

Türkiye’de Dolaylı Vergi Yükü ve Dolaylı Vergilerin Artan Oranlılığı

Uğur AKKOÇ (<https://orcid.org/0000-0002-9949-2097>), Pamukkale University, Türkiye; uakkoc@pau.edu.tr

Selçuk GEMİCİOĞLU (<https://orcid.org/0000-0001-7952-5456>), Van Yüzüncü Yıl University, Türkiye; selcukgemici28@gmail.com

Burçay KIZILIRMAK (<https://orcid.org/0000-0003-3247-7586>), Ankara University, Türkiye; abkizilirmak@gmail.com

Indirect Tax Burden and Progressivity of Indirect Taxes in Turkey

Abstract

This study has two main aims. The first is calculating the share of indirect taxes in household income and expenditures in Turkey. The second aim is to measure the progressivity of Value Added Tax (VAT) and Special Consumption Tax (SCT) using expenditure and income methods. The analyses were carried out using the data obtained from the Household Budget Surveys for 2004-2019 by the Turkish Statistical Institute. The progressivity of VAT and SCT was measured with the Kakwani progressivity index. The findings show that VAT is progressive according to the expenditure method and regressive according to the income method. The SCT is progressive according to both methods.

Keywords : Consumption Inequality, Household Economics, Indirect Taxes, VAT, Kakwani Progressivity Index.

JEL Classification Codes : C83, H23, I31.

Öz

Bu çalışmanın iki ana amacı vardır. Birincisi, Türkiye’de dolaylı vergilerin hanehalkı gelir ve harcamaları içindeki paylarını hesaplamaktır. Diğeri, harcama ve gelir yöntemine göre Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) için artan oranlılığı ölçmektir. Analizler, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından derlenen 2004-2019 dönemine ait Hanehalkı Bütçe Araştırmalarından elde edilen veriler kullanılarak gerçekleştirilmiştir. KDV ve ÖTV’nin artan oranlılığı Kakwani artan oranlılık endeksi ile ölçülmüştür. Elde edilen bulgular, harcama yöntemine göre KDV’nin artan oranlı olduğunu gösterirken gelir yöntemine göre azalan oranlı olduğu ortaya çıkmıştır. ÖTV’nin ise her iki yönteme göre de artan oranlı olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler : Tüketim Eşitsizliği, Hanehalkı Ekonomisi, Dolaylı Vergiler, KDV, Kakwani Artan Oranlılık Endeksi.

1. Giriş

Tüketim hem tüketici tercihleri teorisinin hem de makro iktisadi analizin kalbinde yer alan çok boyutlu bir olgudur. Bunun yanı sıra, mal ve hizmet tüketimi ekonomik refahın (well-being) birincil bileşenidir ve yaşam standardının birincil göstergesidir. Her şey eşit olsa bile daha yüksek bir tüketim düzeyine sahip bir birey, daha düşük bir tüketim düzeyine sahip bir bireye göre daha yüksek ekonomik refah düzeyinde olarak değerlendirilir (OECD, 2013). Dolayısıyla, toplam tüketimin en büyük ve önemli bileşeni olan hanehalkı tüketiminin değişimine, özelliklerine, belirleyicilerine ve ekonomik etkilerine dair daha iyi bir kavrayış geliştirme çabası iktisadi analiz için vazgeçilmezdir.

Refahın ölçümünde sıklıkla gelir ve servet dağılımı ölçü olarak kullanılsa da araştırmalar tüketimin daha iyi bir ölçüt olduğuna dair güçlü kanıtlar sunmaktadır (Modigliani & Brumberg; 1954; Blundell & Preston, 1998). Bunlardan ilki ve belki de en önemlisi tüketimin gelirden daha az oynak olmasıdır. Buna göre, gelir yıldan yıla büyük değişimler gösterebilir. Oysa tüketim, kişilerin tüketimlerini düzleştirme eğilimi nedeniyle zaman içerisinde daha az oynaktır. Bunun yanı sıra tüketimin refahın en iyi ölçütü olduğuna dair ikinci neden, gelirin refahı artıran servet, birikim gibi tüm ulaşılabilir kaynakları içermemesidir (Meyer & Sullivan, 2018).

Gelirin tüketime dönüşümünde tasarruf ve satın alma gücü yanında etkili olan diğer bir faktör, harcamalar üzerinden alınan vergilerdir ve bu faktör tüketimi azaltıcı yönde etki etmektedir. Hanehalklarının tüketimi sırasında harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerin çeşidi ve oranı, tüketilen mal ve hizmet grubuna göre değişmektedir. Örneğin Türkiye'de harcamalardan tahsil edilen beş tür dolaylı vergi bulunmaktadır¹: Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Bankacılık ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi. Bu tip dolaylı harcama vergilerinin en yaygın örneği olan Katma Değer Vergisi (KDV) oranları Türkiye'de üç kategoride uygulanmaktadır. Farklı mal ve hizmetler için KDV oranı Türkiye'de yüzde 1, 8 ya da 18 olabilmektedir. Dolayısıyla, tıpkı enflasyonda olduğu gibi her hanenin kendine özgü tüketim sepetine harcama yapmasından dolayı ödediği toplam harcama vergisi de farklı olmaktadır.

Dolaylı vergiler ile ilgili önemli bir tartışma konusu da vergilerin gelir ya da tüketim eşitsizliği üzerindeki etkisidir. Tüketim harcamalarından alınan dolaylı vergilerin, gelir dağılımına kıyasla daha adil bir tüketim dağılımı yaratıp yaratmadığı vergilerin artan oranlılığı ile kestirilebilmektedir (Slemrod, 1996). Artan oranlılık kavramı ile basitçe, daha yüksek gelir ya da tüketim düzeyine sahip bireylerin daha yüksek bir vergi yüküne maruz kalıp kalmadığı belirlenmeye çalışılmaktadır. Gelir ya da tüketim arttıkça ödenen verginin payı artıyorsa ilgili vergi artan oranlıdır ve dolayısıyla eşitsizliği azaltıcı etkiye sahiptir.

¹ *Dolaylı vergi türleri daha fazla sayıda olmakla birlikte (Çetinkol, 2013; Buhur, 2019) bu çalışmada uluslararası literatürle karşılaştırmanın sağlanabilmesi amacıyla (Thomas, 2021) yalnızca dahilde alınan mal ve hizmetlere ilişkin dolaylı vergiler dikkate alınmıştır. Burada sayılanların dışında, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan dolaylı vergiler olarak gümrük vergisi de bulunmaktadır.*

Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı 2021 genel bütçesinde %65 olarak gerçekleşmiştir (TCMB, 2022). Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin baskınlığı vergi adaleti ve etkinliği açısından sorunlu görülmektedir. Öte yandan Türkiye'de dolaylı vergilerin tüm vergiler içerisinde hâkim payına ve çeşitliliğine rağmen, dolaylı vergileri mikro açıdan ele alan ve hanehalkı ekonomisine etkilerini inceleyen çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Türkiye'de ilgili literatür daha geniş bir bakışla incelendiğinde, dolaylı vergiler ile ilgili çalışmaların kısıtlı sayıda olduğu söylenebilir. Bu çalışmalar çoğunlukla dolaylı vergi miktarının gelir gruplarında nasıl değiştiğini incelemektedir (Baldemir, 2003). Bir diğer çalışma olan Zenginobuz vd. (2010) ise Türkiye'de dolaylı vergileri hanehalkı gelir grupları boyunca izlemiştir. Çalışmanın temel amacı, vergi ve demokrasi ile temsiliyet ilişkisini incelemektir. KDV'nin artan oranlılığı ile ilişkili çalışmalar arasında OECD (2014) ve Thomas (2021) gösterilebilir. Her iki çalışmanın kapsamı Katma Değer Vergisi ile sınırlıdır. Aynı zamanda, Thomas (2021) yine çok sayıda ülke ile birlikte Türkiye'de artan oranlılığı yalnızca 2010 yılı için incelemiştir. Bu durum, hem artan oranlılığın zaman içindeki seyrini izlemeyi olanaksızlaştırmakta hem de 2008 küresel krizi sonrası geçici tüketim şoklarının etkisini içermektedir. Albayrak vd. (2016) ise hanelerin doğrudan ve dolaylı vergi yüklerini hesaplamış ve bir mikrosimülasyon modeli yardımıyla vergi politikalarında 2003-2013 arasındaki değişikliklerin dağılım etkilerini incelemiştir. Bu çalışma, Türkiye'de dolaylı vergi yüküne ve artan oranlılığına daha geniş bir zaman diliminde ayrıntılı bir inceleme sunarak literatürdeki boşluğa katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin tüketim dağılımı üzerindeki etkilerini ölçmektir. Bu amaçla öncelikle Türkiye'deki hanehalklarının dolaylı vergi yükleri belirlenmiş ve dağılımları incelenmiştir. Dolaylı vergi yükleri belirlenirken, mal ve hizmetlerin en detaylı sınıflandırması kullanılmış ve tüm dolaylı harcama vergileri dikkate alınmıştır. Çalışmanın beklenen katkıları şu şekilde özetlenebilir. Birincisi, Türkiye'de her hanenin vergi yükünü en ayrıntılı mal ve hizmet sınıflandırmasını ve tüm dolaylı vergi türlerini kullanarak hesaplayan ilk çalışma olmasıdır. Türkiye'nin vergi rejiminde dolaylı vergilerin hâkim payı göz önüne alındığında bu ölçümün önemli iktisadi sonuçları söz konusudur. İkinci olarak, dolaylı vergilerin artan oranlılığını ve dolayısıyla tüketim eşitsizliğine etkisini 2008 küresel krizini de içeren 2003-2019 dönemindeki yıllar boyunca analiz eden ilk çalışma olmasıdır. Bu çalışma, hesaplanan dolaylı vergi yükünün hanehalkı tüketim eşitsizliğine etkisinin yönü, büyüklüğü ve yıllar içindeki seyrinin analizi vasıtasıyla Türkiye ekonomisi için literatürdeki boşluğu doldurmayı hedeflemektedir. Son olarak, her ne kadar çalışmada kurulan ampirik çerçeve dinamik bir model içermediği için tüketicilerin ikame davranışlarını ve esneklikleri içermese de dolaylı vergilere ilişkin alternatif rejimlerde eşitsizliğin nasıl değiştiğini inceleyerek uygulanabilecek politikaların sonuçları ile ilgili önemli ipuçları ortaya koymaktadır.

Çalışmanın takip eden ikinci bölümünde ilgili literatürün bir özeti yer almaktadır. Üçüncü bölümde, Türkiye'de dolaylı vergilerin türlerine, tarihine ve oranlarına ilişkin detaylı bir inceleme sunulmuştur. Dördüncü bölümde çalışmada kullanılan niceliksel

yöntemler tanıtılırken beşinci bölümde bulgulara yer verilmiştir. Altıncı ve son bölümde ise sonuçlar ve tartışmalar bulunmaktadır.

2. Literatür

Dolaylı vergilerin azalan oranlı olduğu şeklinde genel bir kanı vardır. Başka bir ifade ile en düşük gelir diliminden en yüksek gelir dilimine doğru ilerledikçe dolaylı vergilerin gelirden aldığı payın giderek azaldığı ileri sürülmektedir. Dolaylı vergilerin ve dolaylı vergi türlerinin azalan oranlı olup olmadığının araştırıldığı çalışmalarda ise (Caspersen & Metcalf, 1994; Creedy, 1998; Decoster, 2005; Klazar, 2008; Decoster et al., 2010; Gastaldi et al., 2017; Araujo, 2019; Thomas, 2021) dolaylı vergilerin kullanılan refah ölçütlerine göre azalan, artan ya da sabit oranlı olabileceği ortaya çıkmıştır.

