001).

1.1.6. Verginin Sürekliliği Açısından Karşılaştırma

Vergi mükellefiyeti, verginin konusuna göre sürekli ya da geçici olabilmektedir. Dolaysız vergiler kişi ve kurumların sürekli olarak elde ettikleri gelir ve kurum kazancını, elde ettikleri sürece konu edindiğinden bu vergiler, yalnızca vergiyi oluşturacak işlemin doğması sırasında ödenen ve sürekli bir vergi mükellefiyeti anlamına gelmeyen dolaylı vergilerden farklıdır (Kanlı, 2007: 48).

1.1.7. Vergileme İlkeleri Açısından Karşılaştırma

Bir ülkede yaşayan vatandaşların, kendi ödeme güçleri doğrultusunda kamu harcamalarının finansmanına katılmaları gerekmektedir. Ancak gelir unsurlarından sadece birinin değil hepsinin verginin konusuna girdiği, vergi yükünün farklı gelir grupları arasında gelir dağılımını bozmayacak şekilde olduğu bir vergi sistemi bu ilkeye uygun olabilir. Gelişmekte olan ülkelerde (özellikle görece fakir ülkelerde) vergi politikasının temel amacı zaten fakir olan grupları daha da fakirleştirmeyecek bir vergi politikası uygulamaktır (Bird ve Miller, 1989). Dolaylı ve dolaysız vergiler bu çerçevede karşılaştırıldığında, hasılat açısından daha garanti görüldükleri için ağırlık verilen dolaylı vergilerin, dolaysız vergilerin aksine vergi ödeme gücü göz önüne alınmadan toplanmalarından ötürü, gelirinin oransal olarak büyük bölümünü tüketime harcayan dar gelirliler açısından adaletsiz bir durum ortaya çıkardığı görülmektedir. Dolaylı vergilerin bu olumsuz yönü Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel İletişim Vergisi gibi zaruri değil lüks nitelikteki mal ve hizmetlerin tüketiminden alınarak telafi edilmeye çalışılsa da, sigara gibi bağımlılıkla orantılı olarak tüketilen* ya da otomobil, cep telefonu gibi gündelik hayatın zorunlulukları haline gelmiş mal ve hizmetlerin sadece yüksek gelirliler tarafından tüketilmediği de bir gerçektir (Ayan, 2006: 17). Dolayısıyla bakıldığında dolaysız vergilerin daha eşit olduğu ve bu şekilde vergi kaçırma nedeniyle hasılatın beklenen düzeyde olmaması dezavantajını telafi ettiği, vergi yükünün dağılımına zarar vermeden uygulandığı görülmektedir (Hogan, 1851).

Dolaylı vergilerin savunulmasının ardındaki vergileme ilkeleri ise iktisadi etkinlik, verimlilik ve basitlik ilkeleridir. Daha önceki konularda ele alındığı üzere mükellef psikolojisi ile alakalı olarak vergi kaçırmaya müsait yapıları nedeniyle gereken hasılatının toplanamaması dolaysız vergilerin verimliliğinin sorgulanması gerekliliğini doğurmaktadır.

Ayrıca gelir-gider tespiti, beyanname doldurma, vergi dairesi ile birebir görüşme gibi mükellef açısından prosedürü çok olan dolaysız vergiler, yararlanılan mal ve hizmet için ödenmesi gereken, sabit oranlardaki verginin

* Toplum sağlığını bozucu özellikteki erdemsiz malların ve negatif dışsallık yayan mal ve hizmetlerin tüketimi caydırılmak amacıyla “paternalist devlet” kimliği, bu malları vergi kapsamına alabilir.

fiyatın içinde ödendiği ve bu şekilde nihai vergi yüklenicisine sorumluluğunu yerine getirmek ve vergiyi devlet hazinesine ulaştırmak için herhangi bir ek külfet getirmeyen, yazarkasa kullanımı sayesinde ödenen verginin açık bir şekilde fiş üzerinde görüldüğü dolaylı vergilere göre, basitlik ilkesine ters düşmektedir (Önal, 2006).

Sermayenin maliyetini düşürerek sermaye birikimini teşvik edecek, kişi ve kurumların elde ettikleri gelirleri, artan oranlı tarife yapılarıyla çalışma gayretlerini zedelemeyecek şekilde kendilerinde kalmasını sağlayacak, yatırım ve tasarrufları vergi kapsamına almayarak bunları artıracak ve çifte vergilemenin de böylelikle gerçekleşmeyeceği bir vergi sisteminin ancak tüketim tabanlı bir vergi sistemiyle gerçekleşeceğini savunanlar da vergilemede iktisadi etkinlik ilkesini ön plana çıkarmakta ve dolaysız vergilerin bunu başarmaktan uzak olduğunu savunmaktadırlar. Ancak yalnızca bu ilkeleri ön planda tutarak dolaylı vergilerin adalet ilkesini gözetmediği unutulmamalıdır.

1.1.8. Ekonomiye Etkisi Açısından Karşılaştırma (Durgunlukla Mücadele, Enflasyonla Mücadele, Yatırım ve Tasarruflar)

Dolaylı ve dolaysız vergiler durgunluk, enflasyon, yatırımlar, tasarruflar ölçeğinde de ekonomiye etkileri bakımından farklıdırlar.

1.1.8.1. Durgunlukla Mücadele

Ekonominin durgunluğa girdiği süreçlerde en acil çözüm tüketimin teşvik edilmesi olmaktadır. Tüketimin teşviği bireylerin ceplerindeki parayı artırmakla mümkün olabileceği gibi kısa vadede daha etkin olanı tüketim üzerinden alınan vergileri düşürerek mal ve hizmetlere olan talebi artırmaktır. Özellikle fiyat esnekliği yüksek ve tüketimi yaygın olan mal ve hizmetlerde yapılacak vergi indirimi toplam talep üzerinde genişletici bir etki yaparak durgunluğu giderecek, aynı zamanda fiyat esnekliği yüksek malların zorunlu ihtiyaç maddeleri olmasından dolayı bu malların fiyatlarının düşmesi sayesinde gelirlerinin büyük bölümünü tüketime harcayan dar gelirli olanların refahını artırmak suretiyle gelir dağılımını düzeltici etkiler ortaya çıkaracaktır (Ayan, 2006: 29). Aynı etki özel tüketime giren mal ve hizmetler için de geçerlidir. Hatırlanacağı

üzere 2009 Küresel Finansal Krizi'nin ortaya çıkardığı durgunluk için ülkemizde bazı mal ve hizmetlerde tüketim vergileri azaltılmış, stoklarda biriken otomobil ve beyaz eşyalar Özel Tüketim Vergisi indirimleri sayesinde bu piyasalardaki talebin canlandırılması suretiyle eritilmiş idi. Dolayısıyla durgunluğa karşı dolaylı vergilerde yapılacak indirimler, dolaysız vergilerde yapılacak indirimlere göre daha çabuk ve etkindir.

1.1.8.2. Enflasyonla Mücadele

Enflasyonla mücadelede ise dolaylı vergilerin kullanıldığı bir maliye politikası yine dolaysız vergilere göre daha etkindir, çünkü fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artışın önüne geçebilmek için tüketim üzerinden alınan vergileri artırarak talebi kısmak mümkündür. Toplam talebi kısarak bireylerin kararlarını tüketimden tasarrufa yönlendiren dolaylı vergi artışının olumsuz tarafı ise yine adalet yönünde ortaya çıkmaktadır. Çünkü marjinal tüketim eğilimi yüksek olan dar gelirliler mal ve hizmetleri daha yüksek fiyattan almak zorunda kaldıkları için mevcut gelirleriyle eskisine göre daha az tüketim yapmak zorunda kalmaktadırlar (Ayan, 2006: 32). Bu olumsuz etkiyi ortadan kaldırmak için ikamesi olmayan zorunlu ihtiyaç maddeleri üzerindeki vergi kaldırılrsa da bu durumda vergi artırımı, enflasyonu azaltacak oranda bir talep daralmasını sağlayamayacaktır. Sosyal adalet ilkesini gözeterek üst gelir gruplarına hitap eden mal ve hizmetlerden alınan ÖTV artırımı ise bu kişilerin, dar gelirlilerde olmayan tasarruflarını kullanarak tüketim standartlarını bozmayacak olmaları beklenen talep daralmasını oluşturmayacaktır (Ayan, 2006: 32). Yani sosyal adalet yönünden olumsuz sonuçlar doğursa da enflasyonla mücadelede dolaylı vergilere başvurmak dolaysızlara göre daha etkin bir yol olmaktadır. Ancak burada devletin politika uygulamada dikkat etmesi gereken nokta, fiyatları bozarak bireylerin tüketimini vergisiz mal ve hizmetlere kaydırıp sonuçta talebi daraltma amacına ulaşılmayacak bir vergilendirme ve vergi artırımı yapmasıdır (Wald, 1945).

Dolaylı vergilerin piyasa başarısızlıklarını giderebilmesi, fiyatlara müdahale edebilmesi, çevreye zararlı mal tüketenler tarafından verilen zararın bedelinin ödenmesine hem de bu mal ve hizmetlerin fiyatını yükseltmesi

suretiyle bunların tüketimlerini kısırarak çevrenin korunmasına yardımcı olabilir* (Önal, 2006).

1.1.8.3. Tasarruf ve Yatırımlar

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin iktisadi büyümeleri için büyük önem taşıyan tasarruf ve yatırımlar, sermaye birikiminin sağlanmasında vergilerin ne şekilde kullanıldığına da önemini ortaya çıkarmaktadır (Açıkgöz, 2008). Aslında sermaye birikimi de marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan zenginlerin tasarruflarını artırmaya teşvik edici vergi politikalarıyla artırılabilir. Dolaysız vergilerin progresif** yapısı, özel tasarrufa ayrılması gereken daha üst gelir diliminin daha yüksek oranda vergilendirilmesine neden olduğu için, adalet ilkesini gözetilen dolaysız vergilerin, yüksek gelir gruplarından dar gelirliye doğru geliri yeniden dağıtması ve hem geliri hem tasarrufları konu edinerek çifte vergilendirmeye neden olması suretiyle tasarruflar üzerinde negatif etkisi vardır (Susam ve Oktayer, 2007). Dolaylı vergiler ise diğer olumsuz yönlerine rağmen, sermaye birikimini artırma ve çalışmayı teşvik etme noktasında, emek üzerinde daha az olumsuz etkisi olduğu, geliri tüketimden tasarrufa çevirebilme özelliği ve de dolaysız vergi gibi ilk aşamada değil tüketim aşamasında alınması nedeniyle, bireyin ileriki dönemlerde elde edeceği faiz gelirinden yoksun olmamasını sağladığından daha başarılı bir araçtır (Browning ve Browning, 1983; Watrin ve Ullmann, 2008). Ancak elbette bu aracın başarısı da tüketim vergilerinin hangi türlerinin nasıl uygulandığına bağlıdır (Garner, 2005).

Özetlenecek olursa bütün bu karşılaştırmalar çerçevesinde görülüyor ki mükellef gözüyle bakıldığında politik olarak daha kabul edilebilir, yönetimi kolay dolaylı vergiler, iktisadi verimlilik ve büyümenin unsurları açısından daha başarılı görünse de dolaysız vergilerin sosyal adalete daha uygun olduğu görülmektedir. Her ne kadar dolaylı vergilerin regresif etkilerinin bazı vergi düzenlemeleri ile telafi edilebileceği savunulsa da işte bu noktada iktisadi

* Elbette çevreyi kirletmenin bedeli ödenebildiği sürece bu aktiviteye devam edilebilecek olunması ne kadar adildir bu ayrı bir tartışmanın konusudur.

** Gelir yükseldikçe, ödenmesi gereken verginin de artması = Artan Oranlı.

büyümenin unsurları ile gelir dağılımında adalet ve eşitlik arasında çelişki ortaya çıkmakta, bunlar birbirlerinin fırsat maliyetleri olmaktadır (Önal, 2006).

Tüketim üzerinden alınan vergiler tüketicilere karar ve davranışlarında tercih imkanı sunmaktadır. Yani herhangi bir mal ve hizmetin vergi yüküne katlanmak kişinin o mal veya hizmeti tüketip tüketmemesine bağlıdır. Dolaylı vergiler istismara karşı kendi savunma mekanizmasına sahiptir. Çünkü eğer bu vergiler gereğinden fazla yükseltilecek olursa, fiyatlarda meydana gelecek artışa cevaben tüketim düşecek ve dolaylı vergilerden gelir elde etmek zorlaşacaktır (Aamir vd., 2011).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ ve SİYASAL İKTİDARLARA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi politikası, hem vergileme ile ulaşılabilecek olan mali, iktisadi ve sosyal faydaların hem de vatandaşlar tarafından ödenecek olan vergilerin yükünün toplum tarafından paylaşımını sağlayan politikalar bütünüdür (Karabacak ve Nacar, 2006: 1). Tüm kamu politikalarında olduğu gibi vergileme politikasının da kapsamına, vergilemenin amaç ve araçlarının seçiş ve uygulamasına hakim olan etmenlerle birlikte, bu politikaların kararlaştırıldığı siyasal karar alma süreçleri de girmektedir. Dolayısıyla vergileme politikalarının oluşumunda bir ülkede kurulu olan siyasal rejimin yapı ve işleyişinin de çok önemli etkilerinin olması beklenir. Vergileme politikalarının kararlaştırıldığı siyasal süreçler ise, bir ülkede hakim olan siyasal rejimin öngördüğü mekanizmalar ve kurallara göre değişmektedir. Bazı siyasal rejimler, kamu politikalarının belirlenmesinde toplumsal katılıma büyük olanaklar sağlarken; bazı rejimler ise, kamu politikalarının belirlenmesinde toplumsal katılım kanallarını ya tamamen kapılı tutmakta ya da oldukça sınırlayabilmektedir. Dolayısıyla bir ülkede kurulu olan siyasal rejime göre, vergileme politikaları da farklı toplumsal kesimlerin çıkarlarını yansıtır nitelikte oluşabilmektedir (Karabacak ve Nacar, 2006:1).

1946 yılı ,Türkiye Cumhuriyeti tarihinde hem siyasi hem iktisadi bakımdan yeni bir dönüm noktasıdır. Siyasi bakımdan 1946 yılı tek parti rejiminden çok partili parlamenter rejime geçişin başlangıç tarihidir (Boratav, 2007). Bu siyasi dönüşümün, çok partili parlamenter rejimle birlikte halkın oylama mekanizmasıyla iktisat politikalarının da oluşmasında, yönlendirilmesinde ve değişmesinde etkili olması iktisadi bir dönüşümü de beraberinde getirmiştir (Taş, 1995). Çünkü kamu ekonomisinde arz eden devlet iken talep eden oylama mekanizması yoluyla seçmenler yani vatandaşlar olmaktadır (Bulutoglu, 1971). Böylelikle mal talep edenler, arz edecekleri seçebilmektedirler. Ayrıca 1946 yılı, 16 yıldır sürdürülen kapalı, korumacı ve devletçi bir yapıdan dışa açık ve özel

girişime öncelik veren bir yapıya dönüşümü başlatması yönüyle de dönüm noktasıdır.

1946-2001 yılları arasında Türkiye’de önemli siyasal iktidar değişiklikleri yaşanmıştır. Ve olağanüstü seçimler olan iki seçim dışında tüm seçimler öncesinde devalüasyon yapıldığı görülmektedir, dolayısıyla devalüasyon ile iktidar değişikliği arasında bir korelasyon kurmak mümkün olduğu gibi yapılan bazı araştırmalara göre vergi alanındaki kapsamlı değişiklikler ile iktidar değişiklikleri arasında aynı korelasyon kurulamamaktadır (Kumrulu, 1988: 1). Ancak bu çalışmanın amacı vergi faktörünün Türkiye’de siyasal iktidar değişikliklerindeki dolaylı ya da dolaysız payının araştırılmasıdır. Bu çalışmanın amacı siyasi konjonktürün (iktidar olan partinin politik eğiliminin) vergilere olan etkisi ve karşılaştırması olduğu için bu çalışmanın da başlangıç noktasını 1946 yılı oluşturmaktadır. Vergiye ilişkin kararlar, kamu ekonomisi ile siyasal bilim teorisinin kesiştikleri bir ortak alanda incelenmesi gereken bir konudur (Kumrulu, 1988: 193).

Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren Cumhuriyet Halk Partisi tek parti olarak iktidar olmuştur. Ancak 2.Dünya Savaşı gibi olağanüstü durumlar, konjonktürü muhalefete ve dolayısıyla çok partili döneme hazırlamıştır. 1946 yılında Demokrat Parti’nin muhalefet partisi olarak kurulması Türk siyasi hayatında çok partili dönemi getirmiştir (S. İnan, 2003).

1940-1945 yılları 2.Dünya Savaşının hüküm sürdüğü dönemlerdir. Ülkemiz savaşa girmemiş olsa bile savaşın etkileri mali sistemimizi etkilemiştir. İthalatın serbestleştirildiği, dış yardım, kredi ve yabancı sermaye yatırımlarında artışın başladığı bir dönem olmuştur. Bunun temelinde Amerikan yardımları ve kredileri vardır (Giray, 2001; Kızıldaş, 2005).

Tek partili seçim sisteminde, politikacıların vergi politikalarında oy kaygısı yaşadıkları söylenemez (Kirmanoğlu, 1994: 61). Ancak 1946 yılında Demokrat Parti’nin de seçimlere katılmasıyla birlikte, CHP’nin seçim öncesi bu kaygıyı yaşadığı ve çeşitli vergi değişiklikleri yaptığı görülmektedir. Gayri Müslimler üzerine konulan Varlık Vergisi gibi, küçük tarımsal üretici üzerine konulan Toprak Mahsulleri Vergisi gibi vergiler, CHP’nin oy tabanını daraltmaya başlamış olduğundan 1945 yılında çıkarılan Çiftçiyi Topraklandırma

Kanunu ile nüfusun büyük bölümünü oluşturan çiftçi köylü kesimine yaklaşma çabalarında bulunmuştur. Her ne kadar 1946 yılında DP iktidara gelemese de CHP'ye olan köylü desteği, yanaşma çabalarına rağmen azalmış ve 1950 yılında DP iktidar olmuştur (Baytal, 2007; Kirmanoğlu, 1994).

Türkiye'de 1950 sonrası vergi politikalarının gelişimi incelenirken, bu politikaların içine oturduğu ekonomik sosyal çerçevenin temel özelliklerinin öncelikle belirtilmesi gerekir. Bu konuda en genel perspektifte şunlar söylenebilir (Kumrulu, 1988: 194):

1) Türkiye bu süreçte karma ekonomi modelini benimsemiştir. Bu modelde sektörlere verilen ağırlık değişik siyasal iktidarlar döneminde *eğilim olarak* farklılık göstermekle birlikte, “liberal” politikalar izleyen hükümetler döneminde bile kamu sektörünün genişlediğini gözlemlemek mümkündür. Ancak “liberal” politikalar en geniş çerçevede, kapsamlı ve nispeten tutarlı bir şekilde, esas olarak 24 Ocak 1980' den sonra izlenmiştir.

2) 1960'ların başından itibaren girişilen plânlı kalkınma çabaları, dönemin bir diğer belirgin özelliğini oluşturuyor. Plânlı dönemde başlangıçta ithal ikamesi stratejisi esas tutulmuş, 1980'li yıllarda ise dışa dönük kalkınma stratejisi benimsenmiştir. Plân uygulamalarında kamu gelirleri genellikle hedeflerin gerisinde kalmıştır.

3) İncelenen dönem bakımından vurgulanması gereken olgulardan biri de enflasyondur. Enflasyon olgusunda, dünya koşullarının yansımaları ve yapısal özelliklerin yanı sıra hazine-merkez bankası ilişkileri önemli rol oynamıştır. Sağlam finansman ilkesi yerini “açık finansman”a bırakmıştır.

4) İktisadi anlamda yeni bir anlayışın; arz yönlü iktisat politikalarının; getirildiği 1980 yılından itibaren 24 Ocak Kararları ve sonrasında 1989 Finansal Serbestleştirme ile birlikte mal ve hizmet piyasaları ile finansal piyasaların dışa açıldığı, ihracatın ve girişimciliğin özendirildiği, bu çerçevede gelir ve kurumlar vergisinde büyük çaplı istisna ve muafiyetlerin tanındığı, piyasa ekonomisi temelli bir dönem başlamıştır.

Temel verileri böyle sıraladıktan sonra açımızı daraltıp, vergi politikaları üzerinde yoğunlaşabiliriz. Cumhuriyet dönemi Türk mali yapısındaki gelişmeleri, büyük ölçüde Boratav'ın (1990) dönemsel ayrımını dikkate alarak iktisat ve

maliye politikalarının yöneldiği amaçlar ile iç-dış iktisadi konjonktür açısından belirgin farklılık gösteren alt dönemlere ayrılarak incelenecektir.

Dönelmlere ayrılmış yıllar itibariyle bu dönemlere tekabül eden dolaylı vergiler ve bütçe gelirleri içerisindeki ve vergi gelirleri içerisindeki payları ve bu dönemlerin siyasi konjonktürü yer almaktadır. Bu çalışmanın amacı siyasi partilerin vergilere bakışı ile ilgili bir sonuca varmaktır.

2.1. 1946-1950 DÖNEMİ (CUMHURİYET HALK PARTİSİ İKTİDARI - DEMOKRAT PARTİ MUHALEFETİ DÖNEMİ)

Türkiye'nin taraf olmasa da iktisadi anlamda ciddi şekilde etkilendiği, ülke sınırlarına kadar yaklaşan ve bu dönemin iktisadi koşullarına yön veren II.Dünya Savaşı'nın hüküm sürdüğü 1940-1945 yıllarında, hükümetin ekonomi üzerindeki müdahaleleri artmış, Milli Korunma Kanunu çerçevesinde iç ve dış ticarete müdahale edilmiş ve kısıtlamalar getirilmiştir (Z. Erdoğan, 2008: 33). Genel seferberliğin ilan edilip silahlanmanın artması ve savaş tedbirleri kapsamında savunma ve stoklama gibi tedbirlerin uygulanması, kamu harcamalarını artırmıştır. Mevcut gelir kaynaklarının bu olağanüstü durumu karşılayacak durumda olmaması, öncelikli olarak emisyon yoluna gidilmesine neden olmuş ancak bunun sonucunda oluşan enflasyon, belirli vergilerin matrahlarını aşındırarak vergi gelirlerinin reel tutarını düşürmüştür, böyle bir ekonomik bozukluk karşısında gelir dağılımı da tamamen bozulmuştur (Varcan, 1987: 63).

Savaş sonlandıktan sonra, etkileri 1946-1950 döneminde de devam etmiştir. Ekonomik durgunluğun görüldüğü bu dönemde devletçilik politikalarında gerileme başlamış, bütçe denkliliğine verilen önem ise devam etmiş ve genelde bütçe fazlası verilmiştir (Öner, 1994: 17).

Bütün bunlar nedeniyle bu dönemde birçok vergi düzenlemesi gerçekleştirilmiştir. Toprak Mahsulleri Vergisi, Varlık Vergisi, Ayni Muamele Vergisi gibi yeni dolaylı ve dolaysız vergiler uygulamaya konulmuş aynı zamanda birçok vergide zamlar yapılmış, bazı tüketim malları karneye bağlanmıştır (Z. Erdoğan, 2008: 33; Varcan, 1987: 63).

Vatandaşların, üzerlerinde artan mali yüke ve savaş yıllarında uygulanan sıkıyönetime gösterdikleri tepkileri de değerlendirerek CHP içinde muhalefete başlayan, 29 Mayıs'ta yapılan bütçe oylamasında karşı tutumlarını belirten ve Çiftçiyi Koruma Kanunu görüşmelerinde* keskin bir şekilde ayrışmayı belli eden muhalefet grubu, ortak hale getirdikleri eleştirilerini *Dörtlü Takrir* olarak bilinen, Celâl Bayar, Adnan Menderes, Refik Koraltan ve Fuat Köprülü'nün imzalarının olduğu parti içinde siyasi liberalleşme talep eden önermelerini 7 Haziran 1945'te CHP Meclis Grup Başkanlığı'na vermişler ve bu siyasetçilerin partiden ayrılmasıyla birlikte, Demokrat Parti, 7 Ocak 1946'da kurulmuştur (İnce, 2008: 86). Parti programında piyasanın faaliyeti ile ilgili olarak kesin zorunluluk olmadıkça piyasalara karışılmayacağı, kalkınmada tarım sektörüne ağırlık verileceği, vergi sisteminde dolaysız vergilere daha fazla ağırlık verileceği ve devlet ile özel sektörün ortaklaşa çalışmasının gerekli olduğu belirtilmiştir (Erdoğan, 2008: 34; Varcan, 1987: 68).

Demokrat Parti'nin kurulmasıyla birlikte 1946 seçimleri, 23 yıldır sol ve tek parti olarak yönetimde olan CHP'nin % 85 oy oranıyla yine iktidar olmasına rağmen, Demokrat Parti'nin % 13 oy oranıyla parlamentoya girmesiyle birlikte CHP'nin tek parti olduğu rejimden, çok partili parlamenter rejime geçişi simgelemektedir. Bu yıllar, iktidar Demokrat Parti'ye geçmeden önce Cumhuriyet Halk Partisi'nin son iktidar dönemidir.

* Zira hükümet muhalif söylemlere rağmen *Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu'nu* çıkarma ve ardında uygulamaya konmasıyla büyük toprak sahiplerinin başta Adnan Menderes, Emin Sazak, Cavit Oral ve Fevzi Karaosmanoğlu gibi kişilerin büyük tepkisiyle karşılaştı. Yasaya karşı çıkılmasının nedeni özel ormanların ve büyük toprak sahibi ailelerin bir kısmının arazilerinin kamulaştırılmak istenmesinden dolayıdır (Baytal, 2007: 549).

Tablo 2.1. 1946 Yılı Genel Seçim Sonuçları

Parti	Aldığı oy oranı (%)	Milletvekili sayısı
Cumhuriyet Halk Partisi	85	397
Demokrat Parti	13	62
Bağımsız	2	7
Toplam	100	465

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Milletvekili Genel Seçimleri, <http://www.tbmm.gov.tr/>, (20.10.2011).

Vergilerde yapılan değişiklikleri, bu çalışmada olduğu gibi siyasi iktidarlar ve partilerle birlikte ele alarak bir çıkarımda bulunulmaya çalışılırken, dönemin iktisadi şartlarının da dikkate alınması gerekmektedir. II.Dünya Savaşı yıllarının tedbirlerinin CHP'ye gitgide seçmen kaybettirmesi ve o yılların telafi edilmeye çalışıldığı 1946-1950 döneminin, Demokrat Parti lehine işlemesi bu dönemin başka bir önemli yanıdır. Nitekim CHP'nin son iktidar yıllarının vergi politikalarına bakılacak olursa, politik kaygılarla hareket edildiği gibi genel bir çıkarımda bulunmak mümkündür ancak öncelikli olarak yapılan vergi değişiklik ve düzenlemeleri incelenmelidir.

Kuruluşunda liberal bir ekonomi görüşünü benimsediğini açıklayan Demokrat Parti 1946 seçiminde iktidar olamasa da, o yıla kadar tek parti olarak yönetimi sürdüren Cumhuriyet Halk Partisi'nin 1930'dan itibaren uyguladığı korumacı, içe dönük kapalı ekonomi politikaları yerini ithalatın serbestleştirildiği, dış yardım, kredi ve yabancı sermaye yatırımlarının artmaya başladığı bir ekonomiye bırakmıştır (Boratav, 2007; Mutlu, 2009). Türkiye 1946 yılında Beş Yıllık Sanayi Planını terk ettiği gibi, Uluslar arası Para Fonu (IMF) ve Avrupa İktisadi İşbirliği Örgütü'ne (OECD) üye olmuş, Truman Doktrini ve Marshall Planı çerçevesinde Amerikan yardımları ve kredileri hem CHP hem de 1950 sonrasında DP hükümetleri döneminde aralıksız bir şekilde alınmaya devam edilmiştir (Giray, 2001; Mutlu, 2009).

1946 yılından itibaren GSMH, ithalat ve ihracat değerlerinin küçülmesi, CHP'nin Cumhuriyet'in kuruluşundan itibaren temel ilke saydığı sıkı para politikasından ve ulusal paranın değerini istikrarlı tutma amacından uzaklaşmasına neden olmuş, yurt içi fiyatların Türkiye'nin ticari partnerlerindeki fiyatlardan daha hızlı artması, üye olmak için başvuru İMF gibi çeşitli uluslararası kuruluşların muhtemel yaptırımlarından kaçınmak amacı, iktidarı 7 Eylül 1946'da Cumhuriyet tarihinin ilk devalüasyonunu yapmak zorunda bırakmıştır (Z. Erdoğan, 2008).

Bu dönemde her ne kadar iktidarda CHP olsa da DP tarafından gelen muhalefet de vergi politikalarının şekillenmesinde etkili olmuştur. Hem bu muhalefet baskısı hem de iktidarı kaybetme korkusu ile çok partili sisteme geçişin vergi sistemindeki etkisi hemen ortaya çıkmış ve 21 Temmuz 1946 Seçimi'nden hemen önce 23 Ocak 1946 yılında CHP Toprak Mahsülleri Vergisi kaldırılmıştır (Varcan, 1987). Bu gelişme aslında vergi politikalarının siyasetten ne kadar etkilendiğinin de bir göstergesidir. Çok partili sisteme geçişle birlikte vergi politikalarının iktidarlar tarafından, seçmenlerin üzerinde ağırlığı olan baskı gruplarının çıkarları doğrultusunda şekillendirildiği görülmektedir (Varcan, 1987). Dolayısıyla vergi politikalarındaki değişikliklere bakıldığında hem muhalefet etkisi hem de dönemin siyasi ve iktisadi koşulları göz ardı edilemez niteliktedir. 1946-1950 yılları arasında vergilerde gerçekleştirilen değişikliklere bakıldığında, 1947 yılında Muamele Vergisi'nde yapılan değişiklikler ile Vergi Reformu kapsamında 31.12.1949 yılında çıkartılan, 01.01.1950 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile beraberinde getirilen Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanunlarının en önemli değişiklikler olduğu görülmektedir.

Görüldüğü gibi 1946 yılındaki dönüşümün birçok siyasi ve iktisadi sonuçları olmakla birlikte bu çalışmanın çerçevesi gereği yalnızca maliye politikalarına ve de ağırlıklı olarak vergilerdeki değişiklik ve düzenlemelere odaklanılacaktır.

2.1.1. 1946-1950 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

Türk siyasi hayatı açısından büyük önem taşıyan bu dönüşüm, önemli bir mali araç olan vergilerin, oy kaygısının içerisinde siyasi amaçlarla kullanılmaya başlamasının da dönüm noktasıdır.

