vergi dünyası

TEMMUZ 2016 YIL: 35
Sayı: 419 AYLIK DERGİ
40,00 TL (KDV DAHİL)

9 771300 851005
ISSN 1300 851X

- Vergi Mahkeme Tebligatlarının Ulaşamaması Hallerinde Haksızlığı Giderici Uygulamalar
- Ana Sözleşme Hükümlerinin Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasına Etkisi
- Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar
- Terör Olayları Nedeniyle Zarar Gören İktisadi Kıymetlerin Durumu
- Hızlandırılmış İade Sistemi'nde Son Durum

Anayasal Çerçevede Vergi Ödevi



www.vergidunyasi.com.tr

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ
YAYINIDIR.
www.hud.org.tr

vergi dünyası

SAYI: 419 | TEMMUZ 2016

Sahibi
Maliye Hesap Uzmanları Derneği Adına
Dernek Başkanı
ÖZCAN AVCİ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Reklam Sorumlusu
MÜNEVER YEĞİN

Yayın Satış ve Yazışma Adresi
Kemankeş Mah. Necatibey Cad. No: 72/6
Karaköy - İSTANBUL
Tel.: (0212) 252 34 12-244 00 45-293 33 32
Faks: (0212) 252 34 71
e-posta: mbhud@vergidunyasi.com.tr
www.hud.org.tr
www.vergidunyasi.com.tr

Makale Göndermek İçin
makale@hud.org.tr

Dizgi ve Görsel Tasarım
MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ

Görsel Tasarım
DENİZ TÜRKMEN

Baskı, Cilt
ACAR BASIM ve CİLT SAN. TİC. A.Ş.
Beysan Sanayi Sit. Birlik Cad. No:26
34524 Haramidere, Beylikdüzü / İstanbul
Tel.: (0212) 422 18 34

YIL: XXXV SAYI: 419
ISSN 1300 851 X

Yıllık Abone Bedeli
400,00 TL (KDV DAHİL)

Dergimiz hakemli dergi olup,
yazım ve yayın kuralları derginin son sayfalarındadır

Dergimizde yayımlanan tüm düşünce ve öneriler tümüyle yazarlarının sorumluluğunda olup çalıştığı kurumu bağlamamaktadır.
Çalıştığı kurum veya yaptığı görevle ilişki kurulmak suretiyle herhangi bir şekilde kesinlikle kullanılamaz.

Dergimizde yayınlanan yazıların tüm telif hakları Hesap Uzmanları Derneği'ne aittir.
Dergimizde çıkan yazıların başka yayın organlarınca aynen yayınlanması dernek yönetim kurulumuzdan alınacak yazılı izinle, alıntılar yapılması kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

Dergimiz **Asos Index** tarafından taranmaktadır.

AYLIK DERGİ
ISSN 1300 851X
40,00 TL
(KDV DAHİL)

1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi İle İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi

Vergi kanunları öyle hazırlanmalıdır ki, vergi mükellefleri vergilerini severek ödesin.
MONTESQUIEU

Prof. Dr. M. KAMİL MUTLUER
Bilkent Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

Arş. Gör. N. NİLAY DAYANÇ
Bilkent Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Araştırma Görevlisi

Öz

Bir ülkenin gelişmişliği o ülkedeki vergilendirme sistemi ile doğru orantılıdır. Vergilendirmenin kamu harcamalarının önemli bir finansmanı olmasının ötesinde gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermek gibi sosyal amaçları da vardır. Buna rağmen, son zamanlarda ortaya konan istatistikler de göstermektedir ki olması gereken vergi sisteminden büyük ölçüde uzaklaşılmıştır. Bu uzaklaşmanın altında yatan sebeplerden vergi psikolojisine yer verilmemiş olması, kanunların çok sık değişmesi ve dolaysız vergilerin vergi sistemi içindeki payının gitgide azalması gibi hususlara bu makale kapsamında değinilecek olup gelir harcama ve servet vergileri de bir analiz yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi Yükü, Vergi Adaleti, Vergi Geliri.*
JEL Sınıflandırması: *H10, H21, K34, K40.*

Assessment of Article 73 of the 1982nd Turkish Constitution Regarding Tax Assignment

Abstract

Development of a country is directly related with the taxation system in that country. Beyond the function of taxation as the substantial financing of the government expenditures; it has social objectives such as eliminating the income inequality. Nevertheless recent statistics demonstrate that it became distance from how the taxation system is supposed to be. In this Article the reasons such as not giving place to psychology of tax behavior, very often change in tax legislations and the decrease in the share of indirect taxes are going to be mentioned and an analyses is going to be made on income, expenditure and wealth taxes.

Keywords: *Tax Burden, Tax Equity, Tax Revenue.*
JEL Classification: *H10, H21, K34, K40.*

1. GİRİŞ

Kamu maliyesi üç ayak üzerine oturmaktadır. Bunlardan birincisi, kamu gelirleri ayağıdır. Diğerini de kamu harcamaları ayağı oluşturur. Bu konunun üçüncü ayağını da, kamu gelirleri ile kamu harcamalarının denkleştirilmesini kendisine konu alan ve bu yönde hukuki düzenlemeleri içeren bütçe kısmı meydana getirir.

Bunlardan birini oluşturan kamu gelirleri esas olarak vergi ve benzeri gelirlerden meydana gelir. Makalemizin konusunu oluşturan vergi ve vergi benzeri gelirlerin alınmasında kamusal güç bulunur. Kamusal güç ise, başta anayasalar olmak üzere esas olarak kanunlarla kullanılır.

Makale kapsamında, Anayasa'nın Dördüncü Bölümündeki "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığı altında yer verilmiş olan Anayasa'nın 73. maddesindeki "Vergi Ödevi" hükmü, mevcut uygulama göz önünde bulundurularak değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Vergileri bir değerlendirmeye tabi tutarken, konu hakkındaki teorik düşünceleri özellikle de kamu maliyesi kapsamında vergi teorisi esaslarını, konunun yabancı ülkelerdeki uygulama şekillerini ve konunun uygulamaya yansıyış şeklini dikkate almak gerekir. Bu ayrıntıda konuyu ele almak bir makalenin boyutlarını aşacağından, sözü edilen hususlar sınırlı bir çerçevede incelenecektir.

Bu nedenle önce Anayasa'da öngörülmüş olan vergileme ilkelerinden genellik, verginin mali güce göre alınması ve kanunilik ilkelerine değinilecek ve daha sonra da kanunilik ilkesinin istisnasından söz edilecektir. Böylece vergiler ile kamu maliyesinde yer alan vergi teorisi ilkeleri arasında ilişki kurulmasına çalışılacaktır.

Daha sonra da Türk Vergi Sisteminin genel görünümü ele alınacaktır. Bu bağlamda; vergi kanunlarının[1] hazırlanmasında izlenen yollar; vergi sisteminin ekonomik ve sosyal bakımdan; gelir, harcama ve servet vergileri genel olarak değerlendirilecek ve en sonra da vergi denetimi, vergi cezaları ve yergi yargısı konuları kısaca değerlendirilecektir.

2. ANAYASA'NIN VERGİ ÖDEVİ BAŞLIĞI ALTINDAKİ 73. MADDESİNİN VERGİLERİN TEMEL İLKELERİ İLE İLİŞKİSİ

Anayasa'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan Dördüncü Bölümünün "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73. Maddesi; genellik, verginin mali güce göre alınması ve vergilerin kanuniliği ilkelerini kabul etmiştir.

Sözü edilen maddenin birinci fıkrasında, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." denilmektedir. Buradaki herkes kavramı, vergi ilkelerinden biri olan genellik ilkesini ifade etmektedir. Yani bu ilkeyle, herkesin sınıf, ırk, cins, vb. konularda bir ayrım gözetilmeksizin vergi mükellefi olması esası getirilmektedir. Ancak, genellik ilkesinden kaynaklı bu düzenlemeyle istisnasız herkesin vergi mükellefi olması gerektiği şeklinde bir düşünceye de kapılmamak gerekir. Bu genel ilkenin bazı istisnaları bulunmaktadır.

Bu bakımdan, hükmün biraz sonra belirtilecek ifadeleri arasında "mali güce göre vergi ödeme" ilkesine yer verilmiştir. Düzenlemede yer almış olan ifadeye göre mali gücü yeterli olmayan kişiler, vergi mükellefi olmayacaklardır. Yalnız bu istisnai bir durum olup, böyle bir kısıtlamayla verginin genellik ilkesi bozulmamaktadır. Öte yandan ekonomik, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerle vergi kanunlarına getirilen muafiyet ve istisnalarla da, bazı durumlarda mükellef ve bazen de vergi konuları vergi kapsamı dışına çıkarılabilmektedir.

"Mali güce göre ödeme ilkesi", vergide eşitlik ilkesinin diğer bir ifadesidir. Vergi eşitliğinden söz edildiğinde, yatay ve dikey adalet kavramları önem taşır. Durumları eşit olan kimselerin eşit miktarda vergi ödemeleri yatay adalet kavramı ile ifade edilir. Gelir, servet ve kişisel durumları aynı olanlar için vergi miktarı da eşit olacaktır. Durumları farklı olanların, farklı miktarda vergi ödemeleri ise, dikey adalet olarak adlandırılır. Ödeme gücü olarak gelir kabul edildiğinde, diğer durumları aynı olmasına rağmen geliri daha fazla olan kişinin daha çok vergi ödemesi, buna örnek olarak gösterilebilir.

1 Burada sözü edilen vergi kanunlarını dar anlamda anlamamak gerekir. Yani, vergi kanunlarını sadece maddi vergi yükümlülüğü getiren kanunlar olarak düşünülmemelidir. Söz konusu kanunlar, vergilerle birlikte, resim ve harç kanunlarını da kapsar. Hatta belirli bir vergi, resim ve harç yükümlülüğü getirmeyen, daha çok vergilerin şekli düzenlemelerini belirleyen diğer bazı kanunları da bu paralelde düşünmek gerekir.

Eşit gelir kaybının eşit fayda kaybı olmadığı ve gerçek anlamda vergi eşitliğinden söz edildiğinde, eşit fayda kaybının anlaşılması gerektiği görüşü benimsendiğinde, vergi eşitliğinde her iki adalet kavramını birlikte ele almak gerekir. Diğer bir ifadeyle; burada esas olan, ödenen vergi tutarının eşit olması olmayıp, vergi sonucu katlanılan fayda kaybının eşit olmasıdır. Belirtilmiş olan yatay adalet, kanun karşısındaki eşitliği ifade eder. Bu bakımdan yatay adaleti gerçekleştirebilmek nispeten kolaydır. Oysa vergi farklılaştırması sonucu sağlanabilen dikey adalet, sübjektif bir niteliğe sahiptir. Bunun için de, dikey adaleti gerçek olarak sağlayabilmek oldukça zordur. [2]

Eğer kamu ekonomisi her gelir sahibini ödeme gücüne göre yükümlü kılarsa, o zaman ihtiyaç tatmini seviyelerinde piyasaya uygun gelir dağılımı sürecinden doğan farklılıkları kuvvetlendirmeme gayreti içinde demektir.[3] Verginin gelir farklılıklarını kuvvetlendirmeden, mali güce göre alınmasını sağlayan bazı teknikler bulunmaktadır. Bunlar, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve artan oranlılık gibi tekniklerdir.[4] Bu gibi tekniklerle vergi yüklerinde bazı değişiklikler yaratılarak vergi eşitliği sağlanmaya çalışılır. Verginin mali güce göre alınması ilkesi, uyulması zorunlu bir anayasa hükmüdür. Sözü edilen maddenin ikinci fıkrası da, verginin mali güce göre alınması ilkesini tamamlayıcı niteliktedir. Bu fıkrada, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." denilmektedir. Bilindiği üzere, bir ülkede uygulanan vergi politikalarıyla gelir dağılımına etki yapılarak vergi adaleti sağlanmaya çalışılır. 1982 Anayasa'sı, alınacak vergi tedbirleriyle sosyal amaca yönelik bir maliye politikası uygulanması gerektiğini vurgulamaktadır. Etkin bir vergilendirme sistemi ile vergi adaletinin sağlanması beraberinde toplumsal, ekonomik ve sosyal adaleti getirecek ve böylece Anayasa'nın madde 73/II ile devlete yönelttiği sosyal amaç gerçekleşmiş olacaktır.