Caspersen ve Metcalf (1994) dolaylı vergilerin azalan oranlı olup olmadığının belirlenmesi için yıllık (cari) ve ömür boyu gelir olmak üzere iki farklı refah ölçütü kullanmıştır. Farklı refah ölçütlerinin kullanılması bazı teorik gerekçelere dayandırılmıştır. Dolaylı vergi yükünün cari gelirin payı olarak hesaplandığı durumda, cari dönemde gerçekleştirilen tasarruflar gelecek dönemlerde tüketim harcamalarına dönüştüğünde dolaylı vergilere tabi olmayacakmış gibi davranılmaktadır. Dolaylı vergi yükünün ömür boyu gelirin bir payı olarak hesaplandığı durumda ise cari dönemde yapılan tasarrufların gelecek dönemlerde tüketim harcamalarına dönüştüğünde dolaylı vergilere tabi olacağı kabul edilmektedir. Dolayısıyla ömür boyu gelire dayalı analizler ile dolaylı vergi yükünün daha doğru bir şekilde elde edileceği düşünülmektedir. Çoğu zaman cari gelire göre yaşam boyu geliri ölçmek kolay olmadığı için ömür boyu geliri temsilen cari harcamaların kullanıldığı görülmektedir (Decoster et al., 2010; IFS, 2011; Thomas, 2021). Ömür boyu geliri temsilen cari harcamaların kullanılmasının nedeni, hanehalkı gelirine göre hanehalkı tüketimin daha düz bir seyir izleme eğiliminde olması ve böylece cari harcamaların hanehalkı refahını daha iyi bir şekilde yansıttığıdır. Diğer bir deyişle cari gelire göre gerçekleştirilen analizlerde göz ardı edilen tasarruf etkilerinin cari harcamalar ile gerçekleştirilen analizlerde ortaya çıkmaması ve ömür boyu gelire gerçekleştirilen analizlerle benzer sonuçların elde edilmesidir.

Murphy (2010) ömür boyu geliri temsilen cari harcamaların kullanılmasının belirli koşullar altında geçerli olabileceğini belirtmiştir. Tüketim düzleştirilmesine gidilmesi için hanehalklarının tasarruf yapma ve borç alma olanaklarının olması gerektiği fakat en düşük gelir diliminde yer alan hanehalklarının tasarruf yapma ve borç alma olanaklarının olmadığı ifade edilmiştir. Sonuç olarak azalan oranlılığın belirlenmesinde odak noktası olan en düşük gelir diliminde yer alan grubun cari gelirinin tamamını tükettiği bu yüzden de analizlerde ömür boyu geliri temsilen cari harcamaların kullanılmasının uygun olmayacağı bunun yerine analizlerin cari gelire gerçekleştirilmesi önerilmiştir.

Literatür artan oranlılığın ölçülmesinde tüketim veya gelirin temel alınması durumlarında sonuçların oldukça farklılaştığını göstermektedir. Caspersen ve Metcalf (1994)'in çalışmasında ömür boyu gelire dayalı yapılan analizlerde dolaylı vergilerin azalan

oranlığının cari gelire göre daha düşük boyutta olduğu bulunmuştur. Decoster vd.'nin (2010) çalışmasında Belçika, İngiltere, İrlanda, Macaristan ve Yunanistan olmak üzere beş Avrupa ülkesi için harcanabilir gelir kullanılarak gerçekleştirilen analizlerde dolaylı vergilerin azalan oranlı olduğu ortaya çıkarken toplam harcamalara göre gerçekleştirilen analizlerde dolaylı vergilerin sabit veya artan oranlı olduğu görülmüştür. IFS (2011) raporunda Belçika, Fransa, Almanya, İspanya, Birleşik Krallık, Yunanistan, Macaristan, İtalya ve Polonya'da KDV'nin artan oranlığı incelenmiştir.

Vergi yükü cari gelirin yüzdesi olarak hesaplandığında, tüm ülkelerde KDV'nin azalan oranlı olduğu, vergi yükü cari harcamaların yüzdesi olarak hesaplandığında sonuçların önemli ölçüde değiştiği gözlenmiştir. Belçika, Almanya, İtalya ve Polonya'da, en alt gelir diliminden en üst gelir dilimine doğru ilerledikçe vergi yükünde oransal olarak sınırlı boyutta da olsa artışlar yaşanmaktayken, diğer ülkelerde gelir dilimleri boyunca ilerledikçe çok az değişiklikler yaşandığı görülmüştür. Başka bir ifade ile çalışmaların bulguları, harcamalar yoluyla elde edilen sonuçlar KDV'nin bazı ülkelerde sabit oranlı, bazı ülkelerde ise sınırlı düzeyde artan oranlı olduğunu göstermiştir.

Araujo'nun (2019) çalışmasında Portekiz için birden fazla hanehalkı bütçe anketinden faydalanılarak dolaylı vergilerin artan oranlığı araştırılmıştır. Gelire dayalı olarak hesaplanan Kakwani artan oranlılık endeksi ve artan oranlılık eğrilerine göre, Portekiz'deki dolaylı vergi sisteminin azalan oranlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Thomas'ın (2021) çalışmasında 27 OECD ülkesi için KDV'nin azalan oranlı olup olmadığı incelenmiştir. 27 ülkenin tamamında vergi yükü cari gelirin yüzdesi olarak ölçüldüğünde KDV'nin azalan oranlı olduğu görülürken vergi yükü cari harcamanın bir yüzdesi olarak ölçüldüğünde genellikle KDV'nin sabit oranlı veya sınırlı düzeyde de olsa artan oranlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna ilaveten artan oranlılığın ölçümünde kullanılan Kakwani endeksine göre Şili, Macaristan, Letonya ve Yeni Zelanda'da da KDV'nin azalan oranlı olduğu, diğer tüm ülkelerde ise boyutu düşük de olsa artan oranlı olduğu ortaya çıkmıştır.

Türkiye ekonomisinde dolaylı vergiler ile ilgili çalışmalar kısıtlı sayıdadır. Bu çalışmaların önemli kısmı dolaylı vergilerin Türk vergi sistemi içerisindeki payı ve etkinliği üzerine tanımlayıcı araştırmalardır (Şen-Önal, 2006; Merter vd., 2007; Kargı & Yaygır, 2016; Nacar & Karabacak, 2022). Bazı çalışmalar Türkiye'deki dolaylı vergi yapısının ve yükünün uluslararası karşılaştırmasını sunmaktadır. Özdemir (2009) tüketim üzerinden alınan vergilerin payının yüksek olmasını Türk vergi sisteminin bir eksikliği olarak tanımlarken OECD ülkelerine kıyasla Türkiye'de dolaylı vergilerin ayrımcı ve kabul edilemez düzeyde yüksek olduğunu savunmaktadır. Çiçek ve Uğur (2019) dolaylı-dolaysız vergilerin yapısı itibarıyla Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye'yi karşılaştırdıkları çalışmada, Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin Avrupa Birliği ülkelerinin aksine çok yüksek paya sahip olmasının ve önemli bir gelir kaynağı hale gelmesinin vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığını ifade etmektedir. Literatürdeki diğer bir grup çalışma ise Türkiye'de dolaylı vergilerin ekonomiye etkisini makro bir bakış açısıyla değerlendirmektedir (Akıncı & Özçelik, 2018; Soydal & Yılmaz, 2009). Bu gruptaki bazı çalışmalar yine makro iktisadi bir perspektiften dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu

etkileri olduğunu tespit etmiştir (Karanfil & Özkaya, 2013; Günel, 2019; Bayar vd., 2019; Karabulut, 2020).

Bunların dışında Türkiye'de dolaylı vergileri mikro düzeyde, hanehalkı ekonomisine etkileri bakımından inceleyen çok az sayıda çalışmadan bahsetmek mümkündür. Baldemir vd. (2003) yalnızca KDV'nin gelir gruplarına göre dağılımını incelemiş ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerini tartışmıştır. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte gelir dağılımındaki bozulmanın arttığını ifade eden Baldemir vd. (2003) bu etkinin azaltılması için KDV oranlarına dair önerilerde bulunmuştur. Vergi ve transferlerin gelir dağılımına etkileri konusunda Zenginobuz vd. (2010), 2003-2008 arasında en yüksek %5'lik grubun KDV yükünün ortalamasının %75'i kadarken en düşük %5'lik grup için ortalamasının neredeyse iki katı olduğunu ifade etmektedir. OECD (2014) ve Thomas (2021), çok sayıda ülke ile birlikte Türkiye'yi de ele alarak KDV'nin artan oranlılığını belirlemeyi amaçlayan çalışmalardır. KDV'nin harcama grupları boyunca izlendiğinde artan oranlı olduğunu tespit eden çalışmalar, KDV yükünün gelire oranla hesaplandığında azalan, vergi öncesi harcamalara oranla hesaplandığında ise yine artan oranlı olduğu sonucuna ulaşmıştır. OECD (2014) ek olarak özel tüketim vergilerini her hesaplama yönteminde azalan oranlı bulmaktadır.

Son olarak, Albayrak (2010), Albayrak (2016) ve Yılmaz vd.'nin (2019) çalışmaları bu çalışmanın kapsamı olan Türkiye'de dolaylı vergi yükünün artan oranlılığının tespit edilerek gelir dağılımına etkisinin ölçülmesi ile en uyumlu çalışmalardır. Albayrak (2010) 2003 yılı verilerini kullanarak hem nihai mallar üzerindeki hem de girdi-çıkıtı tabloları aracılığı ile ithal ve ara mallar üzerindeki dolaylı vergilerin etkilerinin de içerildiği efektif vergi oranlarını ve bunların gelir dağılımı üzerindeki etkilerini hesaplamıştır. Vergilerin artan oranlılığını ölçmede Kakwani endeksi, Reynolds-Smolensky endeksi ve Atkinson-Plotnick endeksi kullanılmıştır. Vergilerin refah göstergesi olarak harcamaların kullanıldığı durumda küçük de olsa düzeltici, gelirin kullanıldığı durumda ise bozucu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Albayrak vd. (2016), statik mikrosimülasyon modeli kullanarak 2003, 2006 ve 2013 yıllarında vergi politikalarındaki değişikliklerin birey ve hanelerin vergi yüklerinde ve gelir dağılımında ortaya çıkardığı etkileri incelemiştir. Kakwani endeksi kullanılarak yapılan hesaplamalarda dolaylı vergilerin azalan oranlı olduğu ve 2013'te bu azalan oranlılığın yükseldiği sonucuna ulaşılmıştır. Yazarlar bu yükselmenin ÖTV ve ÖİV'den kaynaklandığını bildirmektedir. Vergi öncesi ve sonrası Gini endeksi karşılaştırması da benzer şekilde, dolaylı vergilerin azalan oranlı olduğunu göstermektedir. Yılmaz vd. (2019) 2002-2013 HBA verilerini kullanarak harcamalardan alınan vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkilerini incelemiştir. En yoksul gelir grubundakilerin vergi içindeki payının tüketim içindeki payına oranı 1 civarında bulunmuştur. Buradan çıkarılan sonuç, harcama vergilerinin gelir dağılımını düzeltici etkisinin zayıf olduğu ve bu vergilerin azalan oranlı olduğu şeklindedir. Vergi öncesi ve sonrası Gini katsayılarının karşılaştırılması da harcama vergilerinin, 2005, 2006 ve 2008 yılları hariç, eşitsizliği azaltmadığı sonucunu vermiştir.