2.1.1.1. 1946-1950 Döneminde Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

Bu dönemin vergi düzenlemelerine bakıldığında, 1947 yılında Muamele vergisinde önemli bazı değişiklikler yapıldığı ve çifte vergilemenin de önüne geçmek için istihlak vergisiyle birlikte muamele vergisine de tabi olan bazı mallardan alınan İstihlak vergilerinin kaldırılıp muamele vergisi bünyesine dahil edildiği, aynı zamanda bu şekilde toptan ticaret aşamasında alınan verginin de kaldırılmış olduğu görülmektedir (Anıl, 1973; Giray, 2001).

Bir diğer değişiklik ise, götürü usul ile vergi tarhı esasının kaldırılmasıdır. Bu değişiklikler, hem idari kaygılarla hem de savaş yıllarında mecburi olarak artırılan dolaylı vergilerin vatandaşlar üzerindeki yükünü hafifletmek amacıyla yapılmıştır (Giray, 2001: 221).

1949 yılında çıkarılan Gümrük Kanunu ile ise sadece düzensiz ve eski hükümler düzenlenmiş, tarifeler değiştirilmemiştir (Giray, 2001: 221).

2.1.1.2. 1946-1950 Döneminde Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

Bu dönemde, politik kaygılar nedeniyle dolaysız vergilerin azaltılması, vergi gelirlerini dolaylı vergileri artırarak telafi etmeye çalışılmıştır. Ancak dolaylı vergilerin oranlarının artırılmasına rağmen o dönemde kalkınmamış ülkelerde olduğu gibi gelir esnekliklerinin düşük olması nedeniyle vergi gelirlerinde istenen artışın oluşmaması vergi reformu ihtiyacını doğurmuştur (Giray, 2001; Varcan, 1987).

2.1.1.2.1. 1950 Gelir Vergileri Kanunu

Gelir vergilerinin çeşitleri ve yapısı bu çalışmada detaylı olarak incelenmemekle birlikte dolaylı vergilerin artırılması ya da azaltılması sonucu

bu vergilerdeki değişikliklerin de neden ve sonuç bağlamında önemli olan noktalarına değinilerek ele alınması önemli olacaktır. CHP döneminde, dolaylı vergi gelirlerinin vergi hasılatı içerisindeki payının en yüksek oranda artış gösterdiği dönemler 1946-1950 dönemi olmuştur. Vergilerin yalnızca mali bir araç olmayışı ve yukarıda açıklanan muhtemel politik nedenlerden dolayı, dolaylı vergilerde gerçekleşen artışın gelir dağılımını bozucu yöndeki olumsuz etkileri ve dolaysız vergilerin yatay-dikey adalet ilkelerinin zedelenmesi, dolaysız vergilere ilişkin yeni çalışmalar yoluyla telafi edilmeye çalışılmıştır (Taş, 1995: 369).

Ayrıca sürekli artan devlet giderleri, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi esnekliği yüksek olan ve milli gelirdeki artışları takip edebilen yapıda bir gelir vergisi olmadığı için yapılan çeşitli vergi zamlarına rağmen yeterli şekilde karşılanamıyordu. Dolayısıyla milli gelirdeki artışla beraber hasılatın da artmasını sağlayacak kadar esnek olmayan kazanç vergisi yerine gelir esnekliği ve verimi yüksek olan vergilere ihtiyaç vardı (Varcan, 1987). O dönemde uygulamada olan Kazanç Vergisi'nin menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı gibi kazanç unsurlarını kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakan sedüleri yapısı, vergi karşısında eşitlik, ayırma prensibi, en az geçim indirimi ve genelde düz oranlı olan sedüleri vergilerde olmayan artan oranlılık gibi ilkeleri kapsamadığı için gerçek ödeme gücüne ulaşmaktan uzak yapısı, genellik prensibine aykırı olarak aynı sınıf ticari ve sınai işletmeleri farklı vergilendirerek sanayinin büyümesine köstek olacak niteliği nedeniyle yeni bir vergi şarttı ve bu gerekçelerle vergi reformu 1 Ocak 1951 tarihinden itibaren yürürlüğe girdi (*Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171)*, 1949; Varcan, 1987).

1950 Vergi Reformu, Gelir Vergisi'ni tamamlayıcı nitelikteki Kurumlar Vergisi ve ayrı ayrı kanunlarda yer alan vergi usulüne ait konuların tek kanunda toplandığı Vergi Usul Kanunu ile birlikte vergi tabanını genişleterek çok sayıda mükellefi vergi sistemi içine almayı başarmış ancak yapısal eksiklikler ve vergi idaresinin uygulama zaaflarından dolayı istenen hasılatı sağlayamamıştır (M. İnan, 2010; Taş, 1995).

Çoğunlukla mükellefin defter tutmasını ve oldukça karmaşık olan vergi beyannamesini düzenlemeyi gerektiren gelir vergisi uygulamasının etkinliği, mükellefin gelirini tespit ve beyan edebilecek kültür seviyesinde olmasına bağlıdır. Nitekim kültür seviyesi düşük olan ve de kazancı, ücretli muhasebeci tutmasına yetmeyen vatandaşlar, zirai kazançların tespit edilmesinin zorluğu gerekçe gösterilerek Gelir Vergisi kapsamına alınmamış, böylelikle milli gelirin % 40'ının vergi dışı bırakılması, üniter yapıya kavuşturulması amaçlanan Gelir Vergisi'nin amacına ulaşmasını engellemiştir (Taş, 1995). Bu da Gelir Vergisi Kanunu'nun eleştirilen diğer bir noktası olmuştur.

Kurumlar vergisi ile ise, sermaye şirketleri, dernekler, vakıflar, kamu iktisadi teşebbüsleri, tesis ve vakıflara ait işletmelerin kazanç ve iratları vergilendirilmiş, bu şekilde ayırma kuramı uygulaması vergi sistemimize girmiş, sermaye kazanç ve iratları vergilendirme tekniği bakımından şahsi gelir vergilerinden farklı bir uygulamaya tabi tutulmuştur (Yanpar, 2007: 99).

2.1.2. 1946-1950 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar

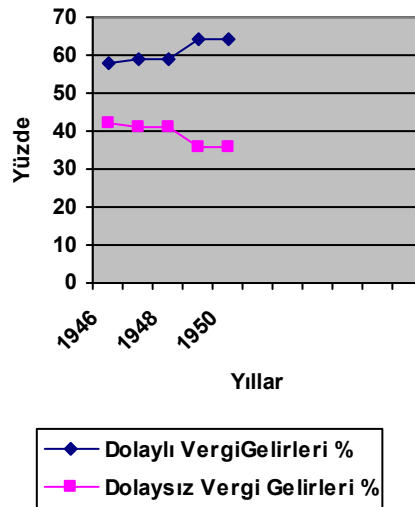
Bu dönemde gerçekleştirilen vergi aflarına bakıldığında, 21.01.1947 gün ve 5050 sayılı toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkındaki yasa ile karşılaşılmaktadır (Dumlu, Özten Mert, ve Kütah necioğlu, 2011: 426).

Bu yıllarda vergi adaleti açısından çok önemli bir gösterge olan dolaylı-dolaysız vergi ayırımına genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının yüzde dağılımı olarak bakılacak olursa, dolaysız vergilerin payının azaldığı, dolaylı vergilerin payının ise oldukça arttığı görülmektedir.

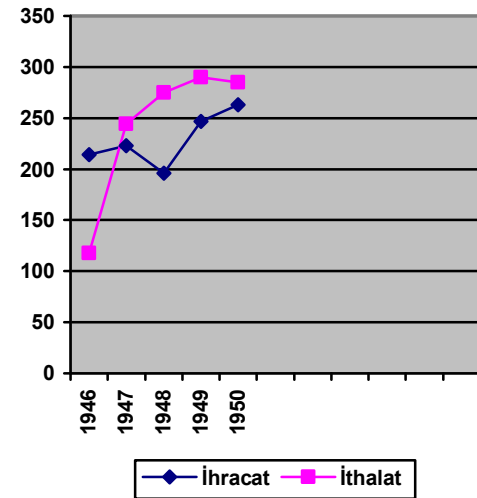
Tablo 2.2. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1946-1950)

K	Yıl	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %	İthalat 000 \$	İhracat 000 \$
y	1946	58	42	118,889	214,580
n	1947	59	41	244,644	223,301
a	1948	59	41	275,053	196,799
k	1949	64	36	290,220	247,825
	1950	64	36	285,664	263,424

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2011), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (25.06.2012).



Grafik 2.1.1946-1950 Yılları Arasında Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.2. 1946-1950 Yılları İthalat ve İhracatın Seyri

Dolaysız vergilerde gerçekleşen azalışın nedeni açık bir şekilde politik kaygılar nedeniyle tanınan geniş muafiyet ve istisnalardan kaynaklanmaktadır. Dolaysız vergilerin azalışı ve bunun dolaylı vergi zamlarıyla telafi edilmesi ve

de 1946-1950 yılları arasında ithalatta görülen artışlar nedeniyle dış ticaret vergilerinin artması, dolaylı vergilerdeki artışı açıklayabilmektedir (Heper, 1981: 48).

Burada vergi politikalarının siyasi iktidarlara göre değerlendirilmesi yapılacaksa üzerinde durulması gereken nokta, vergi adaleti açısından daha az adil olan ve sol partiler tarafından görece daha az uygulanması beklenen dolaylı vergilerin, genel temayüle ters olarak iktidarda sol bir partinin olmasına rağmen artış göstermesidir. Bu artışı açıklayacak birçok politik ve iktisadi gerekçe vardır. Demokrat Parti'nin parlamentoya girmesi mi yoksa Cumhuriyet Halk Partisi'nin bir önceki dönemde köylü ve gayrimüslim desteğini kaybetmesi nedeniyle oy kaygısı yaşayıp ülkenin büyük kısmını oluşturan çiftçi kesimin kazançlarını vergi dışında bırakması mıdır? Bu ikisinin de etkili olduğu söylenebilir. Bu dönemde gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler politik kaygılarla azaldığı için bunun telafisi ancak, dönemler itibarıyla incelendiğinde adalet ilkesine göre dar gelirliilerin üzerine daha fazla yük bindiren dolaylı vergileri artırmakla mümkün olmuş, gelir sağlamak amacıyla çeşitli vergilere zam yapılmasına rağmen, o dönemde kalkınmamış ülkelerde olduğu gibi gelir esnekliklerinin düşük olması nedeniyle vergi gelirlerinde istenen artışın oluşmaması vergi reformu ihtiyacını doğurmuştur (Giray, 2001; Varcan, 1987).

2.2. 1950-1960 DÖNEMİ (DEMOKRAT PARTİ DÖNEMİ)

1950 Genel Seçimleri, Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana 27 yıllık tek parti iktidarını sonlandırmış, ilk defa farklı bir siyasi partinin, Demokrat Parti'nin iktidarıyla sonuçlanmıştır. "Beyaz ihtilal" olarak adlandırılan bu seçimden sonra girdiği bütün seçimleri kazanan DP'nin ve 1950-1960 döneminin başlattığı süreç, günümüze uzanan sonuçları itibarıyla iktisadi, sosyal ve siyasal yaşama damgasını vurmuş radikal değişiklikler gerçekleştirilmiştir (Oktar ve Varlı, 2010; Yücel, "2011"). Bu dönemin gördüğü hükümetler, Birinci, İkinci ve Üçüncü Menderes Hükümetleridir.

Tablo 2.3. 14 Mayıs 1950 Genel Seçim Sonuçları

Parti	Aldığı oy oranı (%)	Milletvekili Sayısı
Demokrat Parti	52.67	415
Cumhuriyet Halk Partisi	39.45	69
Bağımsız Millet Partisi	4.76	2
	3.11	1

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Genel Seçimleri, www.tbmm.gov.tr, (10.10.2011).

Vergi politikalarının siyasi bir araç olarak kullanılması, dönemin vergi politikalarını yapacak olan iktidarın politik görüşünü de önemli kılmaktadır (Laufenburger, 1948). 7 Ocak 1946'da resmen kurulan ve kurulduğu dönemin (1946-1950) muhalefet partisi olan Demokrat Parti'nin programında piyasanın faaliyeti ile ilgili olarak tam liberal bir görüş benimsendiği belirtilmiştir (Z. Erdoğan, 2008: 34). Kesin zorunluluk olmadıkça piyasalara karışılmayacağı, ülke kalkınmasında tarım sektörüne dayanılacağı, CHP'nin uyguladığı vergi sisteminin adaletsiz ve verimsiz olduğu eleştirileri doğrultusunda dolaylı vergilerden çok dolaysız vergilere geniş yer verilmesi gerektiğini belirtilmiştir (Varcan, 1987). İşte bu noktada önemli olan programında bu hedefi belirleyen ve sağ bir parti olan DP'nin iktidara geldikten sonra vergiler konusunda gerçekten programına uyup uymadığıdır.

Demokrat Parti iktidara geldiği an, liberal anlayışa uyumlu olarak 1950 Haziranında 11704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ilan edilen ithalat rejimi ile üç yıl boyunca gümrük tarifeleri dışındaki koruma önlemleri büyük ölçüde kaldırılarak dış ticarete korumacılıktan uzaklaşmış, bu döneme kadar oluşan dış ticaret açıkları ve döviz rezervleri eritilmiştir (Taş, 1995).

“Türk ekonomisi, II. Dünya Savaşı’nın sanayileşmeye getirdiği kesintiye, savaş sonrasında niteliksel değişimle sürdürmüştür. ABD’nin dış yardım ve kredileri, önceki yıllarda birikmiş döviz kaynakları, bunları tamamlayan kamu gelir ve giderlerinin arttırılması ve buna bağlı parasal genişleme, ekonomide, ticari sermayeye dayalı büyük bir dönüşümü başlatmıştır. Bir yandan geleneksel tarım ekonomisinin devam ettirilmesi için devlet tarafından destek verileceği vurgulanırken diğer yandan da özellikle sanayi kuruluşlarında özel sektörün de yer alacağından söz ediliyordu (Baytal, 2007: 550-551). “1950’li yıllar, özel sermaye birikimine doğrudan kamu iktisadi teşebbüslerinin katkılarının başlangıç yılları olmuştur” (Yanpar, 2007: 101).

Ancak bu dönem de kendi içinde alt dönemlere ayrılacak olursa, Demokrat Parti’nin ilk hükümet dönemi ile ikincisi arasında, dönemin uluslar arası gelişmeleri ve ülke konjonktürüne bağlı olarak farklılık olduğu görülmektedir. İlk iktidar döneminde serbestleştirilen dış ticarete ağırlık verilmiştir. Dönemin hava şartlarının da etkisiyle tarımsal gelişimin sürüklediği hızlı bir büyüme konjonktürü yaşanmış bütün sosyal grupların reel gelir düzeyleri artmış, ancak maaşlı ücretli kesimin yükü artmıştır (Taş, 1995). 1954 Kore Savaşı sonrasında ise ihraç ürünü olan tarımsal ürünlere olan talebin ve fiyatların dünya piyasalarında düşmesi ve Türkiye’deki malların arz ve talep esnekliklerinin iç piyasanın dar oluşundan ötürü dünyaya nazaran düşük olması nedeniyle dış ticaret ve dolayısıyla ekonomi ağır bir şekilde etkilenmiş, bütçe giderleri, bütçe gelirlerinden daha fazla artmış ve devamlı bütçe açıkları ortaya çıkmaya başlamıştır (Öner, 1994: 17). Ekonomideki bu bozulmaların politikaya yansması da 27 Ekim 1957 seçimlerinde üçüncü kez iktidara gelse bile DP’nin seçmen desteğini önemli oranda kaybetmesi ve CHP’nin oylarının azımsanmayacak derecede DP’nin oylarına yaklaşması olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 2.4. 27 Ekim 1957 Genel Seçim Sonuçları

Parti	Aldığı oy oranı (%)	Milletvekili Sayısı
DP	47,91	424
CHP	41,12	178
CMP	7,08	4
HP	3,84	4
BAĞ.	0,05	

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Genel Seçimleri, www.tbmm.gov.tr, (10.10.2011).

Diğer yandan zaten 1947 yılından bu yana devamlı açık veren dış ticaret dengesinde, 1954'den itibaren açıklar gitgide artmış, döviz rezervleri azalmış, döviz darboğazı nedeniyle DP, program hedeflerinde belirttiği liberalizm anlayışına ters olarak özellikle ithalatta kısıtlayıcı önlemler getirmiştir. Menderes dönemine bakıldığında 1954-1960 arasında, ilk iktidar döneminden farklı olarak dış ticaret ve kambiyo rejiminin daha kontrollü olduğu görülmektedir. Ayrıca şeker ve çimento üretiminde “devlet eliyle sanayileşme” başlamış devletin ekonomideki yeri ağır basmaya başlamıştır (Baytal, 2007).

1940'lardan itibaren artan ölçüde iç borçlanmaya başvurulması ve 1950 iktidarının liberal politikaları bu dönemde dış borçları o zamana kadar görülmemiş oranlarda artırmış, ilk defa dış borç için moratoryum ilan edilmiştir (Giray, 2001).

Ekonomide dönem sonuna doğru bozulan fiyat istikrarı, baş gösteren dış borç sıkıntısı ve 1957'den itibaren enflasyonun etkisiyle düşmeye başlayan kredi/ milli gelir oranı nedeniyle 4 Ağustos 1958 tarihinde “İktisadi İstikrar Tedbirleri” adı altında iç ve dış iktisat politikasını yakından ilgilendiren kararlar alınmıştır. Bu kararlar çerçevesinde fiyat istikrarını sağlamak ve dış ticaret açığını azaltmak amacıyla Türk parasının değeri yabancı paralar karşısında düşürülmüş bunun yanında kredi hacmi ve para arzının sınırlandırılıp kontrol altına alınarak faizlerin yeniden düzenlenmesi, ihracatın teşviki gibi çeşitli

tedbirler de alınmıştır. Bunun sonucunda fiyatlar genel seviyesindeki artış 1959 yılında yavaşlamıştır (Öner, 1994).

2.2.1. Demokrat Parti Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

Demokrat Parti, Adnan Menderes'in T.B.B.M. de yaptığı konuşmada (1954) belirttiği gibi vergi politikasına ilişkin hedefleri belirlerken, verginin mali bir araç olduğu kadar sosyal ve iktisadi amaçlarının da bulunması gerektiğini vurgulamış ve vergi yükünü adaletli dağıtmaya çalıştıklarını söylemiştir (*T.B.M.M. Zabıt Ceridesi*, 1954). Vergi politikasını, vergiler ile milli gelir arasında denge ve uyum sağlayacak, milli gelir artışına paralel olarak vergi gelirlerinin ve devlet gelirlerinin artmasını sağlayacak; sanayi üretimini engelleyici nitelikteki muamele ve istihlak vergilerini iyileştirici, tarım ve ticareti kösteklemeyecek, sermaye birikimini engellemeyecek vergi uygulaması ile ülkenin iktisadi gelişme politikası ile uyumlu, vergilerin mali yönü kadar sosyal yönünü gözden uzak tutmayan; dolaylı ve dolaysız vergiler arasında ülke gerçeklerine uygun bir oranın korunmasını sağlamak ve eğer mümkünse bu oranı dolaysızlar lehine çevirmek, vergicilik alanında istikrarı sağlamak, vergi kanunlarında eksikliklerin biran önce giderilmesine çalışmak, bütün bunlarla ülkenin şartlarına ve dönemin zihniyetine uygun bir vergi sistemi oluşturup uygulama amacını gütmüştür (Coşar, 2005: 45–46; *T.B.M.M. Zabıt Ceridesi*, 1954).

Hedeflerini bu şekilde açıklayan DP'nin gerçekleştirdiklerine bakılacak olursa, yeni vergiler koymak yerine vergi sistemini iyileştirme yolunu tercih ettiği görülmektedir. Bütçenin finansmanında emisyon yoluna karşı olan ve başta vergiyi finansman aracı olarak kullanacağını ifade ettiği halde yeni vergilerden politik nedenlerle kaçınan DP, bu dönemde GSMH'daki ve dolayısıyla vergi kapasitesindeki artışa rağmen vergi gelirlerini artıramamış dolayısıyla da kamu harcamalarını dış kaynaklarla karşılama yoluna gitmiştir (Coşar, 2005: 45).

2.2.1.1. Dolaysız Vergilerde Yapılan Değişiklikler

27 Temmuz 1951 tarihinde ücretlerde yapılan istisnayı düzenleyen maddede bir değişiklik yapılarak emekli, dul, yetimler ve harp malülleri, kazanç, iktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergisinden istisna edilmiştir (Varcan, 1987).

Ayrıca 1953'de yürürlüğe konulan ve Tahsil-i Emval Kanununun yerini alan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun da yeni düzenlemeler kapsamındadır (Yanpar, 2007: 99).

10 Şubat 1954'de Gelir Vergisi Kanunu'nda sakatların ücret gelirlerine uygulanan istisnayı düzenleyen hüküm genişletilmiştir (Varcan, 1987: 78–79).

Vergi Reformu kapsamında 1 Ocak 1950 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan Esnaf Vergisi beş yıl sonra, 20 Mayıs 1955 tarihinde, esnaf kesiminin baskıları karşısında 6582 Sayılı Kanunla kaldırılmış, gelir vergisindeki esnaf muaflığı şartları daraltılarak verginin uygulama alanı genişletilmiş, ancak 1 Eylül 1956 tarihinde esnaf muaflığı tekrar gözden geçirilerek şartlar yükseltilmiş ve böylelikle bu kesimin ancak 1/4 ile 1/3 arasında bir kısmı gelir vergisi kapsamına alınmış, böylelikle küçük esnaf hem defter tutmaktan hem de vergiden kurtulmuş, dolayısıyla da gelir vergisinin kapsamı daha da daraltılmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 63). Yapılan bu değişiklik adalet ve genellik ilkelerini zedelemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda 8 Şubat 1957 tarihinde 6908 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, en az geçim sınırları yükseltilmiş, gelir vergisi tarifesi artırılarak, yüksek gelir dilimlerine uygulanan oran yükseltilmiştir, dolayısıyla bu tarihten sonra gelir vergilerinde meydana gelen artış bu tarife düzenlemesine bağlanabilir (Taş, 1995: 372).

1958 yılında gerçekleştirilen devalüasyonun gelir ve kurumlar vergisindeki yansımalarına bakıldığında bu vergilerin beyan usulüne göre yıllık kazanç üzerinden alınması, devletin vergi gelirini bir yıl gecikmeli topladığı anlamına geldiği için aslında 1958 yılının durgunluğu vergi gelirlerini çok fazla etkilememiş, ayrıca istikrar programı nedeniyle 1959 yılında da devam edecek olan durgunluk, vergisini bir yıl gecikmeli olarak beyan eden tüccarı, gerçekte elde ettiğinden daha az gelir beyan etmeye sevk etmiştir (Bulutoğlu, 1960).

Servet Vergileri yönünde 28 Şubat 1957'de 6936 Sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu kabul edilmiş, 8 Haziran 1959 tarihinde 7338 Sayılı Kanunla Veraset ve İntikal Vergisi yeniden düzenlenerek ileri ve yeni bir adım atılmıştır (Taş, 1995: 372).

2.2.1.2. Dolaylı Vergilerde Yapılan Değişiklikler

1955 yılında gümrük vergilerinde, uygulamada daha kolay olmasına rağmen zamanla değişen şartlara göre uyum gösteremeyen spesifik matrahtan, fiyat değişikliklerine otomatikman hassas olan ve böylece gelirin esnekliği özelliğini koruyan ve gelişmekte olan ülkelerde ithalatı vergilendirmede genellikle tavsiye edilen ad volarem matraha geçilmiş, böylece, değer ilkesi dolaylı vergiler de tam bir genellik kazanmıştır. Bu değişikliğe rağmen, ithalde alınan vergilerin verimli sabit kur sistemi yüzünden iç fiyat hareketlerine karşı duyarsızlık kazanmıştır. (Yanpar, 2007: 99).

1954 seçimleri de Demokrat Parti'nin iktidarıyla sonuçlanmıştır. 1946-1953 döneminin en önemli vergi değişikliği 1950 Gelir Vergisi Kanunu olmuşken, bu dönemin en önemli vergi değişikliği de 1956 yılında çıkarılan Gider Vergileri Kanunu olmuştur.

2.2.1.2.1. Gider Vergileri Kanunu

1950 yılında dolaysız vergilerde başlayan reformlar, yirmi yıldır yürürlükte olan Muamele Vergisinin uygulamadaki teknik zorluklar ve vergi kaçakçılığına zemin hazırladığı gerekçeleriyle kaldırılarak 1956 yılında getirilen Gider Vergileri Kanunu ile devam ettirilmek istenmiştir. 13.7.1956 tarihinde kabul edilen 6802 sayılı Kanun ile “masrafların (=istihlakın) vergilendirilmesi” esas alınmış, İstihlak ve Hizmet vergilerinin birleştirilmesi hedeflenmiştir (Taş, 1995: 372).

İmalat muamele vergisinin imalat aşamaları üzerine konulmuş olması, küçük sanat ve ev sanatları muafıklarının yapısı bu vergiyi sanayi aleyhine işler hale getirmiştir. Özel istihlak vergilerinde bütünlük olmayışı da ciddi bir sorun teşkil etmekteydi (Musaballı, 1966: 5). Bütün bu gerekçeler mevcutken, kazanç

vergileri alanında 1950 yılında gerçekleştirilen reform gider vergilerinde de uygulanabilirdi.

Yeni gider vergilerinden önce alınan muamele vergisi, yerli mamuller ve ithal edilen mamulleri vergi kapsamına alırdı. Böylece üretimde kullanılan maddelerin pek çoğu vergiye tabi tutulmak üzere umumi bir istihlak vergisi niteliği taşıyordu. Ve bu niteliği ile de istihlak üzerinden genel şekilde alınmakta idi. Ama şeker ve saire gibi istisnai maddelerden alınan istihlak vergileri, mükellefin geliri ile orantılı olmadığı için adaletsiz idi (Tekeli, 1958: 7). Eski muamele vergisini ikame eden yeni gider vergileri, dolaylı vergileri tek çatı altında toplama amacına hizmet edememiş, büyük çaplı firma teknolojisi gerektiren ilk madde üzerinden alınması nedeniyle vergi oranları yükseltilmiş olsa bile hem verginin tabanını daraltmış hem de sanayi kesiminin baskıları nedeniyle uygulamada beklenen sonuçları verememiştir (Taş, 1995). Ancak vergi genel olarak tüketim maddelerinden alınırsa mükellefin harcama yapma gücü ile uyumlu bir vergi olarak görüneceği için bir derece adaletlidir. Bu özelliğe kısmen sahip olan muamele vergisinin yerine getirilen istihlak vergisi ise vergiyi mamul madde üzerinden ilk madde üzerine aktarıırken mükellef tutulacak ilk maddeleri sınırlamaya tabi tutmuş ve mesela pamuk ipliklerini vergiye tabi tutarken, dahilde imal edilen pamuk ipliğini ve dolayısıyla ipek mamullerini vergiden müstesna tutmuştur. Bu durumda pamuklu kumaş giyenler vergi ödeyecek, fakat dahilde imal edilen ipeklileri giyenler ödemeyeceklerdi. Aynı şey lüks mobilya kullananlar için de geçerli idi. Bu durumda istihlak vergisi genel bir harcama vergisi olmaktan çıkıp kısmi bir harcama vergisi halini almıştır. Böyle olunca da en azından bir derece adaletli olan umumi istihlak vergileri bu özelliklerini büsbütün kaybetmişlerdir (Tekeli, 1958).

Dolaylı vergiler açısından en önemli gelişmelerden biri olan bu kanunla birlikte İstihlak, Muamele ve Nakliyat Vergileri bir araya getirilerek gider vergileri başlığı altında toplanmıştır. En önemli değişiklikleri imalat ve ithalat muamele vergilerini ilgilendiren bu kanunla birlikte, iki büyük vergi kümesinin bir araya getirilerek dolaylı vergilerde gerçekleşen değişikliği İstihlak Vergisi ve Hizmet Vergilerini içerecek şekilde iki kısımda incelemek mümkündür

(Adalısoy, 2007; *Gider Vergileri Kanunu*, 1956; Ülkmen, 1956: 1; Özer, 1969):

1. İstihsal Vergisi: İmalat ve ithalat muamele vergilerini kaldırarak yerine belli ilk üretim maddeleri üzerine bir istihsal vergisi koymuş ve ham petrol ve türevlerinden alınan istihlak vergisi ile elektrik ve havagazı istihlak vergisini de istihsal vergisi içine dahil etmiştir.
2. Hizmet Vergileri: Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri, muamele, nakliyat, P.T.T. hizmetleri ile telefon abone bedelleri gibi masraf niteliğindeki bazı hizmetler küçük değişikliklerle hizmet vergileri olarak ayrı bir grup halinde Gider Vergileri Kanunu'nun içinde vergilendirilmiştir.

Gider vergilerinin gelmesiyle kırk yedi adet kanun tamamen kaldırılmış veya bir kısmının hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Kaldırılan vergiler ise şunlardır (Ülkmen, 1956): İmalat muamele vergisi, İthalat muamele vergisi, Nakliyat vergisi, Ham petrol ve ondan çıkarılan maddelerden dahili istihlak vergisi, Glikozdan alınan dahili istihlak vergisi, Kahve istihlak vergisi, Kibrit istihlak vergisi, Bira, tabii köpüren şarap (şampanya) ve viski istihlak vergisi, Adi şaraplardan alınan istihlak vergisi, Elektrik ve havagazı istihlak vergisi.

Bu suretle Gider Vergileri Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte dolaylı vergiler arasında kalmış olan istihlak vergileri, şeker istihlak vergisi ile tekel maddelerinden alınan savunma vergisi olmuştur. Gider vergileri kanunu ile en önemli bünye değişikliğine uğrayan dolaylı vergi, muamele vergisi ve bunun da imalat ve ithalattan alınan kısmı olmuştur (Ülkmen, 1956).

Bu kanunla birlikte vergi ilk madde üretimine kaydırıldığı için matrah daralmıştır. Daralan matrahtan yine aynı miktarda gelir toplayabilmek için, tek bir orana sahip olmayan ve madde türlerine göre %12,5 ile %36 arasında değişen istihsal vergisinin oranları yükseltilmiştir (Giray, 2001: 228–229).

Ayrıca bu vergi ilk üretim maddeleri üzerinden alındığı için peşin ödenmesi gerektiğinden işletmelerin likidite ve yatırım imkanlarını dondurmuştur (Musaballı, 1966: 6). Ekonomiyi olumsuz yönde etkilediği açık olan bu yeni gider vergisinin etkileri şöyle sıralanabilir: İlk üretim maddelerinin daha sonra geçirdikleri imalat aşamalarında elde ettikleri katma değerlerin vergi dışı kalması büyük sakıncalar doğurmuştur, ilk istihsal vergisi belirli sanayi kollarına yüklendiğinden sanayi kesimini zor duruma sokmuştur, tekstilin

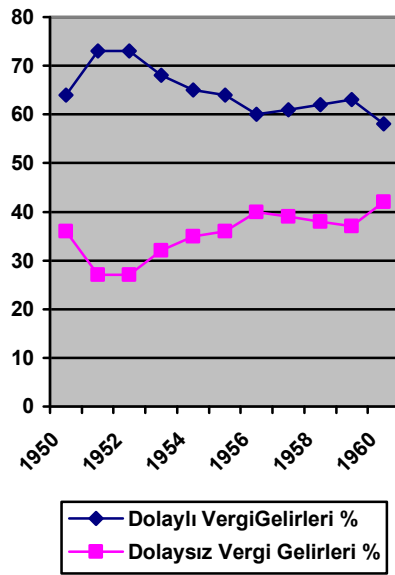
vergilendirmesi dar gelirlilerin giyim giderlerini artırmıştır, bazı hammaddelerden ithalat sırasında gümrüklerde alınan istihsal vergisi, kalkınma ve gelişme sürecinde olan ve de hammadde ithalatını geniş ölçüde gerçekleştiren sınai ve zirai üretim sektörlerinin maliyetini yükseltmiştir (İslamcioğlu, 1970).