Anayasa'nın sözü edilen 73. maddesinin üçüncü fıkrası, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" diyerek, diğer bir vergi ilkesi olan kanunilik ilkesini benimsemiştir. Anayasa bu hükmüyle, vergilemede keyfi ve takdiri uygulamayı önlemek istemektedir. Diğer bir söyleyişle, Anayasa, yürütme organını, isteğe bağlı yükümlülük getirmede bağlamayı ve mükellefleri güvence altına almayı bir ilke olarak öngörmüştür.

Verginin kanuniliği ilkesi, genel bir ifade tarzı değildir. Bu düzenlemeyle verginin her türlü ayrıntısının kanun ile düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Verginin, mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olayın ne olduğu, muafiyet ve istisnaları, matrahın tespiti, diğer indirimleri, tarifesi ve ödenmesi gibi her hususun kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu unsurlardan birinin olmaması sebebiyle temel ilkelere aykırı olarak çıkarılan vergi kanununun Anayasa Mahkemesi tarafından iptali gündeme gelebilecektir.

Hukuki düzenlemeleri günün şartlarına daha kolay ve çabuk uydurabilmek amacıyla 1982 Anayasası, Bakanlar Kurulu'na sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanımıştır. Ancak böyle bir yetki, vergilerin kanuniliği ilkesini ortadan kaldırmamaktadır. Diğer bir ifadeyle Anayasa, kanunilik ilkesini öyle benimsemiştir ki, ilke olarak kanun hükmünde kararnamelerle dahi yeni vergi getirilemeyeceğini, vergilerin değiştirilemeyeceğini ve kaldırılamayacağını kabul etmiştir. Bunun tek istisnası, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerdir. Ancak bu durumlarda vergilerle ilgili olarak kanun hükmünde kararname çıkarılabilir.[5]

Anayasada ilke olarak kanunilik ilkesi esas olmakla beraber vergi değişikliklerinde sürat ve kolaylık sağlamak amacıyla, 73. maddesinin dördüncü fıkrasına da bu ilkeye bir istisna getirmiştir. Söz konusu fıkra, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir." hükmünü taşımaktadır. Vergilerin kanuniliğinin istisnası olan bu hüküm, belirli durumlarda vergilere uygulanabilirlik getirmektedir ve bu yetki sadece Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Bakanlar Kurulu da kendisine verilmiş olan bu yetkiyi başka bir organa devredemez. Bakanlar Kurulu'na tanınmış olan

2 Detaylı bilgi için bkz.: Mutluer, M. Kamil; Dayanç, N. Nilay; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 28-31.

3 Haller, Heinz, Maliye Politikası Teorik esasları ve Temel Problemleri, (Çev.Turhan, Salih), İstanbul Üniversitesi Yayın No. 2914, Gür-Ay Matbaası, 1985, s.283.

4 Detaylı bilgi için bkz.; Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013, s.197-220

5 Detaylı bilgi için bkz.: Mutluer, M. Kamil; Dayanç, N. Nilay; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s.30-31.

yetki; vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarıyla sınırlandırılmıştır. Bakanlar Kurulu, belirtilmiş olan bu konular dışında herhangi bir yetkiye sahip değildir. Öte yandan, böyle bir yetkinin Bakanlar Kurulu tarafından kullanılabilmesi için, kanunda belirtilmiş olan alt ve üst sınırların konulmuş olması gerekir. Eğer alt ve üst sınırlar kanunda konulmamış ise, Bakanlar Kurulu'nun, kendisine verilmiş olan yetkiyi kullanma hakkı olmayacaktır. Görüldüğü üzere Bakanlar Kurulu'na verilmiş olan vergi kanunlarında değişiklik yapma yetkisi, sınırlı bir yetkidir. Bu bakımdan böyle bir yetki, vergilerin kanunilik ilkesini ortadan kaldırmamaktadır.

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEBİLECEK NİTELİKTEKİ BAZI HUSUSLAR

3.1.1. Türk Vergi Sisteminin Yapılandırılmasında Toplum Görüşlerine (Vergi Psikolojisine) Yer Verilmemesi

Yükümlülerin vergilere karşı davranışları hakkındaki bilgiler mali politikaya başlangıç teşkil etmelidir.[6] Vergi psikolojisinin incelenmesinde; vergi politikalarının etkinliğini arttırma amacı, vergi harmonizasyonlarını kolaylaştırma amacı ve toplumsal ilişkileri düzenleme amacı bulunmaktadır.[7] Bilindiği üzere vergi, idare ile mükellef arasında borç ilişkisi doğuran bir olaydır. Vergilemenin ölçüsü, vergi ödeyicilerinin davranışlarında vergilemenin verimliliğini azaltacak veya vergilemenin arzu edilmeyen etkiler meydana getireceği şekilde değişikliklere yol açarsa, vergi psikolojik sınırlara ulaşmış olur.[8]

Ayrıca kamu harcamalarının verimsizliği mükelleflerde ödenen vergilerin yeterince iyi bir şekilde değerlendirilmediği fikrini uyandırarak gönüllü bir şekilde vergiye uyumu zorlaştırmaktadır.

Bugüne kadar kamunun tüm harcamalarının karşılığını bulmak zorunda olan ve daima mali darboğazla karşı karşıya bulunan vergi idaresi, getirilen vergi değişikliklerinde, mali sıkıntıları gidermek düşüncesini ön planda tutmuştur ve başta mükellefler olmak üzere, meslek kuruluşlarının, vergi yargısının ve üniversitelerin vergi değişiklikleri ile ilgili olarak düşüncelerini değerlendirmelerinde yeterince dikkate almamıştır. Bu durum vergi sisteminin uzun dönemdeki verimliliğini olumsuz etkilemektedir.

3.1.2. Plan – Program ile Vergi Politikaları Arasında Bir İlişkinin Bulunmaması

T.C. Anayasası, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmanın bir plan dahilinde yapılmasını benimsemiş ve plan yapmayı Devlete görev olarak vermiştir. Bu bağlamda yapılan kalkınma planları, kanun niteliğinde olup, kamu kesimi için emredici, özel kesim için de yol gösterici ve özendirici niteliktedir.

Ancak, uygulamada bugüne kadar, plân ve programlarda yer alan birçok direktif yasama faaliyetlerine yansımamış ve söz konusu ana dokümanlarda yer almayan hususlar da yasama organınca kanunlaştırılmıştır.

Bu bakımdan, yapılan plân ve programların ülke gerçeklerini daha iyi yansıtacak şekilde hazırlanmaları ve idarenin de yapılan bu çalışmalara kendisini uydurması, vergi mükelleflerinin önlerini görerek girişimlerde bulunmalarına yardımcı olacaktır.

3.1.3. Vergi Kanunlarının Değişiminde Kanun Yapma Tekniğine Uyulmamış Olması

Hukukun etkinliğinin sağlanmasında en önemli unsurlarından birisi, mevzuatın hukuk tekniğine uygun bir biçimde hazırlanmış olmasıdır. Bu hususun vergi mevzuatının hazırlanmasında çok daha fazla geçerli olması gerekir. Çünkü vergi, birkaç bilim alanını ilgilendiren teknik bir konudur. Her şeyden önce vergi, hukuk, makroekonomi, vergi teorisi ve muhasebe gibi birkaç bilim alanını ilgilendirir. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması, ancak onun hukuk tekniği kalıplarına uygun olmasına bağlıdır. Ancak vergi kanunlarının hazırlanışında kapsamlı bir genel gerekçeye ve ayrıntılı madde gerekçelerine yer verilmediği gibi sistematik açıdan da olması gereken düzene sahip olmaması kanun yapma tekniğine uyulmadığını göstermektedir. Torba kanunlar bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Bu sıkıntıyı giderebilmek için, vergi kanun taslaklarının hazırlık çalışmalarına yeterince zaman ayrılması, kanun maddelerinin kısa ve anlaşılır olması,

6 Schmölders, Günter; Psychologie des Finances et de Limpôt, Presses Universitaires de France, 1973, s.252.
7 Şenyüz, Doğan, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995, s. 11-13.
8 Turhan, Salih; Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, s.302.

değişikliklerin yasama organlarında uygulamaya ışık tutacak şekilde yeterince görüşülmesi gerekir.

3.1.4. Vergi Kanunlarının Çok Sık Değişmesi

Son yıllarda tüm hukuk sisteminde büyük değişiklikler yaşanmakta ve her alanda mevzuat çok sık değiştirilmektedir. Bu genel kanunlaşma hareketlerinin içinde en fazla değişikliğe konu olanlar vergi kanunları olmaktadır. Bu büyüklükte ve sık aralıklarla vergi kanunlarında yapılan değişikliklere, bir de Bakanlar Kurulu tarafından yapılan değişiklikler eklendiğinde, vergi mevzuatının sistematik bir şekilde takibi güç hale dönüşmektedir.

3.1.5. Vergi Kanunlarının Uygulanmasında Yürütmeye Geniş Yetki Verilmesi

Vergi kanunlarının uygulanmasında yürütmeye tanınan yetkilerin genişliği konusunu, Bakanlar Kurulu'na ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiler yönünden ele almak gerekir.

Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki, istisnai hallerde kullanılmak amacıyla getirilmiştir. Ancak, Bakanlar Kurulu'na tanınan söz konusu yetki, 1980 yılından bu yana çok kapsamlı ve sık kullanılmaktadır. Yapılan değişikliklerle adeta vergilerin kanunilik ilkesinin ihlal edildiği dahi söylenebilir. Diğer yandan çoğu zaman yapılan bu değişiklikler, vergi kanunların sistematik yapısının bozulmasına ve kanunların anlaşılmaz hale gelmesine de neden olmaktadır.

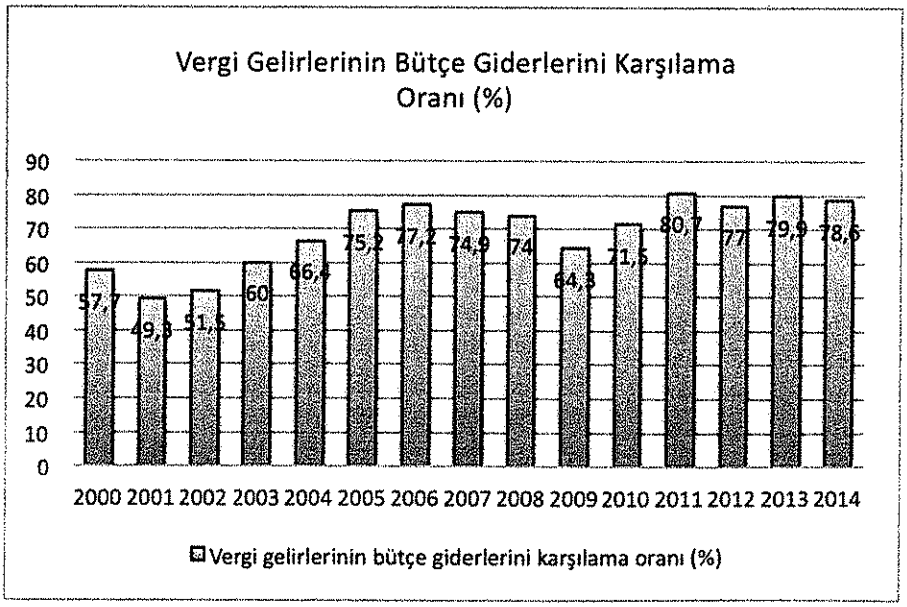
Vergi kanunlarının hazırlanmasında olduğu gibi bunların uygulanması sırasında da Maliye Bakanlığı'na oldukça geniş yetkiler tanınmıştır. Bakanlığın uygulamaya ilişkin tebliğleri ve uyuşmazlık konusu olabilecek konularda verdiği görüşler, vergi idaresinin uygulamasına yön verdiği gibi, dolaylı olarak vergi mükelleflerinin işlemlerinin yönlendirilmesinde oldukça etkili olmaktadır. Bu tasarruflar uygulamayı yeknesaklaştırmak amacıyla yapılsa da uyuşmazlık sayısının arttırmasında rol oynamıştır.