3. Türkiye'de Dolaylı Vergiler

Türkiye'de mevcut dolaylı vergilerin Avrupa Birliği'ne adaylık çalışmaları kapsamında mevzuat uyum çabalarına dayanan bir geçmişı bulunmaktadır. Türkiye'de 1985 yılından itibaren yürürlüğe giren ve halen uygulamada olan beş tür dolaylı vergiden bahsetmek mümkündür: i) Katma Değer Vergisi (KDV), ii) Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), iii) Özel İletişim Vergisi (ÖİV), iv) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), v) Şans Oyunları Vergisi (ŞOV). Yürürlükte olan beş dolaylı vergi arasında en önemlileri, toplam vergi hasılatı içerisindeki hâkim payları nedeniyle KDV ve ÖTV'dir. 2020 yılı merkezi yönetim bütçesinde KDV'den elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %27,6 ve ÖTV'nin payı %24,8'dir (Çiçek & Uğur, 2019).

Türkiye'de KDV 1985 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. KDV esas itibariyle satın alınan mal ve hizmetlerin harcama tutarları üzerinden belirli bir oranda vergi almayı öngörmektedir. Kanunun yapısı vergi oranları bakımından incelendiğinde, Kanunun ekli listelerinde yer alan istisnai mallar dışında tüm mal ve hizmetlere %18 oranında KDV uygulanmasının esas olduğu anlaşılmaktadır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bu genel oranın %10 olduğu ancak yıllar içerisinde yapılan değişikliklerle oranın arttığı görülmektedir. Mevcut durumda kanunda yer alan 1 sayılı ekli listede yer alan mallara %1 ve 2 sayılı ekli listede yer alan mallara %8 oranında KDV uygulanmaktadır.

KDV oranları kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları (2018 yılındaki hükümet sistemi değişikliğinden sonra Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri) yoluyla çok defa değiştirilmiştir. Bu değişikliklerin bazıları ise kanunda ekli listeleri tümünden yenileyerek vergi rejimini değiştiren kapsamlı değişikliklerdir. Bu çalışmada incelenen örneklemin başlangıcı olan 2003 yılındaki KDV oranlarını belirleyen son kapsamlı liste değişikliğinin 2002 yılında yayınlanan 4480 sayılı Bakanlar Kurulu kararı olduğu tespit edilmiştir. İlgili kararda kanunun ekli 1 ve 2 sayılı listeleri baştan yazılmış ve böylece %1 ve %8 istisna KDV oranı uygulanan mal ve hizmetler yeniden belirlenmiştir. Ancak sonraki yıllarda ilgili mevzuat değişiklikleri ile toplamda 58 defa değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerin 40 tanesi KDV kanununda oranları belirleyen 28. madde ile ilgilidir.

Buna göre KDV oranları çok defa değişmiş olmakla birlikte, ilgili dönem içerisinde bazı kapsamlı değişiklikler dikkat çekmektedir. 2004 yılında tıbbi ürünler ve tıp hizmetleri, 2006 yılında ise giyim eşyaları 2 sayılı listeye dahil edilerek KDV oranları %18'den %8'e düşürülmüştür. Bununla birlikte 2008 küresel finansal krizi sonrasında bazı mal ve hizmetler için geçici olarak (çoğunlukla üç aylık dönemler) KDV muafiyeti getirildiği ve oranın sıfıra indirildiği görülmektedir. KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının büyüklüğü, yapılan değişiklik sayısı ve kriz sonrası getirilen muafiyetler ile birlikte değerlendirildiğinde KDV'nin politika yapıcılar tarafından en azından bazı dönemlerde maliye politikasının bir aracı olarak dinamik biçimde kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Türkiye'de toplam vergi hasılatında %24,8'lik paya sahip olan bir diğer önemli dolaylı vergi ÖTV'dir. ÖTV 2002 yılında 4760 sayılı kanunla bazı mal ve hizmetlerin tüketiminden ek vergi almak amacıyla yürürlüğe girmiştir. ÖTV yapı itibariyle lüks malların vergilenmesi işlevi yanında toplum sağlığı, çevresel bozulma vb. açılardan negatif tüketim dışsallığına sahip ürünlerin tüketiminden vergi alınması esasına dayanan "günah vergileri"ne de oldukça benzemektedir. Günah vergilerinin temel amacı yasal ve yaygın kullanımı olduğu halde toplum tarafından kullanımı hoş karşılanmayan erdemsiz malların vergilendirilmesi ve bu yolla tüketimi ve negatif dışsallığı azaltmak olsa da (Hyman, 1999) Türkiye'de ÖTV önemli bir vergi gelirine dönüşmüştür.

Türkiye'de yürürlükte olan ÖTV kanunu incelendiğinde kanunun ekli listelerinde yer alan mal ve hizmetlerin yine listede belirtilen oranlarda vergilendirilmesi usulüyle çalıştığı görülmektedir. İlgili kanun, özel tüketim vergisinin amacı ve kapsamını belirlerken ekte yer alan I, II, III ve IV nolu listeler ÖTV uygulanan mal ve hizmetler ile alınan vergi oranını (ya da miktarını) içermektedir. I nolu liste genel bir ifadeyle akaryakıt ve yağları; II nolu liste motorlu araçları, III nolu liste alkolsüz ve alkollü içecekler ile tütün ürünlerini ve IV nolu liste ise çeşitli lüks tüketim mallarını içermektedir.

KDV ve ÖTV arasında usul yönünden önemli bir fark, KDV'nin ekli listede yer alan indirime tabi mallar dışındaki tüm mallara uygulanması, ÖTV için yalnızca ekli listede yer alan malların vergiye tabi olmasıdır. Yine usul açısından bir diğer fark ise ÖTV yalnızca ithal ya da ilk satış işlemi sırasında bir defaya mahsus olarak matraha tabi olmaktadır. KDV ise hem ara hem de nihai mallar üzerinden alınmaktadır. Son olarak, bu iki dolaylı vergi arasındaki bir diğer fark da vergilendirme aşamasında ortaya çıkmaktadır. Buna göre, aynı listede yer alsalar bile mal ve hizmetlerin büyük bir kısmı için ÖTV oranları birbirinden farklıdır ve her değişiklik ile yeniden belirlenmektedir. Ayrıca ÖTV hem oransal hem de maktu vergilerin birlikte kullanıldığı bir vergilendirme esasına sahiptir. Örneğin, özellikle tütün ürünleri ve alkollü içecekler grubunda yer alan mallardan alınan ÖTV iki çeşit vergiden oluşmaktadır: maktu vergi ve oransal vergi. Maktu vergi malın miktarı üzerinden birim başına alınan vergi çeşididir (Uğur & Kömürcüler, 2015). Oransal vergi ise malın satış tutarı üzerinden belirli bir yüzde ile alınan vergi çeşididir. ÖTV mevzuatını daha karmaşık hale getiren bir diğer unsur ise uygulanan asgari maktu vergilerdir. Asgari maktu vergi yine birim başına belirlenen maktu bir vergidir. Ancak vergileme esnasında mal veya hizmet için belirlenmiş olan asgari maktu vergi ile oransal vergi karşılaştırılır ve yüksek olan vergi geçerli kabul edilir.

ÖTV oranlarının kanun tebliğlerinde yapılan her değişiklik ile yeniden belirlenmesi bu vergiyi dinamik bir politika aracına dönüştürmektedir. 2003 yılından bu yana ÖTV oranlarının esas olarak Ocak ve Temmuz dönemleri için altı aylık belirlendiği ve bu dönemlerde tüketici fiyat endeksindeki artış kadar artırıldığı bir temel politikanın izlendiği söylenebilir. Ancak kimi dönemlerde bu politikanın dışında değişiklikler yapıldığı görülmektedir. 2003 yılından 2019 sonuna dek ÖTV kanununda yapılan toplam değişiklik sayısı 130'dur. Bu değişikliklerin bazıları 2008 küresel krizi sonrası getirilen muafiyetlerdir. 2009, 2011, 2017 ve 2018 yıllarında mobilya, beyaz eşya gibi dayanıklı tüketim malları ya

da taşıtları kapsayacak şekilde toplam yedi defa geçici ÖTV muafiyeti getirildiği görülmektedir. Bu dönemlerdeki muafiyetlerin canlandırıcı maliye politikası aracı olarak kullanıldığı ve temel amacının iktisadi faaliyeti genişletmek olduğu açıktır. Hem değişikliklerin sıklığı hem de daralma dönemlerinde uygulanan muafiyetler birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye ekonomisinde ÖTV'nin (KDV'de olduğu gibi) bir geleneksel olmayan maliye politikası aracı olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türkiye'nin geleneksel olmayan ve mikro çerçeveli maliye politikası uygulamalarının hem iktisadi faaliyet ve makro iktisadi istikrar hem de bütçe ve mali disiplin üzerindeki etkilerinin incelenmeye değer olduğu düşünülmektedir.

ÖTV listelerinde yer alan malların büyük çoğunluğu aynı zamanda KDV'ye de tabidir. Bu durumdaki mal veya hizmetlerin bir kısmında KDV matrahına ödenecek ÖTV tutarı da eklenmektedir. Bu nedenle, söz konusu mal ve hizmetler için ÖTV'nin KDV'si olarak ifade edilebilecek bileşke bir vergi ortaya çıkmaktadır. Bu ek vergi yüküne tabi mallar ÖTV kanununun II sayılı ekinde yer alan Motorlu Araçlar ve III sayılı ekinde yer alan Alkollü İçeceklerdir.

Türk vergi sisteminin diğer üç dolaylı tüketim vergisi belirli mal ve hizmet gruplarına yönelik harcama vergileri olarak düzenlenen ÖİV, BMSV ve ŞOV'dur. Bu üç verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları oldukça düşük, kapsamı da KDV ve ÖTV'ye kıyasla çok daha dardır. ÖİV 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile düzenlenen ve ilk olarak 1999 depreminin yarattığı ekonomik etkilerin bertaraf edilmesi amacıyla 26.11.1999 tarihinde 4481 nolu kanun aracılığıyla yürürlüğe giren bir dolaylı vergidir. İlk kanunda ÖİV'nin geçici süreyle yürürlükte kalması öngörülmüş olsa da 2000 yılındaki süre uzatımının ardından 02.01.2004 tarihli 5035 sayılı kanun ile kalıcı hale getirilmiştir. ÖİV sabit ve mobil telefon işletmecileri tarafından verilen iletişim hizmetleri ve radyo ve televizyon yayınlarının aboneliklerinden tahsil edilmektedir.

Yine 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamında düzenlenen BMSV bankalar ya da benzer finansal kuruluşlar tarafından verilen bankacılık, sigortacılık, menkul kıymet alım satımı ve kambiyo işlemleri gibi finansal hizmetleri vergilendirmektedir. ŞOV ise ilk olarak 5035 sayılı kanun aracılığıyla 6082 sayılı Gider Vergileri Kanunu'na eklenmiş ancak 01.04.2007 tarihinden itibaren 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamına alınmıştır. Türkiye'de düzenlenen her türlü şans oyunlarına katılımdan oransal olarak vergi alınmasını düzenlemektedir.

4. Veri ve Metodoloji

Bu bölümde ilk olarak hanelerin dolaylı vergi yüklerini hesaplamak için kullanılan veri seti ayrıntılı bir şekilde tanımlanmış ardından hanelerin dolaylı vergi yüklerini hesaplama sürecinde gerçekleştirilen varsayımlara ve karşılaşılan kısıtlara yer verilmiştir. Sonrasında dolaylı vergilerin tüketim eşitsizliği üzerindeki etkilerini incelemek için kullanılan artan oranlılık endeksine yer verilmiştir.

4.1. Veri Seti

Hanelerin dolaylı vergi yüklerini hesaplamak için TÜİK tarafından gerçekleştirilen 2004-2019 dönemi Hanehalkı Bütçe Araştırmalarından (HBA) elde edilen veriler kullanılmıştır. HBA'da bir yıl boyunca her ay belirli sayıda hanehalkı ile görüşülerek hanehalklarının aylık harcama bilgileri toplanmaktadır².