Bu kanunla gelen olumsuzluklara rağmen mali bir araç olan verginin iktisadi ve sosyal amaçlara uygun olması düşüncesi ve politik nedenler DP'nin bu dönemde zorunlu ihtiyaç maddelerinden hiç ya da nispeten az oranda vergi almasını, bazı maddelerin tekel halinden çıkarılmasını sağlamış, tüketici ve sabit gelirlili vatandaşları sıkıntıya sokmamak için un ve unlu maddelerin muamele vergisi düşürülmüştür. Hayvanlar Vergisinin kaldırılması, Hususi Otomobil Vergisi konması ve petrol harçlarının indirilmesi Demokrat Parti döneminde yapılan diğer önemli vergi düzenlemeleridir (Coşar, 2005; *Gider Vergileri Kanunu*, 1956, *T.B.M.M. Zabıt Ceridesi*, 1954; Ülkmen, 1956).

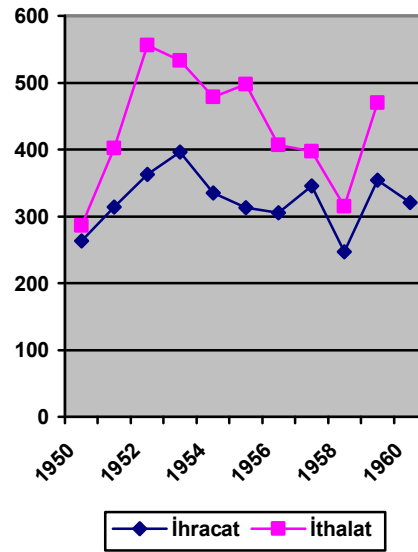
Tablo 2.5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1950-1960)

Yıl	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %	İthalat 000 \$	İhracat 000 \$
1950	64	36	285 664	263 424
1951	73	27	402 086	314 082
1952	73	27	555 920	362 914
1953	68	32	532 533	396 061
1954	65	35	478 359	334 924
1955	64	36	497 637	313 346
1956	60	40	407 340	304 990
1957	61	39	397 125	345 217
1958	62	38	315 098	247 271
1959	63	37	469 982	353 799
1960	58	42	468 186	320 731

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2011), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012).



Grafik 2.3. 1950-1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.4. 1950-1960 Yılları İthalat ve İhracatın Seyri

Tablo ve grafiklerde, dolaylı ve dolaysız vergiler olarak vergi gelirlerinin gelişimi ve ithalat ile ihracatın seyri yer almaktadır. Bu dönemde etkin bir vergi sisteminin oluşturulamamasından dolayı sürekli olarak bütçe açığıyla karşı karşıya kalındığı görülmektedir. Devlet ekonomik gelişmeyi besleyecek olan rantları devlet fiyatları, enflasyon, gümrük himayeciliği gibi yollardan devamlı oluşturduğu halde bunları vergi gelirleri yoluyla absorbe etmeyi başaramamıştır. Bu dönemde kişi başına gelir arttığı halde vergi gayretinde ve dolayısıyla vergi hasılatlarında çok büyük bir artış sağlanamamıştır. Bunun idari, teknik nedenleri, ülke şartlarına uymaması gibi nedenleri olabilir. Ama büyük oranda etkileyen neden de siyasi olarak vergilemenin çeşitli güçlükleri içerisinde taşınması ve iktisadi liberalizm anlayışını benimseyen bir hükümetin özel teşebbüsün olanaklarını sınırlamama amacını ön planda tutması ve ana gelir kaynağı olan vergileri göz ardı ederek para politikası kaynaklarına ve dış kredi ve yardımlara yönelmesidir. İlk yıllarda bütçenin finansmanında emisyonla karşı olup vergi sistemini kullanacaklarını ifade etseler de dış kaynaklara dayanmayı tercih etmişlerdir (Coşar, 2005: 45-49-50). Bu dönemde vergi gelirlerinde 1950'den 1960'a bir azalma görülmektedir. Bütçe gelirlerinde vergilerin payı 1950'de %34 iken 1959 yılında %27-28 seviyelerine gerilemiştir. Menderes

Hükümeti'nin dolaysız vergileri artırmaması ve 1925 yılında aşarın kaldırılmasından sonra tarım kesiminde yerine yeni bir vergi getirilmeyerek, milli gelirin büyük bölümünü oluşturan tarım kesiminin kazançlarının vergi dışı bırakılması vergi gelirlerinin gerilemesindeki en temel nedendir. Gelirlerden fazla harcama yapılması, gelir sahiplerinden vergi alınmayarak kaynağın bunlara bırakılması, açıktan parasal kaynak aktarımı yapıldığı ve vergi yükünün kesim ve ücretliler üzerine kaydığı anlamına gelmekteydi. 1951 yılı bütçe görüşmelerinde Ali Fuad Cebesoy'un küçük çiftçi hariç tutularak büyük toprak sahiplerini kapsayan Mahsulat-ı Arziye Vergisi önerisi reddedilmiştir (Coşar, 2005: 45–49–50). Bu büyük toprak sahiplerinin politik baskısından çekinildiğinin ve de oy potansiyeli çok olan tarımsal kesimin bir ispatı olabilir. Ancak vergi gelirleri açısından olumsuz olan bu duruma, kaynak aktarımı cephesinden bakıldığında, gelir sahiplerinden vergi alınmayarak kaynak aktarımının sağlanması, ekonomik büyüme için çok önemli olan sermaye birikimine katkı yapmıştır denilebilir (Yanpar, 2007: 104–105). Ancak bu da vergilemede adaletsizliği getirmiştir. Bu noktada akla “ikisinden biri tercih mi edilmelidir?” sorusu gelmektedir.

Kendi dünya görüşleri çerçevesinde vergi politikası ile ilgili olarak, sanayi, ticaret, tarımı iktisadi büyümeyi zedelemeyecek, sosyal yönü ihmal edilmeden, iş hacmini, sermaye birikimini ve özel teşebbüsü engellemeyecek, adaletli olan dolaysız vergiler lehine uygulamalar hedefleyen DP'nin vergi politikasıyla ilgili olarak vaad ettikleri ile gerçekleştirdikleri arasında çok fazla bir çelişki bulunmamaktadır. Ancak muhalefet döneminde dolaylı vergilerin yüksekliğini eleştirmelerine rağmen iktidar dönemlerinde dolaylı vergilerin genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı içerisindeki yüzdesinin dolaysız vergilerin iki katına yakın olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin oranlarında gerçekleştirilen indirimlere rağmen 1950-1952 yıllarında yükselen dolaylı vergi gelirleri yüzdesi, hala dolaysız vergi gelirlerinden çok yüksek olmakla birlikte 1953 yılından 1960 yılına kadar azalma eğilimine girmiştir. 1950-1953 arasında dolaylı vergilerde gerçekleşen artışa, bu dönemde bütün gelir gruplarının harcanabilir gelirlerinin dolayısıyla harcamalar üzerinden alınan vergilerin artması ve de 1950 Haziran'ından itibaren dış ticarete korumacılıktan

uzaklaştığı için dış ticaret hacminin ve dolayısıyla dış ticaretten alınan vergilerin artması neden olarak gösterilebilir (Coşar, 2005: 45-49-50; Taş, 1995: 369). Ancak 1952 yılından sonra uygulanan korumacı politikalar nedeniyle dönemin büyük kısmında dış ticaret düşük olsa bile bu tedbirler nedeniyle dış ticaretten alınan vergiler yine yüksek olmuştur (Coşar, 2005: 45-49-50).

1958 yılında gerçekleştirilen devalüasyonun, ad valorem* esasına dayalı gümrük sisteminde, hacim olarak geçmiş yıllara göre aynı olan ithalatı değer olarak 2,2 kat fazla hale getirişi gümrük gelirlerini ve aynı şekilde ithalden alınan istihsal vergisini de artırmıştır (Bulutoglu, 1960: 64). 1956 yılında bir önceki yıla göre dolaylı vergi gelirleri yüzdesi azalmış, bunda önemli etkisi olan Gider Vergileri Kanunu ile birlikte birçok vergi kaldırılmış, gider vergileri ilk üretime kaydırılarak genel değil kısmi hale getirilmiş ve dolayısıyla matrah daralmıştır.

Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise reform olarak anılan ve Alman vergi sisteminin etkileri görülen yeni gelir ve kurumlar vergilerinin, ülkenin iktisadi ve sosyal şartlarına uydurulmak için istisna ve muafiyetlerle daraltılan tabanı nedeniyle, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayıları arttığı halde hasılattan önemli bir artış meydana gelmemiştir. (Coşar, 2005: 45-49-50). 1952 yılından 1956 yılına kadar ise dolaysız vergilerin payı artmaya başlamış, ancak sonra tekrar gerilemeye başlamıştır. Özet olarak bakıldığında ülke gerçeklerine ve sosyal adalete uygun bir dolaylı, dolaysız vergi dengesi kurulamamış, Demokrat Parti'nin bu konudaki hedeflerinin aksine bu denge dolaylı vergiler lehine gelişmiştir.

Vergilerin bileşimine bakıldığında gelir üzerinden alınan vergilerin payının belirgin şekilde arttığı görülmüştür. Gelir vergileri içinde bu dönemde ücretli kesimden alınan vergilerin ağırlıkta olması hizmet erbabı ve vergisini düzenli ödeyenlerin üstüne vergi yükü yüklemiştir (Giray, 2001). 1952 yılından sonra 1955 ve 1958 yılları hariç düzenli olarak artan enflasyon vergi tarifesini aşındırıp ücretlilerin daha yüksek oranda vergilendirilmesine neden olmuştur (Boratav, 2007; Erdoğan, 2008: 61). Bunun iktisadi anlamda analizi yapılacak

* İthal edilen maldan alınan gümrük vergisinin malın değerine göre belirlenmesidir (www.ekodialog.com, 2012).

olursa; ücretlilere yüklenen bu yükün emek ile sermayenin üretim süreci içindeki nisbi fiyatlarını, emek fiyatının işverenler açısından yüksek, çalışan açısından düşük olacak şekilde bozması, hem üretimde optimum miktarın altında emek kullanımına yol açmış hem de vergi sonrası net gelirin düşük olması nedeniyle emek verimliliğini düşürmüştür (Önder, 1983: 144). İkinci yük ise emek arzının düşerek işsizliğin artması ve olumsuz gelir dağılımı kanalıyla emek maliyetinin sanayi maliyetlerine yansıtması ve iç fiyat ve ihracat fiyatlarında sorun oluşmasıdır (Önder, 1983).

Bu dönemde tarım sektöründen alınan dolaysız vergiler olan hayvanlar ve arazi vergilerinin önemi fiyat yükselişleri nedeniyle azalmıştır (Kafaoğlu, 1961: 229). Servet Vergilerinin payında önemli bir düşüş görülmektedir. Harcamalar üzerinde alınan vergiler ise 1957 yılına kadar düşmüş Gider Vergileri Kanunu ile artmaya başlamıştır (Giray, 2001).

2.3. 1960- 1965 DÖNEMİ

27 Mayıs 1960 tarihli askeri müdahale ile askeri yönetim iktidara gelmiş, ekonomi politikaları tekrar değişmiş, daha istikrarlı politikalar izlenmesi yolunda alınan tedbirler ise 1960 ve 1961 yıllarında ekonomide bir duraklamaya yol açmıştır (Öner, 1994: 18). 1961 yılı başlarında Kurucu Meclis'in faaliyete geçmesine kadar, Milli Birlik Hükümeti tarafından başta gelir vergisinde olmak üzere önemli vergi değişiklikleri yapılmıştır (Varcan, 1987: 89). Tabii ki darbenin politik atmosferi değiştirmesi, diğer siyasi parti iktidarları zamanına göre vergi temelini genişletecek değişikliklerin daha kolay gerçekleştirilmesini sağlamıştır denilebilir (Krzyszaniak ve Özmucur, 1981: 246). Çünkü vergi yükünü artırıcı değişiklikler bu dönemde politik kaygılar olmadan gerçekleştirilmiştir. Ancak kamuoyu baskıları bir süre sonra bazı değişikliklerden geri dönülmesine neden olmuştur (Varcan, 1987).

1954 yılından sonra yaşanmaya başlayan dış ödeme güçlüğü ve yüksek enflasyon sonucu ekonomik göstergelerin bozulması, dış tıkanma ve göreceli durgunluk konjonktürünün istikrarlı bir duruma getirilmesi için iki alternatiften birincisi sermaye kullanımını serbest rekabet koşullarına bırakmak, ikincisi ise sermaye kaynaklarının kullanımındaki belirsizliği ortadan kaldırarak planlı

sermaye kullanımına yönelmekti. Dönemin iç ve dış konjonktürü iktisat politikalarının kalkınmada sanayileşmeye öncelik verilmesine ve hedeflerin beşer yıllık kalkınma planları temeline oturtulmasına elverişli olduğundan, önceki dönemden farklı bir süreç başlamıştır (Boratav, 2007).

Bu yıllar gelişme süreci bakımından korumacı, iç pazara dönük ve ithal ikameci görüntüsüyle 1930'lara ve 1954-1960 dönemine benzemekle birlikte, sanayileşmenin içeriği, yatırımların dağılımı ve sektör öncelikleri bakımından farklılık göstermekte, bir önceki dönemde olduğu gibi tüketim mallarına değil ara ve yatırım mallarına yönelik ithal ikameci politikalar uygulayarak gerçekleştirilmeye çalışılan, kamu öncülüğünde özel kesimin enflasyonist eğilimler olmadan kaynak oluşturması için de yatırımların vergiler, borçlanmalar, kamu fonları ve dış kaynaklarla finanse edileceği bir büyüme sürecinin hedeflendiği yıllar olmuştur (Kirmanoğlu, 1994). Sermaye odaklı gelişimin devlet eliyle desteklenmesi sürecinde vergi politikası büyük önem taşımaktaydı.

2.3.1. 1960-1965 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

1960-1961 yılları Milli Birlik Hükümeti tarafından dolaylı ve dolaysız vergilerin artırıldığı, en büyüğü gelir vergisinde olmak üzere, kurumlar, bina- arazi ve gider vergilerinde toplam vergi gelirlerini artıracak, kalkınmada iç finansmanı büyük ölçüde vergiler tarafından karşılanmasını sağlayacak, kaynak oluşumu, sermaye birikimi ve sanayileşmeyi teşvik edecek ve bozulan vergi yükü dağılımını daha adil hale getirecek kapsamlı değişikliklerin ve artışların yapıldığı yıllar olmuştur (Taş, 1995; Varcan, 1987).

Ancak Milli Birlik Komitesi'nin iktidarı sivil idare ile paylaştığı kurucu meclisin faaliyete geçmesiyle birlikte, 1960 yılında politik kaygılar olmadan gerçekleştirilmiş olan ağırlaştırıcı vergi değişikliklerinin, özellikle tarım kesiminin vergilendirilmesi konusundaki siyasi baskılardan ötürü, bazı hükümlerinden geri adım atılmak zorunda kalınmış, 1961 yılında Vergi Reform Komisyonu oluşturulmuştur (Giray, 2001; Kirmanoğlu, 1994).

Tablo 2.6. 15 Ekim 1961 Genel Seçim Sonuçları

Parti Adı	Oy Oranı
CHP	36,74
AP	34,80
CKMP	13,96
YTP	13,73
BAĞ.	0,81

Kaynak: 1961 Yılı Genel Seçim Sonuçları, Türkiye Seçimleri, www.belgenet.com, (10.10.2011).

Milli Birlik Hükümeti tarafından kurulan Vergi Reform Komisyonu'nun ve 1960 yılında kurulup çalışmalara başlayan Devlet Planlama Teşkilatı'nın da katkılarıyla Türk Vergi Sistemi'ne sermaye maliyetini emek maliyetine göre azaltıp yatırımı teşvik eden yatırım indirimi, gümrük muafıkları, yeniden değerlendirme, bireylerin çalışma isteğini ve toplam tasarrufları artırıcı yönde etkisi olan azalan bakiyeler usulü amortisman, zarar mahsubu, servet beyanı, zirai kazançların vergilendirilmesi, vergi uzlaşması müessesesi gibi yeni müesseseler kazandırılmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 66; Taş, 1995: 373-376; Yaraşlı, 2003: 21). Ayrıca Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı doğrultusunda, planın finansmanın bütçe gelirleriyle sağlanabilmesi amacıyla vergi sisteminin toplam vergi gelirlerini artıracak şekilde iyileştirilmesi hedeflenmiş, kalkınmanın finansmanında vergicilik ön plana çıkarılmış, vergi yükünün oranına değil bireyler ve sektörler arasındaki en adaletli dağılımını sağlama amacına odaklanılmış, lüks tüketimden alınan istihlak vergileri gibi yeni düzenlemelerin hayata geçirilmesi hedeflenmiştir. (Kuruca, 1967: 113).

2.3.1.1. Dolaysız Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Gelir Vergisi Kanunu'nda ilk aşamada gerçekleştirilen değişiklikler üç başlık altında toplanabilir:

Askeri darbe tarımın vergilendirilmesinde bir dönüm noktası olmuş, ticari hayvan vergileri iptal edilmiş, gelir vergisi kanunu tarımsal gelirlere doğru genişletilmiştir (Krzyzaniak ve Özmucur, 1981: 246). Önceki Gelir Vergisi Kanunu'nun en önemli eleştirisini alan tarım kesiminin vergi kapsamına alınmayışı, 31 Aralık 1960 tarihinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançta vergilemeyi kapsayan 53.Maddesi ile küçük çiftçi muaflığı için gereken gayri safi gelir ve işletme büyüklüğü sınırını aşan ölçüde kazanç elde edenlerin zirai kazançları Gelir Vergisi kapsamına alınarak telafi edilmiştir (*193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, 1960, *Türk Vergi Kanunları (1920-1996)*, 1996). Ancak, 1963 yılında küçük çiftçi muaflığı ölçüleri genişletilmiş, böylece tarım kesimi hala vergi kapsamında olsa da istisna ve muafiyetlerle mükellefiyetleri daraltılmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 67; Varcan, 1987: 96).

1950 Gelir Vergisi Reformu ile Gelir Vergisi dışında tutulan küçük ticaret erbabı sınırlı gelire sahip gezici ticaret ve sanat erbabı hariç tutulmak üzere 1960 yılı itibariyle kanunda sayılan genel ve özel şartlara sahip, iş hacimleri sınırlı bir kesim götürü usule göre gelir vergisi kapsamına alınarak esnaf muaflığı daraltılmış, götürü usul alanı ise ticari kazançları da kapsayacak şekilde genişletilmiş buna karşılık genel ve özel şartlar kısmen daraltılmıştır (Egesoy, 1965: 13). Ancak 1963 yılı başında gelir vergisinde esnaf muaflığı ölçüleri yeniden genişletilmiştir (Kirmanoğlu, 1994: 67; Varcan, 1987: 96).

Gelir Vergisi Reformu sonrası bir de vergi güvenliği ve adaletinin sağlanması için de gerekli önlemlerin alınması için çalışmalar gerekmekteydi (Ergun, 1996: 70). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası tedbirleri o döneme kadar yeterli derecede işlememiştir (Erez, 1964: 7). Dolayısıyla Türk Vergi Sistemi için yeni bir müessese olan ve vergi kaçakçılığını engellemek amacıyla bir güvenlik önlemi olarak yıllık beyanname vermekle yükümlü olan gerçek kişilerin servet unsurlarını da beyannamelerinde belirtmeleri gereken "servet beyanı esas" getirilmiştir (Musaballı, 1960; *Türk Vergi Kanunları (1920-1996)*, 1996). Ancak servet beyannameleri 15.02.1963 tarih ve 177 Sayılı Kanun ile geri verilip yeniden alınmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 67; Varcan, 1987: 96).

Enflasyonun etkisiyle vergi yükü artmış olan düşük gelir gruplarının bu yüklerinin hafifletilmesi için vergi dilim ve tarifeleri 1960 Gelir Vergisi düzenlemesiyle yeniden düzenlenmiş ve ilk defa ayırma ilkesi uygulanmaya başlanmış, 1961 yılında en alt ve en üst gelir dilimleri hariç tutulmak üzere bütün gelir dilimlerinde 1950 tarifesine göre reel olarak daha yüksek oranlarda vergilendirme gerçekleşmiş, ancak bu fark alt-orta dilimlerde en yüksek seviyeye ulaşmış böylece gelir yükseldikçe fark azalmıştır. Bu şekilde kişilerden alınan gelir vergisinde genellik ve üniter yapı sağlanmaya çalışılmıştır (Ayan, 2006: 31).

Ayrıca holdingleşmeyi teşvik etmek için, gelir vergisinde yapılan bir değişiklik ile kurumların tüzel kişi ortaklarına dağıttıkları kar paylarından gelir vergisi alınması sonlandırılmıştır (Bulutoğlu, 1981: 67). Ancak sermaye çevrelerinin eskisine göre daha fazla vergilendirilmesi için ise 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bazı değişiklikler yapan 30 Aralık 1960 tarihli 193 Sayılı Kanun'a göre kurumlar vergisine tabi olan sermaye şirketleri ve kooperatiflerde vergi oranı % 10'dan % 20'ye çıkartılmış, diğer kurumlarda % 35 olan mevcut oran aynen korunmuştur (Taş, 1995: 371; Varcan, 1987: 90).

1950'lerdeki güçlü enflasyonist baskılar arazi vergisinin gerçek matrahını eritmiş ve bu matrahi yükseltme çabaları ancak, gücünü kırsal oylara borçlu olmayan yani politik kaygısı olmayan askeri yönetimin etkisindeki yeni hükümet döneminde mümkün olmuş, 3 Ocak 1961 tarihli ve 206 sayılı Kanun ile matrahlara uygulanacak katsayıların arazi tahrir değerinde on kat, binalarda beş kat, diğer binalarda ise altı kat olacak şekilde yükseltilmiş, ancak sonrasında 1961 Haziranında bu katsayılar yeniden yükseltilmiştir (Taş, 1995: 371; Varcan, 1987: 90).

1961 yılında tasarruf bonusu uygulamasına başlanılmıştır (Kirmanoğlu, 1994).

Bu dönemde yapılan değişikliklerden biri de Osmanlı İmparatorluğu zamanından beri uygulanan ağnam resmi veya sayım vergisi adlarıyla anılan ve servet vergisi niteliğindeki Hayvanlar Vergisinin 1 Ocak 1961 yılında kaldırılması olmuştur (Korkmaz, 1982; Yaraşlı, 2003: 21).

İç tasarrufların kalkınma doğrultusunda yatırımlara aktarılması için 1961 yılında “yatırım indirimi” müessesesi vergi mevzuatına girmiş, ticari kazançları götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin matrahlarının beş derece üzerinden takdir ve tespit olunması kabul edilmiş, zararların mahsup süresi beş yıla yükseltilmiş, serbest meslek kazancının vergilendirilmesiyle ilgili netlik getirilmiş, götürü gider indirimi tanınmış, muafiyet hükümleri genişletilmiş, telif kazançları istisnası iki katına çıkarılmıştır (Erez, 1964: 2).

1957 yılında getirilen Hususi Otomobil Vergisi yerine Motorlu Kara Taşıtları Vergisi getirilmiştir, Emlak Alım Vergisi gibi yeni vergiler sisteme girmiştir (Anıl, 1973: 53–54).

2.3.1.2. Vergi Usul Kanununda Gerçekleştirilen Değişiklikler

4 Ocak 1961 tarihinde 213 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu yeniden yazılarak esaslı değişiklikler geçirmiştir. “Degresif, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü kabul edilmiş, bilançoya dahil iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesini sağlayacak hükümlere yer verilmiş, ikmalen ve resen salınan vergilerle vergi cezalarına ilişkin olarak uzlaşma müessesesi ihdas olunmuş, uzlaşma komisyonları kurularak faaliyete geçirilmiştir” (Erez, 1964).

2.3.1.3. Dolaylı Vergilerde Yapılan Değişiklikler

4 Ocak 1961 tarihli ve 210 Sayılı Kanun’la 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nda vergiyi ağırlaştırıcı değişiklikler yapılmıştır (Varcan, 1987). 1956 yılında gerçekleştirilen Gider Vergileri Kanunu’nun, ilk imalatı hedef tutmakla beraber bu hedefe tamamen ulaşmaktan uzak olması, belli başlı ilk üretim maddelerini vergi dışı bırakması, peşin ödeme yapılma zorunluluğunun işletmeler için zor olması ve Avrupa ülkelerinde uygulanan, harcamaları daha net kavrayabilir nitelikte olan Katma Değer Vergisi uygulamasına yaklaşmak için yeterli olmadığı eleştirileri nedeniyle 1963 yılında yeni bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir (Musaballı, 1966: 6–7–8).

1960 yılında 197 Sayılı Kanun ile Gümrük Giriş Tarife Cetveli’nde değişiklikler yapılmış, 1961 yılında bazı Gümrük Vergilerinde bazı vergi oranları yükseltilmiştir (Giray, 2001). Öte yandan 1963 yılı başlarında kabul edilen seri kanunlarla Dış Seyahat Harcamaları Vergisi getirilmiş, 1964 yılında

Damga Vergisi ve yeni Harçlar Kanunu çıkarılmıştır (Anıl, 1973). 1963 yılında 185 Sayılı Kanun ile İthalat Damga Resmi kabul edilmiş, 1964 yılında 474 Sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetveli yeniden değiştirilmiş, 1967 yılında 827 Sayılı kanunla Rıhtım Resmi Kanunu kabul edilmiş ve 828 sayılı kanun ile İthalde Alınacak Damga Resmi Kanunu değiştirilmiştir (Heper, 1981: 48–49)

2.3.2. 1960-1965 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar

Bu dönemde gerçekleştirilen afların fazla olduğu görülmektedir (Ayrançöl ve Tekdere, 2011: 426):

-26.10.1960 113 Sayılı Af Yasası

-28.12.1961 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa

- 23.02.1963 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa

-13.06.1963 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa

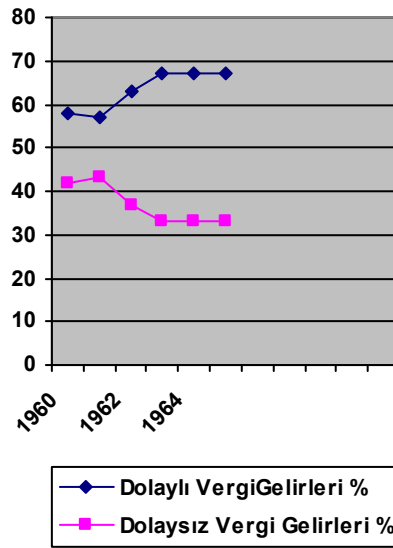
-05.09.1963 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa

-16.07.1965 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa

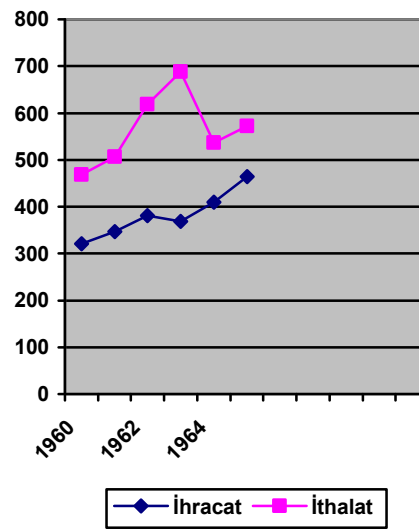
Tablo 2.7. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1960-1965)

Yıl	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %	İthalat 000 \$	İhracat 000 \$
1960	58	42	468 186	320 731
1961	57	43	507 205	346 740
1962	63	37	619 447	381 197
1963	67	33	687 616	368 087
1964	67	33	537 229	410 771
1965	67	33	571 953	463 738

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007), (Aktaran: Adalısoy, 2007), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012).



Grafik 2.5. 1960-1965 Yılları Arasında Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.6. 1960-1965 Yılları İthalat ve İhracatın Seyri

Dolaylı- dolaysız vergilerde, darbe etkisinde yönetimin politik kaygılar olmadan seçimle iktidara gelen siyasi partilere göre daha rahat ve de hızlı bir şekilde gerçekleştirdikleri bu ağırlaştırıcı düzenlemeler tepki toplamıştır. Kalkınmanın öncelikli unsuru olarak belirlenmiş olan sanayileşmenin vergi yasalarıyla teşvik edilmesi için sanayi kesimlerinin vergisel anlamda korunması, seçmen tabanının büyük bölümünü oluşturan tarım kesiminin vergiye duyduğu memnuniyetsizliği ve basın, ticaret ve sanayi çevrelerinin şiddetli tepkileri dolayısıyla mevcut vergi sistemini incelemek ve iyileştirmek üzere 1960 yılında kurulup çalışmalarına başlayan Devlet Planlama Teşkilatı ile 1961 yılında kurulan Vergi Reform Komisyonu çalışmalarına başladı ve Milli Birlik Komitesi'nin iktidarı sivil idare ile paylaştığı Kurucu Meclis'in faaliyete geçtiği 1961 yılından itibaren yeni vergi değişikliklerinin bazılarında geri dönmeye başlanması önemli bir noktadır (Taş, 1995: 371; Varcan, 1987: 90).