3.1.6. Vergi Gelirlerinin Bütçe Giderlerini Karşılamada Yetersiz Kalması

Bilindiği üzere verginin, bazı amaçları gerçekleştirme görevi vardır. Bu amaçlar arasında verginin mali amacı çok önemlidir. Çünkü mali amacını gerçekleştiremeyen vergi sistemi ülkede mali, sosyal ve ekonomik sıkıntıların ortaya çıkmasına neden olur. Vergiler yerine borçlanma ile finansmanın ülkemize getirdiği sıkıntılar, günümüzde bütün ağırlığı ile yaşanmaktadır. Bu açıdan genel bir değerlendirme yapıldığında kısaca aşağıdaki sonuçlara varılabilir:

Cumhuriyetin ilk yıllarında %10-12 olan vergi yükü, sürekli artarak günümüzde %30'lara ulaşmıştır. Ancak, bu artış yine de bütçe giderlerini karşılamada yetersiz kalmıştır. Bunun başlıca nedenlerinden birini de, kamu harcamalarının verimli bir şekilde kullanılmaması meydana getirmiştir (**Grafik 1**).

GRAFİK 1



Not: 1- 2000-2005 yılları gelir ve harcama rakamları mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır.

2- 2006 - 2014 yılları gelir ve harcama rakamları mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (Tablo 16: Genel Bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranı 2000-2014)[9]

9 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_16.xls.htm

- Gelir ve servet vergilerinde değişik zamanlarda yapılan deneme ve gayretlere rağmen beklenen başarı sağlanamamış, vergi hasılatını artırabilmek için daha kolay bir yol olan dolaylı vergilere başvurulmuştur.

- Vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı yükseltilememiş, giderlerin yaklaşık dörtte birine yakın kısmı düzensiz gelirler olan vergi dışı gelirler ve borçlanma hasılatı ile giderilmeye çalışılmıştır.

- Vergi daireleri, vergiyi doğuran olayları ve mükellefleri yakından izleyen bir yapıya kavuşturulamamış ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artırılamamıştır.

-1950 yılından sonra demokratik düzen içinde zorunlu temel düzenlemeler zamanında gerçekleştirilememiş, temel değişiklikler genellikle askeri müdahaleler sonrasında gerçekleştirebilmiştir. Ancak bu düzenlemeler de uzun ömürlü ve kalıcı olmamış, kısa süre sonra geri adımlar atılmıştır.

3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN EKONOMİK VE SOSYAL BAKIMDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

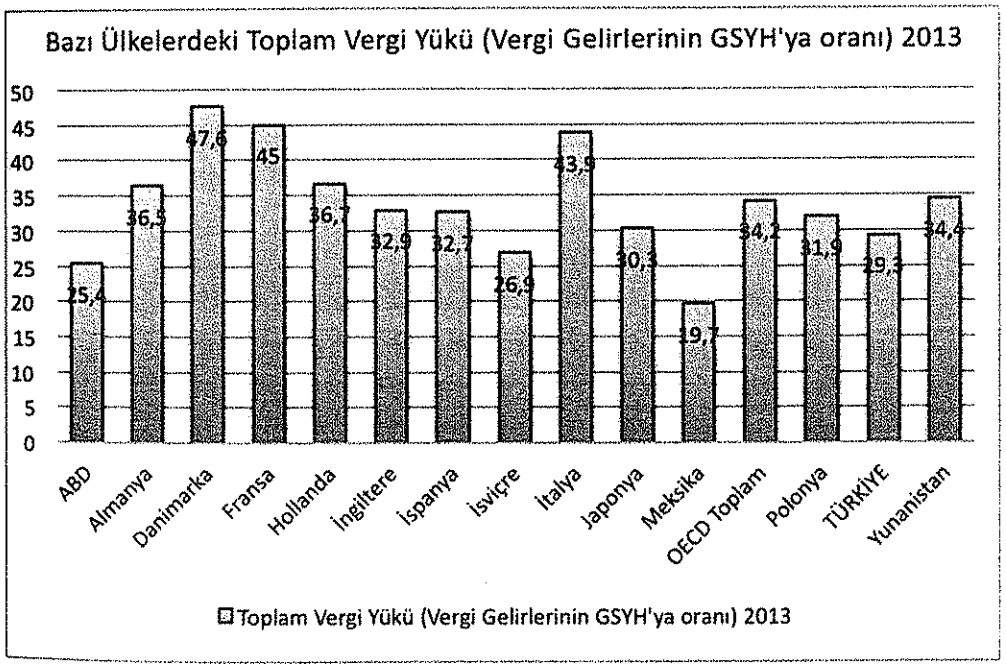
3.2.1. Türk Vergi Sisteminin Vergi Yükü ve Vergi Esnekliği Bakımından Değerlendirilmesi

3.2.1.1. Vergi Yükü Bakımından

Vergi, ülkede mevcut olan kaynağın belirli bir kısmının özel kesimden kamuya aktarılmasını sağlar. Kamuya aktarılan kaynaklar, gelir dağılımının düzeltilmesi, ekonominin bazı politikalarla desteklenmesi ve ekonomik konjonktürün düzeltilmesi gibi amaçlarla kullanılır. Makro ekonominin verimliliği yönünden düşünüldüğünde, kamu kesimine aktarılmış olan kaynağın en az vergi ödeyicileri kadar etkili ve verimli kullanılması gerekir. Aksi takdirde vergilemedeki amaç, sadece verginin mali fonksiyonunu gerçekleştirmiş olur. Bu bakımdan vergi yükünün saptanmasında, çok dikkatli olmak gerekir.

Vergi yükü; toplam, bölgesel, sektörel, gelir grupları ve kişisel olarak tespit edilebilir. Ayrıca, teoride, net ve gerçek vergi yükünden de söz edilmektedir. Burada üzerinde esas olarak durulması gereken vergi yükü; toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü ve vergiler itibâriyle vergi yüküdür.[10] Toplam vergi yükü, bir ülkedeki toplam vergi gelirlerinin milli gelire (GSYH'ya) oranını ifade eder.

GRAFİK 2



Kaynak: OECD Revenue Statistics 1965 2014, 2015 s.25.

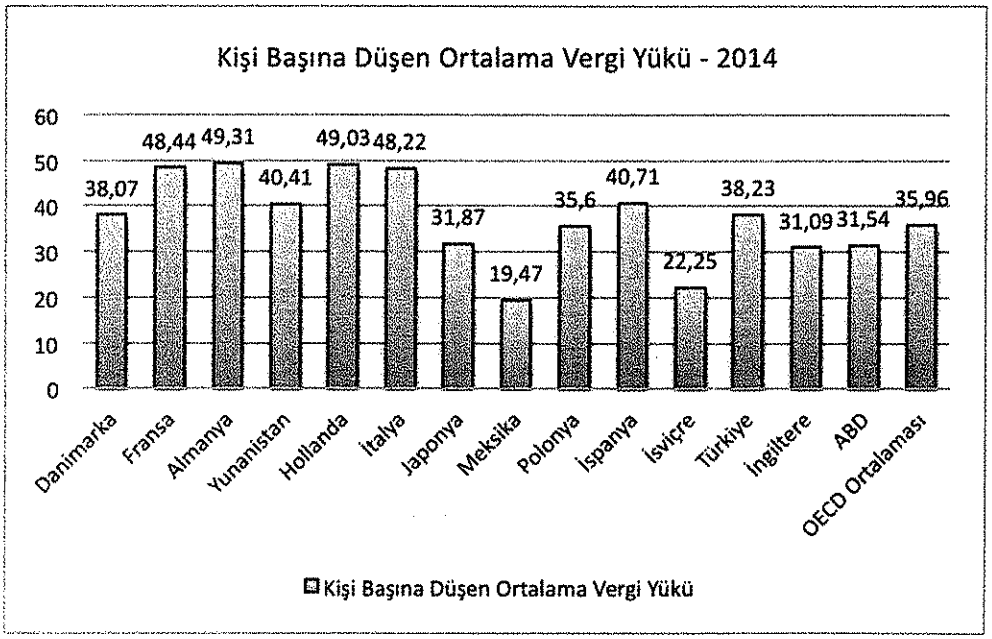
10 Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013, s.229.

Bu açıdan bakıldığında, ilk etapta Türkiye'deki vergi yükünün OECD ve AB ülkelerine oranla daha düşük olduğu görülmektedir. Toplam OECD ülkelerinde vergi yükü %34,2'dir. AB ülkelerinde ise, bu oran daha yüksektir. Türkiye'deki vergi yükü ise, %29,3 dolaylarında bulunmaktadır (**Grafik 2**). OECD Ülkelerinde vergi yükü oranlarının yüksek olmasının sebebi ülkedeki kişi başına düşen gelir seviyesinin yüksek olmasından, sosyal devlet gereklerinin yerine getirilmesine atfedilen önem, bütçe açığı oranı ve devletin ekonomideki payının yüksekliğinden kaynaklanmaktadır.[11] Örneğin OECD istatistiklerine göre[12]; OECD Ülkeleri toplamında kişi başına düşen gelir seviyesi 36.496.1 iken Türkiye'de bu rakam 18.173.4 olarak yarısından daha az bir miktarı oluşturmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'deki vergi yükü AB ve OECD ülkelerinin toplamının altında kalıyor gibi görünse de, bahsedilen unsurlar dikkate alındığında gerçek vergi yükünün AB ve OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülecektir.

Grafik 3'te kişi başına düşen vergi yüküne ilişkin oranlar gösterilmiştir.[13] Kişisel vergi yükü ise, kişi başına ödenen vergilerin kişi gelirlerine oranı olarak ifade edilebilir. 2014 yılı verileriyle OECD ülkelerinde ortalama vergi yükü %35 düzeyindeyken Türkiye'de bu oran %38 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Sözü edilmiş olan vergi yükü, görünürdeki vergi yüküdür. Gerçek vergi yükünü ortaya koyabilmek için, ödenen vergiler ile kamu harcamalarından yararlanma derecelerini göz önüne almak gerekir. Bunu matematiksel hesaplamak, tahmin edilebileceği çok güçtür. Ancak, denilebilir ki, kamu harcamalarından yararlanma dereceleriyle genel olarak verilmiş olan oranlar ilişkilendirildiğinde, Türkiye'deki toplam vergi yükünün hiç de düşük olmadığı ortaya çıkar. Çünkü Türkiye'de kamu harcamalarının verimsizliği bilinen bir gerçektir. Bu verimsizlik, doğal olarak vergi ödeyicilerinin kamu hizmetlerinden daha az yararlanmalarını ve vergi yüklerinin ağırlaştırılması sonucunu ortaya çıkarır.

GRAFİK 3



Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2015.

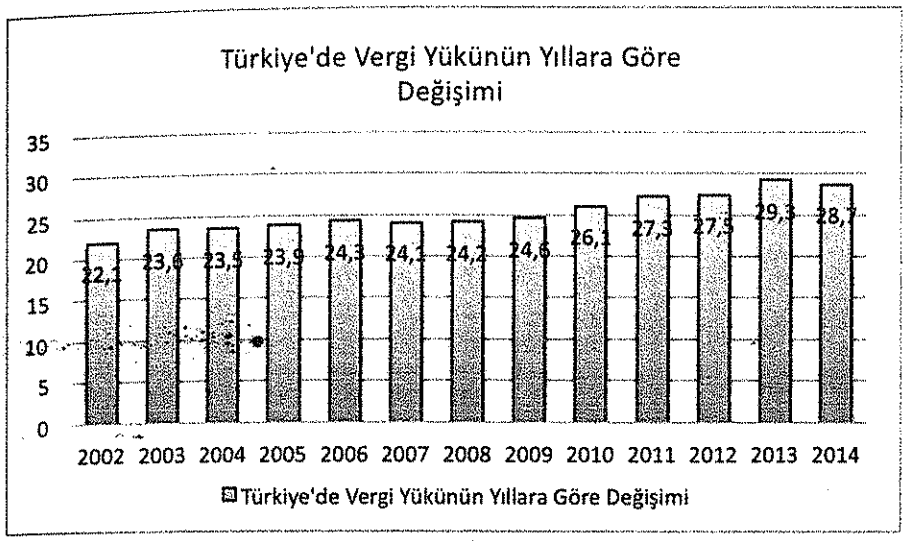
11 Aynı doğrultuda bkz. Işık, Nihan; Kılınç, Efe Can; OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz; KMU İİBF Dergisi Yıl:11 Sayı:17 Aralık 2009.

12 https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PDB_LV

13 https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV

Türkiye'de vergi yükünün gelişimi **Grafik 4**'te görülmektedir. **Grafik 4**'ten de görüldüğü üzere Türkiye'de vergi yükü sürekli ve düzenli olarak artış göstermektedir.