HBA, Türkiye nüfusunu temsil etme gücüne sahip bir örneklem kullanılarak 2002 yılından itibaren her yıl düzenli bir şekilde gerçekleştirilmektedir. HBA'nın uygulanma amaçlarından biri hanelerin tüketim yapısı ve tüketim kalıplarında zaman içinde meydana gelen değişiklikleri izlemektir. Bu doğrultuda HBA'da Amaca Yönelik Kişisel Tüketim Sınıflaması'na (COICOP) göre hanelerin anket ayı içinde yaptığı tüm mal ve hizmet harcamalarına ilişkin bilgiler yer almaktadır³.

Tüketim harcamalarının sınıflanmasında 2015 yılına kadar COICOP/HBS, 2015'ten itibaren ise COICOP'un⁴ yeni versiyonu (v.2011) kullanılmaktadır. Bu doğrultuda en ayrıntılı COICOP sınıflandırması olan 5 basamaklı COICOP sınıflandırmasına göre 2004-2014 döneminde 199 olan toplam mal ve hizmet sayısı 2015 yılında 303'e yükseltilmiştir. HBA'nın bu özelliği farklı vergi ve vergi oranlarına tabi harcama kategorileri arasında ayrıma giderek hanelerin dolaylı vergi yüklerinin ayrıntılı bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır.

4.2. Dolaylı Vergi Yüklerinin ve Artan Oranlığın Hesaplanmasına İlişkin Metodoloji

Hanehalkları tarafından tüketilen mal ve hizmetlerin bazıları yalnızca tek bir vergiye tabi iken bazı mal ve hizmetler birden fazla vergi içerebilmektedir. Örneğin gıda ve alkolsüz içecekler alt harcama grubunda yer alan mallara yalnızca KDV uygulanırken alkollü içecekler ve tütün alt harcama grubunda yer alan mallara hem KDV hem de ÖTV uygulanmaktadır. Bu yüzden KDV, ÖTV, ÖİV, BMSV ve ŞOV'a ilişkin vergi oranları elde edilerek HBA ile uyumlu bir şekilde tüm mal ve hizmetler için ayrı ayrı toplam vergi oranlarına ulaşılmıştır. Ayrıca vergilendirme rejiminde sık sık yapılan güncellemeler ve getirilen istisnalar ile vergi oranlarının her yıl değişmesi nedeniyle ele alınan dönemde tüm mal ve hizmetler için toplam vergi oranları (vergi ağırlıkları) yeniden elde edilmiştir. Sonuç olarak bu bilgiler doğrultusunda hanelerin dolaylı vergi yükü aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmıştır.

$$TVY_t^h = \sum_{i=1}^n \frac{c_{i,t}^h}{(1+\tau_{i,t})} * \tau_{i,t}$$

² Örneğin 2016 yılı HBA'da her ay 1296 hanehalkı olmak üzere bir yıl boyunca toplam 15552 hanehalkı ile görüşülmüştür.

³ 12 alt harcama grubundan oluşan 1 basamaklı COICOP sınıflandırması ekteki tabloda raporlanmıştır.

⁴ Bknz: <https://unstats.un.org/unsd/classifications/unsdclassifications/COICOP_2018_-_pre-edited_white_cover_version_-_2018-12-26.pdf>, 02.02.2022.

Yukarıdaki eşitlikte TVY_t^h herhangi bir h hanesinin t yılında ödediği toplam dolaylı harcama vergisi miktarını (toplam dolaylı harcama vergi yükünü) ifade etmektedir. $C_{i,t}^h$, hanenin t yılında her bir i malına ya da hizmetine yaptığı brüt (vergi dahil) harcamayı ifade etmektedir. $\tau_{i,t}$ i malı ya da hizmeti için t yılındaki dolaylı harcamalar için vergi yüzdelerini ifade etmektedir ve beş tür dolaylı verginin toplamından oluşmaktadır. Bu eşitlikte yer alan kesirli kısım $(\frac{C_{i,t}^h}{(1+\tau_{i,t})})$ ise t yılında her bir i malına ya da hizmetine yapılan net (vergilerden arındırılmış) harcamayı vermektedir.

Dolaylı vergilerin artan oranlığın ölçülmesinde kullanılan çok sayıda ölçüt bulunmaktadır. Kakwani (1977) endeksi artan oranlığın ölçülmesinde en sık kullanılan endeksler arasındadır. Başlangıçta gelir vergisinin artan oranlığının ölçülmesi için geliştirilmiş olsa da herhangi bir vergi ya da transferin artan oranlığının ölçülmesinde kullanılması için uygundur. Endeks, seçilen vergi ya da transferin bir refah göstergesine göre sıralanmış hanehalkları (ya da bireyler) boyunca hesaplanmış konsantrasyon katsayısı ile aynı refah göstergesinin vergi öncesi Gini katsayısı arasındaki fark şeklinde ölçülmektedir:

$$K_t = C_{vergi} - Gini_R$$

Endeks değeri seçilen vergi ya da transferin, seçilen refah göstergesinin dağılımına göre ne kadar daha eşit ya da eşitsiz olduğunu ölçmektedir. Endeks değeri -1 ile 1 arasında değer alırken negatif değerler azalan oranlılığı, pozitif değerler ise artan oranlılığı belirtmektedir. Endeksin sıfır ya da sıfıra yakın değer alması ise seçilen vergi ya da transferin eşitsizliğe etkisinin nötr yapıda olduğunu ifade etmektedir.

Kakwani endeksinin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi seçilen birimdir. Hanehalkı Bütçe Anketi araştırmasında hesaplama birimi hanehalklarıdır ve dolayısıyla farklı büyüklükteki hanehalklarının ölçeklendirilmesi önem kazanmaktadır. Literatürde hanehalklarının birim kabul edildiği çalışmalarda, artan oranlılığın ve çeşitli tüketim değişkenlerinin önerilen farklı yöntemlerle hesaplanmış hanehalkı büyüklüklerine göre düzeltilmesinin gerekli olduğu ifade edilmektedir (Atkinson et al., 1995). Bu çalışmada OECD tarafından önerilen ve Hanehalkı Bütçe Anketi’nde sunulan OECD eşdeğer hanehalkı büyüklüğü tanımı kullanılmıştır. OECD hanehalkı eşdeğer büyüklüğü, hanedeki ilk yetişkin bireyi 1, diğer 14 yaş ve üstü yetişkinleri ise 0.5 değeri ile ağırlıklandırmaktadır. 14 yaş altı çocukları ise 0.3 katsayısı ile ağırlıklandırarak hanehalkı eşdeğer büyüklüğü elde edilmektedir. Çalışma kapsamında Thomas (2021)’de önerilen alternatif hanehalkı eşdeğer büyüklük tanımları da kullanılmış, sonuçların benzerlik gösterdiği görülmüştür.

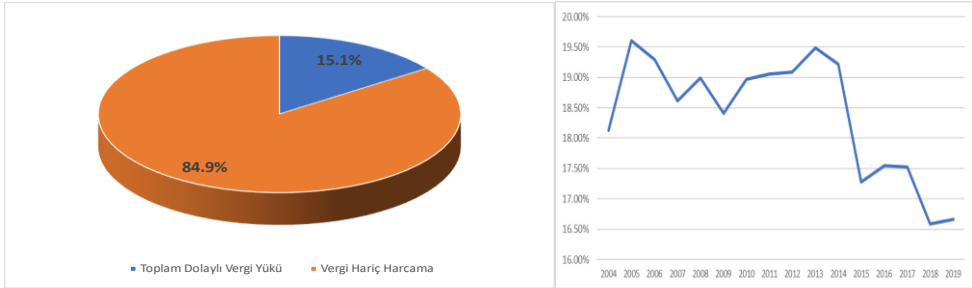
Ev sahipleri için tahmin edilen izafi kiralar hanehalkı bütçesi içerisinde gerçek bir harcama olarak yer almamaktadır. Gerçek kiralar ise, hanehalklarının harcamaları içerisinde yer alsa da dolaylı tüketim vergilerinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla kira harcamaları vergiden muaf ve bu nedenle artan oranlılığı incelerken harcamalar içerisinde değerlendirilmesi oldukça tartışmalıdır (Thomas, 2020). Bu çalışma boyunca temel göstergelerin tümü, gerçek ve izafi kiraların dahil edildiği toplam harcamalar ile

hesaplanmıştır. Ancak gerekli olduğunda kiralardan dışlandıği toplam harcamalarla göstergelerin nasıl değiştiği belirtilmiştir.

5. Bulgular

KDV, ÖTV, ÖİV, BMSV ve ŞOV’dan oluşan dolaylı vergiler tüketicilerden, harcamaları sırasında doğrudan fiyata yansıtılarak tahsil edilmektedir. Dolayısıyla tüketiciler harcamaları sırasında fiyatlarda içerilmiş olarak bu dolaylı vergileri ödemektedirler. Türkiye’de hanehalklarının toplam harcamaları içerisinde dolaylı vergilerin payına ilişkin tanımlayıcı istatistikler dolaylı vergi yükünü belirlemeye imkân sağlamaktadır. Şekil 1 çalışmanın örneklemini oluşturan 2004-2019 yılları arasında Türkiye’de hanehalklarının bütçesi içinde dolaylı vergi yükünün ortalama payını ve bu payın yıllar içerisindeki seyrini göstermektedir. Buna göre, Türkiye’de hanehalklarının toplam harcamalarının ortalama %15,1’i dolaylı vergi ödemesi olarak gerçekleşmiştir. Bu oran hesaplanırken hanehalklarının yaptığı tüm harcamalar dikkate alınmıştır. Eğer izafi kira harcamaları dışlanırsa bu oran %17,6’ya yükselirken hem izafi kiralardan hem de gerçek kiralardan dışlandığında dolaylı vergi yükünün hanehalkı bütçesi içerisindeki payı %18,6 olarak ölçülmektedir⁵.

Şekil: 1
Toplam Dolaylı Vergi Yükünün Hanehalkı Bütçesi İçindeki Payı



Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

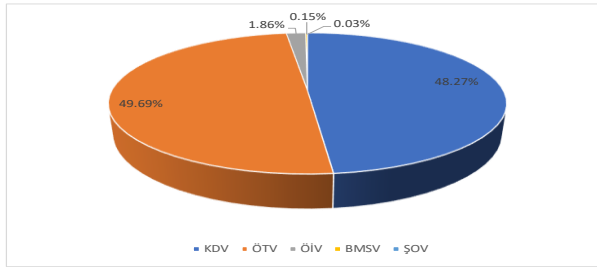
Şekil 1 aynı zamanda toplam dolaylı vergi yükünün hanehalkı bütçesi içindeki payının incelenen dönemde yıllar içindeki seyrini sunmaktadır. Toplam dolaylı vergi yükünün 2004-2019 döneminde dalgalı bir seyir izlediği anlaşılmaktadır. İlk olarak 2005 yılından başlayan bir düşüş trendi göze çarpmaktadır. Ancak bu trend 2008 yılında kesintiye uğramaktadır. 2008 yılında yaşanan küresel finansal krizle birlikte toplam dolaylı vergi yükünün bütçedeki payı takip eden beş yıl boyunca düzenli biçimde artış göstermiştir. Artış trendi kriz döneminde takip edilen genişletici maliye politikalarına karşın hanehalkı harcamasındaki daralmanın daha baskın olduğunu ve izlenen geleneksel olmayan maliye

⁵ Kira ödemelerinin hiçbir dolaylı vergi türüne konu olmaması ve bazı yazarlar tarafından bir harcama türünden daha çok transfer olarak kategorilendirilmesi nedeniyle, bazı kira harcamalarının dışlandıği hesaplamaların kullanıldığı görülmektedir.

politikalarının (vergi muafiyetlerinin) güçsüz kaldığını ima etmektedir. Yıllar içindeki seyrinde gözlemlenen üçüncü dönem ise 2013 sonrası süregelen düşüş trendidir. Bu dönemde toplam dolaylı vergi yükünün hanehalkı bütçesi içindeki payı kademeli biçimde düşmüştür. Bu düşüşte daha sonraki bölümlerde gösterileceği gibi, 2015 yılından itibaren ÖTV oranlarındaki görece düşüşün etkili olduğu değerlendirilmektedir. Toplam dolaylı vergi yükünün bu seyrini, alt bölümlerde görülebileceği üzere KDV’nin hanehalkı bütçesi içindeki payının seyrine oldukça benzemektedir.