Planlı dönemin birinci on yılında (1961-1970) uygulanan vergilerde Vergi Reformu Komisyonu birinci derecede etkileyici olmuştur. Diğer dönemlerdeki vergi reformlarından farklı olarak bu dönemde yenilik getirmekten çok önceki vergilerde değişiklik yapmak ve bunlar yapılırken kalkınmanın

gerektirdikleri doğrultusunda devletin ekonomik ve sosyal alana müdahale ederek bu alanda iyileştirmeler yapması amaçlanmıştır (Mutlu, 2009: 101). 1960 yılında % 58 olarak gerçekleşen dolaylı vergiler, 1962 yılında da artan bir seyir izlemiş, oran % 63 olmuştur. 1963-1965 yılları arasında vergi gelirleri arasındaki dağılım değişmemiş, dolaylı vergiler % 67 seviyesine gelmiştir (Adalısoy, 2007). 1960-1961 yıllarında dolaysız vergilerin artıp, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin azalışı, darbe yönetiminin çıkar gruplarına ilişkin politik kaygılarının olmayışı nedeniyle, seçimle yönetime gelmiş sivil iktidarlara nazaran daha kolay bir şekilde istisna ve muafiyetleri daraltmasına ve zamlara bağlıdır. 1963 yılında düzenlenen Gelir Vergisi tarifesinin sürekli ve yüksek enflasyon nedeniyle artan oranlı niteliğini kaybedip düz oranlı bir vergi haline dönüşmesine seyirci kalınmıştır (Taş, 1995: 377). Yani 1960 sonrası dönemde de (Milli Birlik Hükümeti'nin olduğu 1960-61 dönemi hariç) önceki dönemde olduğu gibi tercih dolaylı vergiler yönünde gerçekleşmiş, sonuçta vergilemede adalet sağlanamamış, vergi yükü düşük gelirliler ve ücretliler üzerinde kalmıştır (Adalısoy, 2007: 36; Giray, 245; Taş: 377). Sanayileşmenin temel kalkınma hedefi olduğu bu dönemde, sivil iktidar geldikten sonra büyük sermaye sahiplerinin vergi yasalarında, siyasi iktidara baskıları nedeniyle önemli ölçüde korunduğu görülmektedir istisna, muafiyet ve indirimlerle. Ayrıca seçmen tabanının kırsal kesim ağırlıklı olması tarımın vergilendirilmesiyle ilgili ağırlaştırıcı adımlardan geri dönülmesine bu kesime de politik kaygılar nedeniyle önemli muafiyetler tanındığı görülmektedir (Kirmanoğlu, 1996).

1961 yılından sonra ise dolaylı vergilerdeki önemli artışın nedeni büyük oranda Gider Vergilerinde gerçekleşen artışa bağlıdır. Vergi gelirleri içerisinde dış ticaret üzerinden alınan en önemli vergiler, gümrük vergisi ile ithalde alınan istihsal vergisidir. 1960 yılında % 10,65 olan gümrük vergi oranları, 1966 yılına kadar dalgalı bir seyir izlemiş, 1966 yılından sonra azalmaya başlamıştır. İthalde alınan istihsal vergisi ise, yine dönem başında % 13,16 gibi oldukça büyük bir oranken, dönem sonunda % 5,68'e gerilemiştir. Dış ticaretten alınan diğer vergilerin seyrine bakıldığında; ithalat damga resmi, rıhtım resmi ve akaryakıt istihsal vergileri oranlarının düşük düzeylerde seyrettiği görülmektedir. Dönem başında % 3,30 olan akaryakıt istihsal vergisi oranı dönem sonunda % 3,52; %

2,40 olan ithalat damga resmi ve rıhtım resmi % 5,29; dış seyahat harcamaları vergisi oranı ise % 1,17 iken % 0,00 olarak gerçekleşmiştir (Adalısoy, 2007: 39).

1960 sonrası dönemde de (Milli Birlik Hükümeti'nin olduğu 1960-1961 yılları hariç) önceki dönemde olduğu gibi tercih dolaylı vergiler yönünde gerçekleşmiş, bu nedenle vergilemede adalet sağlanamamış, vergi yükünün düşük gelirlilerin üzerinde kalmasına neden olmuştur (Giray, 2001; Adalısoy, 2007).

2.4. 1965-1973 ADALET PARTİSİ DÖNEMİ ve 1971-1973 ARA DÖNEMİ

1965 yılında seçimler sonucu sağ bir parti olan Adalet Partisi'nin iktidara gelmesiyle birlikte özel sermaye birikimini teşvik etmek amacıyla teşvik belgeli yatırımların vergi muafıkları daha da genişletilmiş, bu teşvik politikasının sonucu vergilerin GSMH esnekliği daha da gerilemiş, vergi kayıpları hızla artmaya başlamıştır (Taş, 1995: 376). 1960'lı yıllar boyunca yüksek enflasyonun fiyatları yükseltmesi nedeniyle marjinal tüketim eğilimi yüksek olan dar gelirlilerin üzerine yük binmiş ve sermaye birikimini teşvik edici vergi politikaları nedeniyle maaşlı-ücretli kesimin vergi yükü sürekli artmıştır (Akdoğan, 1999: 429-430; Taş, 1995: 376). Dolayısıyla kalkınma planları çerçevesinde şekillenen vergi politikası amaçlarına tam olarak ulaşamamış, ne dolaylı- dolaysız vergi dağılımında ve vergi yükünde adalet sağlanmış, ne de vergi gelirlerinde finansmana yetecek derecede bir artış sağlanmıştır (Ejder, 2000: 129).

Tablo 2.8. 10 Ekim 1965 Genel Seçim Sonuçları

Parti Adı	Oy Oranı	Milletvekili Sayısı
AP	52,87	240
CHP	28,75	134
MP	6,26	31
YTP	3,72	19
BAĞ.	3,19	1
TİP	2,97	14
CKMP	2,24	11

Kaynak: 1965 Yılı Genel Seçimleri, Türkiye Seçimleri, www.belgenet.com, (20.02.2011).

Karma ekonomi sisteminin uygulandığı Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın ikinci uygulama senesi olan 1964 yılından itibaren 1976 yılına kadar, ithal ikameci politikalar uygulandığı halde ara mal ithalatının yatırımlardan daha hızlı büyümesi nedeniyle ithal bağımlılığının oluşmuş olmasına, ihracattaki durgunluğa, iç ticaret hadleri dışında tarımdan sanayiye kaynak aktarımı gerçekleşmemesine, ekonomide yeterli ölçüde tasarruf oluşmamasına rağmen düzgün ve yüksek bir büyüme hızı yakalanmıştır. Bütçe harcamalarının artmasına ve vergi gelirlerinde artış sağlanamamasına rağmen dış kaynak ve farklı gelir türlerinin sayesinde bütçe açıkları bir derece kapatılmıştır (Öner, 1994: 19). 1950-1972 yılları arasında (Milli Birlik Komisyonu zamanı hariç), sağ partiler olarak iktidarda olan ve temel iktisadi güç olarak özel girişimi benimseyen DP ve AP zamanlarında kredilerin milli gelir içindeki oranlarının yüksekliği, dünya konjonktürünün yumuşak dış kaynak ve resmi kuruluşların kredileriyle açıkların kapatılmasına elverişli koşulları sayesinde ekonomiye enjekte edilen dış kaynaklar ve 1965-1969 yılları arasında Avrupa'da çalışmak için gitmiş olan Türk işçilerin gönderdikleri 100 milyon civarındaki işçi dövizleri sermaye birikiminde etkin rol oynaması bütçe açıklarının kapatılmasında rol oynayan faktörlerdi (Boratav, 2007: 118).

İsmet İnönü Hükümeti tarafından hazırlanan Birinci Kalkınma Planı (1963-1967)'nin ithal ikameci sanayileşme stratejisi, ikinci (1968-1972) kalkınma planlarında özel sermaye birikimini teşvik ve sübvansiyonlarla artırma politikası, sosyal güvenlik harcamalarının artırılması, özellikle seçim öncesinde destekleme alımlarının yapılması, taban fiyat uygulaması ve sübvansiyonların artırıldığı popülist politikalar ile bütün seçmen kesimlerinin memnun edilme çabası kamu harcamalarını artırmış, vergi gelirleri de bu harcamaları karşılayacak derecede artmadığından finansman ihtiyacı bu dönemde sürekli artmıştır (Mutlu, 2009: 95; Taş, 1995: 374).

1960'ların sonuna gelindiğinde yatırımlara ağırlık verilerek harcamaların artırıldığı büyüme modelinde bir tıkanma başladığı ve kamu harcamalarının artış oranının vergi gelirleri artış ortalamasının neredeyse iki katı olduğu görülmekte, dolayısıyla bütçe açıklarının milli gelire oranında büyük bir sıçrama olduğu görülmektedir (Öner, 1994: 19). Bu durum 1950'lerin sonunda yaşanan tıkanma kadar büyük olmasa da yine o dönemde olduğu gibi bir devalüasyonla sonuçlanmış ve iç talebin kısılması gerekmiştir. Tam bu sırada Demirel Hükümeti tarafından hem artan bütçe açığını kapatmak hem de 1970 Devalüasyonu' nun başarısı için iç talebi dizginlemek amacıyla hızlı bir şekilde hazırlanıp 10.8.1970 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanıp yürürlüğe giren Finansman Kanunu uygulamaya konulmuştur.

2.4.1. 1965-1973 Yılları Arasında Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

Bu hükümetin 7 Kasım 1969 tarihli programında iktisadi istikrarı ve gelir dağılımında adaleti sağlayacak, sanayileşmeyi kolaylaştıracak bir gelir politikasının ahenkle yürütülmeye devam edileceği açıklanmıştır. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi'nde yapılacak değişiklikle bu vergi ile Gelir Vergisi arasındaki organik bağın kurulacağı, her iki verginin de verimli birer kaynak haline getirileceği, mali yargı sisteminin Anayasa hükümleri göz önünde bulundurularak düzeltileneceği, vergi kaybı için etkili tedbirlerin alınacağı ifade edilmiştir (Varcan, 1987: 111).

Birinci Kalkınma Planı'ndan sonraki on beş yıl boyunca uygulanacak vergi politikasıyla ilgili hedefleri; kamu giderlerinin ve kalkınmanın finansmanında birincil öncelik olan vergilerde gerekli artışın sağlanması için yeterli esneklik sağlanacak, vergi yükünün oranı değil gelir grupları arasındaki dağılımında adaletli olunacak, vergi sistemi bireyleri çalışmaya yönlendirecek ve ekonomide tasarrufları artırıcı yönde olacak, istisna ve muafiyetler gelir vergisinin emek aleyhine dönüşmesini engelleyici nitelikte olacak, vergi sistemi dış ticaretten alınan ithalat vergilerine bağımlı olmayacak şeklindedir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için de; Gelir vergisinde azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırma kabul edilecek, tasarrufları teşvik etmek ve yatırımları belirli alanlara yönlendirmek üzere yatırım indirimi uygulanacak, spekülasyon amaçlı gayrimenkul kazançları vergilendirilecek, lüks tüketim maddelerinden İstihlak vergisi alınarak bu mallara olan talep kısıllanacak, uygulanması ertelenen tarım gelirlerinin vergilendirilmesine ait yeni esaslar tarımda verimliliği ve çiftçinin çalışma şevkini artırıcı olacak şekilde ayarlanacaktır (DPT, 1963; İslamcioğlu, 1970: 290; Kargül, 1974: 118).

Bu dönemin en önemli gelişmesi Finansman Kanunu ve beraberinde getirdiği yeni vergilerdir.

2.4.1.1. 1970 Finansman Kanunu

Kanunun gerekçesi özet olarak şu şekilde belirtilmiştir: “Gerek istihdam seviyesindeki yükselmeler ve dolayısıyla düşük gelir gruplarının satın alma güçlerindeki artmalar, gerekse kamu harcamalarının son senelerde hızla yükselişi, ekonomi üzerindeki talep baskısını şiddetlendirdiği gibi, harcamalarla gelir arasında dengesizliğe yol açmıştır. Gelir- harcamalar arasındaki dengesizliğin kısa dönemde dolaysız vergilerle bertaraf edilmesinin güçlüğü, hatta imkansızlığı göz önünde tutularak bu tasarı ile gelirlerin çeşitli harcama sahalarına intikal ederken vergilendirilmesiyle ilgili kısa vadeli tedbirler getirilmiş bulunmakta, 1970 programında öngörülen ilke ve hedeflere varabilme olanakları da oluşturulmuş olmaktadır”(Kandaş, 1971: 163).

Bu paket bina ve arazi vergilerini yükümlünün beyanına dayanan tarh yöntemi ile artırmayı, gayri menkul kıymet artış vergisi ile eksik beyanları cezalandırmayı amaçlamıştı. Ayrıca bazı dayanıklı tüketim malları da satış

vergisine (işletme vergisi) tabi tutularak kayıtsız satışların azaltılması, yeni bazı vergilerle de (inşaat vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi, taşıt alım vergisi) vergi gelirlerinin artırılması hedeflenmişti. Vergi kaçakçılığının önlenmesi için hiçbir önlem alınmaması paketin önemli bir eksiği idi. (Taş, 1995: 376)

Bütçeye önemli miktarda gelir getirme özelliği yanında, tüketime yönelen kalkınma hızını azaltıcı nitelikteki aşırı talebi frenleyerek enflasyonu düşürüp, tasarruf ve yatırımları artırma, gelir vergisinde kaçakçılığa mani olma, vergi sistemimizde alınacak tedbirlere önderlik etme, KDV'ye geçişi kolaylaştırma ve oto kontrol fonksiyonunu yerleştirme gibi çok yönlü tedbirleri bünyesinde toplamak amacıyla çıkarılmış olan 1318 sayılı Finansman Kanunu ile yüksek gelir gruplarının harcamaları içinde yer alan madde ve hizmetler grubuna giren otomobil gibi motorlu taşıtların el değiştirmesinden alınan Taşıt Alım Vergisi, kalkınma çabasına uyumlu olarak tasarrufların yatırım alanlarına kayması için spekülasyon karakterindeki gayrimenkul yatırımlarının cazibesini azaltmak amacıyla bina, arazi ve arsaların değerlendirilmesinden kaynaklı, devir ve temlik sırasında doğan değer farklarını vergilendiren Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, bazı malların perakende satışından alınan İşletme Vergisi ve Spor Toto Vergisi ve Bina İnşaat Vergisi gibi beş yeni vergi Gider Vergileri Kanunu'na eklenmiş, altı vergi kanununda da değişiklik yapılmıştır (Finansman Kanunu, 1970; Kandaş, 1971; Yaraşlı, 2003: 22; Varcan, 1987).

O dönemde hem yeni vergilerin getirilmesi hem de yapılan değişiklikler politik kaygılara rağmen yapıldığı için cesurane bir hareket olarak görülmüş ve de İkinci Dünya Savaşı ile 1954-1958 yıllarında olduğu gibi artan harcamaları enflasyona neden olan emisyon yolu ile değil de yeni vergilerle karşılama yoluna gidilmesi takdir edilmiştir (Akdeniz, 1971: 15). Ancak getirilen yeni vergilerin eleştiriye açık noktaları da bulunmaktaydı. Örnek olarak kalkınma planlarında vergilemeye ilişkin hedefler arasında lüks tüketimi sınırlandırmak varken bu hedefle çok da uyumlu olmayarak işletme vergisinin, lüks kadın eşyası ve elbisesi satan mağazaları, lüks sayılan yat, kotra gibi deniz taşıtlarını, lüks turistik seyahatleri kapsamaması önemli bir eksik idi (Akdeniz, 1971: 15).

Yeni konulan vergilere getirilen eleştirilerden biri de Emlak Vergisi ile ilgiliydi. Getirilen Emlak vergisi ile arazi vergisi çağdaştırılmış ancak vergi

matrahı olarak rayiç değerin beş yılda bir mükellefler tarafından beyan edilmesi usulünün getirilmesi ve yeterli vergi cezası önlemleri uygulanmaması nedeniyle vergi kaçığına açık bir vergi olmuştur (İslamcioğlu, 1970: 290; Krzyzaniak ve Özmucur, 1981: 246). Ayrıca emlak vergisinde muafiyet sınırının 50.000 TL'nin altında olması, artan oranlı bir tarifenin uygulanması, verginin uygulamasının özel idarelerden alınarak Maliye Bakanlığı'na devredilmesi, hasıllardan mahalli idarelere pay verilmesi kararlaştırılmıştır (Krzyzaniak ve Özmucur, 1981: 246).

1970'lere kadar, vergilendirilmeyen ve fiyat artış hızı ve şehirleşmenin yükselmesi nedeniyle gayri menkuller üzerinde oluşan spekülasyon sermaye kazançlarının vergilendirilmesi 1318 sayılı Finansman Kanunu'ndaki *Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi* ile sağlanmış ancak emlak vergisinde olduğu gibi bu verginin de matrahının tespitindeki güçlükler nedeniyle amacına ulaşamamış zaten daha sonra kentsel rantların çok arttığı 1983 yılında da kaldırılmıştır (Öner, 1994: 19; Önder, 1979: 27).

Bu dönemdeki diğer bir değişiklik de 1961 yılında başlanılmış olan tasarruf bonusu uygulamasının 1971 yılında, gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden % 3 oranında alınan ve ek vergi niteliğinde olan *Mali Denge Vergisi* haline dönüştürülmesi olmuştur.

1969 yılında tekel maddelerinin Gider Vergileri kapsamı içinde İstihsal Vergisine tabi tutulması ve bu maddelerden alınan Savunma Vergisinin kaldırılmasına karar verilmiştir (Anıl, 1973: 53–54). Ayrıca gider vergileri kanununda emlak alım, veraset ve intikal, damga vergisi kanunlarında harçlar ve değerli kağıtlar kanunlarında değişiklikler yapılmıştır.

Bu dönemin başka bir yönü ise, 1960'lı yıllar boyunca enflasyon ve sermaye birikimini teşvik edici vergi politikaları yüzünden vergi yükü sürekli artan ücretliler için, 12 Mart 1971 Muhtırası sonucu gelen temsil gücü olmayan hükümetin bu kesim lehine bir vergi reformu yapması beklentilerinin gerçekleşmemesi sonucunda, enflasyonist bir ekonomide yürütme organı tarafından karşılaşılan vergi oranlarını ekonomiye göre ayarlayamama sorunu, 1971 Anayasası'na vergilerle ilgili bazı hükümler eklenerek, hükümete vergi politikasını enflasyona göre ayarlayabilme yetkisi verilmiştir (Taş, 1995: 376; Yaraşlı, 2003:22).

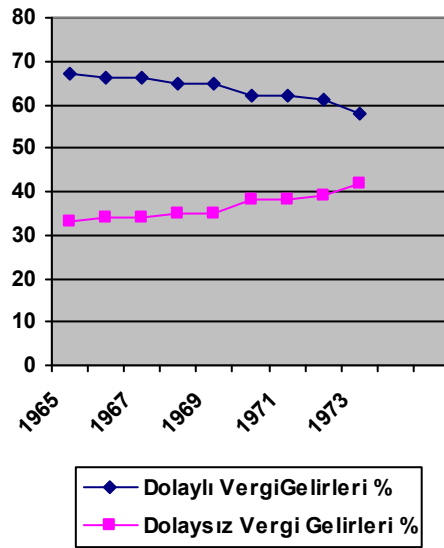
2.4.2. 1965-1973 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar

- 16.07.1965 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
- 03.08.1966 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
- 28.02.1970 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af

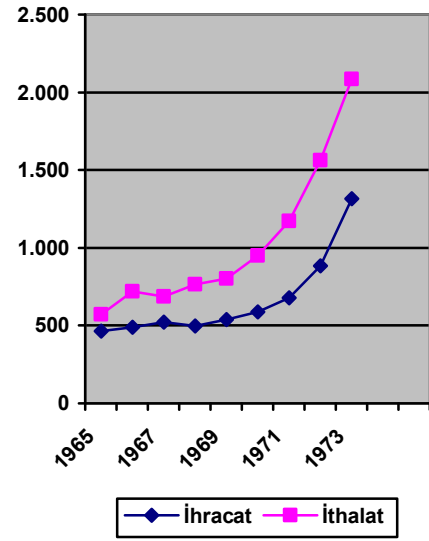
Tablo 2.9. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1965-1973)

Yıl	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %	İthalat 000 \$	İhracat 000 \$
1965	67	33	571 953	463 738
1966	66	34	718 269	490 508
1967	66	34	684 669	522 334
1968	65	35	763 659	496 419
1969	65	35	801 236	536 834
1970	62	38	947 604	588 476
1971	62	38	1 170 840	676 602
1972	61	39	1 562 550	884 969
1973	58	42	2 086 216	1 317 083

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007) (Aktaran: Adalısoy, 2007), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012).



Grafik 2.7. 1965-1973 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.8. 1965-1973 Yılları İthalat ve İhracatın Seyri

Finansman Kanunu'nu izleyen ilk birkaç yıl, yeni eklenen geçici vergiler sayesinde bütçe açığında bir miktar azalma, kamusal tasarruflarda ise bir miktar artış olduğu görülmektedir. Ayrıca dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı daha hızlı artmaya başlamıştır (Öner, 1994: 19).

Bu dönemde gerçekleştirilen destekleme alımları ve taban fiyat politikaları iç ticaret hadlerini tarım lehine çevirerek tarım gelirlerini artırmış , mevduata negatif faiz uygulaması ile ithal ikameci politikalardan doğan fiyat avantajları sermaye kesimine ilave rantla sağlamış reel ücretler artmıştır (Taş, 1995: 374). Reel ücretlerin artışı da harcamalara yansımıştır. Dolaylı vergilerin dönemin ortasından itibaren düşme trendi yakalamasına rağmen, dolaysız vergi gelirlerine nazaran çok yüksek olması, buna bağlanabilmektedir.

2.5. 1973-1980 DÖNEMİ

1965 ve 1969 seçimleri ile iki kez üst üste iktidara gelen AP, 1971 yılında yaşanan askeri ara dönemden sonra 1973 seçimleri yenilgiye uğramış , seçim sonrası kurulamayan hükümet 1974 yılında Bülent Ecevit başbakanlığında kurulan CHP-MSP koalisyon hükümeti olarak kurulmuş ve 1973-1980 dönemi

özellikle harcamalar yönünden popülist politikalara uygun ortamın oluştuğu ve bu popülist politikalarından iç pazara üretim yapan ithal ikameci sanayicilerin büyük fayda sağladığı koalisyon hükümetleri dönemi olmuştur (İslamcioğlu, 1970: 290). Bu kısa süreli koalisyonların uzun vadeli stratejiler belirlemek yerine günü kurtarmaya yönelik politikaları, ekonomiyi tüketimin kamçılıdığı bir gelişme trendine sürüklemiştir (Yılmaz, 1998: 37).

Bu dönemin iktisadi yapısı, siyasi istikrarsızlıkların ve Petrol Krizi'nin gölgesinde şekillenmiştir. Dolayısıyla iktisadi ve mali göstergelerdeki değişiklikleri bu iki unsurdan bağımsız değerlendirmemek gerekmektedir.

1970 yılındaki devalüasyon nedeniyle ithal ikameci sanayinin girdilerinin pahalılaşması, ülkede yüksek oranlarda maliyet enflasyonunun yaşanmasına neden olmuş, 1971'den itibaren iyice yükselen fiyatlar ve 1973 yılında yaşanan petrol krizi sonucu önemli bir sanayi girdisi olan petrolün fiyatlarının aşırı derecede yükselmesi, krizi izleyen aylarda yönetimde olan geçici hükümetin ithalat fiyatlarındaki artışı yurtiçi piyasaya yansıtacak şekilde zam yapmaması, 1974 yılındaki Kıbrıs Harekatı, 1975-1977 yılları arasında gerçekleştirilen devalüasyonlar ve KİT'lerin sürekli artan açıkları kamu giderlerini artırmış, iç ve dış dengenin bozulmasına ve ödemeler dengesinde olumsuzluklara neden olmuş ancak buna rağmen şokun ilk etkileri dönemin yüksek işçi döviz girişi sayesinde hafif olmuştur (Adalısoy, 2007: 34; Giray, 2001: 253; Kantarcı ve Karacan, 2008: 147; Öner, 1994: 19; Taş, 1995: 376). Ancak artan kamu açıkları döviz rezervlerini çabuk tüketmiştir. Dünya ekonomisi 1970 yılından itibaren, Bretton Woods sisteminin çökmesi ve uluslararası likiditenin artmasının sonucu olarak gelişmiş ülkelerin çoğunun dalgalı kur rejimini benimsemesi, 1974 petrol şoku gibi gelişmelerin etkisiyle durgunluğa girerken, Türkiye'nin sürekli bir seçim konjonktürü içinde kısa dönemli aşırı borçlanma politikasıyla ithalatı ve ekonomik büyümeyi sürdürmeye çalışması, uluslararası borçlanmayı daha da arttırmıştır (Eker, 2009: 5; Taş, 1995: 375).

1977 yılında ihracatın ithalatı karşılama oranı % 30'a düştüğü halde hala ithalatı artırmak suretiyle büyümeye çalışılması ve giderek artan borç yükü karşısında, uluslararası mali kuruluşlar yardımlarını keserek bütün ithalatın peşin yapılması zorunluluğu getirmişler, arz kısıtı nedeniyle kuyruklar ve karaborsa

oluşmuş, bu da Türkiye’yi uluslararası özel sermaye piyasalarına yönelmek zorunda bırakmış, alınan borçların kısa vadeli olması zamanında geri ödemeleri zorlaştırmış, enflasyon nedeniyle en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin aşınması neticesinde olağan gelir kaynakları yetersiz hale gelmiş, sonuçta ülke 1977 yılı ortalarında Cumhuriyet tarihinin en önemli dış ödeme kriziyle karşı karşıya kalmıştır (Kantarıcı ve Karacan, 2008).

1974 yılından dönem sonuna kadar olan sürede kurulan hükümetlerin koalisyon hükümetleri olması ve aralarında tam bir uyum göstermeyip, yerlerini çok sık başka koalisyon hükümetlerine bırakmaları nedeniyle siyasi istikrardan uzak bir dönem geçirilmiştir. Partiler arasındaki hassas dengelerin oluşturduğu bu istikrarsızlık parlamentonun gereği gibi çalışmaması anlamına geldiğinden çıkarılması gerekli kanunlar bir türlü çıkarılamamıştır (Varcan, 1987: 111). Dolayısıyla bu ortamda bütünlük arz eden bir vergileme zihniyetinin yansımaları görülememiştir (Mutlu, 2009: 102). Zaten genel olarak değerlendirildiğinde bazı yazarlar 1970-1980 döneminde yapılan değişikliklerin reform niteliğinde olmadığını ve bu dönemin “vergi sisteminin mimarisinin bozulmaya başladığı dönem” olarak nitelendirmektedir (Yaraşlı, 2003). Dönem içindeki ekonomik durum da siyasi istikrarsızlığa paralel bir şekilde her geçen gün bozulmuştur. 1974 yılından itibaren her yıl daha fazla artarak dönem sonuna doğru hayli tehlikeli boyutlara ulaşan enflasyon karşısında vergi kanunlarında önceden belirlenen en az geçim indirimi hadleri, muaflık ve istisnalara ilişkin tutarlar ve vergi tarifeleri gibi hususlar anlamlarını yitirmişlerdir (Varcan, 1987: 111).

Bu dönemde bunlar dışında önemli değişiklik olmamıştır (Yaraşlı, 2003: 22). Bu da dönemin siyasal istikrarsızlığının vergi kanunları çıkarmaya müsait olmayışına bağlanabilir.

1961-1979 arasında getirilen vergi değişikliklerinin en önemli özelliği vergilerin ekonomiyi yönlendirici birer araç olarak kullanılması çabalarının geçmiş yıllara göre artmış olmasıdır. Bu dönemde vergiler kaynak dağılımını etkilemek ve özel sermaye birikimini hızlandırmak amacıyla geniş ölçüde kullanılmışlardır*. Ama henüz mali işlevini gerçekleştiremeyen bir sistemden

* Maliye Bakanı Yılmaz Ergenekon (İzmir Milletvekili) 02.02.1976 tarihinde gerçekleştirilen senatonun 30.Birleşimi 15.Toplantısı 1.Oturumda şunları söylemiştir: “Şunu ilâve etmek isterim ki, kanaatimizce vergi; ekonominin emrinde gelişmeyi sağlayıcı, kamuya kaynak yaratıcı bir vasıta olduğu kadar,

ekstra fiskal işlevler beklemenin, ona taşıyamayacağı bir külfet yüklemek anlamına geleceği ve bu durum her iki amacın gerçekleşmesini aksatacağı yönünde eleştiriler gelmiştir (Yaraşlı, 2003: 22).

Planlı kalkınma döneminde yatırımların teşviki ve planların finansmanı çok önemliydi ve bu iki amaç da vergi politikası ile doğrudan ilişkili idi (Yanpar, 2007: 106). Bu dönemin siyasi konjonktürüne bağlı olarak vergi kanunlarının azlığı dikkat çekmektedir. Keza, 1977-1978 yılları arasında vergiye ilişkin düzenleme içeren sadece bir kanun kabul edilmiştir (Kumrulu, 1988: 197). Bu da durumu ortaya koymaktadır.

Ayrıca bu dönemde muhalefetin iktidarın çıkaracağı vergi yasalarına etkisi 1978 yılında Ecevit Hükümetinin vergi tarife yapısının enflasyona göre düzeltilmesini sağlayacak vergi paketinin parlamentoda engellenmesinde çok net görülmektedir (Kirmanoğlu, 1994: 71; Kumrulu, 1988).

1974 yılında Maliye Bakanına verilen bir yetki ile yatırımları hızlandırmak, fiyat istikrarını sağlamak ve yıllık programların verimli ve etkin uygulanmasını sağlamak için öngörülen bütçe ödeneklerini artırabilmesi sağlanmıştır. Bu yetki açıktan finansman yöntemine başvurulması anlamına gelmekteydi ki açık finansman da enflasyona neden olmaktaydı. Bu dönemde vergileme yetkisi ve harcama yetkisi oy avcılığı için birer alet olarak kullanılmıştır (Mutlu, 2009).

Siyasal iktidarların hükümet programlarında vergiye ilişkin hedeflerine bakıldığında 1950-1985 yılları arası için farklı siyasi iktidarların aynı hedefleri benimsediği de görülebilmektedir* (Kumrulu, 1988: 197).

2.5.2. 1973- 1980 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar

-15.05.1974 gün ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50.yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa (Karatay ve Karatay, 2011: 184).

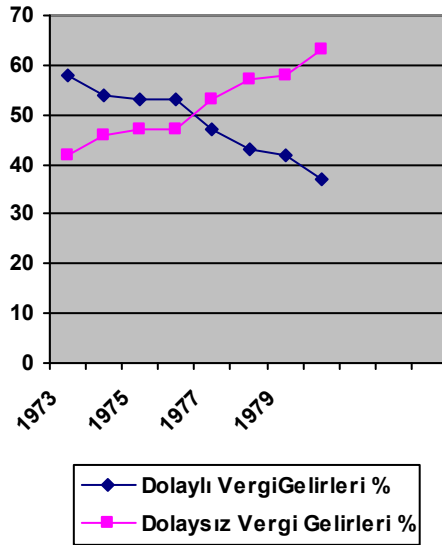
kamunun sosyal adalet ve gelir dağılımındaki düzenlemeleri gerçekleştirebilmesinde bir araçtır. Vergiyi bu şekilde müessir bir araç olarak kullanmak gerekmektedir” (*Cumhuriyet Senatosu Tutanak Dergisi*, 1976).

* Demirel hükümeti programı önceki Ecevit hükümeti programına bazı değinmeler açısından benzemektedir (Kumrulu, 1988: 197).