GRAFİK 4



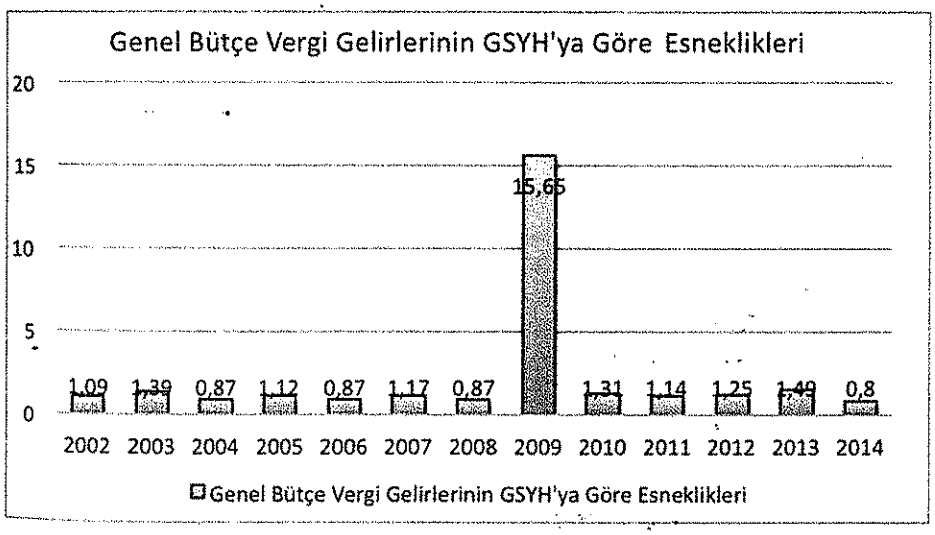
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (2002-2014), Tablo 14: Vergi Yükleri Net (GSYH'ya Göre 1998 Bazlı)[14]

3.2.1.2. Vergi Esnekliği Bakımından

Vergi esnekliği kavramı, vergi gelirlerinin yıllık artışının GSYH'nın artışına oranı olarak ifade edilir. Vergi esnekliğinin birden büyük olması, oranın derecesine göre ekonominin canlı olduğunu ve vergi gelirlerinin arttığını; buna karşılık birden küçük olması ise, durgunluk olduğu ve vergi gelirlerinin azaldığı sonucunu ortaya koyar. Diğer bir anlatımla vergi sisteminin esnekliği, ekonominin gidişine aynı yönde katılır ya da ekonominin gidiş yönü ile ters durumları ortaya çıkarır.[15]

Türkiye'de toplam vergi gelirlerindeki artışın GSYH'daki artışa oranı **Grafik 5**'de görülmektedir.

GRAFİK 5



Kaynak: GSYH TÜİK, Bütçe Gelirleri (2002 - 2014), Tablo 5 : Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (2002-2014)[16]

14 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_14.xls.htm

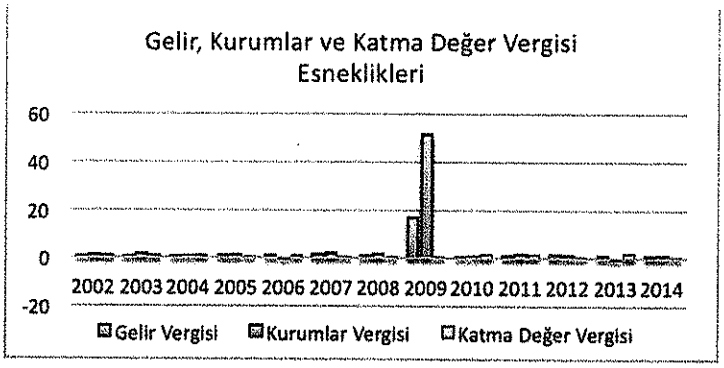
15 Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013, s.291.

16 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_5.xls.htm

1970-2012 yılları arasında genel vergi esnekliklerinin genelde birin üzerinde seyrettiğini ve 1980 ile 1990 yılları arasında bir dolaylarına indiğini görmekteyiz. Son yıllarda ortalama bir düzeyinde olduğunu **Grafik 5**'ten görüyoruz.

Vergi sistemimiz içinde yer alan önemli vergilerden gelir, kurumlar ve katma değer vergisi esneklikleri de **Grafik 6**'daki gibi gerçekleşmiştir.

GRAFİK 6



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (2002 - 2014), Tablo 6: Gelir Vergisi Tahsilatının GSYH'ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (2002-2014)

Tablo 7: Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (2002-2014)

Tablo 8: Katma Değer Vergisi Tahsilatının GSYH'ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (2002-2014) [17]

3.2.2. Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Giderek Büyümesi

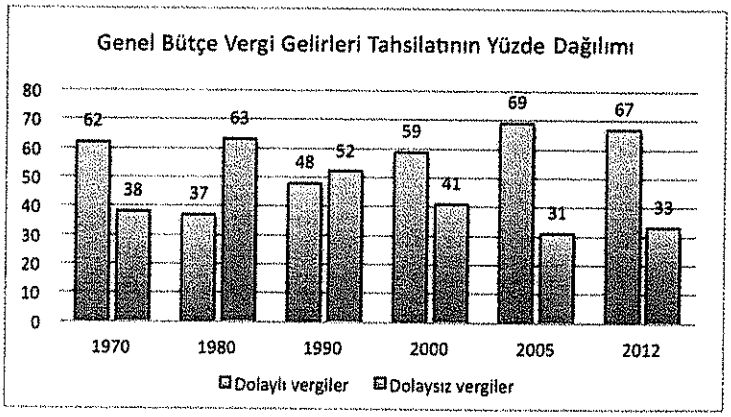
Bugüne kadar çağdaş vergi sistemlerinin nasıl olması gerektiğine ilişkin olarak yapılan açıklamalarda, sistem içinde yer alan vergi gelirlerinin, yaklaşık %60 kadarını gelir vergileri, %30 kadarını harcama vergileri ve kalan kısmının da servet vergilerinin oluşturması gerektiği ifade edilmiştir. Gelir ve servet vergileri dolaysız ve harcama vergileri de dolaylı vergileri meydana getirdiğine göre, sözü edilen ayırım, olması gereken çağdaş vergi sistemlerinin tartışılması alanında da etkisini göstermiştir, denilebilir.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin etkileri birçok bakımlardan tartışılabilir. Ancak, esas olarak burada özetle üzerinde durulması gereken husus, dolaylı vergilerin ödeme gücüne ulaşmada olumsuz etkileri bulunduğu ve dolaysız vergilerin de olması gereken şekilde uygulanması halinde vergi ödeme gücünü olumlu etkilediğidir.[18]

Bu genelde kabul gören bir görüş olup, bu bakımdan gelişmiş dünya ülkelerinin çoğunun vergi sistemlerinde, dolaysız vergi gelirlerinin payının dolaylı vergi gelirinin payına oranının daha fazla olmasına çalışılmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler vergi gelirlerinin yaklaşık %60'ını oluşturur. Oysaki Türkiye'de dolaysız vergi gelirlerinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı, **Grafik 7**'de de görüleceği üzere, 1980 yılından sonra giderek azalmış ve 2012 yılında %33 oranına kadar gerilemiştir.

GRAFİK 7



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı[19]

Not: Bu tabloda yer alan:

1- Dolaysız vergiler; gelirden alınan vergiler ve servetten alınan vergiler gruplarını kapsamaktadır.

2- Dolaylı vergiler; mal ve hizmetlerden alınan vergiler, diş ticaretten alınan vergiler grupları ile kaldırılan vergiler artıklarını kapsamaktadır.

17 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_7.xls.htm
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm14

18 Detaylı bilgi için bkz. Turhan, Salih; Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, s.114-117.

19 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm

Doğal olarak bu görünüm, ülkemizde bu yönden vergi adaletinin ters yönde işlediğinin bir göstergesidir. Oysaki Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73. maddesinde, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." demekte ve "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmüne yer vermektedir.

Türkiye'de dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilerin payına oranla çok yüksek olduğu, genelde dolaylı vergilerin ödeme gücüne ulaşmayı olumsuz etkilediğinin kabul edildiği ve Anayasa'nın sözü edilen hükmünün vergi ödeme gücüne ulaşmaya yönelik olduğu dikkate alındığında, mevcut olan durumun Anayasa'ya aykırı olduğunu söylemek dahi mümkündür.

3.2.3. Muafiyet ve İstisnaların Fazlalığı

Türk vergi sistemine bakıldığında; gelir, servet ve harcamaların vergi konuları içine alınmış olduğunu görürüz. Bu durum, bazı istisnai durumlar dışında, vergi kapsamına alınmamış vergi konusu kalmadığını bize göstermektedir. Ancak vergilerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirebilmek için, vergi kanunları içinde yer alan muafiyet ve istisna hükümlerine bakılması gerekir.

Muafiyet ve istisnaların getirilmesi vergi tekniği, ekonomik ve siyasi nedenlerle zorunlu olmakla birlikte, çoğu zaman esas amaçları olan ekonomik ve sosyal yönlerinden saptırılmaması nedeniyle, onların sınırlı tutulması ve sınırlarının çok iyi belirlenmesi gerekir. Türk vergi kanunlarına bu açıdan bakıldığında, muafiyet ve istisnalara gereğinden fazla yer verildiği görülmektedir. Muafiyet ve istisnalar, mükellef sayısını azaltıp ve vergi matrahının daraltılmasına neden olarak vergiden beklenen hasılatın elde edilememesi sonucunu ortaya çıkarır. Bu durumda vergi yükü, vergi kapsamında kalan kişi ve işlemler üzerinde yoğunlaşır. Vergi hasılatının azalması, yeni vergi getirilmesine ya da mevcut vergi oranlarının artırılmasına neden olur. Özellikle gelir, kurumlar ve katma değer vergileri gibi ana vergilerde yer alan muafiyet ve istisnalar mali sıkıntıların arttığı dönemlerde gözden geçirilerek azaltılmaya çalışılmakta ise de, bir süre sonra benzer veya yeni istisnalara kanunlarda tekrar yer verildiği gözlenmektedir. Görülen odur ki, bir kez verilen muafiyet ve istisnalar, gerekçesi ortadan kalkmış olsa dahi, ilgili mükellef gruplarının direnci nedeniyle kolay şekilde kaldırılamamakta ve amaçlarından uzak şekilde uzun yıllar devam etmektedir.

Bu olumsuz durum sadece vergi gelirinin azalmasına neden olmakla kalmayıp, ekonomik bakımdan da bazı sakıncaların ortaya çıkmasına neden olmakta ve vergide olması gereken eşitliği zedelemektedir.

3.2.4. Kayıt Dışılık

Kayıt dışılığı, vergi konusuna giren işlemlerin ve mükelleflerin tespiti yönünden ve vergi matrahlarının kavranması yönünden ele almak gerekir.

3.2.4.1. Mükellefiyet ile Mükelleflerin Tespiti Yönünden

Vergilendirmeye başlayabilmek için, önce vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ya mükellef tarafından vergi idaresine bildirilir ya da bu olay vergi idaresince tespit edilir. 1950 yılından beri birçok vergilerde uygulanan temel kural, vergiyi doğuran olayın vergi dairesine bildirilmesinin mükelleflerin yükümlülüğünde olmasıdır. Vergi idaresi de, yoklama memurları ile kayıt dışı kalmış mükellef olup olmadığını araştırma yetkisine sahiptir. Diğer yandan vergi idaresi, vergi inceleme elemanları ile mükelleflerin vergi ile ödevlerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilip getirilmediğini denetler.

Türkiye'de vergi dairelerine kayıtlı gelir vergisi mükellef sayısı 3 milyonun üzerindedir. Bunun 2,5 milyonunu gerçek usulde beyan yükümlülüğünde olan mükellefler meydana getirmektedir. 754 bin kadar mükellef de basit usule tabidir. Bunların dışında ayrıca, 705 bin dolayında da Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmaktadır.[20] Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, faaliyetleriyle ilgili olarak katma değer, damga, emlak ve özel tüketim gibi vergilerle, resim ve harçlara ilişkin ödevleri de ayrıca yerine getirirler. Ülkenin 78 milyonu aşkın nüfusuna karşılık 3 milyonun biraz üstünde bulunan mükellef sayısı, olması gerekenin çok altındadır. Çoğu Batı ülkelerinde mükellef sayısı toplam nüfusun yarısına ulaşmaktadır. Örneğin, 300 milyon nüfusa sahip ABD'de gerçek kişi olarak mükellef sayısı 140 milyona ulaşmış durumdadır.