Şekil 2 toplam dolaylı vergi yükünün beş dolaylı vergi türü arasında nasıl dağıldığını göstermektedir. Türkiye’de toplam dolaylı vergi yükünün neredeyse tamamı KDV ve ÖTV’den oluşmaktadır. Bu iki vergi türünün toplam dolaylı vergiler içerisindeki payı %98’dir. ÖİV, BMSV ve ŞOV toplamı dolaylı vergi yükünün yalnızca %2’sini oluşturmaktadır. Bu oranlar, dolaylı vergiler arasında yalnızca KDV ve ÖTV’nin yeniden dağıtım ya da mali canlandırma amacı taşıyan maliye politikasının bir aracı olabileceğini ifade etmektedir ve bu nedenle çalışmanın kalanında diğer üç dolaylı vergi çeşidi analiz kapsamı dışında bırakılmıştır.

Şekil: 2
Toplam Dolaylı Vergi Yükünün Dolaylı Vergiler Arasında Dağılımı



Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

Hanehalkı bütçesi içerisinde KDV ve ÖTV’nin payı ise birbirine çok yakındır. KDV’nin payı %48,3 iken ÖTV’nin payı %49,7’dir. İki oranın yakınlığı Türkiye’de ÖTV oranlarının ve kapsamının genişliğine işaret etmektedir. KDV’nin toplam dolaylı vergiler içerisindeki payı uluslararası ortalamalar ile benzerlik göstermektedir. Örneğin İngiltere’de KDV’nin toplam dolaylı vergiler içerisindeki payı %45’tir (House of Commons, 2021). Ancak Türkiye’de ÖTV’nin toplam dolaylı vergiler içindeki payı oldukça yüksektir. 2018 yılı itibariyle OECD ülkeleri ortalamasında ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %7,2 iken Türkiye’de bu oran %14,9 ile OECD ülkeleri arasında en yüksektir (Thomas, 2021).

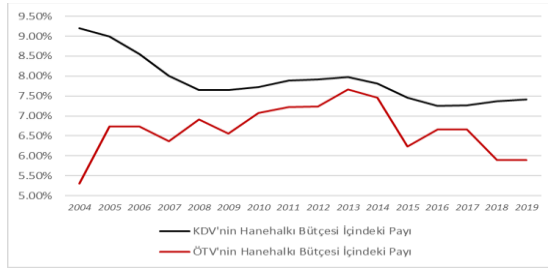
5.1. Hanehalklarının KDV ve ÖTV Yükü

KDV hanehalkı bütçesi içerisindeki payı açısından ikinci sırada yer alıyor olsa da kapsamı açısından en geniş dolaylı tüketim vergisidir. Kanunda ekli listelerde belirtilen

istisnalar hariç tüm mal ve hizmetlerden KDV tahsil edilmektedir. Bu nedenle vergi tabanı en yaygın vergi türü olduğu söylenebilir. Şekil 3'te Türkiye'de çalışmanın incelediği dönem olan 2004-2019 yılları arasında hanehalklarının bütçesi içerisinde KDV ve ÖTV'nin payları yer almaktadır. KDV'nin bütçe içerisindeki payı tüm yılların ortalamasında %7,9 olarak gerçekleşirken bu oranın zaman içerisinde sınırlı bir azalma gösterdiği görülmektedir. 2004 yılında hanehalkı bütçesinin %9,2'si KDV ödemesinden oluşurken, 2018 yılında bu oran %7,4'e gerilemiştir. Bu düşüşte 2004 yılında tıbbi ürünler ve hizmetler, 2006 yılında ise giyim ürünlerinde olduğu gibi düşük KDV oranına tabi malların listesinin giderek genişletilmesinin etkili olduğu düşünülmektedir⁶. KDV'deki düşüş trendinin benzer biçimde toplam dolaylı vergi yüküne yansdığı da görülmektedir.

Türkiye'de yürürlükte olan KDV mevzuatında istisnalar ve indirimli oranlar hariç uygulanan standart KDV oranı %18 olarak belirlenmiştir. Bu oran, OECD ülkelerinde 2020 yılı itibarıyla %27 (Macaristan) ve %10 (İsviçre ve Kanada) arasında değişmekle birlikte, Türkiye'de geçerli standart KDV oranı AB ülkeleri (ortalama %21,8) ve OECD ülkeleri (ortalama %19,3) ortalamalarından düşüktür (OECD, 2021).

Şekil 3
KDV ve ÖTV'nin Hanehalkı Bütçesi İçindeki Payı



Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

ÖTV ise uygulama esası itibarıyla KDV'den farklı yapıdadır. ÖTV kanununda ekli listede belirtilen mal ve hizmetlerin tüketiminden yine listede belirtilen oranda (ya da tutarlarda) vergi alınması söz konusudur. Bu açıdan değerlendirildiğinde KDV'ye tabi olmayan mallar istisna konumdayken, ÖTV'de istisnai mallardan vergi alınmaktadır. Bu nedenle ÖTV'nin kapsamı çok daha dardır.

Şekil 3 Türkiye'de hanehalklarının bütçeleri içerisinde ÖTV'nin payını yıllar itibarıyla göstermektedir. Buna göre, öncelikle ÖTV yükünün ortalamada KDV yükünden

⁶ KDV yükünde, 2008 küresel krizini takip eden beş yıllık dönem hariç bir azalma trendi olduğu anlaşılmaktadır. Toplam dolaylı vergi yükünde de aynı dönemlerde azalmaya neden olan bu düşüşün bir nedeni yukarıda belirtildiği gibi, hanehalklarının bütçesi içerisinde önemli yer tutan bazı mal ve hizmetlerin indirimli KDV kapsamına alınmasıdır. Ancak bir nedeni de tüketicilerin harcama kalıplarındaki değişim olabilir. KDV yükündeki değişimin bu iki kaynak arasında ayrıştırılması, dinamik bir model tahmini gerektirmekte ve bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır.

düşük olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte, ÖTV yükünün yıllar içerisinde iki belirgin trende sahip olduğu görülmektedir. 2004 ile 2013 yılları arasında ÖTV yükünde güçlü bir artış trendi göze çarpmaktadır. Bu dönemde hanehalklarının bütçesi içerisinde ÖTV’nin payı ortalamada 2,5 puan artmıştır. Ancak 2013 yılından itibaren örneklem sonuna dek izlenen belirgin düşüş trendi ile birlikte 2019 yılı itibariyle bu pay yeniden %6’nın altına gerilemiştir.

Şekil 1 ve Şekil 3’ün birlikte incelenmesi, toplam dolaylı vergi yükünde ortaya çıkan değişmelerin kaynağının belirlenmesini sağlamaktadır. Toplam dolaylı vergi yükünde 2005-2009 yılları arasındaki azalmanın KDV yükündeki düşüştü, 2009-2013 arasındaki artış ile 2013-2019 dönemindeki azalmanın ise hem KDV hem ÖTV’den kaynaklandığı görülmektedir.

Tablo 1. ise hanehalklarının KDV ve ÖTV yüklerinin ana mal grupları arasında nasıl dağıldığını göstermektedir.

Tablo: 1
Hanehalklarının KDV ve ÖTV Yükünün Ana Mal ve Hizmet Grupları Arasında Dağılımı

KDV					
Mal ve Hizmet Grubu	Ortalama	2004	2009	2013	2019
Gıda	%17,2	%20,5	%19,4	%16,3	%18,5
İçecekler ve Tütün Ürünleri	%3,4	%4,0	%3,9	%3,2	%3,4
Giyim	%5,1	%10,1	%4,8	%4,8	%5,0
Barınmaya İlişkin Harcamalar	%17,3	%16,5	%18,7	%17,5	%16,2
Dayanaksız Tüketim Malları	%10,9	%10,2	%10,4	%11,2	%10,4
Sağlık Harcamaları	%1,9	%2,9	%1,8	%1,8	%2,2
Ulaşım Harcamaları	%18,7	%11,8	%16,0	%19,1	%17,6
Telekomünikasyon Harcamaları	%6,3	%6,2	%7,1	%6,5	%5,9
Spor, Hobi ve Eğlence Harcamaları	%4,9	%3,3	%4,3	%5,0	%5,2
Eğitim Harcamaları	%2,1	%1,6	%1,8	%2,1	%2,4
Konaklama ve Dışarıda Yemek	%4,9	%6,9	%4,8	%5,3	%4,2
Çeşitli Kişisel Mal ve Hizmetler	%7,4	%5,8	%7,0	%7,1	%8,9
Toplam	%100	%100	%100	%100	%100
ÖTV					
Mal ve Hizmet Grubu	Ortalama	2004	2009	2013	2019
Akaryakıt ve Yağlar	%39,0	%51,6	%51,9	%44,1	%30,4
Motorlu Araçlar	%19,2	%13,7	%9,2	%17,4	%16,3
Alkollü İçecekler ve Tütün Ürünleri	%30,8	%27,7	%28,4	%28,1	%41,0
Kişisel ve Lüks Tüketim Maddeleri	%10,9	%6,9	%10,6	%10,4	%12,2
Toplam	%100	%100	%100	%100	%100

Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

COICOP sınıflandırmasının birinci basamak ayrımında yer alan 12 ana mal ve hizmet grubu içerisinde KDV yükünün en büyük payını oluşturan gruplar sırasıyla Ulaşım Harcamaları, Barınmaya İlişkin Harcamalar ve Gıda Harcamalarıdır. Bu üç gruptaki mal ve hizmetler için ödenen KDV, toplam KDV yükünün yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Gıda grubunda yer alan malların büyük çoğunlukla düşük KDV oranına tabi mallar arasında yer almasına rağmen yüksek KDV yükü yaratmasının temel nedeni, hanehalkı bütçesi içerisinde gıdanın yüksek payıdır. Öte yandan sağlık ve eğitim sektörlerinin hanehalkı bütçesi içerisindeki payı, kamunun bu sektörlerdeki ücretsiz arzı nedeniyle düşüktür ve buna bağlı olarak KDV yükü de en düşük iki mal grubudur. Bu açıdan değerlendirildiğinde,

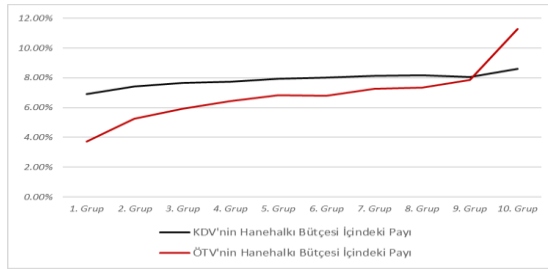
hanehalklarının KDV yükünün temel belirleyicisinin ilgili mal grubunun hanehalkı bütçesinden aldığı pay olduğu söylenebilir. Tablodan görülebilecek bir diğer bulgu ise ulaşım harcamalarının yarattığı KDV yükünde 2004 ile 2019 arasında yaşanan önemli artıştır.