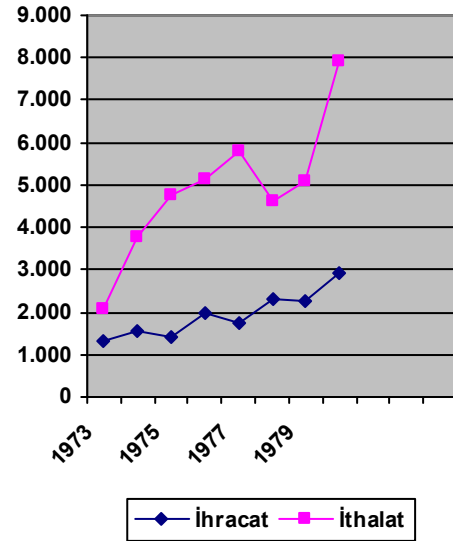
Tablo 2.10. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1973-1980)

Yıl	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %	İthalat 000 \$	İhracat 000 \$
1973	58	42	2 086 216	1 317 083
1974	54	46	3 777 501	1 532 182
1975	53	47	4 738 558	1 401 075
1976	53	47	5 128 647	1 960 214
1977	47	53	5 796 278	1 753 026
1978	43	57	4 599 025	2 288 163
1979	42	58	5 069 432	2 261 195
1980	37	63	7 909 364	2 910 122

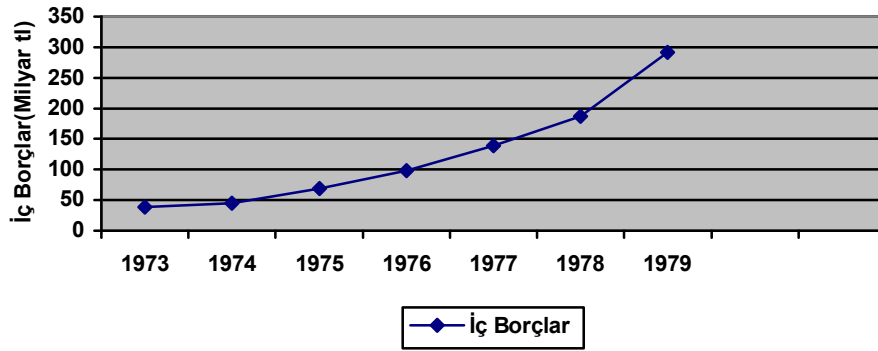
Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2007) (Aktaran: Adalısoy, 2007), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012).



Grafik 2.9. 1973-1980 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.10. 1973-1980 Yılları İthalat ve İhracatın Seyri



Grafik 2.11. 1973-1979 Yılları Arasında İç Borçların Seyri

Kaynak: Nuray Altuğ, Türkiye’de İç Borçların Yapısında 1970-1992 Yılları Arasında Meydana Gelen Değişmeler Üzerine Bazı Gözlemler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (36), 108–122.

1974 yılından itibaren artan petrol fiyatlarının da etkisiyle iyice artan iç borçlar ve enflasyon vergi sisteminde özellikle gelir vergisinde önemli gedikler oluşturmuştur. Elde edilen vergi gelirleri borçların finansmanına giderken, istisnalar, muafiyetler ve vergi tarifesi gibi önceden belirlenen belirli değerler enflasyon nedeniyle aşınmış ancak harcama yönlü politikalarla iç talebin canlı tutulması, ithalat ve kredilerle büyümenin sağlanması vergi reformuna ihtiyaç olmadığı gibi bir algı doğurmuş, bu algı ve siyasi istikrarsızlıklar parlamentonun vergilerle ilgili herhangi bir iyileştirme yapmamasına neden olmuştur (Varcan, 1987).

Bu dönemin dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında, 1972 yılından itibaren gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerde hızlı bir artışın meydana geldiği, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ise uzun dönemdir görülmeyen şekilde azaldığı ve dolaysız vergilerden daha düşük seviyeye geldiği görülmektedir. Bakıldığında bu dönemde vergiler dolaylı-dolaysız ayrımı açısından adaletliymiş gibi görünse de, gelir vergisini en çok ve zamanında ödeyenlerin, vergisi kaynakta kesilen ücretli çalışanlar olduğu düşünüldüğünde, orta tabakayı oluşturan bu kesimin hem enflasyon nedeniyle gelirlerinin suni olarak şişmesi sonucu artan oranlı tarife yapısına göre ödedikleri vergi miktarı artmış hem de yine enflasyon nedeniyle mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki artış nedeniyle, gelirlerinin çoğunu tüketime

harcamak zorunda olan dar gelirliler eskiye oranla daha az mal ve hizmet alabilmiş, yani refah kaybı yaşamışlardır. Tüketimin azalması harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergileri de azaltmıştır.

Bu dönemde önemli bir kanun değişikliği yok ama yine de dolaylı vergilerin payı azalırken, dolaysız vergilerin ise artmaktadır. Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artışının temelinde 1973-1977 yılları arasında dünyadaki durgunluğa rağmen, aşırı değerli döviz kuru, negatif reel faizler, ücretliler ve tarım kesimi lehine destek alımları, sübvansiyonlar gibi gelir bölüşümsel politikalar ile iç talebin canlı tutulması, kredilerle ve ithalat ile gerçekçi olmayan bir büyüme konjonktürünün mevcut olması yatmaktadır (Kirmanoğlu, 1994: 70-71). Yani genel bir özet yapılacak olursa, 1973-1980 yılları arasında harcamalardan alınan vergilerin, gelir üzerinden alınan vergiler karşısında payının azalması, vergi adaletini sağlayıcı iyileştirmeler yapıldığı anlamına değil, yüksek enflasyonun varlığı anlamına gelmektedir (Varcan, 1987).

2.6. 1980-1991 DÖNEMİ

Bu dönem Türkiye'nin daha önceden yabancı olmadığı bir darbeye başladı. 12 Eylül 1980 sabahı başlayan ve "Bayrak Harekatı" adı verilen müdahale ile Türk Silahlı Kuvvetleri yönetime el koydu. Siyasi partiler feshedilmese de parlamento ve hükümet feshedilmişti (Boratav, Tanör, Akşin, 2003: 30). Siyasi açıdan olduğu kadar iktisadi açıdan da önemli olan 1980 yılı, Türkiye ekonomisini, yapısal dönüşümü getiren 24 Ocak Kararları ile farklı bir noktaya getirmiştir. Dolayısıyla bu yıldan itibaren gerçekleşen iktisat ve maliye politikaları 24 Ocak Kararları'nın getirdiği yeni anlayış çerçevesinde değerlendirilmelidir.

1970'lerin sonlarında yaşanan petrol fiyatlarındaki yükseliş ekonomik dengeleri bozmuş, 1980 yılına gelindiğinde fiyatlardaki artış % 107'lere ulaşmış, ekonomi küçülmüş negatif büyüme gerçekleşmiştir. Bütün bu gelişmeler 24 Ocak Kararları olarak bilinen, enflasyonda düşüşü, ekonomik büyümeyi ve ihracatı artırmayı amaçlayan bir dizi ekonomik istikrar tedbirinin alınmasına neden olmuştur (Öner, 1994: 21).

Yeniden bir siyasi partinin iktidara gelmesini sağlayan 6 Kasım 1983 Seçimleri'nde 24 Ocak Kararları'nın mimarı Turgut ÖZAL'ın Anavatan Partisi ile iktidara gelmesi yeni bir dönemi başlatmıştır. 24 Ocak Kararlarının piyasa ekonomisinin yükselişini savunduğu genel çerçevede, Özal hükümetinin 1980'lerde uyguladığı ekonomi politikaları, ABD'de aynı dönemde Reagan yönetiminin de izlediği "arz yönlü iktisat" yaklaşımıyla uyumlu gitmiştir. Arz yönlü iktisatın vergi politikasıyla ilgili teorilerini şekillendiren görüşlerinin temelini gerek faktör gerek mal piyasalarında arz fonksiyonlarının elastikiyetinin yüksek olduğu yaklaşımı oluşturur. Buna göre vergi oranı ve buna bağlı olarak vergi yükü arttıkça üretim piyasalarında faktör arzı, mal piyasalarında ise mal arzı daralır ekonomi küçülür. Özellikle gelir vergisi açısından yüksek oranlar boş durmanın maliyetini düşürür, tüketim karşısında tasarrufu ve yatırımları cezalandırır. Bütün bu varsayımlar doğrultusunda da vergi indirimlerinin enflasyonist etki oluşturmayacağı çünkü bütçe açığı gibi bir olumsuzluğa sebep olmayacağı ileri sürülür. Vergi yükünün hafifletilmesi için de kamu kesimi hacminin daraltılması gerekliliği savunulur (Önder, 2001: 33-34; Önder, 1983: 147).

Bu yıllar arasında vergi politikalarında gerçekleştirilen değişimleri belirleyen iktisat politikalarına genel olarak bakılacak olursa, dünyadaki neo-liberal birikim sürecine 24 Ocak Kararları ile eklenen Türkiye ekonomisinde devletin ekonomideki rolünün tekrar ele alındığı, özelleştirmelerin başladığı, finansal hareketlerin tam serbestleşmesinin sağlandığı, ithal ikamecilikten ihracata dayalı kalkınma anlayışına geçildiği ve bu çerçevede ihracat teşvikleri verildiği ve bazı vergilerin oranlarının düşürüldüğü görülmektedir (Kayar, 2011: 83). Bu dönüşüm uluslararası bütünleşme ile fiyat, faiz ve döviz kurlarının piyasa şartlarında belirlenmesini öngörüyordu. Hem dış rekabeti sağlamak hem de ihracatı artırmak için iç talebi daraltmak bunun için de ücretleri baskı altında tutmak, uygulanan modelin zorunlu bir parçası olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 72). Dolayısıyla 1980 sonrasında gerçekleştirilen ekonomik ve sosyal dönüşümler devletin, 1970'lerin müdahaleci anlayışından koparak liberal anlayışa kaydığını göstermektedir (Kargı ve Özüğurlu, 2007: 280). Ekonomi alanındaki anlayışın değişmesi, bir ekonomi politikası aracı olan vergileri de değiştirmiştir.

Özellikle 1983 seçimleriyle Özal Hükümeti'nin iktidara gelmesiyle birlikte ithalatın serbestleştirilmesi, sermaye hareketlerinin üzerindeki kontrollerin kaldırılması gibi yeni bir büyüme stratejisine geçilmiş, özel kesimin ihracata, kamu kesiminin altyapı yatırımlarına yönelmesi hedeflenmişse de bu dönem kamu dengelerinin bozulduğu bir dönem olarak görülmektedir. KİT'lerin bütçeye yük olmamaları için fiyatlama politikalarının değiştirilmesi önemli eleştiriler almış hem de bütçeye başka yükler gelmiştir. Bunlar arasında en önemlisi, 1980 öncesinde uygulanmaya başlamış olsa da bu dönemde ciddi bir politika aracı olarak kullanılan ihracata yönelik vergi iadeleridir. Dolayısıyla her ne kadar piyasa ekonomisinin yükselişi savunulsa da özellikle ihracatçılar olmak üzere bazı kesimlerin devlet tarafından sübvansiyon edilmesi sadece o desteklenen kesimlerin durumunun iyileşmesine neden olmuş, ihracata yönelik büyüme stratejisi iç talebi kısımayı da gerektirdiğinden özellikle 1988 yılına kadar gelir bölüşümü ücretli ve tarım kesimi aleyhine bozulmuş, bu durum ücretlerin vergilendirilmesine de yansımıştır (Kirmanoğlu, 1994: 73). Ayrıca bütçe açıklarının finansmanında enflasyona yol açmamak için para basma yolunun tercih edilmeyip borçlanma yoluna gidilmesi faiz ödemelerini artırmış bu da kamu dengesini bozan diğer bir unsur olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 73).

“Ancak ANAP iktidarının birinci ve ikinci hükümet dönemleri iktisat politikaları açısından farklılık göstermektedir. 1983-1987 döneminde ihracata yönelik büyüme amacıyla iç pazarın daraltılması için ücretli kesim vergi aracılığıyla, tarım kesimi ise sübvansiyonların kaldırılması suretiyle baskı altına alınmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 72). Dolayısıyla gelir bölüşümü kendi aleyhine bozulmuş olan ücretli ve tarım kesiminin üzerine vergi yüklenmesi vergi gelirlerinde azalmaya yol açmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 72). 1987-1991 yılları ise ihracatın kur politikaları ve vergi iadesi gibi doğrudan sübvansiyonlarla daha az desteklendiği, ücretlerin ise milli gelirden aldıkları payın arttığı, transfer harcamalarındaki artışla birlikte bütçe açığının artmaya başladığı ve dolaysız vergi yükünün ilk ANAP iktidarına nazaran arttığı yıllar olmuştur (Karataş, **tarih yok** ; Kirmanoğlu, 1994: 72).

Tablo 2.11. 6 Kasım 1983 Genel Seçim Sonuçları

Parti Adı	Oy Oranı	Milletvekili Sayısı
ANAP	45,14	211
HP	30,46	117
MDP	23,27	71
BAĞ.	1,13	

Kaynak: 1983 Yılı Genel Seçim Sonuçları, Türkiye Seçimleri, www.belgenet.com, (20.02.2012).

2.6.1. 1980-1991 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

1980 yılı, 24 Ocak Kararları ve 12 Eylül darbesinin etkisinde şekillenmiştir. Ekonomik açıdan kapalı ve korumacı bir ekonomik yapıdan dışa açık politikaların izlenmeye başlandığı bir dönemin başlamasının yanında, Türk vergi sisteminde önemli düzenlemelerde de dönüşüm başlamıştır. Diğer bir ifade ile bugünkü modern vergi politikasının temelleri o yıllarda atılmıştır (M. İnan, 2010: 349). Dönemin siyasi ve iktisadi yapısı bu dönemde birçok vergi değişikliği yapılmasına neden olmuştur. 1980-1989 yılları arasında vergi kanunlarında değişiklik öngören 91, vergi yargısıyla ilgili 5 kanun çıkarılmışken, kısa süreli koalisyon hükümetlerinin ve dolayısıyla siyasi istikrarsızlıkların etkili olduğu 1990-1999 yılları arasında* ise 20 değişiklik, 5 de vergi yargısıyla ilgili kanun çıkarılmıştır (Yaraşlı, 2003: 23). 12 Eylül darbesiyle birlikte Milli Güvenlik Konseyi iş başına geçmiş ve Kasım ve Aralık aylarına peş peşe çeşitli vergileri kapsayan 14 kanunu sığdırmıştır (Yaraşlı, 2003: 23). Ancak herhangi bir muhalefetle karşılaşmadan ve de demokratik yollarla iktidara gelmiş bir siyasi partinin cesaret edemeyeceği köklü değişimler, vergi sistemiyle ilgili sorunları çözebilme, köklü vergi reformları yapabilme gücü olan bu askeri yönetimin bu imkanını iyi anlamda kullanmadığı da bir gerçektir (Yanpar, 2007: 112). Vergi kanunlarında önemli yenilikler getirilmiş, aşırı vergi matrahları ve miktarları yeniden düzenlenmiş olsa da bütün bunlar köklü reformlardan çok

* Kasım 1989'dan Haziran 2000'e kadar 11 hükümet kurulmuştur (Yaraşlı, 2003: 23).

teknik yenilik, düzeltme ve gözden geçirme özelliği taşımaktadır (Yanpar, 2007: 112).

Bu dönemde gerçekleşen ve vergi gelirlerini de etkileyen önemli bir gelişme de 1989 yılında yürürlüğe giren 32 Sayılı Kararla sermaye hareketlerinde serbestleşme sağlayan ve kamu borçlanma senetlerinin önemli paya sahip olduğu portföy yatırımlarının payını artırmaya başlayan Finansal Serbestleşmedir. Bu karar sonrasında finansal kriz dönemlerinde anında ülkeden geri çekilen portföy yatırımları ve diğer dış tasarruflar kamu açıklarının finansmanında cazip bir kaynak haline gelmiş bu nedenle vergi gelirleri ikinci plana itilmiştir (S. Erdoğan ve Çinko, 2001).

2.6.1.1. Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

İlk değişiklikler, görüşmelerde belirtilen aksaklıkları gerekçe sunarak yapılan değişikliklerdir. 24.12.1980 tarihinde, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik Yapan 2361 Sayılı Kanun ile öncelikli olarak istisna ve muafiyetler ele alınmıştır. “Zirai kazançlarda küçük çiftçi muaflığından yararlanmak için gerekli olan satış tutarı ölçüsü yükseltilmiş, işletme büyüklüğü ölçüleri ortalama verim ve satış fiyatları dikkate alınarak yeniden tespit edilmiş, göçmen ve mülteci muaflığındaki muafiyet haddi yükseltilmiş, gayrimenkul sermaye iratları istisnası mesken edinmeyi teşvik ve koruma gayesi ile mesken olarak kullanılan binalara tanınmış ve mevcut muafiyet haddi yükseltilmiştir. Sakatlık istisnası sakatlık indirimi haline dönüştürülerek, sakatlar sakatlık derecelerine göre gruplara ayrılmıştır” (Giray, 2001; Varcan, 1987). 1950 yılında 193 Sayılı Kanun ile uygulanmaya başlayan en az geçim indirimi 1984 yılında kaldırılmış ve ücret gelirlerine tanınan özel indirim hadleri yükseltilmiş (Giray, 2001; Varcan, 1987).

Enflasyon nedeniyle 1970’lerde fazlasıyla aşınan gelir vergilerinde bu etkinin azaltılması amacıyla beyannamelilerin büyük bölümüne, gelir vergisi tarifesinin birinci basamağında tutulacak şekilde geniş başlangıç dilimleri uygulanmış ve böylelikle 18 yıldır uygulanan gelir vergisi tarifesi de yeniden düzenlenmiştir (DPT, 2001; Kayar, 2011; Varcan, 1987). İlk vergi dilimi 2500 TL’den 1 milyon TL’ye yükseltilmiş ve taban oranı %10’dan %40’a

çıkarılmıştır. En düşük gelir dilimine uygulanan vergi oranının bu derece yükseltilmesi dar gelirlilerin vergi yükünü ağırlaştırmış ve ilk dilimin bu kadar geniş tutulması dikey adaleti zedelemiştir. 1980 yılında gelir vergisi mükelleflerinin %99.5'i 1 milyonun altında gelir kazanıyor (ücretliler) ya da öyle beyan ediyordu (diğer mükellefler). Böyle bir vergi yapısı varken vergi tarifesinin ilk dilimini 1 milyona kadar açmak ve buna çok yüksek bir ilk oran olan % 40'ı uygulamak gelir vergisini düz oranlı ve son derece adaletsiz bir niteliğe büründürmek demektir (Kirmanoğlu, 1994; Oyan, 1989: 61). Yani gelir vergisi uygulamasında ücretliler ağır bir şekilde vergilendirilmiş, serbest meslek erbabı ve çiftçiler hafif bir vergi yüküne tabi tutulmuşlardır (Karataş, 1996: 92).

“Ticari kazançların götürü şekilde vergilendirilmesi için tespit edilmiş ciro hadleri, bu gruptaki mükelleflerin hadleri her an aşma ve gerçek usulde vergilendirilme endişesiyle belge alıp vermekten kaçınmaları sonucunda ortaya çıkan otokontroldeki kopmaları bir ölçüde önlemek üzere on katına çıkarılmıştır. Ayrıca götürü usulde vergilendirmeleri götürü sistemin amacına uymayan bazı faaliyet çeşitleri de bu usulün dışına çıkarılarak gerçek usule alınmıştır” (Varcan, 1987: 129). “Zirai kazançların daha etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için gerçek usulün yaygınlaştırılmasına çalışılmış ve bu amaçla “götürü gider emsallerinin % 70'den az olamayacağı hükmü kaldırılmıştır” (Giray, 2001: 256; Varcan, 1987).

“Gayrimenkul sermaye iratlarında ise gayrimenkullere ödenen kiralardan % 25 vergi stopajı yapılması esası getirilerek, bu irat türünden de peşin ödeme bir ölçüde sağlanmıştır (Giray, 2001; Varcan, 1987). Ancak kira gelirlerinin tevkifata tabi tutularak beyanname dışına çıkarılması gelir vergisinin üniter yapısını zedelemiş ve de emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde emek lehine kullanılması gereken ayırma ilkesinin sermaye lehine kullanılmasına ve tevkifata tabi faiz gelirlerinin bu dönem boyunca yapılan bütün oran düzenlemelerinde en düşük gelir diliminin tabi olduğu vergi oranından daha düşük bir oranda vergilendirilmesine neden olmuştur. Faiz gelirleri 1981 tarifesi ile % 30 oranında vergilendirilirken, 1985'de %20, 1989 yılında % 10 ve daha sonra bazı durumlarda sıfır olarak saptanmıştır. Bu konudaki diğer önemli bir husus ise bu oran düzenlemelerinin Bakanlar Kurulu

kararıyla gerçekleştirilerek yasama sürecinin dışına çıkarılmasıdır” (Karataş, 1996: 92; Kirmanoğlu, 1994: 76). “Ayrıca bina ve arazi vergilerinin gelir vergisine mahsubu yerine gider yazılması kabul edilmiştir” (Varcan, 1987).

Gelir Vergisi Kanunu’na değer artışı kazançları ve “safı değer artışı” başlıklı iki madde eklenmiştir (Varcan, 1987). 2588 sayılı Kanunla 1.1.1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen değer artışı kazançları başlıklı maddeden, gayri menkullerin dört yıl içinde elden çıkartılmasından doğan kazançları değer artışı kazancı sayan bent de matrahın tespitindeki güçlükler ileri sürülerek yürürlükten kaldırılmış, böylece 1980’li yıllarda hızlı kentleşme ile ortaya çıkan ve önemli bir rant yığılması olan gayrimenkul değer artışları tamamen vergi kapsamı dışında tutulmuştur (Kayar, 2011; Yaraşlı, 2003).

“Ortalama kar haddi müessesesi asgari gayri safı hasılat esası adı altında hizmet işletmelerinin ve nakliyecilerin hasılatını da kavrayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir” (Yaraşlı, 2003).

“Gelir vergisinde mevcut otokontrol müesseselerine ilave olarak “Asgari Zirai Vergi” esası getirilmiştir. Ayrıca beş yıllık zarar mahsup süresi üç yıla indirilmiştir” (Varcan, 1987).

“Ticari kazanç sahipleri ile Serbest meslek erbabı için 50.000 lira ile 60.000 lira arasında değişen peşin ödeme esası getirilmiştir. Mükelleflerin belirtilen hadler arasında ne kadar peşin vergi ödeyeceğinin tespiti, işyerinin bulunduğu mahallin özelliği, ekonomik ve sosyal yapısı, benzeri iş kollarında kamu sektöründe çalışanların ödedikleri vergiler ile benzeri husular dikkate alınarak teşkil edilecek komisyonlara bırakılmıştır” (Varcan, 1987: 129).

“Kurumlar Vergisi oranının % 50’ye yükseltilmesi nedeniyle, Gelir Vergisinde “vergi alacağı” esası getirilmiştir. Buna göre vergi alacağı vergi stopajının yerine getirilmiş ve dağıtılan kar payının % 50’si olarak kabul edilmiş ve kar payını alan gerçek kişinin menkul sermaye iradı sayılmıştır. Buna göre yeni getirilen sistem gelir vergisi beyanı sonucunda hesaplanan vergiden, vergi alacağı tutarının mahsup edilmesi ve kalan meblağın ödenmesi şeklinde işleyecektir” (Varcan, 1987: 129).

1936'da benzer bir uygulaması yürürlüğe konan *hayat standardı esası*, 1983 yılında Gelir Vergisi Kanununa girmiştir (Kayar, 2011: 85; Yaraşlı, 2003: 25).

1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile mevzuata girmiş olan ve Mükellefin dönem başı ile dönem sonu arasında elde ettiği gelirin doğru beyan edilip edilmediğinin oto kontrolünü sağlayan *servet beyanı esası* 2995 sayılı kanunla 27.04.1984'de terkedilmiş ve vergi kaybına neden olan kayıt dışı uygulamalar kontrolsüz bırakılmıştır (Ayan, 2006; Kayar, 2011; Yaraşlı, 2003; Özdemir, 2008).

1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu da 24.12.1980 tarih ve 2362 Sayılı Kanun'la, yatırımları hızlandırarak üretimi ve istihdamı artırmak için yatırımları özendirici ve geri kalmış bölgelere kaydırıcı hükümlerle işsizliğe ve üretim yetersizliğine çözüm getirmek, enflasyonu kontrol altına almak gerekçesiyle vergi kayıplarına yol açsa da yatırımı, ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik edici köklü bir değişiklik geçirmiş ve oluşacak vergi kaybının da artan yatırım ve ihracat hacmiyle telafi edileceği düşünülmüştür (Varcan, 1987). Ancak kurumlara tanınan teşviklerde ve şirketleşmede gerçekleşen artışa rağmen kurumlar vergisi gelirlerinde paralel bir artış gerçekleşmemiştir (Güngör ve Aydın, 2011: 72). Şirketleşmenin artmasıyla artan şirket sayısının kurumlar vergisi gelirlerini de artırması beklenir ancak kurumlaşmayı teşvik amacıyla tanınan geniş çaplı yatırım indirimleri, muafiyet ve istisnalar kamu gelirleri içinde kurumların payını azaltmıştır (Pınar, 1992: 290). Kurumlar vergisinde uygulanan istisnaların oluşturduğu vergi kaybı, 1981 ve 1987 yılları arasında sabit fiyatlarla dört misli olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 77). Bu istisnalardan başlıcaları; yurt dışında yapılan inşaat ve onarma işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların tamamı, dış navlun gelirlerinden bir kısmı, yaş meyve, sebze ve sanayi ürünleri ihracatında ihraç edenlerin kazançlarının önemli bir kısmı vergiden istisna edilmiştir, özel yatırımları gelişmemiş bölgelere çekmek amacıyla kurumlar vergisi bu bölgelerde yarı yarıya düşürülmüştür. Dar mükellefiyete tabi kurumların ihracat muafılığı kaldırılarak rekabet eşitsizliği giderilmiştir. Finansman fonu uygulaması getirilmiştir (Karataş, 1996; Varcan, 1987: 129).

“Kurumlar Vergisi oranı % 50’ye çıkarılarak kurumlarca yapılmakta olan gelir vergisi stopajına son verilmiştir.” (Varcan, 1987: 129). “Bu değişikliği takiben 1 sene sonra 31.12.1981 yılında oran %40’a indirilmiştir. 31.12.1982 ve 4.1.1984 tarihlerinde genellikle daha önce değişiklik yapılan hükümleri tekrar ele alıp değiştiren kanunlar kabul edilmiştir” (Varcan, 1987: 129). 1989 yılından itibaren ise sermaye şirketleri, kooperatifler ve kamu iktisadi teşebbüsleri için oran %46 olmuştur ve kar payları vergi dışı bırakılmıştır (Karataş, 1996: 92). “Haziran 1972’de kabul edilmiş olan Mali Denge Vergisi 2772 sayılı kanunla 1.1.1983’ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır” (Yaraşlı, 2003: 25).

Bu dönemde kurumlar vergisiyle ilgili yapılan düzenlemeler özet olarak verginin tabanını daraltmış, kurumlar vergisinin gelirleri aracılığıyla kaynak oluşturma kapasitesi sınırlandırılmış, bazı özel ve kamu kuruluşlarına tanınan yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman gibi muafiyetler adalet ilkesini zedelemiştir (Karataş, 1996: 92).

“8.12.1980 tarihinde Emlak Alım Vergisi Kanunu’nda değişiklik yapılmıştır. Yaklaşık bir yıl sonra 21.1.1982 tarihinde Emlak Alım Vergisi Kanunu 1983 yılı başından itibaren Gayrimenkul Kıymet Artışı ile birlikte kaldırılarak, Emlak Alım Vergisinin konusunu oluşturan işlemler, 1963 yılına kadar uygulanan biçimde Harçlar Kanunu’nun içine alınıp harca tabi tutuldu” (Varcan, 1987: 129).

1318 Sayılı Finansman Kanunu’nun Bina İnşaat Vergisi’ne ilişkin maddelerinde ise 8.12.1980’de ve 4.6.1981’de iki kez değişiklik yapılmış, 1982 yılı başında da kaldırılarak “bina inşaat harcı”na dönüştürülmüş ve Belediye Gelirleri Kanunu’na aktarılmıştır (Varcan, 1987: 129; Yaraşlı, 2003: 24).

“1957 yılında Hususi Otomobil Vergisi adıyla çıkarılan kanun ilga edilerek yerine konulan 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi’nin adı 28 Kasım 1980 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Motorlu Taşıtlar Vergisi olarak değiştirilmiştir” (Yaraşlı, 2003, s 23). Bununla amaçlanan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler ile bazı istisnalar dışında uçak ve helikopterler MTV kapsamına alarak vergi tabanını genişletmektir” (Yaraşlı, 2003: 23).

Bütün bu düzenlemeler 1980’lerin başında üniter ve artan oranlı bir özellik taşıyan gelir vergisini, parçalı, regresif ve adaletsiz bir yapıya

büründürmüştür (Boratav vd., 2003: 194). Dolayısıyla bu dönem gelir vergisinin, yüksek gelirlilere etkili şekilde uygulanmadığı, vergi dağılımında adaletsizlik olduğu, faize ve temettüye uygulanan düşük verginin vergi tabanında erozyona neden olduğu, hisse senetlerinden elde edilen sermaye kazançlarının vergi dışı bırakıldığı popülist politikalar çerçevesinde çok fazla istisna ve muafiyet uygulandığı yönünde eleştiriler almıştır (Karataş, 1996: 92).

2.6.1.2. Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

“Gider Vergileri Kanununda değişiklik yapan 2447 sayılı kanunla 1 Mayıs 1981’den itibaren geçerli olmak üzere *İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi* adıyla yeni bir vergi konulmuştur” (Yaraşlı, 2003: 23). 3689 sayılı Kanunla 1990 yılında ithalde alınacak damga resmi konulmuştur (Yaraşlı, 2003: 23).

2.6.1.2.1. Katma Değer Vergisinin Kabul Edilişi

1980 yılından itibaren farklı bir gelişim denemesi içine giren Türkiye’nin iktisadi gelişmesinin önünde döviz dar boğazı ve iç kaynak sorunu yer almaktaydı. Ancak 24 Ocak Kararları ve 1984’den itibaren dış ticaretin hacminin artmasıyla birlikte döviz sorunu önemli ölçüde kalkmışken, tasarrufların yetersizliğiyle birlikte iç kaynak oluşturamamak en önemli sorunlardan biriydi. Para basmanın enflasyona neden olması, iç ve dış borçlanmanın da faizler nedeniyle pahalı bir kaynak olması, vergi gelirlerinin önemini artırmaktaydı. Gelir vergisi gelirlerinin tüm dünyada olduğu gibi istenilen seviyelere ulaştırılamaması, tüm harcamaları vergilendirecek bir tüketim vergisinin önemini ortaya çıkarmaktaydı (Arıkan, 1986: 10).