Yalnız, verilen bu rakam ve oranlara bakarak, Türkiye'de nüfusun tümüne yakın bir kısmından vergi alınamadığı gibi bir sonuç da ortaya çıkarılmamalıdır.

20 http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20161.htm

Verilen rakam ve oranların bir kısım olumsuzluğu, esas itibariyle, başta ücret geliri elde edenler olmak üzere çok sayıda mükellefin kazanç ve iratları üzerinden belirli oranlarda vergi kesintisi yapılması ve gelirleri üzerinden ayrıca beyanname istenilmemesinden de kaynaklanmaktadır.

Türkiye'de vergi dairesine kayıtlı olmayan mükelleflerin önemli bir kısmının vergi sorumlularının yaptığı kesintilerle nihai olarak vergilendirilmiş olduğu kabul edilse dahi, yine önemli sayıda mükellefin vergi dairesine kayıtlı olmadan faaliyette bulunduğu bir gerçektir. Özellikle, işyeri açmadan ticari faaliyette bulunanlarda, konutlarını kiraya verenlerde, kayıt dışı çalıştırılan ücretliler ile değer artışı ve arızi kazanç elde edenlerde, kayıt dışı kalma oranı yüksektir.

Vergi idarelerinin genelde günlük iç işlerle uğraşmaları ve kendilerini esas faaliyetlere yönlendirememeleri nedeniyle ülkemizde kayıt dışılık önlenememiştir. Bu durum, Gelir Vergisi'nin yanı sıra katma değer ve diğer vergilerde de vergi kaybına yol açmakta ve mükellefler arasında haksız rekabete yol açarak olması gereken vergi eşitliğini de zedelemektedir.

3.2.4.2. Vergi Matrahlarının Kavranması Yönünden

Ülkemizde vergi uygulamalarında karşılaşılan sıkıntılardan biri de gelir, kurumlar ve katma değer gibi ana vergiler başta olmak üzere, vergi matrahlarının yeterince gerçeklere uygun olarak kavranamamasıdır. Bu durum, bir yandan alacaklı vergi idaresinin ihtiyacı olan verginin toplanmasına engel olurken, diğer yandan da vergi idaresi ile mükellefler arasında sürekli uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Vergi matrahının gerçek miktarıyla kavranmasını güçleştiren belli başlı nedenler şöylece sıralanabilir:

– Matrahın kavranması yönünden gelir üzerinden alınan vergiler, sadece gelir vergilerinin değil, diğer vergilerin de temelini meydana getirir. Gerçek kişi ve kurumların elde etmiş oldukları gelir nedeniyle şekli yükümlülüklerini yerine getirirken düzenlemiş oldukları kayıt ve belgeler, aynı zamanda başta katma değer vergisi olmak üzere diğer bazı vergilerin matrahlarının tespitinde de esas alınır. Bu bakımdan gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili gelir, gider ve işlemlerin doğru olarak tespiti, sözü edilen vergilerin dışında birçok vergi yönünden büyük önem taşır. Günlük yaşamda belge düzenlemeyerek ya da eksik düzenleyerek bir işlemin kayıt dışında bırakılması, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, sigorta primi ve diğer bazı vergilerin de alınamamasına neden olmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında gelir vergisi içinde bazı za fiyetler bulunmaktadır. Yukarıda sözü edilen muafiye ve istisnaların çok geniş tutulması, gelir vergisi mat rahlarının tespitinde de güçlükler çıkarmaktadır. Öt taraftan, gelir vergisinde daha önce uygulanmış ola götürü usulün sakıncasını ortadan kaldırmak amacıyl onun yerine getirilmiş olan basit usulden de, istenile verim elde edilememiştir. Hatta bu yöntem, mükellef lerin ödediği vergileri büyük ölçüde düşürmüş ve gö türü usulü dahi aratır hale getirmiştir. Son olarak da bu tür mükellefler vergi dışı bırakılmıştır.

– Gelir üzerinden alınan vergilerde ikinci ve daha büyük mükellef grubunu, geliri gerçek usulde tespit edilen gerçek kişiler ile kurumlar meydana getirir. Bunlar içinde de vergi hasılatı yönünden üzerinde durulması gerekenler, gelirleri bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen ticaret, serbest meslek ve zirai kazanç sahipleri ile kurumlardır. Defter tutma yükümlülükleri bulunmayan ve geniş bir mükellef kitlesini oluşturan ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, değer artışı ve arzı kazanç sahipleri, ya kesinti ya da beyan yoluyla vergilendirilmekle yetinilmektedir.

Gelirleri nedeniyle defter ve belge düzenine tabi olanlar genellikle beyanname verme yükümlülüklerini yerine getirmekte ve hesaplanan vergilerini süresinde ya da gecikmeli olarak ödemektedir. Burada yaygın olan esas sorun, vergi matrahlarının eksik bildirilmesidir. Hayat standardı gibi beyan edilen matrahlara asgari sınırı getiren önlemlerin kaldırılmasından sonra, mükelleflerde düşük ve hatta zarar beyan etme eğilimi giderek artmıştır. Aynı durum sermaye şirketi olarak faaliyet gösteren kurumlarda da görünmektedir. Bu grupta yer alan mükelleflerden gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını eksik bildirenler, katma değer, özel tüketim, damga vergisi gibi vergiler ile yaptıkları ödemelerden vergi sorumlusu olarak yapmaları gereken vergi kesintisi matrahlarını da eksik bildirmiş olmaktadırlar.

Mükelleflerin her yıl %2 ya da %3'ünün vergi inceleme elemanlarıyla denetimi vergi matrahlarının gerçek değerlerine yaklaştırılmalarını sağlayamamaktadır. Öte taraftan, biraz sonra değinileceği üzere, gelir vergisinde gelirin dar anlamda kabulü bazı bakımlardan incelemelerden beklenen sonucun elde edilmesini güçleştirmektedir.

Vergi idaresinde kayıtlı olsun olmasın tüm mükellefler bakımından yıllardır gözlenen bu hususlar, vergiye tabi işlemlerin tam olarak kayıt altına alınamadığını göstermektedir. Kayıt dışı işlemlerin büyüklüğü ile ilgili tah-

minler birbirinden farklı olup, TUİK verilerine göre kayıt dışı istihdam oranı 2014 yılı için %35 olarak belirlenmiştir.[21]

3.2.5. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Vergi oranlarının mükelleflerin ödeme güçlerine, alım güçlerine oranla aşırı olmaması gereği Fransa'da Anayasa Konseyi tarafından kabul edilmiş olup[22] benzer şekilde %50'yi aşan vergi oranlarının anayasaya aykırı olduğu Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararında[23] ifade edilmiştir. İsviçre Federal Yüksek Mahkemesi'nin bir kararında da vergilendirmenin mülkiyet hakkını ihlal etmemesi gereği vurgulanmıştır.[24] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bir kararında %98 vergi yükünün orantısız olduğu ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No.lu Protokolü'nün 1. Maddesine aykırı olarak mülkiyet hakkını ihlal etiği sonucuna varmıştır.[25] 20. Yüzyılın başında %15 oranındaki toplam vergi yükünün tahammül edilebilir psikolojik sınır olarak kabul edilmesine karşılık, bugünkü Amerikan literatüründe %50'lik bir oran psikolojik sınırın tavanı olarak kabul edilmektedir.[26]

Kamu maliyesinde vergi oran ve vergi tarifeleri konusu, bu alanın en tartışmalı konulardan birini meydana getirmektedir. Sözü edilen konu teoride tartışma konusu yapıldığı gibi aynen ülkemizde de üzerinde durulan önemli vergi konularından birini oluşturmaktadır. Teoride ortaya konmuş olan görüşler ve Batı ülkelerindeki uygulamalar dikkate alındığında, bazı vergi oranlarının dışında Türkiye'deki vergi oranlarının yüksek olduğu söylenebilir. Oranları yüksek olan ve haklı olarak eleştirilenler, özel tüketim vergisi ile istihdam edilen kişiler için ödenen gelir vergisi ve sigorta primleridir.

Özel tüketim vergisindeki oranların yüksekliği daha çok devletin gelire olan ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Benzer gerekçeler, ücretlerden alınan gelir vergisi ve sosyal sigorta primleri için de söz konusudur. Esasında ücretlere uygulanan oranların olması gerekene göre yüksek görülmesinin nedeni, emek gelirlerinden yapılması gereken indirimlerin yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Ödenecek gelir vergisi ile sigorta primi işçi payının kanunen mükellefi, emek sahibinin kendisi ise de çalışma hayatında bu yükleri fiilen işveren taşımaktadır. Bu yüklerin tamamı, yaklaşık brüt ücretin yarısına ulaşmaktadır. Söz konusu durum, işverenlerin yeni yatırım yapma kararlarını etkilediği gibi, mevcut işçilerin de kayıt dışı çalıştırılmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda devlet ve sosyal güvenlik kurumu yeterli gelir elde edememekte, çalışanlar da sosyal güvenceden mahrum bırakılmaktadır.

3.3. GELİR, HARCAMA VE SERVET VERGİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.3.1. Gelir Vergilerinin Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere gelir vergilerinin konusu gelirdir. Türkiye'de uygulanan gelir ve kurumlar vergileri bu tür vergilerdendir.

3.3.1.1. Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Çağdaş bir vergi sisteminde vergi gelirlerinin %60'ını gelir vergilerinin oluşturması gerekir.[27] Ancak ülkemizde gelir vergisinin her geçen gün gayrisafi yurtiçi hasıla ve toplam vergi gelirleri içindeki payı düşmektedir. Öte taraftan, bu gidişin sadece ülkemize özgü olmadığı bazı devletlerle yapılan karşılaştırmalardan da görülmektedir.

21 TUİK, Basın Odası Haberleri, Sayı 43/2015, 9 Temmuz 2015. (www.tuik.gov.tr/basinOdasi/haberler/2015_43_20150709.pdf)

22 2007-555 DC 16 Août 2007. Ayrıca bkz. 2005-530 DC du 29 décembre 2005; n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011 and n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012

23 BVerfG, 2 BvL 37/91, 22.6.1995

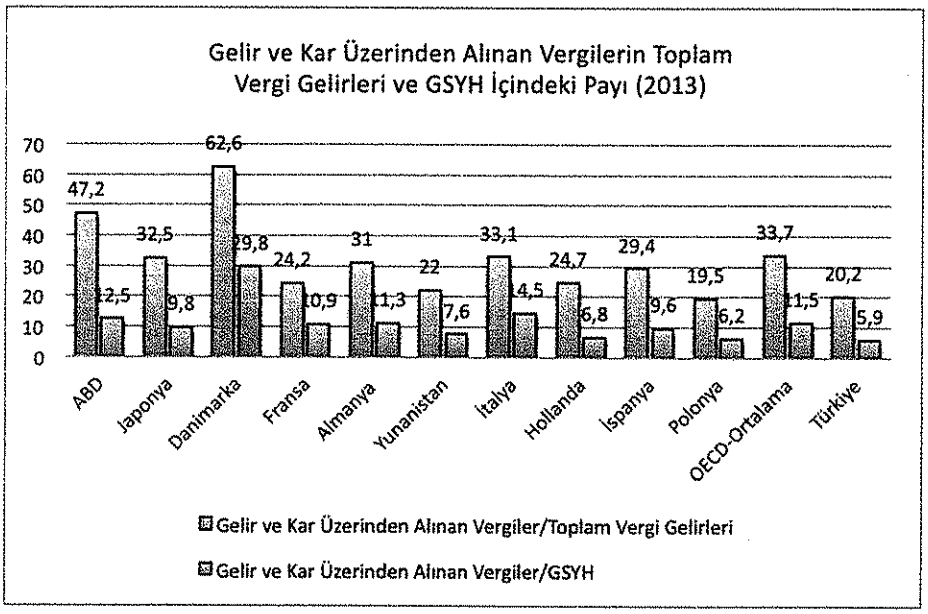
24 BGE 106 Ia 342, 349; BGE 128 II 112, 126

25 European Court of Human Rights, Case of R.Sz. v. Hungary (Application no.41828/11) Judgement Strasbourg 2 July 2013. http://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22tax%22],%22languageisocode%22:[%22ENG%22],%22respondent%22:[%22HUN%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]}

26 Turhan, Salih; Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, s.303-304.

27 Bkz. 2.2.2.

GRAFİK 8



Kaynak: OECD Revenue Statistics[28]

Gelir vergisi ile ilgili temel sorunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Gelir kavramının dar anlamda kabul edilmesi
- Gelir vergisinin teorik yapısından uzaklaştırılması
- Yıllık beyanname yerine verginin kaynakta kesilmesi yönteminin ön plana çıkartılması
- Ayırma ilkesinin göz ardı edilmiş olması
- Gelir unsurları arasında vergileme farklılıklarının bulunması

Gelir Vergisi'nde gelirin unsurlara ayrılmasının nedenlerinden biri de, her gelir unsurunun değişik ilkeler doğrultusunda vergilendirilebilmesini sağlamaktır. Bunlardan bazılarına yukarıda değinmiş bulunuyoruz.