ÖTV yükünün ise temel kaynakları Akaryakıt ve Yağlar ile Alkollü İçecekler ve Tütün Ürünleridir. Bu iki gruptaki mallara yapılan tüketime ödenen ÖTV toplam ÖTV yükünün sırasıyla %39 ve %30'unu oluşturmaktadır. Öte yandan yıllar içerisinde değişim izlendiğinde, Akaryakıt ve Yağlar kategorisinde 2004 yılından 2019 yılına önemli bir azalış görülmektedir. Burada, 2018 yılında yürürlüğe giren ve akaryakıttaki vergi oranlarını fiyat hareketlerine bağlı olarak değiştiren eşel mobil⁷ sisteminin yarattığı geçici etkinin belirgin olduğu ifade edilmelidir. Bu gruptaki ÖTV düşüşü özellikle örneklemin son beş yıllık döneminde izlenmektedir. Alkollü İçecekler ve Tütün Ürünleri grubunun payı ise yaklaşık %50 artmıştır. Benzer şekilde Kişisel ve Lüks Tüketim Maddelerinin payında da yaklaşık %77'lik bir artış tespit edilmiştir.

5.2. Harcamalara göre KDV ve ÖTV'nin Artan Oranlılığı

KDV'nin artan oranlılığını incelemek için ilk olarak artan harcama düzeylerinde KDV yükü tespit edilmiştir. Bunun için, her yıldaki anket örneklemine dahil edilen hanehalkları harcama düzeylerine göre 10 gruba ayrılmıştır⁸. Şekil 4 farklı harcama gruplarındaki hanehalklarında KDV'nin bütçe içindeki payını göstermektedir.

Şekil: 4
Harcama Gruplarına Göre KDV ve ÖTV'nin Hanehalkı Bütçesi İçindeki Payı (2004-2019)



Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

⁷ Eşel Mobil sisteminin başladığı 2018 yılından itibaren akaryakıt fiyatlarındaki artışlar vergi indirimiyle telafi edilerek pompa fiyatlarına yansıtılmamıştır. Eşel mobil sisteminin uygulandığı dönem boyunca akaryakıtta ÖTV oranı sifıra kadar indirilmiştir. Enerji Bakanı'nın açıklamasına göre Ekim 2019 itibarıyla bu yöntemle vazgeçilen vergi tutarı 52 milyar TL'ye ulaşmıştır (Anadolu Ajansı, 2019).

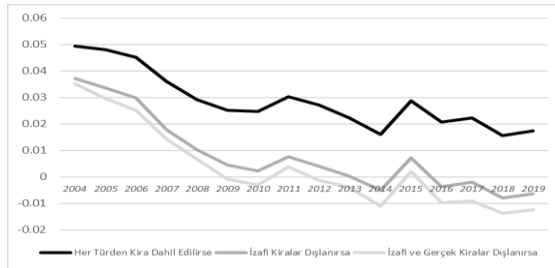
⁸ Harcama grupları belirlenirken tüm örnekleme on dilime bölmek yerine, her yıl kendi içerisinde on dilime bölünmüştür. Örneğin herhangi bir i. gruba karşılık gelen değer, her yıl i. gruba giren hanelerin vergi yüklerinin ortalamasıdır.

Buna göre, KDV'nin hanehalkı harcamaları içerisindeki yüzde payının harcama dilimleri boyunca arttığı açıktır. En düşük harcama grubunda KDV yükü hanehalkı bütçesinin %7,25'ini oluştururken, en üst harcama grubunda bu oran yaklaşık %8,5'e çıkmaktadır. Sonuç olarak, yalnızca KDV yükünün harcama dilimleri boyunca nasıl değiştiğine bakıldığında KDV'nin artan oranlı olduğu görülmektedir. Ancak gruplar arasındaki fark oldukça düşüktür. Şekil 4 ÖTV'nin ise açıkça artan oranlı olduğunu göstermektedir.

Artan oranlılığı niceliksel olarak belirlemenin bir yolu literatürde sıklıkla kullanılan artan oranlılık endeksleridir. Şekil 5 KDV için ödenen tutarlar ile tüketim eşitsizliğini temsil eden harcama dağılımı kullanılarak her yıl için hesaplanan Kakwani endeks değerlerini göstermektedir. Şekil 5'te literatürde gerçek ve izafi kiralardan harcamaya dahil edilip edilmemesine ilişkin tartışmalara ithafen olası üç senaryoda endeks değerleri sunulmuştur.

Kiralardan harcamalar içerisinde değerlendirilmesinin yarattığı fark Şekil 5'te açıkça görülmektedir. İzafi ve gerçek kiralardan dahil edildiği hesaplama göre, Kakwani endeksi tüm yıllar boyunca pozitif değerler almaktadır ve KDV'nin artan oranlılığını ifade etmektedir. Bununla birlikte, Şekil 5'in ima ettiği sonuçları birkaç maddede toplamak mümkündür. Öncelikle, KDV'nin artan oranlı olup olmadığı tüm dönem ortalamasında harcamaların hesaplama biçimine bağlı olarak değişmektedir. Eğer izafi kiralardan ya da tüm kiralardan harcamalardan dışlanırsa, KDV'nin sıfır değerine yakın olsa da azalan oranlı olduğu görülmektedir. Bu durum literatürdeki çelişkili sonuçları desteklemekle birlikte, kiralardan dolaylı vergilere tabi olmaması ve kira harcamalarının Türkiye'deki hanehalklarının bütçelerinde aldığı yüksek pay dikkate alınmalıdır.

Şekil: 5
KDV'nin Artan Oranlığı



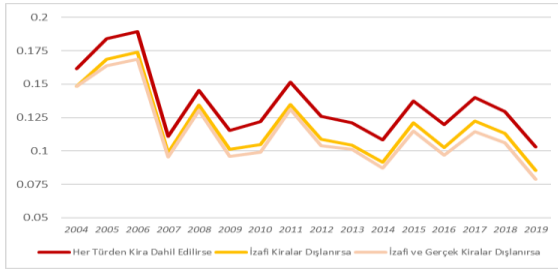
Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

Ancak izafi kiralardan ya da hem izafi hem de gerçek kiralardan dışlandığında Kakwani endeksinin 2008 krizinden sonraki bazı yıllarda negatif değerler aldığı görülmektedir. Öte yandan, tüm hesaplama biçimlerinde ortak sonuç, endeksin düzey değeri hangi bölgede olursa olsun örneklemin başından itibaren görülen ve özellikle 2008 yılındaki küresel finansal krizden sonra hızlanan düşüştür. Kiralardan dışlandığı durumda 2008 krizinden itibaren KDV'nin azalan oranlı olduğu görülmekte iken kiralardan dahil edildiği durumda

artan oranlığın devam ettiği ancak önemli ölçüde azalarak sifıra yaklaştığı fark edilmektedir. 2008 krizinden bu yana neredeyse sıfır düzeyinde devam ederek nötr bir vergi yapısındadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, KDV'nin tüketim eşitsizliği üzerindeki etkisinin giderek bozucu bir hale dönüşmesi yöntemden bağımsız biçimde izlenmektedir.

Kakwani endeksi vasıtasıyla artan oranlılık ölçümleri ÖTV için de ayrıca yapılmış ve Şekil 6'da sunulmuştur. ÖTV harcama hesaplama biçimlerinin tümüne göre hem örneklem ortalamasında hem de her yıl pozitif değerler almaktadır. Bir başka deyişle, ÖTV istisnasız biçimde artan oranlıdır. Ancak, 2006 yılında başlayan keskin düşüşle birlikte artan oranlığın KDV'nin seyrine benzer biçimde azaldığı görülmektedir. ÖTV ile KDV arasında artan oranlılık açısından iki önemli fark şu şekilde özetlenebilir. Birincisi, ÖTV her dönem pozitif değerler almaktadır ve KDV'ye kıyasla endeks değeri daha yüksektir. İkincisi ise, ÖTV oranlarının mal bazında altı ayda bir yeniden belirlenmesinin etkisiyle endeks değerleri oldukça oynaktır.

Şekil: 6
ÖTV'nin Artan Oranlığı



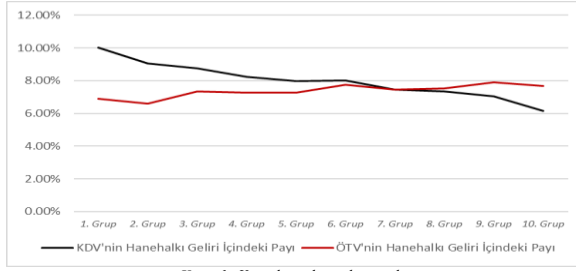
Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

Vergilerin artan oranlığına ilişkin literatürde tartışılmalı konulardan birisi de refah göstergesi olarak hangi değişkenin kullanılacağıdır. Dolaylı vergi yükünün tüketim dağılımı ile mi yoksa gelir dağılımı ile mi kıyaslanacağı tartışılmaktadır. Bir başka açıdan değerlendirildiğinde bu tartışma dolaylı vergilerin hangi refah göstergesinin dağılımı üzerindeki etkisinin inceleneceği ile ilgilidir. İkinci bölümde açıklandığı üzere, vergi yükünü gelir dağılımı boyunca takip eden çalışmalar tüketim düzleştirmesinin düşük gelir gruplarında finansal piyasalara erişimdeki kısıtlar nedeniyle mümkün olmadığını savunmaktadır. Bazı çalışmalar ise tüketimin ömür boyu gelirin çok daha isabetli bir göstergesi olduğunu iddia etmekte ve vergi yükünü tüketim grupları boyunca takip etmektedir. Bu çalışma Türkiye'de dolaylı vergi yükünün artan oranlığını incelerken refah göstergesi olarak tüketim değişkenini kullanmaktadır. Bu bölümde ise aynı analizin gelir değişkeni kullanılarak tekrarlanması durumunda elde edilen bulgular sunulmaktadır.

Şekil 7 KDV ve ÖTV ödemelerinin hanehalkı aylık geliri içindeki payını gelir grupları boyunca izlemektedir. Buna göre, her iki vergi türünün artan oranlığı arasında önemli derecede fark bulunmaktadır. KDV'nin gelir içindeki payı gelir dilimleri arttıkça

azalmaktadır. Dolayısıyla KDV’nin gelire göre azalan oranlı bir vergi olduğu ortaya çıkmaktadır. Öte yandan ÖTV ise oldukça düşük düzeyde de olsa artan oranlı yapıda tespit edilmektedir.

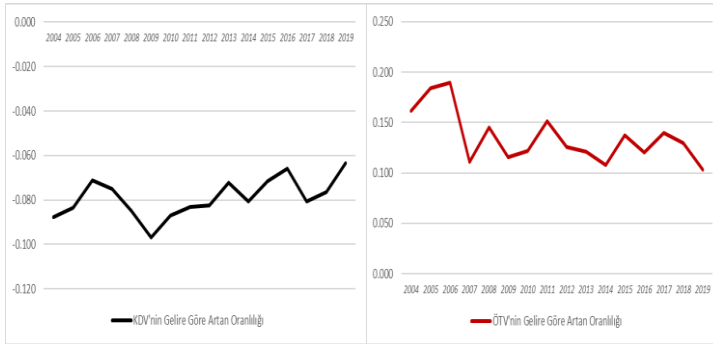
Şekil: 7
Gelir Gruplarına Göre KDV ve ÖTV’nin Hanehalkı Geliri İçindeki Payı (2004-2019)



Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

Şekil 8 ise hem KDV hem de ÖTV için gelire göre hesaplanmış Kakwani endeks sonuçlarını sunmaktadır. Artan oranlılığın ölçümü için kullanılan endeks değerinin hesaplanmasında KDV ve ÖTV yüklerinin hanehalkları boyunca dağılımları, bu kez hanehalkı yıllık reel gelirin dağılımı ile karşılaştırılmıştır. Harcama dağılımına göre tüm yıllar boyunca artan oranlı olduğu belirlenen ÖTV, gelire göre hesaplandığında da tüm yıllarda pozitif değer almaktadır. Yine 2006 yılındaki düşüş ve sonrasındaki oynak seyir takip edilebilmektedir. Bu açıdan bulguların tutarlı olduğu söylenebilir.