Bu dönemde artık gelir vergisinin yükünün ücretli kesim üzerinde kalması, verginin milli gelirdeki artışlara cevap verebilme esnekliğini zedelemişti. Diğer taraftan gider vergilerinin de sınai işletmeler üzerine ağır bir yük yüklemesi nedeniyle yayılı ve nötr muamele vergisi niteliğindeki KDV hem harcamalar üzerinden alınacak vergi hasılatını artırmak yönünden hem de gelir vergisinin ücretliler üzerine yüklediği yükün kalkmasını sağlaması yönünden önemli görülmekteydi (Arıkan, 1986: 10). Nitekim 1950 Gelir Vergisi Kanunu’ndan sonra Türk Vergi Sistemi’nde reform olarak nitelendirilen diğer

bir yenilik 1.1.1985 tarihi itibariyle yürürlüğe giren ve bu yıllar arasında vergi alanında yapılan en önemli değişiklik olan Katma Değer Vergisi'dir. 1980 sonrasında, dolaysız vergiler toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlıklarını 1985'e kadar sürdürmüşlerdir. 1985 yılında, Gider Vergileri Kanunu yerine gelişmiş ülkelerdeki uygulamanın son buluşu olan Katma Değer Vergisi'nin vergi sistemine girmesiyle yapı değişmiş, ağırlık dolaylı vergilere geçmiştir (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000; Kayar, 2011). KDV'nin yürürlüğe girmesiyle, uygulamada olan *Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisine ilişkin hükümler, 2456 Sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 6743 Sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri ve 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri* gibi yurt içi tüketim vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan, birbiriyle uyum göstermeyip, bütünlük teşkil etmeyen vergilerin bir kısmı yürürlükten kaldırılmıştır (*Katma Değer Vergisi Kanunu*, 1984; Kayar, 2011; Şin, 2005; Yaraşlı, 2003).

Katma değer, üretim faktörlerin üretim süreci boyunca her aşamada ürüne kattığı değerdir. Bu durumda Katma Değer Vergisi'nin matrahını da üretim, dağıtım sürecine dahil bulunan iktisadi birimlerin kendi faaliyetleri sonucunda diğer iktisadi birimlerden aldıkları girdilere kattığı değerler oluşturmaktadır. Yani, çok geniş bir tabanı olan bu vergi, üretimin her aşamasında oluşturulan katma değeri vergilendirmektedir (Alptemoçin, 1986: 6; Y. Öncel, 1986: 227–228).

KDV'nin zincirleme mekanizması gereğince her aşamadaki mükelleflerin vergi yükünü başkalarına yansıtabilmeleri için alış ve satışlarını belgeleme zorunluluklarının doğması, denetimi kendi içinde gerçekleştirdiği için o yıllarda oldukça olumlu yönde yorumlar almıştır. Yani burada mükellefler, harcamayı gerçekleştirenlerden devlet adına vergiyi tahsil eden aracılar olarak değerlendirilebilir (Arıkan, 1986: 10). KDV'nin yürürlüğe girmesinden hemen sonra bu vergiye destek olması amacıyla, ücretlilerin fatura, perakende satış fişi gibi belge almasının özendirildiği Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun ve KDV mükelleflerinin gayrisafi satış hasılatı büyüklüğüne göre aşamalı olarak

ödeme kaydedici cihaz kullanmaya mecbur bırakan 3100 sayılı Kanun getirilmiştir (Yaraşlı, 2003: 25).

KDV, ihraç edilen malların içerdiği dolaylı vergilerin mahsup edilmesine imkan sağladığı için ihracata dayalı büyüme gerçekleştirmeye ve bu yönde ihracatı teşvik etmeye çalışan iktidar için uygulanması kaçınılmaz bir vergi olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 76). Ayrıca bu verginin getirilmesiyle birlikte, faiz gelirlerinin vergi dışında bırakılıp, 1984 sonrasına ertelenen dış borç ve dövize çevrilebilir mevduatların geri ödemelerini karşılamak için yetersiz olan kamu tasarruflarını ikame edecek iç tasarrufların artırılması sağlanırken, vergi gelirlerinin sadece ücretlerden alınan vergilerle sınırlı kalmaması açısından da önemli olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 76). Dolayısıyla da KDV ile birlikte dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı artmıştır (Ünlükaplan & Arısoy, 2011: 73). 1985 yılında uygulanmaya başlayan KDV dolaylı vergilerin en önemlisi haline gelmiş, 1985’de toplam vergi gelirlerinin % 24’ünü oluştururken 1991 yılında bu oran % 29’a yükselmiştir (Karataş, 1996: 90).

Ancak KDV ile ilgili dikkat çekici bir nokta 1985 yılından sonra satışlar üzerinden % 10 oranında KDV toplaması beklenen ve vergi beyannamesinden muaf tutularak satışları üzerinden % 12 oranında KDV ödemeye mecbur tutulan küçük tüccarların topladıkları KDV ile ödedikleri arasındaki farkı kaçırmış olduklarını göstermektedir (Karataş, 1996: 96). Eleştiri alan diğer bir özelliği ise marjinal tüketim eğilimi yüksek olan dar gelirliilerin bütün tüketim mallarının KDV’ye tabi tutulmasından ötürü olumsuz yönde etkileneceği ve temel ihtiyaç maddelerinde KDV ‘den muaf tutulmaları gerektiği savunulmuştur (Karataş, 1996: 96).

2.6.2. 1980-1991 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar

-20 Mart 1981: 2431 sayılı “Tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa”

-2 Mart 1982: 2431 sayılı yasaya ek.

-22 Şubat 1983: 2801 sayılı “Bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsili hakkında yasa”

- 04.02.1985 gün ve 3239 sayılı yasa(4.madde)

-3505 sayılı yasa,(geçici birinci madde)

- 3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)
- 3787 sayılı yasa,
- 400 sayılı tahsilat genel teblig,(2)
- 4369 sayılı yasa,
- 414 sayılı tahsilat genel teblig, (3)
- 4748 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasasının geçici madde:21)

-1988: “Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun geçici 1.maddesi”

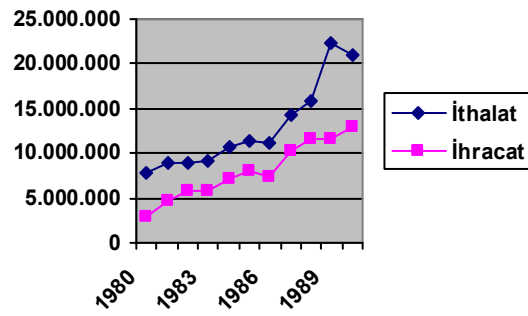
-1990: “Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun geçici 1.maddesi” (Karatay ve Karatay, 2011: 184).

Görüldüğü üzere bu dönem fazlaca mali af getirilen bir dönem olmuştur.

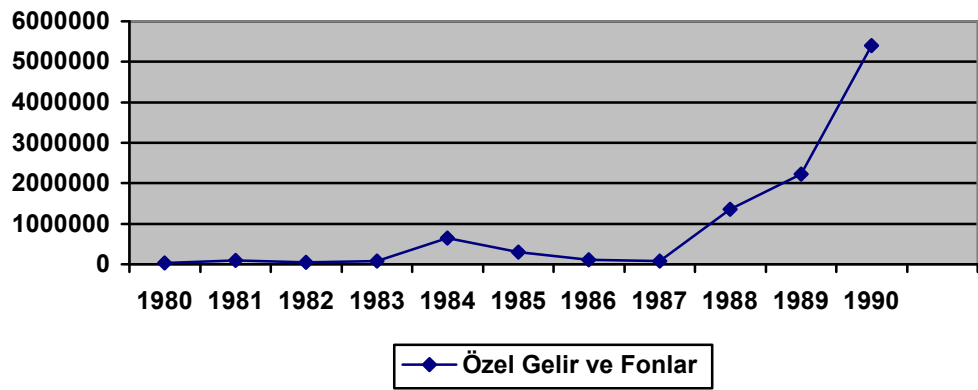
Tablo 2.12. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu, İthalat- İhracat ve Özel Gelir ve Fon Geliri Rakamlarının Seyri (1980-1991)

Yıllar	İhracat 000 \$	İthalat 000 \$	Özel Gelir ve Fonlar TL	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
1980	2,910,122	7,909,364	35.677	37	63
1981	4,702,934	8,933,374	94.102	40	60
1982	5,745,973	8,842,665	45.827	40	60
1983	5,727,834	9,235,002	72.322	43	57
1984	7,133,604	10,757,032	646.002	43	57
1985	7,958,010	11,343,376	305.329	53	47
1986	7,456,726	11,104,771	103.425	48	52
1987	10,190,049	14,335,398	86.370	50	50
1988	11,662,024	15,792,143	1.353.223	50	50
1989	11,624,692	22,302,126	2.221.081	47	53
1990	12,959,288	21,047,014	5.400.615	48	52
1991	13,593,462	21,047,014	13.803.350	48	52

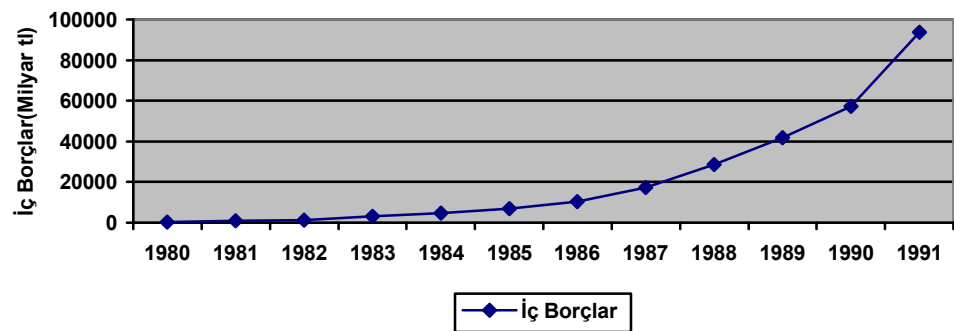
Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (01.11.2011), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012), Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (1923-2011), www.tuik.gov.tr, (16.06.2012).



Grafik 2.12. 1980-1991 Yılları Arasında İhracat ve İthalatın Seyri

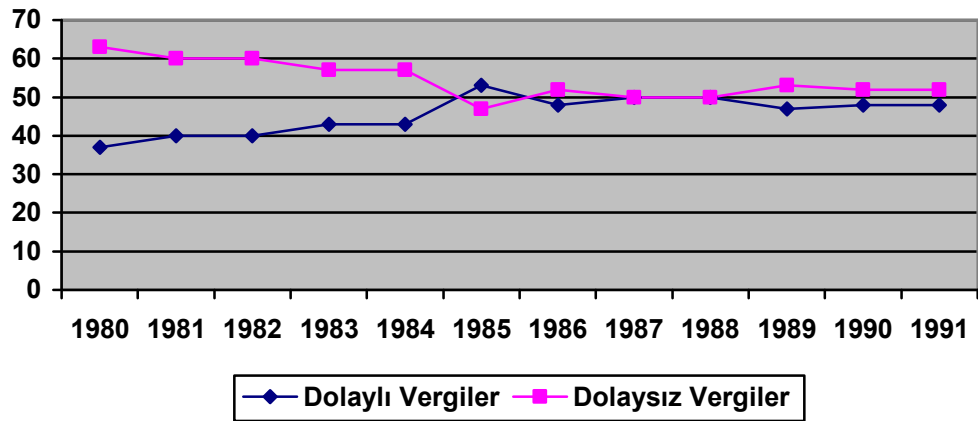


Grafik 2.13. 1980-1991 Yılları Arasında Özel Gelirlerin ve Fonların Seyri



Grafik 2.14. 1980-1991 Yılları Arasında İç Borçların Seyri

Kaynak: Nuray Altuğ, Türkiye’de İç Borçların Yapısında 1970-1992 Yılları Arasında Meydana Gelen Değişmeler Üzerine Bazı Gözlemler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (36), 108–122.



Grafik 2.15. 1980-1991 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri

İç borçların hızla arttığı bu dönemde, kamu gelirlerinde giderlerde gerçekleşen bu artışı dengeleyecek yükseliş sağlanamamıştır (Kirmanoğlu, 1994: 73). Bu dönemde çıkartılan vergi yasaları KDV dışında, bu dönemde uygulanan iktisat politikaları gereği bazı kesimlere geniş istisna ve muafiyetler tanınmış olması nedeniyle büyük ölçüde vergi kaybına yol açmış, 1984 yılından itibaren kamu tasarruflarındaki ani düşüş ve bütçe açığında meydana gelen yükseliş gelirlerin kısıtlılığında kaynaklanmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 73). Bu dönemin kamu gelirleri konusunda en önemli özelliği, 1970-1979 yılları arasında toplam kamu kaynakları içinde borçlarla birlikte vergilerin payı yükselirken, 1980 sonrasında borçların payının hızla artmasına rağmen vergi gelirlerinin yarı yarıya düşmesi ve faktör gelirleri ile hükümetin parlamentonun onayına gerek kalmadan kullanabildiği fonların mali sistem içindeki öneminin artmasıdır (Y. Öncel, 1986: 169). Fonların mali sistem içindeki öneminin artması vergi gelirlerinin kamu gelirleri içerisindeki payını önemli ölçüde azaltmış, yani reel olarak geriletmiştir.

Enflasyonist dönemlerde eğer iç talep daraltılmak isteniyorsa ilk kullanılacak yol tüketim üzerinden alınan dolaylı vergileri artırarak piyasadaki mevcut fazla alım gücünü bastırmaktır (H. Öncel, 1969: 109). Ancak bakıldığında bu amaç çerçevesinde vergi ve bütçe politikalarının kullanılması

hedeflenirken, durum hiç de böyle gerçekleşmemiş, sonuçta 1980 yılından itibaren başlayan iç talebi daraltarak dışa açılmayı destekleme, enflasyon oranını üç haneli rakamlardan aşağı çekme amacı 1982 yılından sonra hem sermaye çevrelerinin desteğinin kaybedilmesi korkusu hem de iç talebin düşürülmesinde *enflasyon vergisine* güvenilmesi nedeniyle anti enflasyonist amaçlardan da vazgeçilmesine neden olmuştur (Oyan, 1989: 56).

Arz yönlü politikalar gereği devletin vergi toplama konusunda tekel olması ve tekel piyasaları teorisinde olduğu gibi monopol firma fiyat belirleme gücünü elinde tutsa da fiyatların yüksek olması bazı durumlarda toplam satışı düşüreceğinden karı azaltabilir” ilkesi ile vergi oranı düşürülerek vergi hasılatının artırılması denenmiştir. Bu politikalar çerçevesinde dolaysız vergilerin oranlarının düşürülerek emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmesi öngörülmüştür (Güngör ve Aydın, 2011; Kargı ve Özüğurlu, 2007; Mutlu, 2009; Paksoy ve Bakan, 2010: 159). Ancak bu politikaların eş zamanlı olarak uygulandığı ABD’de olduğu gibi Türkiye’de de bu yaklaşım vergi hasılatının milli gelir içindeki payını düşürmüş; sermaye sınıfları lehine verilen vergi ödümleri sonraki yılların mali krizinin oluşumuna katkı yapmıştır” (Boratav vd., 2003: 194). Vergi gelirlerinin kendi içindeki dağılımına bakıldığında ise dolaylı vergilerin payının artarken, dolaysız vergilerin payının azaldığı görülmektedir (Ejder, 2000: 130). Yani bu dönemde, daha önceki dönemlerde çoğu kez politik nedenlerle büyük oranda vergi muafiyetleri ve destek alımları gibi mekanizmalarla aktarılan sübvansiyonlar önemli ölçüde kaldırılmıştır ancak yine de vergi yükü açısından ücretli kesime göre daha iyi durumda olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 73).

Ancak vergiler için ANAP’ın her iki dönemi açısından da ortak bir değerlendirme yapılacak olursa, KDV dışındaki vergi düzenlemelerinin bir defada yapılmış reform niteliğindeki değişiklikler olmaktan çok seksenli yıllara yayılmış vergi düzenlemeleri olduğu söylenebilir (Kirmanoğlu, 1994: 72).

Kurumlar vergisinde şirketler lehine getirilen istisna ve muafiyetler ve 1985 yılı başında KDV’nin kabulü ile Türk Vergi Sistemi büyük ölçüde gelir vergisine kaynakta bordro kesintisi ile katılan ücretlilerin ve verimli bir vergi

olan KDV sayesinde tüketicilerin katkılarına dayanır bir hal almıştır (Boratav vd., 2003: 194).

Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin 1980 sonrası ağırlık kazanmaya başlamasında, büyük oranda 1960 ve 1970’li yıllara göre dışa açılma sürecinde dış ticaret hacminin artması, KDV’nin yürürlüğe girmesi büyük rol oynamaktadır (Karakaş, 1991: 256).

Bu dönemin siyasi ve iktisadi politikaları gereği dolaysız vergilerden yeterince yararlanılmadığı için tabloda görüldüğü üzere dolaylı vergiler artırılmıştır. Zaten 1980 yılından sonra da dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı hep birincisi lehine olacaktır. Daha önceki dönemlerin dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri grafikleri incelendiğinde KDV’nin uygulanmaya başlandığı 1985 yılından önceki dönemde de aslında Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüksekti. Ancak 1974 yılından 1985 yılına kadar dolaylı vergi gelirlerinde ciddi bir düşüş gözlemlenmiştir (Merter, Acar, Arslan, 2007: 27). Ancak ilerleyen başlıklarda da görüleceği üzere 1985 yılından 2011 yılına kadar artış trendine girdiği görülmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi gelirleri gerileyip KDV’nin sisteme girmesiyle, dolaylı vergilerin payının artması, vergi yükü dağılımını sermaye lehine değiştirmiş ve gelir adaletsizliğine neden olmuştur (S. Erdoğan ve Çinko, 2001: 88–89–90).

Yani dönemin vergi politikalarına bakıldığında KDV’nin getirilişi hariç diğer düzenlemelerin, dönemin iktisadi politikaları gereği yatırımları ve ihracatı teşvik edici muafiyet ve istisnalar nedeniyle vergi kayıplarına yol açtığı görülmektedir (Kirmanoğlu, 1994: 74).

Bu değişiklikleri dönemin iktisadi anlayışıyla birlikte ele aldığımız zaman 1980’li yıllarda uygulanan vergi politikalarının, gelir artırıcı yönünün ihmal edilerek, teşvik edici yönüne ağırlık verildiği görülmektedir (Özdemir, 2008: 27).

1980 sonrası yıllarda, para politikası maliye politikasına göre daha öncelikli ve önemli olarak kabul edilmiştir. Bu anlayış çerçevesinde, devlet harcamalarının asli finansman kaynağı olan etkin vergileme ve vergi politikası geri plana itilmiş, daha çok dolaylı vergileme ile yetinilerek; vergiye alternatif

borçlanma politikası ön planda tutulmuştur” (Derdiyok, 2001:4, Adalısoy, 2007, s 44 tarafından aktarılmıştır).

Neticede Özal’ın damgasını vurduğu 1980’lerde temel vergileme zihniyetine hakim olan anlayışın, tasarrufları teşvik edici, teşebbüsün ve üretimin önünü açıcı ve servet ve sermaye edinmeyi teşvik edici mahiyetiyle piyasa ekonomisi anlayışı olduğu söylenebilir (Mutlu, 2009: 105).

Özetle bu dönemde vergileme alanında yapılan değişiklikler sermayeyi güçlendirici, regeresif, sedüler ve adaletsiz bir vergi sistemi olarak değerlendirilebilir.

2.7. 1991-2002 DÖNEMİ

1980’li yılların ikinci yarısında gözlemlenen istikrarsızlık ortamı ve bozulan iktisadi dengeler 1990’lı yıllarda tehlikeli bir hal almıştır (Yanpar, 2007: 113–114). Artan kamu harcamalarının kısılamadığı ve politik kaygılar nedeniyle reform yerine sadece o günün ekonomik şartlarına göre ek vergilerin konulduğu bu dönemde kamu açıkları artmış ve borçlanmada sınıra gelinmiş, enflasyon oranlarında hızlı bir artış meydana gelmiştir. Bu dönemde vergilerde yapılan değişiklikler oldukça azdır. Bunun nedeni büyük oranda siyasi istikrarsızlıklar ve sadece o günün iktisadi şartlarına göre hareket edilmiş olunmasıdır. İncelenen 1990 yılından sonra önemli bir vergi kanun değişikliği olmamıştır. Sadece o günün ekonomik şartlarına göre siyasi iktidar, kaynak sağlamak için ek vergiler alma veya yeni vergiler yürürlüğe koyma yoluna gitmiştir (Çelik, 2002: 71). İncelenen bu on iki yıllık dönem boyunca hemen hemen her yıla bir hükümet düşmektedir (Kumrulu, 1988). Bu kadar kısa süreli hükümetlerin kurulması ve de bunların çoğunlukla koalisyon hükümetleri olması yapılacak yasaların kolaylıkla çıkmasını engellemiş ayrıca da dönemin siyasal sorunları vergi yasalarına sıra gelmesine fırsat bırakmamıştır ve bir bakıma da 1980’lerin o iktisadi yıpranmışlıklarının etkilerinin sürdüğü (yaşandığı) bir dönem olmuştur.

2.7.1. 1991-2001 Döneminde Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

1991- 1994 yılları arasında gerçekleşen vergi değişiklikleri çok azdır (Yaraşlı, 2003: 23).

2.7.1.1. Dolaysız Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

- 827 sayılı Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.
- 3946 sayılı kanunla 1994 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere ücretlilerin eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının belli bir kısmının özel gider indirimi olarak vergi matrahından indirilmesi imkanı tanınmıştır.
- Bu dönemde gerçekleştirilen başka bir değişiklik ise Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da 3946 sayılı kanun ile 1994 yılından geçerli olmak üzere, vadesinin bitiminden altı ay geçmiş olmasına rağmen borçlarını ödemeyenlerin yılda bir kez Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilmesi kararlaştırılmıştır. Ancak kazançlarını beyan ettikleri halde bir takım sebeplerle vergisini ödeyemeyenlerin bu şekilde afişe edilip vergi kaçakçısı gibi lanse edilmesi, kazancını hiç beyan etmeyerek vergi kaçıran kişilerin tespit ve teşhir edilmesi gerektiğine dair eleştiriler almış ve bu uygulama 4369 sayılı kanun ile kaldırılmıştır.

1980'lerde vergilerin etkin kullanılmayışı ve bütçe dengelerinin bozulması sonucu 5 Nisan 1994'e gelindiğinde % -6.1'lik büyüme ve % 120.7 oranında enflasyonla birlikte ağır bir finansal kriz karşılamıştır Türkiye'yi (Tüğen, 2002: 4). Krizin nedeni olan mali sistemin sürdürülemez açıkları, bu dönemin istikrarsızlığının belirleyicilerinden biri olmuştur (Boratav vd., 2003: 197). Dolayısıyla iç borçların döndürülmesi maliye politikasının en büyük hedefi haline gelmiş ve vergi sistemini vergi hasılatını artırıcı yönde düzenleme ihtiyacı doğmuştur. Bu durum en adaletsiz ama en kolay yol olan KDV gibi dolaylı vergilerin ölçüsüz derecede yükseltilmesiyle sonuçlanmıştır. Bu dönem içinde dolaylı vergilere yüklenmenin üç istisnası olmuştur: 1994 Krizi içinde *net aktif vergisi* ile *ekonomik denge vergisi*, 2000 yılında ise o yıl vadesi gelecek kamu iç borç senetleri için uygulanan *ek faiz vergisi* yüksek verim sağlayan dolaysız vergiler olarak uygulamaya konmuş ancak birer yıl sonra kaldırılmışlardır (Boratav vd., 2003: 197).

4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı Kanun'a göre ekonomik denge için getirilen yeni vergilerden *Ekonomik Denge Vergisi*, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1994 yılında vermeleri gereken yıllık, özel ve münferit beyannamelerdeki matrahlar üzerinden %10, ticari ve mesleki kazançları götürü

usulde tespit edilen mükelleflerin 1994 yılına ait matrahları üzerinden % 10 oranında vergilendirilmesini öngörüyordu (*Türk Vergi Kanunları (1920-1996)*, 1996).

Aynı kanunla getirilen yeni vergilerden biri olan *Net Aktif Vergisi* bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının 1993 hesap dönemindeki varlık ve gayrisafi hasılatları üzerinden alınmıştır (*Türk Vergi Kanunları (1920-1996)*, 1996).

Bu kanunla mevcut vergilere ilişkin yeni değişiklikler de getirilmiştir. Bu kapsamda *Ek Gayrimenkul Vergisi*, *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* ve diğer vergilerde oran artırımı, muafiyet sınırının daraltılması ya da ek vergilendirme gibi yeni hükümler getirilmiştir (*Türk Vergi Kanunları (1920-1996)*, 1996).

Üniter bir yapıdan uzaklaşan Gelir Vergisini tekrar bu niteliğine kavuşturmak amacıyla 1997 yılından itibaren menkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmiştir (Giray, 2001: 261).

Bu yıllar arasında “vergi reformu” olarak ifade edilen en kapsamlı değişiklikler 1998 yılında sağ parti koalisyonundan oluşan bir azınlık hükümeti tarafından parlamentonun desteğiyle 4369 sayılı Kanunla gerçekleştirilmiştir (Tüğen, 2002: 4; Yaraşlı, 2003: 29). Kapsamı on beş ayrı verginin çeşitli değişikliklerinden oluşan bu reform ile, vergi tabanının genişletilmesi, dolaylı vergilerdeki artışın ve bazı kesimlere tanınan istisna ve muafiyetlerin bozduğu vergi adaletinin sağlanması, vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle oluşmaya başlayan kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi sisteminin karmaşık yapısının netlik kazanması amaçlanmıştır (Paksoy ve Bakan, 2010). Bu reformla getirilen en önemli değişiklikler, gelir vergisinde üniter yapıyı yeniden kazandırmak amacıyla gelirin tanımının değiştirilerek bütün harcama ve tasarrufun gelirin unsuru sayılmaya başlanması, 30 Eylül gününün *mali milat* olarak kabul edilerek kişi ve kurumların mevcut varlıklarının kayda geçmesinin sağlanması ve elde ettikleri kazancın kaynağının sorulması, faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde stopaja ek olarak beyan zorunluluğunun getirilmesi, şirketlere üçer aylık bilanço çıkarıp peşin vergi ödeme zorunluluğunun

getirilmesi, gelir vergisinin ücretliler tarafından ödenen % 55'lik payının % 33'e, toplam vergi gelirlerinde ise % 20'lik oranın % 11.5'e gerilemesinin sağlanmasıdır (Paksoy ve Bakan, 2010: 159–160). Ticari kazançların vergilendirilmesinde önemli bir sorun olan ve birçok geliri vergi dışı bırakan götürü usulü kaldırılmış, yerine 1998 de basit usul getirilmiştir (Giray, 2001: 261). Gelir vergisinin % 55'inin, toplam vergi gelirlerinin ise % 20'sinin ücretliler tarafından ödendiği, dolaylı vergilerin payının % 60'a yükseldiği, emlak vergilerindeki harçların yüksekliği nedeniyle mükelleflerin düşük beyana ve harç ödemeye meylettği, yüksek vergi oranlarının vergi kayıp ve kaçakçılığı ile kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiği bir vergi sistemi varken bu reform ile iyileştirmeler sağlanmaya çalışılmıştır (Tüğen, 2002: 4).

Ancak 1990'ların istikrarsız, bol krizli yapısı bu kanunun uygulama alanını kısıtlamıştır. Güneydoğu Asya ve Rusya Krizleri ile daraltıcı maliye politikalarının ekonomiye etkisi nedeniyle çok fazla uygulama alanı bulamamış olan bu kanun Ağustos 1999'da yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Kanunda faiz gelirlerinin beyana bağlanıp vergilendirilmesi ile ilgili olan düzenleme sonucu yurt dışına çıktığı tahmin edilen 30 milyar ABD Dolarını tekrar ülke ekonomisine getirmek, peşin vergi ödemek zorunda kalan firmaları sıkıntıdan kurtarmak, finans kesiminden çıkan parayı tekrar finans kesimine döndürmek için faizde beyan zorunluluğunu kaldırmak amacıyla bazı değişiklikler yapılmıştır: Mali milat ve kaynak sorma düzenlemelerinin üç yıl süreyle ertelenmiş, gelirin bütün harcama ve tasarruf kalemlerini bünyesine alan yapısı eski haline döndürülmüş, peşin vergi beyanı ve ödemesi üç aydan altı aya uzatılmış, kurumlardan alınan peşin vergi oranı düşürülmüş, faiz gelirlerinde beyan zorunluluğu kaldırılarak stopajla yetinilmiştir (Paksoy ve Bakan, 2010: 159–160). Yani bakıldığında reformla yapılan bütün düzenlemelerden geri dönülmüştür.

2.7.1.2. Dolaylı Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler

19.07.1972 tarihli Gümrük Kanunu, AB ve küresel ekonomiyle bütünleşmenin sağlanması amacıyla, liberal ekonomik anlayış ve ihracata dayalı kalkınma stratejisi ekseninde muafiyet ve istisnaların önemli yer tuttuğu, 5 Şubat

2000 tarihinde uygulanmaya başlanan 4558 sayılı Gümrük Kanunu ile kendi alanında reform olarak değerlendirilen bir yenilenme yaşamıştır (Sarıslan, 2010).

- 1990 yılında getirilen “ithalde alınacak damga resmi” 1992 yılında yürürlüğe giren 3824 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

- 3914 sayılı kanunla Belediye Gelirleri Kanuna eklenen hükümlerle, 1.8.1993 tarihinden itibaren Çevre Temizlik Vergisi getirilmiştir. (Yaraşlı, 2003: 23).

01.01.1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği’ne gidilmesi karara bağlanmış ve Avrupa Birliği’ne üye olunması amacıyla üye olunan Gümrük Birliği, AB ve EFTA ülkeleri menşeli mallardan alınan vergileri iptal etmeyi, üçüncü ülkelere ise ortak gümrük tarifelerini uygulamayı kabul etmiş dolayısıyla 01.01.1996 itibariyle ithalat koruma oranları önemli derecede düşürülmüştür (Güngör ve Aydın, 2011: 72). Ancak yine de aşağıdaki tabloda görüleceği üzere bu durum dış ticaretten alınan vergilerin değerini düşürmemiştir.