Tabii ki bazı gelir, ücret ve iratlar, ekonomik, sosyal ve hatta siyasi nedenlerle farklı biçimlerde vergilendirilebilir. Ancak Kanun'un bazı hükümlerinin değişik zamanlarda birbirleri ile irtibatları düşünülmeden değiştirilmesi, vergilemede korunacak bazı gelir unsurlarının ağır vergi yükü karşısında bırakılması sonucunun ortaya çıkmasına neden olmuştur.[29] Bazen de aynı nitelikteki gelir unsurunun farklı vergilendirmesi savunulması güç sonuçları ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, gayrimenkulünü iş yeri ve mesken olarak kiraya verenlerin farklı vergilendirilmesi. Oysaki her iki tür kiralamadan elde edilen gelir kiralayan için gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Aynı şeyi telif kazançları için de söylemek mümkündür.

3.3.1.1.1. Gelir Vergisinde Oto-Kontrol Sisteminin İşletilememesi ve Güvenlik Önlemlerinin Mevcut Olmaması

Bazı vergilerin kendi içinde ve diğer vergilerle ilgili olarak oto-kontrol mekanizmasına sahip olması gerekir. Öte taraftan, böyle bir oto-kontrol sistemi vergiler arasında da bulunur. Gerek vergi denetimlerinin yeterince yapılamaması, gerek vergiler arası kurulması gereken oto-kontrol sistemini zedeleyici hükümlerin vergi kanunlarında mevcut olması, sözü edilen bu mekanizmayı kendiliğinden ortadan kaldırmaktadır.

28 http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-8-taxes-on-income-and-profits-1000--total-taxation.htm

29 Detaylı bilgi için bkz.; Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013, s.302.

Gelir vergisi içinde vergi güvenlik önlemlerine ilişkin hükümlerin mevcut olması, verginin sağlıklı bir şekilde tahsil edilmesinde önemli rol oynar. Gelir Vergisi Kanunu önceleri; servet beyanı, ortalama kâr haddi esası, gider esası, asgari zirai kazanç esası ve hayat standardı esası gibi bazı vergi güvenlik önlemlerini kendi içinde kabul etmiş ve sözü edilen uygulama şekilleri bir süre yürürlükte kalmıştır. Bu önlemler, çeşitli yöntemler kullanılarak verginin denetimini sağlayan mekanizmalardır. Ancak, daha sonra yapılan değişikliklerle sözü edilen güvenlik önlemleri tamamen kanundan çıkarılmıştır.

3.3.1.1.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Arasında Olması Gereken Dengenin Kurulamaması

Gelir ve kurumlar vergisi birbirlerinin farklı görünümleridir. Bu ilişki, kurumlar vergisine tabi şirketlerin ortaklarının sonuçta gerçek kişiler olmasından kaynaklanmaktadır.

Sisteme göre kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra, kârın ortaklara dağıtımı sırasında ayrıca, kanunlarda tespit edilen oranda gelir vergisi kesintisi yapılır. Dağıtılan kârı gelir vergisi kesintisinden sonra elde eden gelir vergisi mükellefi, bundan sonra Gelir Vergisi Kanunu'ndaki hükümler dahilinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vererek artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak yıllık gelir vergisini ödemek zorunda kalabilir. Bazen de kurumlar vergisi mükellefi olan şirket tarafından kesilen vergi, nihai vergi de olabilir. Ancak teorik olarak olması gereken durum, esas olarak dağıtılan kâr payının tekrar vergi konusu yapılmasıdır.

Beyana dayanarak gelir vergisi ödenmesi sırasında, doğal olarak kesilen verginin ödenecek vergiden mahsubu mümkündür. Ancak, yıllık beyana dayanan verginin artan oranlı olması, kesinti yolu ile vergilendirmeye göre gelir vergisi mükellefine yine de ayrıca yük getirecektir.

Bütün bunların dışında gelir ve kurumlar vergisi arasındaki vergi yükleri de eşit olarak hesaplanmamıştır. Sık sık yapılan kanun ve oran değişiklikleri, söz konusu dengesizliğin artmasına neden olmaktadır.

Yukarıda değinilen hususlar, doğal olarak gelir üzerinden alınan vergilerin hasılatında da belirli bir miktar düşme meydana getirmektedir.

3.3.1.2. Kurumlar Vergisinin Değerlendirilmesi

3.3.1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Genel Olarak Değerlendirilmesi

Kanun'un sistematiğine bakıldığında ve 2006 ve sonrasında getirilen düzenlemeler dikkate alındığında genel anlamda değişiklikleri reddetmek mümkün değildir. Ancak buna rağmen Kanun'un eleştirilecek bazı yanları bulunmaktadır.

Değişiklikten önceki Kanun'un uygulanması sırasında sürekli olarak muafiyet ve istisnaların çokluğundan söz edilmiştir ancak; 2006 tarihli Kanun'da, muafiyet ve istisnalarda herhangi bir azaltma yoluna gidilmemiştir. Muafiyet ve istisnaların ekonomik ve sosyal bazı amaçları gerçekleştirmek için getirilmesi yerinde olsa da bunlara amaçları dışında yer yerilmesi birçok sıkıntıyı beraberinde getirir.

Kanun sistematik olarak iyi bir şekilde hazırlanmışsa da maddelerin uzunluğu ve uygulamada bazı zorluluklar doğurabilecek şekilde ayrıntılı hükümlere inilmesi, Kanun'un değerlendirilmesinde dikkate alınacak diğer bir hususu meydana getirmektedir.

Türkiye'de kurum sayısı artarken kurumlar vergisi hasılatının olması gereken şekilde artmaması, kurumların zarar beyanlarının artması, yatırım indiriminin kaldırılması eleştirilecek bazı noktaları oluşturmaktadır. Genellikle kamu işletmelerinin kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olmaları da, gerçek anlamda vakıf ve dernek statüsünde olmayan bu kuruluşların vergisiz kazanç sağlamaları sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

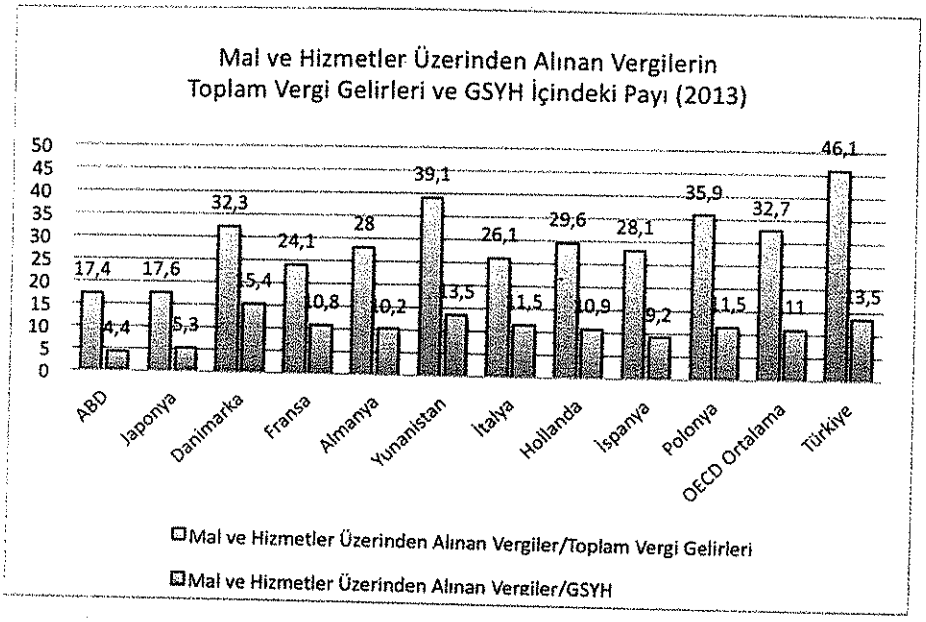
3.3.2. Harcama Vergilerinin Değerlendirilmesi

Türk vergi sisteminde üzerinde durulması gereken harcama vergileri katma değer vergisi ile özel tüketim vergisidir.

3.3.2.1. Katma Değer Vergisi

1985 yılında Türk vergi sistemine dahil edilmiş olan katma değer vergisi, dolaylı vergiler grubu içinde yer alır. Bu bakımdan dolaylı vergilerin yarar ve sakıncalı yanlarını bünyesinde toplar. Her şeyden önce bu vergi, özellikle gelir ve kurumlar vergisinin etkili uygulanamadığı ülkelerde, vergi geliri sağlama bakımından devletlerin bel bağladıkları vergi olmuştur. Ülkemizde ve diğer bazı ülkelerde uygulanan katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde bunu açıkça görmek mümkündür. OECD istatistiklerine göre ülkemiz, 2013 yılı için incelenen diğer ülkeler içinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı en yüksek olan ülkedir. (**Grafik 9**).

GRAFİK 9



Kaynak: OECD Revenue Statistics[30,31]

Ancak katma değer vergisi, dolaylı vergiler içinde yer alan bir vergi türü olması nedeniyle gayri adil vergi olarak kabul edilebilir. Verginin sadece mali getirisini dikkate almak ve gelir dağılımında bozucu etkisini göz ardı etmek, sosyal dengesizliğin ortaya çıkmasına neden olabilir.

Bu vergiye mali getirisi bakımından olumlu bakarken, sosyal adaleti bozucu yönüyle de olumsuzluğunu göz ardı etmemek gerekir.

Harcama vergilerinden olan katma değer vergisiyle ilgili olarak özetle şunları belirtebiliriz:

– Katma değer vergisi Türk vergi sistemine dahil edilirken, verginin mali getirisi ile birlikte sisteme diğer bazı olumlu katkılarda bulunacağı ifade edilmişti. Burada ileri sürülen hususlardan birisi, katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisinin hasılatının artırılmasında etkili olacağı düşüncesiydi. Konuya teorik olarak bakıldığında, bu savı ileri sürmemek için herhangi bir neden mevcut değildir. Çünkü, katma değer vergisi mükellefleri, vergide indirim mekanizmasının işlemesi nedeniyle mal ve hizmet satışı yapanları belge vermeye zorlayarak, onları doğru beyana yönlendirecektir. Bu şekilde katma değer vergisi ile gelir ve kurumlar vergisi arasında böylece otokontrol mekanizması kendiliğinden işlemiş olacaktır.

Ancak mekanizmanın teorik görüşler doğrultusunda işlemesinde, alınan ve satılan mal ve hizmetin talep esnekliği ile alıcı ve satıcı arasında olan çıkar ilişkileri önemli rol oynar. Alıcı ile satıcı arasındaki çıkar ilişkisini sağlayarak, katma değer vergisi ile gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının doğru bildirimlerini gerçekleştirmek üzere, vergi sistemimize "ücretlilere vergi indirimi" adıyla bir düzenleme getirilmiştir. Günlük yaşamda bu düzenleme, vergi iadesi olarak bilinmektedir. Vergi iadesi uygulamasının amacı, satıcı ile ücretli durumunda olan alıcılar arasındaki çıkar ilişkisinden yararlanarak hem gelir hem de katma değer vergisi matrahlarının doğru bildirimini sağlamaktı. Bu amaç gerçekleşmemiştir ve bu nedenle söz konusu düzenleme, 2007 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Ücretliler dışında kalan alıcı ve satıcılar arasındaki dengenin bozulmasında, vergi kanunlarında mevcut olan istisnaların fazlalığı ile ülkemizdeki denetim yetersizlikleri de büyük rol oynamaktadır.