Şekil: 8
KDV ve ÖTV’nin Artan Oranlığı (2004-2019)

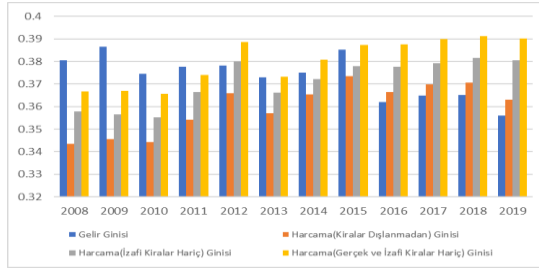


Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

KDV açısından incelendiğinde ise harcamaya göre ve gelire göre yapılan hesaplamalarda önemli fark olduğu göze çarpmaktadır. KDV’nin çeşitli türde tanımlanmış harcamaların dağılımı ile kıyaslandığında, bazı dönemler hariç pozitif değerler ortaya çıkmıştır. Ancak hanehalklarının yıllık reel gelirlerine göre hesap edildiğinde, KDV’nin tüm

yıllar boyunca negatif değerler aldığı, bir başka deyişle azalan oranlı olduğu söylenebilir. KDV'nin gelir dağılımı ile kıyaslandığında azalan oranlı olduğu şeklindeki bulgu Albayrak (2010) ile uyumludur. KDV'nin artan oranliliğında harcama ve gelire göre elde edilen farklı sonuçlar da literatürle uyumludur (örn., Thomas, 2021). Şekil 8, Kakwani indeksinde dalgalanmalar olsa da 2004-2019 yılları arasında değişimin çok büyük boyutlu olmadığını göstermektedir.

Şekil: 9
Tüketim ve Gelir Gini Katsayıları (2008-2019)



Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

KDV'nin tüketim ve gelire göre hesaplanan artan oranlılıkları arasındaki farkın nedeni olarak iki husus iddia edilebilir. Bunlardan ilki, kira harcamalarının hesaplamaya nasıl dahil edileceği tartışmasına ilişkindir. Eğer kira harcamaları dolaylı vergilere tabi olmamasına rağmen harcamalardan dışlanmazsa tüketim ve gelire göre yapılan hesaplamalar KDV'nin artan oranlı olduğunu işaret etmektedir. Bu durum, Türkiye'de kira harcamalarının gelir dağılımı ve tüketim dağılımı üzerindeki etkilerinin dikkatle incelenmesi ve hesaba katılması gerektiğini göstermektedir. İkinci husus ise Türkiye'de gelir ve tüketim dağılımının incelenen dönemde izlediği seyrin birbirinden farklı olmasıdır. Şekil 9'dan görülebildiği üzere, 2004-2019 döneminde Türkiye'de gelir dağılımı az da olsa düzelleme eğilimi gösterirken tüketim dağılımı giderek bozulmaktadır. Bu da tüm mal ve hizmet harcamalarından alınan KDV'nin gelir ve tüketime göre artan oranlılığının farklı olmasına neden olmaktadır. 2004-2015 arası gelir dağılımı harcama dağılımına göre daha eşitsiz iken harcama eşitsizliği zaman içinde artarak 2016 sonrası gelir eşitsizliğini geçmiştir.

5.3. Alternatif KDV Rejimleri ve Artan Oranlılığa Etkisi

Çalışmada son olarak alternatif KDV rejimleri tanımlanması ile bu rejimlerde artan oranlılığın nasıl değiştiği ölçülerek politika çıkarımı sağlanmaya çalışılmıştır. KDV'nin sığıraya yakın ya da azalan oranlı olduğuna dair bulgular, harcama diliminin alt gruplarında yer alan hanehalklarının daha yüksek KDV yükü ile karşılaştıklarını göstermektedir. Bu bölümde oluşturulan alternatif KDV rejimleri belirlenirken bu bilgiyi temel alan bir strateji geliştirilmiştir. Bu doğrultuda öncelikle, temel 12 mal ve hizmet grubu için KDV yüklerinin artan oranlı olup olmadığı belirlenmiştir. Ardından harcama grubuna göre en alt iki yüzde

onluk dilimde yer alan hanelerin bütçeleri içerisinde 12 mal ve hizmet grubunun ağırlığı ölçülmüştür.

Ek 1'de yer alan şekilde görülebilecek bilgiler kullanılarak KDV'nin artan oranlı olmasını sağlayacak ya da artan oranlılığını iyileştirecek dört alternatif KDV rejimi senaryosu tasarlanmıştır. Birinci rejimde, tüm gıda ürünlerinden alınan KDV'nin % 1 olduğu bir KDV rejimi belirlenmiştir. Son yıllarda hem Türkiye'de giderek daha fazla gıda ürününde KDV oranlarının düşürülmesi hem de uluslararası örneklerde 2014 yılından bu yana gıda ürünlerindeki KDV'nin düşürülmesi birinci rejimin uygulanabilirliğini göstermektedir. İkinci rejim ise birinci rejime ek olarak Alkolsüz İçecekler kategorisindeki mallar için de KDV'nin % 1'e düşürüldüğü bir senaryoyu tanımlamaktadır. Üçüncü rejimde ise Türkiye'de düşük harcama düzeyindeki hanehalklarının bütçesi içerisinde konuta ilişkin harcamaların önemli bir paya sahip olduğu gerçeğinden hareket etmektedir. Bu rejimde, hanehalklarının konutla ilgili olarak yaptıkları elektrik, su ve doğalgaz ödemelerinin KDV'den muaf olduğu bir senaryo izlenmiştir. Son olarak, alternatif KDV rejimlerinin dördüncüsünde toplu ulaşım için yapılan harcamaların KDV'den muaf tutulduğu varsayılmıştır.

Tablo 2 alternatif KDV rejimlerinde artan oranlılığın ve tüketim eşitsizliğinin nasıl değiştiğini göstermektedir. Halihazırda yürürlükte olan KDV rejiminde ve diğer alternatif rejimlerde Kakwani artan oranlılık endeksi hesaplanmış ve alternatif senaryoların uygulamaya konması halinde artan oranlılığın nasıl değişeceği gösterilmiştir. Aynı zamanda geçerli rejimde ve alternatif rejimlerde tüketim eşitsizliğini yansıtan Gini değeri ölçülmüş ve alternatif rejimlerde tüketim eşitsizliğinin azalıp azalmayacağı sorusu yanıtlanmıştır.

Tablo: 2
Alternatif KDV Rejimlerinde Artan Oranlık ve Tüketim Dağılımı

	Geçerli	Rejim 1	Rejim 2	Rejim 3	Rejim 4
Toplam Harcamalara Göre Kakwani Endeksi	% 1,72	% 5,17	% 5,32	% 3,97	% 2,58
Kiraların Dışlandığı Harcamalara Göre Kakwani Endeksi	-% 1,24	% 2,03	% 2,19	% 1,15	-% 0,36
Tüketim Gini Değeri	35,88	36,06*	36,07*	35,97*	35,88*

Kaynak: Yazarların hesaplamasıdır.

İlk olarak, tüm alternatif rejimlerde artan oranlılığın iyileştiği tespit edilmiştir. Örneğin geçerli rejimde tüm harcamalar dahil edildiğinde ölçülen artan oranlılık endeksi % 1,72 iken, alternatif rejimlerde % 2,58 ile % 5,32 arasında değişmektedir. Bunun ötesinde, tüm kira harcamaları dışlanarak yapılan hesaplamalarda geçerli rejimde -% 1,24 değerini alarak azalan oranlı yapıya geçmektedir. Öte yandan, artan oranlılığın iyileşmesinde en büyük etki birinci ve ikinci rejimde gerçekleşmiştir. Gıda ürünlerindeki ya da gıda ürünleri ile alkolsüz içeceklerdeki KDV'nin % 1'e düşürülmesi artan oranlılığı çok büyük ölçüde iyileştirerek tüketim dağılımını düzeltici etki meydana getirmektedir. Son olarak, alternatif rejimlerin tümünde Gini katsayılarının geçerli rejimdeki Gini katsayısından yüksek olması ve aradaki farkın istatistiki olarak anlamlı olması, alternatif rejimlerde tüketim eşitsizliğinin azaldığı sonucunu desteklemektedir. Bu bölümdeki hesaplamalarda

KDV'deki değişimlerin fiyatlara tamamen yansdığı varsayılmaktadır. Bu nedenle burada elde edilen sonuçlar kesin etkilerden çok ortaya çıkabilecek etkilerle ilgili ipuçları olarak değerlendirilmelidir.

6. Sonuç

Türkiye'de vergi rejimi dolaylı vergilerin baskın olduğu bir yapıya sahiptir. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler toplam vergi gelirlerinin çoğunluğunu oluştururken kamu maliyesi için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Benzer ülke örnekleriyle kıyaslandığında Türk vergi sistemi dolaylı vergilerin baskınlığı açısından ayrılmaktadır. Bu ayrılmada, Türkiye'deki hanehalklarının bütçelerinde KDV kadar yük oluşturan ÖTV'nin de yaygın ve yüksek oranlı olması rol almaktadır.

Bu çalışma TÜİK tarafından düzenli olarak yıllık derlenen ve Türkiye'yi temsil etme kabiliyetine sahip Hanehalkı Bütçe Anketleri'ni Tüketici Fiyat Endeksi'nin baz yılı olan 2003 yılından başlayarak 2019 yılına dek olan dönem için kullanarak; öncelikle dolaylı vergi yüklerini belirlemiş ve ardından tüketim eşitsizliğine etkisini ölçmeye çalışmıştır. Bu noktada, Hanehalkı Bütçe Anketi'nde yer alan her bir mal ve hizmete ait harcama verisi en ayrıntılı haliyle kullanılmış ve bu mal ve hizmetlerin tabi olduğu KDV, ÖTV, ÖİV, BMSV ve ŞOV oranları ilgili kanun ve tebliğlerden detaylı bir çalışma ile bahsedilen dönem için belirlenmiştir. Bu amaçla beş dolaylı vergi türü için hem kanun tebliğleri hem de kanunda değişiklik yapan kararlar incelenmiş ve her bir mal ve hizmete ait vergi oranlarını ifade eden vergi matrisleri oluşturulmuştur. Bu vergi matrisleri vasıtasıyla hanehalklarının dolaylı vergi yükleri belirlenmiş, dağılımları incelenmiş ve artan oranlılığı analiz edilmiştir.

Çalışmanın bulgularından çıkarılabilecek sonuçlardan ilki, Türkiye'de hanehalklarının vergi yükünün incelenen dönemde dalgalı bir seyir izlediğidir. Türkiye'de hanelerin vergi yükü 2005-2009 arası azalmış, 2009-2013 arası artmış, 2013-2019 arası azalmıştır. İlk dönemdeki düşüş büyük ölçüde KDV kaynaklıdır. Sonraki dönemlerdeki değişim ise hem KDV hem ÖTV kaynaklıdır. İzlenen bu trendler, 2008 küresel finans krizinin hem maliye politikasındaki etkilerinin hem de tüketicilerin tüketim kalıplarındaki değişiminin belirgin olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Kriz sonrası dönemde çok sayıda geçici vergi muafiyeti uygulanması, vergi oranlarında geçmiş yıllardaki trendin aksine değişiklikler yapılması ve değişiklik sayılarının artması maliye politikasında kriz izlerini ve izlenen geleneksel olmayan maliye politikalarını işaret etmektedir.