Tablo 2.13. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1995-2002)

Yıllar	Vergi Gelirleri (1000 TL)	Dış Ticaretten Alınan Vergiler (1000 TL)
1995	1.084.350.504.039	194.647.558.756
1996	2.244.093.829.920	387.147.016.217
1997	4.745.484.020.950	826.211.265.852
1998	9.228.596.187.270	1.317.350.799.615
1999	14.802.279.916.274	1.976.954.325.830
2000	26.503.698.413.260	4.289.400.540.270
2001	39.735.928.149.700	5.551.053.113.920
2002	59.631.867.852.060	9.487.175.066.140

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>. (15.12.2011)

2.7.1.2.1. Özel Tüketim Vergisi

Dönemin diğer bir vergi değişikliği ise 06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 Sayılı kanun ile kabul edilen Özel Tüketim Vergisidir. Türkiye’de ÖTV’den önce uygulanan gider vergileri ve 1970 yılında Finansman Kanunu ile uygulanmaya konmuş olan işletme vergisi özel bir tüketim vergisiydi (Sarıaslan, 2010: 356). KDV’nin genel oranından daha yüksek oranda vergilendirilen belirli bazı malları kapsamına alan bu vergi hem bu malların vergilendirilmesini basitleştirmek hem de bu sayede mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlama, Avrupa Birliği müktesebatına uyum kapsamında dolaylı vergilerde sadeleştirme gerçekleştirme amacıyla getirilmiştir (Güngör ve Aydın, 2011: 72; Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 2002; Sarıaslan, 2010). 2002 yılından yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi de 1985 yılından sonra gelişmiş vergi, fon, pay gibi çeşitli isimler altında uygulamaya konulmuş özel tüketim vergisi niteliğindeki ek yükümlülükleri tek yasa içerisinde toplamıştır (Kayar, 2011: 85) 2000’li yılların başında vergileme alanında getirilen en önemli yenilik yeni dolaylı vergilerin uygulanmaya başlamasıdır. Özel Tüketim Vergisi dışında getirilen Özel İşlem Vergisi, vergi sisteminde yenilik getirme amacı değil sadece artan kamu finansman ihtiyacı için yeni gelir kaynakları yaratmayı amaçlamaktaydı (Yanpar, 2007: 115).

Kamu finansman dengesinin iyice bozulduğu 200’lerin başında uygulanmak zorunda kalınan, 2000-2002 yıllarını kapsayan IMF destekli “Döviz Kuruna Dayalı Enflasyonla Mücadele Programı” mali hedef sıkı bir maliye politikası uygulanarak, faiz dışı fazlanın artırılması, vergi uygulamaları yoluyla gelirlerin artırılması ve bu şekilde kamu iç borç stokunun azaltılmasını hedeflemekteydi. 2000 yılı için bu hedeflerin özellikle harcama- vergi gelirleri ile ilgili kısmı amaca ulaşmıştır. Öyle ki harcamaların artışı % 9,9 olurken, vergi gelirlerinin artış oranı % 18,3’e yükselmiştir. Kasım 2000 ve Şubat 2001 Krizlerinden sonra 2001 yılında Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı adı altında IMF destekli, vergi gelirlerini artırıcı uygulamalar içeren , akaryakıt tüketim vergisini enflasyona göre ayarlamayı öngören bir program hazırlanmış, dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin kompozisyonu hedeflenenle hemen hemen aynı gerçekleşmiştir (Şimşek, 2007).

Tablo 2.14. 2001 Yılı Konsolide Bütçesinde Gerçekleşmeler (Kat. TL)

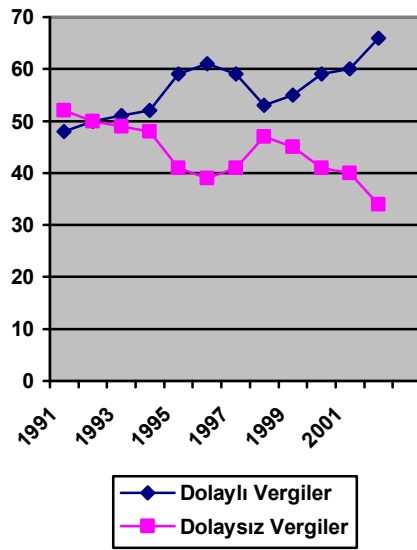
	Hedeflenen (Katrilyon TL)	Gerçekleşen (Katrilyon TL)
Vergi Gelirleri	37,710.0	39,568.0
Dolaysız Vergi Gelirleri	12,741.0	15,647.0
Dolaylı Vergi Gelirleri	18,083.0	18,135.0

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, www.hazine.gov.tr, (04.04.2004), (Aktaran: Şimşek, 2007).

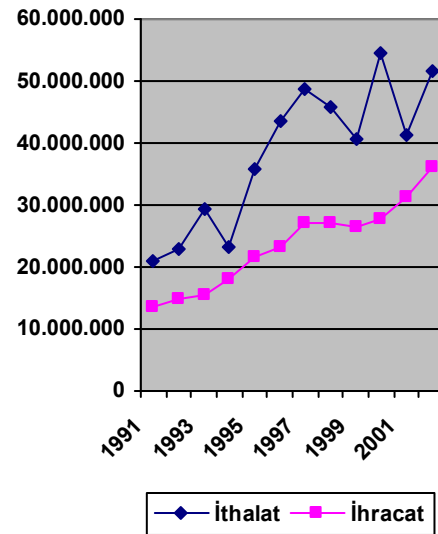
Tablo 2.15. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (1991-2002)

Yıllar	İhracat 000 \$	İthalat 000 \$	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
1991	13,593,462	21,047,014	48	52
1992	14,714,629	22,871,005	50	50
1993	15,345,067	29,428,370	51	49
1994	18,105,872	23,270,019	52	48
1995	21,637,041	35,709,011	59	41
1996	23,224,465	43,626,642	61	39
1997	26,261,072	48,558,721	59	41
1998	26,973,952	45,921,392	53	47
1999	26,587,225	40,671,272	55	45
2000	27,774,906	54,502,821	59	41
2001	31,334,216	41,399,083	60	40
2002	36,059,089	51,553,797	66	34

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>. (15.12.20011), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012).



Grafik 2.16. 1991-2002 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.17. 1991-2002 Yılları İthalat ve İhracatın Seyri

1991-1996 yılları arasında hep dolaylı vergilere yüklenildiği için artış var dolaylı vergi gelirlerinin payında. 1999'dan 2000 yılına dolaylı vergi gelirlerinde gerçekleşen artışı ise 1999 Depremi sonucu olağanüstü vergilere ihtiyaç duyulacağından ilk aşamada dolaylı vergiler artırılmış olabilir.

1990 ve 2000'lerin başında tecrübe edilen krizlerin (1991-1994-1998-2000 Kasım-2001 Şubat) temelinde, 1989 Finansal Serbestleştirme sonucu serbestleşen sermaye hareketleriyle birlikte mal-hizmet pazarlarını da tam serbestleştiren uygulama ve dolayısıyla finansal gerekçeler vardır. 1990'lı yıllarda alınan vergi önlemleri de genellikle bu krizlere geçici çare olabilmesi adına alınan önlemlerden ibaret kalmıştır (Adalısoy, 2007: 50, Güngör ve Aydın, 2011: 72).

Elbette bir dönemde uygulanan vergi politikalarını ya da yapılan vergisel değişiklikleri doğru yorumlayabilmek için dönemin siyasi koşullarını ya da varsa diğer olağanüstü durumları da hesaba katmak gerekmektedir. 1991-2001 yılları arasındaki vergi politikalarında, vergi yapısında ve vergi gelirlerinde, Türk siyasi hayatına hakim olan istikrarsız yapı, Körfez Savaşı, iktisadi krizler, enflasyon, 1996 Gümrük Birliği ve 1999 Marmara Depremi göz ardı edilemez etkilere sebep olmuştur.

2.7.2. 1991-2002 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Mali Aflar

- 21.02.1992 tarihli 3787 Sayılı Yasa
- 05.09.1997 tarihli 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
- 22.07.1998 tarihli 4369 Sayılı Yasa
- 06.02.2001 tarihli 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
- 07.03.2002 tarihli 4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21) (Ayrangöl ve Tekdere, 2011).

2.8. 2002-2011 DÖNEMİ (ADALET VE KALKINMA PARTİSİ İKTİDARI)

1985 sonrasında bozulan iktisadi dengeler ve 1990'lı yılların bol krizli yapısı, hızla artan kamu harcamalarının kısılamaması ve yapısal vergi reformunun politik kaygılar nedeniyle gerçekleştirilememesi kamu açıklarının artışına ve borçlanmada sınıra gelmesine ve enflasyon oranlarındaki hızlı artışa yol açmıştır (Yanpar, 2007). Enflasyonla mücadelede maliye politikasının birinci aracı olan vergi artırımları 2000 yılına kadar etkin bir şekilde kullanılmamıştır. 1990'larda uygulanan vergi politikaları, temelinde 1989 Finansal Serbestleştirme sonrası sermaye hareketleriyle birlikte mal ve hizmet pazarlarını da tam serbestleştiren uygulamanın olduğu 1990 ve 2000'lerin başındaki krizlere geçici çare olabilmeleri amacıyla getirilen önlemlerden ibaret kalmıştır (Adalısoy, 2007; Güngör ve Aydın, 2011). 1980 sonrasında bütçe giderlerinin GSMH içindeki payı gitgide artmasına rağmen kamu giderlerinin kısılmaması ve bu giderlerin vergiler yerine borçlanma yoluyla kapatılmaya çalışılması, maliye politikası araçlarından çok para politikasının kullanıldığını göstermektedir. 2002 yılına kadar faiz ödemelerinin GSYİH ve vergi gelirleri içerisindeki pay çok yüksekti ve tek parti iktidarından sonra bu oran, makroekonomik göstergelerdeki görece iyileşme sonrasında yavaş yavaş düşmeye başlasa da hala vergi gelirlerinin üçte biri faiz ödemelerine gitmekteydi (S. Erdoğan ve Çinko, 2001: 92). 16 Kasım 2002 tarihinde uzun bir aradan sonra tek parti olarak iktidara gelen Adalet ve Kalkınma Partisi 2001 GEGP'deki

hedeflere paralel olarak yeni hükümetin iktisadi hedeflerini “Acil Eylem Planı” adı altında ortaya koymuştur. Söz konusu planın temelini sıkı vergi ve harcama politikalarından oluşan mali önlemler, özelleştirme ve reel sektörün yeniden yapılandırılmasını öngören yapısal reformlara yönelik önlemler ile dış ticaret önlemleri oluşturmaktadır. Programın vergileme ile ilgili hedefleri şöyledir (Şimşek, 2007: 61):

- Mali miladın kaldırılması,
- Vergi yükünün tabana yayılması,
- Vergi mevzuatının basitleştirilmesi,
- Vergi barışı projesinin uygulanması.

2002’den 2008 Küresel Finansal Krizi’ne kadar geçen dönemin iktisat ve maliye politikalarının büyük kısmı istikrar programlarıyla şekillenmiştir. Dolayısıyla vergilerde yapılan düzenlemeler de bu programların belirlediği hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

Bu dönemde vergilerde gerçekleştirilen değişiklikleri diğer dönemlerde olduğu gibi dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ayırmak yerine, yıllar itibariyle gerçekleştirilen düzenlemeler olarak incelemek daha sağlıklı bir yol olarak görülmüştür.

2.8.1. 2002-2011 Yılları Arasında Vergilerde Gerçekleştirilen Değişiklikler ve Mali Aflar

Hükümetin kurulmasıyla mali alanda gerçekleştirilen ilk uygulama mali miladın kaldırılması ve daha sonra da vergi barışı kapsamında geniş bir vergi affının parlamentodan geçmesi olmuştur. Mali miladın kaldırılmasıyla adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması amaçlanmış ise de kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması ve yeni vergi kaynaklarına ulaşma imkanı ortadan kalkmış, vergi affıyla da mükellefler arasında bir eşitsizlik ortaya çıktığına dair eleştiriler almıştır (Şimşek, 2007: 61).

2002 AEP neticesinde uygulanan sıkı mali önlemler sayesinde vergi gelirlerinde hedeflenen artış sağlanmış olsa da, borçlanma faizlerinin fazlalığı nedeniyle harcama kaleminde sapmalar olması mali dengeye zarar vermişti (Şimşek, 2007). 2002 AEP’ nin devamı niteliğinde olan ve kamu mali dengesini

sağlamayı amaçlayan 3 Mart 2003 tarihli yeni istikrar programı yine harcamalar ve gelirler üzerinde durmuş, vergi gelirlerini artırmak için ise adaletsiz bir yol olan dolaylı vergileri artırma yoluna gitmiştir (Paksoy ve Bakan, 2010: 163; Şimşek, 2007). Hem dolaylı vergilerdeki artış hem de mali miladın kaldırılması ve vergi barışı kapsamında uygulanan vergi affı vergi sisteminde adaletsiz yapıyı iyice kamçulamıştır. Ancak 2003 bütçesinde borç ödemeleri için faiz dışı fazlanın artırılması hedefi, uygulanan daraltıcı maliye politikalarının kamu yatırımları, üretim ve istihdamın olumsuz etkilenmesi pahasına harcamaları azaltıp vergi gelirlerini adaletsiz bir yolla da olsa artırmayı başardığı için kamu mali dengesini sağlamada başarılı olmuştur (Şimşek, 2007). Mükellefler tarafından ödenemez hale gelmiş olan ve vergi daireleri açısından verim kaybına neden olan bazı vergi borçlardan devlet, mükellef ile idare arasında uzlaşma sağlayarak tahsilatın hızlanması amacıyla 25.02.2003 tarihinde kabul edilen 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile vazgeçmiş, böylelikle ağır vergi borcundan kurtulma avantajı mükellefi vergi ödemede daha uyumlu hale getirmiş, hem vergi sisteminde kayıtlılık artmış hem de vergi ödemeyi artırarak, bütçe gelirlerine 2,3 katrilyon TL'lik katkı sağlamıştır (Buyun, 2008).

2004 yılından sonra Türkiye'de dünyada yaşanan vergi indirim eğilime paralel olarak vergi oranlarını düşürülmesine yönelik çok sayıda karar alınmıştır (Güngör ve Aydın, 2011: 72). Ancak 2004 yılına kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "indirim hadleri" başlığı altında sadece ücret gelirleri için uygulanan bu indirim 2004 yılında kaldırılmıştır (Kayar, 2011). Ayrıca 2004 yılında 5084 Sayılı kanun ile serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için tanınan pek çok vergi teşviki kaldırılmış ve bu kanunla Türk vergi mevzuatı önemli ölçüde Avrupa Birliği vergi yasaları ile uyumlu hale getirilmiştir (Güngör ve Aydın, 2011: 72).

2004 yılında vergi gelirlerinde kayba neden olan en önemli değişiklik ise kurumlar vergisinde 2003 sonu ve 2004 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesi, bu şekilde işletmelerin varlık ve borçlarına fiyatlardaki değişimler yansıtılarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesi sağlanarak reel kazançlar üzerinden vergi ödenmesi sağlanmıştır. Ancak bu uygulama sonucunda Gelir ve Kurumlar Vergisi tahsilatlarında bir miktar gerileme

meydana gelmiştir (Buyun, 2008). Dolaysız vergilerde meydana gelen bu gerileme ve eksik beyanname sorunu nedeniyle, istikrar programı çerçevesinde hedeflenen faiz dışı fazla hedefinin tehlikeye girmemesi amacıyla bazı petrol ürünleri ile tütün mamülleri ve alkollü içeceklerden alınan ÖTV artırılarak telafi edilmeye çalışılmıştır.

Bu dönemin istikrar programlarından birisi de 2005-2007 yılları arasını kapsayan ve daraltıcı mali önlemlerle birlikte faiz dışı fazla hedefini devam ettiren programdır. 2001 yılından itibaren uygulanan sıkı politikalar 2005 yılı için hedeflenenden fazla gelir, hedeflenenden düşük harcama gerçekleşmesini sağlamış, geçmiş yıllara nazaran daha dengeli bir kamu maliyesi sağlamıştır (Şimşek, 2007). Gelir ve kurumlar vergisinde gerçekleştirilen indirimlerle kurumlar üzerindeki vergi yükü düşürülmesine rağmen, gelirleri artırmak amacıyla vergilerde gerçekleştirilen değişikliklerin başında, ÖTV IV sayılı listede yer alan bazı mallar üzerinde vergi oranının yüzde 6,7'den yüzde 20'ye çıkartılması gelmektedir (Buyun,2008).

Küreselleşmenin getirdiği diğer bir vergi yeniliği ise transfer fiyatlandırması uygulamasıdır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan 'örtülü kazanç' müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi ile 'Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı adı altında yeniden düzenlenerek Transfer fiyatlandırması 2007 yılında mevzuata girmiştir. Alınan düzenlemeler çerçevesinde, kurumlar ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamı veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım-satım, imalat, inşaat işleri, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satım olarak değerlendirilmektedir.

2007 sonrasında uygulanan vergi politikalarını, tüm iktisadi politikalar gibi 2008 Küresel Finansal Krizi yönlendirmiştir. Bu krizle mücadele çerçevesinde, makroekonomik göstergelerde oluşan bozulmaları bertaraf edebilmek amacıyla vergiler önemli ölçüde kullanılmıştır. Krizin çaresi olarak kullanılan araçlardan olan vergilere krizin etkisi ise harcama kanalından

gelmiştir. Harcamalarda meydana gelen azalış, bu kalem üzerinden alınan ve vergi gelirlerinin en büyük kısmını oluşturan dolaylı vergi hasılatını da düşürdüğünden, bütçede gelir aleyhinde önemli düşüş meydana gelmiştir (Kayar, 2011). Bu tarihe kadar kamu mali dengesini sağlamak amacıyla uygulanan sıkı mali politikalar, artık yerini ekonomide talebi canlandırarak üretimi ve istihdamı koruma yönünde genişletici politikalara başvurulmuştur. Bu kapsamda ilk yapılan değişiklik 2009 yılında KDV ve ÖTV oranlarında iç talebi körükleyerek, üretimi durdurucu nitelikteki stok birikimini eritecek geçici indirimler ve yatırımların yeniden artmaya başlamasını sağlayacak vergi teşvikleri olmuştur. Ancak dolaylı vergilerde gerçekleştirilen bu indirimleri liberal politikalardan sapma olarak görmek mümkün değildir zira 2009 yılı sonlarına doğru stoklarda beklenen erime gerçekleştikten sonra bu indirimlerden geri dönmeye başlanmış, dolaylı vergi gelirlerinin payı da eski oranına çıkmıştır (Kayar, 2011: 85).

13.11.2008 ve 10.07.2009 tarihleri arasını kapsayan ve gerekçesinde amacı, üretim, istihdam ve enflasyon sorununa çare olarak kaynak oluşturulması, ekonominin canlılığının sürdürülmesi ve yaşanan küresel kriz sürecinde işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak olan 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”; kamuoyunda telaffuz edilen ismiyle “Varlık Barışı” uygulaması yurt dışında bulunan varlıklar ile yurtiçinde bulunan ancak işletmenin öz kaynakları içerisinde yer almayan varlıkların beyanını sağlayarak kayıt altına almaya çalışan bir düzenleme olmuştur (Kürk, 2009).

2008 yılı itibariyle üretim faktörleri üzerinde vergi yükü dağılımına bakıldığında, gelir vergisi tahsilatının % 92’sinin tevkifat yoluyla geri kalanının ise beyannameye dayalı olduğu, tevkifat gelirlerinin de % 40’a yakınının ücret kesintilerinden oluştuğu görülmektedir. Bu ve 2009 yılında 5897 sayılı Kanunla Motorlu Taşıtlar Vergisi kapsamından özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve motorlu teknelerin çıkarılmasının anlamı emeğin vergi yükünün sermaye ve servet unsurları karşısında dezavantajlı durumda olduğudur (Kayar, 2011).

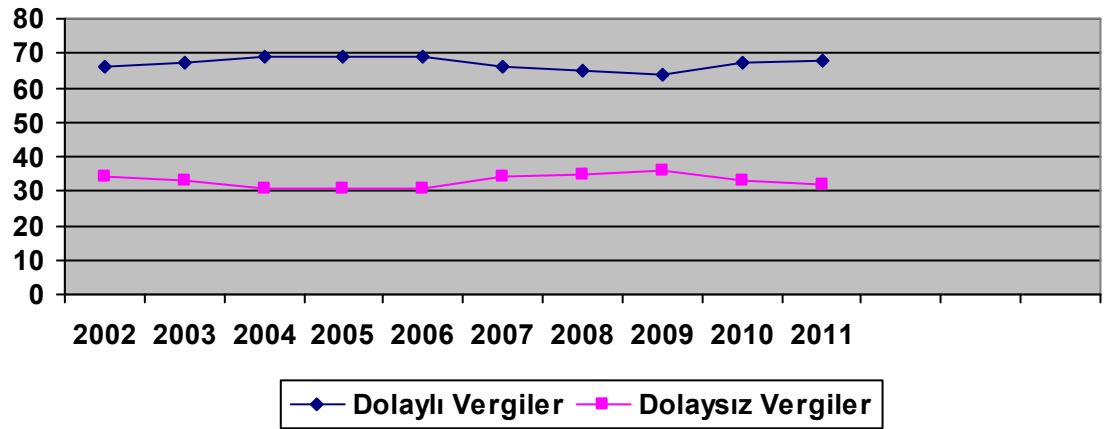
Daha önce yapılan mali aflarla da mukayese edilince Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı kamu alacak yapılandırması olarak addedilen ve

işletmelerinde bulunmakla birlikte kayıtlarında yer almayan mallarını beyan ederek kayıt altına almak, kayıtlarda görülmesine rağmen işletmede olmayan mallarını da herhangi bir ceza ödemedi kayıtlardan çıkarmak ve kasa ve ortaklar cari hesaplarını (ortaklardan net alacaklar) düzeltmek isteyen mükelleflere önemli avantajlar sağlanma amacıyla getirilen 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 25 Şubat 2011 tarihinde yürürlüğe girmiş, 31 Mayıs 2011 tarihine kadar başvurular yapılmıştır (GİB, 2011). Ancak diğer aflarda olduğu gibi bunun da uygulanması ve sonuçları oldukça tartışılmıştır. Af yasasından yararlanan ancak taksitlerini üç defa üst üste ödemediği için hakkını kaybedenlere, borçlarının dört ay içinde ödemeleri şartı ile yeni bir hak verilmesi, “borcunu ödemeyenlerin” yine karlı çıktığı ve sorumluluğunu zamanında yerine getiren mükellefler üzerinde haksızlığa uğranıldığı düşüncesini oluşturması gerekçesiyle eleştirilmiştir (Vatan Gazetesi, 14.02.2011).

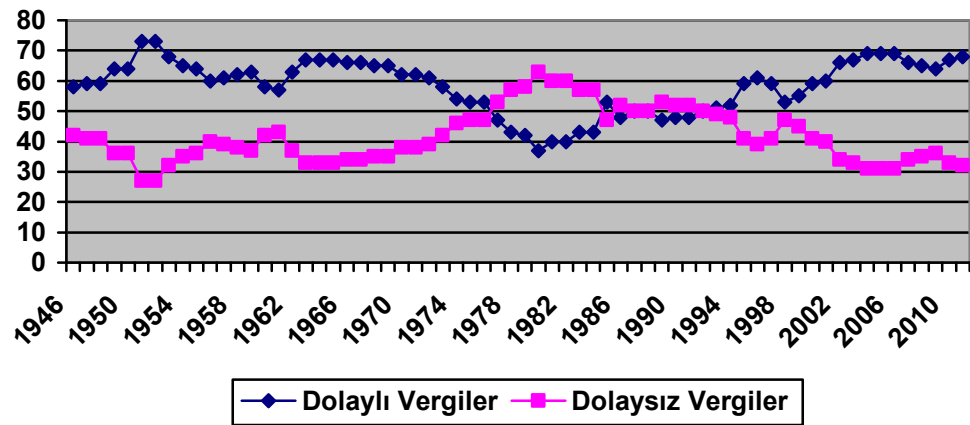
Tablo 2.16. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kompozisyonu ve İthalat- İhracat Rakamlarının Seyri (2002-2011)

Yıllar	İhracat 000 \$	İthalat 000 \$	Dolaylı Vergiler %	Dolaysız Vergiler %
2002	36,059,089	51,553,797	66	34
2003	47,252,836	69,339,692	67	33
2004	63,167,153	97,539,766	69	31
2005	73,476,408	116,774,151	69	31
2006	85,534,676	139,576,174	69	31
2007	107,271,750	170,062,715	66	34
2008	132,027,196	201,963,574	65	35
2009	102,142,613	140,928,421	64	36
2010	113,883,219	185,544,332	67	33
2011	134,907,074	240,841,698	68	32

Kaynak: Vergi İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (05.01.2012) ve milliyet.com.tr,(16.06.2012), TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri, www.tuik.gov.tr, (16.04.2012).



Grafik 2.18. 2002-2011 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri



Grafik 2.19. 1946- 2011 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Seyri

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYADA VERGİLERLE POLİTİK YAPI ARASINDAKİ İLİŞKİ

3.1. Konu

İkinci bölümde Türkiye'nin 1946-2011 yılları arasında, siyasi iktidarlara göre dönemlendirilmiş şekliyle görünmektedir ki vergi, politik kaygılardan önemli oranda etkilenecek çeşitli şekillerde iktidarlar tarafından kullanılmakta ancak darbeler, doğal afetler, ekonomik krizler gibi olağanüstü hallerde uygulanma alanı olarak değişiklik göstermekte ve siyasi iktidarların kendi politik eğilimlerinden saptıkları durumlar gerçekleşmektedir. Dönemler itibariyle bütün yılların dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri oranları tablolaştırıldığında, koalisyon olmadan tek başına iktidar olduğu dönemler az olsa da sol partilerin iktidar oldukları yıllarda, tüketim üzerinden tek bir oran olarak alındıkları için dar gelirli ile yüksek gelirli arasında eşitsiz yük yüklediği literatürde kabul gören dolaylı vergi gelirleri yüzdesinin daha düşük, gelir üzerinden artan oranlı olarak alındığı için ise gelir grupları arasında adaleti gözetmediği düşünülen dolaysız vergi gelirlerinin daha fazla olduğu görülmektedir. Ama buna rağmen sadece rakamlara bağlı olarak böyle bir genelleme mümkün olmamakta, her dönemin kendine özgü koşullarının vergi politikalarını bazen siyasetten bağımsız olarak şekillendirdiği gerçeği unutulmamalıdır. Bu duruma, 1973 - 1980 döneminde enflasyon nedeniyle gelirlerin suni olarak yüksek görünmesi ve dolayısıyla gelir üzerinden alınan vergilerin artması örnek olarak gösterilebilir. Çünkü burada dolaysız vergi gelirlerinin yüzdesinin yüksek olması gelir grupları arasında adaletin sağlandığı anlamına gelmemiş, aksine enflasyon nedeniyle suni olarak yükselen gelirlerinin artan oranlı tarifeye göre de artmış olan vergisini vermişler hem de enflasyon fiyatları artan mal ve hizmetlerden daha az yararlanmaları durumu ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda bu çalışmanın konusu, Türkiye'de siyasetten önemli derecede etkilenen ve istisnalar hariç sağ iktidarlar döneminde sol iktidarlara göre daha yüksek oranda toplanan dolaylı vergilerin, vergi politikalarının hangi faktörlerden ne derece etkilendiğiyle birlikte ağırlıklı

olarak siyasi iktidarların politik eğilimleriyle arasında bir ilişki olup olmadığının ortaya konmasıdır.

3.2. Kapsam ve Amaç

Devletin ekonomideki yerinin değişmesiyle birlikte, görev ve fonksiyonlarının da değişip çeşitlenmesi maliye politikasının bir aracı olan verginin sadece mali değil, sosyal, ekonomik ve politik amaçlarla da kullanılmaya başlanmasına neden olmuştur. Türkiye'nin çok partili sisteme geçtiği 1946 yılından itibaren uyguladığı vergi politikalarını, bu politikaların hangi faktörlerle nasıl şekillenip yönlendiği, bu faktörler içerisinde politikanın ve siyasi iktidarların politik eğilimlerinin ne derecede etkili olduğu tarihsel süreç olarak daha ikinci bölümde incelenmiştir. Ancak, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'de vergi politikalarının siyasetten önemli derecede etkilendiği gerçeği, diğer ülkeler için de geçerli midir sorusu önemli bir araştırma konusu olmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın üçüncü bölümünün amacı tüm dünya ülkeleri ve ekonomik açıdan gelişmişlik seviyesi yüksek olan ve mali yapılarının, politikadan bağımsız ve sistematik bir şekilde ilerlemesi beklenen OECD ülkeleri için aynı durumun geçerli olup olmadığını araştırmaktır.

3.3. Yöntem

Dünyada 1970-2011 arasında ülkelere ilişkin veriler Dünya Bankası ve OECD verilerinden temin edilmiştir. Analizlerde En Küçük Kareler yöntemi kullanılarak hesaplamalar yapılmıştır.

Bu çalışmada dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri arasındaki yüzdesi (Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri/ Mal ve Hizmetler, Gelir, Kurumlar ve Karlar Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri) bağımlı değişken olarak alınmış, Gelir, Kurumlar ve Karlar Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri (Toplam Gelir Yüzdesi), Ticaret Hacmi (GSYİH yüzdesi), Sanayi Katma Değeri (GSYİH yüzdesi), Toplam Nüfus, Herfindahl İndeksi, Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (Satın Alma Gücü Paritesine Göre) ve on yıllık dönemler için iktidarda sağ partilerin olduğu yılların yüzdeleri bağımsız değişkenler olarak, OECD, Afrika, Amerika, Asya ve Avrupa ise bölgesel kukla değişkenleri olarak

analize dahil edilmiştir. E-views programı kullanılarak yapılan regresyonların sonuçları tablo haline getirilmiştir.

3.4. Dünyada Vergi Politikalarının Uygulanmasında Politik Eğilimin Rolü

Vergi politikalarının kapsamına diğer kamu politikalarında olduğu gibi siyasal karar alma süreçleri de girmektedir. Dolayısıyla ülkelerde uygulanan vergi politikaları üzerinde siyasal rejimin ve siyasal süreçlerin de büyük etkisi vardır. Bu etki kamu politikalarının belirlenmesinde toplumsal katılıma imkan sağlama ya da sınırlandırma şeklinde rejim farklılıklarından kaynaklanacağı gibi, ülkede mevcut olan iktidarın politik görüşü de bu farklılıkları doğurmaktadır (Karabacak ve Nacar, 2006: 148).

Vergi rekabeti kapsamında sermayenin hareketliliği ve düşük vergi uygulayan ülkelere kayma özelliği göz önünde bulundurulduğunda, sık seçim konjonktürüne sahip az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarını kısmaktan politik kaygılar nedeniyle çekinen iktidarların, sermayeye uygulayamadıkları vergiyi kısa vadede ve normal koşullar altında hareketliliği düşük olan emeğe daha fazla vergi yükü yükleyerek telafi etmesi ciddi anlamda adaletsizliklere yol açmaktadır (Teather, 2002). Büyüme ve kalkınma stratejileri doğrultusunda sermayeyi vergilendirme konusunda yapılan indirimler neticesinde oluşan gelir kayıpları ile bu indirimler sonucu ülkeye girecek olan yabancı sermaye yatırımlarının, ülke lehine olacak şekilde hesaplanıp, politikaların bu şekilde uygulanması politika yapıcılar tarafından dikkatli bir şekilde yapılmalıdır (Erdoğan ve Çinko, 2011).

Ulusal gelir kaybı dışında vergi yükünün de üretim faktörleri arasında adaletli dağıtılması gerekliliği vardır. Önceki bölümlerde gelir dağılımı açısından adaletsiz olduğu açıklanan dolaylı vergilere ağırlık verilmesi, gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin ise azaltılması, ülkelere iktisadi ve sosyal açıdan ciddi maliyetler yüklemektedir.