– Katma değer vergisinde istisna mekanizması, diğer vergilere göre ters işlemektedir. Çünkü istisnaya tabi olan işlemlerde mükellefler, indirim mekanizmasından yararlanamayacakları için, vergi yüklerini kendileri taşımak durumunda kalacaktır. Bu bakımdan da vergiye istisnadan vazgeçme düzenlemesi getirilmiştir.

30 http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_24.xls.htm
31 http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_23.xls.htm
http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-23-taxes-on-goods-and-services-5000--gdp.htm

Bununla birlikte istisna uygulamaları, katma değer vergisinde yine de bazı aksaklıklara neden olmaktadır. Bu bakımdan, kanunda mevcut olan çok geniş istisna hükümlerini mümkün olduğunca azaltmak gerekir.

Öte yandan bu azalmayı gerçekleştirirken hangi işlemlerin istisnaya tabi tutulması hangilerinin tabi tutulmamasını objektif olarak değerlendirmek gerekir. Özellikle eğitim gibi ülke için çok önemli olan hizmetlerin bu istisnalar içinde yer alması gerekir. Katma değer vergisinde yer alan istisnaların yerli yerinde tespit edilmiş olduğunu söylemek güçtür.

– Hatırlanacağı üzere vergiler arasında ve gelir vergisinin kendi içinde olması gereken oto-kontrol mekanizmasını bozduğu için, gelir vergisi içinde uzun süre uygulanan götürü usul kaldırılarak yerine basit usul denilen bir yöntem getirilmiştir. Bugün Türkiye'de yaklaşık 800 bin basit usule tabi gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Basit usule tabi olanların mal ve hizmet teslimleri ise, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Gelir vergisine getirilmiş olan basit usul, gelir vergisinde istenileni sağlayamadığı gibi, katma değer vergisinde de vergi kaybına neden olduğu söylenebilir. Sözü edilen büyüklükteki vergi grubunun meydana getireceği bu olumsuz tablonun sonuçları, tabii ki büyük olacaktır.

– Katma değer vergisinde ihracat, vergiden istisna tutulmuştur. Bu durumda ihracatçı, daha önce ihraç edilen mal ve hizmetleri sağladığı sırada ödemiş olduğu katma değer vergisini, istisna dolayısıyla indirememektedir. İhracatçının söz konusu kaybını giderebilmek amacıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'na vergi iadesi müessesesi getirilmiştir. Böylece, mal ve hizmeti sağlama esnasında ödediği vergilerin kendine iadesi imkânı sağlanmıştır. Tabii ki ihracatçının vergi iadesini alabilmesi için, ödemiş olduğu vergileri belgelendirmesi gerekmektedir. Bu belgelendirme sırasında gerçek olmayan belgelerin sunulması çok büyük vergi kaybına neden olabilir. Mekanizmanın düşünüldüğü gibi işleyebilmesi için, ihracatın gerçek olarak yapılması gerekir.

– Katma değer vergisinde bugün üç tür oran uygulanmaktadır. Bu oranlar, %18, %8 ve %1'dir. Hangi mal ve hizmetlerin belirtilmiş olan oranlardan hangilerine göre vergilendirmesi gerektiğine, objektif ölçüler dikkate alınarak yaklaşılması gerekir. Ülke için çok önemli olan mal ve hizmetlerin (eğitim ve sağlık gibi) mali amaçlarla yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmuş olduğunu ya da bunun tersi durumlarla karşılaşıldığını uygulama göstermektedir. Öte taraftan genelde vergi oranlarının yüksekliğinden de şikâyet edilmektedir.

3.3.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Katma değer vergisi dışında dağınık halde bulunan harcama vergilerini bir çatı altında toplamak ve lüks tüketim maddeleri olarak düşünülerek yüksek oranlarda katma değer vergisi kapsamında vergilendirilen bazı malları bu çatı altına almak suretiyle, 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe konuldu. Bu tür vergilerin uygulamaya konulmasında, mali olduğu kadar, vergi adaletini sağlamada yardımcı olabilme ve bazı zararlı mallarının tüketimini kısma gibi amaçlar bulunur. Böyle bir verginin Türk vergi sistemine dahil edilmesi bu nedenlerle yararlı olmuştur, denilebilir. Ancak burada iki konu üzerinde durmak gerekir.

– Özel tüketim vergisi Türk vergi sistemine dahil edilirken, %25 ve %40 gibi yüksek oranlarda katma değer vergisi kapsamında bulunan mallar bu vergi kapsamına alınmıştır. Öte taraftan, harcamaya ilişkin başka vergi kanunları kapsamı içinde bulunan mallar da özel tüketim vergisi konusuna dahil edilmiştir. Ancak bu düzenleme yapılırken, vergi oran ve tutarları olması gerekenin çok üstünde belirlenmiştir. Vergi oranlarının yüksek tespit edilmesi, her zaman yüksek vergi geliri sağlayacağı anlamına gelmediğini geçmiş uygulamalar göstermiştir. Böyle zamanlarda çoğu zaman vergiden kaçınma ve vergi kaybına neden olabilecek değişik hareketlerle karşılaşılabilir. Bu bakımdan oranların yeniden gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

– Özel tüketim vergisi kapsamı içine giren mallar incelendiğinde, bir kısmının günümüzde artık lüks tüketim malları kapsamında düşünülmemesi gerektiği ve bir kısmının da zararlı maddeler olmadığı görülecektir. Örneğin, buzdolabı, elektrik süpürgesi ve doğal gaz. Özel tüketim vergisinin konusuna giren malların kapsamı çok geniş tutulmuştur. Verginin konusuna giren malların yeniden tespit edilmesi birçok bakımdan yararlı olacaktır.

3.3.3. Servet Vergilerinin Değerlendirilmesi

Dünyada uygulanan servet vergilerini çeşitli bakımlardan sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflamalardan biri, genel servet vergileri ve kısmî servet vergileri sınıflamasıdır. Bir kişinin tüm servetini sübjektif vergileme esasları içinde vergilendiren genel servet vergileri çeşitli nedenlerle bugün Türkiye'de uygulanmamaktadır. Ülkemizde uygulanan servet vergileri kısmî servet vergileri niteliğindeki vergilerdir. Bunlar, emlak ve motorlu taşıtlar vergisidir.

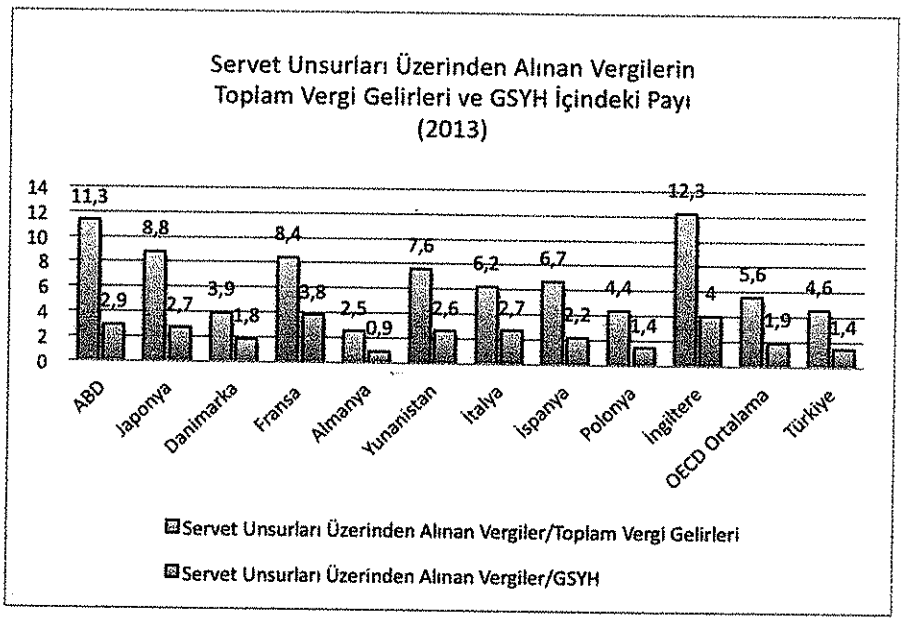
Diğer yandan servet transferlerinin vergilendirilmesi de, servetlerin vergilendirilmesinde ayrı bir grubu

oluşturur. Türkiye'deki uygulamaya bu yönüyle bakıldığında veraset ve intikal vergisinden söz edebiliriz.

Türkiye'de uygulanan servet vergileri genel olarak değerlendirilmek istenildiğinde ana hatlarıyla şunlar söylenebilir:

– Eski çağlarda, servetler üzerinden alınan vergilerin, özellikle bina ve arazi vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı çok yüksekti. Bugün ise, gerek dünyada gerek Türkiye'de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşmüştür (**Grafik 10**). Aynı şekilde servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı da, genelde %10'un altında bulunmaktadır.

GRAFİK 10



Kaynak: OECD Revenue Statistics[32,33]

Grafik 10 incelendiğinde, Türkiye'deki servet vergilerinin gerek GSYH ve gerek toplam vergi gelirleri içindeki payının, bir ya da iki ülke dışında örnek ülkelere oranla biraz daha düşük olduğu ortaya çıkmaktadır.

– Türkiye'de emlak vergisine konu olan bina ve arazilerin vergi değerlerinin tespitinin, tahrir (yazım) usulü, beyan usulü ve günümüzde uygulandığı biçimiyle arsa ve araziler ile binalar için emlak vergisi kanunda belirtilen esaslara göre değerlendirilmesi usulü, şeklinde uzun bir geçmişi bulunmaktadır.

Bina ve arazilerin vergi değerlerinin tespitinde söz edilen bu üç yöntemden de olumlu sonuç alınabildiği söylemek mümkün değildir. Özellikle bugün uygulanan tespit yöntemi, hem vergi adaleti hem de verginin mali yönü itibariyle üzerinde önemle durulacak konulardan birisidir.

Günümüzde arsa ve arazilerin vergi değerleri, her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler dikkate alınarak; arazilerde de her il ve ilçe için arazinin cinsi itibariyle takdir olunan birim değerlere göre, takdir komisyonlarınca belirlenir. Binaların vergi değeri ise Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık Bakanlığı'nca ortak tespit edilen bina metre kare maliyetlerine, yukarıdaki açıklanmış olan arsa fiyatlarının eklenmesiyle bulunur.

Takdir edileceği üzere bu usul, özellikle bina ve arsaların gerçek fiyatlarının belirlenmesini gerçekleştirmekten çok uzaktır. Çünkü aynı caddede bulunmasına rağmen, köşe başı ve cadde ortasında olması binanın gerçek değerini çok değiştirmektedir. Oysaki uygulamada, aynı sokakta bulunma nedeniyle binalar için aynı vergi değeri tespit edilmektedir.

Doğal olarak bina, arsa ve arazilerin gerçek değerlerinin tespiti çok güçtür. Ancak, teknolojinin son de-

32 http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015_rev_stats-2015-en-fr#page106
33 http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015_rev_stats-2015-en-fr#page104

rece ilerlemiş olduğu günümüzde bugüne göre daha uygun değerleme ölçüleri bulunabilir. Daha iyi tespit yöntemleri üzerinde çalışmaların sürdürülmesinde büyük yarar bulunmaktadır.[34]

– Vergi sistemimiz içinde yer alan veraset ve intikal vergisi, herhangi bir bedel ödemeden edinilen menkul ve gayrimenkul değerlerin vergilendirilmesini sağlar. Burada sadece Türkiye için önemli olan bir konuyu ortaya koymakta yarar bulunmaktadır.

Mirasın vergilendirilmesi bakımından Türkiye'de uygulanan veraset ve intikal vergisi, nitelik itibariyle bir miras payı vergisidir. Kendisine miras kalan kişi, kalan mirasın değerlerine göre vergi ödemek durumunda kalır. Esasında bu yönüyle vergi, mükelleflere önemli bir yük getirmemekte ve eleştiri konusu yapılmasını da gerektirmemektedir.