Dolaylı vergilerin neredeyse tamamını oluşturan KDV ve ÖTV'nin tüketim eşitsizliğini incelemek için yapılan artan oranlılık analizlerinde belirgin sonuç, artan oranlılığın hem iki vergi türünde hem de kullanılan refah türlerine göre değişiklik göstermesidir. Literatürde de tartışmalı olan refah göstergelerinden harcama kullanıldığında KDV'nin çoğunlukla artan oranlı olduğu ancak gelire göre bakıldığında azalan oranlı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla KDV tüketim eşitsizliğini çok düşük ölçüde de olsa düzelterken gelir eşitsizliğini bozmaktadır. ÖTV ise tüm farklı hesaplamalara göre artan oranlı bir vergi

olarak değerlendirilmektedir. Ancak artan oranlığın zaman içerisinde azaldığı görülmektedir.

Ardından farklı dolaylı vergi rejimlerinde, vergilerin eşitsizlik üzerindeki etkisinin nasıl değiştiği incelenmiştir. Hanelerin bütçelerinde ana mal ve hizmet gruplarının aldıkları pay ve yüksek KDV’ye tabi mal ve hizmetlerin değerlendirilmesi ile tanımlanan farklı senaryolarda KDV’nin artan oranlığı ve eşitsizlik etkileri ölçülerek politika çıkarımları geliştirilmeye çalışılmıştır. Buna göre, tüm gıda ürünlerinden alınan KDV’nin en düşük oran olan %1’e düşürülmesi ve konuta ilişkin harcamalardan alınan KDV oranının %1’e düşürülmesi, tüketim eşitsizliğini düzeltici etkide bulunacaktır. Alternatif rejimler arasında en büyük etkiyi gösteren tüm gıda harcamalarında verginin azaltılmasıdır. Dolayısıyla, düşük gelir düzeyindeki hanelerin bütçesi içerisinde büyük paya sahip olmasıyla beraber ikame edilebilirliği çok zayıf olan gıda ürünleri ve konuta ilişkin faturalardan alınan KDV’nin düşürülmesi tüketim eşitsizliğini azaltacaktır. Bu sayede vergi adaletinin geliştirilmesi ve yoksulluğun azaltılması muhtemeldir.

Türkiye’de dolaylı vergilere ve kriz sonrası maliye politikasına ilişkin mikro düzeydeki çalışmaların kısıtlı olduğu anlaşılmaktadır. Kriz sonrası yürürlüğe konulan canlandırıcı politikaların etkilerinin analiz edilmesi, vergi rejiminin yoksulluk üzerindeki etkilerinin mikro düzeyde incelenmesi ya da eşitsizliğe neden olan ana mal ve hizmet gruplarındaki fiyat ve vergi esnekliklerinin belirlenmesine ilişkin çalışmaların literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu çalışmada olduğu gibi kurulan statik modeller içerisinde, yıllar içerisindeki etkilerin vergi oranlarındaki değişimle mi ya da tüketim kalıplarının değişimi ile mi olduğunu tespit etmek zordur. Dolayısıyla, Türkiye ekonomisi için geliştirilecek mikrosimülasyon gibi dinamik yöntemlerle maliye politikasının geniş kapsamlı etkilerinin ölçülmesi gelecek çalışmalar için önem arz etmektedir.

Kaynaklar

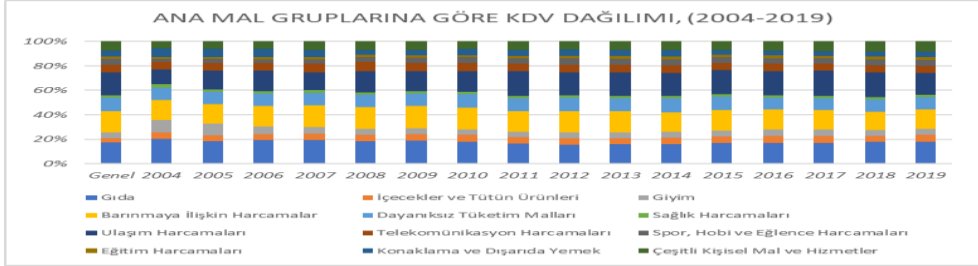
- Akıncı, A. & Ö. Özçelik (2018), “Türkiye’de dolaylı vergilerin enflasyon üzerindeki etkisi”, *Maliye ve Finans Yazıları*, (110), 9-20.
- Albayrak, Ö. (2010), “Redistributive Effects of Indirect Taxes in Turkey 2003”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(1), 123-161.
- Albayrak, Ö. vd. (2016), “Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 71(1), 249-277.
- Anadolu Ajansı (2019), *Bakan Dönmez, tedarikçiler programlarına bağlı kalırsa doğal gazda sıkıntı yaşanmayacağını söyledi*, <<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/bakan-donmez-tedarikciler-programlarına-bagli-kalirsa-dogal-gazda-sikinti-yasanmayacağını-soyledi/2386887>>, 02.02.2022.
- Araujo, A.M.C. (2019), *The Distributional Effects of Indirect Taxes in Portugal*, <https://run.unl.pt/bitstream/10362/66382/1/Araujo_2019.pdf>, 02.02.2022.
- Atkinson, A.B. et al. (1995), “Income Distribution in OECD Countries”, *OECD Social Policy Studies*, No. 18, Paris.

- Baldemir, E. (2003), "KDV Oranlarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımının Ampirik Analizi", *SDÜ İİBF Dergisi*, 8(2), 63-76.
- Bayar, A. vd. (2020), "Türkiye'de Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri", *İstanbul İnsani ve Toplumsal Kalkınma Programı Politika Raporu*.
- Blundell, R. & I. Preston (1998), "Consumption inequality and income uncertainty", *The Quarterly Journal of Economics*, 113(2), 603-640.
- Buhur, S. (2019), "Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Yapısının İncelenmesi", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 15(173), 1031-1046.
- Caspersen, E. & G. Metcalf (1994), "Is a value added tax regressive? annual versus lifetime incidence measures", *National Tax Journal*, 47(4), 731-746.
- Creedy, J. (1998), "Are consumption taxes regressive?", *Australian Economic Review*, 31(2), 107-116.
- Çetinkol, G. (2013), "Türk vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi sistemine dolaylı vergiler bakımından uyumlaştırılması", *Doktora Tezi*, DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Çiçek, U. & K. Uğur (2019), "Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı - Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması", *SDÜ Vizyoner Dergisi*, 10(24), 290-310.
- Decoster, A. (2005), "How Progressive Are Indirect Taxes in Russia?", *Economics of Transition*, 13(4), 705-729.
- Decoster, A. et al. (2010), "How Regressive Are Indirect Taxes?", *Journal of Policy Analysis and Management*, 29(2), 326-350.
- Gastaldi, F. et al. (2017), "Regressivity-reducing VAT reforms", *International Journal of Microsimulation*, 10(1), 39-72.
- Günel, T. (2019), "Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergilerin gelir dağılımına etkisi: Ekonometrik bir uygulama", *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 14(55), 277-287.
- House of Commons (2021), *Annual Report and Accounts 2020-21*, <<https://www.parliament.uk/globalassets/documents/commons-expenditure/admin-annual-accounts/house-of-commons-administration-annual-report-and-accounts-2020-21.pdf>>, 02.02.2022.
- Hyman, D.N. (1999), *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, Fort Worth: Dryden Press.
- Institute for Fiscal Studies (2011), "Quantitative analysis of VAT rate structures", in: Institute for Fiscal Studies, *A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System* (361-443), Report prepared for the European Commission, TAXUD/2010/DE/328, Chapter 9.
- Kakwani, N.C. (1977), "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison", *The Economic Journal*, 87(345), 71-80.
- Karabulut, Ş. (2020), "Impact of Indirect Taxes on Income Distribution", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 92-100.
- Karanfil, F. & A. Özkaya (2013), "Indirect Taxes, Social Expenditures and Poverty: What Linkage?", *Ege Academic Review*, 13(3), 337-350.
- Kargı, V. & T. Yaygır (2016), "Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yüklü", *International Journal of Public Finance*, 1(1), 1-22.

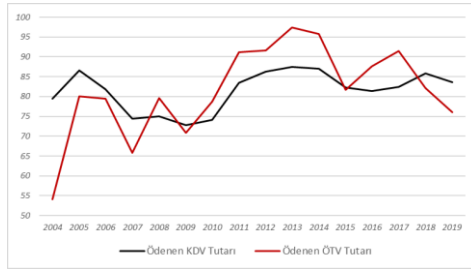
- Klazar, S. (2008), “Progressiveness of the VAT and excises in the Czech Republic-empirical analysis”, *Zagreb International Review of Economics & Business*, (1), 99-112.
- Merter, M.E. vd. (2007), “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”, *Maliye Dergisi*, 153(2007), 24-50.
- Meyer, B. & J. Sullivan (2018), *When It Comes to Inequality, Consumption Is What Matters*, <<https://economics21.org/html/when-it-comes-inequality-consumption-what-matters-978.html#:~:text=Consumption%20reflects%20typical%20income%20and,fluctuates%20by%20borrowing%20or%20saving>>, 09.11.2019.
- Modigliani, F. & R. Brumberg (1954), “Utility analysis and the consumption function: An interpretation of cross-section data”, in: K. Kurihara (ed.), *Post Keynesian Economics* (388-436), New Brunswick: Rutgers University Press.
- Murphy, R. (2010), “Is VAT Regressive and If so Why Do the IFS Deny It?”, *Tax Research UK*, 4.
- Nacar, B. & Y. Karabacak (2022), “Türkiye’de Emek, Sermaye ve Tüketim Üzerindeki Efektif Vergi Yükü: 2006-2019”, *Sosyoekonomi*, 30(51), 487-510.
- OECD (2013), “Household Consumption”, in: *OECD Framework for Statistics on the Distribution of Household Income, Consumption and Wealth*, OECD Publishing, Paris.
- OECD/Korea Institute of Public Finance (2014), “The Distributional Effects of Consumption Taxes in Oecd Countries”, *Tax Policy Studies*, No. 22, OECD Publishing.
- OECD (2021), *Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*, OECD Publishing.
- Özdemir, B. (2009), “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”, *Maliye Dergisi*, (157), 1-32.
- Slemrod, J. (1996), *Tax Progressivity and Income Inequality*, Cambridge, UK: Cambridge Univ. Press.
- Soydal, H. & M.L. Yılmaz (2009), “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 12(1-2), 295-308.
- Şen-Önal, E. (2006), “Dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri”, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı.
- Thomas, A. (2020), “Reassessing the regressivity of the VAT”, *OECD Taxation Working Paper* No. 49.
- Thomas, A. (2021), “Reassessing the regressivity of the VAT”, *Fiscal Studies*, 12290.
- Uğur, A. & E. Kömürcüler (2015), “Türkiye’de Sigara’nın Vergilendirilmesinin Etkinliği”, *SDÜ İİBF Dergisi*, 20(4), 327-346.
- Yılmaz, H.H. et al. (2019), “Redistribution Effects of Taxes on Expenditure: The Case of Turkey (2002-2013)”, *Hacienda Publica Espanola*, (230), 11-40.
- Zenginobuz, Ü. vd. (2010), *Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları*, (No. 2010/03), Bogazici University, Department of Economics.

EKLER

Ek: 1 Ana Mal Gruplarına Göre KDV Dağılımı, (2004-2019)



Ek: 2 Ödenen KDV ve ÖTV Tutarları, (2004 -2019)



Ek: 3 1 Basamaklı COICOP Sınıflandırması

1. Gıda ve Alkolsüz İçecekler
2. Alkollü İçecekler, sigara ve tütün
3. Giyim ve Ayakkabı
4. Konut, su, elektrik, gaz ve diğer yakıtlar
5. Mobilya, ev aletleri ve ev bakım hizmetleri
6. Sağlık
7. Ulaştırma
8. Haberleşme
9. Eğlence ve kültür
10. Eğitim hizmetleri
11. Lokanta, yemek hizmetleri ve oteller
12. Çeşitli mal ve hizmetler

Kaynak: TÜİK Hanehalkı Bütçe Anketleri.