3.4.1. 1970-2011 Döneminde Tüm Ülkeler İçin Yapılan Analizi

Tablo 3.1. 1970-2011 Sağ İktidar ve Dolaylı Vergi İlişkisi Analiz Sonucu

	Bağımlı Değişken: 1970-2011 Arasında Dolaylı Vergi Gelirleri	
	Tahmin Yöntemi: En Küçük Kareler Yöntemi	
Bağımsız Değişkenler	Katsayı (t-stat.)	Prob.
Kişi Başına GSYİH (satın alma paritesine göre)	-9.12*** (- 4,815)	0.0000
Toplam Nüfus	-6.35 (-1,427)	0.1590
Sanayi katma değeri	-0.002 (-1,538)	0.1297
Ticaret	0.0004 (0,823)	0.4139
Sağ İktidar Oranı	0.016 (0,352)	0.7256
OECD	0.04 (0,937)	0.3525
Avrupa	0.190*** (4,0835)	0.0001
Asya	0.133*** (2,924)	0.0050
Amerika	0.051 (0,940)	0.3511
Gözlem Sayısı:	167	

***, **, *, p< 0.01, p< 0.05, p< 0.10. Bölgesel Kukla Değişkenleri: OECD, Afrika, Asya, Avrupa Amerika (Latin Amerika dahil).

3.5. Değerlendirme

Türkiye için yapılan tarihsel inceleme sonucu bazı olağanüstü durumlar dışında liberal politikaları benimseyen sağ parti dönemlerinde özellikle 1980 sonrası sağ iktidarları zamanında sermayenin üzerindeki vergi yükünün düşürülüp telafisinin dolaylı vergilerin artırılmasıyla sağlanması durumu, dünya için rakamsal analize döküldüğünde böyle bir sonuç vermemektedir.

Tabloya bakıldığında katsayı değerleri, t istatistiği verileri ve olasılık değerleri yer almaktadır. %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeylerinde bu değişkenlerin prob değeri eğer seçtiğimiz herhangi bir olasılık düzeyinden düşükse, o değişkenin katsayısı anlamlı, yani bağımlı değişken ile ilişkisi var demektir. Dolayısıyla bakıldığında sağ iktidar oranının katsayısının, hiçbir seviyede anlamlı çıkmadığı görülmektedir. Analize dahil edilen değişkenler arasında yalnızca Kişi Başına düşen GSYİH göstergesinin katsayısının anlamlı çıktığı görülmektedir. Diğer değişkenlerin etkisi olması beklenirken katsayı yorumları sonucu anlamsız çıkmalarının altında birçok sebep vardır ve bu başka bir çalışmanın konusudur.

Bölgesel kukla değişkenleri ise yalnızca Avrupa ve Asya için % 1 değerinde anlamlı görünmektedir. Bu sonucu tam olarak, bu bölgelerde siyaset ile vergi gelirleri arasında ilişki vardır diyebilmek için kullanmak doğru olmayacaktır çünkü bu sonuç ancak detaylı bir şekilde bu ülkelerde izlenen vergi politikaları ile siyasi partileri inceleyerek mümkün olacaktır. Zira bu analizin sonucu birçok değişkenin eklenmesiyle değişiklikler gösterebilir.

SONUÇ

Sosyal bilimlerde, hemen hemen bütün ana bilim dallarının neden ve sonuç ilişkileri çerçevesinde birbirleriyle bağlantılı oldukları kabul edilen bir gerçektir. İster mikro ister makro düzeyde olsun alınan kararlar ve bulunulan davranışlar birçok etkenin zincirleme mekanizmasıyla sonuç verir. Devletler açısından bakıldığında uygulanacak tüm politikaların, karar alma süreçlerinde bu mekanizmaya göre uygulandığı görülmektedir. Bir ülkede uygulanan vergi politikalarına sadece mali teoriler açısından bakmak, vergilerin ektrafiskal birçok amaç için çeşitli şekillerde kullanıldığı günümüz dünyasında yeterli olmayacaktır.

Eski dönemlerden bu yana çeşitli isimler altında devlet hazinesine gelir sağlama amacıyla toplanan vergilerin kamu geliri niteliği hala çok büyük önem taşıırken, makroekonomik göstergeler doğrultusunda dengeleri yeniden kurmak adına, egemenlik sınırları içinde yaşayan toplumun negatif dışsallık oluşturan aktivitelerini kısma, farklı gelir grupları arasında gelirin yeniden bölüşümünü sağlama gibi iktisadi ve sosyal birçok amaca hizmet etmesi de ayrı fonksiyonları beraberinde getirmektedir. Devletin elinde bulunan bu çok yönlü aracın, zaman içerisinde fonksiyonlarına paralel olarak çeşitlenmiş olan türleri, bunların nasıl kullanıldığı ve uygulama sonuçları ülkeden ülkeye değiştiği gibi, politikaların belirlendiği siyasal karar alma süreçlerinde bulunan partiden partiye değişiklik göstermektedir.

Günümüz dünyasında vergilerin özellikleri ve amaçları bakımından farklı sınıflandırmaları mevcuttur. Birçok açıdan daha sağlıklı olan ve kabul gören sınıflandırma olan dolaylı- dolaysız vergi ayrımı, bu çalışmanın araştırma sorusunun çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Teorik ve uygulama sonuçları çerçevesinde birçok farklı unsur açısından karşılaştırıldığında mükellef açısından daha az hissedilmesine, değişikliklere daha hızlı cevap verebilmesine, beyana dayanmadığı için vergiden kaçınmaya teşvik etmemesine, barındırdığı yansıma mekanizmasına rağmen harcamalar ile dış ticaret üzerinden alınan dolaylı vergilerin, gelirin unsurlarından alınan dolaysız vergilere göre daha adaletsiz olduğu kabul görmektedir. Dolayısıyla bir

ülkede harcamalar üzerinden alınan vergilerin artırılması, marjinal tüketim eğilimi yüksek olan yani gelirinin büyük bir bölümünü tüketime harcayan dar gelirlilerin, gelirleri sabit kalmak şartıyla eskisine oranla daha yüksek fiyattan mal ve hizmet alımı gerçekleştirecekleri ve bu kesimin ciddi bir şekilde refah kaybına uğrayacağı anlamına gelmektedir.

Günümüzde tüm dünyada harcamalar üzerinden alınan vergilere doğru bir kayış gerçekleşmektedir. Baskı grupları ve sermaye kesimlerine dair politik kaygılar nedeniyle dolaysız vergiler muafiyet, istisna ve teşvikler nedeniyle istenilen oranda artırılamamakta, bu şekilde kaybedilen gelir dolaylı vergileri artırmak suretiyle telafi edilmektedir. Ancak dolaylı ve dolaysız vergi dengesini birinin lehine kurmak gibi bir durum söz konusu olsa bile, sermaye ile emek arasındaki vergi yükü gelişmiş ülkelerde daha iyi bir şekilde ayarlanmaktadır. Yani gelir, kurum kazancı ve servet üzerinden alınan vergilerin azaltılmasıyla sermaye lehine bir gelir aktarımı sağlanırken, dolaylı vergi artışı ücretlilere ve dar gelirlilere büyük bir refah kaybı yaşatmayacak şekilde artırılabilir. Bu çalışmanın vergilere siyasi partiler tarafından yaklaşımının nedeni de adaletsiz olduğu savunulan bu dolaylı vergilerin Türkiye’de hangi iktidarlar tarafından politik amaçlarla daha fazla kullanıldığı ve de iktisadi şartlarla birlikte politik eğilimin Türkiye’de ve dünyada vergi politikalarında ne derece etkili olduğunun ortaya konulmasıdır.

Türk siyasi hayatı açısından çok önemli olan 1946 yılı çok partili rejime geçişi simgelemektedir ve partilerin politik görüşünün vergiye yaklaşımı nasıl etkilediğinin ölçülmesi de tek partili sistemin bitip seçimlerle birçok siyasi partinin iktidara gelmeye başladığı bu tarihten itibaren mümkün olabilmektedir. 1946 yılından itibaren iktidara gelen siyasi partilere göre ayrılmış dönemler incelendiğinde, iktidara gelen bütün partilerin dolaylı- dolaysız vergi ayırımını dengeye getireceklerini söylemelerine rağmen, politik kaygıları nedeniyle bunu pek başaramadıkları görülmektedir. Ekonomik krizler, doğal afetler, petrol şokları gibi durumlar elbette bu dengenin dolaysız vergiler lehine kurulmasını engellemişlerdir, ancak zaten yapılan değişikliklerin yorumlanması sırasında bu olağanüstü durumlar dikkate alınmıştır.

Uygulanan vergi politikaları dönemin iktisadi göstergeleriyle de yakından bağlantılıdır, dolayısıyla ithalat- ihracat, enflasyon, iç borçlar gibi vergi politikalarını ve vergi gelirlerini etkileyen göstergeler de dönemler itibariyle ele alınmış ve vergiler üzerindeki etkileri açıklanmıştır. Buna göre, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde hem harcamaların azalması hem de çalışanların gelirlerinin yapay olarak şişmesi nedeniyle dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi tahsilatı içerisindeki payının düşmesine neden olmaktadır. Ancak vergi dağılımı açısından adaetliymiş gibi görünse de bu durum dönemin siyasi iktidarı tarafından uygulanan vergi politikalarının doğruluğuna değil, enflasyonun etkisine bağlıdır. Keza dolaylı vergi gelirlerinin payının düşmesi, fiyatların yüksekliği sebebiyle harcamalarını azaltmak zorunda kalıp refah seviyeleri düşen, enflasyonun gelirlerini yüksek göstermesi nedeniyle daha yüksek gelir dilimi üzerinden vergilendirilerek, kaynaktan kesinti nedeniyle vergisini kaçırma ihtimali olmayan ücretlilerin üzerine büyük bir yüklemiştir.

Dolaylı vergi gelirlerinin büyük bir düşüş yaşadığı 1977-1979 yılları arasında Ecevit Hükümeti iktidarda ve sol partilerin dolaylı vergileri daha az uyguladıkları kabulü ile uyumlu bir gösterge mevcut olsa da bu tarihlerde dolaylı vergi gelirlerinin düşmesinin tek nedeninin sol iktidarın vergi politikaları olmadığı da bir gerçektir. Çünkü bu yılların ithalat rakamlarına bakıldığında bir önceki yıla göre önemli bir düşüş gerçekleşmesi, dolayısıyla ithalat üzerinden alınan dolaylı vergilerin azalması, iç borçların aşırı boyutlara ulaşması ve enflasyonun yüksek değerlere ulaşması nedeniyle yukarıda açıklandığı üzere harcama ve gelirdeki etkiler nedeniyle, dolaylı vergi tahsilatında düşüş meydana gelmiştir. Zaten bu dönemin siyasi ve iktisadi açıdan istikrarsız yapısı kayda değer vergi değişikliği yapılmasını engellemiştir.

Özal iktidarı öncesi vergi kompozisyonu aslında dönemin siyasi iktidarlarının politik görüşleriyle çok da bağdaştırılmaz. Çünkü uygulanan vergi politikalarından bağımsız olarak iktisadi göstergelerdeki değişiklikler bu kompozisyonu daha çok etkilemiştir. Ancak liberal ekonomi görüşünü benimseyen Özal ile birlikte sağ partilerin dolaylı vergileri daha yüksek oranda kullandıkları çıkarımı yanlış olmaz. Serbest piyasa ekonomisi ve ihracata dayalı kalkınma modeli çerçevesinde, yabancı yatırım ve ihracat odaklı sermayeyi

teşvik etme çabası, 1980 sonrasında muafiyet ve istisnalar aracılığı ile sermaye üzerindeki vergi yükünü emek aleyhine yönlendirmiş, sermaye çevrelerinin güçlenmesi politik baskıları artırmış, iktidarı kaybetme korkusu partileri sermaye aleyhine bir politika geliştirmekten alıkoymuş, eksik ve yanlış beyana göz yumulmuş, vergisi kaynakta kesilen ücretli daha ağır vergi yüküne katlanmak zorunda kalmıştır.

2002 sonrası, liberal görüşü benimseyen ve tek parti olarak iktidarda bulunan AKP dönemine bakıldığında ise, dolaylı vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payının Cumhuriyet tarihinin en yüksek değerlerinde seyrettiği görülmektedir. Bunun da nedeni, yatırımları ve sıcak parayı artırıcı sermaye hareketlerinin ekonomiyi canlı tutması amacıyla ülkeye çekilmesi ve bunun için de sermaye üzerindeki vergi yükünün aflar, muafiyet, istisna ve teşvikler kapsamında düşürülmesi, bu şekilde kaybedilen gelirin ise harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerle telafi edilmesidir.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde politik kaygıların vergi politikaları üzerinde her zaman önemli bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Askeri yönetimlerin kısa süre içerisinde politik endişeleri olmaması sebebiyle gelir ve servet üzerinden alınan vergileri kolaylıkla artırabilmesi, sivil iktidarın iş başına geçmesiyle birlikte ise sermaye çevrelerini ve baskı gruplarını rahatsız edici bütün bu uygulamalardan geri dönülmesi bunun en güzel kanıtıdır. İkinci bir partinin kurulmasıyla birlikte 1950 seçimlerinde iktidarı tehlikeye düşen CHP'nin, son iktidar döneminde politik kaygılarla, özellikle tarım kesimini kapsayan muafiyet ve istisnalar getirmesi de sağ olsun sol olsun bütün partilerin vergiyi politik bir araç olarak kullandığının göstergesidir.

Bu çalışma sonucunda elde edilen gözlemlerden biri de incelenen altmışbeş yıllık sürede 1980 öncesinde vergi yükünü ağırlaştırıcı düzenlemelere halk ve muhalefet tarafından daha fazla tepki gösterildiğidir.

Dünyada siyasi yapı ile vergi gelirlerinin dağılımı arasında ilişki olup olmadığı incelendiğinde ise çeşitli iktisadi ve sosyal göstergelerle birlikte vergi gelirleri analiz edildiğinde, sağ iktidar oranının dolaylı vergi gelirlerinin payını artırdığına dair anlamlı bir sonuç bulunamamıştır. Ülkelerin iktisadi gelişmişlikleri arttıkça, siyasi iktidarın politik görüşü vergi politikalarının,

dolaylı- dolaysız vergi geliri dağılımını birbirinden aşırı derecede uzaklaştıracak kadar büyük bir etki oluşturmaması beklenir. Çünkü yerli yerine oturmuş bir iktisadi yapı, politikanın bu dengeleri bozmasına izin vermeyecektir.

Türkiye’de makroekonomik göstergelerdeki görece iyileşmeye rağmen tam anlamıyla sağlanamayan gelir bölüşümü adaleti için vergi politikaları büyük önem arz etmektedir. ÖTV, ÖİV gibi lüks tüketimden alınarak dolaylı vergileri daha adil hale getirmeye çalışmak, temel ihtiyaç maddeleri üzerindeki vergi yükünü düşürmemektedir. Türkiye’deki gelir adaletsizliğinin nedenlerinden biri de bu vergi yükü olmaktadır. Dolaylı vergilerin azaltılması ilk aşamada sağlanamıyorsa bile dolaysız vergi gelirlerinin erimesini engelleyici önlemler alınmalıdır. Vergiye uyumun sağlanması, her ne kadar karşılıksız olarak verilse de vatandaşların vergilerinin sonucunda aldıkları hizmetin yeterliliğinin sağlanması, gelir idaresi ile mükellef arasındaki olumsuz iletişimi azaltmaya yarayan e-devlet uygulamalarına ivme kazandırılması, servetin daha yüksek oranda vergilendirilmesi bu yolda atılması önemli adımlardır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A. (1991) *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından)*, Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF.
- Aktan, C. C., Dileyici, D., & Vural, İ. Y. (2006) *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık.
- Anıl, H. (1973) *Türkiye’de Vergi Yüğü (1950-1970): (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir Deneme)*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları
- Aronson, J. R. (1985) *Public Finance*. McGraw-Hill (Tx).
- Benlikol, S., & Müftüoğlu, H. (2000) *Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Boratav, K. (2007) *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009 (11.Basım.)*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Boratav, K., Tanör, B., & Akşin, S. (2003) *Bugünkü Türkiye 1980-2003* ,Cilt:5, İstanbul: Cem Yayınevi.
- Bulutoğlu, K. (1971) *Kamu Ekonomisine Giriş: (Kamu Hizmetlerinin İktisadi Tahlili)*.
- Bulutoğlu, K. (1981) Siyasal Süreçte Vergi Reformu. «*Siyasal Süreçte Vergi Reformu*», *Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları İçinde* (ss 67–86). Vergi Reformları Kongresi, İstanbul İTİA Yayını.
- Cumhuriyet Senatosu Tutanak Dergisi (1976) Yayın No: 30.Birleşim.
- Egesoy, M. (1965) *Vergi Reformları (1960-1965)*, Ankara: SBF Yayınları.
- Giray, F. (2001) *Maliye Tarihi*, Bursa: Ezgi Kitabevi.

- Heper, F. (1981) *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler (Türk Vergi Yapısına İlişkin İstatistik Bir Model Denemesi 1950-1971)*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Karagöz, H. (2009) *Döviz Kuru Dış Ticaret Ticaret İlişkisi*, Konya: Konya Ticaret Odası.
- Korkmaz, E. (1982) *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, Ay Matbaası.
- Musgrave, R. A. (1984) *Public Finance In Theory and Practice* (4.Basım), McGraw-Hill.
- Oyan, O. (1989) *Dışa Açılma ve Mali Politikalar Türkiye: 1980-1989* (2. Basım), Ankara: V Yayınları.
- Şener, O. (2001) *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, İşletme-Ekonomi Dizisi 1-1078, 7.Baskı), İstanbul: Beta.
- Şin, S. (2005) *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- T.B.M.M. (1954) *Zabıt Ceridesi*, Yayın No. İçtima:F , Ankara: T.B.M.M. Matbaası.
- Varcan, N. (1987) *Cumhuriyet Dönemi Vergi Politikaları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- Yaraşlı, G. O. (2003) *Türkiye’de Vergi Reformu*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara.

Makaleler

- Aamir, M., Qayyum, A., Nasir, A., Hussain, S., Khan, K. I., & Butt, S. (2011) "Determinants of Tax Revenue: A Comparative Study of Direct taxes

- and Indirect taxes of Pakistan and India", *International Journal of Business & Social Science*, 2(19), 173–178.
- Açıköz, Ş. (2008) "Türkiye’de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme İlişkisi: 1968-2006", *Ekonomik Yaklaşım*, 19 (68), 91–113.
- Akdede, S. H. (2011) "Sağ Partiler Dolaylı Vergileri Sever", *İktisat ve Toplum*, (8), 46–51.
- Akdeniz, G. (1969) "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (19), 45–59.
- Akdeniz, G. (1971) "Finansman Kanunu ve Düşündürdükleri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (21), 15–39.
- Alabede, J., & Ariffin, Z. (2011) "Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria", *International Research Journal of Finance and Economics*, (78).
- Altuğ, N. (1994) "Türkiye’de İç Borçların Yapısında 1970-1992 Yılları Arasında Meydana Gelen Değişmeler Üzerine Bazı Gözlemler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (36), 108–122.
- Arıkan, V. (1986) "Katma Değer Vergisi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 7–19.
- Baytal, Y. (2007) "Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları (1950-1957)", *Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, (40), 545–567.
- Bird, R. M., & Miller, B. D. (1989) "The Incidence of Indirect Taxes on Low-Income Households in Jamaica", *Economic Development and Cultural Change*, 37(2), 393–409.

- Browning, E. K., & Browning, J. M. (1983) "Public Finance and The Price System", Macmillan.
- Bulutay, T. (1974) "Türkiye'nin 1923 - 1972 Dönemindeki İktisadi Büyümesi Üzerine Düşünceler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (23), 143–207.
- Bulutoğlu, K. (1960) "Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (6), 33–66.
- Coşar, N. (2005) "Demokrat Parti Dönemi Maliye Politikası", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60(1), 29–58.
- Cremer, H., & Gahvari, F. (1995) "Uncertainty, Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect Tax Controversy", *The Economic Journal*, 105(432), 1165–1179. doi:10.2307/2235410
- Cremer, H., Pestieau, P., & Rochet, J.-C. (2001) "Direct versus Indirect Taxation: The Design of the Tax Structure Revisited", *International Economic Review*, 42(3), 781–799.
- Çataloluk, C. (2008) "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışları", 214–228.
- Demir, M. (2009) "Toplumun Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler", *Akademik Bakış*, (18).
- Demirli, Y. (2011) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Ejder, H. L. (2000) "Türkiye'de Vergi Politikaları", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (4), 127–132.

- Erdoğan, S., & Çinko, L. (2001) "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği", *Akademik Araştırmalar Dergisi*, (49), 79–93.
- Erez, M. (1964) "Planlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin Islahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (10), 1–24.
- Ergun, V. (1996) "Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (12), 57–86.
- Fischer, C. M. C., Wartick, M., & Mark, M. M. (1992) "Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review Of The Literature", *Journal of Accounting Literature*, 11, 1.
- Garner, C. A. (2005) "Consumption Taxes: Macroeconomic Effects and Policy Issues", *Economic Review*, (Q II), 5–29.
- Güngör, G., & Aydın, A. (2011) "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 69–78.
- İnan, M. (2010) "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946-1960 Dönemi", *Maliye Dergisi*, (158), 349–364.
- İnan, S. (2003) "Çok Partili Hayata Geçiş Sürecinde (1946-1950) Milletvekili Seçim Yasası Değişikliklerinde Muhalif Görüşler", *SDÜ Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (9), 167–188.
- İslamcioğlu, M. Y. (1970) "Türkiye'de Gider Vergileri Sistemi ve Geleceği", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (20), 271–309.

- Kafaoğlu, A. B. (1961) "Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (7), 221–236.
- Kandaş, B. (1971) "Finansman Kanunu ve Uygulama Sonuçları", *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi*, (21), 163–183.
- Kantarıcı, H. B., & Karacan, R. (2008) "Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Türkiye IMF İlişkilerinin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, (155), 144–158.
- Karabacak, Y., & Nacar, B. (2006) "Siyasal Rejimlerin Vergileme Politikalarına Etkileri", *Vergi Dünyası*, (299), 148–154.
- Karakaş, E. (1991) "Türkiye’de Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı Vergilerin Payının Artması Üzerine Bazı Düşünceler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (34), 255–259.
- Karataş, C. (1996) "Türkiye’de Kamu Borçları, Vergi Sistemi ve Kamu Harcamaları 1980-1993", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 84–105.
- Karatay, Ö., & Karatay, A. (2011) "Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 181–190.
- Kargı, V., & Özügürlü, H. Y. (2007) "Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi", *Yönetim ve Ekonomi*, 14(1), 275–289.

- Kargül, İ. D. (1974) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Dış Ticaret ve Maliye Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (23), 113–142.
- Kayar, G. (2011) "Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde TVS'nin Değerlendirilmesi-I", *Vergi Dünyası*, (358), 83–89.
- Kirchler, E. (2007) "*The Economic Psychology Of Tax Behaviour*", Cambridge University Press.
- Kirmanoglu, H. (1994) "Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları İstanbul Üniversitesi Yayınları*, 56–82.
- Kızıldaş, E. (2005) "Türkiye'de Bütçenin Tarihsel Gelişimi Ve Ekonomik Yapı İle İlişkisi", *Bütçe Dünyası*, (23), 4–13.
- Krzyzaniak, M., & Özmucur, S. (1981) "Altmışlarda Türk Tarımındaki Kısa-Dönem Vergi Yüğü", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (28), 235–272.
- Kumrulu, A. (1988) "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985).
- Kuruca, Z. (1967) "Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (13), 95–133.
- Kürk, M. (2009) "Varlık Barışı Kanununun Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu", *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 209-218.
- Laufenburger, H. (1948) "Verginin İktisadi Ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması" (Çeviren: B.N. Feyzioğlu), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(1), 225-235.

- Mann, F. K. (2009) "The Sociology of Taxation", *The Review of Politics*, 5(02), 225.
- McCulloch, J. R. (2007) "*A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System*", The Lawbook Exchange, Ltd.
- Merter, M. E., Acar, İ. A., & Arslan, E. (2007) "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", *Maliye Dergisi*, 153.
- Musaballı, H. (1960) "Gelir Vergisinde Servet Beyanı", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (6), 109–118.
- Musaballı, H. (1966) "Çağdaş Gider Vergileri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (12), 1–8.
- Oktar, S., & Varlı, A. (2010) "Türkiye’de 1950-54 Döneminde Demokrat Parti’nin Tarım Politikası", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXVIII(I), 01–22.
- Öncel, H. (1969) "Maliye Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 103–122.
- Öncel, Y. (1986) "Ekonominin Genel Dengesi ve Kamu Kesimi (1972-1992)", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 158–169.
- Öncel, Y. (1986) "Katma Değer Vergisi ve Uygulama Esasları", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 227–247.
- Önder, İ. (1979) "Japonya’da ve Türkiye’de Vergi Sistemlerinin Gelişimi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (26), 1–29.
- Önder, İ. (1983) "Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (29), 139–147.

- Önder, İ. (2001) "Ekonomik Kalkınma ve Arz Yanlı Vergi Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 29–36.
- Öner, E. (1994) "Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçeleri (1924-1993)", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (36), 9–44.
- Paksoy, S., & Bakan, S. (2010) "Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(32), 150–170.
- Pınar, A. (1992) "Türkiye’de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişim ve Vergi Yüğü (1980-1990)", 287–298.
- Susam, N., & Oktayer, N. (2007) "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105.
- Şimşek, H.A. (2007) "Türkiye’de 2000 Sonrasında Uygulanan İstikrar Programlarının Kamu Maliyesine Etkileri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* 2007 Cilt: 44 Sayı:512, 52-68.
- Taş, R. (1995) "Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi"
- Tekeli, E. (1958) "Vergi Politikaları ve Türkiye’de Vergi Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (4), 1–11.
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007) "Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", Orta Doğu Teknik Üniversitesi.
- Ülkmen, İ. H. (1956) "Gider Vergileri Kanununun Vasıtalı Vergilerimize Getirdiği Bünye Değişikliği", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 11(4).

- Ünlükaplan, İ., & Arısoy, İ. (2011) "Vergi Yüğü Ve Yapısı İle İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz", *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 38(1), 71.
- Wald, H. P. (1945) "The Classical Indictment of Indirect Taxation", *The Quarterly Journal of Economics*, 59(4), 577–596.
- Yan, M. C. K., Arokiasamy, L., & Suat, C. L. A. (2010) "Indirect Taxation: Awareness and Impact on Undergraduates", *International Research Journal of Finance & Economics*, (41), 43–50.
- Yılmaz, Ş. (1998) "1923'ten Bu yana Ekonomi Politikaları: Devletçilikten Devletin Tasfiyesine", *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, XXII(213), 33–38.

Raporlar ve Kanunlar

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Cilt 1 (1960), (10.02.2012).
- DPT. (2001). *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu* (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı No. 608) (s 67). Ankara.
- DPT. (1996). *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı)* (No. 510). Ankara.
- DPT. (1996). *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.
- DPT. (1963). *Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967)* (s 528). Ankara.
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171) (1949). Ankara: T.B.M.M. Tutanak Dergisi.
- Gider Vergileri Kanunu. (24.04.2012). Yayın No. 6802 (1956).
- OECD. (16.02.2012). *Consumption Taxes: The Way of the Future?* OECD Publishing.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002). Kanun No: 4760, Tertip: 5, Cilt: 7, Sayı: 24783.

Türk Vergi Kanunları (1920-1996). (1996). (Mali Kanunlar Külliyyatı 1-5). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

Kurultay/ Sempozyum Bildiri Kitapları

Dumlu, A., Özten Mert, & Kütahneçioğlu, N. (2011). Regional and Global Dynamics: Economic and Political Issues of Turkey and Its Near Abroad. Sunulan Regional and Global Dynamics: Economic and Political Issues of Turkey and Its Near Abroad, İzmir: İzmir Üniversitesi.

Temiz, D. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006. *Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006*. 2. Ulusal İktisat Kongresi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü.

Tüğen, K. (2002). Türkiye’nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikaları Ve Değerlendirilmesi. *Türkiye’nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikaları Ve Değerlendirilmesi* (ss 148–152). Oş Devlet Üniversitesi Kongre Kitabı.

Tezler

Adalısoy, Ö. (2007). *Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Denizli.

- Ayan, E. (2006). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Sistemimizin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi*. T.C.Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, İstanbul.
- Buyun, T.C. (2008). *2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası*. T.C.Marmara Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Çelik, M. (2002). *Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması* (Yüksek Lisans Tezi). Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Erdoğan, Z. (2008). *1950-1960 Dönemi’nde Türkiye’de İzlenen İktisat Politikalarının Analizi* (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim Dalı, İstanbul.
- İnce, E. (2008). *1945 Köylüyü Topraklandırma Kanunu ve Türk Siyasal Yaşamına Etkisi* (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Anabilim Dalı, İzmir.
- Kanlı, M. (2007). *Dolaylı Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi* (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi.
- Mutlu, A. (2009) *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetini Gelişimi* (Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Önal, E. Ş. (2006). *Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Özdemir, O. (2008). *Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması* (Yüksek Lisans Tezi). Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

Yanpar, A. (2007). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Büyüme Yönelimli Vergi Politikası* (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara.

İnternet Kaynakları

Ad valorem Nedir, Ad valorem Vergiler (20.05.2012) www.ekodialog.com

Finansman Kanunu, Cilt:9 (1970), www.mevzuat.gov.tr.

Hogan, W. (1851) *On The Advantages And Disadvantages Of Indirect Taxation, And A Scheme For Direct Taxation Which Would Be Equitable, And Combine The Advantages Of An Indirect Tax*, <http://www.tara.tcd.ie>.

Önder, İ. (01.02.2012) *Vergi Politikalarına Yaklaşım*, archive.ismmmo.org.tr

Rosenberg, J. D. (1996) *The Psychology of Taxes: Why They Drive Us Crazy and How We Can Make Them Sane*, <http://papers.ssrn.com>.

Yücel, M. S. (20.04.2012) *Menderes Dönemi (1950-1960): Demokrasinin Gelişimi/ Ekonomik Büyüme/ Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Politikalar*. www.belgeler.com.

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.(2011), www.gib.gov.tr.

1983 Yılı Genel Seçim Sonuçları, www.belgenet.com , (Erişim Tarihi: 20.02.2012).

Gazete Makalesi

Mali aftan kim nasıl yararlanacak? (14.02.2011). *Vatan Gazetesi*.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Gülizar Seda YILMAZ
Doğum Yeri ve Tarihi : Erzurum/ 01.01.1988

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Ege Üniversitesi İktisat Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi Maliye Anabilim
Dalı
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce-İyi Seviyede

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Maliye
Bölümü Araştırma Görevlisi

İletişim

e-posta Adresi : g.sedayilmaz@gmail.com

Tarih : 24.07.2012