Sözünü etmek istediğimiz aksaklık, Türk Medeni Kanunu'nun miras hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Mevcut miras sistemi, mirasçılara kalan malların parçalanmasını önleyememektedir. Bu da, özellikle tarım arazilerinin küçük parçalara ayrılmasını ve sonuçta da onların verimli şekilde işletilme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Sözü edilen bu sakınca, bir bakıma da köyden şehre göçe ve şehirlerin çarpık büyümesine neden olduğu gibi, ülkenin ekonomik verimliğini de düşürmektedir. Günümüzde tarım sanayiinin gelişmiş olması ve böylece tarımın makineleşmesi tarımsal işletmeler için çok büyük ihtiyaçtır.

Miras sistemi, aynı şekilde, işletmelerin de bölünmesine ve sonuçta da ekonomik aksaklıklara neden olmaktadır. Bu sakıncanın kökten giderilmesi, Türk Medeni Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi bazı kanunlarda değişiklik yaparak, tarımda ve sanayide bölünmeyi ortadan kaldırmak ve tarım sektörünün şirketleşmesini gerçekleştirmektir. Ancak bu sorunun giderilmesinde, veraset ve intikal vergisi ile de kısmen destek olunabilir. Örneğin, bölünmeyen ticari işletme ve tarım işletmelerinden veraset ve intikal vergisi alınmaması bu yönde bir teşvik olarak ortaya konulabilir.

3.3.4. Vergi Denetimi

Vergilendirme sürecinin olması gereken şekilde sona ermesinde en önemli etken yapılan denetimin yerindeliği ve etkinliğidir. Vergide adaletin sağlanması sonucuna ulaşılabilmesi de ancak etkin bir denetim sistemi ile olabilecektir. Bu bakımdan denetim büyük ölçüde önem taşımaktadır.

Vergi denetimi, Türk vergi sisteminde geniş anlamda kabul edilmiştir. Vergi denetimi sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan bir denetim olarak kabul edilmemiş, vergilerin doğruluğunun tespit edilmesinde uygulanan arama, yoklama ve inceleme gibi faaliyetler vergi denetimi kavramı içine dahil edilmiştir.

Türkiye'de yıllara göre kayıt dışı istihdam oranlarına bakıldığında[35] 2010 yılından 2014 yılına kadar yaklaşık olarak %8'lik bir azalma olsa da ülkemizde son olarak açıklanan 2014 yılı için SGK verilerine göre yine de %35'lik bir kayıt dışı istihdam oranı vardır. Bu oran oldukça yüksek bir orandır ve neredeyse Türkiye nüfusunun yarısına yakınının kayıt dışı bulunduğu anlamına gelmektedir. Bu tablo esasında denetimin yetersizliğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

3.3.5. Vergi Cezaları

Kanunda vergi cezaları ve gecikme zamları yeterli şekilde düzenlendiği halde, uygulamada, özellikle kesilen vergi ziyaı cezalarının büyük bir kısmının tahsil edilemediği görülmektedir. Kesilen idari vergi cezalarının ancak %10-15'i tahsil edilebilmektedir.

Adli yargı kuruluşlarınca hükmolunan vergi cezaları, vergi kaçıranlara genelde hürriyeti bağlayıcı ceza verilebileceği düşüncesinin yerleşmemesi nedeniyle, etkili şekilde uygulanamamıştır. 1998 yılında VUK'da yapılan söz konusu uygulama mükelleflerin itirazlarıyla karşılaşmıştır. Bunun üzerine bu tür suçların takibi, 2002 yılından itibaren tekrar yumuşatılmıştır.

Benzer gelişmeler, tahakkuk ettiği halde süresinde ödenmeyen vergi borçları ve gecikme zamlarında da yaşanmaktadır. Mükellefler genellikle beyan ettikleri vergileri süresinde ödemektedir. Herhangi bir nedenle vergi borçları süresinde ödenmediği takdirde, yüksek oranlı gecikme zamları dolayısıyla borçlar adeta ödenemez büyüklüklere ulaşmaktadır. Bu durum sonucu vergi affı beklentisi içine girilmekte ve her 3-5 yılda bir vergi affı çıkarılmaktadır. Böyle bir uygulama, vergisini tam olarak ve zamanında ödeyen mükelleflerde adaletsizlik duygusu yarattığı gibi, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uyma alışkanlıklarını da azaltmaktadır.[36]

34 Mutluer, M. Kamil, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın no:105/60, 1973.

35 http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/sigortalilik/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/

36 Detaylı bilgi için bkz. Mutluer, M. Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:214. Eskişehir 1979.

Bütün bu uygulamalar sonucunda, gerek idarece kesilen vergi cezalarının gerek adli mahkemelerce hükmolunan vergi cezalarının mükellefler ve suçlular üzerindeki caydırıcı etkisi azalmış bulunmaktadır.

3.3.6. Vergi Yargısı

Bugün Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başta gelen sorun, vergi uyuşmazlıklarının sayısının gitgide artması ve bunun sonucu olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünün çok uzun süre almasıdır.[37,38] Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün çok teknik bir konu olması ve idari yargıda davaların çözümünün çok uzun süre alması nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarının bağımsız bir yargı kolu içinde çözülmesi gerektiği savunulabilir.[39]

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde diğer önemli bir sorun da, vergi kanunlarının çok sık değişmesi ve yürürlüğe sokulan yeni vergi yasa ve hükümlerinin yorum yapmayı zorlaştırmasıdır.

Vergi yargısında, idari yargıda olduğu gibi yazılı usul geçerlidir. Oysaki vergi uyuşmazlıklarının teknik bilgi gerektirmesi nedeniyle sözlü olarak tartışılması da gerekir. Bu bakımdan, vergi yargısının adli yargılama usulüne tabi olması ve mevcut yargı sisteminin ona göre düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin düzenlemeler; Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve İdari Yargılama Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Her kanunda yer alan hükümler ayrı zamanlarda ve çoğu zaman birbirleriyle ilişkilendirmeden getirilmiş olduğundan, özellikle sürelere ilişkin hükümlerde birlik bulunmamaktadır.

Söylenenler dikkate alınarak, vergi yargısına ilişkin düzenlemelerin yeniden ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

4. SONUÇ

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" ile ilgili 73. maddesini anlatım konusu yaparken, ilk olarak vergileme ilkeleri açıklanmış olup sonrasında da Türk Vergi Sistemi değişik açılardan değerlendirilmiştir.

Sonuç kısmında da sistem içindeki uygulamaların vergileme ilkeleri ile ne derece uyumlu olduğu genel hatları ile açıklanacaktır.

Değinilen ilkelerden en çok üzerinde durulması gerekeninin mali güce göre vergi alınması ilkesi olduğu ifade edilebilir. Bu bakımdan, bu ilke ile uygulama sonuçları özet bir şekilde karşılaştırıldığında şu hususlara yer verilebilir: Dolaylı vergilerin payının dolaysız vergiler karşısındaki payının çok yüksek olması; vergi kanunlarında var olan muafiyet ve istisnaların gerekenin üzerinde bulunması; kayıt dışılığın had safhada olması; vergi tekniği ile ilgili artan oranlılık, ayırma ilkesi ve en az geçim indirimi konularının olması gereken şekilde uygulanamaması; bazı vergilerde (katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerinde) vergi oranlarının olması gerekeninin üzerinde olması; verginin kaynakta kesme usulünün esas uygulama şekli haline gelmesi; gibi durumların mali güce ulaşmayı bozduğu ifade edilebilir.

Ayrıca, vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi, sık sık torba kanunların yürürlüğe konulması ve bu torba kanunlar içinde vergi düzenlemelerine de yer verilmesi ve yürütme organına vergi kanunlarının uygulanmasında geniş yetki tanınmış olması, vergilerin kanuniliği ilkesini zedelediği söylenebilir.

Küreselleşme dolayısıyla bazı durumlarda vergi alma hakkının kısıtlanması, olmaması gereken kişilerin vergiden muaf tutulmaları ve vergi konusunun bazı durumlarda vergi kapsamı dışına çıkartılarak istisna-

37 Nitekim Danıştay da dava ve iş yükünün sürekli artmasından yakınmakta ve 2012 yılında Danıştay tarafından yayınlanan istatistiklerde de bu durum görülmektedir. Danıştay'ın iş yükü son yıllarda şöyle olmuştur: 2007 yılında açılan dosya sayısı 107.041 iken 2008 yılında 124.363'e, 2009 yılında 121.303'e, 2010 yılında 123.497'ye, 2011 yılında 146.595'e ve 2012 yılında ise 143.133'e yükselmiştir. Yine aynı yıllarda bekleyen dava sayısı 2007 yılında 83.101, 2008 yılında 91.961, 2009 yılında 101.481, 2010 yılında 99.474, 2011 yılında 110.022 ve 2012 yılında 140.815 olmuştur.

38 Bölge İdare Mahkemelerinin görev alanları çok sınırlı tutulduğundan Danıştay'ın iş yükünün azaltılmasına katkı sağlanamamaktadır.

39 Dünyada her ülke, vergi uyuşmazlıklarını benimsedikleri sistem içinde çözmeye çalışmaktadır. Ayrıntılar bir yana bırakıldığında, ülkeler vergi uyuşmazlıklarını üç sistem içinde çözmektedir. ABD ve İngiltere gibi Anglo-sakson ülkelerinde, vergi uyuşmazlıkları adli yargı içinde çözümlenmektedir. Fransa ve Türkiye'de ise uyuşmazlıklar, idari yargı içinde çözümlenerek sonuçlandırılmaktadır. Almanya'da da, bağımsız bir vergi yargı kolu kurulmuştur. Tabii ki her üç sistemin de kendisine göre yararlı ve sakıncalı yanları bulunmaktadır. Bu nedenle, dünyadaki uygulamalar ile ülkenin şartları birlikte değerlendirilerek bir vergi yargı sistemi kurulmalıdır. Türkiye'de esas olarak bugünkü vergi yargı sisteminin 1982 yılında kurulmuş olduğu söylenebilir. O yıllarda, vergi uyuşmazlıklarının idari yargı kolunun görev alanı içine girmesi ile bu tür uyuşmazlıklar için Almanya'da olduğu gibi bağımsız bir vergi yargı kolu kurulması fikri, oldukça büyük tartışma konusu olmuştur. Sonuçta birinci düşünce benimsenerek vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içinde çözümlenmesine devam edilmiştir.

ların artırılması gibi durumların da genellik ilkesinin bozulduğu söylenebilir.

Bunlar özet olarak ilkelerle bağdaşmayan bazı uygulamalardır. Doğal olarak bu alanda yüzde yüz uyum sağlamak ta mümkün bulunmamaktadır. Ancak, uyumsuzluğu asgari düzeye indirmeye çalışmak sanırız yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Makaleler

- Haller, Heinz, Maliye Politikası Teorik esasları ve Temel Problemleri, (Çev.Turhan, Salih), İstanbul Üniversitesi Yayın No. 2914, Gür-Ay Matbaası, 1985.

- Işık, Nihan; Kılınç, Efe Can; OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz; KMU İİBF Dergisi Yıl:11 Sayı:17 Aralık 2009.

- Mutluer, M. Kamil; Dayanç, N. Nilay; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2014

- Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013

- Mutluer, M. Kamil, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın no:105/60, 1973.

- Mutluer, M. Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:214. Eskişehir 1979.

- Öztürk, İlhami; Ozansoy, Ahmet; Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz Aralık 2011

- Schmölders, Günter; Psychologie des Finances et de Limpôt, Presses Universitaires de France, 1973

- Şenyüz, Doğan, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995

- Turhan, Salih; Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası

- TUİK, Basın Odası Haberleri, Sayı 43/2015, 9 Temmuz 2015.

Elektronik Kaynaklar

- https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PDB_LV

- https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV

- http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-23-taxes-on-goods-and-services-5000—gdp.htm

- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_23.xls.htm

- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_24.xls.htm

- http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-8-taxes-on-income-and-profits-1000—total-taxation.htm

- http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ oecd/taxation/revenue-statistics-2015_rev_stats-2015-en-fr#page104

- http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015_rev_stats-2015-en-fr#page106

- http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tables-charts.htm

- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20161.htm

- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_16.xls.htm

- http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015_rev_stats-2015-en-fr#page1

- Http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_14.xls.htm

- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_5.xls.htm

- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm

- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_7.xls.htm

- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm14)

- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm

- http://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22tax%22],%22languageisocode%22:[%22ENG%22],%22respondent%22:[%22HUN%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]}

- http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/sigortalilik/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/

- www.tuik.gov.tr/basinOdasi/haberler/2015_43_20150709.pdf